

ГАЛУЗЬ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК СИСТЕМОУТВОРЮЮЧИЙ ФАКТОР ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ЗЕРНОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

© Луцюк І.В., 2014

Розкрито організаційно-технологічні особливості діяльності борошномельних підприємств та визначено особливості їх впливу на побудову обліку витрат. Побудовано модель системи вхідного і вихідного контролю якості заготівлі і переробки зерна спеціалізованими підприємствами. Наведено етапи життєвого циклу продукції борошномельного виробництва, на кожному з яких здійснюються витрати на якість продукції.

Ключові слова: витрати, виробництво, якість, собівартість, брак.

I. V. Lutsiuk

Lviv Polytechnic National University

SECTOR OF ACTIVITY AS A BACKBONE FACTOR ACCOUNTING AND CONTROL ON THE QUALITY COSTS OF FLOUR MILLING ENTERPRISES

© Lutsiuk I. V., 2014

The article reveals organizational and technological features of flour milling enterprises activity and defined the nature of their impact on cost accounting construction. We have built a model of the system input and output quality control of harvesting and processing of grain at the specialized enterprises. The characteristics of the technological process of harvesting and processing of grain, which affect the recognition, the structure of the operation costs and the formation of the major and by-products' cost is given.

Is indicated that the carrying out of several interrelated activities leads to the necessity of costs distribution by business segments, as these operations are performed simultaneously, using the same equipment and workers with elevator's own resources and products adopted from customers.

The phases of the operating cycle of harvesting and processing of grain is described. Since milling industry unites a series of interrelated processes, most enterprises use process-order costing. The objects of cost accounting on the flour milling enterprises is separate milling – a set of interrelated technological operations on processing of grain into flour. In one-grade milling the cost of 1 ton of flour is determined by dividing the total direct costs on the volume of production.

The milling industry in addition to the major product (flour of different grades) produces by-products (semolina, bran), waste of I and II categories, which can be sold as animal feed. To estimate the cost of each kind of products, enterprise evaluates the cost of separate milling and then allocate it between products. The calculation unit is 1 ton of products (flour, bran). In high-grade milling cost allocation carries out with conditional factors that are determined for each variety of products.

It is important to distinguish between joint products, failure and waste products, because their value have an influence on the major product's cost and accounting. By-products is a result of the technological process in the production of the major product and can be sold to consumers. The cost of recyclable waste is not included in the cost of finished products. Waste, that cannot be transferred to reprocessing and have to be salvaged, increases the cost of production.

Quality control is realized at all phases of processing of grain and includes input control of raw materials, measures to improve grain quality and quality control during storage and at all stages of the production process.

In general, implementation of the quality management system at the enterprise requires proper accounting and analytical support that will afford information regarding the amount of quality costs and activities results. Milling industry has a number of technological features, that should be considered, when building an accounting system, in particular: the existence of a few business' segments, the manufacturing of products from customer-owned raw materials, the complex nature of production, a significant proportion of industrial waste, seasonal fluctuations in the volume of raw materials, the continuity of the production process. The specifics of mills defines the nomenclature of quality costs, peculiarities of their inclusion in the cost of production or written off to business costs.

Key words: costs, production, quality, costs of manufacture, waste products.

Постановка проблеми. Зернопереробна промисловість є важливою складовою переробної промисловості України, оскільки забезпечує сировиною виробництво основних й життєво необхідних продуктів: хліба, хлібобулкових, макаронних та кондитерських виробів. Сьогодні значна кількість зернопереробних підприємств є перманентно збитковими, що пов'язано з високою собівартістю зберігання і переробки зерна поряд з державним регулюванням рівня рентабельності кінцевого продукту. Конкурентоспроможність продукції на вітчизняному та світовому ринках забезпечується оптимальним співвідношенням ціни і якості останньої. Своєю чергою, прийняття ефективних рішень у сфері управління якістю потребує об'єктивної та достовірної інформації про рівень витрат та результати діяльності, що формується системою бухгалтерського обліку.

Як зазначає С.В. Хорошайлов, система бухгалтерського обліку і звітності на українських підприємствах, що повністю спрямована на забезпечення можливості контролю держави за фінансовою діяльністю підприємства, не дає змогу виділити та оцінити витрати на забезпечення якості із загальної суми виробничих витрат [12]. Тому, на наш погляд, актуальною є проблематика організації та методики бухгалтерського обліку витрат на якість, що максимально відповідатиме потребам її управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням особливостей ведення обліку на підприємствах переробної промисловості (зокрема зернопереробних) займалися О.В. Бойко [10], М.А. Вишнеvsька [1], І.О. Відоменко [2, 5], І.О. Кузнецова [5], З.П. Меделяєва [6], Ю. Г. Мішучкова [7], Н.Л. Правдюк [9], В.В. Сопко [10], О.П. Сухоребра [11], О.В. Щербина [13] та ін.

Своєю чергою, значний внесок у вирішення проблем, пов'язаних із організацією і методикою бухгалтерського обліку витрат на якість зробили І.В. Десяткіна, В.М. Пархоменко, І.Ю. Тимрієнко, Н.А. Морозова-Герасимович та ін., однак виконані ними дослідження, попри комплексність, завершеність та достовірність результатів, не можуть бути екстрапольовані й імплементовані в практику зернопереробних підприємств України без урахування специфіки діяльності останніх.

Цілі статті. Враховуючи актуальність та недостатню опрацьованість тематики, вважаємо за доцільне розглянути організаційні, технічні та технологічні особливості діяльності зернопереробних підприємств та встановити їх вплив на побудову системи бухгалтерського обліку в частині витрат на якість продукції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підприємства, що займаються заготівлею та переробкою зернових культур, можна прокласифікувати, як:

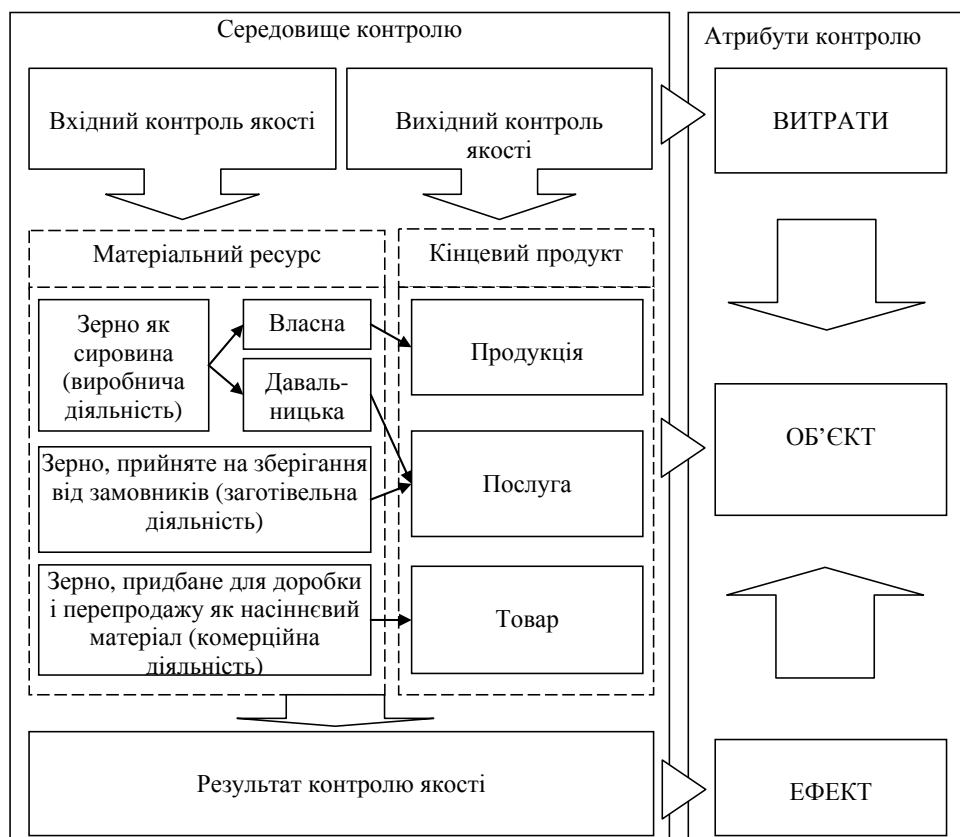
- 1) хлібоприймальні підприємства – такі, що займаються лише заготівлею і зберіганням зерна;
- 2) борошномельні підприємства – такі, що займаються лише виробництвом борошна з покупної сировини;
- 3) комбінати хлібопродуктів – такі, що надають послуги зі зберігання, сушіння, очищення зерна і переробляють його.

Відповідно до класифікатора видів економічної діяльності, операційна діяльність зернопереробних підприємств може охоплювати такі види: оброблення насіння для відтворення; виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості; оптова торгівля зерном, насінням і кормами для тварин; складське господарство. З огляду на це, для дотримання нормативних вимог та оптимальної структуризації обліково-узагальнюючої інформації під час складання фінансової звітності слід окремо виділяти такі об'єкти, як доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання за господарськими сегментами.

Організаційна структура зернопереробних підприємств зазвичай охоплює:

- елеваторне господарство (елеватори, механічні склади, сушильне господарство, виробничо-технологічна лабораторія, автомобільна вага);
- автотранспортне господарство (зерновози, борошновози, навантажувачі, технологічний транспорт, автомобілі, трактори тощо);
- борошномельне господарство;
- комбікормове господарство.

В одному складському господарстві зберігається зерно, що може бути сировиною для виробництва борошна, прийняте на складське зберігання та придбане для подальшого перепродажу. Виникає необхідність розподілу витрат на зберігання, доробку та контроль якості цього зерна за видами діяльності, що схематично зображено у вигляді моделі на рисунку.



Модель системи вхідного і вихідного контролю якості заготівлі і переробки зерна спеціалізованими підприємствами
Джерело: власна розробка автора

Операційний цикл заготівлі та переробки зерна містить сукупність послідовних операцій:

- 1) зважування та прийом зерна;
- 2) зберігання зерна на складах (очищення та знезараження зерна, сушіння зерна);
- 3) виробництво борошна;
- 4) фасування борошна;
- 5) зберігання борошна;
- 6) відвантаження борошна покупцям.

Оскільки зернопереробне виробництво об'єднує цикл взаємопов'язаних процесів, то для калькулювання собівартості борошна на більшості підприємств застосовується попередільний метод (process-order costing). За цим методом прямі витрати відображають не за кожним окремим видом продукції, а за переділами (стадіями виробництва), навіть якщо під час одного переділу виготовляється декілька видів продукції. Об'єктом обліку витрат є окремий переділ – частина технологічного процесу, що закінчується отриманням готового напівфабрикату, що може бути переданий у наступний переділ або реалізований покупцям. У результаті послідовного проходження сировини через усі переділи одержується готова продукція.

Об'єктами обліку витрат на борошномельно-круп'яних підприємствах є окремі помели. Помел – це сукупність пов'язаних технологічних операцій з переробки зерна на борошно. Помели бувають разові й повторювані (багаторазові). Останні, своєю чергою, поділяють на прості і складні. Сортове борошно можна отримати лише при повторюваних помелах, просте – при разових [8].

При односортових помелах пшениці собівартість 1 т борошна визначають діленням загальних прямих витрат на помел на обсяг виробництва.

Борошномельна галузь, крім основної, (борошно різних сортів) виробляє супутню продукцію (манна крупа, висівки). Крім того, отримуються відходи I та II категорій, що можуть бути реалізовані як корм для тварин.

Для визначення собівартості кожного сорту продукції спочатку оцінюють витрати на помел, після чого їх розподіляють за видами продукції. Калькуляційною одиницею в такому випадку є 1 т продукції (борошна, висівок, тощо). При сортових помелах розподіл виробничих витрат проводиться за умовними коефіцієнтами, що встановлені на кожен сорт продукції.

Важливо розрізняти супутню продукцію, брак та відходи виробництва, оскільки їх величина впливає на собівартість основної продукції та відображення в бухгалтерському обліку. Побічна (супутня) продукція виникає як один із результатів технологічного процесу під час виробництва основного продукту та її можна реалізувати споживачам, тоді як відходи виробництва не можуть бути використані для потреб підприємства або його покупців. Виробничі відходи поділяють на зворотні і незворотні. Зворотними відходами для борошномельного виробництва є залишки сировини, що утворюються в зерноочисному відділенні, які не призводять до зміни фізичних та хімічних характеристик зерна та можуть бути передані у повторну переробку [7]. Вартість зворотних відходів не входить до складу собівартості готової продукції. Відходи, які не можуть бути передані у повторну переробку і підлягають утилізації (висівки нижчого сорту, зернова січка, борошняний пил) збільшують собівартість продукції.

Під час визначення витрат від неналежної якості важливою є достовірна оцінка виробничого браку – продукції, яка не відповідає за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не може бути використана за своїм прямим призначенням, або може бути використана тільки після додаткових витрат на виправлення.

Якщо під час перевірки якості борошна буде виявлений брак, то виробничо-технологічна лабораторія складає акт, в якому зазначають кількість нестандартної продукції та ознаки, за якими продукція зарахована до нестандартної.

У бухгалтерському обліку нестандартна продукція незалежно від того, де вона міститься (у складі чи у вибійному відділенні), обліковується за рахунком незавершеного виробництва і тільки після усунення браку її можна зарахувати на рахунок готової продукції [4].

Отже, особливості технологічного процесу заготівлі та переробки зерна впливають на визнання, структуру й аналітичний облік витрат операційної діяльності та формування собівартості основної та супутньої продукції.

Вплив організаційно-управлінських, технічних та технологічних особливостей діяльності підприємств із заготівлі та переробки зернових культур на організацію обліку і контролю витрат операційної діяльності узагальнено в табл. 1.

Таблиця 1

**Особливості діяльності зернопереробних підприємств
та їх вплив на побудову системи обліку і контролю витрат**

Особливості	Вплив на побудову системи обліку і контролю витрат
Здійснення одночасно декількох взаємопов'язаних видів діяльності	Необхідність розподілу витрат за сегментами операційної діяльності. Облік витрат на зберігання та обробку зерна як самостійної галузі та як частини виробничого процесу виготовлення борошна
Виготовлення продукції з давальницької сировини	Власником сировини на всіх етапах її переробки є замовник, тому витрати виробництва відображають у складі собівартості наданих послуг
Виготовлення декількох видів продукції (основної та супутньої)	Необхідність розподілу комплексних витрат
Реалізація фасованої та безтарної продукції	Окреме калькулювання витрат на фасування та упаковку продукції
Значна частка виробничих відходів різних категорій	Необхідність виявлення і правильності визначення впливу величини зернових відходів на собівартість продукції
Сезонні коливання обсягу сировини	Виникнення додаткових витрат на оплату понадурочної праці робітників. Необхідність раціонального планування закупівлі сировини
Підпорядкування Міністерству аграрної політики та продовольства України	Необхідність ведення обліку та документування операцій відповідно до нормативних актів міністерства
Безперервний виробничий процес, що складається з взаємопов'язаних процесів	Застосування попередільного методу калькулювання собівартості

Контроль якості здійснюється на всіх етапах обробки зерна і він охоплює вхідний контроль сировини, заходи щодо підвищення якості зерна та контроль його якості під час зберігання, контроль якості на всіх етапах виробничого процесу.

Проведення технохімічного контролю на всіх стадіях виробництва, за визначених організаційно-технічних умов та відповідної кваліфікації виконавців, спрямоване на поліпшення якості продукції, впровадження раціональних технологій, дотримання норм витрат сировини і матеріалів, зниження їх втрат [3].

Якість борошна безпосередньо залежить від якості сировини, що надходить на переробку. Якість зерна визначають лаборанти підприємства за показниками його придатності для цільового використання (запах, смак, колір, вміст і якість сирої клейковини у зерні пшениці, натура зерна пшениці, жита, ячменю тощо) [3].

Борошномельні підприємства підпорядковуються Міністерству аграрної політики та продовольства України, а отже, використовують у своїй діяльності нормативно-інструктивні матеріали профільного міністерства.

Відповідно до Інструкції [4] з метою перевірки роботи виробничих цехів і виявлення результатів використання сировини на борошномельних, круп'яних і комбікормових підприємствах у кінці місяця проводиться зачистка виробничого корпусу комісією в складі головного інженера, начальника виробничого цеху, начальника виробничо-технологічної лабораторії і головного бухгалтера.

В акті зачистки вказується маса відпущеної у переробку сировини, маса отриманої продукції (за сортами), висівок і відходів (придатних і непридатних), а також якість сировини і всіх отриманих продуктів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Впровадження системи управління якістю на підприємстві потребує належного обліково-аналітичного забезпечення, що формуватиме інформацію щодо обсягу понесених витрат на якість та результатів діяльності. Зернопереробне виробництво має низку технологічних особливостей, які слід враховувати під час побудови системи бухгалтерського обліку, зокрема наявність декількох сегментів діяльності, можливість виготовлення продукції з давальницької сировини, комплексність виробництва, значна частка виробничих відходів, сезонні коливання обсягу сировини, безперервність виробничого процесу. Специфіка діяльності борошномельних підприємств визначає номенклатуру статей витрат на якість, особливості їх зарахування до собівартості продукції чи списання на витрати періоду, а також ведення аналітичного обліку на цій функціональній ділянці робіт.

1. Вишнева М.А. Особенности учета на зерноперерабатывающих предприятиях / М.А. Вишнева // Учет в производстве. – 2003. – № 3. – С. 63–76. 2. Відоменко І.О. Сучасні проблеми планування та калькулювання витрат в зернопереробній промисловості / І. О. Відоменко // Економіка харчової промисловості. – 2011. – № 2. – С. 27–34. 3. Заверюха Л. О. Методичні аспекти нормування праці лаборантів зернопереробних підприємств / Л. О. Заверюха, О. М. Полонська, Л. Д. Костиненко // Продуктивність агропромислового виробництва (економічні науки). Науково-практичний збірник Українського науково-дослідного інституту продуктивності агропромислового комплексу (НДІ “Укragропромпродуктивність”) Міністерства аграрної політики України. – 2011. – № 21. – С. 80–87. 4. Інструкція з обліку й оформлення операцій із зерном і продуктами його переробки на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах, затверджена наказом Міністерства аграрної політики України від 13.10.2008 р. – № 661. 5. Кузнецова І.О. Сучасні підходи щодо планування собівартості продукції борошномельних підприємств / І.О. Кузнецова, А.М. Богатирьов, І.О. Відоменко // Економічні науки. Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5. Т.1. – С. 22–26. 6. Меделяева З.П. Учет и управление затратами в мукомольном производстве / З.П. Меделяева, С.Н. Нечаева, Е.Б. Трунова // Экономические науки. Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2012. – № 2 (33). – С. 242–247. 7. Мишучкова Ю.Г. Проблемы классификации и учета побочной продукции и возвратных отходов в мукомольной промышленности / Ю.Г. Мишучкова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 24. – С. 30–36. 8. Подпратов Г.І. Зберігання і переробка продукції рослинництва: навч. посібник / Г.І. Подпратов, Л.Ф. Скалецька, А.М. Сеньков, В.С. Хилевич. – К.: Мета, 2002. – 495 с. 9. Правдюк Н.Л. Тенденції розвитку фінансового обліку в агропромисловому виробництві: монографія / Н. Л. Правдюк. – К.: ННЦ “Інститут аграрної економіки”, 2005. – 420 с. 10. Сопко В.В. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / За ред. В.В. Сопко, О.В. Бойко. – К., 2001. – 514 с. 11. Сухоребра О. П. Облік витрат та його вдосконалення на підприємствах хлібопродуктів / О. П. Сухоребра // Економіка. Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. – 2001. – Вип. 53. – С. 73–76. 12. Хорошайлов С.В. Шляхи вдосконалення механізму державного управління якістю продукції переробних підприємств АПК України / С. В. Хорошайлов // Актуальні проблеми державного управління: Збірник наук. праць. 2006. – Вип. 2 (28). – С. 306–313. 13. Щербина О.В. Організаційно-технологічні особливості борошномельного виробництва та їх вплив на побудову обліку витрат / О. В. Щербина // Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – № 7. – С. 211–214.