

УДК 657.471

І. А. Білик,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та аудиту,

Хмельницький національний університет, м. Хмельницький

ГАЛУЗЕВА ІНСТРУКЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ЯК ЗАСІБ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

I. Bilyk,

PhD, Associate Professor, Associate Professor of Accounting and Audit Department,

Khmelnitskyi National University, Khmelnytskyi

REGULATORY INSTRUCTION OF ORGANISATION OF ACCOUNTING AS A TOOL OF THE COST ACCOUNTING IMPROOVEMENT AT DAIRY PROCESSING ENTERPRISES

У статті розглянуто проблемні аспекти розвитку молокопереробних підприємств. Обґрунтовано доцільність розробки та впровадження галузевої інструкції з організації та ведення обліку на молокопереробних підприємствах, з метою удосконалення обліку витрат на молокопереробних підприємствах, визначено її складові елементи.

The study highlights aspects of the dairy enterprises development. The paper substantiates an expediency of development and implementation of regulatory instruction of organization of accounting at dairy processing enterprises to improve the cost accounting. Its constituent elements are identified.

Ключові слова: галузева інструкція, організація обліку, облік витрат, калькулювання, молокопереробні підприємства.

Key words: regulatory instruction, organisation of accounting, cost accounting, costing, dairy processing enterprises.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Залучення інвестицій для розвитку агропромислового комплексу є особливо актуальним сьогодні. Підприємства харчової промисловості є інвестиційно привабливими, однак залучення інвестицій потребує розробки інвестиційних проектів, впровадження результатів наукових досліджень у практику підприємств, не лише на рівні матеріально-технічного забезпечення, а й на рівні управління, зокрема управління витратами. Обґрунтованість прийнятих управлінських рішень значною мірою залежить від достовірності та достатності інформації, що знаходиться в розпорядженні менеджера. Основним її джерелом є система бухгалтерського обліку підприємства. Відсутність га-

лузевої інструкції, в якій розкрито особливості організації та ведення обліку, зокрема обліку витрат, негативно впливає на достовірність та достатність інформації, що використовується при прийнятті управлінських рішень, а отже, знижується якість розроблених конкурентних стратегій. Розробка та впровадження галузевих інструкцій сприятиме раціональній організації обліку, а отже, і підвищенню ефективності управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та його витратами зокрема.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідження окремих аспектів щодо сутності, обліку та управління витратами знайш-

Таблиця 1. Виробництво молочної продукції за видами

Виробництво молочної продукції за видами	2003	2004	2005	2006	2007	2008	20093	2010	2011	2012
Молоко і вершки сухі	88,5	106	113	106	125	94,8	66,7	68,8	53,6	63,1
Сир свіжий неферментований та сир кисломолочний	57,7	71,3	83,5	93,2	92,6	91,9	84,8	78,5	76,4	78,9
Сири жирні	173	224	274	217	246	236	224	207	178	168
Молоко і вершки, згущені з додаванням цукру або без додавання цукру чи інших підсолоджувальних речовин	80,6	104	107	97,8	106	99,3	81,9	72,7	62,7	66,1
Морозиво і харчовий лід	112	117	125	121	131	125	108	115	102	109
Виробництво молока обробленого	645,2	716,0	863,6	819,6	863,3	808,1	769,6	801,4	888,3	909,5

ли відображення в працях таких вітчизняних вчених, як Ф.Ф. Бутинець [2], О.Ф. Вербило [3], С.Ф. Голов [5], А.С. Нападівська [7], В.В. Сопко [7], А.К. Сук [9], А.М. Чернелевський, Г.Г. Осадча [10], а також зарубіжних вчених А. Апчерча [1], Г. Велша, Д. Шорта [4], Р. Ентоні Дж.Ріса [6] та інших.

Не зважаючи на те, що окремі інструменти управлінського обліку ґрунтовно досліджені вченими і практиками, ускладнення економічних відносин вимагає додаткової, більш глибокої, їх розробки. Зокрема впровадження галузевих інструкцій щодо організації обліку на молокопереробних підприємствах сприятиме підвищенню ефективності управління не лише витратами, а й фінансово-господарською діяльністю в цілому.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є обґрунтування складових елементів галузевої інструкції з організації та ведення обліку на молокопереробних підприємствах

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Одним з пріоритетних напрямів державної політики в економічній сфері є забезпечення продовольчої безпеки України. Реалізація цього завдання передбачає розвиток усього агропромислового комплексу, одним із складових елементів якого є підприємства харчової промисловості.

Сучасному етапу економічного розвитку характерні швидкий розвиток процесів інтеграції та глобалізації, нестабільність політичної

ситуації в Україні та світі. Ми спостерігаємо загострення конкурентної боротьби між товаровиробниками як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. За таких умов зростає потреба у підвищенні якості та ефективності управління фінансово-господарською діяльністю підприємства в цілому та витратами зокрема. Особливо гострою ця проблема є для підприємств що здійснюють переробку сільськогосподарської сировини, в тому числі й молокопереробних.

Згідно з даними Держкомстату України виробництво молочної продукції в період з 2009—2012 роки скоротилося (табл. 1).

Насамперед це зумовлено скороченням поголів'я великої рогатої худоби. Ситуація, що склалася в молочному скотарстві, позначається на функціонуванні молокопереробних підприємств. У 2013 році ми також спостерігаємо скорочення виробництва молочної продукції. Ринок молока має свою специфіку. Серед його особливостей можна виділити: широке коло покупців; низьку еластичність попиту; вплив сезонного характеру виробництва молока на його пропозицію на ринку.

Обсяги виробництва молочної продукції залежать від обсягів виробництва молока та стану тваринництва в країні. Чисельність поголів'я корів протягом 2009—2013 рр. в Україні зменшилася на 9,1% — від 2737 до 2508,8 тис. голів. Водночас виробництво молока в період з 2009 — 2013 років немає чіткої тенденції. В період з 2009 до 2011 року спостерігається скорочення обсягів виробництва молока як сільськогосподарськими підприємствами, так і господарствами населення, натомість у 2012 та

Таблиця 2. Виробництво молока в розрізі основних категорій виробників

Показники	Роки				
	2009	2010	2011	2012	2013
Виробництво молока, тис. т	11609,6	11248,5	11086,0	11377,6	11488,2
у тому числі:					
сільськогосподарські підприємства	2236,0	2216,6	2245,9	2535,3	2582,5
% до усіх категорій господарства населення	19,3	19,7	20,3	22,3	22,5
% до усіх категорій	9373,6	9031,9	8840,1	8842,3	8905,7
% до усіх категорій	80,7	80,3	79,7	77,7	77,5

Галузева інструкція з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах (МП)
I. Загальні положення Визначено мету та сферу поширення, основні терміни, що використовуються в Інструкції
II. Склад і класифікація витрат за елементами Окреслено складові виробничої собівартості відповідно до ПКУ та здійснено групування за
III. Склад і класифікація статей калькулювання виробничої собівартості продукції МП елементами Наведено перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції МП
IV. Калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах Визначено завдання та порядок проведення процесу калькулювання на молокопереробних підприємствах
V. Методи обліку витрат і калькулювання фактичної собівартості продукції Запропоновано матрицю методів обліку витрат і методів калькулювання собівартості продукції на МП
VI. Розподіл непрямих витрат Наведено послідовність та бази розподілу непрямих витрат молокопереробного підприємства
VII. Подання та оприлюднення фінансової звітності Визначено порядок подання звітності молокопереробних підприємств до органу державної статистики

Рис. 1. Структура галузевої інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах

Джерело: [8].

2013 роках обсяг виробництва молока повільно зростає. З 2009 по 2013 роки спостерігається хоч і незначна, проте чітка тенденція збільшення частки сільськогосподарських підприємств у виробництві молока.

Для молокопереробних підприємств пріоритетною групою постачальників є саме сільськогосподарські підприємства, оскільки це сприяє зниженню витрат на заготівлю сировини належної якості та в бажаному обсязі. Також прагнення України вступити в ЄС передбачає підвищення вимог до якості сировини та контролю її дотриманням, а домогтися дотримання відповідних стандартів господарствами населення значно важче.

Вступ до ЄС, з одного боку, підвищує ризик загострення конкурентної боротьби на внутрішньому ринку, викликає додаткові витрати на підвищення якості продукції відповідно до норм ЄС, а з іншого — стимулює молокопереробні підприємства впроваджувати нові технології, шукати нові шляхи вирішення проблем заготівлі молока, а також підвищувати ефективність управління витратами молокопереробних підприємств. За таких умов конкурентна стратегія молокопереробних підприємств повинна поєднувати методи цінової та нецінової конкуренції, що передбачає пошук нових підходів для оптимізації витрат підприємств та підвищення ефективності управління ними. Як наслідок, витрати є одним із основ-

них об'єктів управління молокопереробних підприємств, а отже і обліку.

Одним із основних документів що регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємствах є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, наказ Міністерства промислової політики України № 373 від 09.07.07. В них визначено порядок склад та класифікацію витрат, структуру собівартості та порядок і методи її формування на промислових підприємствах всіх форм власності. Суттєвим недоліком є те, що даний документ знаходиться у платному доступі, це штучно обмежує впровадження результатів наукових досліджень у практику вітчизняних підприємств. На нашу думку, з метою розвитку молокопереробної галузі, підвищення конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників, сприяння розвитку малого бізнесу результати наукових досліджень повинні бути узагальнені та знаходитись у відкритому доступі. Отже, існує реальна потреба у розробці галузевих інструкцій щодо організації та ведення обліку на молокопереробних підприємствах. На думку Скрипник М.І та Вигівської І.М., структура галузевої інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах повинна містити сім ключових елементів (рис. 1).

Ми лише частково погоджуємось із запропонованим підходом. Варто погодитись із Скрипник М.І та Вигівською І.М. у тому, що інструкція повинна містити інформацію про особливості класифікації витрат з метою їх обліку, методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, що рекомендовано використовувати в практиці молокопереробних підприємств, методи розподілу непрямих витрат. Водночас, на нашу думку галузева інструкція, повинна давати уявлення про вплив специфіки молокопереробної галузі на організацію обліку витрат. Така інформація буде особливо корисною на етапі започаткування бізнесу. Також окремим розділом, на нашу думку, повинні бути виділені рекомендації щодо впровадження управлінського обліку в практику молокопереробних підприємств, визначено його функції, що сприятиме розумінню доцільності впровадження управлінського обліку в практику молокопереробних підприємств України.

Результати раніше проведених нами досліджень свідчать — функції управлінського обліку можуть бути поділені на загальні та конкретні. Загальна функція управлінського об-

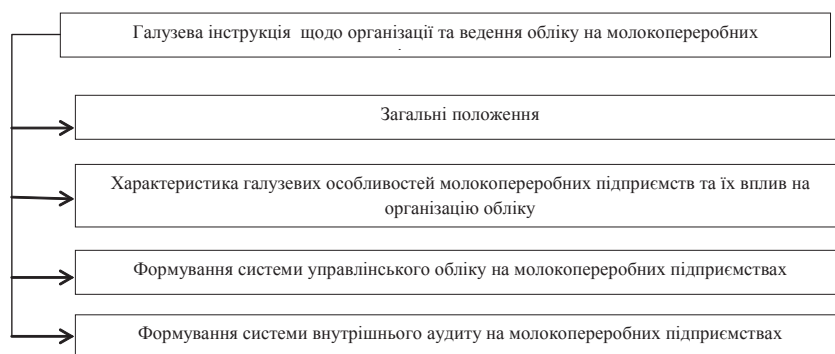


Рис. 2. Елементи галузевої інструкції з організації та ведення обліку на молокопереробних підприємствах

ліку включає лише інформаційно-забезпечувальну функцію, конкретні ж функції утворюються на перетині інформаційно-забезпечувальної функції управлінського обліку та функції управління, а саме: інформаційно-прогнозна функція, інформаційно-контрольна, інформаційно-регулююча, інформаційно-аналітична тощо.

Важливою серед вищеперелічених функцій вважається інформаційно-контрольна, оскільки вона дає змогу провести як оцінку організації системи управлінського обліку, так і оцінку достатності та достовірності інформації, сформованій в її межах. Достовірність інформації значною мірою залежить від організації на підприємстві внутрішнього аудиту. В основу вказаної залежності покладена теорія мотивації. Згідно з цією теорією усвідомлення працівниками факту обов'язкової перевірки аудитором їх роботи сприятиме зниженню зловживань, шахрайств та помилок.

Створення служби внутрішнього аудиту чи закріплення функціональних обов'язків аудитора за окремим працівником, є засобом реалізації інформаційно-контрольної функції управлінського обліку та має на меті допомогти керівництву підприємства підвищити ефективність управління. Впровадження внутрішнього аудиту в практику промислових підприємств, зокрема молокопереробних, має важливе значення. Проте з різних причин внутрішній аудит на підприємствах цієї галузі не проводиться. Така ситуація, на нашу думку, пояснюється наступним:

— по-перше, відсутність чіткого визначення змісту внутрішнього аудиту, а тому різне розуміння доцільності його організації на підприємстві;

— по-друге, відсутність інструкцій з організації та ведення внутрішнього аудиту, які враховують специфіку підприємств досліджуваної галузі;

— по-третьє, причина, яка має суб'єктивний характер, є небажання створення "зайвої роботи" та висвітлення недоліків в організації виробничого процесу.

Згідно з визначенням, запропонованим інститутом внутрішніх аудиторів, мета внутрішнього аудиту полягає в допомозі членам організації ефективно виконувати свої функції [147, с. 6]. Детальніше мету внутрішнього аудиту розкривають завдання, які мають бути вирішені для її досягнення. Визначаючи завдання, що стоять перед внутрішніми аудиторами, на нашу думку, варто провести різницю між їх загальним переліком та завданнями, які необхідно вирішити під час аудиту конкретних об'єктів. Одним із основних об'єктів внутрішнього аудиту є витрати.

У результаті проведеного нами дослідження вітчизняної та зарубіжної економічної літератури, а також системи обліку витрат, на прикладі молокопереробних підприємств, ми дійшли до висновку, що серед завдань, які мають бути вирішені внутрішніми аудиторами під час аудиту витрат основної діяльності, доцільно виділити:

— оцінка організації та функціонування системи управлінського обліку;

— підтвердження достовірності інформації, що характеризує витрати здійснені в процесі основної діяльності;

— оцінка прийнятих управлінських рішень, що впливають на формування витрат.

Відповідно до поставлених завдань проводиться деталізація об'єкту аудиту.

Враховуючи зазначене, ми вважаємо, що ще одним з елементів галузевої інструкції повинні бути рекомендації щодо організації на підприємстві служби внутрішнього аудиту як ефективної форми внутрішнього контролю. Отже, схематично елементи галузевої інструкції щодо організації та ведення обліку на молокопереробних підприємствах представлені на рисунку 2.

На рисунку 2 наведено основні складові елементи інструкції, які, у разі необхідності повинні бути деталізовані. Так, такий елемент, як загальні положення повинен містити перелік визначень базових понять і не потребує деталізації, натомість у такому елементі, як формування системи управлінського обліку на молокопереробних підприємствах повинен доцільно виділяти підрозділи, в яких будуть рекомендації щодо класифікації витрат, визначено складові елементи системи управлінського обліку, характеристика методів управлінського обліку та доцільність їх використання в практиці молокопереробних підприємств зокрема для обліку витрат.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження нами обґрунтовано необхідність розробки галузевої інструкції з організації та ведення обліку на молокопереробних підприємствах, визначено її основні елементи. Запропонований підхід до структури галузевої інструкції для молокопереробних підприємств може бути використано і для підприємств інших галузей. На нашу думку це, зокрема, сприятиме раціональній організації обліку витрат молокопереробних підприємств, формуванню достатніх та достовірних інформаційних масивів необхідних для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Література:

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / Апчерч А.; [пер. с англ.; под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой]. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 952 с.
2. Бухгалтерський управлінський облік: підруч. / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малуґа, Л.В. Чижевська; за ред. Ф.Ф. Бутиця. — Житомир: ПП "Рута", 2002. — 480 с.
3. Вербило О.Ф. Бухгалтерський обліку у менеджменті: зміст та методика навчання: підруч. / Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М.; за ред. к.е.н. О.Ф. Вербило. — К.: НАУ, 2006. — 328 с. — (ч.3).
4. Глен Велш А. Основи фінансового обліку / А. Глен Велш, Г. Даніел Шорт; [пер. з англ.]. — К.: Основи, 1997. — 943 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.
6. Энтони Р., Рис Дж. Учет ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 560 с.
7. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підруч. [для студ. вищ. навч. зал.] / Л.В. Нападівська. — К.: Книга, 2004. — 544 с.

8. Скрипник М.І., Вигівська І.М. Облікова регламентація планування та калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах / М.І. Скрипник, І.М. Вигівська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2012. — Вип. 1 (22). — С. 350—355.

9. Сук Л.К. Бухгалтерський облік у галузях народного господарства: навч. посіб. для студ. дист. навч. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. — К.: Університет "Україна", 2007. — 308 с.

10. Чернелівський Л.М. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості: навч. посіб. / Л.М. Чернелівський, Г.Г. Осадча. — К.: Пектораль, 2005. — 364 с.

References:

1. Apcherch, A. (2002), *Upravlencheskij uchet: principy i praktika* [Management accounting: principles and practice], *Finansy i statistika*, Moscow, Russia.
 2. Butynets', F.F. Davydiuk, T.V. Maliuha, N.M. and Chyzhevs'ka, L.V. (2002), *Bukhhalters'kyj upravlins'kyj oblik* [Management accounting], PP "Ruta", Zhytomyr, Ukraine.
 3. Verbylo, O.F. (2006), *Bukhhalters'kyj oblik u menedzhmenti: zmist ta metodyka navchannia* [Accounting for the management: content and methods of teaching], NAU, Kyiv, Ukraine.
 4. Hlen Velsh, A. (1997), *Osnovy finansovoho obliku* [Fundamentals of the financial accounting], *Osnovy*, Kyiv, Ukraine.
 5. Holov, S.F. (2003), *Upravlins'kyj oblik* [Management accounting], *Libra*, Kyiv, Ukraine.
 6. Jentoni, R. and Ris, Dzh. (1993), *Uchet situacii i primery* [Consideration of the situation and the examples], *Finansy i statistika*, Moscow, Russia.
 7. Napadovs'ka, L.V. (2004), *Upravlins'kyj oblik* [Management accounting], *Knyha*, Kyiv, Ukraine.
 8. Skrypnyk, M.I. and Vyhivs'ka, I.M. (2012), "Accounting regulation of plan and calculation of cost products to dairy processing enterprises", *Problemy teorii ta metodolohii bukhalters'koho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 1, no. 22, pp. 350—355.
 9. Suk, L.K. (2007), *Bukhhalters'kyj oblik u haluziakh narodnoho hospodarstva* [Accounting for the branches of national economy], *Universtyet "Ukraine"*, Kyiv, Ukraine.
 10. Chernelevs'kyj, L.M. (2005), *Upravlins'kyj oblik na pidpriemstvakh kharchovoi promyslovosti* [Management accounting at food industry enterprises], *Pektoral'*, Kyiv, Ukraine.
- Стаття надійшла до редакції 13.05.2015 р.*