

УДК 657

**Майданевич Ю.П., здобувач,
Житомирський державний технологічний університет,
Гладченко Л.М., магістрант,
Житомирський державний технологічний університет**

ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ВИРОБНИЦТВОМ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

Запропоновано форми первинних документів, які є засобом ефективного оперативного управління виробництвом молочної продукції

Постановка проблеми. Для ефективного управління та контролю за витратами на виробництво молочної продукції необхідно розробити систему документування на підприємствах молочної промисловості, 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 невивірний брак, в якому обсязі необхідно закуповувати виробничі запаси, якої якості, скільки нових замовлень приймати тощо. Тобто, виникає потреба у розробці системи документування операцій, пов'язаних з виробництвом молочної продукції.

Аналіз літературних джерел показав, що питання документування витрат на виробництво розглядається у кожному підручнику з бухгалтерського обліку, однак, серед вчених відсутнє узагальнення та рекомендації щодо використання конкретних форм документів для удосконалення обліку витрат на виробництво молочної промисловості.

Мета дослідження полягає у аналізі існуючих і розробці первинних та зведених форм документів, які б дозволяли ефективно управляти виробничими процесами на підприємствах молочної промисловості.

Виклад основного матеріалу. 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 обирати 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 [2, 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 [4]. 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. 1. наведений перелік первинних документів, які можуть використовуватися для оформлення господарських виробничих операцій.

Особливістю молочної промисловості, є те, що обсяг виробництва, у розрізі різних найменувань готової продукції, на окремих підприємствах постійно коливається, залежно від обсягу поставки основної 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 роздрібної торгівлі. Так як молочне виробництво є матеріаломістким, дані про сировину також використовуються для визначення обсягів виробництва.

Таблиця 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

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 (табл.2), 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).

Таблиця 2. Заявка на виробництво продукції та отримання сировини і основних матеріалів у виробництво

№ з/п	Назва готової продукції	Од. виміру	Плановий випуск	Дата		
				Необхідні сировина та матеріали		
				Назва	Од. виміру	Кількість

Виконавець: _____

Керівник: _____

Основним завданням складання такого документу є прогнозування обсягів виробництва, однак, дані, які він містить, 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 тонну продукції, тобто шляхом розрахунку. Як наслідок, економія або перевитрата 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 зловживанням та розкраданням.

Для ліквідації вище перерахованих недоліків, доцільно використовувати розроблену форму Відомості на відпуск (отримання) сировини у виробництво (табл.3.), яка виписується на добу в одному примірнику в прийомно-апаратному цеху. Форма даного документу передбачає відображення не лише фактично відпущеної сировини, але і 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. Використання даного документу дозволить сформувати впорядковану та прозору систему відпуску сировини у виробництво, забезпечить можливість ведення оперативного контролю за її використанням.

Таблиця 3. Відомість на відпуск (отримання) сировини у виробництво

№ з/п	Вид продукції	Вид сировини	Од. виміру	Відпуск згідно Заявки	Фактичний відпуск	Відхилення	Дата Причина відхилення

Відпустив: _____

Отримав: _____

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 (табл.4.), 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, які дозволяють отримати повну характеристику сировини та напівфабрикатів, які передаються: 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 первинного 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.

Таблиця 4. Накладна на внутрішнє переміщення молочної сировини та матеріалів

з _____ в _____ Дата _____

№ з/п	Вид сировини, матеріалів, напівфабрикатів	Од. виміру	Кількість	Якісні показники				
				Температура	Густина	Кислотність	Жирність	Сорт

Здав: _____

Прийняв: _____

Бухгалтерська інформація, яка міститься у первинних документах 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.

Під управлінською звітністю розумітимемо внутрішню 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:

- внутрішній звіт повинен бути адресним і конкретним;
- форми внутрішніх звітів повинні надавати корисну оперативну інформацію користувачам у зручному для сприйняття вигляді;
- 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 [3, с.349]. 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 (табл. 5.).

Таблиця 5. Звіт центру відповідальності про обсяг виготовленої продукції та понесені витрати на виробництво за період з _____ по _____

Дата	Вид продукції	Од. виміру	Кількість	Витрати						Брак				
				Вид сировини	Од. виміру	Планові	Фактичні	Відхилення	Причина	Виправний	Сума	Невиправний	Сума	Причина

Звіт склав: _____

Дата «_» _____ 200_р.

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.

За підсумками проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. 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.

2. Необхідність запропонованих змін ґрунтується на тому, що розроблені форми первинних документів 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.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 726 с.

2. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999р. № 996-XIV.

3. Звітність підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та Н.А. Остап’юк. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 428 с.

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Управління методологією обліку в агропромисловому виробництві. За ред. П.Т. Саблука. – К.:ІАЕ. – 2002. – С.45-90.