

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

**КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ**

**АНДРУХА Олександр Володимирович**

**ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ  
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку та оподаткування

в галузях економіки

Гудзенко Наталія Миколаївна

## АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції та теоретико-методологічні засади її удосконалення.

Об'єктом дослідження є процес діяльності підприємства з переробки сільськогосподарської продукції.

Мета дослідження полягає у вирішенні проблеми формування ефективної системи організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції через розвиток теоретико-методологічних засад відповідно до сучасних запитів управління, пов'язаних із представленням даних та облікової інформації для його потреб.

За результатами дослідження виділені пропозиції щодо удосконалення складових організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції з урахуванням специфіки галузі, сучасних запитів управління різних рівнів, стану технічного забезпечення відображення облікової інформації та можливостей новітніх інформаційних технологій. Пропонується передбачити галузеві й внутрішні стандарти; оцінку ефективності пропонованих напрямів і заходів; розширити компетентності облікового персоналу. З метою поглиблення аналітичної та контрольної складової запропоновано здійснювати оцінку наявних ризиків, що спричиняють зростання обсягів витрат.

Одержані результати можуть використовуватися в процесі розробки облікової політики та основних етапів організації обліку підприємств, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції, спрямованих на посилення інформаційної функцій обліку в управлінні.

Ключові слова: сировина, матеріали, готова продукція, переробка, витрати діяльності, ризики, організація обліку, облікова політика, документування, внутрішній контроль.

Магістерська робота містить 139 сторінок, 15 таблиць, 18 рисунків, список використаних джерел включає 104 найменування.

## ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОСНОВИ ЇЇ РОЗВИТКУ В УМОВАХ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ	9
1.1. Інформаційна економіка та її вплив на організацію обліку діяльності підприємств з переробки продукції сільського господарства	9
1.2. Формування облікової інформації для потреб управління: обліково-системний підхід	21
1.3. Складові організації бухгалтерського обліку як інструменти ефективного управління переробкою сільськогосподарської продукції	29
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З ПЕРЕРОБКИ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА	43
2.1. Облікова політика переробного підприємства як основа вирішення питань організації обліку на мікрорівні	43
2.2. Організація бухгалтерського обліку процесу переробки сільськогосподарської продукції на прикладі переробки молока і зерна	64
2.3. Форми організації і ведення бухгалтерського обліку в переробних підприємствах : структура і компетентність апарату	104
РОЗДІЛ 3. ХАРАКТЕРИСТИКА НАПРЯМІВ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА ПРИКЛАДІ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ	111
3.1. Інтеграція облікових систем як чинник впливу на розвиток організаційних форм бухгалтерського обліку переробних підприємств	111
3.2. Удосконалення організації і методики обліку процесу виробництва продукції молочної промисловості	117
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	136
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	140
ДОДАТКИ	150

## ВСТУП

Діяльність підприємств із переробки сільськогосподарської продукції є стратегічно важливою складовою для забезпечення функціонування суспільства в сучасних умовах нестабільності ринкового середовища України. Зниження обсягів виробництва та частки переробної промисловості у ВВП України а також валової доданої вартості до 15 млрд. грн. порівняно з 27,4 млрд. грн. підтверджує необхідність удосконалення управлінських механізмів та підвищення якості їхньої інформаційної складової, базовою основою якої є бухгалтерський облік. В умовах кризових явищ, притаманних сучасній ринковій економіці, динамічного посилення конкуренції, удосконалення технологій, зростання ресурсного дефіциту сільськогосподарської продукції в Україні та активної імплементації міжнародних і європейських вимог щодо його організації посилюється потреба в розвитку нових наукових облікових доктрин. Ускладнення процесу управління у переробних галузях вимагає комплексного підходу щодо організації бухгалтерського обліку в діяльності підприємств із переробки сільськогосподарської продукції відповідно до концепції Державної цільової програми розвитку аграрного сектора економіки на період до 2020 року, євроінтеграційних процесів та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Теоретико-методологічні концепції розвитку організації бухгалтерського обліку в контексті його реформування, адаптації до міжнародних стандартів, посилення відповідності до сучасних вимог системи управління, у тому числі шляхом автоматизації, формування нової моделі бухгалтерського обліку, стали основою досліджень зарубіжних та вітчизняних науковців і практиків. Серед них Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, П. І. Гайдуцький, А. М. Герасимович, С.Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, О.О. Гуцаленко, Т. В. Давидюк, М. Я. Дем'яненко, В.А. Дерій, І.І. Ємець, В.М. Жук, С.В. Івахненко, В.Б. Івашкевич, Я.П. Іщенко, М.Ю. Карпушенко, О.В. Коваль, Н.І. Коваль, М.Д. Корінько, В.М. Костюченко, С.О. Левицька, В.С. Лень, Л.Г. Ловінська, М.Р. Лучко, Н.

М. Малюга, Т.О. Мулик, Н.А. Остап'юк, О.М. Петрук, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкар, Т. М. Сльозко, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, П.Я. Хомин, Л.В. Чижевська та ін.

Разом із тим, що проблеми удосконалення організації бухгалтерського обліку з позиції врахування специфіки діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції та відповідного удосконалення структури обліково-аналітичного забезпечення управління шляхом активізації використання організаційних важелів, у тому числі із застосуванням інноваційних техніко-технологічних досягнень, ще не були предметом наукових досліджень. Крім того, недостатньо уваги приділено проблемам оцінки організаційних заходів щодо позиціонування їх впливу на оптимізацію використання знань і робочого часу облікових працівників, вимог до їх кваліфікації та загальних результатів діяльності підприємств із переробки сільськогосподарської продукції загалом, що зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Мета дослідження полягає у вирішенні проблеми формування ефективної системи організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції через розвиток теоретико-методологічних засад відповідно до сучасних запитів управління, пов'язаних із представленням даних та облікової інформації для його потреб.

Вказана мета передбачає виконання таких завдань:

- розкрити особливості інформаційної економіки з позиції її впливу на організацію бухгалтерського обліку загалом і в підприємствах з переробки сільськогосподарської сировини зокрема з метою обґрунтування практичних дій щодо реалізації напрямів удосконалення її складових;

- уточнити економічний зміст та трактування поняття «організація бухгалтерського обліку»;

- окреслити необхідність трансформації завдань і вимог до організації бухгалтерського обліку в умовах обмеженості ресурсів, функціонування в суспільстві знань, орієнтації на європейські й міжнародні стандарти;

– обґрунтувати нові складові організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції з урахуванням специфіки галузі, сучасних запитів управління різних рівнів, стану технічного забезпечення відображення облікової інформації та можливостей новітніх інформаційних технологій;

– розвинути теоретико-методологічні основи нормативно-правового забезпечення організації обліку діяльності підприємств із переробки сільськогосподарської продукції;

– критично оцінити сучасні форми організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств із переробки сільськогосподарської продукції, відповідно до управлінських запитів, наявних умов і можливостей;

– розкрити теоретичні засади формування альтернатив у питаннях організації обліку витрат операційної діяльності переробних підприємств та її оптимізації;

– визначити об'єктивність процесу трансформації контрольної функції бухгалтерського обліку та розвинути організаційні засади її удосконалення у переробних підприємствах;

– визначити тенденції розвитку методологічних та організаційних основ інтеграції облікових систем, трансформації форм бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах з метою формування етапів розвитку та реалізації комплексного підходу до організації бухгалтерського обліку в Україні.

Об'єктом дослідження є процес діяльності підприємства з переробки сільськогосподарської продукції.

Предмет дослідження – організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції та теоретико-методологічні засади її удосконалення.

Методи дослідження. Методологічною основою є положення сучасної економічної та інших теорій. Теоретичні узагальнення ґрунтуються на використанні таких методів дослідження: абстрагування – при обґрунтуванні структурної схеми організації бухгалтерського обліку витрат підприємств з

переробки сільськогосподарської продукції; статистичних – для обґрунтування потреби в удосконаленні обліку як інформаційної бази управління; порівняння – для визначення рівня розвиненості законодавства у сфері регулювання питань організації бухгалтерського обліку; аналізу та синтезу – для обґрунтування вимог і розвитку теоретичних засад альтернатив організації бухгалтерського обліку, критеріїв оцінки бухгалтерських працівників; конкретизації, індукції і дедукції – щодо уточнення сутності та змісту понять; спостереження – з метою здійснення критичної оцінки сучасних форм бухгалтерського обліку. Історичні та логічні методи слугували для обґрунтування практичних кроків щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції.

Інформаційною базою дослідження стали офіційні дані Міністерства аграрної політики та продовольства України, Головного управління статистики, нормативні та законодавчі акти України, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, праці вітчизняних та зарубіжних учених з питань організації і ведення бухгалтерського обліку, дані спеціалізованих періодичних, електронних видань та інші джерела.

## РОЗДІЛ 1

### ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОСНОВИ ЇЇ РОЗВИТКУ В УМОВАХ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ

#### 1.1. Інформаційна економіка та її вплив на організацію обліку діяльності підприємств з переробки продукції сільського господарства

В умовах значного коливання цін для аграрія одним із перспективних напрямів підвищення дохідності і зниження ризикованості агробізнесу є розвиток власної переробки частини сільськогосподарської продукції. Зокрема, це стосується виробництва круп, олії, первинної переробки молока і його фасування з подальшою реалізацією на ринку за вигідною ціною.

Аграрний сектор економіки останніми роками забезпечував стабільно високі темпи нарощування виробництва валової продукції, однак досить значна її частина не переробляється у готову сільськогосподарську продукцію з високою доданою вартістю, а здебільшого спрямовується на експорт як сировинні товари. Внаслідок цього товаровиробник і галузь в цілому недотримує на кожній тонні реалізованої продукції досить значні фінансові кошти, які необхідні для забезпечення розширеного відтворення і розвитку виробництва, оновлення матеріально-технічної бази сільського господарства, а також підвищення рівня доходів та зменшення безробіття сільського населення.

Світовий і вітчизняний досвід переконливо доводить необхідність стимулювання суб'єктів господарювання до впровадження і розвитку технологій з більшим рівнем переробки аграрної продукції, які дозволяють отримувати не лише вищу додану вартість, але й відкривають нові ринки її збуту. Виробник, щоб вижити в умовах жорсткої конкуренції, повинен реалізовувати не просто сировину, а висококонкурентну продукцію з якомога вищою доданою вартістю. Для цього він повинен свої овочі, фрукти та ягоди зібрати, зберегти, відсортувати, помити, упакувати, заморозити, а то й переробити їх на соки, джеми, консервації, крохмаль тощо.



Нідерланди, невелика за розміром країна, в 2016 р. посіла друге місце за обсягами експорту с/г продукції та разом з США та Іспанією є одним з трьох найбільших експортерів овочів та фруктів у світі. Тому нідерландський досвід може служити для України взірцем у міжнародній торгівлі, доробці та переробці продукції, зберіганні, організації та логістиці.

Сучасний розвиток агробізнесу характеризується значним поживленням, посиленням конкуренції між товаровиробниками. Це змушує їх надавати більшого значення стратегічному маркетинговому управлінню, дослідженню та аналізу ринку. Переробні підприємства більше уваги приділяють власній політиці ціноутворення, просуванню та маркетингу в цілому, а також ефективним стратегіям конкурентів. Саме тому вивчення досвіду реалізації успішних маркетингових стратегій підприємствами, що вже мають значний рівень розвитку, буде корисним для інших учасників ринку, що збираються досягти аналогічних висот.

Переробні підприємства, як і будь-які інші суб'єкти господарювання, сьогодні функціонують в умовах інформаційного суспільства, що позначається не лише на їхній діяльності, а й на бухгалтерському обліку як інформаційній базі управління. Провідними чинниками розвитку такого суспільства є різні види знань та інформації, що різнобічно охоплюють складні явища й процеси, в тому числі економічні.

В умовах нестабільності останні вимагають максимального врахування всіх можливих впливів, що, у свою чергу, значною мірою ускладнює процес управління загалом і управління господарською діяльністю зокрема. Тому акцент на традиційних базових постулатах бухгалтерського обліку, який продовжує бути основним інформаційним джерелом прийняття рішень вже не відповідає реальним запитам системи управління. Зокрема, в сучасних умовах відбувається зміна запитів системи управління і спрямування його напряму в бік наукового обґрунтування розвитку діяльності.

Важливою умовою ефективного управління постає вміння правильно передбачати майбутнє. У свою чергу, достовірність прогнозу можна

забезпечити тільки на основі глибокого ретроспективного аналізу закономірностей перебігу процесів у минулому. Це вимагає наявності широкого спектру даних, які характеризують не лише економічні показники суб'єктів господарювання, але і інформаційною складовою розвитку економіки та суспільства загалом. У цьому контексті логічно визнати зростання ролі інформації, що характеризується як знання. Останні – основний атрибут інформаційного суспільства, що характеризується низкою загальних концептуальних рис, які можна деталізувати часткою, котра належить до мегаважливої сторони існування людського суспільства – економічної.

Інформація економічного характеру включає в себе інформацію, яка продукується системою бухгалтерського обліку й в комплексі виступає базою формування поняття інформаційної економіки, яке набуло поширення в 1970–1980-х роках, коли велика частина ВВП забезпечувалась діяльністю з виробництва, обробки, зберігання і розповсюдження інформації та знань.

Виведення знань у ранг ключової основи зростання результативності виробничої діяльності, ототожнення інформації з товарною продукцією та її дослідження переважно за допомогою статистичних методів створило передумови для перегляду економічної парадигми в цілому.

Інформаційну економіку ще називають економікою знань, що обґрунтовує потребу визначитися з термінологією і показати відмінність між інформацією та знанням. Безумовно, ці поняття пов'язані між собою, проте різниця між ними є принциповою. Інформаційна економіка розглядається як поточний етап соціально-економічного розвитку, а економіка знань – як можливий наступний етап.

На практиці взаємозв'язок між цими поняттями виявляється не у переході від одного до іншого, а в комплексному поєднанні. Свідченням цього є той факт, що інформаційна економіка містить у собі елементи економіки знань, має також характеристики інноваційної та інтернет-економіки (рис. 1.1), що є відносно новими поняттями.

Цілком обґрунтованим висновком з цього є доцільність називати сучасний період розвитку економіки інформаційним.

На відміну від індустріального суспільства, де панує виробництво матеріальних благ і матеріальна продукція, в інформаційному (постіндустріальному) – це виробництво послуг, тобто в ньому переважають нематеріальне виробництво і нематеріальні блага.

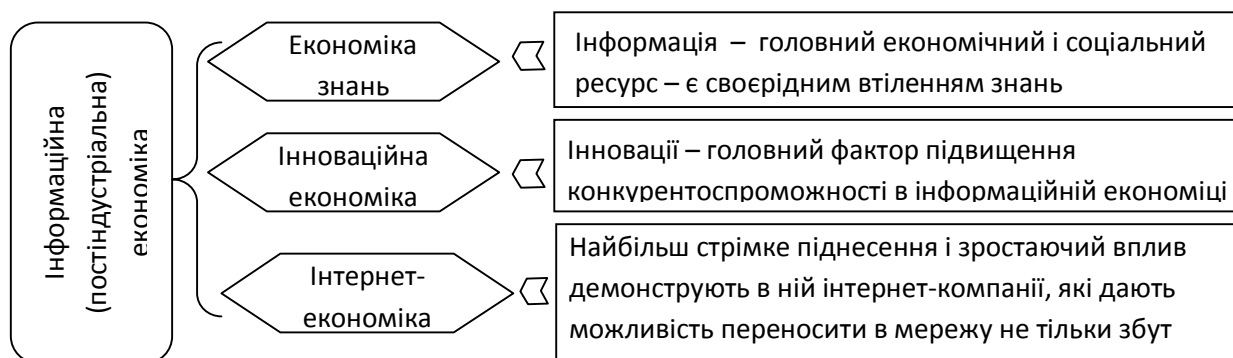


Рис.1.1. Основні ознаки інформаційної економіки

Джерело: узагальнено на основі []

Інформація вносить істотні зміни у світоглядні основи життя людини і суспільства. На сучасному етапі інформаційний продукт і послуги набувають значення стратегічного ресурсу економічного розвитку. Таким чином, основним принципом нової парадигми інформаційного суспільства є орієнтація на інтелектуальний, творчий, креативний потенціал. Тому інформаційне суспільство позиціонується як суспільство розумової праці, котре ґрунтується на використанні знань у всіх сферах діяльності людства, в тому числі такої як ведення обліку.

Зрушення у бік інформаційного суспільства є предметом уваги великої когорти дослідників. Низка іноземних авторів [463; 464; 467; 468; 470 та ін. ] розглядали ці зміни як сприятливі для економічного піднесення добробуту суспільства. Проте, поряд із перевагами існують й недоліки, які одночасно мають вплив на економіку країни та формування інформаційного забезпечення управління.

Недоліками є проблема забезпечення якості та достовірності інформації; частині людей (особливо старшого віку) важко адаптуватися до середовища

інформаційного суспільства; існування небезпеки між «інформаційною елітою» та споживачами; посилюється небезпека щодо корпоративних інтересів та приватного життя людей.

У контексті негативного впливу на формування інформаційної бази управління суб'єктами господарської діяльності ці недоліки позначаються на системі бухгалтерського обліку як основного її виробника, зокрема на його організації (рис. 1.2).

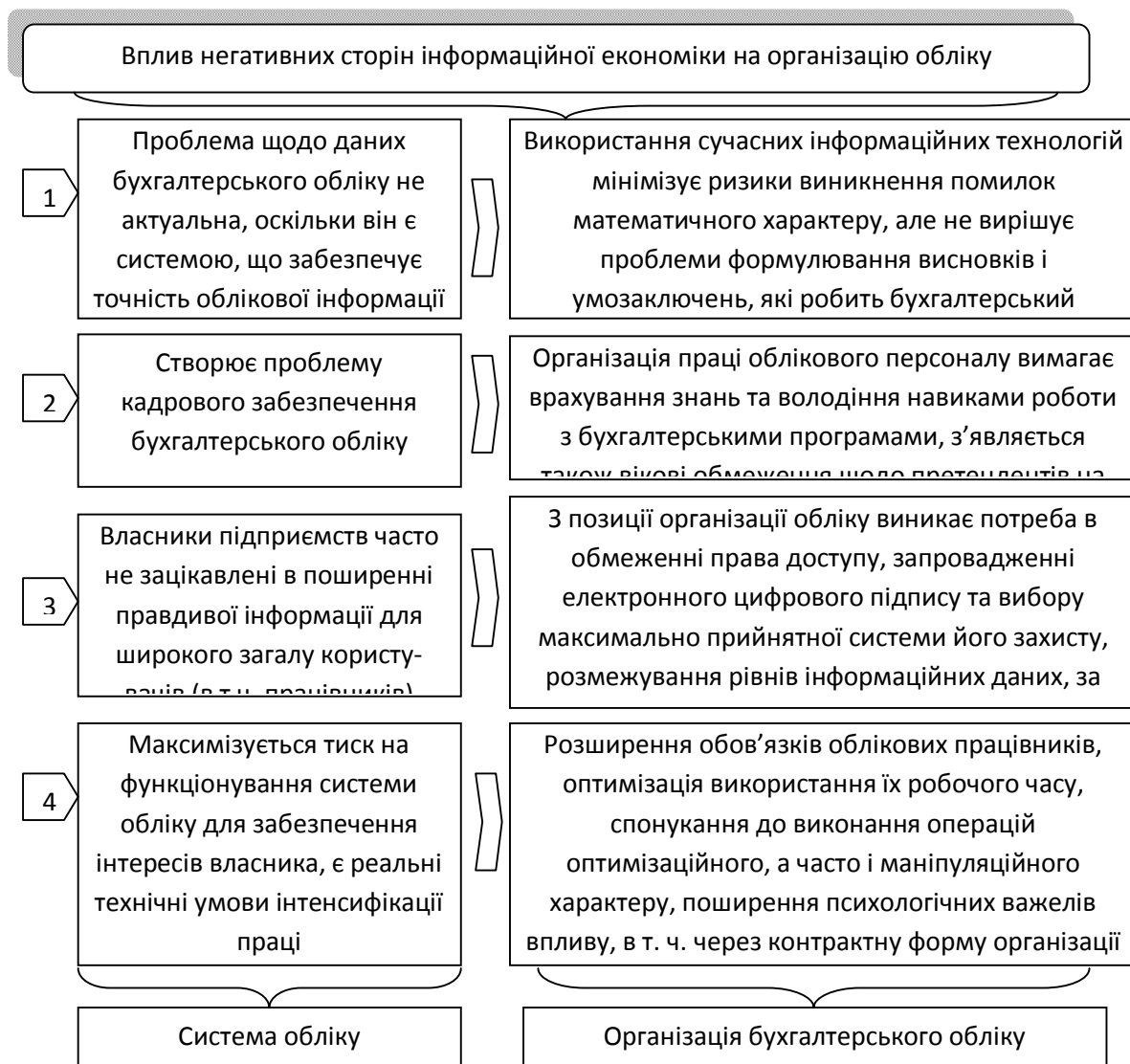


Рис. 1.2. Прояв впливу негативних рис інформаційного суспільства на систему бухгалтерського обліку та його організацію

Джерело: сформовано на основі узагальнення

Ці та низка інших недоліків, які можуть мати прихований характер, суттєво впливають не лише на рівень інформаційної насиченості середовища діяльності, а й на економічні процеси на макро- та мікрорівні. У випадку останнього, для оцінювання ефективності діяльності підприємств не варто обмежуватися вже звичними складовими ресурсного потенціалу або класичними факторами виробництва (робоча сила, капітал, земля), а необхідно доповнити його новими складовими – інформація та знання.

Варто акцентувати увагу на тому, що суб'єкти економічних відносин, які використовують інформацією, для уникнення негативних наслідків повинні, перш за все, ідентифікувати інформацію, яка вводить в оману (рис. 1.3).

Аналіз змісту складових, відображених на рис. 1.3, приводить до висновку, що серед вказаних видів інформації друга позиція має безпосереднє відношення до системи бухгалтерського обліку та його організації. Атрибутом цього виду інформації в сучасних умовах, як переконує практика, є широке використання комп'ютерної техніки для формування баз облікових даних.

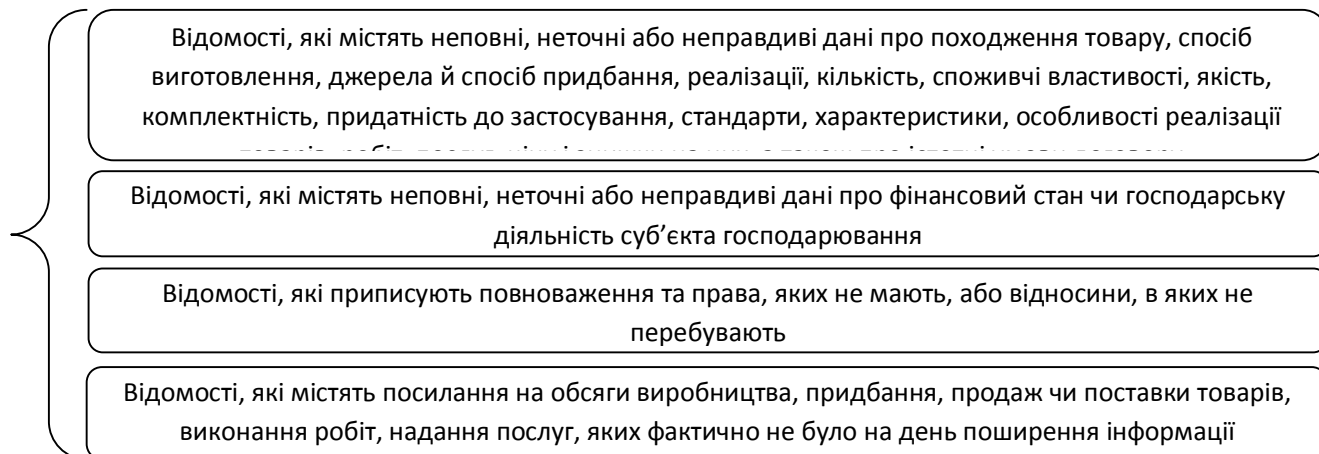


Рис.1.3. Інформація, яка вводить в оману

Загалом, йдеться про те, що інформаційна економіка змінює не лише характеристику виробництва та економічних відносин, а й інформаційні технології, які безпосередньо впливають на бухгалтерський облік, а отже, на концепції, покладені в основу його теорії (рис. 1.4).

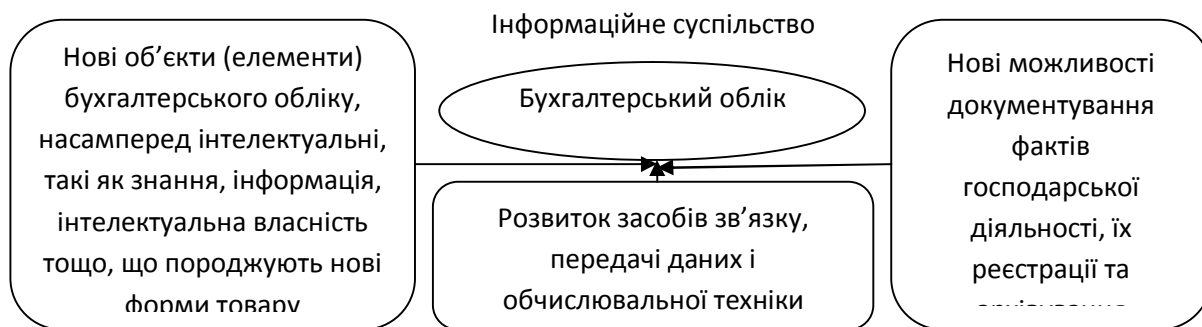


Рис. 1.4. Вплив інформаційної економіки на бухгалтерський облік

У такій ідентифікації позиціонування інформації загалом і облікової зокрема слід розглядати щонайменше з двох позицій:

- часової (оперативної) придатності для прийняття рішень, спрямованих на досягнення кращих результатів використання факторів виробництва;
- можливості впливу на економічні явища та процеси з метою формування кількісних і якісних переваг в умовах невизначеності й наявності альтернатив.

Основними вимогами до інформації, яка продукується системою обліку є своєчасність, недотримання якої може призвести до втрати її доречності, а також точність. Будь-які викривлення облікової інформації, тобто неправильне відображення і представлення даних бухгалтерського обліку через порушення встановлених правил його організації та ведення, різко знижують цінність бухгалтерської інформації, тобто негативно впливають на її якісні характеристики. Зокрема, безпосередньо впливають на об'єктивність бухгалтерських показників, у тому числі відображених у звітності, особливості виробничої діяльності суб'єкта господарювання та технологія виробництва.

Причиною недостовірності облікової інформації можуть стати також невдало вибрана облікова політика, метод її застосування або неадекватність розкриття інформації в бухгалтерській звітності. Окрім цього, варто акцентувати увагу й на носіях знань – працівниках, які через свою професійну компетенцію і використання власних позицій відіграють значну роль у господарюванні й інших учасників, які мають певний інтерес до діяльності суб'єкта (табл. 1.1).

Наприклад, прагнучи досягти максимально високих результатів діяльності (прибуток, який залишається після виконання усіх зобов'язань, тобто нерозподілений прибуток), власник зацікавлений у тому, щоб мінімізувати зобов'язання, в тому числі ті, що пов'язані зі сплатою податків. У його розумінні організація бухгалтерського обліку в цілому та головний бухгалтер, як особа що відповідає за неї, повинен працювати таким чином, щоб мінімізувати витрачання власних коштів. В процесі організації бухгалтерського обліку слід керуватися тим, що кваліфікований головний бухгалтер не повинен допускати витрачання коштів на сплату штрафних санкцій за ведення бухгалтерського обліку.

*Таблиця 1.1*

### **Інформаційне забезпечення потреб користувачів**

Особи, що відіграють ключову роль у підприємстві	Стратегічні рішення відносно діяльності суб'єкта господарювання
Власники підприємства	Їх прерогатива – стратегічні рішення відносно підприємства – бути або не бути підприємству. За власниками залишається важливе коло питань, що мають стратегічне значення для підприємства
Працівники бухгалтерської служби	Основні виробники інформації, яка повністю охоплює діяльність суб'єкта та характеризує її результати й використовується для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень
Менеджери підприємства	Їх завдання – ухвалення рішень з поточного управління фінансами, використання ресурсів, для отримання найбільшого ефекту; управління грошовими потоками, здійснення планових інвестицій і т.д. Вони виступають в ролі споживачів і виробників інформації. Потребують інформації, яка сприяє належному виконанню ними своїх обов'язків з поточного управлінням, а з іншого боку, періодично видавати певний об'єм даних, у вигляді періодичної звітності
Сторонні особи	Це потенційні власники, контрагенти, які перебувають у фінансових відносинах з підприємством або, які мають намір налагодити подібні відносини; професійні аналітики, що надають консультаційні послуги потенційним інвесторам та ін. Ці особи не мають доступу до внутрішніх інформаційних джерел

При організації обліку необхідно виходити з необхідності досягнення мети функціонування підприємства і окремих об'єктів.

Таким чином, існують дві найбільш вагомні вимоги власника до організації бухгалтерського обліку щодо здатності бухгалтерської служби до:

– здійснення облікового відображення фактів господарської діяльності з дотриманням чинного законодавства та уникнення штрафних санкцій, пов'язаних з його порушенням;

– оптимізації усіх процесів, які відбуваються на підприємстві через обліково-аналітичні механізми з урахуванням внутрішніх і зовнішніх впливів і обставин.

Отже, під організацією бухгалтерського обліку слід розуміти впорядковану, взаємопов'язану в часі сукупність засобів і складових, включаючи працівників із відповідними професійними компетентностями, здатну до формування облікових даних і інформації, необхідної для забезпечення підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання.

Оскільки бухгалтерський облік обов'язково мають вести згідно з вимогами чинного законодавства всі суб'єкти господарювання незалежно від їх величини та обсягів діяльності, це гарантує ведення бухгалтерської документації та звітності. В цьому випадку навіть якщо їх формування буде здійснювати окрема особа (в тому числі завдяки використанню сучасних можливостей комп'ютерної техніки та віддаленого доступу), організація бухгалтерського обліку матиме мінімальну структурну складність, а перелік документів, які будуть формуватися, відповідатиме вимогам законодавства і власника, який оплачує роботу бухгалтера. Причому саме остання обставина може визначати як мінімальну (те, що передбачено чинними нормами), так і максимальну деталізацію облікової інформації (те, чого потребує власник для своїх управлінських запитів). У цьому контексті слід вказати на розширення у сучасних умовах меж і змісту облікової інформації, необхідної для потреб менеджменту.

Бухгалтерські документи містять для керівників більше інформації, ніж можна отримати шляхом безпосереднього сприйняття. Ці документи попереджують, нагадують про минулий досвід і дозволяють прогнозувати майбутнє. Жоден керівник не може оцінити стан справ у своїй компанії за



відсутності даних про нормативи та ціни на матеріали, ставки заробітної плати і т.д. Але якою б детальною і точною не була бухгалтерія, сама по собі вона не може створити продуктивності.

В умовах інформаційної економіки до складу елементів організації обліку входять, як уже зазначалося, нові знання, в тому числі не лише пов'язані з технічною складовою (засобами) ведення бухгалтерського обліку, а й низка логіко-узагальнюючих, аналітичних, комунікативних та деяких інших. Про це свідчать дослідження запитів роботодавців до функцій і вимог до претендентів на посади бухгалтера, в тому числі головного. Зокрема, в умовах інформаційної економіки на перший план ставиться професійне ведення обліку та вміння працювати з програмним забезпеченням, але виняткову вагу тут мають ще й аналітичні навички (досвід обробки масової інформації, знання методів економічного аналізу, автоматизованих інформаційних систем, вміння логічно мислити і аналізувати та ін.), здатність вчитися, знання іноземної мови (переважно англійської), а також низка особистісних рис (стресостійкість, не конфліктність, навички працювати в команді тощо).

До обов'язків, окрім відповідального ведення обліку (для чого зазвичай зазначається вимога знання бухгалтерського й податкового законодавства), належить участь в розробленні та впровадженні раціональної планової і облікової документації, прогресивних форм і методів ведення бухгалтерського обліку на основі використання сучасних засобів обчислювальної техніки. Отже, власнику потрібен бухгалтер, здатний забезпечувати ефективне ведення не лише бухгалтерської роботи, а й активний та впливовий учасник формування ефективної організаційної структури підприємства в цілому. З огляду на це він повинен мати навички аналізу математичного обґрунтування доцільності створення певного відділу, цеху, підрозділу та володіти інформацією про конкретні менеджерські очікування від їх роботи. При цьому його обов'язком має бути розробка регламентів щодо складу даних, які будуть накопичуватись в інформаційній системі, з позиції, що дані потрібні не самі по

собі, а цінні лише тоді, коли їх можна використовувати для управлінського обґрунтування необхідних рішень (рис. 1.5.).

Визначені на рис. 1.5. види рішень вказують на потребу наявності відповідних професійних характеристик бухгалтера як особи, котра відповідає за надання інформації та облікових даних для обґрунтування управлінських рішень і їх реалізації. Принагідно слід зазначити, що такі рішення мають підлягати певній систематизації. Це дозволяє упорядкувати вимоги, що висуваються до обсягу і структури даних, які циркулюють в інформаційній системі і є взаємозалежними.



Рис. 1.5. Рішення господарського характеру підприємства з різних позицій (інтересів)

Дослідження вимог до претендентів на посади бухгалтерів також засвідчує необхідність наявності у них навичок працювати не лише з обліковими даними власного підприємства, а й вміло оперувати зовнішніми інформаційними потоками та обирати з них ті, що можуть бути використані для підвищення ефективності його діяльності. Тобто інформаційна економіка вимагає такої організації бухгалтерського обліку та повноважень працівників,

яка б мала у своєму розпорядженні базу даних, значно ширшу, ніж наразі формує чинна облікова система.

Бухгалтерський облік у сучасній його організації надає таку інформацію, містить відомості (поточну інформацію) про хід здійснення операції, а також заключну про факт, що відбувся. Для цих цілей визначають об'єктів обліку, підбирають методи формування інформації, визначають фахівців, за якими закріплюються функції, пов'язані зі здійсненням облікових процедур.

Однак слід констатувати, що інтереси користувачів суттєво зросли й урізноманітнилися, що можна пояснити на наш погляд, розвитком інформаційної економіки. Сучасна система бухгалтерського обліку вже не має змоги задовольнити інформаційні потреби користувачів у повному обсязі. Зокрема, вона не відповідає вичерпною мірою запитам зовнішніх користувачів, оскільки вони не отримують повного обсягу інформації. У вигляді фінансової звітності їм надається лише дозована й не повна інформація, яка не дає змоги оцінити реальну картину бізнесу. Примітки, призначені для детальнішого розкриття наведеної інформації, у даному випадку не виконують такої функції. Детальніше інформація в примітках розкривається у звітах, складених за МСФЗ (порівняно зі звітами, складеними за П(С)БО), проте довільність форми і деталізації звітів, передбачена міжнародними стандартами, також допускає можливість певних маніпулювань показниками для представлення інформації у вигідному для підприємства світлі. Також чинна система бухгалтерського обліку, а відповідно – її організація, не достатньо інформативна і щодо запитів внутрішніх користувачів. Вона, як система збору даних, їх обробки та надання інформації для прийняття управлінських рішень, не має таких кількісних і якісних характеристик, а також спрямованості, необхідної сучасному суб'єкту господарювання, щоб він позиціонувався як швидко прогресуючий, успішний та конкурентоздатний.

У сучасних умовах інформаційної економіки потрібна така організація обліку, яка здатна у максимально короткі терміни задовольнити всі запити користувачів. Бухгалтерія підприємства повинна створювати продукт –

інформацію, на яку є попит і яка уможлиблює формування альтернативних моделей діяльності й вибір оптимального варіанта.

В ідеальному варіанті, бухгалтерська служба будь-якого підприємства, особливо з такими різноманітними технологічними характеристиками, як у переробній галузі, має продукувати не лише облікові дані, а й знання, які можуть бути використані як товар і продаватися при переході суб'єкта на інший рівень (наприклад, методика, яка вже себе вичерпала для конкретного її власника, але цікава виробникам, що знаходяться на нижчому щаблі економічного розвитку). Лише в такому разі організація бухгалтерського обліку буде ефективною та відповідати запитам інформаційної економіки.

## **1.2. Формування облікової інформації для потреб управління: обліково-системний підхід**

Формування ефективної організації бухгалтерського обліку вимагає врахування низки умов і чинників, а також вимог, які ставляться в сучасних умовах до інформації, яка нею продукується. Важливість врахування цього важеля впливу на економічну ефективність випливає з тези про те, що за різними даними інформація з системи бухгалтерського обліку займає від 70 до 85 % у загальному обсязі інформаційного масиву підприємства.

Щодо завдань бухгалтерського обліку, то до їх складу традиційно входили відображення господарської діяльності й забезпечення контролю за збереженням майна підприємства. Однак сучасне поняття бухгалтерського обліку набагато ширше такого звичного розуміння. Дедалі частіше бухгалтерський облік виступає як засіб, необхідний для прийняття управлінських рішень у поєднанні з контрольними функціями за процесами виробництва. Якщо раніше основні завдання визначалися як точний облік:

- а) господарських засобів,
- б) витрат на виробництво продукції,
- в) нарахувань і перерахувань до бюджету податків та контроль за ресурсами, то сьогодні, на нашу думку, цей перелік необхідно доповнити

завданнями – оцінити: рівень і динаміку показників прибутку; використання прибутку; фінансову стійкість підприємства; показники собівартості продукції; показники рентабельності; ліквідність балансу і платоспроможність підприємства тощо.

Загалом перераховані аспекти більшою мірою стосуються не стільки звичайного відображення господарських операцій та їх результатів, скільки до опрацьованих даних і отримання вихідної бази прийняття управлінських рішень, пов'язаних з діяльністю підприємства. Така думка підтверджується і позицією науковців з цього приводу (табл. 1.2).

Для того щоб вирішити проблему прийняття ефективних рішень, необхідно проаналізувати цей процес з позиції мети учасників, наявності джерел даних, напрямів руху інформації до та після ухвалення рішення, системності його реалізації тощо.

*Таблиця 1.2*

**Завдання обліку з надання інформації, окреслені за можливим змістом**

Напрямок	Зміст завдання
Бутинець Ф. Ф.	Надання інформації для прийняття рішень, у тому числі на перспективу (для управління виробництвом, про консолідовані результати бізнесу та діяльність підприємства, його майновий стан)
Мошковська О.А	Створення інформації для акціонерів та інвесторів про фінансовий стан, фінансові результати, збереження капіталу, узагальнення в публічній фінансовій звітності
Пушкар М. С.	Отримання та упорядкування вхідної та вихідної інформації відповідно до потреб управління
Остап'юк М. Я., Даньків Й. Я., Лучко М. Р.	Систематизація, групування і зведення даних для отримання підсумкової інформації про стан господарської діяльності
Андрусак В.М.	Створення інформаційних умов для здійснення функцій економічного аналізу, планування, контролю і регулювання
Сопко В.В.	Виконання комунікативної функції та розкриття реальної картини бізнесу

Трансформація потреб управління в отриманні інформації для прийняття рішень пов'язана не лише з потребою оптимізації діяльності. Вона є об'єктивним результатом зміни економічної ситуації та економічних зв'язків і місця суб'єкта діяльності на ринку загалом.

Для того щоб вирішити проблему прийняття ефективних рішень, необхідно проаналізувати цей процес з позиції мети учасників, наявності джерел даних, напрямів руху інформації до та після ухвалення рішення, системності його реалізації тощо.

Процес ухвалення рішення повинен виходити з цілей. Від цього залежить перелік інформаційних джерел і об'єкт управління (запаси, витрати, прибуток чи будь-який інший об'єкт бухгалтерського обліку). В нинішніх умовах необхідність ухвалення дієвого рішення пов'язана з використанням як зовнішніх, так і внутрішніх джерел. Щодо останніх, то ними можуть бути різні відомості, доповідні записки, повідомлення, однак основний інформаційний внесок у процес ухвалення рішень належить бухгалтерському обліку. Причому реалізується він на стадіях оцінки й моніторингу, адже саме з системи бухгалтерського обліку можна отримати інформацію щодо здійснених фактів господарського життя не лише для перевірки виконання рішень, а й для оцінки потенційних варіантів рішень.

Наступною складовою прийняття управлінського рішення, що стосується наявності джерел, є вибір систем організації облікової інформації. Слід зазначити, що наразі він визначається з урахуванням потреби подолання того чи іншого виду невизначеності при здійсненні діяльності. Зайве зосередження уваги на формалізованих системах або технічних проблемах може суперечити реальним умовам руху інформації на підприємствах. Тому справедливою є думка Н. А. Єрмакової [104, с. 230], стосовно того, що на сьогодні управлінський персонал потребує отримання інформації на основі безперервного процесу зворотного зв'язку, відстежуючи, наскільки розроблена стратегія відповідає ринковим реаліям.

У цьому процесі беруть участь в основному три форми обміну інформацією, вказані на рис. 1.6 При цьому всі вони, незважаючи на різні місця виникнення, зазвичай акумулюються або можуть бути акумульовані бухгалтерською службою (бухгалтерією).

Таким чином, незважаючи на різні формулювання, спостерігається однозначність щодо виділення інформаційного завдання обліку, що за умов такої важливості інформації надає йому особливого значення як системі.

У тісному зв'язку з поняттям системи обліку та її ознаками перебуває поняття системного підходу, який автори також розглядають по-різному – як сферу діяльності, підхід до дослідження об'єкта, напрям в економічній науці тощо. Так, системний підхід – це використовується в різних сферах людської діяльності, включаючи економіко-управлінську, цілісна методологія, яка полягає в розгляді об'єктів як взаємопов'язаної сукупності частин, що роблять свій внесок і впливають на результат функціонування, використання об'єкта.

Системний підхід – це підхід до дослідження об'єкта (проблеми, явища, процесу) як до системи, в якій виділені елементи, внутрішні і зовнішні зв'язки, що найбільш істотним чином впливають на досліджувані результати його функціонування, а цілі кожного з елементів визначені виходячи із загального призначення об'єкта.

Системний підхід до дослідження об'єктів бухгалтерського обліку передбачає позиціонування цих об'єктів у системі, яка складається з різноманітних елементів, має свій вхід і вихід, характеризується наявністю певних взаємозв'язків, у тому числі з зовнішнім середовищем.

Таким чином, стаючи складовою системи бухгалтерського обліку, масив економічних показників накопичується на рахунках аналітичного обліку з наступним узагальненням їх на рахунках синтетичного обліку відповідно до встановлених методів і способів групування, систематизації та вторинної реєстрації даних про стан і рух економічно однорідних видів активів підприємств, пасивів господарських процесів та результатів діяльності. Однак такий підхід в умовах ринку та нестабільності розвитку вимагає включення в систему обліку не лише традиційного набору функцій, способів і елементів, а й інноваційних підходів, що охоплюють ширше коло питань. Зокрема, метою подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку та складання звітності, на думку автора, є створення прийнятних умов і передумов послідовного й

успішного виконання обліковою системою властивих їй функцій в управлінні діяльністю підприємства. Тут рекомендується: глибоке освоєння покладених в основу МСФЗ концепцій – корисності та істотності інформації, що формується в системі обліку; формування у фахівців навиків ефективного використання облікових даних, показників та інформації; вироблення навиків застосування нових способів обробки облікової інформації; формування нових підходів щодо застосування стандартів і інших нормативно-правових актів в області складання звітності; вироблення у бухгалтерів навиків професійної думки при кваліфікації, вартісному вимірі, класифікації й оцінці значущості фактів господарського життя; навчання широкому використанню фінансових показників, сформованих за МСФЗ та системою національних рахунків; формування у фахівців глибокого розуміння норм професійної етики. В такому разі йдеться вже не просто про бухгалтерський облік як самодостатню систему, а про систему, що має значно ширші можливості й позиціонується як інтегрована система бухгалтерського обліку, яка здатна забезпечувати зв'язок між фактами господарського життя та особами, що приймають рішення в контексті подальшого удосконалення господарської діяльності через механізми внутрішнього впливу на господарські процеси з метою отримання кращих результативних показників (рис. 1.7)

У процесі впровадження системи обліку важливо залучати кваліфікованих фахівців, які зможуть налагодити ефективність її ведення.

Система бухгалтерського обліку є відображенням стану та руху його об'єктів у процесі діяльності за допомогою спостереження, вимірювання, класифікації й узагальнення. Цей підхід визначає систему бухгалтерського обліку як певний логічний комплекс, сформований на базі Плану рахунків.

Таким чином, бухгалтерський облік здійснює вимірювання та реєстрацію діяльності суб'єкта господарювання, потім ці дані зберігаються в системі обліку і переробляються в корисну інформацію, яка подається у визначений момент заінтересованим внутрішнім і зовнішнім користувачам для ухвалення ними рішень.



У більш деталізованому вигляді інтегрована система бухгалтерського обліку представлена на рис. 1.7.

Загалом можна стверджувати, що облікова система є сукупністю взаємопов'язаних між собою складових частин, що з'єднані як вертикальними, так і горизонтальними зв'язками. У бухгалтерському обліку надається перевага послідовному ієрархічному виділенню підсистем, за якого зв'язки між елементами підсистеми найбільші, а між підсистемами – найменші. Дані, що вводяться в облікову систему і генеруються в ній у процесі господарської діяльності, підлягають досить складній структуризації і, крім того, вони є основою для формування інших цільових інформаційних масивів. Усі сукупності і всі ці дані становлять внутрішню інформаційну базу. Однак у цій системі наразі існує проблема – невиконання обліком своїх функцій. Через таку невизначеність організація й побудова бухгалтерського обліку на підприємствах відбувається безсистемно, з урахуванням потреби формування звітності для контролюючих органів.

У такому разі можна виокремити три основні недоліки:

- а) підвищена увага до цифрової інформації, незалежно від її реальної потреби для управління;
- б) запровадження господарських цілей, які виражені формальними кількісними показниками;
- в) вимога управлінців встановлювати і обґрунтовувати завдання, які потрібно контролювати без підтримки обліку.

Такі завдання ставляться без достатніх підстав, виходячи не з господарських операцій, а з потреб облікового процесу, що зазвичай не співпадає. Поєднання даних норм і планів з усіма нормативами дає можливість приймати обґрунтовані управлінські рішення, які унеможливають або істотно зменшують ризики економічних втрат.

На практиці виявляється, що бухгалтерія працює у відриві від функцій управління. Відсутній основний потік бухгалтерської інформації до менеджерів підприємства.

Інша проблема – це потреба менеджерів у нестандартних для бухгалтерів формах звітів. Бухгалтер обізнаний з тим, що результатом його праці є баланс або інша ухвалена форма фінансової чи податкової звітності.

Першим кроком у цьому разі повинна стати організація інформаційних запитів різних відділів адміністрації до бухгалтерії і розробка формату та графіків надання інформації. Великого значення в раціоналізації інформаційних потоків набуває також організація документообігу, здатна забезпечити уникнення дублювання інформації через структурні підрозділи на підприємстві, мінімізація її руху. Побудова системи інформаційного забезпечення процесу управління повинна ґрунтуватися на виявленні потреб в інформації різних напрямів, способів її отримання, зберігання та використання, тобто при проектуванні систем управління на основі комплексу стандартів підприємства повинна створюватися інформаційна модель системи управління, яка включає види інформації, отриманої з різних джерел.

Важливе значення має і якість облікової інформації. Тому якість інтегрованого бухгалтерського обліку має бути покладена в основу організації облікової системи, що формує інформацію на підставі якої ухвалюється управлінське рішення.

Сьогодні якість інформації в основному визначається якістю звітності (квартал, рік), що слід розглядати як велику помилку. Інформація – це не лише звітність, а й документування процесу господарювання. Від правильного відображення в обліку процесу господарювання можна одержати якісну зведену інформацію. Якість економічної інформації в результаті прийнятих на її основі рішень забезпечує отримання прибутку, здійснення економічно обґрунтованих інвестиційних та інноваційних проектів підприємства, а також визначення кола зовнішніх контрагентів у вигляді постачальників, замовників, кредиторів та інвесторів. При цьому особливе значення надається повноті, достовірності та прозорості економічної інформації. в табл. 1.3. узагальнено базові елементи якості бухгалтерського обліку та звітності.

## Базові елементи якості бухгалтерського обліку та звітності

Назва елемента	Характеристика елемента
Залучення вищого керівництва підприємства до оцінки якості обліку та звітності	Керівництво підприємства, включаючи й вище керівництво, повинно залучатися до участі в процесі підвищення якості обліку від початкових етапів, організації бухгалтерії, встановлення стратегічних цілей, до конкретних тактичних постанов, які можуть істотно вплинути на загальний стан обліку
Залучення користувачів до визначення якості результатів обліку та звітності	Джерелом інформації про недоліки обліку і звітності є потенційний користувач. Його роль у системі управління якістю визначається своєчасним доведенням до виробника інформації про порушення вимог до якості, а також щодо участі до процесу створення високоякісного продукту - відповідної інформації
Залучення працюючих до процесу управління якістю обліку та звітності	Виконавці є важливою ланкою, але найменш контрольованими в процесі формування бухгалтерської інформації. Для того, щоб сформувати якісну інформацію, виконавці мають бути належним чином навчені, організовані, тобто вміти вчасно здійснювати всі технологічні (підготовчі та заключні) операції, мотивовані для виробництва достовірних і якісних даних обліку
Налаштування облікових процесів до вимог якості обліку та звітності	Слід чітко визначити неконтрольовані і контрольовані чинники, які можуть бути усунені в процесі ведення обліку і складання звітності. Одне із задач вищого менеджменту - досягти того, щоб взагалі не виникали неконтрольовані чинники
Контроль за обліковим процесом для досягнення якості обліку та звітності	Якщо облікові процеси розроблені таким чином, щоб досягати вищої якості, то необхідно їх контролювати, щоб дотримувались розроблені параметри, фахівці виконували посадові інструкції і дотримувались вимог документування всіх процесів у відповідності до норм і стандартів обліку

Поняття якості обліку нерозривно пов'язане з корисністю інформації для різних зацікавлених користувачів (рис. 1.6).

Формування системи обліку, здатної повною мірою задовольняти інтереси споживачів інформації, пов'язано щонайменше з двома основними проблемами. По-перше, це вимагає активної практичної участі кожного учасника (особливо на мікрорівні) до ідентифікації розуміння діяльності, за яку він несе відповідальність, знання реальних перешкод на шляху вдосконалення роботи і власних вимог до інформації, яка потрібна йому для подолання недоліків. По-друге, формування такої системи пов'язано з понесенням відповідних витрат. Іноді інформація, що вимагається для ухвалення

правильного рішення, є недоступною чи дорогою (її вартість враховує час, витрачений на збирання та фактичні витрати, пов'язані з наймом зовнішніх консультантів та ін.).

При організації обліку слід враховувати низку аспектів, які виходять за межі компетенції власне бухгалтерського обліку, тому розглянуто специфіку формування інтегрованої його системи. За таких умов усі питання, пов'язані з альтернативним підходом до формування облікових даних, повинні бути вирішені через посередництво облікової політики. У такому випадку цінною є ідентифікація взаємозв'язку інтересів користувачів і можливостей їх реалізації через механізми облікової політики (рис. 1.7).

У процесі управління надзвичайно важливо виявити та дослідити основні фактори, що впливають на інтенсивність використання інформації управлінським персоналом, вигоди від використання певного облікового підходу, дозволеного в межах облікової політики. Для позиціонування останніх доцільно встановити попереднє обґрунтування доцільності (недоцільності) використання альтернативного підходу.

### **1.3. Складові організації бухгалтерського обліку як інструменти ефективного управління переробкою сільськогосподарської продукції**

Ефективне функціонування системи бухгалтерського обліку підприємств з переробки сільськогосподарської продукції значною мірою визначається наявними та чинними складовими (елементами) його організації. На сьогодні не вироблено єдиного підходу до їх переліку внаслідок, по-перше, відсутності однозначного підходу до трактування поняття «організація бухгалтерського обліку», по-друге, наявності галузевих характеристик і специфіки, котрі також позначаються на складі її елементів.

Ключовим елементом організації обліку є його методологічне і методичне забезпечення може слугувати те, що саме воно визначає зміст і порядок функціонування всіх елементів системи – процесу обліку та праці задіяних у ньому людей. Адже система – це цілісна сукупність пов'язаних між собою

елементів, тому зрозумілим є той факт, що без методологічного і методичного забезпечення облікова система не зможе існувати.

На наш погляд, саме акцент на елементах організації дає змогу предметно розглянути їх склад і обґрунтувати оптимальне співвідношення. Водночас, процес організації обліку можна ототожнювати з функцією управління, тому необхідно дослідити завдання обліку як інформаційного джерела для прийняття дієвих управлінських рішень. Даний підхід до організації обліку як до управління обліковим персоналом спонукає зосередитися на розгляді посадових обов'язків бухгалтерів і плануванні облікового процесу (документообігу, проведення інвентаризації, складанні звітності, робочого плану рахунків та їх кореспонденція тощо). Загалом наявність таких доволі різних позицій спричинила відповідні відмінності у трактуваннях предмета, об'єктів і методу організації бухгалтерського обліку.

У сучасних умовах відповідь на питання, як ведеться облік, повинна враховувати розвиток і впровадження комп'ютерних технологій. Тому їх також варто розглядати як складові організації бухгалтерського обліку.

Проведені дослідження свідчать, що найбільш прийнятним узагальненим переліком складових організації бухгалтерського обліку, який підтримується більшістю науковців і практиків є перелік, запропонований С. В. Івахненковим [125], що передбачає організацію:

- забезпечення бухгалтерського обліку;
- технології облікового процесу;
- роботи працівників-обліковців;
- розвитку бухгалтерського обліку.

У більш деталізованому вигляді з відповідними доповненнями, які відповідають сучасним управлінським запитам, пропонується уточнити склад окремих традиційних складових організації обліку (рис. 1.8).

Позиціонування елементів організації бухгалтерського обліку в такому контексті й виокремлення у ній низки уточнень формально пов'язано зі зміною середовища і запитів, які висуваються в сучасних умовах до інформаційної бази

управління. Більш предметно слід пов'язати доповнення переліку складових організації бухгалтерського обліку з впливом інформаційної економіки, потребою врахування глобальних викликів (зокрема впровадженням міжнародних стандартів обліку), розвитком ресурсного забезпечення та іншими чинниками.

Організація бухгалтерського обліку повинна здійснюватися в момент створення підприємства, оскільки вона в подальшому безпосередньо впливає на ефективність ведення обліку. Проте варто зауважити, що організація обліку не закінчується на етапі її створення, а передбачає моніторинг і постійне її вдосконалення.

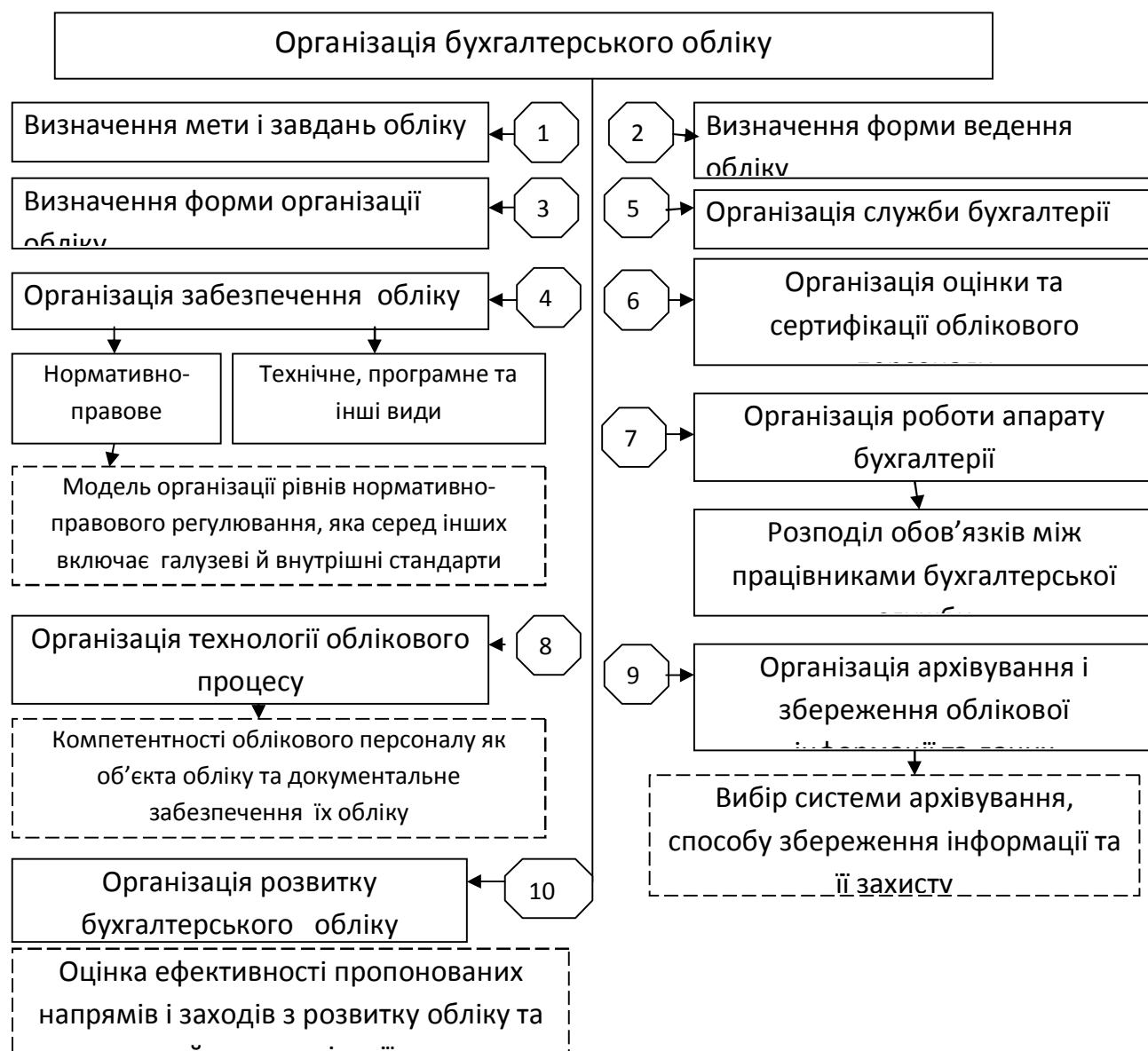


Рис. 1.8. Основні складові елементи організації бухгалтерського обліку, що забезпечують формування інформації для потреб управління діяльністю

Джерело: узагальнено за результатами досліджень потреб підприємств переробки с.-г. продукції

Як впливає з теоретичних обґрунтувань, організаційна структура системи обліку має будуватися з урахуванням структури підприємства; інформаційних потреб власника і керівництва; технічних можливостей та особливостей комп'ютерної інформаційної системи; кваліфікації працівників бухгалтерської служби тощо.

Загальний підхід до організації обліку відображає рис. 1.9.



Рис. 1.9. Загальний підхід до організації бухгалтерського обліку на переробному підприємстві

Джерело: узагальнено автором на основі []

Практичний досвід засвідчує справжнє усвідомлення ролі, місця та функцій обліку вже після того, як були вирішені питання його організації на підприємстві. Виявлені в процесі ведення обліку прогалини в його організації

вимагають вжиття відповідних заходів для негайного їх усунення. Часто це вимагає зміни структури організації бухгалтерського підрозділу, введення (виведення зі складу) облікових посадових осіб, вирішення питання робочого місця тощо. Такі ситуації вказують на певні недоліки на етапі планування організаційної структури суб'єкта господарювання в частині формування обліково-аналітичних служб.

Загалом, чим швидше керівництво залучить до роботи потрібного фахівця, який зможе організувати правильний облік, і створить йому всі умови для продуктивної праці, тим меншими будуть моральні та матеріальні втрати, оскільки відновити стан обліку за минулий період буває складно або навіть неможливо.

Для опрацювання концепції організації бухгалтерського обліку важливо, насамперед, правильно визначити мету діяльності. Вироблення системи цілей підприємства не є завданням бухгалтерського обліку, але їх досягнення стає практично неможливим без участі облікових працівників. Власне, без такої підтримки та її комплексного поєднання з управлінськими важелями досить складно приймати будь-які рішення, тим більше спрямовані на певну господарську проблему. Правильним рішенням є таке, що максимально сприяє досягненню поставлених цілей. Принципову роль у даному процесі відіграє організація інформаційних потоків усередині підприємства і способів надання економічної інформації, тобто облік, який дозволяє своєчасно і правильно приймати управлінські рішення. Тому запобігання помилок при веденні обліку через формування належної його організації впливає на те, наскільки ефективно підприємство досягне своїх цілей.

Організація обліку залежить від того, яка форма реалізації обраних цілей доцільна для даного підприємства. Щоб правильно організувати систему обліку й уникнути помилок у його веденні, керівництво має визначити форму організації діяльності підприємства. Виділяють три його структури:

1. унітарну з встановленою ієрархією взаємовідносин і відповідальності;



2. холдингову, що являє собою групу самостійних підрозділів, об'єднаних загальним фінансовим керівництвом і відносинами власності;
3. матричну, в якій підрозділи самостійні у виконанні своїх завдань.

Відповідно, під організацією бухгалтерського обліку варто розуміти порядок формування в процесі створення підприємства на підставі визначеної мети його діяльності або інтегрованого в систему управління самостійного структурного підрозділу зі своїми функціями і завданнями для збору, реєстрації, узагальнення фінансово-господарської діяльності та складання звітності, здійснення функціонального контролю та надання інформації користувачам для ухвалення управлінських рішень, або використання підходу, що передбачає отримання бухгалтерських послуг (обслуговування на договірних засадах).

Для підприємств з переробки сільськогосподарської продукції здебільшого характерне формування структурного підрозділу підприємства – бухгалтерії – на підставі визначеної мети його діяльності та поставлених завдань перед обліком. З цього моменту починається діяльність підприємства.

Без бухгалтера не можна здійснити жодної операції зі створення підприємства. Залежно від того, хто веде бухгалтерський облік, розрізняють структурні елементи його організації (рис. 1.10).

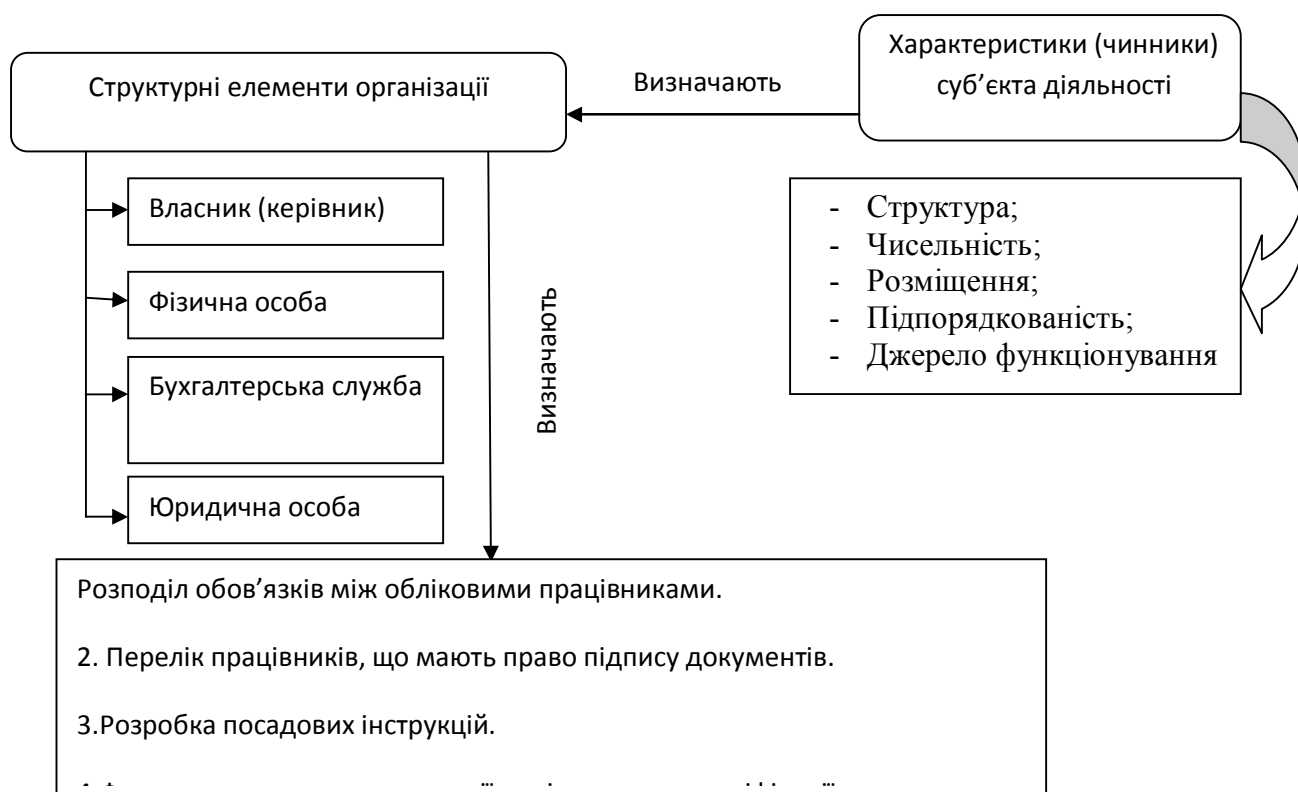


Рис. 1.10. Структурні елементи організації бухгалтерського обліку та чинники, що їх визначають

Джерело: узагальнено автором

Значною мірою організація обліку, вибір суб'єкта його ведення та складові елементи залежать від розміру й організаційної форми підприємства, що пов'язано з потребами відображення тих операцій, що відбуваються в ньому (рис. 1.11.).

Загалом організація бухгалтерського обліку на підприємстві є дуже складним процесом та вимагає уваги і знань. На її створення впливає багато чинників: інформаційні потреби підприємства; наявність відповідних знань і досвіду в суб'єкта організації; структура підприємства, взаємозв'язки між структурними підрозділами; макроекономічні процеси та явища; можливості підприємства щодо кадрового забезпечення й використання комп'ютерної техніки; технологія, специфіка, обсяги виробництва; галузь діяльності.

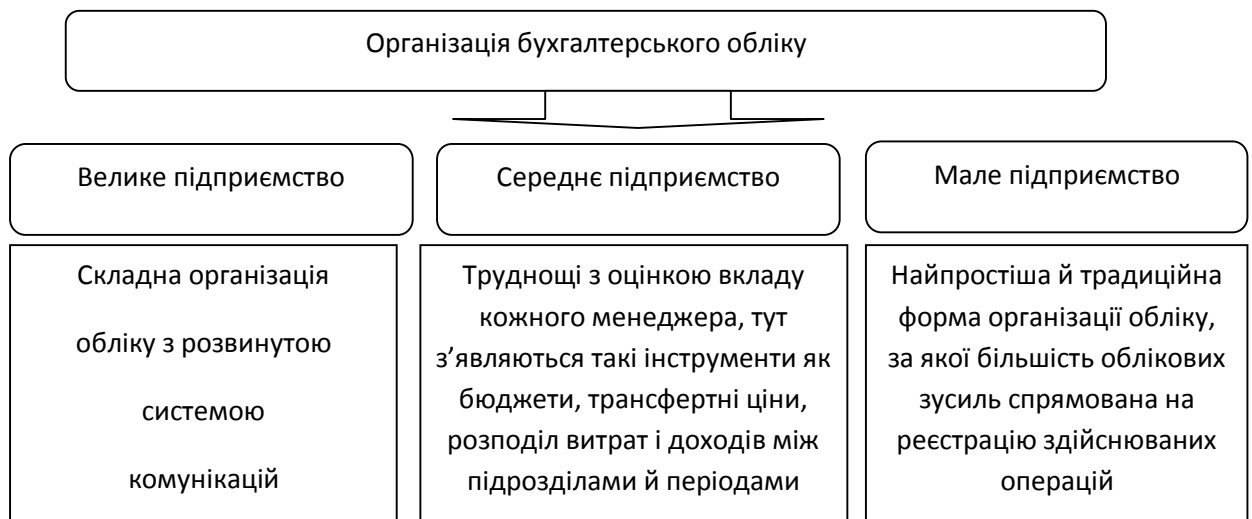


Рис. 1.11. Залежність організації бухгалтерського обліку від розміру підприємства

Джерело: узагальнено автором.

Організація обліку суттєво залежить і від етапу її здійснення. Так, варто зосередити увагу на тому, що на етапі створення підприємства виникають витрати, пов'язані з організацією бізнесу, засновницькими процедурами. Такі витрати потребують окремої уваги у формуванні моделі облікової системи створюваного підприємства, оскільки виникають до моменту здійснення діяльності. У цей момент уже потрібен бухгалтер. Основним завданням бухгалтера на етапі створення підприємства є достовірна оцінка, аналіз та обґрунтування одержаної інформації для правильного визнання об'єктів бухгалтерського обліку.

Вирішуючи проблему визначення способу відображення в обліку організаційних витрат на етапі створення підприємства, слід відзначити, що теоретично ці витрати є джерелом вигод протягом усього періоду існування корпорації, тому пропонують обліковувати їх як нематеріальні активи та амортизувати упродовж усього терміну. Цей підхід відображає поширену західну практику, коли організаційні витрати включають до складу активів, у тому числі й нематеріальних, та амортизують протягом перших років роботи.

Найдоцільнішим варіантом є віднесення організаційних витрат на етапі створення підприємства до витрат майбутніх періодів і їх пропорційне віднесення до адміністративних витрат упродовж першого року існування підприємства, коли відбувається його формування як бізнес-структури. Таким чином, витрати, понесені протягом першого місяця, необґрунтовано не занижуватимуть фінансовий результат та не будуть перебувати на балансі підприємства як нематеріальний актив, що також забезпечить підприємство від порушення принципу обачності, який застерігає від завищення активів.

Свої особливості має й організація бухгалтерського обліку на етапі її удосконалення, адже на підприємствах повинен відбуватися постійний пошук забезпечення можливостей оптимального задоволення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, удосконалення облікового процесу для конкретного підприємства (рис. 1.12).

Оптимальне підлаштування системи обліку під потреби конкретного підприємства за допомогою використання елементів її організації дасть змогу швидше досягти мети підприємства, оперативніше отримувати необхідну інформацію у зручному вигляді та раціонально використовувати ресурси підприємства. Специфіка технології виробництва, організації, економіки переробних підприємств є настільки суттєвою, що не може не впливати на форми організації, способи і об'єкти бухгалтерського обліку підприємств переробної галузі.

Ведення обліку і його організація є двома окремими процесами, якими займаються окремі суб'єкти: організацією – власник, який залучає до цього компетентного працівника (зазвичай головного (старшого) бухгалтера), а веденням – власне той самий компетентний працівник – бухгалтер. Таким чином, розмежування організації і ведення бухгалтерського обліку полягає в тому, що організація передбачає його формування, налагодження й удосконалення і покладається на власника підприємства, а ведення – процеси збору даних, їх обробка та видача інформації, виконується головним бухгалтером та підпорядкованим йому персоналом. Однак без урахування позиції облікових працівників у питаннях організації керівник фактично не зможе налагодити ефективну організацію бухгалтерського обліку.

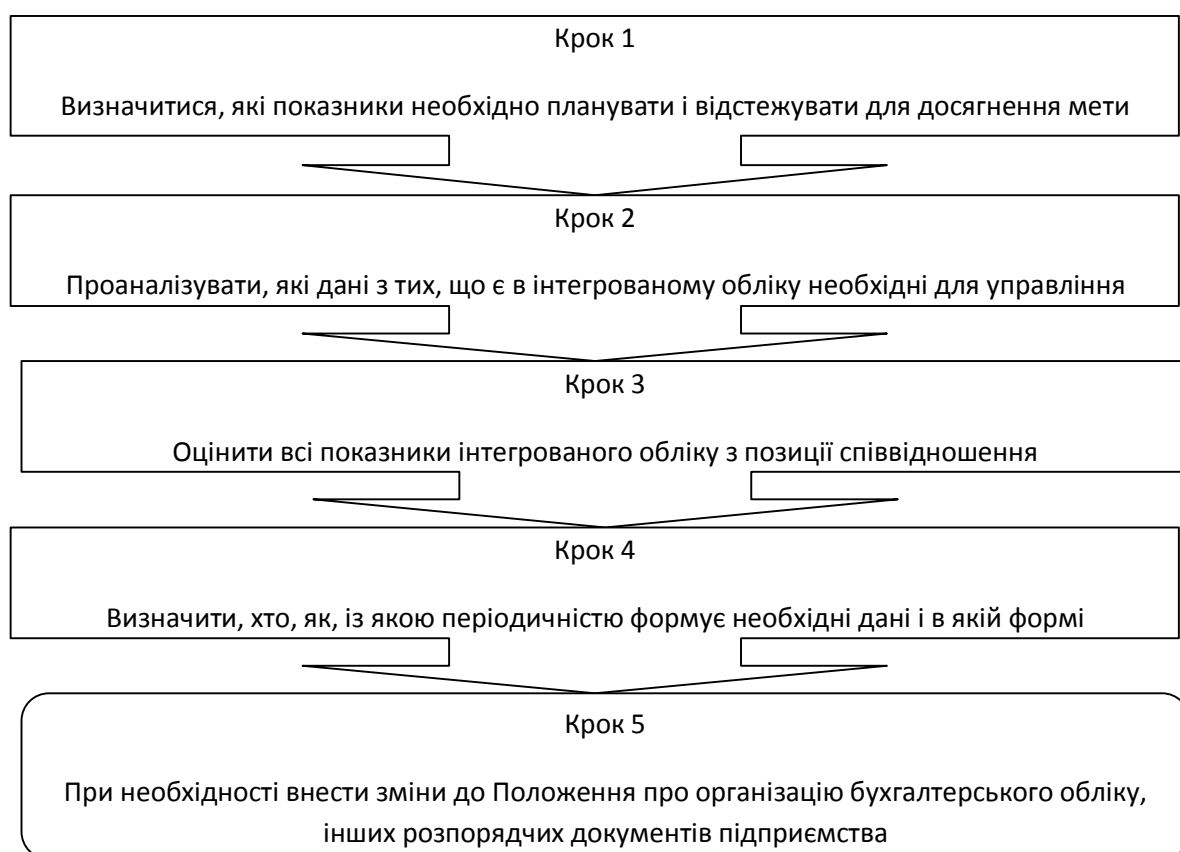


Рис.1.12. Етапи удосконалення організації обліку для цілей управління

Джерело: систематизовано на основі опрацювання діючої практики обліку

Без організації неможливе ведення обліку. Недотримання цього правила веде до порушення всієї системи підготовки об'єктивної та достовірної інформації. Однак необхідно усвідомити принципову різницю між цими двома поняттями (табл. 1.4).

Ведення обліку – це застосування бухгалтерською службою узгодженої з керівництвом підприємства методології та технології відображення в обліку фактів господарського життя і складання фінансової звітності за чинними стандартами обліку [ ]. При належному використанні облікової технології – процес ведення обліку дозволяє досягти таких переваг: менеджери мають можливість приймати рішення на своєму рівні, не залучаючи вищий рівень (але в межах встановлених правил); менеджери можуть побудувати дієву систему ключових показників ефективності, щоб стежити за виконанням планів он-лайн; стимулювати менеджерів до досягнення цілей діяльності за допомогою показників ефективності. Взаємозв'язок між порядком ведення та організацією бухгалтерського обліку, окрім ідентифікованих вище загальних засад, значною мірою визначається галузевою специфікою та технологічними особливостями виробництва суб'єктів господарської діяльності. У цьому контексті діяльність підприємств з переробки сільськогосподарської продукції надзвичайно показова.

Зокрема, при організації обліку на переробних підприємствах слід враховувати характер виробництва, який визначається способом отримання готового продукту з вихідної сировини або матеріалу, складністю виробництва (передільного, тривалістю і характером виробничого циклу), наявністю або відсутністю незавершеного виробництва тощо.

## Різниця між організацією і веденням бухгалтерського обліку

Критерії	Система бухгалтерського обліку	
	Організація	Ведення
Суб'єкт	Власник (керівник)	Головний бухгалтер, штат бухгалтерії
Елементи	Організація праці бухгалтерів та облікового процесу закріплюється в таких внутрішніх документах: – положення про організацію бухгалтерського обліку; – посадові інструкції працівників бухгалтерії; – робочий план рахунків; – положення про інвентаризацію; – графік документообігу – наказ про облікову політику; – інструкції з обліку окремих об'єктів	Безпосереднє ведення обліку: – спостереження, збір даних, реєстрація фактів господарського життя; – обробка даних; – надання інформації управлінському персоналу та зовнішнім користувачам у вигляді звітності

Суттєвий вплив на організацію обліку має також спосіб отримання готової продукції галузі та виробництва на переробних підприємствах, які поділяються на три групи: ті, що вилучають цінні речовини з вихідної сировини; ті, що видаляють вологу з сировини і підвищують концентрацію харчових речовин у продукті (виробництво сухих овочів, томатної пасти, первинна обробка листя тютюну, виробництво сухарів та ін.); так звані комплектуючі, які виготовляють готову продукцію з різних компонентів і напівфабрикатів первинного виробництва (кондитерські, хлібобулочні, пивоварні, парфюмерно-косметичні, тютюнові, чайні та ін.) При цьому, відносячи виробництво до тієї чи іншої групи, необхідно враховувати особливості технологічних процесів, що мають вирішальне значення у виготовленні продукції. Слід наголосити, що у багатьох економічних університетах майбутні фахівці цього не вивчають, а тому і не розуміють сутності ефективних засад організації обліку виробництва.

Інша особливість переробних підприємств – це технологічний режим. На окремих заводах обробка сировини відбувається безперервно з моменту його завантаження до отримання готового продукту. Технологія окремих

виробництво передбачає наявність від десяти до п'ятнадцяти виробничих фаз. При цьому технологічний режим не дозволяє переривати процес на жодній стадії, а також здійснити вимір, облік та калькулювання собівартості напівпродукту, оскільки весь процес виробництва протікає безперервно і в закритому автоматизованому режимі та з використанням відповідної технологічної апаратури. У разі виникнення перерви в роботі можливий брак і псування сировини та вихідних матеріалів. У цих умовах необхідна організація обліку зношеності виробничих потужностей, величини і структури браку (на предмет можливості його виправлення і подальшого використання у виробничому процесі).

На окремих переробних підприємствах слід враховувати і характер незавершеного виробництва, яке має відносно простий склад, нескладну структуру й незначні розміри порівняно з обсягом випуску готової продукції. Тут можна не розшифровувати незавершене виробництво за видами затрат. Воно може бути оцінено за вартістю вихідної сировини з додаванням нормативної вартості обробки. У разі перегляду норм витрат не потрібно робити переоцінку незавершеного виробництва. Таким чином, облік у даному випадку можна організувати за типом контролю й аналізу норм і відхилень від них, а також обґрунтованості встановлених раніше норм (для виявлення і перегляду застарілих).

Ще однією особливістю окремих переробних підприємств є наявність у них великої кількості побічних продуктів. Своєчасне виявлення попиту і цін на такі продукти дозволить визначити величину додаткового прибутку підприємства у разі їх продажу. Цьому також має відповідати організація обліку.

Сільськогосподарська продукція, як основний стратегічний ресурс життєзабезпечення в людському суспільстві, з огляду на природні характеристики, в сучасних умовах вимагає посилення уваги до організації її переробки та зберігання. Основне завдання суб'єктів, які займаються такими видами діяльності, полягає в тому, щоб максимально зберегти якісні параметри

такої продукції та не допустити її втрат. Економічно обґрунтована оптимізація використання цих ресурсів – одна з найактуальніших проблем глобального інформаційного суспільства. В умовах швидкого технологічного розвитку, ускладнення міжструктурних управлінських зв'язків до цього процесу долучаються практично усі служби, у тому числі й бухгалтерська. Без їх чіткої взаємодії у питаннях забезпечення якісних параметрів сировини і вихідної продукції після її переробки підприємства в умовах конкуренції приречені стати банкрутами.

Використання організації обліку для досягнення названих цілей – один із найбільш дієвих важелів, здатних максимально оптимізувати функціонування усіх структурних підрозділів підприємства і мобілізувати їх на ефективну діяльність. Враховуючи, що діяльність підприємств з переробки сільськогосподарської продукції характеризується наявністю низки галузевих особливостей, які можна умовно розділити на дві групи – загальні (для всіх підприємств) та індивідуальні. Дослідження суб'єктів свідчить про наявність певного переліку пунктів галузевих особливостей першого типу (загальні для всіх підприємств), кожен з яких впливає на організацію обліку (рис. 1.13).





Рис. 1.13. Вплив галузевих особливостей діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції на організацію обліку

Наведені на рис. 1.13 галузеві особливості вимагають розвитку науково обґрунтованих підходів і рішення в площині обліку. З позиції організації вони

потребують теоретичного узагальнення та вироблення загальних засад. У цьому контексті частина з них ідентифікована в процесі дисертаційного дослідження.

На цій основі запропоновано можливі шляхи вирішення. У подальшому реалізація цих пропозицій на практиці вимагатиме розробки відповідних методик (у т.ч. оцінки, організації документального й рахункового відображення тощо). Розроблений підхід уможливить комплексне вирішення проблеми підвищення якості інформаційної бази управління через удосконалення організації обліку та врахування нових її складових, що, як свідчать проведені дослідження, мають значний вплив на результати діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції.

Проте слід зауважити, що позитивні наслідки трансформації організації обліку відповідно до окреслених напрямів вимагають належного нормативно-правового регулювання. Без вирішення цієї проблеми неможливе законне використання дійсно дієвих інструментів підвищення не лише якості облікової системи та інформаційної бази управління діяльністю, а й виробництво високоякісної життєво необхідної продукції.

Формування узагальнених основ організації бухгалтерського обліку для підприємств з переробки сільськогосподарської сировини в подальшому доцільно деталізувати з урахуванням індивідуальних особливостей та формувати ефективні організаційні структури з ведення обліку для мікрорівня (конкретних підприємств).

## РОЗДІЛ 2

# ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З ПЕРЕРОБКИ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

### **2.1. Облікова політика переробного підприємства як основа вирішення питань організації обліку на мікрорівні**

Потреба у формуванні облікової політики на рівні суб'єктів господарювання пов'язана з наявністю в законодавчих нормативно-правових актах альтернативних варіантів обліку, серед яких бухгалтер повинен обрати оптимальний і організувати відповідним чином його структурні складові, завдяки чому він стає активним учасником здійснення господарських операцій, а не тільки їх реєстратором.

Термін «облікова політика» включає слова облік і політика. Сутність обліку є добре відомою у професійній сфері. Слово ж «політика» характеризує мистецтво управляти державою, однак притаманне також і економічній діяльності, в якій вживаються такі словосполучення, як економічна та фінансова політика, соціальна політика тощо. Власне саме тому словосполучення «облікова політика» є цілком виправданим.

Наразі в Україні не існує чітких правил і вимог до формування облікової політики на законодавчому рівні. При її розробленні підприємства за основу беруть правила, закріплені в міжнародних стандартах. Розглянемо детальніше окремі визначення. Трактуювання поняття «облікова політика» як у МСФЗ, так і в українському законодавстві передбачає, що підприємство до початку звітного періоду обирає в межах, передбачених стандартами або іншими нормативними документами, певні методи, методики, способи оцінки, форми організації обліку тощо, які використовуються ним для ведення поточного обліку і складання фінансової звітності. Це забезпечує, з одного боку, однозначність тлумачення показників фінансової звітності, а з іншого – створює умови для здійснення фінансового менеджменту підприємства [84].

Деякі вчені вказують на існування концепції облікової політики, під якою М. С. Пушкар [ ] розуміє регламентацію процесу підготовки інформації про діяльність підприємства, яка корисна для прийняття управлінських рішень щодо розподілу та ефективного використання наявних ресурсів і отримання результативної інформації. Серед учених, що досліджували питання облікової політики, досить поширеним є підхід, який передбачає її розгляд у широкому та вузькому розумінні. Щоправда, саме трактування як у широкому, так і у вузькому сенсі в поглядах різних учених суттєво різняться. Так, Л. І. Белоусова [ ] у широкому розумінні обліковою політикою вважає управлінський облік, у вузькому – сукупність способів ведення обліку. Вчені М. Т. Білуха [25], Ф. Ф. Бутинець [41] вважають облікову політику правилами ведення облікового процесу, включаючи при цьому до її складу питання організації інших елементів системи бухгалтерського обліку (посадові інструкції) й об'єкти організації облікового процесу (носії інформації, їх рух).

Паралельно з обліковою політикою науковці виділяють балансову, податкову, фінансову, амортизаційну, емісійну, договірну, цінову, інноваційну, інвестиційну, кадрову, дивідендну політику підприємства тощо [ ].

Загалом облікова політика підприємства позиціонується як сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, що прийняті на підприємстві та відповідають особливостям його діяльності [ ].

Існує широка варіативність підходів учених до сутності облікової політики. Переважна більшість авторів визначають її як сукупність принципів, методів і процедур організації ведення обліку. На другому місці за поширеністю визначення облікової політики стоїть сукупність способів ведення бухгалтерського обліку. В поодиноких підходах до переліку елементів, які визначають облікову політику, передбачено сукупність правил, методик, форм, способів, прийомів, технік і схем організації та ведення бухгалтерського обліку, що обираються підприємством з-поміж загальноприйнятих або розробляються самостійно, виходячи з особливостей. Існують розбіжності й у визначенні рівнів облікової політики. Переважна більшість учених, що розглядають

питання облікової політики, висловлюють одностайну думку, що облікова політика існує на двох рівнях – державному та на рівні підприємства (М. С. Пушкар [ ], Ф. Ф. Бутинець [ ]).

При виборі варіанта щодо конкретного питання ведення й організації обліку на підприємстві слід використовувати єдиний підхід (табл. 2.1).

*Таблиця 2.1*

**Елементи, принципи та фактори облікової політики**

№ п/п	Назва	Характеристика
1	Елементи	
	Обов'язкові	Розкриваються у примітках до фінансової звітності
	Необов'язкові	Не розкриваються у примітках до фінансової звітності
2	Принципи	
	Законність	Методичні прийоми, способи та процедури ведення бухгалтерського обліку не повинні суперечити чинному законодавству та правовим
	Адекватність	Облікова політика повинна відповідати особливостям умов діяльності підприємства, його галузевій спрямованості, технології виробництва
	Єдність	Облікова політика єдина для підприємства незалежно від кількості його підрозділів, філій або дочірніх підприємств
3	Фактори	
	I	Вплив економічного, податкового та бухгалтерського законодавства на підприємство
	II	Правовий статус підприємства
	III	Плани розвитку підприємства – поточні та перспективні
	IV	Кадрове та матеріально-технічне забезпечення бухгалтерської служби

Ідентифікація елементів, принципів і факторів облікової політики створює передумови для вирішення питання розробки відповідних нормативно-правових основ регулювання цього питання, зокрема може бути основою створення стандарту під назвою «Облікова політика». Актуалізація такого аспекту пов'язана і з наявністю дискусії щодо питання про те, хто повинен здійснювати вибір методів і способів при формуванні облікової політики. Низка вчених наполягає, що цей вибір повинен проводитися адміністрацією, а не бухгалтерією [ ].. Існують певні умови, які вимагають застосування облікової політики. Щодо переробних підприємств такими умовами є відсутність регламентації багатьох облікових питань та наявність альтернатив в обліку

(рис. 2.1).



Рис. 2.1. Визначення моменту необхідності застосування облікової політики на переробних підприємствах

Джерело: систематизовано за результатами теоретичних досліджень

У законодавстві України доцільно передбачити відповідальність головного бухгалтера за дії щодо вибору облікової політики, адже на практиці саме головний бухгалтер фактично її розробляє та вирішує питання організації обліку, керуючись своїми професійними знаннями, а керівник найчастіше лише візує розроблені документи.

Підприємство самостійно визначає параметри та напрями облікової політики; обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації й узагальнення інформації в них із дотриманням єдиних методологічних засад та з урахуванням особливостей господарської діяльності й наявної технології обробки облікових даних; розробляє систему і форми звітності та контролю господарських операцій, обліку для управління і визначає права працівників на підписання

бухгалтерських документів; затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, із наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства і обирає форму організації та ведення бухгалтерського обліку; розробляє робочий план рахунків, організацію інвентаризації матеріальних цінностей, коштів і розрахунків тощо.

Процес формування облікової політики підприємства є складним та трудомістким. Основна мета діяльності підприємства бути досяжною, якщо правильно організовано систему бухгалтерського обліку, для чого потрібно обрати необхідні, методи обліку та правильно розподілити обов'язки між працівниками підприємства. Варто зауважити, що від вдало обраної облікової політики великою мірою залежать ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу.

Вдало обрана облікова політика позитивно впливає на діяльність підприємства, забезпечує ефективну роботу бухгалтерії.

При формуванні облікової політики підприємства переробної промисловості обов'язково слід дотримувати наступних основних вимог: повнота; законність; несуперечність; пріоритет змісту над формою; достовірність; раціональність; обачність.

Мета будь-якої діяльності досягається шляхом постановки та вирішення певних завдань, які систематизовані на рис. 2.2.

Основною метою формування облікової політики є: підвищення фінансової стійкості організації, посилення її незалежності від зовнішніх факторів у результаті нарощування джерел власних коштів; цільове накопичення і використання накопичених грошових і матеріальних ресурсів переважно на розвиток організації, її оновлення й технічне переозброєння тощо. Обов'язковою умовою ефективного формування облікової політики є мета, задля реалізації якої вона здійснюється. Метою формування облікової

політики в найзагальнішому вигляді повинно бути одержання максимального сумарного ефекту від діяльності підприємств. Визначення мети облікової політики має включати пріоритети, стратегічну, тактичну й оперативну мету діяльності підприємств. У процесі формування мети облікової політики необхідно враховувати фінансову, інвестиційну, амортизаційну політику конкретного підприємства.

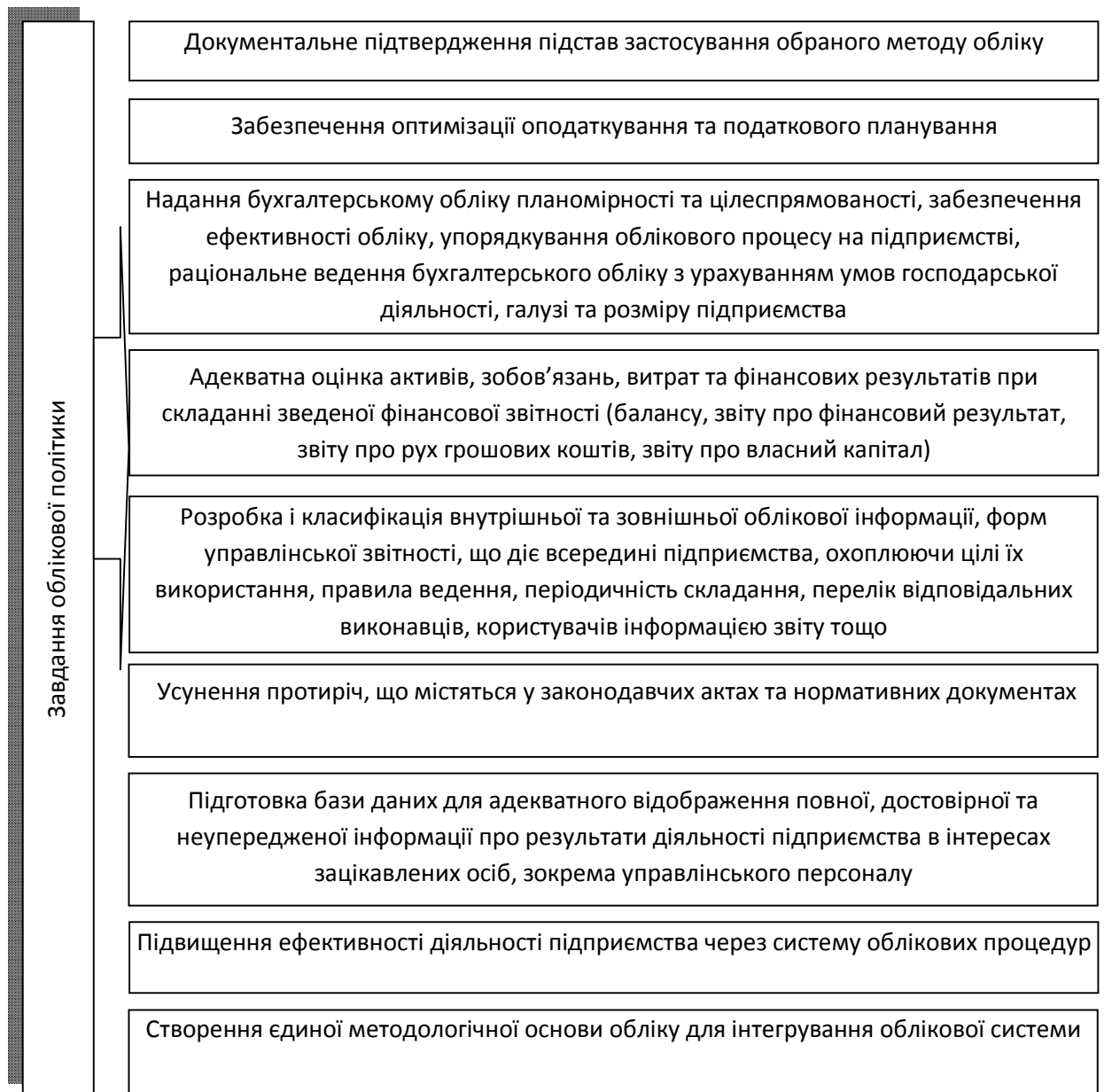


Рис. 2.2. Завдання облікової політики

Джерело: узагальнено автором на основі [40 ;41]

Використовуючи облікову політику, власник та адміністрація



забезпечують максимальну ефективність господарської діяльності підприємства. Формування й реалізація облікової політики є тим інструментом, який дозволяє власникам вибудувати бухгалтерський облік так, щоб максимально задовольнити їхні потреби в інформації для управління своєю власністю.

Щодо питань облікової політики, то різні автори розглядають від двох до чотирьох її складових на підприємстві. Загалом складовими облікової політики є методологічні та методичні аспекти (рис. 2.3).

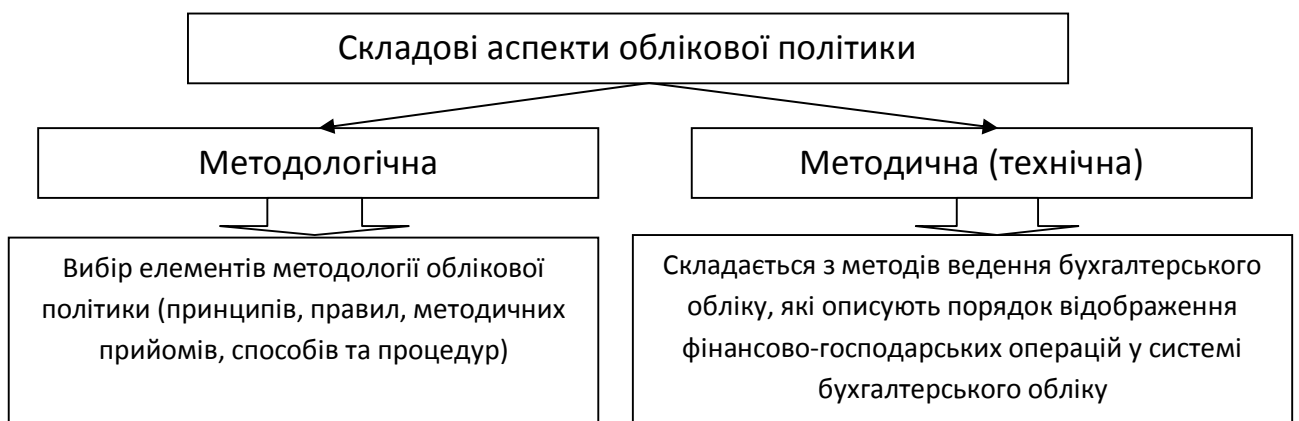


Рис. 2.3. Складові аспекти облікової політики

Джерело:

Таким чином, облікова політика повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу, в тому числі методичний та організаційно-технічний: під методичним аспектом слід розуміти обрані організацією конкретні способи та методи ведення бухгалтерського обліку, наприклад, методи групування й оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, способи застосування рахунків бухгалтерського обліку тощо; під організаційно-технічним – систему побудови бухгалтерської служби, організації внутрішньогосподарського обліку, звітності та контролю; технологію обробки облікової інформації, наприклад, прийоми організації документообігу, інвентаризації, системи облікових реєстрів та інші відповідні способи, методи і прийоми. При розробленні облікової політики підприємство повинно прагнути до формування такої політики, яка б забезпечувала досягнення оптимальних (з погляду стратегії розвитку) кінцевих результатів фінансово-господарської

діяльності.

На вибір та обґрунтування облікової політики впливають такі основні фактори: організаційно-правова форма і форма власності; галузева приналежність та вид діяльності; організаційна структура і структура управління підприємством (концерн, об'єднання, підрозділ або філіал підприємства тощо); ступінь залежності від головного керуючого органу; показники, що характеризують обсяги й ефективність діяльності суб'єкта господарювання (обсяг виконання робіт, надання послуг, товарообіг, середньооблікова чисельність працюючих, рентабельність) і т.д.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що за умови збереження тенденцій, які виявлятимуть себе в майбутньому, професійне судження бухгалтера матиме ще більшу значимість для облікової політики. І, як зазначалося раніше, цілком можливо, що підприємствам буде надано більшу свободу при виборі методів і прийомів ведення обліку (у широкому сенсі), а отже, збільшиться кількість і зміниться якість елементів облікової політики, на які впливають і процес господарювання, і організаційна структура підприємства, і вид діяльності та технологія виробництва (рис. 2.4.).

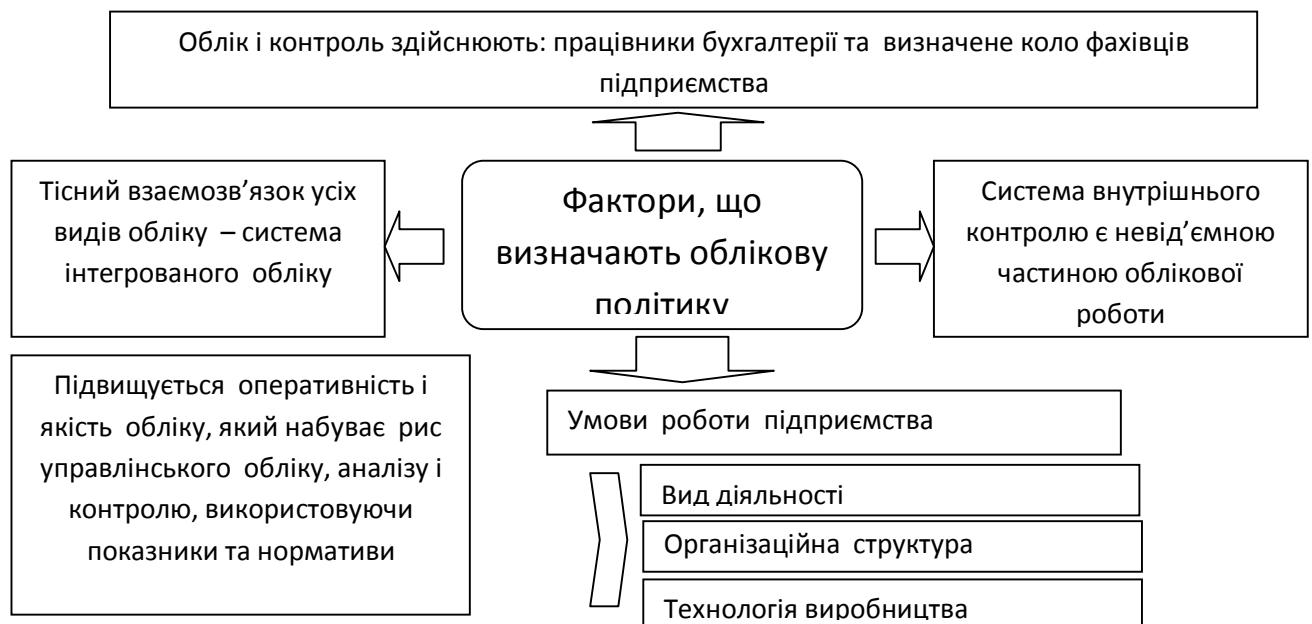


Рис. 2.4. Процес господарювання, що визначає політику обліку підприємства (систематизовано за результатами теоретичних досліджень)

Слід зазначити, що ці складові на більшості підприємств не

враховуються. Формування облікової політики підприємства залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації і є одним із важливих етапів функціонування підприємства в ринкових умовах господарювання, адже від прийнятої облікової політики залежить не лише фінансовий результат, а й фінансовий стан підприємства. Тому важливість формування основного регламентуючого документа мікрорівня – Наказу про облікову політику – важко переоцінити.

Наказ про облікову політику формується за трьома етапами – організаційним, технологічним, заключним. Однак включення широкого спектру питань організації обліку до Наказу про облікову політику є невиправданим, оскільки це значно розширює його зміст. Деталізований опис елементів обліку (наприклад щодо витрат, доходів, фінансових результатів, обліку інвестицій тощо) в Наказі про облікову політику може порушувати принцип конфіденційності інформації. Дана проблема може бути вирішена з допомогою створення додаткових розпорядчих документів.

Наказ про облікову політику підприємства (табл. 2.2) після його затвердження набуває статусу юридичного документа. Він є основним внутрішнім документом, який регулює організацію облікового процесу на підприємстві та є обов'язковим для виконання всіма його службами і працівниками.

*Таблиця 2.2*

**Рекомендовані розділи наказу про облікову політику на переробному підприємстві**

№п/п	Назва підрозділу	Характеристика
1	2	3
1	Загальні положення	Мета облікової політики, обов'язки керівника і головного бухгалтера щодо ведення бухгалтерського обліку
2	Форма обліку	Зазначається форма обліку, яку застосовує підприємство
3	Робочий план рахунків	Перелік рахунків, якими користується підприємство, створений на підставі чинного плану рахунків
4	Графік документообороту	Затверджений графік документообороту на підприємстві

*Продовження табл. 2.2*

5	План проведення інвентаризації	Перелік планових інвентаризацій та час їх проведення з зазначенням основних об'єктів
6	Склад фінансової, податкової, статистичної та іншої звітності	Перелік звітності, порядок її складання, затвердження і подання. Перелік посадовців, відповідальних за складання та подання звітності
7	Положення про зберігання архіву підприємства	Порядок зберігання архіву документів підприємства, відповідальний посадовець
8	Методика ведення обліку	Встановлення мінімальної вартісної межі основних засобів, вибір методу нарахування амортизації та оцінки вибуття запасів, створення резервів на оплату відпусток, резервів за дебіторською заборгованістю тощо, спосіб обліку і розподілу загальновиробничих витрат, застосування класів рахунків, інші особливості методики ведення обліку відповідно до конкретних умов підприємства – галузі та технології виробництва

Якщо до процесу формування Наказу про облікову політику дослідники підходять відносно однотайно, то думки щодо наповненості технологічного етапу дещо різняться. Аналіз фахової літератури дав змогу сформуванню три підходи науковців до визначення змісту і структури зазначеного документа (рис. 2.5).

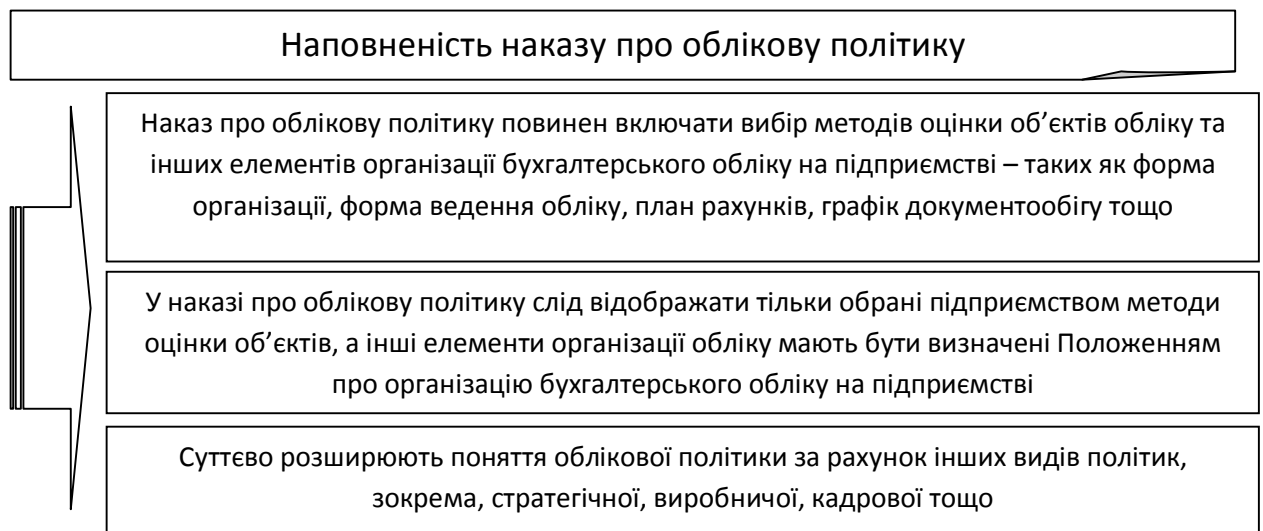


Рис. 2.5. Підходи науковців до змісту Наказу про облікову політику

Джерело: сформовано на основі

Комплекс завдань, які покладають на облікову політику, надзвичайно великий. До неї відносять усі питання організації бухгалтерського обліку. Виходячи з цього, нами запропоновано розділити інформаційне навантаження між двома документами – Наказом про облікову політику та Положенням про

організацію бухгалтерського обліку підприємства. До змісту першого пропонується вносити виключно вибір методу обліку окремих активів серед альтернатив, запропонованих законодавством, які залежать від галузі та специфіки діяльності конкретного підприємства (метод амортизації основних засобів, списання запасів, нарахування резерву сумнівних боргів). Другий охоплюватиме всі інші питання, що стосуються безпосередньо організації обліку – форму організації, форму ведення бухгалтерського обліку, розробку робочого плану рахунків та порядку документообігу. В його основу слід покласти норми статі 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», що визначають порядок організації і ведення бухгалтерського обліку [1].

Підсумовуючи всі описані визначення, можна стверджувати, що облікова політика підприємства – це сукупність методів обліку обраних ним серед законодавчо дозволених, враховуючи його специфіку діяльності та стратегічну мету.

Проектування облікової політики на підприємстві є складним, трудомістким і відповідальним процесом, оскільки воно вимагає виконання складних аналітичних процедур, потребує врахування особливостей діяльності підприємства в конкретному середовищі. У статі 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наводиться 10 чинників, якими слід керуватися при визначенні облікової політики [114].

Виходячи з існування щонайменше 20 факторів зовнішнього та внутрішнього впливу на облікову політику підприємства, можемо стверджувати, що вона є індивідуальною й повинна максимально підлаштовуватися під потреби конкретного підприємства.

Саме тому рекомендовано створити відповідну комісію на підприємстві, яка б відповідала за розробку всієї облікової політики. До її складу можуть увійти: головний бухгалтер, головний технолог, головний механік, головний економіст, внутрішній аудитор, ревізор тощо. Якщо при розробці облікової політики звернутися до стороннього підприємства (аутсорсинг), існує ризик,

що така фірма, не повністю зорієнтувавшись в усіх нюансах обліку підприємства, може вказати принципи обліку, які виявляться для нього неприйнятними.

Нині потребує уваги питання розроблення облікової політики за МСФЗ, основні аспекти якого розкрито в додатку С, яка є досить важливим методичним чинником підготовки звітності за міжнародними стандартами, що набуває додаткової актуальності в контексті сучасних трансформаційних тенденцій у сфері вітчизняного бухгалтерського обліку. При переході на МСФЗ доцільно максимально наблизити облікову політику, що формується за МСФЗ, до чинної облікової політики за П(С)БО. Це дозволить скоротити трудові та фінансові витрати на трансформацію звітності. Проте облікова політика, що формується за міжнародними стандартами фінансової звітності, суттєво відрізняється від облікової політики за П(С)БО, що обумовлює здійснення трансформаційних бухгалтерських проводок.

На відміну від вітчизняної нормативно-правової бази, МСФЗ передбачає порядок дій у разі, якщо для конкретної операції немає відповідного стандарту. Параграфом 10 МСБО 8 передбачено, що якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал повинен застосовувати судження під час розробки і реалізації облікової політики. Тобто, якщо в стандартах не передбачено необхідних норм, підприємство може застосовувати відповідні норми з інших джерел або шукати аналогічні ситуації, до яких в МСФЗ містяться конкретні вказівки. Ще одна особливість, що відрізняє процес формування облікової політики за МСФЗ, полягає в тому, що є можливість відхилитися від вимог стандартів, якою, втім, можна користуватися нечасто, коли управлінський персонал доходить висновку, що відповідно до вимоги МСФЗ може настільки вводити в оману, що це суперечитиме меті фінансової звітності, вказаній в Концептуальній основі (§ 19 МСБО 8).

Втакому разі необхідно детально розкривати ситуацію, що склалася, як того вимагають §§ 20–23 МСБО 8. Таким чином, незважаючи на те, що в

більшості підприємств розроблений Наказ про облікову політику, здебільшого він має формальний характер і не виконує функцій врегулювання найважливіших питань організації бухгалтерського обліку.

Практичне дослідження питання формування та реалізації облікової політики дало змогу виявити низку проблем, зазначених на рис. 2.6.

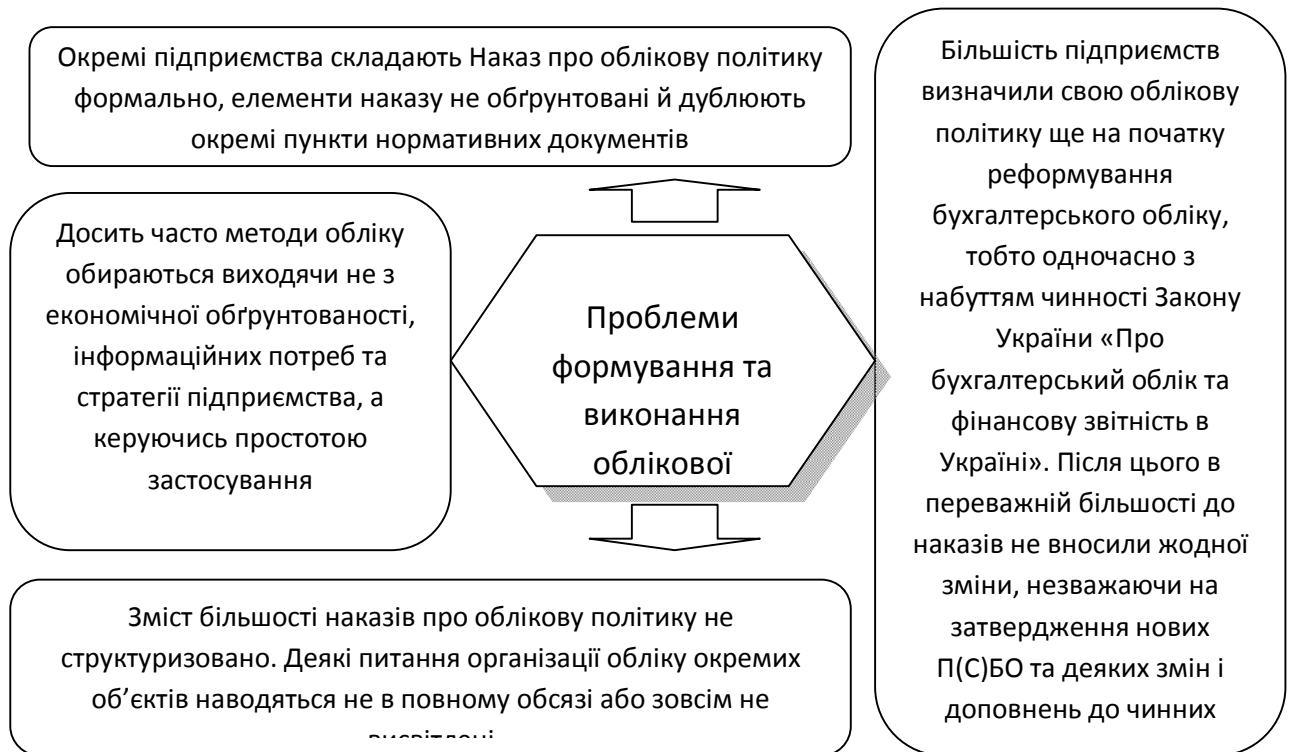


Рис. 2.6. Проблеми формування та дотримання на підприємстві облікової політики

Джерело: узагальнено автором з урахуванням чинної практики

На практиці спостерігається формальний, вузько спрямований підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО та зовнішніх користувачів. Це спричинено відсутністю практичного досвіду діяльності в ринкових умовах та недостатнім законодавчим врегулюванням цього питання, а також неналежним вивченням даної проблеми науковцями. Ситуацію, що склалася, можна пояснити основними причинами, зазначеними на рис. 2.7.



Рис. 2.7. Основні причини існування проблем формування облікової політики підприємства

Джерело: сформовано на основі теоретичних та практичних досліджень

Узагальнюючи стан і рівень дослідження проблеми формування облікової політики загалом і підприємств з переробки сільськогосподарської продукції зокрема, слід визнати основними причинами негативних тенденцій при формуванні облікової політики такі:

– неналежний рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів. Бухгалтери, у зв'язку з недостатньою кваліфікацією, обмеженням компетенції професійними обов'язками, перевантаженістю поточною роботою з ведення обліку та формування податкової звітності, нечітким інструментарієм та методичним забезпеченням вибору й оптимізації варіантів облікової політики, не в змозі ефективно формувати облікову політику;

– незацікавленість працівників бухгалтерської служби, оскільки формування облікової політики на підприємстві – це трудомісткий і відповідальний процес, який потребує складних математичних розрахунків, інформації про середньогалузеві показники та показники аналогічних підприємств;

– недостатній рівень економічної освіти керівників і власників, які не розуміють можливостей впливу через облікові інструменти на результати діяльності підприємства, як наслідок, неготовність керівників і власників виділяти додаткові ресурси для ведення цієї роботи.

Для пошуку шляхів удосконалення вітчизняної системи побудови



облікової політики варто звернутися до зарубіжного досвіду. Зокрема, вважаємо за доцільне введення в Україні окремого Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Облікова політика», як це зроблено в багатьох країнах СНД та за міжнародними стандартами, адже самостійність, надана вітчизняним суб'єктам господарювання у цьому питанні, не дала позитивних результатів, а сприяла тому, що при формуванні облікової політики керівники і бухгалтери спираються на власне суб'єктивне судження й не оцінюють результат використання того чи іншого методу обліку.

Формування облікової політики кожним переробним підприємством сприятиме покращенню системи обліку, зміцненню його економіко-правової бази, що в кінцевому підсумку забезпечить належну ефективність ухвалення економічних рішень і господарської діяльності підприємства загалом та його структурних підрозділів зокрема, адже вона формується не лише для обліку.

Вся функціональна діяльність, зумовлена обліковою політикою, повинна здійснюватися з метою розвитку і вдосконалення виробничої системи. Саме тому до її розробки слід ставитися відповідально, розраховуючи ефект від вибору кожного конкретного методу.

Особливо актуальною є проблема формування облікової політики щодо доходів, які відносяться до найбільш вагомих в економічному категорій та враховувати при цьому такий важливий принцип ведення обліку як нарахування та відповідно доходів і витрат. Цей момент тісно пов'язаний з існуючими в сучасній науці та практиці дискусіями з приводу виокремлення податкового обліку.

Прихильниками виділення податкового обліку в самостійну систему є представники податкових органів. Поряд із цим більшість фахівців у сфері бухгалтерського обліку відкидають їх повне розмежування з ряду причин, серед з яких можна виділити: втрату інтересу до фінансової звітності однією з найбільших груп користувачів – державних податкових органів, що призводить до виникнення небезпеки ліквідації системи так званого «традиційного» бухгалтерського обліку й порушення його цілісності; значне збільшення

документообігу та підвищення трудомісткості бухгалтерської роботи; витрати часу на обробку інформації, які перевищують економічний ефект від її використання; відсутність в податковому обліку вироблених протягом тривалого часу та перевірених практикою прийомів і способів формування інформації, які враховують галузеву специфіку підприємств, що призводить до ускладнень при обчисленні оподаткованої бази і, як наслідок, зниження наповнюваності бюджету та ін.

Загалом підсистема податкового бухгалтерського обліку орієнтована на зовнішніх користувачів. Тому, щоб забезпечити однаковий підхід до формування бази оподаткування, слід законодавчо регламентувати правила обліку, методика і способи його ведення, зміст облікових реєстрів, регламентація має здійснюватися через документи другого рівня, якими можуть бути Положення (методичні вказівки, інструкції) Міністерства фінансів України.

Проте підтримуємо позицію вчених стосовно того, що бухгалтерський облік є єдиною інформаційною системою підприємства, яка забезпечує необхідні дані про його майновий стан для внутрішнього управління господарською діяльністю, ділового спілкування з клієнтами й інвесторами, а також дані для складання податкових розрахунків. Для узгодження системи бухгалтерського обліку й інтересів оподаткування необхідно формувати єдину інтегровану (комбіновану) систему обліку, здатну задовольняти всі управлінські запити (рис. 2.8).

Якщо в реєстрах бухгалтерського обліку міститься недостатньо інформації для визначення податкової бази відповідно до вимог, платник податків має право самостійно доповнювати застосовувані реєстри бухгалтерського обліку додатковими реквізитами, формуючи тим самим реєстри податкового обліку, або вести окремі реєстри [59].

У цьому разі податковий бухгалтерський облік як підсистема інтегрованого бухгалтерського обліку може використовувати вироблену протягом тривалого часу бухгалтерську методологію. При цьому не

виключається можливість розвитку власної теоретичної бази.

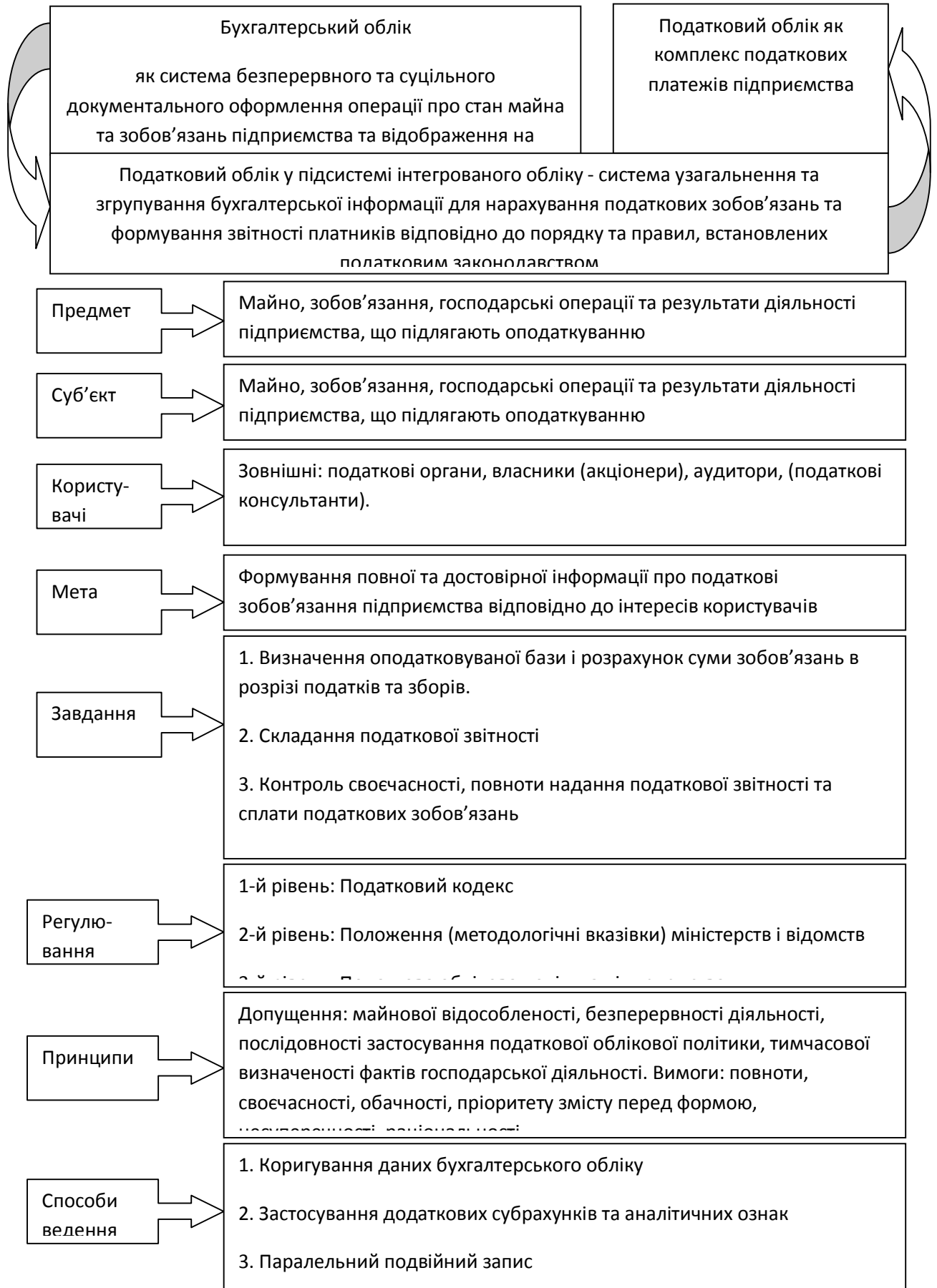


Рис. 2.8. Основи податкового обліку в системі інтегрованого

бухгалтерського обліку

Призначення такої системи полягає в оптимізації витрат на основі використання легального бухгалтерського інструментарію. Плануючи заходи з мінімізації оподаткування, доцільно виконати процедури, зазначені на рис. 2. 9.

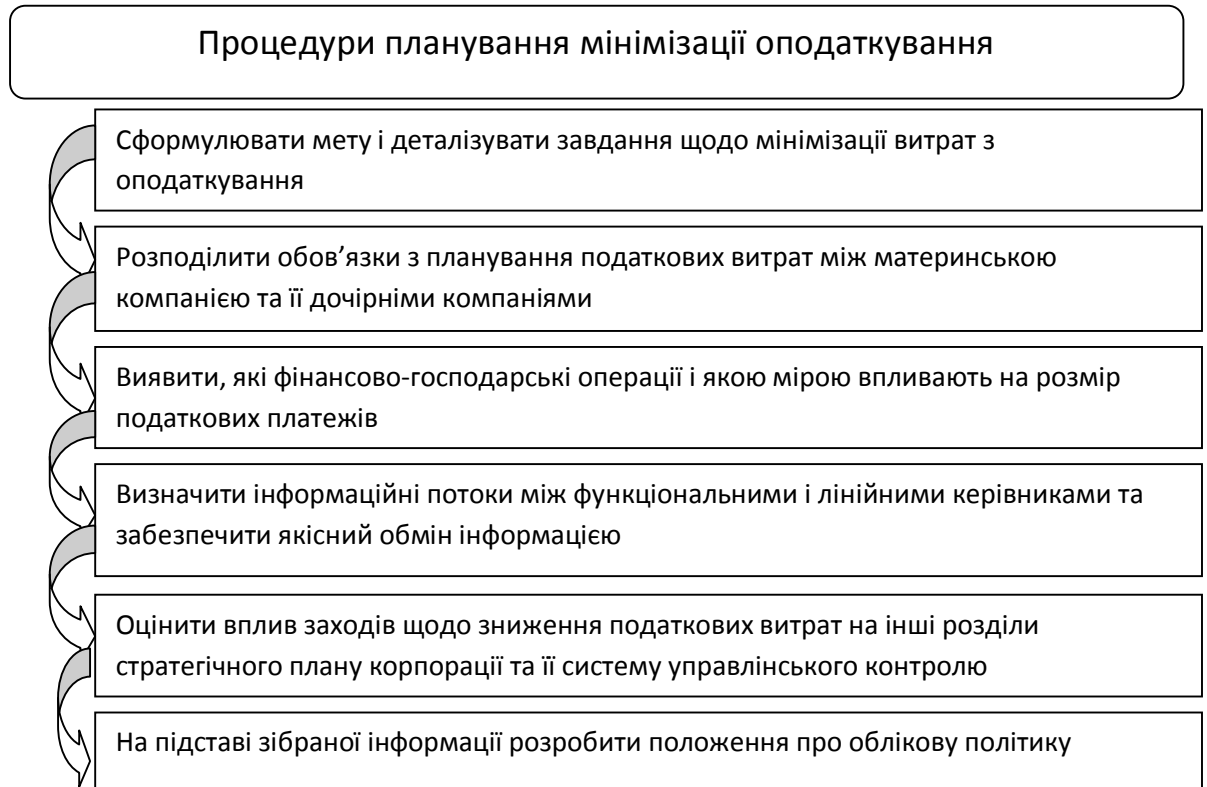


Рис. 2.9. Обліково-аналітичні процедури організації мінімізації оподаткування

Джерело:

При формуванні змісту облікової політики для оподаткування слід розглядати ті податки та обов'язкові платежі до бюджету, які здійснює підприємство та його філії. Оскільки філії та структурні підрозділи є частиною підприємства, дія прийнятої облікової політики також поширюється і на них. Однак варто зауважити, що при формуванні облікової політики для цілей оптимізації оподаткування на підприємстві слід відображати лише ті питання, які мають для нього практичну значимість. Зокрема, якщо в підприємства відсутні відокремлені підрозділи і найближчим часом такі підрозділи створювати не планують, в обліковій політиці немає потреби відображати порядок обчислення і сплати податків за місцем знаходження відокремлених

підрозділів.

Впливати на фінансові результати в межах облікової політики можна різними шляхами. Наприклад, основними з них вважає регулювання оцінок активів, розподіл доходів і видатків між суміжними звітними періодами.

Інформація щодо основних видів податків у Наказі про облікову політику може подаватися у тексті, виділятися в окремий пункт або ж надаватися в додатку.

Щодо оптимізації оподаткування у розрізі податку на додану вартість, то одним із найпоширеніших на практиці способів є вибір контрагентів – платників ПДВ, що забезпечує можливість відображення податкового кредиту.

Однак цей спосіб не регулюється обліковою політикою. Відповідно до того, який метод нарахування ПДВ обере підприємство, залежатиме відображення сум податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ у бухгалтерському обліку. Крім того, в межах облікової політики мають бути визначені рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображатимуться суми податкових зобов'язань та кредиту із зазначенням синтетичних і аналітичних розрізів, що застосовуються відповідно до специфіки діяльності й рішення суб'єкта господарювання.

З організаційного погляду, графік документообігу, що повинен наводитися в додатку до Наказу про облікову політику, має містити інформацію і про рух документів, що підтверджують операції, пов'язані з оподаткуванням. Вважаємо за доцільне в обліковій політиці для оподаткування ПДВ зазначити заходи зі зниження можливих податкових ризиків. Для підприємства такі ризики можуть мати як зовнішній, так і внутрішній характер. При можливому передбаченні виникнення ризику в тій чи іншій частині діяльності суб'єкта господарювання можна буде уникнути його і пов'язаних з цим наслідків.

Отже, в обліковій політиці переробного підприємства є можливість зафіксувати всі особливості обліку податку на додану вартість, які

відповідатимуть вимогам чинного законодавства.

Розглядаючи облікову політику для оподаткування в контексті податку на прибуток, доцільно дослідити альтернативні варіанти для обліку доходів і витрат підприємства, адже облікова політика підприємства, здійснюючи вплив на розмір фінансових результатів суб'єкта господарювання, впливає й на базу оподаткування податком на прибуток.

У результаті дослідження було встановлено, що вплив елементів облікової політики на фінансові результати діяльності підприємства неоднаковий. Такі елементи облікової політики, як склад доходів за видами, визнання доходу від надання послуг, списання доходів на фінансовий результат збільшують фінансовий результат. Вплив фінансового результату в бік його зменшення здійснюють такі елементи: собівартість реалізованої продукції, витрати діяльності, склад та розмір постійних і змінних витрат, що формують собівартість продукції, обрана база розподілу, яка впливає на величину собівартості на місяць, списання витрат.

Крім доходів, рівнозначною складовою бази оподаткування є затрати. Зазначимо також, що при формуванні облікової політики неможливо передбачити всі операції, які відбудуться на підприємстві протягом року, або ж кількох років. Саме тому суттєву роль відіграє і безпосереднє оформлення первинних документів, насамперед тих, що підтверджують здійснення затрат підприємства. Якщо документ міститиме докази віднесення затрат до господарської діяльності, то він буде підставою для зменшення бази оподаткування податком на прибуток та виступатиме провідним інструментом оптимізації сплати податків.

У процесі розробки облікової політики в частині затрат одним із найважливіших питань є їх групування – поділ на затрати, що формують вартість запасів, тобто належать до собівартості, і затрати періоду. Необхідність такого групування спричинена принципом відповідності й неможливістю ідентифікувати затрати на збут, адміністративні та інші операційні затрати з продукцією, що вироблена, або виконаними роботами та послугами.

Щодо обліку витрат, то як зазначається у Податковому кодексі України, в обліковій політиці підприємства необхідно окреслити питання щодо переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [246] підприємства також повинні їх установлювати самостійно.

Отже, відокремлення об'єктів обліку витрат і калькуляції належить до компетенції підприємства і залежно від облікової політики конкретного підприємства можливою є їх повна відповідність, паралельне існування або розширення калькуляційними об'єктами об'єктів обліку витрат [38 с.187].

Одним з основних способів податкової оптимізації в межах витрат на тепер є нарахування різних видів резервів (на майбутні відпустки, на ремонт основних засобів), що за наявних сум відхилень у структурі собівартості дає можливість рівномірно розподілити податкові платежі в часі.

Крім того, загальновизнаним елементом оптимізації оподаткування є вибір методу амортизації необоротних активів, зокрема основних засобів. Проте на практиці бухгалтери не часто використовують цей інструмент, надаючи перевагу простоті застосування прямолінійного методу амортизації. Зауважимо, що стосовно способів формування податкової бази, не передбачених податковим законодавством, або варіантність яких зумовлена суперечливістю відповідного законодавства, затверджені Наказом з облікової політики норми в обов'язковому порядку повинні супроводжуватися аргументованим обґрунтуванням, яке може наводитися в спеціальних додатках до облікової політики.

Таким чином, при формуванні облікової політики підприємства надається можливість аргументовано обґрунтувати обраний варіант обчислення податкової бази, а отже, мінімізувати свої податкові ризики. Облікова політика нині перетворилась у реальний інструмент управління підприємством, на її підставі здійснюється фінансове і податкове планування діяльності підприємства, що суттєво допомагає знижувати податковий тягар, підвищує гнучкість, оперативність та ефективність прийнятих управлінських рішень.

## 2.2. Організація бухгалтерського обліку процесу переробки сільськогосподарської продукції на прикладі переробки молока і зерна

Дослідження особливостей організації бухгалтерського обліку на переробних підприємствах вимагає, насамперед, з'ясування сутності поняття «переробка», визначення якого наведено в Цивільному кодексі України, де зазначено, що переробка – це використання однієї речі (матеріалу), в результаті чого створюється нова річ (ст. 332).

Отже, поняття «виробництво», «переробка» та «обробка» співвідносяться наступним чином. Переробка та виробництво є досить подібними процесами, оскільки в кожному з них йдеться про створення нової речі, проте вони не є синонімічними, оскільки мають різні смислові відтінки. Причому дане визначення є дуже подібним до визначення поняття «виробництво», наведене в Економічній енциклопедії [103, с. 703]. Вважаємо, що поняття «виробництво» є ширшим від «переробки», оскільки будь-яка переробка є виробництвом, але не все виробництво можна назвати переробним. Виробництвом є створенням нового продукту з необмеженої кількості сировини та матеріалів, які в сукупності в результаті утворюють нову річ. Кожен з видів переробки має свою специфіку організації виробництва і, як наслідок, специфіку організації бухгалтерського обліку. У свою чергу вдосконалення технології виробництва, зниження втрат і зменшення відходів, підвищення якості продукції є основними резервами нарощування обсягів виробництва та здешевлення продукції, що в свою чергу забезпечує зростання прибутковості підприємств. Класифікацію переробних виробництв наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

### Класифікація видів виробництва

№ п/п	Вид виробництва	Характеристика
1	2	3
1	Індивідуальне виробництво	Виробництво одиничних, якісних, особливих видів продукції згідно за замовленнями споживачів. Об'єктом калькуляції собівартості є одинично виготовлені вироби



Продовження табл. 2.3

1	2	3
2	Серійне виробництво – дрібносерійне – великосерійне	Виробництво, в якому виготовляється заздалегідь певна кількість (партія, серія) даного типу виробу. Об'єктом калькуляції є середня собівартість одиниці даної серії. Дрібносерійне виробництво (однорідна продукція виготовляється відносно невеликими партіями) Великосерійне виробництво (виготовлення однорідної продукції великими партіями)
3	Масове виробництво	Безперервно оновлюване виробництво однорідної продукції. Об'єктом калькуляції є середня собівартість одиниці виготовлених у звітному періоді однорідних виробів

Згідно з чинним законодавством м до підприємств з переробки продукції належать: виробництва з переробки с.-г. продукції (молокопереробні (маслоробні), борошномельні, консервні заводи, пункти по забою та первинній переробці худоби і птиці тощо); виробництва з виготовлення будівельних матеріалів (лісопильні, цегельні та черепичні заводи, столярні майстерні тощо); виробництва з випуску промислової продукції, а також лісорозробки, торфорозробки та добування інших нерудних копалин – вапна, бутового каменю, щебеню і т. д.

Великого значення в умовах ринкової інфраструктури набуває розвиток малої промисловості безпосередньо на місцях виробництва сировини – в аграрних підприємствах. Економічна доцільність переробки продукції на місці її виробництва полягає в зменшенні витрат на транспортування виробленої продукції від місць виробництва, значному зменшенні втрат продукції, а отже, зростанні прибутків підприємств. Світовий досвід доводить, що виробник отримує найбільший результат від здійснення діяльності в тому випадку, коли відбувається реалізація не сировини, а продуктів її переробки, кінцевих продуктів споживання. В Україні, однак, переважають неповні цикли виробництва і переробки, поширене постачання сировини за кордон, що зумовлює втрачання великих сум можливого прибутку.

У зв'язку з переважанням негативних впливів на суб'єкти, які займаються переробкою сільськогосподарської продукції, їхнє тяжіння (зважаючи на галузеву специфіку) до місць виробництва сировини, зменшення

рівня споживання продукції через зниження споживчих фінансових можливостей населення, а також з огляду на низку інших причин, відбувається зміна позитивної тенденції щодо обсягів виробництва у бік негативної.

В першу чергу охарактеризуємо особливості організації обліку на молокопереробних підприємствах, оскільки дослідження проводилося на практиці ТОВ «Азорель» с. Мухівці Немирівського району Вінницької області.

Діяльність молокопереробних підприємств містить такі групи виробництва: виробництво незбираного молока, маслоробна група, сироробна та виробництво молочних консервів. Провідне місце молочної галузі в загальній структурі харчової промисловості України є передумовою для діяльності переробників, з яких власне переробкою молока займається більше 300 підприємств, де 80 % ринку контролює 50 заводів зі складу великих холдингів.

Сезонність виробництва в Україні сприяє збільшенню обсягів молока у весняно-літній період та зменшенню у осінньо-зимовий (рис. 2.10).

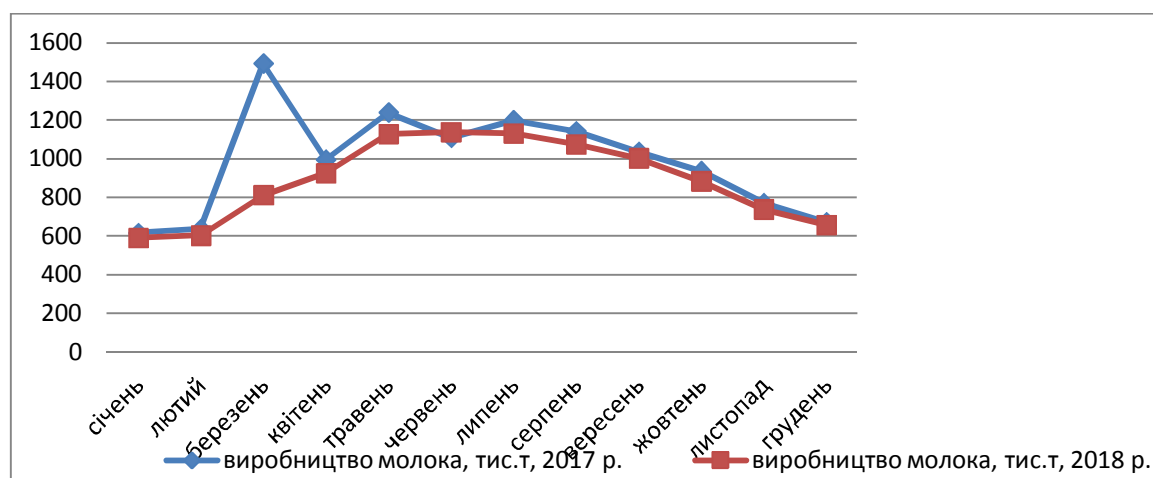


Рис. 2.10. Виробництво молока в Україні у 2017-2018 рр.

Джерело: сформовано на основі статистичних даних

Сезонність в отриманні сировини зумовлює диференціацію ринку молочних продуктів. Переробники змушені проводити сезонну закупівлю великої кількості молока в літній період, а реалізовувати ці залишки в зимовий період, який вважається піком споживання продукції. Тому в зимовий період витрати підприємств цієї галузі значно зростають, що в кінцевому результаті

відображається на ціні готової продукції. Позитивним чинником тут може виступити співпраця виробника і переробника, яка б сприяла максимізації користі для обох суб'єктів. Тобто, намагання виробника рівномірно виробляти та постачати продукцію упродовж року має підтримуватись аналогічною рівномірністю щодо встановлення закупівельної ціни переробником.

За наявності надлишків сирого молока переробник повинен переробляти їх в сухе молоко на ймовірний період нестач. Відповідно до рівня завантаженості виробничих потужностей повинні здійснюватись щомісячні амортизаційні відрахування, що входять у собівартість продукції.

Переробка молока є складним і багатоплановим процесом, який можливий за умови використання спеціального технологічного обладнання і відноситься до промислової інфраструктури АПК. Нині на промислову переробку надходить майже 6 млн. тонн сирого молока, з якого 90% переробляється на підприємствах молочної промисловості, які є самостійними виробничими структурами, не пов'язаними технологічно, організаційно і юридично з виробництвом. До молока, що надходить на переробне підприємство, є низка вимог: молоко повинно бути натуральним, свіжим, отриманим від здорових корів, з кислотністю не вище 21°Т, вмістом жиру не менше 3,2%, відповідати вимогам санітарних і ветеринарних правил щодо його отримання. Не допускається до реалізації молоко, що отримується від корів упродовж перших семи днів після отелення і впродовж 15 днів перед запуском.

Отже, формування прибутку від переробки молочної сировини в підприємствах є замкнутою системою, на яку не впливають економічні фактори та ситуації з її виробництвом [8, с. 217]. Тому економіки виробника і переробника зазвичай відокремлені. У періоди зменшення зовнішнього попиту молочні заводи згортають виробничі зв'язки із дрібними господарствами-постачальниками молока і за рахунок збільшення цін залучають до інтеграції потужніші сільськогосподарські підприємства [8, с.16], тим самим зменшуючи рентабельність виробництва дрібних господарств. Виробник, маючи додаткові кошти від правильної годівлі і менеджменту репродукції, може інвестувати їх у

потужності для зберігання кормів та раціональну логістику для можливого постачання великої кількості молока у зимовий час. Як відомо, на українському ринку продажу молока найвищу ціну за нього можна отримати саме взимку, що пояснюється сезонністю.

Згідно із класифікацією витрат за економічними елементами більша частина змінних сезонних витрат відноситься саме до матеріальних. Повне нівелювання сезонності у витратах неможливе через сезонність споживчого попиту. Але при правильному менеджменті виробничого процесу можна досягнути деякого коригування виробничих витрат у відповідності до обсягів виробництва. Завдяки інтеграції сільськогосподарських підприємств та створенню пунктів збору молока, а також стабільній співпраці переробних підприємств з такими установами можна зменшити сезонність транспортно-заготівельних витрат та забезпечити рівномірність розподілу прибутку.

В молокопереробних підприємствах основною складовою матеріальних витрат є сировина. Базою бухгалтерського обліку за витрачанням сировини та матеріалів є кількісний облік їх руху на складах і в цехах. Вхідна сировина чи матеріали відпускаються у виробництво відповідно до діючих норм.

На сьогоднішній день переробка молока продукції має значну проблему сировинного забезпечення. За три квартали 2019 року надходження молока-сировини на переробні підприємства України скоротилося на 9,2% — до 2,97 млн тонн, у порівнянні з аналогічним періодом минулого року.

Надходження молока є наслідком скорочення поголів'я дійних корів в Україні. Цьогоріч скорочення поголів'я вже створило дефіцит молока-сировини для переробників. У першу чергу на цю ситуацію відреагувала ціна молока, яка чотири місяці поспіль, демонструє стрімкий ріст. В скрутних умовах опинилися і переробники, що відчули як дефіцит сировини, так і збільшення її собівартості. Такі умови серйозно знижують конкурентоспроможність вітчизняної молочної продукції на внутрішньому ринку, порівняно з європейськими аналогами, які вже присутні на ринку у значній кількості. Це, в свою чергу, знову негативно впливає на виробників,

бо строки розрахунків за молоко-сировину збільшуються. Нині існує реальна загроза не лише скорочення виробництва, а й закриття ферм та переробних підприємств.

Так, від сільськогосподарських підприємств надійшло на переробку 2 млн. тонн, що на 4% менше, ніж за 9 місяців 2018 року. Від населення надходження молока-сировини скоротилося на 22,9% - до 698,3 тис. тонн. Надходження молока на давальницьких засадах скоротилося на 2,3% - до 259,3 тис. тонн, а з власного виробництва - до 15,8 тис. тонн, що на 18,3% менше, порівняно з минулорічним періодом.

Найактивніше скоротили поставки молока підприємства Сумської області - на 29,7%, Запорізької - на 11,8%, Житомирської - на 10,9%, Полтавської - 10,8%, Чернігівської - на 8%, Тернопільської - на 7,6%, Київської - на 7% та Миколаївської - на 6,4%.

Найбільшого валового дефіциту молока зазнали переробні підприємства Сумщини - 40,9 тис. тонн, Полтавщини - 29,4 тис. тонн, Житомирщини - 11,8 тис. тонн, Київщини - 10 тис. тонн, Тернопільщини - 9,3 тис. тонн, Чернігівщини - 7,4 тис. тонн та Миколаївщини - 6,1 тис. тонн, порівняно з минулим роком.

Збільшилися поставки молока-сировини лише у переробну промисловість Львівщини - на 37,4%, Хмельниччини - на 14,9%, Херсонщини - на 7,4%, хоча це досить умовно, оскільки переробники збирають молоко не лише в своєму адміністративному регіоні.

Домогосподарства продемонстрували більш тотальне скорочення поставок сировини на переробку. Тут падіння виявилось набагато масштабнішим майже по всіх областях.

У структурі валового надходження сирого молока на переробку 67,2% складає молоко від сільськогосподарських підприємств - 2 млн. тонн, 23,5% - молоко від населення, це 698,3 тис. тонн, 8,7% - молоко, яке надійшло на давальницьких засадах - 259,3 тис. тонн та 0,5% - молоко власного виробництва - 15,8 тис. тонн.

У структурі якості молока-сировини частка екстрагатунку складає 511,5 тис. тонн, а це 19%, вищого - 732,8 тис. тонн - це 27,2%, першого гатунку - 733,8 тис. тонн - 27,3%, другого - 663,8 тис. тонн - 24,7%. Негатункове сировинне молоко складає 1,8% від загальної структури, а це 49,3 тис. тонн, причому його частка в поточному році постійно збільшується.

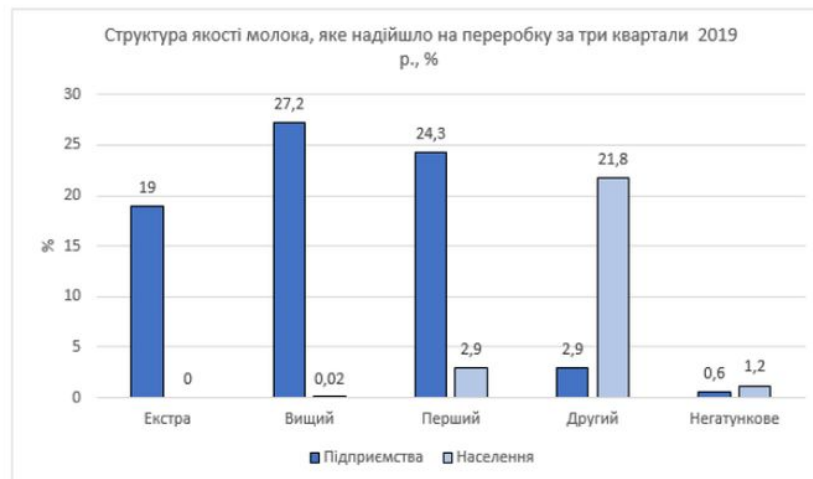


Рис. 2.11. Стан ресурсного забезпечення переробки молока

Джерело: статистичні дані Асоціації виробників молока

Організація обліку сировини та матеріалів вимагає наявності на підприємстві класифікатора, в якому дані складові систематизуються за групами, підгрупами, видами або сортами, а кожному найменуванню, марці, сорту, розміру присвоюється номенклатурний номер (шифр). Розроблення номенклатури починається з установлення переліку сировинних груп, що використовуються на підприємстві.

Кількість і найменування груп залежать від загальної кількості найменувань сировини та матеріалів, фізико-хімічних властивостей, економічного призначення у виробництві, а також вимог до їх групування при розрахунку потреби, плануванні процесу постачання, контролі за їх використанням і складанням звітності. Мінімальна кількість груп обмежується кількістю рахунків або субрахунків бухгалтерського обліку запасів, максимальну їх кількість доцільно обмежувати десятьма, щоб при шифруванні груп достатньо було одного цифрового знака.

Найменування групи повинно максимально відображати техніко-економічний зміст включених до неї запасів. При великому переліку різномірних запасів у групі встановлюються підгрупи сировини та матеріалів, до яких вони входять за подібними фізико-хімічними властивостями чи близькістю економічного призначенням у виробництві. Перелік груп і підгруп сировини та матеріалів розробляється в спеціальній таблиці, де запаси групуються за групами і підгрупами [17, с.79] (табл.2.4).

Таблиця 2.4

**Схема груп і підгруп виробничих запасів**

Шифр групи	Група матеріалів	Підгрупа	Підгрупа матеріалів (другого порядку)					
			0	1	2	3	4	5
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Сировина і матеріали	Сировина та основні матеріали	Молоко незбиране	Молоко знежирене	Молоко пастеризоване	Молоко нормалізоване	Вершки пастеризовані	
		2.сировина і матеріали допоміжні	Сухе молоко	Кисломолочні бактерії	Харчові добавки	Ароматизатори, стабілізатори, емульгатори		
2	Купівельні напівфабрикати і комплектуючі виробу	Купівельні напівфабрикати	Сичужний фермент	Оброблене молоко	Закваска			
		Комплектуючі виробу						
3	Паливо							
4	Тарні матеріали		діжки	пляшки	мішки	банки	пакети	стаканчики
5	Запасні частини		Запчастини до ОЗ					
6	МШП		прилади	інструменти	пристосування	Засоби захисту	Спецодяг і спецвзуття	Інший малоцінний інвентар

За кожною підгрупою складаються детальні переліки найменувань матеріалів. Кожен сортрозмір записується окремою позицією. При записі

матеріалів спочатку записують іменник, а потім визначення, наприклад «Молоко незбиране». По кожній підгрупі в переліку необхідно залишити запасні номери для поповнення новими найменуваннями матеріалів.

Організація обліку витрат матеріалів у виробництві починається з відпуску їх безпосередньо на робочі місця для виготовлення продукції. Організація обліку використання матеріалів залежить від ряду чинників, зокрема характеру виробництва, видів виробничого устаткування, змінності роботи, порядку подавання матеріалів на робочі місця. Тому в кожному конкретному випадку потрібний індивідуальний підхід до організації обліку використання матеріалів залежно від конкретних виробничих умов [17, с.87].

Вітчизняні молокопереробні підприємства характеризуються низкою чинників, що ускладнюють конкурентні позиції України з іншими ринками. Зокрема, ці характеристики можна узагальнити в такі блоки:

- значна частина незбираного молока реалізується на стихійних ринках без первинної обробки;
- не проводиться масштабна розбудова сучасних потужних тваринницьких комплексів на основі розширеного відтворення молочного поголів'я;
- відсутність інвестицій на придбання прогресивних технологій утримання і годівлі худоби та формування високопродуктивного стада;
- опортуністична поведінка молокопереробних підприємств по відношенню до суб'єктів підприємницької діяльності, які спеціалізуються на молочному скотарстві;
- відсутність ефективної політики стимулювання ведення племінної справи підприємствами різних форм власності;
- низький рівень закупівельних цін на молоко, особливо для особистих селянських господарств, які не мають необхідної матеріально-технічної бази для його належного зберігання;
- недосконалість сучасної системи моніторингу ринку молока і молокопродуктів, особливо в частині роботи посередницьких структур та



встановлення закупівельних цін на молоко, що надходить від населення;

- дефіцит мікролабораторій для перевірки якості молока на заготівельних пунктах, що приймають продукцію від селянських господарств;

- недостатні обсяги надання державних дотацій підприємницьким структурам та одноосібним господарствам, що займаються виробництвом молока та молокопродуктів [8, с.42].

Останніми роками у молочній промисловості України спостерігається тенденція до концентрації виробництва, в тому числі: укрупнюються або ліквідуються заводи первинної обробки сировини та сепараторні відділення у зв'язку з невеликими обсягами переробки молока.

Вивчення особливостей організації бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємствах України дозволило встановити проблеми обліку витрат виробництва [156, с.265]:

- «котловий» облік витрат на виробництво, що зумовлює втрату індивідуальної собівартості окремого виду продукції та усереднений розподіл усіх показників статей виробничих витрат між абсолютно різними видами продукції;

- на малих підприємствах і підприємствах зі спецвиробництвом ведеться спрощений облік процесу виробництва, оскільки проблемним є розподіл непрямих матеріальних і цехових витрат між видами продукції;

- на великих і середніх підприємствах, підприємствах з комбінованим виробництвом і безперервним виробничим циклом облік процесу виробництва ускладнюється вибором бази розподілу непрямих витрат, визначенням і розподілом залишків використаних у виробництві сировини і матеріалів;

- штучний поділ продукції загального технологічного процесу на основну (вершки) і побічну (знежирене молоко). За такого розподілу застосовується умовний вимірник обсягу витрат на знежирене молоко. Найчастіше таким умовним вимірником є ринкові ціни на знежирене молоко, ціни на сировину у перерахунку знежиреного молока на базовий показник жирності або ж штучно обчислена вартість, що дозволяє зменшити збитковість певної групи продуктів

за рахунок прибутку, що приносять інші види продукції;

- на підприємствах з періодичним виробництвом і повною автоматизацією виробничого циклу бухгалтерський облік витрат виробництва молочної продукції ускладнюється зростанням собівартості продукції внаслідок збільшення амортизаційних відрахувань і витрат з обслуговування виробничого обладнання.

З метою вирішення даних проблем необхідна така організація обліку і внутрішнього контролю витрат виробництва, що враховує організаційні та технологічні особливості виробництва (рис.2.12).



Рис. 2.12. Модель обліку і контролю витрат в системі управління підприємством

Джерело: Складено автором.

Провідним фактором розташування й ефективного функціонування підприємств, діяльність яких спрямована на виробництво продукції з незбираного молока (пастеризованого молока, ряжанки, сметани, кисломолочних продуктів), є місце споживання готової продукції. Тобто підприємства даної спеціалізації розміщені здебільшого в обласних центрах і

великих містах. Це зумовлено тим, що основною характеристикою даної групи молочних продуктів є короткий термін споживання, тому виробництво зазначеної групи товарів орієнтується на масового споживача. Виробники молочних товарів, термін зберігання яких перевищує 14 днів (масло, тверді сири) перебувають у невеликих містах

На етапі виробництва важливим є визначення спільних технологічних операцій для кожної групи продуктів. Наприклад, приймання та зважування молока, або сепарування молока для виробництва масла та сметани, нормалізація молока для виробництва кисломолочних продуктів чи молока пастеризованого.

Поряд із тим важливим є визначення індивідуальних операцій для кожної групи продуктів. Наприклад, коли після сепарації молока отримують вершки, вони можуть потрапити на різні технологічні лінії (масло, сметана), де наступні процеси пастеризації будуть проводитися окремо різними працівниками.

Отже, процес виробництва молокопродуктів є досить складним та комплексним, в результаті чого отримуються зовсім різні за фізико-хімічними властивостями, цільовим призначенням чи споживчою корисністю продукти, виготовлення яких здійснюється внаслідок зміни в процесі переробки структури та органічної будови вхідної сировини у технологічному процесі.

Незалежно від галузевої приналежності і серійності виробництва процес обліку витрат і формування собівартості продукції у підприємствах складається, в основному, з таких етапів:

- збір, групування і деталізація первинних витрат на виробництво в процесі виробничої діяльності в розрізі калькуляційних статей, прив'язка (розподіл) прямих витрат до об'єктів обліку витрат і калькулювання;

- локалізація даних про понесені витрати за видами діяльності, виробництвами, структурними підрозділами, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, продуктами, роботами тощо;

- розподіл загальних витрат підприємства між виробничими підрозділами;

- оцінка відходів, отриманих у процесі виробництва, і побічної продукції;
- визначення собівартості остаточного браку;
- розподіл виробничих витрат обслуговуючих (допоміжних) виробництв між незакінченою і готовою продукцією (виконаними роботами і послугами) і перерозподіл витрат за виробничими підрозділами – споживачам продукції, робіт і послуг обслуговуючих виробництв;
- розподіл загальновиробничих витрат за видами продукції шляхом їхнього включення до складу її виробничої собівартості в розрізі кожного виробничого підрозділу;
- формування виробничої собівартості;
- виявлення й оцінка незавершеного виробництва;
- розмежування витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом;
- обчислення собівартості всього обсягу товарної продукції, окремих видів продукції та одиниці продукції;
- розподіл за видами продукції адміністративних і збутових витрат – формування повної собівартості продукції [17, с.11].

В умовах ринкової економіки перелік і склад статей калькулювання для виробничої собівартості продукції встановлюється підприємством та закріплюється у його обліковій політиці.

Для калькулювання собівартості продукції можливе застосування наступних статей:

*- сировина та основні матеріали;*

В підприємствах з переробки молока до сировини належить натуральне молоко, вершки, кисломолочний сир, сметана тощо, а до основних матеріалів – цукор, родзинки, цукати, сіль, ванілін, какао, масло рослинне, борошно дієтичне та інші сировинні продукти. Під час обліку сировини у виробництві за базовою жирністю, підприємства застосовують норми витрат молока. Такі норми містять додатково дозволені втрати що виникають у виробничому процесі.

Норми виробничих витрат чи додатково встановлені втрати молочної

сировини можуть відображатися за стадіями технологічного процесу. При цьому додаткові норми списання молочної сировини є раціонально визначеними, оскільки не передбачають врахування тих операцій, що є виконаними. Тому при формуванні такого денного документу як рапорт випуску готової продукції виконуються встановлені вимоги. Їх зобов'язані дотримуватися виробничі майстри при встановлених норм витрат. Наприклад, списання сировини відбуватися з врахуванням фактичного обсягу виготовленої продукції. Виникла при цьому різниця залишається в якості резерву.

Попередільна основа є визначальною при обліку матеріальних витрат. Вона враховує здійснені матеріальні витрати кожним виробничим цехом. Це дозволяє відображати оперативний контроль за здійсненими витратами. Якщо брати до уваги переділи, то облік витрат у встановлених ними межах ведеться лише за видами продукції. Зрозуміло, що дана організація бухгалтерського обліку витрат дає змогу контролювати витрати виробництва кожного виду продукції конкретним підрозділом і впливати на точність та доцільність включення виробничих витрат до собівартості продукції на молокопереробних підприємствах.

Щодо вартості сировини, що передається у виробництво або сировини, що купляється у постачальників, то вона визначається молокопереробними підприємствами на основі договірних ринкових цін. Такі ціни на молоко встановлюються відповідно до категорії сорту, а також інших якісних показників. Сюди додаються транспортно-заготівельні витрати.

*– поворотні відходи (віднімаються);*

Утворення поворотних і безповоротних відходів є невід'ємною частиною процесу виробництва. Водночас, такі відходи поділяються на небезпечні та безпечні. Зворотні відходи розглядаються як залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних ресурсів. Такі ресурси утворюються у виробничому чи процесі надання послуг. Ті ресурси, що зовсім не використовуються за потребою або такі, що в якійсь частині втратили властивості початкового ресурсу, у зв'язку з чим стали використовуватися з

додатковими витратами також вважаються зворотними.

Відповідно, безповоротні відходи виробництва трактуються як відходи, що не можуть бути використані. Вони не можуть мати подальше застосування на підприємстві. Їхня реалізація на сторону при даному стані техніки є неприйнятною. У поворотних відходів є перевага щодо їх подальшої оцінки, тому що безповоротні відходи вважаються не допустимими навіть до оцінки.

Небезпечними вважаються відходи, що мають такі фізіологічні, хімічні, біологічні чи інші небезпечні властивості, які створюють або можуть створити небезпеку для навколишнього природного середовища і здоров'я людини та які потребують спеціальних методів і засобів поводження з ними.

В процесі формування собівартості відображається вартість поворотних відходів, що виключаються з витрат на сировину. Згаданими поворотними відходами у виробництві є залишки сировини, які утворилися в процесі перетворення вихідної сировини на готову продукцію, змінили при цьому свій хімічний склад і втратили повністю або частково споживчі властивості вихідної сировини або ті, які використовуються не за прямим призначенням.

Молокопереробні підприємства виробляють багато видів продукції. Зокрема, при виготовленні масла, сиру, вершків чи сирів сичужних отримуються поворотні відходи. До них можна віднести знежирене молоко, пахту і молочну сироватку. Поворотні відходи зменшують вартість сировини, оскільки їх споживання всередині суб'єкта господарювання здійснюється лише за розрахунковими цінами підприємств.

Якщо у процесі виробництва здійснюють зачистку і обрізання сиру при умові, що в майбутньому це стане кормом для сільськогосподарських тварин, це вважається відходами. Їх вартість визначатиметься множенням вартості одиниці відходу на ту кількість, що отримують при виготовленні одиниці готового продукту.

Тракування безповоротних відходів полягає у неможливості їх використання при даному стані техніки: чад, випаровування, усихання тощо. Відповідно до обраної підприємством технології деякі матеріальні ресурси

передаються в інші цехи як вхідний матеріал. Такі матеріальні ресурси не мають відношення до поворотних відходів.

Знижена ціна для оцінки поворотних відходів застосовується у випадку якщо відходи можуть бути використані для основного виробництва, але з додатковими витратами (наприклад, вихід готової продукції є зниженим).

*– купівельні вироби, напівфабрикати і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;*

Як відомо, на виробництво готової продукції, подекуди, витрачаються і купівельні вироби чи напівфабрикати. Такі вироби можуть бути отримані від інших підприємств, наприклад сир для подальшого дозрівання, чи отриманий постачальником сир, що в майбутньому стане основою виробництва сирково-сирних виробів.

Сторонні організації можуть надавати і інші види послуг, при цьому до статті калькулювання «купівельні вироби, напівфабрикати» включатимуться і витрати на оплату послуг виробничого характеру. Наприклад, це може бути виконання окремих операцій з виготовлення продукції чи початкової обробки сировини.

*– транспортно-заготівельні витрати;*

*– допоміжні матеріали на технологічні цілі; тара та пакувальні матеріали.*

Компоненти, що необхідні як при виготовленні продукції для її нормального функціонування, так і для здійснення запакування можуть включатися до статті калькулювання «Допоміжні матеріали». Такі витрати не є складовою частиною продукції. До них відносяться матеріали (міткаль, марля, фланель чи бязь фільтрувальна, ватяні фільтри тощо), хімікати виробничі, інвентар, ферменти, дезінфікуючі та миючі засоби, пакувальні матеріали, тара одноразового використання.

Стаття «Загальновиробничі витрати» містить пункт щодо витрат на утримання й експлуатацію обладнання. Сюди ж буде відноситися і вартість таких допоміжних матеріалів як мастила.

Тара, в тому числі дерев'яна (діжки, ящики, барабани), картонна і картонно-гофрована (ящики, короби), в яку запаковують масло тваринне, сири, молочні консерви, у розмірі 100% вартості цієї тари включається в собівартість готової продукції, а також в тому випадку, якщо у оптову ціну на готову продукцію вартість тари включена за розміром 60% по дерев'яній тарі чи 50% по картонній. Розподіл витрат на собівартість виготовленої продукції по тарі має деякі особливості у порівнянні з розподілом витрат за іншими статтями.

На підприємстві існують продукти, які пакують в тару через деякий час після їх виготовлення, таким чином виготовлення продукту завершено, але формування заводської собівартості не є завершеним. Тому на підприємствах прийнято попередньо нараховувати на собівартість продукту витрати тари в розрахунковому порядку. Звідси слідує, що незалежно від того, запакований продукт чи не запакований, при визначенні його собівартості витрати на тару обов'язково повинні бути враховані, хоча би у орієнтовних розмірах.

Тут витрати по тарі включають безпосередньо в собівартість тільки тих продуктів, які підлягають упаковці в цю тару.

У тих випадках, коли не вся випущена продукція реалізується в тому ж періоді (місяці, кварталі), для визначення повної собівартості випуску продукції складається розрахунок сум витрат упаковки і транспортування продукції, які відносяться на виготовлену продукцію. Такий розрахунок проводиться зважаючи на обсяги товарного випуску чи фактичного рівня витрат на збут за звітний період за відвантаженою частиною продукції.

Відповідно, вартість дерев'яних діжок та металевих фляг, в яких молокопереробні підприємства відвантажують молоко та інші молочні продукти, на собівартість продукції не відносяться, проте витрати на знос такої тари включаються в транспортно-заготівельні витрати.

Так само і вартість заставної тари (фляги, діжки, ящики, пляшки), в яких покупцям відпускають молоко, вершки та молочнокислі продукти, на собівартість продукції не відноситься.

Згадуючи про вартість розбитої (у виробничому процесі) скляної тари в



межах нормативу, зокрема непридатної для виробництва (з тріщинами, надщербками чи іншими дефектами), її відображають у статті «Допоміжні матеріали на технологічні цілі» за вирахуванням сум, отриманих від здачі скла на бій.

Також відомо, що вартість основних і допоміжних матеріалів молокопереробних підприємств формується виходячи з цін на їх придбання (не враховуючи податок на додану вартість) з врахуванням транспортно-заготівельних витрат і націнки постачальницьких організацій.

Існуючі витрати на матеріали і тару, що використані на окремі вироби, відносяться безпосередньо на собівартість таких виробів. Проте, витрати на допоміжні матеріали, використовувані на технологічні цілі, чи на пакувальні матеріали і тару, але віднесення яких безпосередньо на собівартість окремих видів продукції є ускладненим, включаються в собівартість окремих виробів, в гривнях на тонну готової продукції, з врахуванням кількості фактично виробленої в цьому цеху продукції кожного виду.

Собівартість розбитої скляної тари, що виявилась непридатною для виробничих потреб, списується за нормами на собівартість продукції, а бій склотари понад норму відшкодовується за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємств, та списується за фактичними даними лише за наявності належно оформлених документів про здачу битого скла організаціям.

*– паливо і енергія на технологічні цілі;*

Під даним видом статті калькулювання розуміються витрати на паливо, гарячу і холодну воду, пару, стисле повітря і холод, що безпосередньо витрачаються в процесі виробництва продукції. Тут у вказану статтю можуть включатися і витрати тої енергії, що вироблена підприємством самостійно. Аналогічно до тої, що отримана підприємством зі сторони. Витрати на паливо власних заготовок та енергію, вироблену енерготехнічними цехами підприємств, включаються в собівартість продукції цих підприємств за собівартістю їх виготовлення, а розподіл витрат за паливом і енергією між окремими видами продукції проводиться виходячи з норм, затверджених на

підприємстві, або пропорційно сировині (молоку базисної жирності і ін.), як передбачено в обліковій політиці підприємства.

*– витрати на оплату праці виробничих робітників; витрати з оплати праці виробничих робітників понад тариф;*

В дану статтю включається заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Витрати на оплату праці робітників за основними цехами виробництва прямо включаються в собівартість окремих видів продукції відповідно до трудомісткості її виробництва і розцінок (тарифних ставок), що діють, і розрядності робіт за видами продукції всередині цеху може розподілятися пропорційно вартості сировини (молоко базисної жирності і ін.) відповідно до облікової політики підприємства.

*– соціальні відрахування;*

*– загальновиробничі витрати;*

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці відділу управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування відділу управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація (знос) основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на удосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням

якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв);

У кінці місяця згруповані загальновиробничі витрати (за статтями чи підрозділами) підлягають розподіленню пропорційно до обраної бази та включенню до вартості виготовлених виробів. При пошуку оптимальної бази розподілу для кожної статті загальновиробничих витрат потрібно чітко дослідити її кореляційну залежність із базою розподілу. Згруповані витрати дають можливість обрати бази, що знаходяться в тісному взаємозв'язку з витратами [82, с.102].

– *втрати від браку;*

Втрати від браку можна розглядати як додаткові витрати підприємства щодо витрат виробництва. Вони зумовлені складністю технології виробництва, неминучим господарським ризиком, багатогранним характером взаємовідносин з постачальниками товарно-матеріальних цінностей. Подальший контроль за браком за даними бухгалтерського обліку дозволяє попередити виникнення

браку в майбутньому. Таким чином, управління витратами підприємства повинне бути спрямоване на створення продукції високої якості. Брак, що є її протилежністю, може виникати на будь-якому етапі виробництва, тому створення ефективної системи управління браком має на меті сприяти зменшенню витрат від браку, поліпшенню виробничого процесу та підвищенні його ефективності.

Втрати внаслідок перевищення норм витрат на гарантійний ремонт і обслуговування виготовленої продукції можуть виникати в тому випадку, якщо підприємством резервуються кошти для забезпечення гарантійних зобов'язань. При цьому суми створеного забезпечення в установлених підприємством межах включаються до складу витрат на збут, а на втрати від браку (дебет рахунку 24 «Брак у виробництві») списуються лише перевищення зарезервованих сум. Якщо кошти для забезпечення гарантійних зобов'язань не резервуються, то витрати підприємств, що виготовляють продукцію з гарантійним терміном служби, пов'язані з утриманням персоналу, що забезпечує нормальну експлуатацію виробів у споживачів у межах встановленого гарантійного терміну (інструктаж і обслуговування споживачів, налагодження), включаються у повному обсязі до складу витрат на збут.

На промислових підприємствах браком у виробництві є продукція і напівфабрикати, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані лише після виправлення.

Залежно від характеру дефектів, встановлених при технічному прийманні, брак поділяється на виправний і невиправний (остаточний). Розглядаючи виправний брак, ним є продукція та напівфабрикати, які після виправлення можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких технічно можливо чи економічно доцільно. На молокопереробних підприємствах до виправного браку відноситься нестандартна продукція (сир, вершки, сметана та ін.), доведена шляхом доробки до встановлених стандартів і технічних умов і реалізована після цього як стандартна. Відповідно, невиправним браком є

готова продукція і напівфабрикати, які не можуть бути використані за прямим призначенням та виправлення яких технічно неможливе чи економічно недоцільно. Вони можуть бути використані лише як повторна сировина для переробки на інші види продукції або реалізовані за ціною можливого використання.

З існуванням браку у виробництві, наприклад, у процесі виробництва використано недостатній обсяг молочної сировини, що призвело до зміни терміну придатності продукції, собівартість виправного браку молочної продукції включає вартість: сирого, знежиреного, нормалізованого молока, вершків, молочної закваски, наповнювачів, згущувачів, ароматизаторів тощо на усунення дефектів молочної продукції; витрати на оплату праці робітників за виправлення браку; відрахування від нарахованої зарплати згідно чинним законодавством, що включаються до собівартості молочної продукції після усунення браку.

Коли брак являється невивправним, його вартість віднімається від суми витрат виробництва. Аналітичні рахунки до рахунку 24 «Брак у виробництві» у розрізі виправного та невивправного браку необхідні для забезпечення контролю за витратами та встановлення відповідальності за допущений брак у виробництві.

Значною мірою обліковий процес залежить від обраної підприємством облікової політики, що зумовлена інтересами різних користувачів облікової інформації. Положення про облікову політику підприємства повинне містити інформацію про склад витрат та порядок формування собівартості продукції, в тому числі перелік об'єктів витрат, постійних та змінних витрат, перелік центрів в відповідальності, центрів витрат, методи обліку і калькулювання, що застосовуються на підприємстві, базу розподілу загальновиробничих витрат, перелік зворотних відходів, супутньої та побічної продукції, оцінку залишків незавершеного виробництва та класи рахунків, що застосовуються для обліку витрат [156]. Процес бухгалтерського обліку виробничих витрат на підприємстві містить лише ті методи чи дії, що мають місце на виробничих

етапах. Ф.Ф. Бутинець [12, с. 230] вказує, що облік витрат виробництва при визначення собівартості продукції складається із таких послідовних етапів (рис.2.13).

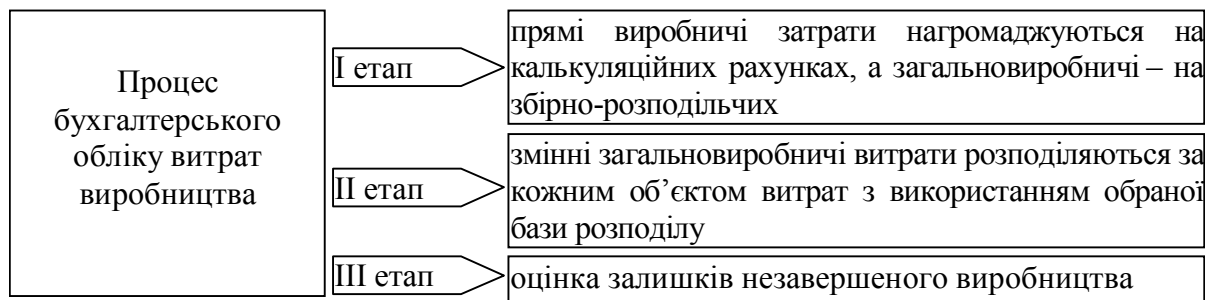


Рис. 2.13. Процес бухгалтерського обліку витрат виробництва для калькулювання

Джерело: Складено автором.

В процесі виробництва молочної продукції може виникати ситуація, коли готова продукція чи залишки з неї є напівфабрикатом щодо інших видів молочної продукції (наприклад, частина знежиреного молока, що отримується в результаті сепарування, може спрямовуватись на виробництво знежиреного сиру чи нормалізацію молока, жирний кисломолочний сир може використовуватися у виробництві декількох видів сирів та сирків). Також бувають випадки, коли відбувається рух не тільки напівфабрикатів, але, водночас, і молочної сировини між цехами або її повернення зі складу до цеху (наприклад, якщо виявлено пошкодження в упаковці, молоко зі складу можуть направити до виробничого цеху на переробку).

Організація аналітичного обліку матеріальних витрат на виробництво молочної продукції має забезпечувати облік витрат в умовах попередільного виробництва. Відповідно, методика обліку на кожному з переділів виробничого процесу дасть змогу формувати аналітичну інформацію про витрати виробництва.

В молокопереробних підприємствах (крім молочних комбінатів) мають місце залишки незавершеного виробництва і може бути декілька виробництв, що ускладнює облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. Зокрема, при виробництві вузькоспеціалізованого асортименту

продукції на кожній стадії технології виробництва виникають залишки сировини, що не використовуються у подальшому виробництві, тобто така сировина не включається до собівартості готової продукції, однак підлягає відображенню у бухгалтерському обліку. Відповідно, підприємству необхідно обрати методи обліку витрат виробництва та калькулювання калькулювання собівартості, які б враховували залишки невикористаних матеріалів і мінімізували витрати виробництва.

В молочній промисловості жирна сировина та напівфабрикати (цільне молоко, вершки, творог) відображається в первинних документах в натуральних вимірниках у перерахунку на молоко базової жирності (якісні вимірники). Продукція, що виготовляється зі знежиреного молока (знежирене молоко, пахта, сироватка та ін.) враховуються лише у кількісних вимірниках. Внутрішньоцеховий рух сировини та напівфабрикатів за окремими етапами (переділами) технологічного процесу виробництва готової продукції в первинних документах зазвичай відображається у цехових журналах та внутрішніх накладних. Контроль за використанням сировини та матеріалів має на меті не лише їх зіставлення у виробництві, але й фактичний розподіл на партію чи замовлення готової продукції. Для напівфабрикатів визначаються ті норми, які контролюватимуть витрачання і будуть розраховані відносно до жирності продукції.

Облікове оцінювання виробничих витрат має на меті не тільки калькулювання собівартості молочної продукції, а й визначення планових показників діяльності.

Допоміжне виробництво на підприємствах молочної галузі, зазвичай, складається із виробничої лабораторії, ремонтно-механічного, електроремонтного, паросилового цехів, цеху аміачно-повітряних компресорів, та інших відділів. Відповідно до запропонованих рахунків виробництва вводиться групування за рахунками 26, 90 і 93 (рис.2.14).



Джерело: Складено автором.

Процес деталізації аналітичних рахунків залежить від технології виробництва молочної продукції. Наприклад, при виробництві молока коров'ячого пастеризованого кодування рахунків обліку матиме відповідний вигляд (табл.2.5)

Таблиця 2.5

### Кодування рахунків при виробництві молока пастеризованого

Рахунок	Назва
1	2
231.1	Виробництво молока
231.1.1	Приймання та підготовка сировини (охолодження, резервування, очищення сировини)
231.1.1.1	Матеріальні витрати
231.1.1.2	Витрати на оплату праці
231.1.1.3	Відрахування на соціальне страхування
231.1.1.4	Амортизація
231.1.1.5	Інші операційні витрати
231.1.2	Нормалізація суміші
231.1.2.1	Матеріальні витрати
231.1.2.2	Витрати на оплату праці
231.1.2.3	Відрахування на соціальне страхування
231.1.2.4	Амортизація
231.1.2.5	Інші операційні витрати
231.1.3	Гомогенізація молока
231.1.3.1-5	Витрати за елементами на стадії гомогенізації молока
231.1.4	Пастеризація і охолодження молока
231.1.4.1-5	Витрати за елементами на стадії пастеризації і охолодження
231.1.5	Розлив, пакування і маркування молока



231.1.5.1-5	Витрати за елементами на стадії розливу, пакування і маркування
231.1.6	Зберігання готової продукції (молока)
231.1.6.1-5	Витрати за елементами на стадії зберігання
232.1.1	Витрати виробничої лабораторії на виготовлення молока
232.1.2	Витрати ремонтно-механічного цеху на виготовлення молока
232.1.3	Витрати електроремонтного цеху на виготовлення молока
232.1.4-6	Витрати інших цехів на виготовлення молока

Джерело: Складено автором.

Схематично структура рахунку виглядає певним чином (рис.2.15)

У підприємствах (крім молочних комбінатів) мають місце залишки незавершеного виробництва та може бути декілька виробництв (основне та допоміжне, непромислові виробництва й господарства), що ускладнює облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.

При виробництві вузькоспеціалізованого асортименту продукції на кожній стадії технології виробництва виникають залишки сировини, що не використовуються у подальшому виробництві, тобто дана сировина не включається до собівартості готової продукції, однак підлягає відображенню у бухгалтерському обліку[156, с.272].

Для того щоб сільськогосподарський товаровиробник міг без проблем і за найвищою ціною продати вирощене зерно, він має його довести до відповідних кондицій і зберігати на складі доти, доки не настане слушний час для реалізації. Усі ці операції аграрій може здійснювати як на своєму току (зерноскладі), так і на сторонньому елеваторі.

Зібране з поля зерно сільгосптоваровиробник спочатку оприбутковує на власне зерносховище (тік), а потім, виходячи зі своїх можливостей, або:

- залишає на зберіганні на такому зерносховищі (току). Це відбувається в тому випадку, коли в аграрія достатньо приміщень і техніки для зберігання й доведення до реалізаційних кондицій оприбуткованого зерна;
- передає зерно на зберігання іншому суб'єкту господарювання (елеватору).

Коли говорять про зберігання зерна у зерносховищах (як власних, так і сторонніх), то мають на увазі комплекс заходів, які включають приймання,

доробку, зберігання та відвантаження зерна (п.10 ст.1 Закону про зерно). Із зазначених вище етапів зберігання зерна зазвичай найбільшу увагу приділяють:

1) власне процесу зберігання зерна на току (елеваторі), тобто створенню належних умов для схоронності зерна, що перебуває на зберіганні (ст.24 Закону про зерно);

2) доробці зерна, тобто проведенню технологічних операцій (очищення, сушіння, вентилявання, знезараження), спрямованих на забезпечення або поліпшення (за потреби) визначених показників якості (біологічних, фізико-хімічних, технологічних, споживчих) зерна відповідно до вимог державних стандартів та експортних контрактів (ст.21 Закону про зерно).

Від того, де саме відбувається доробка зерна і, відповідно, його зберігання, буде залежати порядок оформлення таких операцій.

Зберігання зерна на своєму току означає здійснення операцій, пов'язаних із зберіганням зерна та його доробкою, власними силами. Тобто всі операції здійснюють виключно на підприємстві.

**Надходження зерна.** Оприбуткування зерна на тік може відбуватися одним із трьох способів, а саме: із застосуванням талонів, путівок або реєстрів приймання зерна.

На самому току облік зерна веде його завідувач на підставі прийнятих документів про надходження продукції з поля (реєстри, путівки або талони). Для цього використовують Відомість руху зерна та іншої продукції, до якої щодня записують кількість зваженого зерна, зібраного кожним комбайнером і перевезеного кожним водієм.

**Доробка зерна.** Після того, як зерно надійшло на тік, але перед тим, як його передадуть на місце зберігання на цьому току, його потрібно доробити. Тобто від відповідальної особи, за якою було закріплене зерно при оприбуткуванні, його передають за накладною внутрішньогосподарського переміщення (сільгоспоблік, форма № ВЗСТ-8) в місце доробки, де воно буде знаходитися до закінчення робіт із доробки.

Результати виконання операцій із доробки зерна відображають в Акті на

сортування та сушіння продукції рослинництва (ф. № 82) або в іншому подібному первинному документі, який підприємство може розробити самостійно. Такий первинний документ складає завідувач току або інша матеріально відповідальна особа в одному примірнику на кожну партію зерна, що передається на доробку. Здійснення операцій, відображених у зазначеному Акті, підтверджують своїми підписами агроном та завідувач току (складу), а затверджує Акт керівник підприємства. Після завершення сортування і сушіння кожної партії зерна Акт разом з іншими документами передають до бухгалтерії.

Цей Акт слугує підставою для оприбуткування у місці зберігання повноцінного очищеного зерна відповідного класу та придатних до використання зерновідходів. Крім того, на підставі цього документа бухгалтерія буде списувати непридатні зерновідходи та втрати у масі через проведення доробки (усушки) і відображати в обліку перетворення зерна, отриманого з поля, на повноцінне (після доробки).

Записи в Акті виконують після зважування зерна і проведення аналізу його якості (визначення відсотку вологості та вмісту зерна у відходах).

**Зберігання зерна.** Після того як зерно доробили і помістили у місце для зберігання, воно залишається там доти, доки не буде використане на заплановані цілі.

При цьому слід пам'ятати, що сільськогосподарська продукція у натуральному виразі визначається виходячи з її фактичної маси (кількості) у місці оприбуткування. Зокрема, якщо йдеться про зерно – це франко-тік (місце зберігання) за вирахуванням «мертвих» відходів, усушки зерна на току тощо.

Протягом усього періоду зберігання зерна проводиться систематичний контроль за показниками якості і станом кожної партії зерна.

Інформацію про зберігання зерна у місцях зберігання відображають зазвичай у Книзі складського обліку. Таку книгу веде матеріально відповідальна особа (завскладу, комірник) за культурами та сортами згідно з правилами їх зберігання. У Книзі відкривають окремі сторінки для обліку продукції, що залишилася з минулого року, вироблена (придбана) у звітному

році тощо. Записи виконують щодня за кожним документом. Після кожного запису виводять залишок. При цьому у Книзі ведуть облік зерна виключно у натуральному виразі.

Вартісний облік зерна ведуть у Звіті про рух матеріальних цінностей (довільна форма). У ньому групують записи про надходження і вибуття зерна на підставі первинних документів про рух зерна і Книги складського обліку. Звіт подає завідувач складу (комірник) до бухгалтерії разом із документами, що підтверджують надходження і витрачання продукції. У Звіті фіксують дані тільки за тими видами продукції, за якими був рух.

Увесь час, коли зерно перебуває у зерносховищі (на току), воно має зберігатися у відповідних умовах, які запобігають його псуванню або знищенню. Для того щоб зберігати зерно належним чином, аграрій має здійснювати певні витрати. А саме: витрати на дотримання відповідних температурних режимів у приміщенні для зберігання зерна, охорону місць зберігання, захист їх від шкідників та захворювань, а також амортизацію устаткування, обладнання і будівель току. Такі витрати у бухгалтерському обліку вважають витратами на збут і відображають у тому періоді, коли вони були здійснені. Тобто ці витрати відразу списують у дебет рахунку 93 «Витрати на збут».

Окремо в обліку слід відображати витрати, понесені на доробку зерна на току. Такі витрати, здійснені аграрієм у межах календарного року, є складовою собівартості отриманих після доробки зерна та зерновідходів. Але відразу ці витрати на собівартість дороблених видів продукції віднести не можна. Річ у тім, що на току одночасно проводиться доробка великої кількості видів зернових культур. Тому сільгосп підприємству потрібно спочатку зібрати всі витрати на одному субрахунку. Зазвичай для цього використовують субрахунок обліку витрат допоміжного виробництва, а саме 234 «Тік», а потім, у кінці року, витрати з цього рахунку списують на собівартість продукції, яка пройшла доробку.

Обліковувати витрати на доробку слід за статтями витрат, наведеними у

ПБО-16 та п.2.7 Методрекомедацій № 132:

- прямі матеріальні витрати (вартість сировини та матеріалів), що були здійснені на доробку зерна;
- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата робітників, зайнятих доробкою та сушінням зерна);
- інші прямі витрати (інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат). Це можуть бути, наприклад, такі витрати: відрахування на соціальні заходи, витрати на опалення, освітлення, які використані під час проведення доробки і сушіння тощо;
- загальновиробничі витрати.

Отже, після проведення доробки зерна витрати на доробку, згруповані на субрахунку 234, слід списати у дебет відповідного аналітичного рахунку, що відкритий на субрахунку 231 «Рослинництво». Списувати такі витрати на відповідну культуру треба на підставі бухгалтерської довідки.

В момент надходження зерна на тік його оприбутковують на дебет субрахунку 2711 «Зерно на складі (току)» у кореспонденції з кредитом відповідного субрахунку, відкритого до субрахунку 231. Оприбутковують зерно на баланс залежно від того, який саме варіант оцінки таких активів обрало підприємство. Тобто або:

- за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (ПБО-30);
- за виробничою собівартістю відповідно до ПБО-16.

Який саме спосіб оцінки сільгосппродукції обрало підприємство, потрібно зазначити у наказі про облікову політику підприємства. Від цього буде залежати порядок закриття субрахунку 231.

Після того як було проведено доробку і очищення зерна, підприємство отримує два види зернової продукції: чисте зерно відповідного класу і зернові відходи. Тому зерно, яке при надходженні з поля на тік оприбуткували на субрахунок 2711 «Зерно на складі (току)», слід розбити на:

- чисте зерно – субрахунок 2712 «Зерно після доробки»;
- зерновідходи – субрахунок 276 «Відходи сільгосппродукції»;
- «мертві» відходи – на їх вартість сторнують субрахунок 231 методом «червоне сторно».

Важливим є питання, як оцінити отримане зерно і зерновідходи після доробки. Усе залежатиме від того, який метод оцінки обрало підприємство.

#### 1) Оцінка за справедливою вартістю.

Якщо в аграрія є дані про справедливу вартість зерна і зерновідходів, то визначити вартість отриманої після доробки продукції доволі просто. Потрібно лише помножити справедливу вартість одиниці отриманої продукції на кількість отриманої продукції після доробки.

Якщо у сільгоспідприємства немає інформації про справедливу вартість, наприклад зерновідходів, у цьому випадку радимо оцінити зерновідходи за справедливою вартістю повноцінного зерна, що міститься у таких зерновідходах. Тобто на субрахунок 2712 «Зерно після доробки» у розрізі окремих сортів пшениці та субрахунок 276 «Відходи сільгосппродукції» переносять вартість зерна, оцінену за справедливою вартістю відповідної продукції, із субрахунку 2711.

Якщо після цього на субрахунку 2711 ще є дебетовий залишок, а зерна чи зерновідходів уже нема, то такий залишок вартості слід віднести на «мертві» відходи і методом «сторно» відкоригувати залишок на субрахунку 2711 в кореспонденції з субрахунком 231.

#### 2) Оцінка за фактичною собівартістю.

Якщо сільгоспідприємство обрало варіант оцінки зерна за фактичною собівартістю, то в момент отримання зерна та зерновідходів після доробки ця продукція оцінюється за плановою собівартістю. Тобто на субрахунки 2712 «Зерно після доробки» та 276 «Відходи сільгосппродукції» переносять продукцію, оцінену за плановими показниками, із субрахунку 2711. Потім у кінці року планову собівартість слід довести до рівня фактичної. У фактичній собівартості будуть «сидіти» витрати на доробку, які там опиняться після

закриття в кінці року субрахунку 234.

Залишок на субрахунку 2711 (що може виникнути після розподілу вартості зерна між доробленим зерном і зерновідходами), як і у випадку з оцінкою зерна за справедливою вартістю, відносять на «мертві» відходи. Тому цю суму методом «червоне сторно» аграрій знімає з дебету субрахунку 2711 і кредиту субрахунку 231.

Під час доробки зерна його маса зменшується. Але таке зменшення не є втратою зерна. Річ у тім, що доробка – це технологічна операція, спрямована на доведення зерна до стану, придатного для його використання. Тому операція з доробки зерна для сільгосппідприємства не матиме податкових наслідків з ПДВ.

Водночас, коли маса зерна зменшується під час зберігання на току, усе залежить від того, чи відбулася така втрата:

- у межах норм природного убутку, тобто зменшення маси в процесі зберігання через природні зміни біологічних або фізико-хімічних властивостей зерна при збереженні якісних його характеристик;
- внаслідок понаднормових втрат, тобто втрат, що виникли внаслідок псування продукції, її розкрадання, недотримання правил транспортування, зберігання, реалізації тощо.

У бухгалтерському обліку як нестачі зерна в межах норм, так і понад норму, визнають іншими операційними витратами за фактичною собівартістю, з урахуванням транспортно-заготівельних витрат. Відображають такі втрати за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» у кореспонденції з кредитом субрахунку 2712.

Понаднормові втрати мають відшкодувати винні особи. Тому одночасно зі списанням на витрати їх відображають за дебетом позабалансового субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

Після встановлення винної особи суму понаднормових втрат, що належить до відшкодування винуватцем, визнають заборгованістю такого

винуватця та включають у дохід: Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» – Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів». Одночасно суму втрат понад установлені норми списують за кредитом субрахунку 072.

Коли йдеться про втрату зерна під час зберігання, починають діяти ПДВ-правила.

Якщо в агропідприємства немає своїх потужностей для доробки і зберігання зерна, то своє зерно воно передає на елеватор. Для цього потрібно спочатку укласти з ним договір складського зберігання зерна за типовою формою, затвердженою постановою КМУ від 11.04.2003 р. № 510. Згідно з цим договором елеватор гарантує забезпечення якості та дотримання нормативів природних втрат зерна протягом терміну його зберігання (ст.7 Закону про зерно). Цей договір передбачає знеособлене зберігання зерна в загальних партіях. Однак за бажанням сільгоспідприємства зерно може зберігатися персоніфіковано, тобто окремо.

Після укладання такого договору аграрій має передати зерно зі свого току на зберігання. Оформляють таку передачу шляхом складання товарно-транспортної накладної (ТТН). Хоча можна для цих цілей використовувати й інші документи, які складають у разі перевезення зерна (наприклад, розроблені самостійно), оскільки на сьогодні ТТН не є обов'язковим документом, який слід використовувати для перевезення товарів.

Коли зерно доставили на елеватор, працівник елеватора, який його приймає, виписує складську квитанцію (оформляють у день приймання зерна), просте чи подвійне складське свідоцтво (оформляють не пізніше наступного дня після приймання зерна). Ці документи і будуть підтверджувати факт передачі зерна на елеватор (див. Положення про обіг складських документів на зерно, затверджене наказом Мінагрополітики від 27.06.2003 р. № 198).

Договором складського зберігання зерна може бути передбачена доробка зерна (очищення та сушіння) елеватором. Інакше зерно доробляє на своєму току аграрій (як це зробити, див. вище), а на елеваторі відбувається тільки його



зберігання.

Якщо елеватор проводить доробку зерна, то в результаті цих операцій отримують: чисте зерно відповідних класів та зерновідходи (категорії I, II та III). Після очищення та сушіння зерна сторони складають акт наданих послуг (довільної форми) в розрізі кожної культури. В акті, крім вартості послуг із доробки, зазвичай окремо вказують вартість і кількість переданого на доробку й отриманого після доробки зерна, а також кількість побічних продуктів і відходів.

Дороблене зерно передають на зберігання на склад елеватора. Зерновідходи або залишаються на складі елеватора, або їх повертають аграрію (залежно від умов договору). Кожен місяць сільгоспвиробник та елеватор складають акт про надання послуг із зберігання зерна. Після завершення встановленого договором строку складського зберігання зерно або повертають підприємству, або реалізують безпосередньо з елеватора за вказівкою аграрія.

Зерно, передане на елеватор, залишається власністю підприємства. А тому його слід обліковувати як актив на відповідальному зберіганні. Оскільки право власності у разі передачі зерна на елеватор не переходить до елеватора, то податкових наслідків ця операція не матиме.

Щоб відобразити передачу зерна на елеватор, аграрій відкриває аналітичний рахунок до субрахунку 271 «Продукція рослинництва», а саме – 2713 «Зерно на відповідальному зберіганні». Однак тут слід враховувати і той факт, що у разі передачі на елеватор можливі втрати зерна. Їх як у межах норм природного убутку, так і понад ці норми списують на витрати (субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»). Витрати на доробку (очищення, сушіння) зерна на елеваторі (як і витрати на самостійну доробку) включають до собівартості такого зерна. Адже такі операції спрямовані на доведення зерна до стану, придатного для його подальшого використання.

Витрати на очищення та сушіння зерна, яке передане на елеватор, у межах календарного року відображають проводкою: Дт 234 Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Документом, що підтверджує

такі витрати, є Акт наданих послуг з очищення та сушіння зерна (оформлений у довільній формі). На його ж підставі сільгоспприємство коригує кількість зерна на аналітичному рахунку 2713 «Зерно на відповідальному зберіганні» і оприбутковує зерновідходи. Оскільки доробка є частиною собівартості вирощеного зерна, то в кінці року витрати на доробку списують на витрати, пов'язані з вирощуванням зерна: Дт 231 Кт 234.

Правила обліку отриманого зерна після доробки є такими самими, як і у разі доробки власними силами. Але при цьому слід пам'ятати, що на зерно і зерновідходи, які отримані після доробки та залишилися на зберіганні, треба відкривати окремі аналітичні рахунки. Тобто зерно, яке під час надходження на елеватор оприбуткували на субрахунок 2713, треба розбити на:

- чисте зерно – субрахунок 2714 «Зерно після доробки на відповідальному зберіганні»;
- зерновідходи – субрахунок 276 «Відходи сільгосппродукції на відповідальному зберіганні»;
- «мертві» відходи – на їх вартість аграрій буде сторнувати субрахунок 231 методом «червоне сторно» і закрити субрахунок 2713.

Щодо витрат, здійснених безпосередньо на зберігання доробленого зерна на елеваторі, то у бухобліку такі витрати вважають витратами на збут і відображають у тому періоді, коли вони були здійснені. Тобто у разі отримання акта про надання послуг із зберігання зерна аграрій має сформувати проводку Дт 93 Кт 631.

Сільгоспприємство виростило 500 т зерна. Отримане зерно:

1) вирішили зберігати на своєму току. Розмір витрат, здійснених на зберігання, становить 15000 грн. на місяць. А вартість витрат, здійснених на доробку зерна, дорівнює 105000 грн.;

2) передано на елеватор для доробки. Витрати, здійснені на доробку зерна, становлять 72000 грн. (у тому числі ПДВ – 12000 грн.). А вартість зберігання дорівнює 24000 грн. на місяць (у тому числі ПДВ – 4000 грн.). Під час транспортування зерна на елеватор було втрачено 0,5% зерна. Після

доброби підприємство отримало 450 т очищеного зерна і 40 т зерновідходів I категорії (з вмістом зерна 10%).

Сільгосп підприємство обрало метод оцінки зерна за справедливою вартістю – 4000 грн./т Справедлива вартість зерновідходів невідома. Її визначають виходячи із вмісту зерна у зерновідходах (4000 грн. × 10% = 400 грн./т). Відображення таких операцій у бухгалтері показано у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

**Відображення в обліку операцій по зберіганню зерна**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
<b>Зберігання на власному току</b>				
1	Оприбутковано зерно на тік за справедливою вартістю (500 т × 4000 грн./т)	2711	231	2000000,00
2	Здійснено витрати на доробку зерна на току	234	66, 65, 207, тощо	105000,00
3	Оприбутковано після доробки:			
	40 т зерновідходів I категорії, з вмістом зерна 10% (40 т × 4000 грн./т)	276	2711	16000,00
	зерно (450 т × 4000 грн./т)	2712	2711	1800000,00
4	Списано методом «сторно» вартість «мертвих» відходів, які отримано після доробки (2000000 грн. - (16000 грн. + 1800000 грн.))	2711	231	-184000,00
5	Здійснено витрати на зберігання зерна з серпня по грудень (15000 грн. × 5 міс.)	93	66, 65, 20, 131 тощо	75000,00
6	Включено витрати на доробку зерна до виробничої собівартості повноцінного зерна	231	234	105000,00
<b>Зберігання на елеваторі</b>				
1	Оприбутковано зерно на тік за справедливою вартістю (500 т × 4000 грн./т)	2711	231	2000000,00
2	Передано зерно на елеватор (497,5 т × 4000 грн./т)	2713	2711	1990000,00
3	Списано втрати зерна під час транспортування ((500 т × 0,5%) × 4000 грн./т)	947	2711	10000,00
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на вартість втраченого зерна	949	641	2000,00
5	Проведено доробку зерна на елеваторі	234	631	60000,00
6	Відображено податковий кредит з ПДВ (на підставі зареєстрованої податкової накладної)	641	631	12000,00
7	Оприбутковано після доробки:			
	40 т зерновідходів I категорії, з вмістом зерна 10%	276	2711	16000,00

	(40 т × 4000 грн./т)			
<i>Продовження табл.. 2.6</i>				
1	2	3	4	5
	зерно (450 т × 4000 грн./т)	2712	2711	1800000,00
8	Списано методом «сторно» вартість «мертвих» відходів, які отримано після доробки (1990000 грн. - (16000 грн. + 1800000 грн.))	2711	231	-174000,00
9	Підписано акт про надання послуг із зберігання зерна з серпня по грудень (20000 грн. × 5 міс.)	93	631	100000,00
10	Відображено податковий кредит з ПДВ (на підставі зареєстрованої податкової накладної)	641	631	20000,00
11	Включено витрати на доробку зерна до виробничої собівартості повноцінного зерна			

Сучасне борошномельне підприємство – це переважно комбінати хлібопродуктів (КХП) з комплексним виробництвом, тобто безпосередній помел зерна на борошно – це лише один вид (напрямо) виробничої діяльності. Традиційна структура основного виробництва КХП включає заготівельну діяльність (елеватор), перевалку, виробництво готової продукції (борошно, крупи) та сільське господарство (рослинництво, тваринництво). Законодавством не передбачено використання терміна «заготівля» щодо зернопереробних підприємств. Натомість у Законі України «Про зерно і ринок зерна в Україні» є таке трактування: «зберігання зерна – комплекс заходів, які включають приймання, доробку, зберігання та відвантаження зерна» [1, с. 1].

В обліковій практиці на зернопереробних підприємствах частіше використовується саме термін «заготівельна діяльність», під яким розуміють усі перелічені заходи (послуги), тому надалі ми вважатимемо ці терміни рівнозначними та використовуватимемо їх одночасно. З огляду на той факт, що більшість українських борошномельних підприємств спеціалізується на переробці давальницької сировини (тобто не вирощують і практично не закупають власне зерно), то заготівельна діяльність є вагомим джерелом доходів цих підприємств. Ефективне управління витратами заготівельної діяльності дає змогу керівникам та власникам максимізувати прибутки. Процедура калькулювання собівартості послуг, що включаються до заготівельної діяльності зернопереробних підприємств, є надзвичайно

важливим об'єктом управління

Розглянемо, як відбувається розрахунок виробничої та повної собівартості у сфері заготівельної діяльності борошномельних підприємств. Роботи (послуги) із заготівлі зерна розподіляються: – за типом власності на зерно (власне, давальницьке, Аграрного фонду); – за видами культур (зернові, зернобобові, технічні культури) з деталізацією за окремими культурами (пшениця, жито, ріпак, кукурудза тощо). Деталізацію розподілу за культурами встановлює підприємство самостійно, виходячи з номенклатури культур. Заготівельні послуги та послуги з перевалки розподіляються за стадіями робіт, які виконуються для надання кожної конкретної послуги та можуть бути виміряні та сплановані. Стадія – це операція або комплекс операцій, що виконуються на відокремленій групі обладнання, тобто лінії, витрати за якою можуть вимірюватись, плануватись та піддаватись контролю.

Калькуляційними одиницями по видах робіт (послуг) є:

- приймання з автотранспорту (залізничного транспорту) – 1 тонна прийнятого продукту;
- очищення – 1 тонно-процент очищеного продукту;
- сушіння – 1 тонно-процент осушеного продукту;
- зберігання – 1 тонно-місяць зберігання продукту;
- відвантаження з автотранспорту (залізничного транспорту) – 1 тонна відвантаженого продукту

Калькулювання собівартості робіт (послуг) заготівельної діяльності здійснюється шляхом розподілу витрат, понесених на виконання таких робіт (послуг). Прямі витрати заготівельної діяльності, що розподіляються, належать до робіт (послуг) за видами культур пропорційно витратам на електроенергію за розрахунковий період. Виробнича собівартість заготівельної діяльності складається з таких статей калькуляції: 1) допоміжні матеріали; 2) паливо на технологічні цілі; 3) енергія на технологічні цілі (за умови відсутності окремих вимірювальних приладів та лічильників витрати енергії розподіляються за кожним з видів заготівельних робіт (послуг) відповідно до технологічної

потужності та тривалості роботи агрегатів); 4) витрати на оплату праці (якщо робітники зайняті на кількох видах заготівельних робіт (послуг), витрати на оплату праці формуються шляхом розподілу основної та додаткової заробітної плати пропорційно витратам на електроенергію за розрахунковий період по кожному з видів заготівельних робіт (послуг)); 5) відрахування на соціальні заходи; 6) амортизація (під час використання виробничого обладнання для надання декількох видів робіт (послуг) амортизація розподіляється пропорційно витратам на електроенергію за розрахунковий період по кожному з видів заготівельних робіт (послуг)); 7) витрати на утримання та експлуатацію виробничих основних засобів; 8) інші прямі витрати; 9) загальновиробничі витрати [8; 9].

Калькулювання собівартості робіт (послуг) заготівельної діяльності здійснюється у два етапи: – визначення виробничої собівартості; – визначення повної собівартості (лише для потреб управлінського обліку; в бухгалтерському обліку не обчислюється).

Визначення виробничої собівартості заготівельних послуг здійснюється в такій послідовності:

- 1) розрахунок фактичних обсягів виконаних робіт (наданих послуг);
- 2) визначення фактичної собівартості допоміжних виробництв з розподілом витрат на змінні та постійні;
- 3) розподіл стадій робіт за об'єктами калькулювання;
- 4) розрахунок фактичної виробничої собівартості кожної заготівельної послуги: – за кожною стадією робіт розраховуються прямі витрати у складі статей калькуляції (при цьому витрати розподіляють на змінні та постійні); якщо одна стадія робіт включається до декількох послуг, то витрати розподіляються по видах послуг пропорційно їхнім обсягам; – визначається сума прямих витрат послуг, які включають одну стадію робіт, а саме очищення, сушіння, обмолот, калібрування кукурудзи, зберігання зерна; – шляхом додавання витрат за всіма стадіями визначається загальна сума прямих витрат кожної заготівельної послуги; – визначається сума понесених

загальновиробничих витрат, що розподіляється між видами заготівельних робіт (послуг) пропорційно витратам електроенергії; – шляхом додавання прямих витрат і розподілених загальновиробничих витрат визначають фактичну виробничу собівартість кожної заготівельної послуги;

5) формування калькуляції (документ визначеної форми) виробничої собівартості послуг із заготівлі.

Визначення повної собівартості робіт (послуг) заготівельної діяльності здійснюється в такій послідовності: 1) визначення суми непрямих витрат (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати та фінансові витрати); виділення у витратах на збут постійної та змінної частин; 2) розподіл непрямих витрат заготівельної діяльності за видами робіт (послуг) пропорційно валовому прибутку за плановий період; 3) визначення повної собівартості за видами робіт (послуг) з розподілом змінних та постійних витрат за кожним об'єктом калькулювання; 4) визначення повної собівартості на калькуляційній одиниці шляхом ділення повної собівартості на обсяги робіт (послуг).

Витрати, понесені на приймання, сушіння та очищення власного зерна, формують первісну вартість сировини (якщо зерно буде перероблене на продукцію) або первісну вартість товару (в разі здійснення комерційної діяльності з зерном). Витрати, понесені на зберігання власного зерна, формуються в складі інших операційних витрат пропорційно обсягам робіт (послуг) в періоді їх здійснення. Перевалка – це спеціалізована послуга зернопереробних підприємств, що надається юридичним та фізичним особам (найчастіше в портових містах) і передбачає розвантажувально-навантажувальні роботи та зберігання зерна без подальшого розмелювання на борошно. Калькулювання собівартості робіт (послуг) з перевалки здійснюється задля визначення фактично понесених витрат на надання таких робіт (послуг) за встановленими статтями в конкретному періоді.

Об'єктом калькулювання є комплексна послуга з перевалки, яка включає окремі стадії. Калькуляційною одиницею робіт (послуг) з перевалки є 1 тонна продукту перевалки. Коли строк зберігання хлібопродукту перевищує 1 місяць,

протягом строку перевищення калькулюється окрема послуга зі зберігання хлібопродукту.

Калькуляційною одиницею послуги зі зберігання є 1 тонно-місяць. Витрати з перевалки по комплексах операцій включають такі статті калькуляцій: – паливо на технологічні цілі; – енергія на технологічні цілі; – витрати з оплати праці; – відрахування на соціальні заходи; – амортизація; – витрати на утримання та експлуатацію виробничих основних засобів; – інші прямі витрати; – загальновиробничі витрати; – адміністративні витрати; – інші операційні витрати; – загальновиробничі витрати [8; 9]. Визначення виробничої та повної собівартості комплексної послуги з перевалки здійснюється в тій послідовності, що й заготівельна діяльність, за виключенням послуг з очищення, сушіння та перевантаження хлібопродукту.

На жаль, у борошномельній галузі переважно використовується система обліку витрат виробництва, в якій немає елементів системи контролю, що була б тісно пов'язана з організаційною структурою цих підприємств та давала змогу вести обчислення результатів виробництва (з урахуванням запланованого бюджету доходів). Цю проблему можна вирішити через впровадження системи управлінського обліку.

### **2.3. Форми організації і ведення бухгалтерського обліку в переробних підприємствах: структура і компетентність апарату**

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [114] підприємствам надано можливість самостійно обирати форму організації бухгалтерського обліку.

За основу такого вибору має слугувати рівень раціональності організації бухгалтерського обліку, через який досягається оптимальний розподіл облікових функцій між економічними службами і всередині них, наукова організація отримання, обробки, групування облікової інформації, що забезпечує посилення контрольної функції обліку здійснених господарських операцій. Під раціональною розуміють: організацію обліку, що забезпечує



правильне і своєчасне оформлення господарських операцій формами документів; документообіг, що регламентує порядок, строки, виконавців на кожному етапі їхнього руху від моменту складання до передачі в архів; використання прогресивних форм і методів обліку із застосуванням раціональних облікових регістрів, оптимальної звітності; максимальне використання комп'ютерної техніки; наукової організації праці працівників бухгалтерії.

Найважливішою умовою раціональної організації бухгалтерського обліку в умовах ринку є забезпечення кожної ділянки і ланки господарювання своєчасною й достовірною інформацією, необхідною для оперативного управління і контролю. Запорукою успішної роботи переробних підприємств є ефективна діяльність персоналу, проте методи обробки інформації суттєво цьому перешкоджають. На створення бухгалтерських документів витрачається 40–60 % робочого часу. Спрощення та зменшення кількості необхідних документів сприяє економії витрат часу на їх складання та контроль.

Більшість підприємств постають перед труднощами під час формування управлінської команди. За основу беруть корпоративні цілі та завдання. Їй необхідно забезпечити підтримку щодо визначення таких напрямів, як цільовий ринок, територія, канал поширення, плановий прибуток у стабільному стані та коефіцієнт прибутковості, тип пропозиції, бренд і т.д.

Вибір форми організації передбачає вирішення надзвичайно великої кількості питань, що має враховувати власник (керівник підприємства). Коли на підприємстві функціонально і структурно відокремлюється обліковий відділ, необхідно визначити його місце в межах організаційної структури підприємства, тип структури, рівень управління, проміжні ланки і зв'язки між ними. У подальшому на кожному окрему ланку відповідно до структури облікового апарату делегуються функції, права та обов'язки. Наступним етапом є розробка посадової характеристики кожного робочого місця, в якій визначаються мінімальний ступінь освіти і кваліфікації, необхідна компетентність, посадові права, відповідальність, формальні організаційні

зв'язки і взаємини.

Користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи, передбачає укладання договору на надання послуг із ведення бухгалтерського обліку між підприємством і бухгалтером-підприємцем, який за своєю суттю є договором цивільно-правового характеру. Правові відносини між сторонами регулюються Цивільним кодексом України. При укладанні договору на ведення бухгалтерського обліку слід чітко визначити обов'язки бухгалтера-підприємця і його відповідальність. У разі доручення такому бухгалтерові ведення податкового обліку і складання звітності це повинно бути передбачено в договорі як окрема умова. При порушенні договірних умов бухгалтер-підприємець несе цивільно-правову відповідальність згідно з умовами договору. Як правило, при укладанні такого договору передбачається повна матеріальна відповідальність бухгалтера-підприємця за дії, що спричинили матеріальні втрати.

Недостатньо уваги приділено галузевим особливостям здійснення аутсорсингових операцій, механізму аутсорсингу, що передбачає взаємодію із зовнішнім середовищем, та спрямування на ефективне функціонування й розвиток підприємств.

На малих і середніх підприємствах доцільно використовувати ведення бухгалтерського обліку на договірних основах централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. До переваг цієї форми можна віднести такі: в аудиторських фірмах працюють фахівці високої кваліфікації, які добре знають законодавство з бухгалтерського обліку й оподаткування, постійно відстежують зміни, що відбуваються на законодавчому рівні. Відповідальність спеціалізованих фірм за неналежне виконання обов'язків встановлюють у договорі у вигляді матеріальної відповідальності і застосування санкцій за порушення договірних зобов'язань. З огляду на це розвиток співпраці малого та великого бізнесу, засноване на принципах аутсорсингу, буде однією з ключових тенденцій наступних п'ять-десять років.

Серед головних критеріїв передачі облікових функцій аутсорсеру виділяють такі:

- економічна доцільність (вигода від використання послуг аутсорсера повинна перевищувати витрати на його послуги);
- упевненість у професіоналізмі (аутсорсер повинен мати велику кількість фахівців у різних напрямках бухгалтерського обліку та бездоганну ділову репутацію);
- відповідальність (аутсорсер матеріально відповідальний за правильність організації та ведення обліку, дотримання конфіденційності).

Незважаючи на позитивну динаміку ринку аутсорсингу облікових функцій, в Україні зазначена сфера (особливо в регіонах) не розвинулася до такого ступеня, коли аутсорсер має можливість обслуговувати значну кількість клієнтів. Природно, що це позначається на ціні послуги.

До переваг, одержуваних від аутсорсингу, можна віднести зниження собівартості функцій, переданих аутсорсеру та також потрібно відмітити й таку позитивну сторону – підвищення якості й надійності виконання переданих на аутсорсинг функцій, при цьому аутсорсери можуть використовувати новітні технології і висококваліфікований персонал.

Однак потрібно враховувати, що при передачі на аутсорсинг відразу кількох важливих функцій виникає реальний ризик витоку інформації й появи нового конкурента, що використовує досвід і знання компанії, які замовляють аутсорсинг. Традиційно вважається, що на аутсорсинг слід передавати лише другорядні, периферійні функції, некритичні для конкурентоспроможності компанії, основна ж діяльність (*core competencies*), що дає довгострокову конкурентну перевагу, має бути жорстко контрольована і ретельно захищена [110, с. 90].

Одним з перших питань, що потребує вирішення, є вибір централізованої чи децентралізованої побудови бухгалтерської служби.

Під централізацією обліку розуміють таку побудову облікового апарату, за якої всі облікові роботи (обробка документів, аналітичний і синтетичний

облік, складання зведеного балансу і звітності) зосереджені в єдиному обліковому підрозділі – бухгалтерії підприємства [126]. Отже, при централізації обліку обліковий апарат підприємства зосереджено в головній бухгалтерії, де ведеться аналітичний і синтетичний облік на основі первинних та зведених документів.

Під децентралізацією обліку розуміють таку організацію облікового апарату, за якої у підрозділах підприємств є власні бухгалтерії або облікові працівники, які ведуть синтетичний і аналітичний облік, складають звітність та на підставі звітів підрозділів складають зведений баланс і звітність [126]. За децентралізованої форми весь обліковий персонал методично підпорядкований головному бухгалтеру підприємства. Водночас частина облікового апарату адміністративно підпорядкована керівникам структурних підрозділів підприємства.

В умовах децентралізації облік ведеться не тільки в бухгалтерії підприємства, але і в його основних підрозділах. У цьому криється сам принцип організації бухгалтерського обліку. Варіанти ж використовуються різні залежно від багатьох обставин: від особливостей організації виробництва, його складності, ступеня децентралізації робіт з планування та нормування, штатних можливостей, рівня використання електронних технологій та ін. В одному випадку цехові бухгалтерії приймають і перевіряють первинні документи,

здійснюють їх подальшу обробку, відображають рух запасів у цехових складах та інструментальних коморах, передають у бухгалтерію виробничі звіти та іншу проміжну інформацію, створену ними в результаті групування даних первинних документів, інформують керівників цехів про стан справ.

Централізована форма організації обліку передбачає, що в головній бухгалтерії збирається вся маса документів і здійснюється робота, пов'язана із синтетичним і аналітичним обліком господарських операцій. Це дає змогу краще організувати керівництво і контроль з боку головного бухгалтера, раціональніше розподілити роботу між працівниками бухгалтерії відповідно до їхньої кваліфікації, ефективніше використовувати обчислювальну техніку,

створити умови для підвищення продуктивності праці працівників обліку, спростити облік і сприяти економії засобів для ведення бухгалтерського обліку за рахунок використання невеликої кількості висококваліфікованих бухгалтерів і зменшення загальної кількості працівників обліку. Недоліком такої форми організації обліку є відсутність оперативних інформаційних потоків діяльності конкретного виробничого підрозділу, який можна усунути із запровадженням автоматизації облікових процесів.

При виборі форми обліку важливо мати на увазі, що незалежно від застосовуваної організацією форми слід дотримувати єдиних методологічних принципів побудови та ведення бухгалтерського обліку, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», а також іншими нормативними актами. Організації самостійно встановлюють внутрішні правила документування операцій, документообігу, ведення регістрів бухгалтерського обліку, проведення інвентаризації; на підставі типового плану рахунків складають внутрішній план рахунків з поділом бухгалтерського обліку по субрахунках і аналітичних рахунках, уточнюють зміст окремих суб'єктів, виключають і об'єднують їх. Очевидно, що всі ці елементи повинні знайти відображення в обліковій політиці організації.

Організація і ведення бухгалтерського обліку – це єдине ціле. Облік не ведуть, поки його не організують, але якщо організувати облік і не вести його, то це те саме, що організувати виробництво і нічого не виробляти.

Сучасний інтегрований бухгалтерський облік являє собою складну динамічну інформаційну систему, що включає безліч змінних величин і елементи зворотного зв'язку. Досвід комп'ютеризації бухгалтерського обліку переконує, що формалізація процесу обліку є необхідною умовою його автоматизації. Формалізація окремих видів діяльності, завдань та елементів з подальшою комп'ютеризацією повинна відповідати основним критеріям підвищення ефективності обліку шляхом забезпечення апаратом бухгалтерії своєчасною, повною, об'єктивною інформацією, в тому числі рекомендаціями з відповідним впливом на об'єкт управління.

За чинним законодавством, зокрема відповідно до Цивільного та Господарського кодексів України, дозволяється укладати будь-які договори, які безпосередньо не заборонені законом. Підприємство самостійно обирає форму організації бухгалтерського обліку. Однією з таких форм є ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах з фізичною особою, фізичною особою-суб'єктом підприємницької діяльності, незалежним аудитором або представником аудиторської фірми. При цьому слід враховувати, що умовами договору про надання послуг може передбачатися, зокрема, виконання всіх необхідних дій, які мають право здійснювати фізособи або аудитори у межах та обсягах, необхідних самому підприємству. Однак умовами такого цивільно-правового договору не можна делегувати ті повноваження, виконання яких покладено законом на відповідну посадову особу підприємства.

## РОЗДІЛ 3

### ХАРАКТЕРИСТИКА НАПРЯМІВ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА ПРИКЛАДІ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

#### 3.1. Інтеграція облікових систем як чинник впливу на розвиток організаційних форм бухгалтерського обліку переробних підприємств

В умовах гармонізації обліку необхідно забезпечити можливість формування такої облікової системи, яка поєднує модель обліку національних і міжнародних стандартів за допомогою сучасного програмного забезпечення. Така модель дасть можливість підприємству уникнути дублювання інформації і спростити схему облікового процесу, а також нівелювати недоліки чинної моделі облікового запису. Отож, можна узагальнити всі підходи, згрупувавши їх так як інтегрований та деінтегрований облік (рис. 3.1).

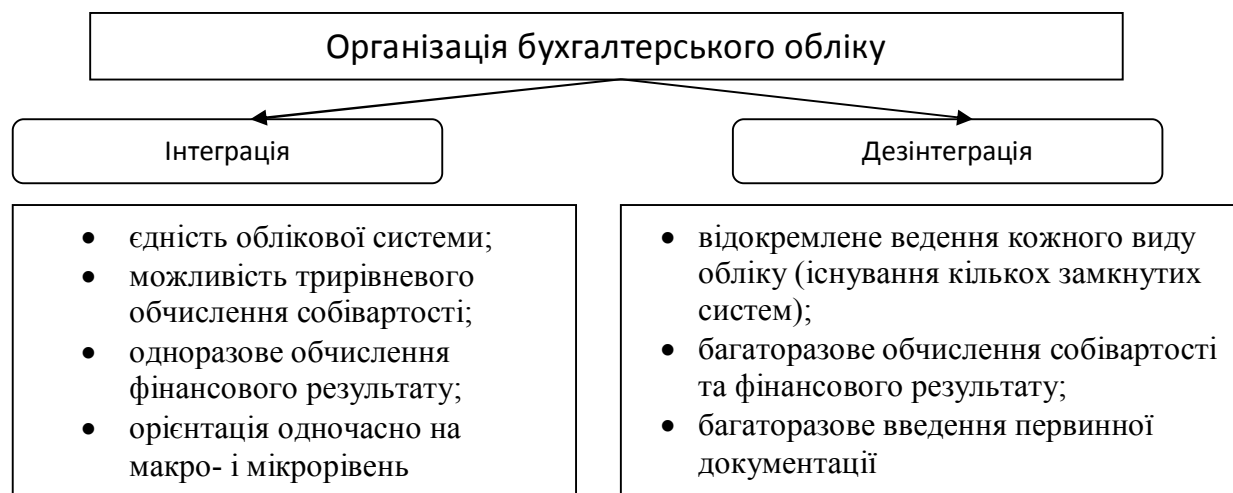


Рис. 3.1. Підходи до організації бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано за результатами теоретичних досліджень

Інтеграція в обліку – це об’єднання його видів з метою підвищення якості та надання послуг або усунення організаційних, процесуальних та інформаційних перешкод для ефективного об’єднання різних підсистем обліку.

Інтегрована система характеризується єдністю облікової системи, можливістю трирівневого обчислення собівартості, одноразовим обчисленням

фінансового результату (за дворівневого принципу розподілу), тобто вона орієнтована на макро- і макрорівень. Вона зв'язує воедино такі елементи: планування, облік і контроль за витратами на основі норм і відхилень від них, що забезпечують досягнення мети оперативного контролю за витратами; формування інформації про витрати за статтями калькуляції, за об'єктами калькулювання, центрами відповідальності та функціями управління підприємством, що забезпечить багатовимірність зібраної інформації; формування інформації про часткову собівартість продукції для підвищення здійснення аналітичних і контрольних функцій системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а також для реалізації принципу: різна собівартість для різних цілей.

При інтегрованій системі облік як систему рекомендується вести за єдиним планом рахунків бухгалтерського обліку, в якому для певних видів виділяють спеціальні розділи в єдиній інформаційній системі. Для взаємозв'язку управлінської і фінансової підсистем обліку служать контрольні рахунки (рахунки доходів і витрат у фінансовому обліку), які або мають пряму кореспонденцію з рахунками управлінського обліку, або передають дані через тимчасові передавальні рахунки. Для застосування такого варіанта в українській практиці необхідним є інтегрований план рахунків бухгалтерського обліку, в якому забезпечується можливість деталізації даних для управлінського обліку. Все це сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на зниження витрат і підвищення ефективності виробничо-комерційної діяльності підприємства.

Використання інтегрованої системи обліку дозволить підприємствам переробної промисловості: виключити дублювання даних і значно розширити аналітичність обліку; підвищити ефективність контрольних функцій обліку та оперативність генерування інформації про відхилення витрат за всіма технологічними процесами, що вкрай важливо для менеджерів при прийнятті управлінських рішень та коригуванні програм; створити необхідні умови для обчислення витрат за кожним видом робіт, послуг та виробленої продукції,



визначати їх собівартості по цехах, відділеннях та інших ділянках. У сукупності це дозволить управлінському апарату підприємств переробної промисловості своєчасно та якісно регулювати процеси виробництва й реагувати на негативні фактори, що виникають за кожною фазою, переділом, процесом виробництва продукції підрозділу.

Дослідження підтверджують, що найважливішою метою інтегрованого обліку є надання допомоги керівництву підприємства при здійсненні ним контролю витрат і результатів господарської діяльності. Названої мети можна досягти шляхом організації ефективної облікової системи за центрами відповідальності, під якими розуміють структурну одиницю підприємства, очолювану менеджером, за якою спеціально акумулюється облікова інформація.

Мета обліку за центрами відповідальності полягає в узагальненні даних про здійснені витрати за кожним центром відповідальності та бізнес-процесами з тим, щоб виникаючі відхилення можна було тут же побачити та віднести на конкретний підрозділ або особу.

Для переробних підприємств облік за центрами відповідальності є найбільш доцільним та пропонується використання структурного підходу при виділенні центрів відповідальності та бізнес-процесів. У кожному конкретному випадку слід вивчити можливість організації інтегрованого обліку: чи підлягають прямому обліку затрати на підприємстві; визначити затрати, які економічно недоцільно обліковувати і т.д. Виділяти окремі види обліку (податковий, управлінський, фінансовий) недоцільно, адже всі вони ведуться у межах спільної облікової системи на основі спільних первинних документів та єдиної бази обробки. Те, що називають управлінським, фінансовим та податковим обліком, по суті є лише процесом підготовки необхідної звітності (відповідно управлінської, фінансової та податкової), що за раціональної організації облікової системи потребуватиме мінімальних зусиль. Тобто у системі бухгалтерського обліку різною є лише вихідна інформація, яка формується на базі єдиної системи залежно від потреб користувачів (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Співвідношення мети складових облікової системи та загальної мети системи бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано за результатами теоретичних досліджень

Функціонування системи, елементи якої виконують свої завдання, орієнтується на досягнення спільної мети – збереження майна власника та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам інформації для ухвалення ними рішень. Отже, бухгалтерський облік є єдиною неподільною системою, яка включає в себе фінансові, податкові, управлінські, статистичні аспекти (підсистеми). Бухгалтерська система формується у вигляді єдиної бази, однак з неї вибирається й обробляється інформація, необхідна для цілей оподаткування чи управління. Документи про здійснений факт господарської діяльності вводиться в підсистему обліку один раз, обробляються, а вихідна інформація формується відповідно до вимог користувачів (менеджерів чи податківців).

Система ефективного управління вимагає розробки рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень та визначення найбільш ефективних методів формування інформаційних потоків для цілей управління підприємством. Безсумнівно, що проблему слід вирішувати комплексно спираючись на дослідження методологічних та організаційних питань формування підсистем обліково-аналітичної інформації для цілей управління:

а) бухгалтерська фінансова обліково-аналітична підсистема, яка включає: фінансовий облік; фінансову звітність; фінансовий аналіз;

б) управлінська обліково-аналітична підсистема: планування, бюджетування, нормування, управлінський облік, управлінська звітність, управлінський аналіз, бюджетування;

в) податкова обліково-аналітична підсистема: податкове планування; податковий облік; податковий аналіз.

Функціонування податкової обліково-аналітичної системи меншою мірою орієнтоване на управління підприємством. Однак невизнання ролі податкової обліково-аналітичної підсистеми для управління може мати негативні наслідки, оскільки податковий аспект наявний в будь-якому сегменті її функціонування.

Одним із перспективних напрямів удосконалення інформаційної складової системи управління підприємством є розробка теорії та методології інтегрованої обліково-аналітичної системи для цілей управління. Інтеграційний підхід до формування обліково-аналітичної підсистеми єдиної системи управління підприємством зумовлений роллю обліково-аналітичної інформації в управлінні та її інтеграційною здатністю об'єднувати управління, людей, процеси, технології, які теж розглядаються як єдина система.

Функціональні компоненти інтегрованої обліково-аналітичної підсистеми пропонується визначати як ключовий механізм реалізації її функціонування, де інформація перетворюється на кінцевий продукт, що набуває форми остаточно сформованого управлінського рішення або його окремих складових. Таким чином, знання інформаційних потреб дозволяє впливати на побудову інформаційних потоків вхідних забезпечувальних компонентів, які повинні орієнтуватися на оціночні індикатори й управлінські рішення, тобто на систему управління підприємством в цілому.

Чим точніше і якнайповніше будуть визначені інформаційні запити суб'єктів управління до вхідних забезпечуючих компонентів інтегрованої обліково-аналітичної підсистеми, тим якіснішою буде обліково-аналітична інформація для цілей управління. Ключовою умовою формування інтегрованої

обліково-аналітичної системи є її ефективність. У контексті досліджуваних проблем доцільним буде визначати ефективність інтегрованої обліково-аналітичної системи через результативність та ефективність системи управління підприємством.

У свою чергу, ефективність інтегрованої обліково-аналітичної підсистеми нерозривно пов'язана з її якістю. Якість такої системи для цілей управління визначається якістю управлінських рішень, що формують у цілому цінність інформації.

Підсистему бухгалтерського обліку підпорядковують цілісній системі управління з метою отримання такої інформації, що необхідна для виконання функцій конкретними особами з їх індивідуальними запитами. Одночасно, підсистема обліку незалежна від системи управління у виборі методів, інструментів, засобів й алгоритмів відображення господарських операцій і процесів та перетворення даних в інформацію. Змістовний аспект інформації визначає система управління, а технічний – підсистема обліку. З погляду системи управління облік є лише засобом обробки даних і перетворення їх у доступну для розуміння інформацію про фактичний стан об'єктів спостереження, необхідну для виконання працівниками системи управління відповідних функцій.

Зв'язки бухгалтерії зі службами системи управління не згадуються в сучасній обліковій теорії, але є необхідними для таких зв'язків з метою ефективного використання отриманих в підсистемі бухгалтерського обліку та інтегрованих залучених у систему управління інформаційних ресурсів. Інформацію передають з підсистеми бухгалтерського обліку у систему управління з допомогою інформаційних зв'язків за наперед визначеними каналами. Роль бухгалтерії – допомогти менеджменту здійснювати політику раціонального господарювання, готувати рішення щодо оптимального використання потенціалу підприємства й одержання прибутку.

Будь-які системи, в яких основна роль належить людині, успішно розвиваються за умови визначення мети та застосування законів теорії

управління, що стосується і підсистеми бухгалтерського обліку. Завдання працівників обліку істотно різняться від завдань системи управління в цілому. У теперішній час першочерговим завданням бухгалтерів є не пасивна реєстрація фактів, а контроль і аналіз стану розвитку підприємства. Звільнені від виконання рутинних робіт в умовах використання комп'ютерної техніки, вони повинні посісти провідні позиції у створенні й використанні інформації для управління, збереження власності та ведення виробництва при найменших втратах. Підсистема бухгалтерського обліку й система управління повинні розвиватися у тандемі, коли система управління визначає мету і процес ведення підсистеми обліку.

Розробка та впровадження в практику вітчизняних підприємств методичних рекомендацій з організації управлінського обліку витрат дозволить здійснювати ефективне управління витратами підприємства та собівартістю його продукції зокрема. Це пояснюється тим, що в управлінському обліку органічно поєднуються елементи обліку, планування, аналізу та контролю, за рахунок чого відбувається реалізація функцій системи управління, а, отже, й досягнення поставленої мети.

### **3.2. Удосконалення організації і методики обліку процесу виробництва продукції молочної промисловості**

Оскільки основним об'єктом дослідження виступає ТОВ «Азорель», що спеціалізується на переробці молока, тому удосконалення організації і методики обліку розглянемо саме на прикладі молокопереробних підприємств.

Асортимент молочної промисловості – це десятки найменувань продукції, яка вироблена з використанням різних матеріалів та різних виробничих процесів, але на основі однієї сировини. Процес приготування окремих видів продукції складається із декількох послідовних технологічних етапів. Вихідна сировина для виробництва молочної продукції – молоко. Однак, крім вихідної сировини, використовуються й інші інгредієнти, в індивідуальних для кожного виду продукції пропорціях. Технологія виробництва молочної продукції – це

сукупність послідовних складних технологічних операцій, кожна з яких характеризується своїми особливостями та формує собівартість готової продукції. Технологія виробництва молока пастеризованого, кефіру та вершків зображена на рис.3.3.

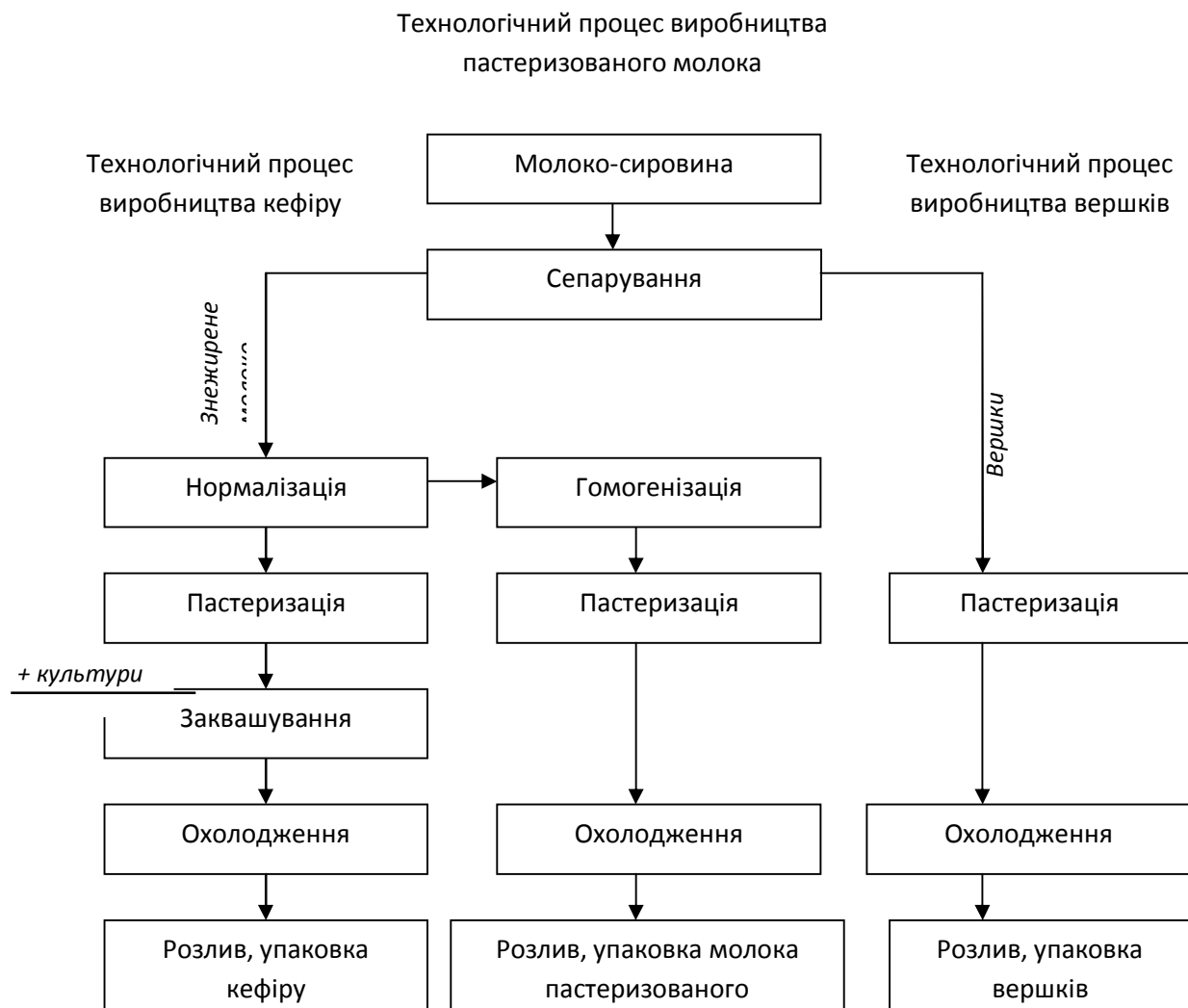


Рис. 3.3. Схема руху сировини на виробництво молока пастеризованого, кефіру та вершків на прикладі ТОВ «Азорель»

Джерело: систематизовано за результатами аналізу виробництва ТОВ «Азорель»

Для виробництва продукції на підприємствах молочної промисловості сировина проходить велику кількість стадій (рис. 3.3). На кожній стадії необхідно враховувати напівфабрикати за їх кількістю та якістю, що є фактором який впливає на кінцевий результат діяльності підприємства.

Для ефективного управління та контролю за витратами на виробництво необхідно розробити систему документування на підприємстві, яка дозволить отримувати оперативну інформацію для вирішення поточних проблем та

прийняття раціональних управлінських рішень, а саме: в якій кількості використовується сировина, яку частку виробництва займає невиправний брак, в якому обсязі необхідно закуповувати виробничі запаси, якої якості, скільки нових замовлень приймати тощо. Така інформація міститься у первинних документах, а після аналізу та узагальнення – у внутрішній звітності.

В Україні, як і за кордоном, відсутній перелік стандартної затвердженої документації, яку обов'язково необхідно використовувати підприємствам в процесі їх фінансово-господарської діяльності. Підприємство самостійно може обрати перелік первинних документів для відображення всіх фактів господарського життя.

Не дивлячись на це, система документування господарських операцій в цілому є важливою частиною організації бухгалтерського обліку. Це зумовлено тим, що від вчасності та якості складання документів залежать своєчасність отримання та достовірність облікової та звітної інформації, ефективність її застосування при прийнятті управлінських рішень, забезпечення зберігання виробничих та господарських ресурсів, раціональність та економність їх використання. Тобто, первинні документи є засобом оперативного управління виробництвом.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вказано, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. При цьому, первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення [74, с. 7].

На підприємствах молочної промисловості основним нормативним документом, який регулює порядок ведення первинного обліку є Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Даний документ не містить інформації, щодо регламентації первинного обліку на підприємствах молочної промисловості.

Тобто, підприємства молочної промисловості самостійно розроблюють систему документообігу та затверджують перелік первинних документів, які повинні оформлюватися на кожному етапі руху сировини, матеріалів, напівфабрикатів, готової продукції.

У табл. 3.1. наведений перелік первинних документів, які можуть використовуватися для оформлення господарських виробничих операцій на підприємствах молочної промисловості.

*Таблиця 3.1*

### **Перелік можливих форм первинних документів**

№ з/п	Тип операції	Первинні документи
1.	Надходження виробничих запасів на підприємство	Журнал обліку вантажів, що надійшли; прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів; довіреність; журнал реєстрації довіреностей; картка складського обліку матеріалів; відомість обліку залишків матеріалів на складі; матеріальний ярлик, накладні; рахунки, специфікація, товарно-транспортна накладна тощо
2.	При використанні виробничих запасів у виробництві	Лімітно-забірна картка; акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів; накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу, розрахунки та довідки бухгалтерії тощо
3.	Документування виявленого браку	Акт про брак, повідомлення, листок про брак, відомості браку та ін.
4.	Оприбуткування готової продукції	Накладна, відомість, приймально-здавальні документи, накладні на здачу готової продукції на склад підприємства, накопичувальні відомості випуску готової продукції тощо

Особливістю молочної промисловості, є те, що обсяг виробництва, у розрізі різних найменувань готової продукції, на окремих підприємствах постійно коливається, залежно від обсягу поставки сировини, а також від щоденного попиту на різні види продукції. Так як значна частина молочної продукції швидко псується, то тривале збереження її на складах неможливе. Виробництво такої продукції, виходячи із специфічних особливостей, планується щоденно у чіткій відповідності до заявок підприємств роздрібною торгівлі. Так як молочне виробництво є матеріаломістким, дані про сировину також використовуються для визначення обсягів виробництва.



У зв'язку з цим, на першому етапі формування витрат, доцільно використовувати розроблену форму Заявки на виробництво продукції та отримання сировини і основних матеріалів у виробництво, яка повинна складатися службою маркетингу підприємства (в частині визначення обсягів та асортименту виробництва продукції) для кожного виробничого підрозділу у трьох примірниках: надаватися технологу підприємства для визначення потреби у сировині та основних матеріалах на виробництво конкретного обсягу продукції, а потім – представнику цеху (ділянки). Перший примірник Заявки на виробництво продукції та отримання сировини та основних матеріалів у виробництво залишається в цеху (на ділянці) і в кінці робочого дня (зміни) додається до Рапорту про виготовлену продукцію, другий та третій є основою для відпуску сировини та основних матеріалів і залишаються у структурному підрозділі, який здійснював відпуск (приймально-апаратний цех, склад). У розробленій формі документу вказується плановий випуск продукції за групами та видами на добу, розраховується необхідна кількість сировини та матеріалів, на його основі оформлюються документи для отримання (відпуску) сировини та основних матеріалів цехами (ділянками).

Основним завданням складання такого документу є прогнозування обсягів виробництва, однак, дані, які він містить, не можуть використовуватися для цілей калькулювання так як виникає можливість обліку попередніх (нормативних) витрат на виробництво, які пізніше можуть бути співставлені з даними, які містить Рапорт про виготовлену продукцію.

Сировина, яка надійшла до підприємств молочної промисловості одразу поступає у виробництво. Оцінка придбаного молока здійснюється з врахуванням того, що закупівельні ціни встановлені на молоко базової жирності. Фактична його жирність нерідко відрізняється від базової. У зв'язку з цим, для правильної оцінки сировини, фактичний обсяг молока відображається у вигляді відповідної кількості молока базової жирності, тобто, визначають фактичну масу молока згідно встановленої базової жирності (3,4%). Надходження молока до підприємств даної галузі, в основному, відбувається в

порядку централізованої доставки. Основним супровідним документом при цьому є товарно-транспортна накладна відповідної форми. Для підрахунку кількості прийнятого за добу молока-сировини, майстер складає реєстр документів про надходження сировини, в якому записують номер товарно-транспортної накладної, показники маси молока та вершків, їх масу в перерахунку на базову жирність та 10%-ні вершки і кількість повернутого молока чи сироватки.

У зв'язку з тим, що сировина, яка надходить, практично вся одразу направляється на виробництво, відпуск молочної сировини у виробництво документально не фіксується. При цьому, витрачання сировини на виробництво окремих видів продукції визначається непрямим шляхом, виходячи із фактичного їх випуску та встановлених норм витрачання молока (або вершків) на 1 тону продукції, тобто шляхом розрахунку. Як наслідок, економія або перевитрачання сировини за місяць розподіляється за видами продукції пропорційно фактичному їх випуску. Такий метод обліку відпуску та витрачання молока та вершків на виробництво молочної продукції призводить до викривлення даних про собівартість окремих видів продукції та може сприяти зловживанню та розкраданню.

Для ліквідації вище перерахованих недоліків, доцільно використовувати розроблену форму Відомості на відпуск (отримання) сировини у виробництво (додаток К), яка виписується на добу в одному примірнику в прийомно-апаратному цеху. Форма даного документу передбачає відображення не лише фактично відпущеної сировини, але й її кількість, відповідно до Заявки на виробництво продукції та отримання сировини і основних матеріалів у виробництво, що дозволить оперативно контролювати доцільність відпуску сировини в окремі підрозділи та ефективність її використання. Дані документу дозволять сформувати впорядковану та прозору систему відпуску сировини у виробництво, забезпечать можливість ведення оперативного контролю за її використанням. Особливістю виробництва молочної продукції є те, що готова продукція та відходи з неї є напівфабрикатом для виробництва інших видів

продукції. Наприклад, жирний творог використовується у виробництві декількох видів сирів та сирків, частина знежиреного молока, отриманого в результаті сепарування, може бути направлена на виробництво знежиреного творогу, нормалізацію молока тощо. На практиці також виникають ситуації, коли відбувається передача не лише напівфабрикатів, але і молочної сировини між цехами або зі складу в цех. Наприклад, при виявленні пошкоджень в упаковці, молоко зі складу направляють до виробничого цеху для переробки.

Для документального оформлення передачі молочної сировини і напівфабрикатів використовується Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів. Однак, дана форма документу не є спеціалізованою, так як в ній відсутні рядки для відображення специфічних для галузі фізико-хімічних показників. Виходячи з цього, розроблено та рекомендовано для використання форму Накладної на внутрішнє переміщення молочної сировини та напівфабрикатів, яка повинна складатися у двох примірниках, один з яких залишається в цеху-відправнику (на складі), а другий передається в цех-одержувач. Даний документ, на відміну від тих, які використовуються на практиці, містить всі необхідні реквізити, що дозволяють отримати повну характеристику сировини та напівфабрикатів, які відображають: температуру, кислотність, густину, жирність, сортність. Використання рекомендованої форми Накладної дозволить здійснювати контроль за рухом сировини та напівфабрикатів між цехами (зі складу в цех) не лише в частині кількісної оцінки, але і якісної характеристики продуктів, що передаються, що є дуже важливим, з точки зору дотримання технології виробництва, уникнення браку (або визначення винних при його виникненні).

Вивчення стану обліку на підприємствах молочної промисловості показує, що, на сучасному етапі, він не в повній мірі відповідає вимогам, які висуваються до формування інформаційної бази, що стосується витрачання сировинних ресурсів та витрат на виробництво. Існуючий порядок визначення результатів використання сировини та матеріалів потребує удосконалення. Тому, запропоновані форми первинних документів дозволяють впорядкувати

систему відпуску сировини та матеріалів на виробництво, надають можливість здійснювати оперативний контроль за використанням сировинних ресурсів, на основі щоденного виявлення відхилень від норм та проводити їх оперативний аналіз.

Запровадження єдиної первинної документації на отримання сировини та основних матеріалів на підприємствах молочної промисловості дозволить всі однотипні господарські операції оформлювати за допомогою типових форм первинних документів. Необхідність запропонованих змін ґрунтується на тому, що первинні документи є засобом оперативного управління виробництвом, основою для проведення внутрішнього та зовнішнього контролю за законним та цільовим використанням ресурсів, виконують функцію доказів щодо проведених господарських операцій.

До складу собівартості виробленої продукції включається вартість сировини, яка розподіляється між видами продукції за допомогою переводу до умовної жирності. Цей спосіб не достатньо достовірний і базується на умовному положенні щодо приведення всіх видів продукції до базової жирності. Тому виникає необхідність у розробці більш об'єктивного способу визначення собівартості. У зв'язку з тим, що для виробництва кожного виду продукції необхідне індивідуальне поєднання інгредієнтів, облік матеріальних витрат доцільно організувати на попередільній основі, тобто, враховувати всі понесені матеріальні витрати окремим виробничим підрозділом, присвоївши таким підрозділам конкретні аналітичні рахунки. Наприклад, рахунок 231 "Цех сепарування", рахунок 232 "Цех нормалізації" тощо. Це дозволить здійснювати оперативний контроль за понесеними центром відповідальності витратами. При цьому, облік витрат в межах кожного переділу необхідно вести за видами продукції, розробивши аналітичні рахунки до кожного виду продукції та всіх, без винятку, видів сировини та допоміжних матеріалів. Така організація обліку витрат на підприємствах молочної промисловості дасть змогу контролювати витрати на виробництво кожного виду продукції конкретним підрозділом і вплине на точність та доцільність включення витрат до собівартості продукції.

Запропонована методика обліку витрат за центрами відповідальності на основі видів готової продукції розглянута на прикладі виробництва трьох видів молочної продукції: молока пастеризованого, кефіру, вершків. Вважаємо, що кожному виду продукції необхідно присвоїти аналітичні коди рахунків: 231 “Молоко пастеризоване”, 232 “Кефір” та 233 “Вершки”. Для кожного виду використаних матеріалів також повинен бути введений аналітичний рахунок, наприклад, 2011 “Молоко свіже”, 2012 “Молоко нормалізоване”, 2013 “Молочна закваска”, 2014 “Вершки натуральні”, 2015 “Вершки сухі”, 2016 “Масло вершкове”, 2017 “Знежирене молоко” та ін.

На рис. 3.4. наведено приклад побудови аналітичного обліку матеріальних витрат на виробництво молока пастеризованого, кефіру та вершків.

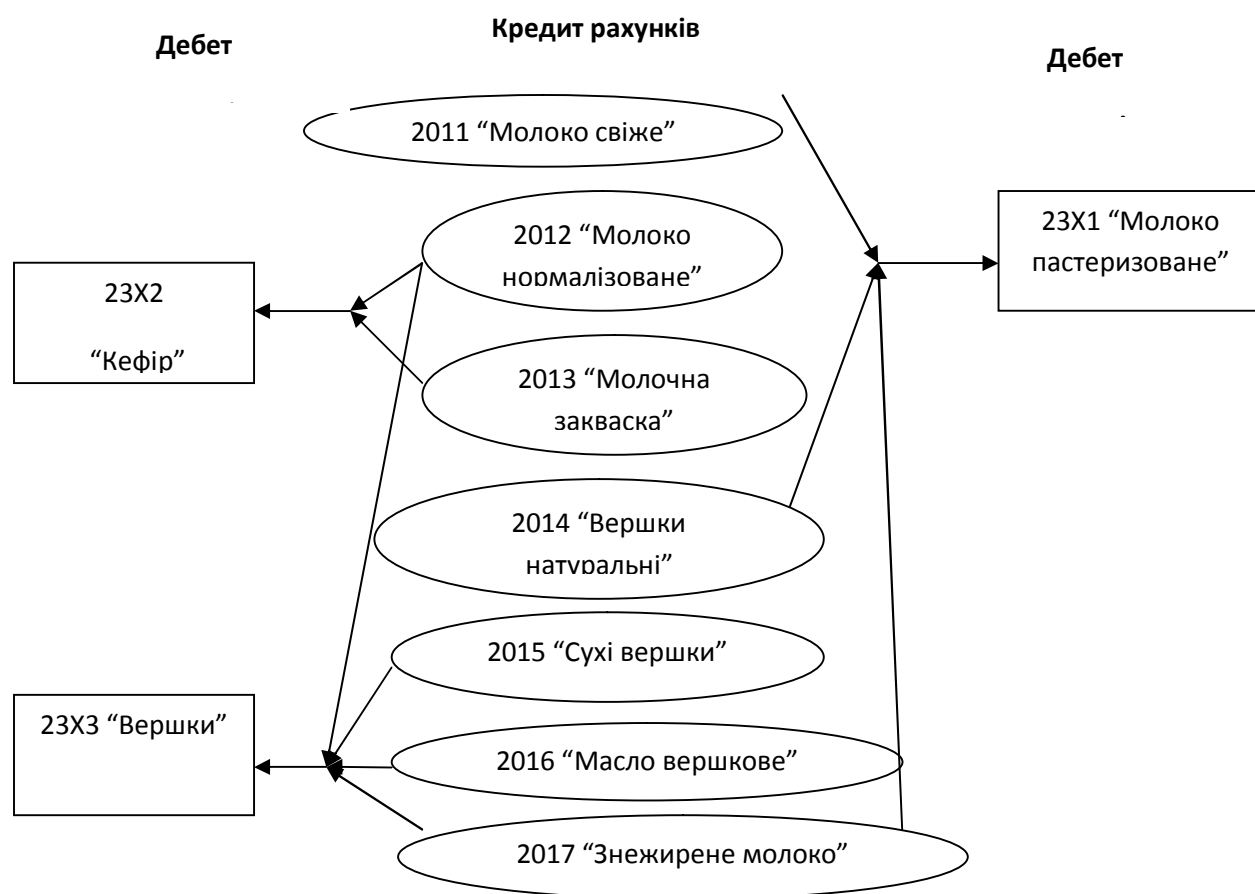


Рис. 3.4. Облік матеріальних витрат на виробництво молока пастеризованого, кефіру та вершків у ТОВ «Азорель»

Джерело: систематизовано за результатами дослідження

Так, для виробництва молока пастеризованого використовуються свіже молоко, а залежно від його вихідної жирності до нього додаються або вершки, або знежирене молоко. Виходячи з цього, на аналітичному рахунку 23X1 “Молоко пастеризоване” необхідно відображати вартість витрачених основних і допоміжних сировини та матеріалів (X – номер переділу згідно затвердженого плану рахунків).

Так, для виробництва кефіру використовуються молоко нормалізоване (молоко цільне та молоко знежирене для нормалізації) та закваски, приготовлені на кефірних “грибках”. Вартість цих інгредієнтів повинна відображатися на рахунку 23X2 “Кефір”, який відкритий для їх накопичення. Відповідно, на рахунку 23X3 “Вершки” повинні обліковуватися прямі матеріальні витрати нормалізованого та знежиреного молока, сухих вершків та вершкового масла. Таким чином по кожному виду молочної продукції обліковуватимуться матеріальні витрати на виробництво конкретного виду продукції з відповідним чином побудованою системою аналітичного обліку.

Така організація аналітичного обліку матеріальних витрат на виробництво повинна узгоджуватися з порядком обліку при попередільному методі обліку витрат. Згідно запропонованої методики обліку витрат на виробництво за центрами відповідальності визначимо методику обліку у кожному з них, виходячи із технології виробництва молочної продукції.

Вихідною сировиною для всіх видів продукції є молоко. Однак, зважаючи на відмінності в технології виробництва, вже по завершенні першого процесу (сепарування) розрізняється склад інгредієнтів: для виробництва молока пастеризованого та кефіру використовується молоко цільне та знежирене, а для виробництва вершків – безпосередньо вершки, отримані в результаті сепарування (рис. 3.5.).

Витрати молока-сировини, на оплату праці виробничих робітників та соціальне страхування, знос приміщення цеху, обладнання (сепараторів-вершковідокремлювачів) та устаткування складають собівартість отриманих напівфабрикатів, яка узагальнюється на аналітичному рахунку 231 “Цех

сепарування”. Собівартість вихідних вершків та знежиреного цільного молока повинна розраховуватися шляхом розподілу суми виробничих витрат відповідно до ваги виходу цих напівфабрикатів. Після цього цехом сепарування встановлюються трансфертні ціни передачі напівфабрикатів молока пастеризованого та кефіру до цеху 232 “Цех нормалізації”, а вершків – до 234 “Цеху пастеризації” за методом повних витрат.

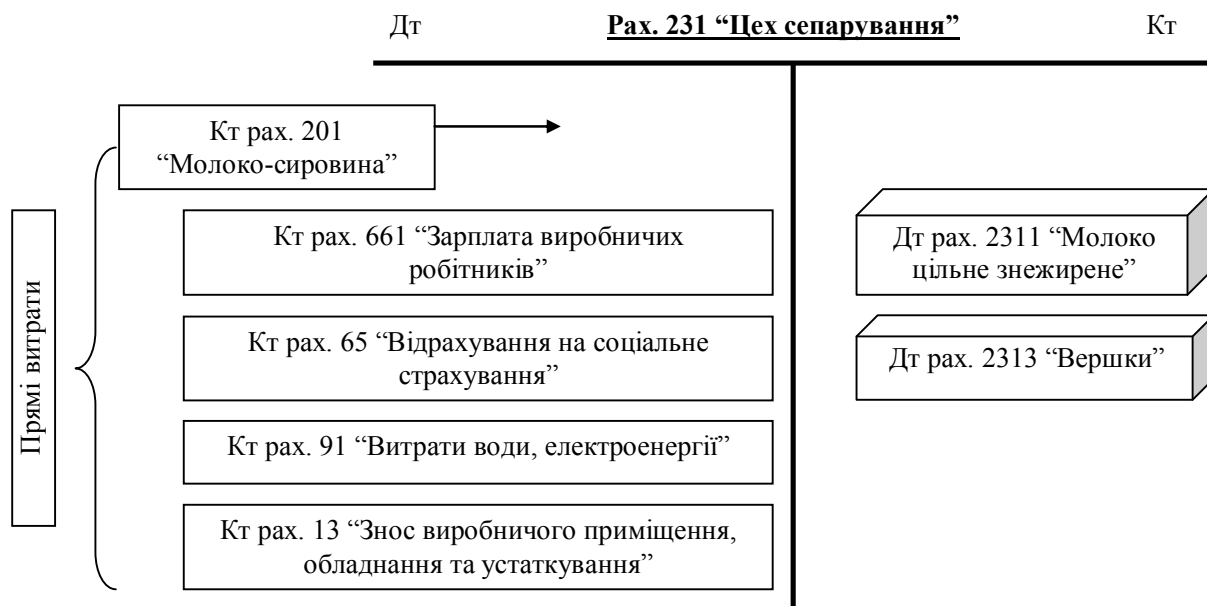


Рис. 3.5. Склад витрат на виробництво молока пастеризованого, кефіру та вершків у цеху сепарування ТОВ «Азорель»

Джерело: сформовано за результатами оцінки діючої методики обліку

Надалі процес виробництва вершків та кефіру має свою технологічну лінію, в якій всі витрати на виробництво даних видів продукції є прямими і списуються на собівартість напівфабрикатів, які виробляються на кожному переділі. У процесі нормалізації знежирене молоко доводять до вимог стандартів вмісту жиру та сухих речовин окремо для кефіру та окремо для пастеризованого молока, але в одному переділі, після чого отримують дві різні суміші для подальшої переробки, відповідно до видів продукції.

Кожна із отриманих сумішей має необхідні властивості (жирність, густину, температуру, склад) та окремо направляється на подальшу обробку (рис.3.6.).

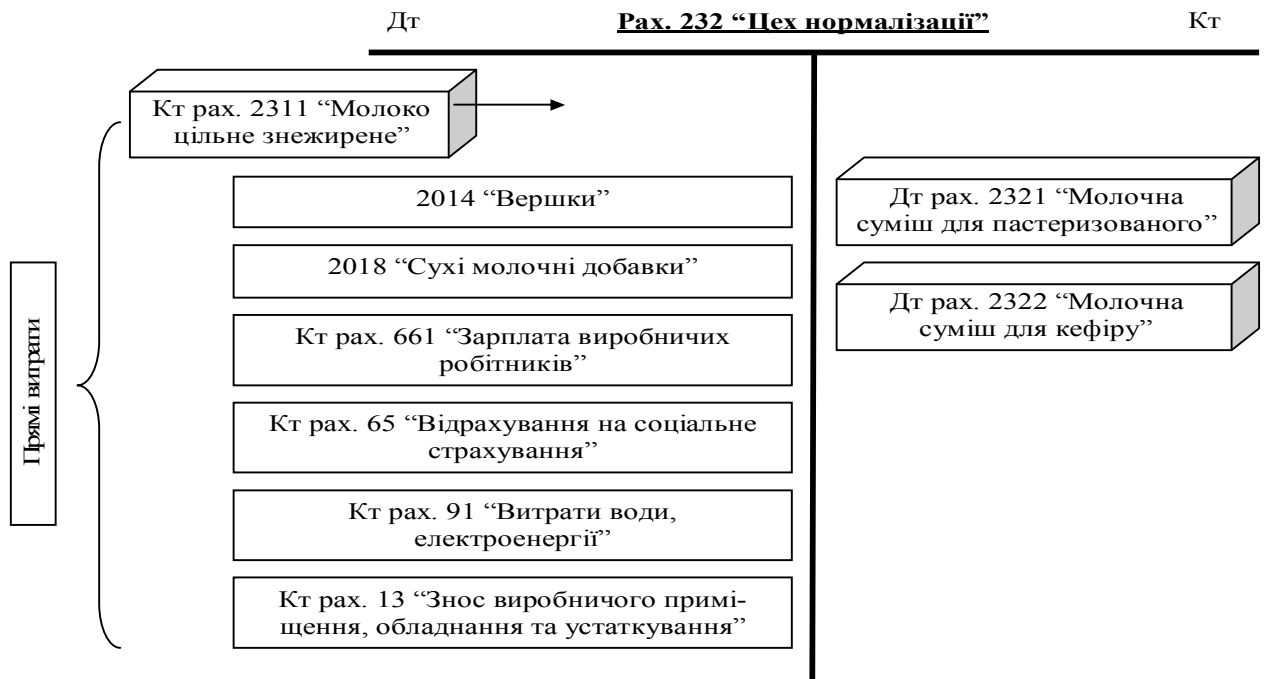


Рис. 3.6. Склад витрат, понесених центром нормалізації на виробництво молока пастеризованого та кефіру

Джерело: сформовано за результатами оцінки діючої методики обліку

Обсяг необхідного нормалізованого молока для кожного виду готової продукції: кефіру та молока пастеризованого визначається, виходячи з встановленого замовлення на виробництво необхідного обсягу кожного виду такої продукції. При цьому собівартість вихідних напівфабрикатів повинна розраховуватися шляхом розподілу понесених витрат у цеху нормалізації відповідно до обсягу вихідної суміші. За встановленими трансфертними цінами такі напівфабрикати передаються до відповідних цехів: для виробництва молока пастеризованого – у 233 “Цех гомогенізації”, а для кефіру – до 234 “Цеху пастеризації”. Надалі технологічні лінії виробництва молока пастеризованого та кефіру є відокремленими, а всі витрати, понесені рештою центрів відповідальності є прямими для включення до собівартості готової молокопродукції.

Для виробництва пастеризованого молока, отримана після нормалізації суміш, з метою підвищення якості молока, підлягає гомогенізації, яка направлена на уникнення відстою жиру та утворення “вершкових пробок” на тарі молока після його розливу (рис.3.7.).



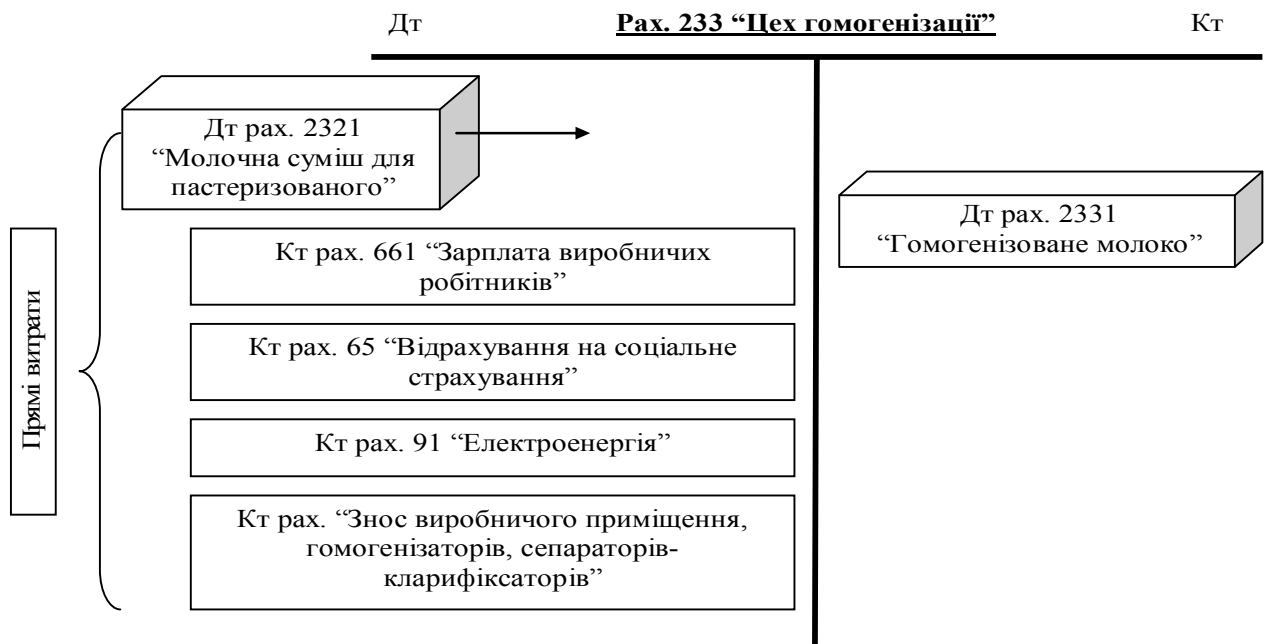


Рис. 3.7. Склад витрат, понесених на виробництво пастеризованого молока центром відповідальності 233 “Цех гомогенізації”

Джерело: сформовано за результатами оцінки діючої методики обліку

Всі витрати, понесені на гомогенізацію молока є прямими та повністю включаються до собівартості напівфабрикату пастеризованого молока. Гомогенізоване молоко реалізується за встановленими трансфертними цінами центру відповідальності 234 “Цех пастеризації”.

Гомогенізоване молоко, молочна суміш для кефіру та вершки підлягають тепловій обробці – пастеризації, яка дозволяє збільшити термін придатності молочних продуктів до споживання та відокремлює вершки і молочні бактерії для подальшого використання у процесі виробництва (рис. 3.8.).

У цеху пастеризації прямі витрати на виробництво кожного виду продукції формуватимуться наступним чином:

- собівартість молока пастеризованого включатиме прямі витрати використаного гомогенізованого молока та амортизацію обладнання для його пастеризації за мінусом обсягу вершків, які отримують по закінченню процесу пастеризації молока;

- собівартість кефіру включатиме витрати молочної суміші для кефіру та амортизацію обладнання для пастеризації суміші для кефіру;

– собівартість вершків включатиме витрати вершків, молочних бактеріальних культур та амортизацію обладнання для пастеризації вершків.

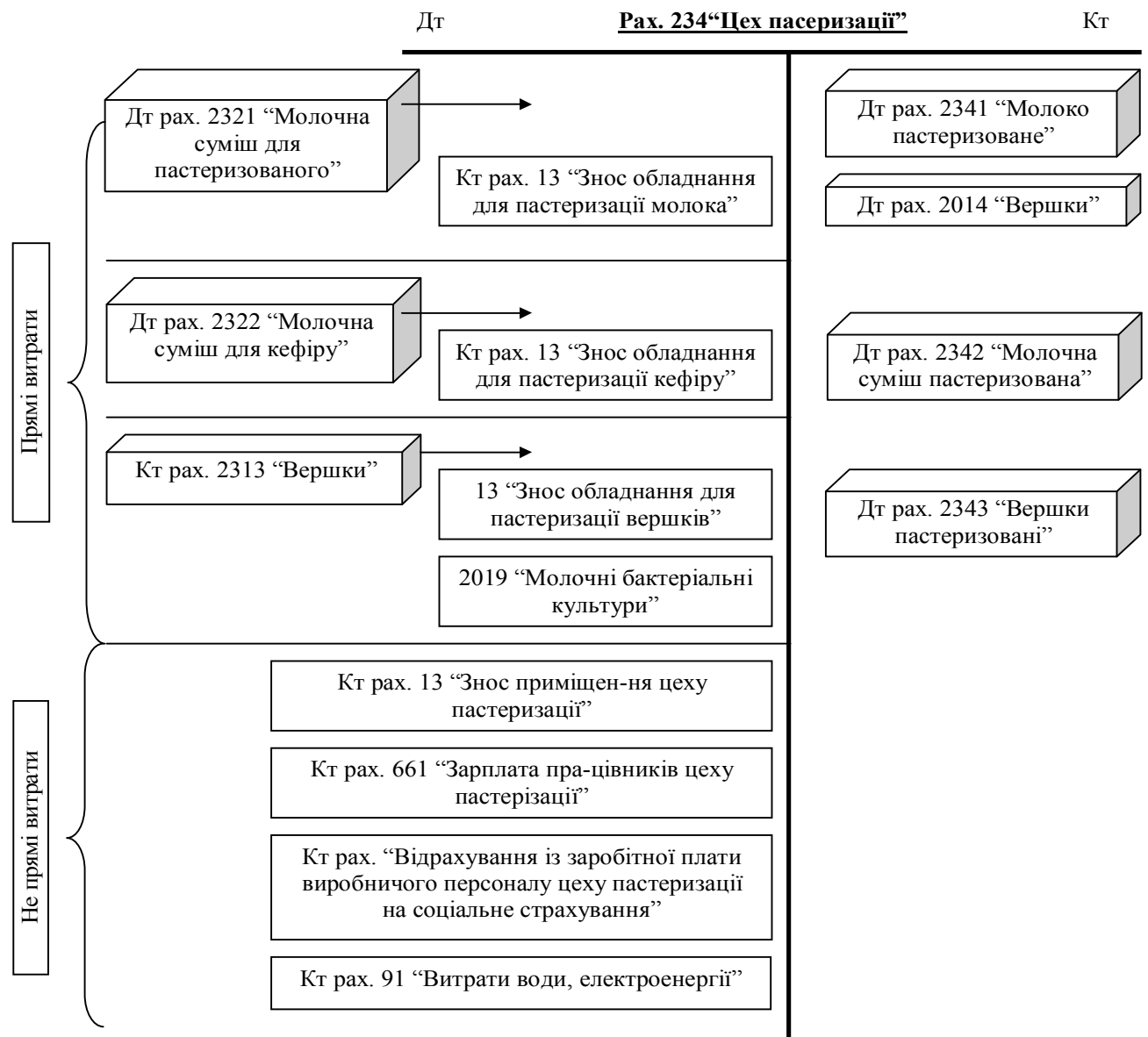


Рис. 3.8. Склад витрат цеху пастеризації на виробництво молока пастеризованого, кефіру та вершків ТОВ «Азорель»

Джерело: сформовано за результатами оцінки діючої методики обліку

Непрямі витрати розподілятимуться між видами готової продукції відповідно до обсягу вихідних напівфабрикатів в перерахунку на однопроцентне молоко. Отримані напівфабрикати реалізуються до відповідних центрів відповідальності за розрахованими трансфертними цінами. Отриманий пастеризований напівфабрикат кефіру надходить до наступного центру відповідальності 235 “Цеху заквашування”, в якому, безпосередньо,

створюється кефір (рис.3.9). Всі витрати цеху заквашування є прямими для включення до собівартості кефіру.

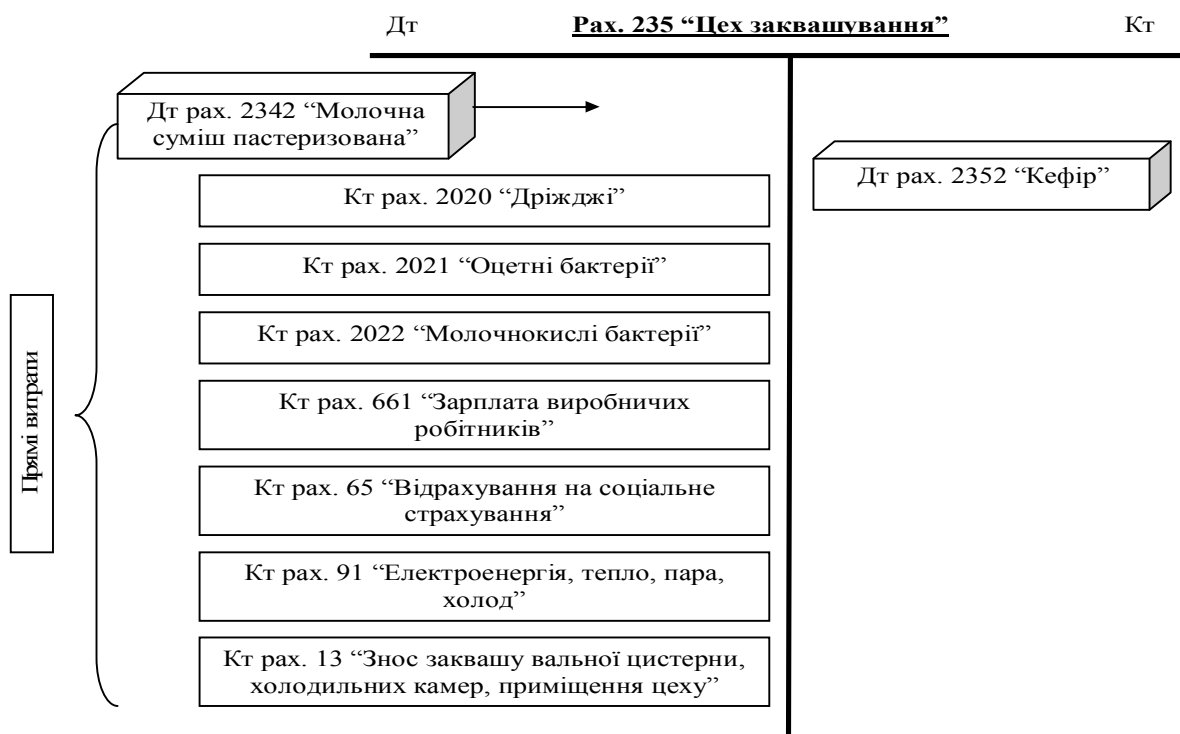


Рис. 3.9. Склад витрат цеху заквашування на виробництво кефіру ТОВ «Азорель»

Джерело: сформовано за результатами оцінки діючої методики обліку

Кінцевими етапами технологічного процесу виробництва всіх видів продукції є охолодження, розлив та упаковка (рис.3.10.). При цьому всі витрати, окрім амортизації цеху та витрат на оплату праці працівників даного центру відповідальності, є прямими витратами на виробництво кожного виду продукції. Загальну схему складу витрат на виробництво молочної продукції за центрами відповідальності наведено в додатку. Журнал господарських операцій, згідно запропонованої методики обліку наведено в додатку. Запропонована методика обліку витрат на виробництво передбачає: чітке визначення норм та нормативів витрачання сировини та матеріалів, додаткових запасів (тари), загальновиробничих витрат (пара, холод, вода, електроенергія); вибір чіткого алгоритму визначення внутрішніх цін передачі напівфабрикатів між підрозділами підприємства; розробку аналітичних рахунків сировини та

матеріалів, видів готової продукції та, що найбільш важливо, центрів відповідальності.

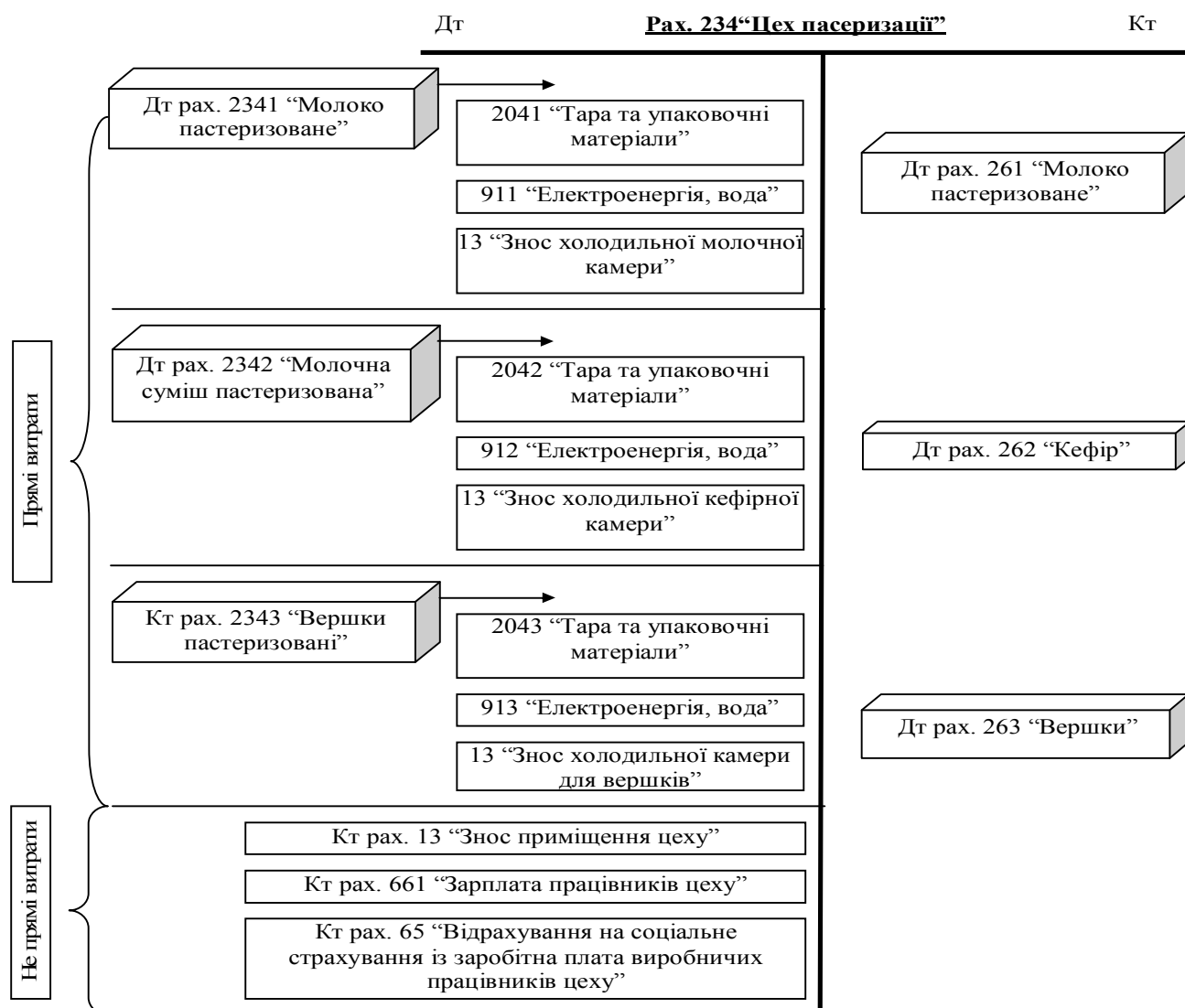


Рис. 3.10. Склад витрат на виробництво молока пастеризованого, кефіру та вершків у цеху охолодження, розливу та упаковки ТОВ «Азорель»

Джерело: сформовано за результатами оцінки діючої методики обліку

Дотримання запропонованої методики дасть змогу:

– чітко визначати собівартість напівфабрикатів та готової продукції, уникаючи необґрунтованого включення до її складу витрат, непов’язаних з виробничим процесом;

– виявляти відхилення від встановлених норм витрачання та причин таких відхилень, що дасть змогу уникати та запобігати їх у майбутньому;

– впливати на показники фінансових результатів діяльності кожного центру відповідальності і підприємства в цілому. Адже, використання трансфертних цін, згідно запропонованого методу їх розрахунку на основі повних витрат, дасть змогу отримати додаткові доходи структурним підрозділам, що, в свою чергу, вплине на доходність підприємства.

Такий варіант обліку витрат на виробництво молокопродукції є ефективним у випадку відсутності браку виробництва. Брак у виробництві це – вироби, напівфабрикати, деталі, вузли тощо, а також роботи, що не відповідають за якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за прямим призначенням або можуть використовуватися лише після проведення додаткових робіт з їх виправлення.

Брак, який виникає у виробництві, відноситься до виробничих витрат і визначається в натуральних та грошових одиницях. Залежно від виду браку, здійснюється його облік. За умови виникнення виправного браку, до якого відносять вироби, напівфабрикати, деталі та роботи, які після виправлення можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких є технічно можливим та економічно доцільним, до собівартості такого виду продукції (після виправлення браку) включатимуться витрати на повторну або додаткову обробку, які списуються на рахунок 23 “Виробництво” за мінусом витрат, віднесених на винних осіб.

Наприклад, при виробництві кефіру, в процесі заквашування, було використано недостатній обсяг молочної закваски, що призвело до виходу кефіру низької жирності, густини, харчових властивостей та терміну придатності. Після проходження отриманої речовини декількох додаткових технологічних етапів (нормалізація, пастеризація та закваска), буде виготовлений кефір, але за собівартістю, вищою ніж собівартість кефіру, виготовленого без браку.

Отже, собівартість виправного браку молочної продукції включає:

– витрати на оплату праці робітників, нараховану за виправлення браку;

– вартість сирого, знежиреного, нормалізованого молока, вершків, молочної закваски, наповнювачів, згущувачів, ароматизаторів та ін. матеріалів на усунення дефектів молочної продукції;

– відрахування на соціальні заходи від нарахованої заробітної плати згідно чинним законодавством, які включаються до собівартості готової молокопродукції після усунення браку.

Якщо брак є невиправним, необхідно виділити з суми загальних витрат виробництва частку, яка припадає на забраковані вироби, і списати її з відповідного аналітичного рахунку, відкритого до рахунку 23 “Виробництво” за статтями витрат на відповідний аналітичний рахунок, відкритий до рахунку 24 “Брак у виробництві”. Аналітичні рахунки до рахунку 24 “Брак у виробництві” необхідні для забезпечення контролю за витратами, а також для встановлення відповідальності за понесений брак при виробництві конкретного виду молочної продукції. Вважаємо, що бракована продукція, в жодному разі, не повинна відображатися у складі незавершеного виробництва в зв’язку з тим що на її вартість буде завищена собівартість готової продукції.

Бухгалтерська інформація, яка міститься у первинних документах та синтетичних і аналітичних рахунках є основою для аналізу діяльності підприємства. При цьому вона інтерпретується у доступний для управлінців формат та знаходить відображення у внутрішній управлінській звітності. Система управлінської звітності повинна будуватися таким чином, щоб дані, які в ній містяться дозволяли отримати відповідь на всі питання управлінців

Отже, управлінська звітність – це внутрішня звітність, яка містить дані про планові та фактичні результати діяльності окремих структурних підрозділів або підприємства в цілому, з метою визначення відхилень, їх причин та прийняття оперативних управлінських рішень.

При побудові системи внутрішньої звітності необхідно щоб вона відповідала наступним вимогам:

– форми внутрішніх звітів повинні надавати корисну оперативну інформацію користувачам у зручному для сприйняття вигляді;

- внутрішній звіт повинен бути адресним і конкретним;
- не слід перевантажувати звітність розрахунками.

Крім того, внутрішня звітність, призначена для користувачів нижчого рівня відповідальності, не повинна надаватися вищому рівні управління у тому ж форматі. Інформацію про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюють у звіті центру відповідальності. Пропонуємо розроблену форму Звіту центру відповідальності про обсяг виготовленої продукції та понесені витрати на виробництво (додаток ). Використання даного документу дасть змогу об'єктивно оцінити понесені витрати на виробництво продукції з отриманими доходами центру відповідальності, визначити кількість сировини, яка перероблюється за визначений період часу, дотримання норм витрачання, причини відхилень від норм та шляхи їх запобігання.

Виходячи із вище сказаного, відмітимо, що побудова ефективної системи аналітичних рахунків, запровадження єдиної документації для обліку витрачання виробничих запасів, руху напівфабрикатів та оприбуткування готової продукції, побудова уніфікованої системи управлінської звітності дозволить всі однотипні господарські операції оформлювати за допомогою типових форм первинних та звітних документів.

Використання системи детальних аналітичних рахунків, трансфертних цін реалізації напівфабрикатів між структурними підрозділами підприємства, розроблених первинних документів та звіту центру відповідальності є ефективним засобом удосконалення обліку витрат за центрами відповідальності на підприємствах молочної промисловості.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Дослідження умов і особливостей функціонування суб'єктів з переробки сільськогосподарської продукції в сучасних умовах інформаційної економіки дозволило встановити, що існує потреба в такій організації бухгалтерського обліку, яка здатна у максимально короткі терміни задовольнити запити користувачів різних рівнів управління і надавати інформацію-продукт, на яку є попит для формування альтернативних моделей діяльності.

Обґрунтовано необхідність формулювання завдань і вимог до організації бухгалтерського обліку підприємств з переробки сільськогосподарської продукції. Основним завданням організації бухгалтерського обліку визнано створення максимально сприятливих умов для формування облікових та звітних даних, орієнтованих на управління і їх використання з метою подальшого підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання, а ключовою вимогою – відповідність до запитів внутрішньої системи управління.

Оскільки переробка сільськогосподарської продукції є специфічним виробничим процесом, необхідно звернути увагу на особливості організації обліку витрат та виходу продукції.

Організація обліку вимагає докорінного та всебічного вивчення технології й організації виробництва, особливостей побудови виробничих підрозділів підприємства. Організація і ведення обліку підлаштовуються власником під визначені завдання, виходячи із мети діяльності підприємства.

Під організацією бухгалтерського обліку слід розуміти цілеспрямовану діяльність власника підприємства з формування в процесі його створення на підставі визначеної мети діяльності інтегрованого в систему управління самостійного структурного підрозділу зі своїми функціями і завданнями для збору, реєстрації, узагальнення фактів господарського життя і складання звітності, здійснення функціонального контролю та надання інформації користувачам для ухвалення управлінських рішень. З цього моменту бере початок своєї роботи створене підприємство.



Основним чинником підвищення прибутковості господарської діяльності підприємств та забезпечення їх стабільності у ринковому середовищі є зниження витрат на виробництво продукції. Під витратами слід розуміти вартість ресурсів, використаних на здійснення всіх видів діяльності найбільш економічно вигідними методами, що під час обчислення прибутку підприємства за певний період часу зіставляються з доходами. Відповідно, під виробничими витратами необхідно визначати використання ресурсів, що під час обчислення виробничої собівартості продукції підприємства за певний період часу зіставляються з доходами і забезпечують функціонування виробничої діяльності підприємства.

Управління витратами вимагає правильної класифікації в системі обліку виробничих витрат, адаптованих до трьох основних цілей управління: калькулювання й оцінки собівартості продукції; планування і ухвалення управлінських рішень; здійснення процесів контролю і регулювання. Дана адаптація сприятиме вдосконаленню системи обліку як елемента управління витратами та покращить забезпечення підприємства інформацією щодо витрат відповідно до цілей управління. Класифікація витрат повинна здійснюватись в межах чотирьох основних функцій управління: планування, облік, контроль та аналіз, регулювання.

Формування облікової політики підприємства залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації і є одним із важливих етапів його функціонування в ринкових умовах господарювання. При опрацюванні облікової політики підприємства доцільною є участь практично всіх структурних підрозділів за напрямками їх діяльності. Робота з підготовки та вдосконалення облікової політики повинна вестись планомірно протягом року.

Облікова політика підприємства є досить індивідуальною і повинна максимально підлаштовуватись під потреби конкретного підприємства. До неї відносять усі питання організації ведення обліку.

Виходячи з цього, нами запропоновано розділити інформаційне навантаження між двома документами – Наказом про політику (балансову,

податкову, фінансову, амортизаційну, емісійну, договірну, цінову, інноваційну, інвестиційну, кадрову, дивідендну) діяльності підприємства та Положенням про організацію і ведення бухгалтерського обліку. Все це повинно регламентуватись одним документом – Положенням про політику діяльності підприємства, який складається із відповідних розділів. Визначено складові облікової політики підприємства: методологічну (об'єкти, функції та завдання бухгалтерського обліку); методичну (моделі облікового відображення операцій за їх етапами); організаційні аспекти роботи облікового персоналу; технічну (бухгалтерські рахунки, форми внутрішньої звітності).

Облікова політика для оподаткування характеризує специфіку підприємства щодо визначення об'єктів оподаткування, особливостей відображення операцій, пов'язаних з оподаткуванням в обліку та податковій звітності. Вона має місце тоді, коли податковим законодавством передбачено варіативність, встановлено тільки загальні норми, але не вказано конкретних способів обчислення податків, або ж воно містить суперечності та незрозумілості.

Оскільки дослідження особливостей організації обліку упродовжено на прикладі молокопереробного виробництва, основні пропозиції стосуються даного напрямку.

В Україні на молочному ринку складаються передумови для активного росту внутрішнього виробництва. Зокрема, серед факторів зростання є високі ціни як на сировину, так і на готову молочну продукцію. Це дає шанс вітчизняним виробникам молочної продукції нарощувати обсяги виробництва за рахунок створення власної сировинної бази, у т.ч. шляхом розбудови ефективно діючих молочних кооперативів та оптимальної логістичної системи молочного ринку. Це, в свою чергу, дозволить виробляти молочну продукцію високої якості, яка йтиме на внутрішній ринок.

При організації обліку готової продукції основним є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою (уречевлена, результати виконаних робіт чи наданих послуг), ступенем готовності (готова

продукція, напівфабрикати та незавершене виробництво), та технологічною складністю (проста, складна).

До готової продукції підприємств молокопереробної промисловості відносять: молоко, вершки, сметана, масло, сир та ін.. Масло виробляють методом збивання та методом перетворення високожирних вершків.

Відповідність облікової інформації особливостям організації та технології виробництва продукції, що забезпечується при розробці облікової політики і організації облікового процесу на підприємстві, є визначальним чинником належного інформаційного забезпечення управління якістю продукції, а відтак і її рівня.

Проблемним питанням залишається питання класифікації витрат на вітчизняних підприємствах, що б дозволило дати якісний аналіз. На сьогодні практика обмежується лише законодавчо встановленим переліком витрат. Таким чином, вітчизняним підприємствам запропоновано використовувати лише дві класифікації витрат: 1) за елементами та 2) за статтями витрат.

Необхідним є організація нормативного внутрішньогосподарського обліку витрат на молокопереробних підприємствах на основі щоденної Відомості переробки молока та молочних продуктів, яка суттєво полегшить аналіз та контроль за витратами виробництва, а також дозволить точніше визначати собівартість одиниці виготовленої продукції.

Ефективним засобом удосконалення обліку витрат на підприємствах молочної промисловості є використання системи детальних аналітичних рахунків, уніфікованої системи управлінського обліку та трансфертних цін реалізації напівфабрикатів між структурними підрозділами підприємства.

Наведені пропозиції дозволять удосконалити організацію та методологію обліку витрат виробництва молокопереробних підприємств відповідно до ринкових умов.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз світових ринків продовольчих товарів продовольчої і сільськогосподарської організації ООН (FAO). URL : [http:// faostat3. fao.org/ home/E](http://faostat3.fao.org/home/E) (дата звернення: 21.10.2019 р.)
2. Андрусак В.М. Інформаційна система управлінського обліку витрат. *Наук. пр. КНТУ. Економічні науки*. 2012. Вип. 22(2). С. 63–69.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
4. Баландина Е.А. Вся правда о молоке. URL: <http://www.infoniac.ru/news/Vsya-pravda-o-moloke.html> (дата звернення: 15.09.2019 р.)
5. Бардаш С.В. Методи контролю у сфері господарювання: теоретичний та праксеологічний аспекти. *Економічний часопис–XXI*. 2012. № 9–10. С. 76–79.
6. Бачинський В.І. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств: монографія. Чернівці: Золоті Лаври, 2012. 264 с.
7. Башук Т. О. Підбір персоналу та ухвалення рішень у креативному управлінні організацією. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2012. №1. С. 148–155
8. Белік В.Д. Контроль в системі управління підприємством. *Вісник ЖДТУ*. 2010. №1(51). С. 15–23.
9. Болдуєв М.В. Зміст і порядок розробки корпоративної облікової політики холдингових компаній. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2014. № 4. С. 65–69
10. Бондаренко О. М. Проблеми формування облікової політики і напрямки її удосконалення. *Економічний вісник* 2011. №31. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/ppei/2011\\_31/Bilan.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2011_31/Bilan.pdf) (дата звернення: 23.09.2019 р.)
11. Бондарець В.В. Формування сировинної бази молокопереробних підприємств Черкаської області. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2014. № 2(2). С. 82–86.

12. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. Житомир: ПП «Рута», 2009. 864 с.
13. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник. Житомир: ПП «Рута», 2005. 528 с.
14. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології: монографія під заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. К.: Рута. 2013. 606 с.
15. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення: монографія, за ред. д.е.н., проф. С.С. Герасименка. Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. 162 с.
16. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. Х.: Фактор, 2012. 304 с.
17. Волкова І.М. Маркетингова парадигма розвитку підприємств молокопродуктового підкомплексу. *Вісник Хмельницьк. нац. ун-ту*. 2011. №6. С. 7–11.
18. Вороная Н.В., Чернишова Н.О., Свіриденко А.І. Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання. *Податки і бухгалтерський облік*. 2016. № 32. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/april/issue-32> (дата звернення: 18.09.2019 р.)
19. Галенко А. В. Досвід впровадження системи управлінського обліку на українських підприємствах на сучасному етапі. *Економічний простір*. 2011. №48/2. С. 317–325.
20. Гамма Т.М. Проблеми та перспективи розвитку вертикально інтегрованих молокопереробних підприємств в Україні. *Вісн. соц.–економ. досл.* 2013. Вип. 4. С. 45–52.
21. Гнатієнко Г.М. Експертні технології прийняття рішень: монографія. К.: ТОВ «Маклаут», 2008. 444 с.
22. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. К.: Лібра, 2008. 704 с.
23. Головчук Л.А. Державне регулювання молокопродуктового підкомплексу агропромислового виробництва. *Зб. наук. праць Уманського нац. ун-ту садівництва*. 2013. Вип. 83. С. 203–208.
24. Гончаренко О.М. Інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. *Управління розвитком*. 2012. №16. С. 30-32.

25. Гончаренко І. М. Облікова політика в агроформуваннях. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vcndtu/2009\\_35/20.htm](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_35/20.htm). (дата звернення: 22. 09. 2019 р.)
26. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 №436–IV/ URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1350626385346380> (дата звернення: 13.10.2019 р.)
27. Гуцаленко Л.В. Облік поточних зобов'язань в системі управління молокопереробними підприємствами. *Ефективна економіка*. 2014 № 12: URL: <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення: 13.10.2019 р.)
28. Давидюк Т.В. Стан та перспективи управлінського обліку / Соціально-економічний розвиток. України: проблеми та перспективи : кол. монографія / За ред. О.В. Манойленко. Харків: НТУ. «ХП», 2015. 345 с.
29. Державна служба статистики України. Офіційний сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 08.10.2019 р.)
30. Довбуш В.І. Проблемні аспекти розподілу загальнопромислових витрат та їх облік на молокопереробних підприємствах. *Формування ринкових відносин в Україні: зб. наук. праць*. К., 2016. № 10. С. 114–118.
31. Довбуш А. В. Сутність та принципи стратегічного обліку та аналізу. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/i\\_245nek/2010\\_5/106.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/i_245nek/2010_5/106.pdf) (дата звернення: 28.09.2019 р.)
32. Довжик О.О. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. *Вісн. Харк. нац. аграрн. ун-ту ім. В.В. Докучаєва. Сер.: Економічні науки*. 2014. № 4. С. 124–135.
33. Золотухин А. Зачем Украине международные стандарты, или какой бухгалтер нам не нужен? URL: <http://el-buh.com/index.php?id=652> (дата звернення: 08.10.2019 р.)
34. Іванова Л.С. Організаційно–економічні засади виробництва молока в Україні. *Економіка та управління АПК*. 2013. Вип. 11. С. 154–159.
35. Льницький Ю. Договір на переробку давальницької сировини: сутність та особливості. *Все про бухгалтерський облік*. 2013. №94. С. 8–11

36. Інструкція про ведення обліку й оформлення операцій із зерном і продуктами його переробки на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах, затверджена Міністерством агрополітики України від 13.10.2008р. № 661. URL:: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE15802.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE15802.html) (дата звернення: 13.10.2019 р.)
37. Карпушенко М.Ю. Організація обліку: навч. посібник. Х.: ХНАМГ, 2011. 241 с.
38. Керанчук Т.Л. Сучасні проблеми розвитку молочного бізнесу в Україні. *Миколаївський НУ ім. В.О. Сухомлинського*. 2015. №4. С. 408–413
39. Козлова Г.М. Використання ISO для підприємств молочної галузі України: сутність, переваги та недоліки. *Наук. вісн. Одес. держ. екон. ун-ту*. 2012. №5(106). С. 220 – 228.
40. Королович О. Управлінський облік в Україні та питання становлення його на промислових підприємствах. *Економічний аналіз*. 2012. № 11(4). URL: <http://dspace.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/930/1/Королович%20О.%20О%20%287%29р>. (дата звернення: 14.10.2019 р.)
41. Корягін М.В. Оцінка як методологічна складова системи бухгалтерського обліку. *Фінанси, облік і аудит*. 2012. Вип. 20. С. 309–314.
42. Крылов В. Л. Управленческий учет: двойная бухгалтерия или инструмент принятия управленческих решений. *Школа професійного бухгалтера*. 2012. №9 (138). С. 20–23
43. Кужельний М.В. Організація обліку: підручник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 352 с.
44. Кузнецова І.О., Богатирьов А.М., Відоменко І.О. Сучасні підходи щодо планування собівартості продукції борошномельних підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету* 2010. № 5. с. 22-26
45. Кучер Л.Ю. Методологічні основи визначення прибутковості виробництва та реалізації молока. *Економіка АПК*. 2010. №9. С.43-48
46. Левицька С.О. Критерії ефективності документальних процесів. *Науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит»*. №1, 2012. С. 10–18

47. Лепетан І.М., Химич Г.М. Управлінський облік в системі стратегічного управління. *Regional economics and management*. 1 (01). March 2014. P. 187-189
48. Луцюк І. В. Галузь діяльності як системоутворюючий фактор обліку і контролю витрат на якість зернопереробних підприємств. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»* 2014. № 797. С. 102-107. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM\\_2014\\_797\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_15) (дата звернення: 14.10.2019 р.)
49. Методрекомедації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Мінпромполітики України від 9.09.2007 р. № 373. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07?lang=ru> (дата звернення: 14.10.2019 р.)
50. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07> (дата звернення: 14.10.2019 р.)
51. Миронюк Т.І. Перспективні напрямки діяльності підприємств молокопереробної галузі. URL: <http://www.uran.donetsk.ua/~masters/2011/iem/menzhunova/library/article6.htm> (дата звернення: 11.10.2019 р.)
52. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, перекл. з англ. за ред С. Ф. Голова. К.: ФПБАУ, 2008. 1036 с.
53. Мітрофанова М.О. Особливості калькулювання витрат на підприємствах борошномельного комплексу. Науковий клуб «Shofus» 2016. URL: [http://sophus.at.ua/publ/2016\\_03\\_31\\_lviv/sekcija\\_section\\_6\\_2016\\_03\\_31/osoblivosti\\_kalkuljuvannja\\_vitrat\\_na\\_pidpriemstvakh\\_boroshnopererobnogo\\_kompl\\_eksu/120-1-0-1792](http://sophus.at.ua/publ/2016_03_31_lviv/sekcija_section_6_2016_03_31/osoblivosti_kalkuljuvannja_vitrat_na_pidpriemstvakh_boroshnopererobnogo_kompl_eksu/120-1-0-1792) (дата звернення: 11.10.2019 р.)
54. Мошковська О.А. Інформація в системі управлінського обліку виробничих підприємств. *Наук. вісн. Херсон. держ. ун – ту (Сер. «Екон. науки»)*. Херсон, 2015. Вип. ( 11 ) (II). С. 131 – 134.
55. Мошковська О.А. Організація стратегічного управлінського обліку на сучасних вітчизняних молокопереробних підприємствах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. №13. URL: <http://www.global-national.in.ua> (дата звернення: 11.10.2019 р.)



56. Мошковська О.А. Аналіз сучасного стану і перспективи розвитку молоко продуктового підкомплексу України. *Наук. вісн. Луганськ. нац. аграр. ун – ту (Сер. «Екон. науки»)*. Луганськ, 2010. № 13. С. 13 – 21.
57. Мошковська О.А. Концепція організації системи управлінського обліку на вітчизняних молокопереробних підприємствах з орієнтацією на центри відповідальності: монографія. Бердянськ: Видавець Ткачук О.В., 2016. С. 110 – 119.
58. Мошковська О.А. Управлінський контроль як індикатор стану управлінського обліку на молокопереробних підприємствах України . *Регіональна економіка та управління. Запоріжжя* , 2016. № 1(08). С. 77-83.
59. Найбільші виробники молочної продукції за версією «ТОП–100. Рейтинг найбільших». URL: <http://avm-ua.org/index.php?action=dairynews&id=10302> (дата звернення: 26.09.2019 р.)
60. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підручник . К. : Книга, 2009. 544 с.
61. НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 №73. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 26.09.2019 р.)
62. Обґрунтування функціональності ринку молочної продукції в Україні. *Економіка, Фінанси, Право*. 2014. № 12. С. 8-13.
63. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник. К.: Алерта, 2011. 1042 с.
64. Озеран В.О. Стратегічний управлінський облік як складова обліково–аналітичної системи управління витратами періоду. *Вісн. Львів. комерц. академії. Серія: Економічна*. 2014. Вип. 44. С. 61-65.
65. Організаційно-методичні аспекти обліку виробництва продукції переробки молока та напрямки його удосконалення. *Вісн. ХНТУ сільського господарства: Економічні науки*. Вип. 127. Харків : ХНТУСГ. 2012. 326 с.
66. Осадча Г.Г. Калькуляція собівартості в системі «директ–костинг» та в системі повного розподілу витрат на вироби («абзорпшен–костинг»). *Наук. вісн. Ужгородськ. ун-ту. Економіка*. 2015. Вип. 45. С. 246–249.

67. Офіційний сайт Держкомстат України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 26.09.2019 р.)
68. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. К. : УБС НБУ, 2008. 219 с.
69. Податковий кодекс України із змінами і доповненнями №909-VIII від 24.12.2015. URL: [http://taxlink.ua/ua/normative\\_acts/ua\\_4\\_15714/](http://taxlink.ua/ua/normative_acts/ua_4_15714/) (дата звернення: 26.09.2019 р.)
70. П(с)БО 16 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=Z0027-00> (дата звернення: 26.09.2019 р.)
71. П(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412. *Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства*. 2008. № 1. С. 187-201.
72. Пономаренко А.С. Молочна галузь України: проблеми та перспективи розвитку. *Молодий вчений*. 2015. № 12(3). С. 169-175.
73. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. №996 – XIV, зі змінами та доповненнями. URL:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (дата звернення: 26.09.2019 р.)
74. Про зерно та ринок зерна в Україні: Закон України від 4 липня 2002 р. № 37-IV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/37-15> (дата звернення: 26.09.2019 р.)
75. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : моногр. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с.
76. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація. Тернопіль: Карт-бланш, 2011. 336 с.
77. Рета М.В. Стратегічний управлінський облік: концептуальні засади та використання в системі підприємства. *Вісник Нац. техн. ун-ту "ХПІ" : зб. наук. пр.* Харків: НТУ «ХПІ». 2014. № 64 (1106). С. 127-134.

78. Рожелюк В. М. Інвентаризація як визначальний метод організації обліку переробних підприємств аграрного сектору. *Інноваційна економіка*. 2013. №1 (39). С. 183-186
79. Рожелюк В. М. Методичні аспекти побудови інтегрованої системи обліку виробничої діяльності переробних підприємств. *Агросвіт: Науково-практичний журнал*. 2014. №15. URL: <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=1647&i=7> (дата звернення: 29.09.2019 р.)
80. Рожелюк В. М. Моделювання процесу організації обліку переробних підприємств на основі інформаційно-процесного підходу. *Облік і фінанси*. 2015. №3 (69). С.49-54
81. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації. *Бізнес Інформ*. 2014. №7. С. 225–229
82. Рожелюк В. М. Організаційні аспекти системи внутрішнього контролю підприємств з переробки продукції с.-г.. *Проблеми та перспективи розвитку контролінгу як науки: Збірник наукових праць*. 2015. С. 48–52.
83. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2013. 488 с.
84. Рожелюк В. М. Організація облікового забезпечення процесу переробки сільськогосподарської продукції. *Наука й економіка: науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету*. 2014. №3 (35). С. 68-74
85. Рожелюк В. М. Організація обліку витрат на переробку сільськогосподарської продукції. *Облік і фінанси*. 2014. №3 (65). С. 71-76.
86. Рожелюк В. М. Організація побудови системи контролю переробних підприємств у ринковому середовищі. *Облік і фінанси АПК*. 2012. №2 (56). С. 64-68
87. Саюн А.О. Управлінський облік у системі стратегічного планування. *Фінансовий простір*. 2014. № 3. С. 198-202.
88. Словопедія. URL: <http://slovopedia.org.ua/30/53406/26051.html> (дата звернення: 06.09.2019 р.)

89. Сухоребра О.П. Облік витрат та його вдосконалення на підприємствах хлібопродуктів. *Вісник Київського національного університету ім. Т.Г. Шевченка* 2011. № 53. с. 73-76
90. Ткачук С.П. Удосконалення економічних взаємовідносин підприємств молокопродуктового підкомплексу АПК. *ХНАУ ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки.* 2016. № 3. С. 110-117.
91. Уланчук В.С. Управлінський облік у практиці підприємств аграрного сектору: стан та проблеми його впровадження. *Економіка та управління АПК.* 2013. Вип. 11. С. 50-54.
92. Управлінський облік: навч. посіб. Львів: Львівська політехніка, 2013. 280 с.
93. Ходзицька В.В. Стратегічний управлінський облік в системі комплексного менеджменту суб'єктів господарювання. *Облік і фінанси.* 2014. № 1. С. 50-55.
94. Хомин П. Я. Ефективність бухгалтерського обліку: системний аспект. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнічного університету.* 2010. №11. С. 26-29
95. Цвайг Х.І. Розвиток виробництва та промислової переробки молока у Львівському регіоні: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2010. 136 с.
96. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 №435–IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 28.09.2019 р.)
97. Череп А.В. Вибір ефективних управлінських рішень на підприємствах харчової промисловості: моногр.. Запоріжжя: Запорізький нац. університет, 2010. 408 с.
98. Чернецька О.В. Організаційно–методичні аспекти обліку виробництва продукції переробки молока та напрямки його удосконалення. URL: <http://yandex.ua/clck/jsredir?from=yandex.ua%> (дата звернення: 10.03.2019 р.)
99. . Чорнявська Т. М. Облікова політика підприємства як фактор управління доходами і фінансовими результатами діяльності. *Фінанси і АПК.* №1 (55). 2012. С. 82
100. Шевців Л.Ю. Управлінський облік як фактор підвищення конкурентоспроможності бізнесу. *Науковий вісник НЛТУ України.* 2014. Вип. 24.2. С. 316–324.

101. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік як інформаційне підґрунтя стратегічного менеджменту підприємства. *Вісн. Нац. ун-ту "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 797. С. 417–422.
102. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід : монографія. К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. 312 с.
103. Щербина О.В. Особливості калькулювання собівартості готової продукції на борошномельних підприємствах. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2012 № 6. С. 281-284.
104. Щербина О.В. Організаційно-технічні особливості борошномельного виробництва та їх вплив на побудову обліку витрат. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 7. С. 211-214

## **Додатки**