

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАТРАТАМИ НА ХЛІБОПЕКАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті наведено роль внутрішньогосподарського контролю в системі управління виробничими затратами на хлібопекарних підприємствах.

In the article the role of inner control is reflected in control system by production costs on the bakery enterprises.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, виробничі затрати, система управління.

Вступ. Україна як країна націлена на перехід до міжнародних стандартів обліку повинна визначити основою для цього використання базових принципів та рекомендацій фахових організацій, що передбачає відповідну перебудову функцій та методики контролю. Оцінюючи діючу практику та економічну літературу останніх років, можна сказати, що одночасно із розвитком ринкових взаємовідносин у вітчизняній економіці система контролю почала втрачати своє дійсно суттєве та історичне значення.

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

Аналіз останніх досліджень і публікацій. За раніше існуючих умов командно-адміністративної системи управління народним господарством діяла достатньо ефективна та науково розроблена система й методика внутрішнього контролю, котра базувалася на традиціях і національних особливостях. Серед науковців, які приділяли цим питанням значну увагу, слід виділити Белобжецького І.А., Белова М.Г., Безвидну М.М. Бутинця Ф.Ф., Богашева П.П., Гаджієва Н.Г., Гайдуцького П.І., Дундукова Г.С., Калюгу Є.В., Крамаровського Л.М., Кужельного М.В., Левина В.С., Маркелова М.В., Нарінського О.С., Протасова М.І., Радостовця В.К., Рудницького В.С., Усача Б.Ф., Шапиро О.М., Шпіга О.А. та ін.

Постановка завдання. Висвітлення питань щодо важливої ролі внутрішньогосподарського контролю на хлібопекарних підприємствах та напрямки покращення його організації.

Мета статті. Визначення ролі внутрішньогосподарського контролю на хлібопекарних підприємствах, унаочнення етапів його проведення та викладення напрямків покращення його організації.

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

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

Джерелами внутрішньогосподарського контролю на хлібопекарних підприємствах можуть бути:

- калькуляційні розрахунки;
- вибірково окремі вимоги та лімітно-забірні картки для контролю операцій з відпуску сировини та матеріалів у виробництво;
- відомості обліку затрат;
- змінні звіти;
- журнали, що стосуються обліку затрат;
- головна книга;
- баланс;
- звіт про фінансові результати.

При здійсненні контролю затрат досліджують, як правило, усі чотири розділи змінного виробничого звіту, а також стежать за наявністю у ньому підпису бригадира (майстра) кожної зміни.

У першому розділі “Рух матеріалів, палива і тари у натуральному вираженні” перевіряється залишок на початок зміни, надходження за зміну, документований видаток, залишок на кінець зміни і витрати на випічку виробів борошна, інших матеріалів, черствого і бракованого хліба, палива, а також рух тари в натуральному вираженні. Основними прийомами внутрішньогосподарського контролю при цьому є арифметична звірка і порівняння.

Як свідчить практика затрати борошна на випічку хлібобулочних виробів показуються окремо, а у випадку випічки різних видів виробів з одного гатунку борошна бригадир чи майстер (залежно від організаційної структури управління) вказує загальний його видаток.

Контролер зобов'язаний перевірити чи правильно бухгалтер при прийманні звіту розподілив борошно за видами продукції пропорційно до затрат за плановими нормами виходу, скоригованими на фактичну вологість борошна. Ця ділянка контролю є найбільш трудомісткою, однак для спрощення може здійснюватися шляхом вибіркової перевірки.

Окрім того, суттєвим є також контрольне значення показника норми виходу хліба і хлібобулочних виробів за фактичною вологістю (за найменуваннями, сортами, бригадами тощо) (особливо при його порівнянні з базовою нормою), адже завдяки такій інформації можна визначити рівень відповідальності за допущені перевитрати борошна і виявити можливості забезпечення економії без порушення вимог щодо необхідної якості продукції що виробляється.

Саме тому, доцільною є оцінка економії борошна на підставі змінних виробничих звітів бригадирів, яка повинна знаходитися у тісному зв'язку з результатами лабораторного аналізу якості виробів на самому підприємстві і в лабораторіях державної торговельної інспекції.

Здійснення внутрішнього контролю якості, на наш погляд, можливе завдяки наявності на досліджуваних підприємствах технологічних інструкцій, рецептур та додатків до них. Критична оцінка існуючих підходів до змісту вищевказаної документації дозволяє стверджувати, що окремі позиції вимагають більш детального обґрунтування та уточнення.

По-перше, технологічна інструкція, рецептура та додатки до них затверджуються, як правило, лише керівниками хлібопекарних підприємств. На наш погляд, така ситуація є дещо некоректною та мало контрольованою з боку державних органів стандартизації. А такі важливі питання, як якість харчових продуктів це не лише справа окремо взятого споживача, це – загальнодержавна справа.

Удосконалення існуючих рекомендацій, а також розробка нових – суттєвий факт регульовально-контрольних взаємовідносин в галузі хлібопечення, що, на наш погляд, дозволяє забезпечувати дієвий контроль за якістю хлібобулочних виробів як з боку внутрішніх контролерів, так і з боку споживачів, оскільки узгодження вищевказаних документів з органами державного контролю якості забезпечили б дієвий захист прав споживачів.

Загальна методика внутрішньогосподарського контролю має включати наступні етапи:

- обчислення середньозваженої вологості борошна;
- визначення обсягів виходу хлібобулочних виробів згідно з нормами в %;
- вихід хліба на скориговану вологість;
- вихід хлібобулочних виробів у кілограмах;
- визначення результатів витрачання сировини та матеріалів у виробництві (перевитрата чи економія).

Порядок здійснення розрахунків достатньо детально описаний вітчизняними науковцями В.Озераном та Ж. Бойко [5, с. 214–215]. Не вдаючись до деталізації цього розрахунку зазначимо, що контролеру недоцільно здійснювати такі розрахунки суцільним методом, оскільки інформація про економію чи перевитрати записуються по кожній назві виробів і бригадиру у відомість витрат борошна і виходу хлібобулочних виробів. При цьому економія записується зі знаком “–”, а перевитрати зі знаком “+”.

Певні особливості має процес здійснення контролю на тих підприємствах, де використовують тарний спосіб зберігання сировини та матеріалів для хлібопекарного виробництва. У цьому випадку першим етапом внутрішньогосподарського контролю буде перевірка якості та цілісності як сировини, так і упаковки, в якій вона зберігається.

Внутрішньогосподарський контроль також включає в себе перевірку цілісності мішків та їх ваги при прийманні борошна. Як правило для здійснення такої перевірки вибірково шляхом відбирають та зважують 10 мішків. Особливістю методики контролю в даному випадку є й те, що для визначення ваги мішків при отриманні борошна необхідно зробити перерахунок ваги борошна на її вологість при відпуску. Якщо вага мішка борошна при вибіркової перевірці (з перерахунком на вологість при відпуску) не відповідає її вазі при отриманні, то контролер зобов'язаний пересвідчитись чи був належним чином складений відповідний акт й стягнуто недовагу з постачальника з врахуванням застосування знижок та націнок з вологості борошна.

Необхідною умовою правильної організації контролю за списанням сировини і матеріалів на виробництво є відпуск їх зі складу у відповідності з виробничим завданням, яке виписує завідувач виробництвом (технолог) у одному екземплярі.

В практиці виробництва хліба часто бувають випадки, коли при випіканні продукції переробляється черствий чи бракований хліб. В цьому випадку контролер повинен його вагу при визначенні відсотків виходу до борошна виключити з ваги готової продукції, адже при переробці черствого чи бракованого хліба його вага повинна зберегтися, тобто вихід складає 100 відсотків.

Четвертий розділ звіту може служити основою контролю затрат на оплату праці, оскільки у ньому відображають таблиць відпрацьованого часу, дані про виробіток і заробітну плату робітників-відрядників.

У хлібопекарному виробництві вироби, виготовлені з порушенням стандартів і не реалізовані через торговельну мережу, вважаються браком. Браковану хлібопродукцію, виявлену до здачі в експедицію, фіксують в акті на брак продукції. З метою запобігання зростання втрат від браку контролеру необхідно

ретельно здійснювати перевірку борошна за кількістю і якістю (її за відсутності контролера на практиці здійснює представник хлібопекарного підприємства на складі постачальника).

Особливу увагу контролер зобов'язаний приділити тим питанням, які пов'язані з виявленням у виробництві зіпсованої сировини і матеріалів. Контроль таких явищ здійснюють досліджуючи відповідні акти.

Контроль правильності відображення затрат виробничого характеру здійснюється як у кількісному, так і у вартісному вираженні, при цьому з'ясовуються суми затрат щодо відходів, які підлягають поверненню, відображення їх в обліку, відпуску "на сторону". Перевіркою встановлюється правильність складання бухгалтерських записів на кореспондуючих рахунках, які відображають затрати і собівартість продукції та їх реальність.

Внутрішньогосподарський контроль затрат допоміжних матеріалів і палива можна здійснювати шляхом перевірки загальної їх суми в порівнянні з їх обсягом за кожним видом продукції, який повинен відповідати методиці розподілу за рецептурними нормами. Залишок невикористаних матеріалів, що передається наступній зміні, перевіряють звіряючи дані звітів обох змін та акти передачі.

Внутрішньогосподарський контроль руху матеріалів, палива і тари у виробництві здійснюють, використовуючи дані другого розділу звіту. Інформація в ньому подається в грошовому виразі. При цьому виявляють чи повністю відображається надходження матеріалів і тари на загальну суму. Контролеру слід знати, що у звіті відображається тільки документований видаток матеріалів.

Для контролю затрат матеріалів на випічку виробів використовують відомості затрат борошна і виходу хлібобулочних виробів і відомості руху матеріалів у виробництві, які складаються за місяць (протягом місяця накопичують за видами продукції).

Операції внутрішньогосподарського контролю за затратами палива здійснюються за змінним виробничим звітом при цьому перевіряючий повинен пересвідчитись чи відповідають ці затрати встановленим нормам за кожну зміну. Такий контроль має дієвий вплив на попередження перевитрат.

Надзвичайно важливе значення у забезпеченні ефективності функціонування суб'єкта господарювання, як уже зазначалося, має раціональне використання сировини та матеріалів, що використовуються для виробництва продукції і фактично є основною часткою затрат виробництва (і собівартості).

Серед прийомів і методів, які використовуються при здійсненні внутрішньогосподарського контролю з цією метою, використовують контрольний запуск сировини і матеріалів. «Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент)» проводять з метою визначення достовірності діючих норм і нормативів затрат сировини та матеріалів на виробництво продукції або обсягів робіт.

При здійсненні внутрішньогосподарського контролю суттєве значення має також перевірка якості сировини й матеріалів, що приймаються для виробництва продукції. Незважаючи на чіткі рецептурні вимоги на практиці іноді існують непоодинокі факти використання неповноцінної сировини, заміна одних матеріалів іншими, дешевшими, недокладення у продукцію необхідних компонентів, перекручення якісних показників продукції, що виробляється.

У даному випадку залежно від мети контролю та характеру продукції пропонується здійснювати аналіз наступними способами: органолептично (тобто шляхом огляду, визначення смаку, запаху, кольору тощо); за допомогою спеціальних приладів; спеціальними дослідженнями в лабораторії.

Дана практика є, на наш погляд, доцільною для застосування у галузі хлібопечення, оскільки з її допомогою можна забезпечити дієвий контроль за якістю виробленої продукції, рівнем затрат на її виробництво, а це, в свою чергу, створить передумови ефективного функціонування підприємства, що в умовах ринку є особливо актуальним.

Важливе значення у забезпеченні належної якості хлібопродукції має контроль затрат допоміжних матеріалів. Перевірка дозволяє оцінити чи існують по даному виду затрат відхилення. Їх наявність (відхилення від норм – економія і перевитрати) свідчить про те, що вони є результатом порушення затвердженої рецептури.

На хлібопекарних підприємствах, як свідчить практика, існують щонайменше два типи виробничих підрозділів: основні та допоміжні. Виробничий підрозділ – це частина виробництва, де безпосередньо здійснюється виготовлення хлібобулочної продукції (він може включати в себе залежно від організаційної структури управління декілька цехів).

Особливістю здійснення контролю затрат допоміжних виробництв є контроль за методикою їх розподілу між видами виробленої хлібопродукції. При цьому досліджують інформацію, що акумулюється не лише в первинних документах, а й суми, що відображаються на передбаченому Планом рахунків субрахунку 239 "Витрати допоміжних (підсобних) виробництв". При здійсненні контролю обсягу послуг допоміжних виробництв слід скористатися тим, що в цехах основного виробництва повинні бути встановлені лічильники, вимірювальні пристрої тощо.

Система внутрішньогосподарського контролю хлібопекарних підприємств повинна включати в себе також контроль з боку працівників бухгалтерії. Рекомендованими є систематичні (не рідше одного разу на тиждень) перевірки своєчасності й правильності оформлення первинних документів, а також записів,

здійснених завідувачем складом у книгах складського обліку, які доцільно здійснювати безпосередньо на складах у присутності завідувача складом.

Внутрішньогосподарський контроль затрат на виробництво продукції здійснюють різними методами і прийомами. Окрім того, його методика значною мірою визначається методом обліку затрат. Тому при здійсненні внутрішньогосподарського контролю затрат на виробництво необхідно переконатися в правильності організації бухгалтерського обліку по нарахуванню затрат на виробництво.

Правильність віднесення затрат на виробництво і реалізацію продукції дуже важлива тому, що від цього залежить величина собівартості продукції, і, отже, прибутку і рентабельності, а також інших показників.

Важливим об'єктом внутрішньогосподарського контролю затрат є також калькулювання собівартості продукції. При перевірці правильності калькулювання собівартості продукції, необхідно визначити сукупність затрат на виробництво продукції, а також відхилення за статтями калькуляції та елементами затрат, відображеними в нормативній і фактичній калькуляції собівартості продукції.

У процесі перевірки з'ясовується правильність списання транспортно-заготівельних затрат, що відносяться на окремі рахунки і до видів продукції, які калькулюються, оскільки неправильне їх списання призводить до неточного визначення собівартості продукції та кінцевого фінансового результату.

Незважаючи на, в цілому, задовільний рівень розробленості методики контролю затрат слід звернути увагу на те, що навіть в цьому випадку існує ризик невиявлення недоліків, допущення помилок тощо.

Деякі труднощі при проведенні внутрішньогосподарського контролю затрат виникають через те, що існують різні методи калькулювання собівартості продукції та послуг допоміжних виробництв, які зумовлюються характером виробництва, а також однорідністю чи неоднорідністю продукції, що випускається допоміжними підрозділами.

Отже, при здійсненні контролю слід врахувати, що собівартість однорідної продукції допоміжних виробництв визначається за простим (однопредельним) методом, часто, у поєднанні з нормативним. Цим методом, як справедливо зазначають В.Озеран та А.Озеран [6, с. 218], користуються для калькулювання собівартості послуг енергетичного цеху, транспортного цеху тощо. Ремонтно-механічний цех застосовує позамовний метод калькулювання собівартості робіт.

У процесі перевірки з'ясовується складові затрат, що відображаються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" та їх розподіл. Контролер повинен з'ясувати при перевірці порядок розподілу загальновиробничих постійних та змінних затрат.

Останнім етапом при проведенні внутрішньогосподарського контролю затрат повинна стати перевірка правильності проставлення кореспондуючих рахунків на кожному прикладеному до звіту документі та порівняння її з тою, що відображена у другому розділі звіту "Рух матеріалів, палива і тари у виробництві у грошовому вираженні", а потім із записами в журналі №К-8 (за загальним для всіх бригадирів аналітичним рахунком "Сировина і матеріали у виробництві").

Для завершеності внутрішньогосподарського контролю затрат, доцільно порівняти їх рівень із виходом продукції. Така інформація є у третьому розділі звіту "Вихід продукції", де відображається загальний вихід продукції, в тому числі: стандартної і браку, в штуках і за вагою, а також у відсотках до витраченого борошна за нормою при базовій вологості, скоригованій на фактичну вологість. Контролеру необхідно звірити фактичний вихід хлібобулочних виробів у відсотках як співвідношення ваги продукції, що вистигла, до ваги витраченого борошна за відповідною формулою.

Рекомендована методика контролю, на нашу думку, слугуватиме дієвим важелем механізму зниження собівартості, забезпечення раціонального й ефективного використання ресурсів підприємства та належної якості хлібопекарної продукції.

Висновки. Таким чином, для запровадження внутрішньогосподарського контролю на хлібопекарних підприємствах:

- потрібно враховувати особливості технологічного процесу виробництва хлібо-булочної продукції;
- необхідно застосовувати внутрішню документацію, яка б враховувала потреби інформаційні користувачів;
- система внутрішньогосподарського контролю на хлібопекарних підприємствах повинна проводитись згідно визначених етапів і охоплювати всі рівні організаційної структури облікового процесу.

Література

1. Андреев В. Д. Практический аудит / Андреев В. Д. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
2. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / Бурцев В. В. – М. : Экзамен, 2000. – 320 с.
3. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : [монографія] / Калюга Є. В. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
4. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства:

системний підхід до розвитку / Максимова В. Ф. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.

5. Озеран В. Облік і контроль матеріальних витрат на хлібопекарних підприємствах споживчої кооперації / В. Озеран, Ж. Бойко // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Щорічник. – Тернопіль : Збруч, 2002. – с. 212–217.

6. Озеран В., Озеран А. Облік і розподіл витрат послуг допоміжних виробництв на кондитерських підприємствах / В. Озеран, А. Озеран // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє : щорічник. – Тернопіль : Збруч, 2002. – С. 217–222.

7. Протасов М. И. Внутрихозяйственный и ведомственный контроль в производственных объединениях пищевой промышленности / Протасов М. И., Шапиро О. Н., Безвидная М. М. – М. : Легкая и пищевая промышленность, 1984. – 168 с.

8. Саченко С. І. Внутрішньогосподарський контроль у системі управління виробничими витратами / С. І. Саченко // Економіка і ринок: облік, аналіз і контроль : науковий журнал ТДЕУ. – Тернопіль : Економічна думка, 2005. Вип. 12. – С. 270–272.

9. Сопко В. В. Бухгалтерський, фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / Сопко В. В. – К. : Фенікс, 2001. – 468 с.

10. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : [підручник] / В. Сопко, В. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2000. – 260 с. ; іл.

Надійшла 02.10.2010

УДК 657

Е. Н. СЕРДЮК

Донбасская государственная машиностроительная академия, г. Краматорск

ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ ПРИ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИИ НА МАШИНОСТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье оценена целесообразность применения на машиностроительных предприятиях различных методов оценки производственных запасов. Обосновано, что в условиях автоматизации учета наиболее оптимальным для машиностроительных предприятий является метод средневзвешенной себестоимости.

Expedience of application on the machine-building enterprises of different methods of estimation of production supplies is appraised in the article. It is well-proven that in the conditions of automation of account most optimum for machine-building enterprises is a method of weight average prime price.

Ключевые слова: машиностроительный комплекс, производственные запасы, методы оценки производственных запасов, метод средневзвешенной себестоимости.

Введение. Для осуществления производственно-хозяйственной деятельности предприятиями всех форм собственности и отраслей экономики используются производственные запасы, которые являются наиболее важной и значительной частью активов предприятия. Они занимают особое место в составе имущества и доминирующие позиции в структуре расходов предприятий разных сфер деятельности. Производственные запасы являются составной частью группы материальных ресурсов, которые формируют экономические (производственные) ресурсы.

Анализ последних публикаций и исследований. Проблемы учета, оценки и анализа использования производственных запасов рассматривались в работах известных отечественных ученых-экономистов: Бутинца Ф.Ф. [1], Завгороднего В.П. [2], Сопко В.В. [2], Ткаченко Н.М. [3] и др. Результаты их как теоретических, так и практических разработок имеют весомое значение для развития отечественной теории бухгалтерского учета. Вместе с тем в них не уделено достаточно внимания проблемам учета использования производственных запасов на машиностроительных предприятиях.

В связи с этим **целью** статьи является оценка целесообразности применения на машиностроительных предприятиях различных методов оценки производственных запасов.

Изложение основного материала исследования. Машиностроительный комплекс Украины – это мощная отрасль промышленности. Она определяет уровень экономического и промышленного развития страны.

Машиностроение Украины включает около 1500 предприятий и организаций, где работают почти 1,6 млн человек. Кроме того, в отрасли функционируют свыше 2 тыс. малых и совместных предприятий, кооперативов [4].

Индексы объема продукции по видам деятельности в Украине в 2000–2008 гг. свидетельствуют о ежегодном росте объема продукции машиностроения, причем темпы прироста продукции машиностроения превышают темпы прироста продукции промышленности в целом (табл. 1).

Однако, анализ производства отдельных видов продукции в машиностроительном комплексе Украины в 2003–2008 гг. показал, что в количественном выражении объем отдельных видов продукции, в