

тання розміру утримань з оплати праці працівників АПК, особливо з огляду на те, що розміри оплати праці в сільському господарстві є нижчими серед галузей економіки.

Вважаємо, що основним напрямом розв'язання зазначених проблем повинен стати пошук оптимальних ставок єдиного соціального внеску для аграрних товаровиробників з урахуванням інтересів усіх заінтересованих сторін: з огляду на забезпечення умов для відтворення діяльності та фі-

нансової стійкості – для підприємств АПК і виконання фіскальної функції й забезпечення фінансової бази для формування джерел фінансування по кожному виду соціального страхування – для держави. Водночас питання удосконалення розрахунків за соціальним страхуванням підприємств АПК слід вирішувати в комплексі з питаннями удосконалення державної підтримки аграрної галузі, оскільки мова йде про пропорції вилучення та виділення державних коштів.

Проаналізовано особливості переходу та оцінено досвід застосування єдиного соціального внеску в сільськогосподарських і переробних підприємствах. Визначено основні переваги й недоліки організації розрахунків за соціальним страхуванням у підприємствах АПК.

Проанализированы особенности перехода и осуществлена оценка применения единого социального взноса в сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятиях. Определены основные преимущества и недостатки организации расчетов по социальному страхованию в предприятиях АПК.

The features of the transition are exposed and assessment of the application of the unified social payment to the agricultural and processing enterprises is carried out. The main advantages and disadvantages of the organization of social security calculations to agricultural enterprises are defined.

*

**А.А. ЧИРВА, старший викладач
Національний університет державної податкової служби України**

Удосконалення обліку виробничих витрат у системі рахунків у хлібопекарських підприємствах

На підставі загального визначення фінансового обліку як упорядкованої та регламентованої інформаційної системи, що систематично відображує в часі й просторі перетворення її стану, всіх господарських фактів, можна виділити необхідність її суттєвих змін. На відміну від зарубіжних країн, в яких формування і розвиток економіки та системи бухгалтерського обліку відбувалися природним шляхом протягом багатьох років, в Україні проходить прискорена економічна реформа, що вимагає відповідних перетворень у системі бухгалтерського обліку. Такі перетворення повинні враховувати важливі галузеві особливості при побудові фінансового обліку в кожному підприємстві.

Дослідженню впливу галузевих особливостей на побудову бухгалтерського обліку в харчовій промисловості в цілому і хлібо-

пекарного виробництва зокрема, постійно приділялась увага з боку науковців таких як: Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, Л.В. Жилкіна, В.О. Ластовецький, А.В. Озеран, В.М. Озеран, В.В. Сопко. При цьому важливим об'єктом наукових досліджень є логічна побудова фінансового обліку в системі рахунків. Теоретичним та методичним аспектам розвитку системи рахунків бухгалтерського обліку в Україні присвятили свої праці багато вчених: О.С. Бородкін, Б.І. Валуєв, Т.В. Давидюк, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, Н.М. Малюга, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, В.Г. Швець, І.Й. Яремко. Але донині не має єдиної думки щодо механізму використання рахунків класу 8 і класу 9 для підприємств виробничо-комерційної сфери й для хлібопекарних підприємств зокрема. Протя-

гом останніх десяти років (2000-2010) було захищено 11 кандидатських дисертацій, присвячених питанням удосконалення обліку в хлібопекарних підприємствах¹, але питання впливу галузевих особливостей останніх на фінансовий облік виробничої діяльності висвітлено недостатньо.

Мета статті – проаналізовано сучасні варіанти побудови фінансового обліку виробничої діяльності в системі рахунків, зробити пропозиції щодо вдосконалення наявних варіантів із використанням розширеного плану рахунків для хлібопекарних підприємств при побудові фінансового обліку виробничих витрат.

Головним завданням реформування бухгалтерського обліку в Україні є приведення національної системи обліку та звітності у відповідність із реаліями ринкової економіки. Провідне місце у цьому займає держава, яка має регуляторну функцію щодо встановлення чітких правил і процедур обробки інформації для складання фінансової звітності. При цьому важливо пам'ятати про галузеву приналежність кожного підприємства та відповідно до неї запропонувати до використання удосконалені плани рахунків. А суб'єктам підприємництва дати змогу самостійно встановлювати межі й форми ведення обліку для внутрішніх потреб управління, включаючи ведення згідно з вибраним варіантом, системи рахунків: обліку доходів, витрат, товарно-грошових потоків, а відтак їх деталізації та регламентації у необхідному для окремого підприємства аспекті.

Підкресливши важливість застосування відповідної галузевої системи рахунків у кожному підприємстві, необхідно сказати про розвиток національного плану рахунків. Так, в еволюції планів рахунків України можна виділити кілька основних етапів, на яких він зазнавав значних змін і перетворень, серед яких одним з найвагоміших, на нашу думку, є робота у напрямі розробки типових планів рахунків для різних галузей економіки. При цьому з метою збереження та поглиблення інформативності обліку виробничих підприємств до Інструкції «Про

застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291 від 30.11.99 (зі змінами та доповненнями)² (далі – Інструкція №291) доцільно використовувати удосконалені робочі плани рахунків. Таке удосконалення й одночасне врахування галузевих особливостей при відображенні специфічних об'єктів бухгалтерського обліку уможливить забезпечення прозорості порівнянності даних про результати діяльності підприємств для макроекономічних узагальнень.

Вплив системи рахунків на побудову фінансового обліку в управлінні підприємством, безперечно, відіграє центральну роль. Оскільки бухгалтерський облік покликаний суцільно та безперервно відображати всі господарські факти відповідного підприємства на основі принципу подвійного запису, то побудова обліку має забезпечити можливість наступного групування показників діяльності у системі суспільних відносин на рівні системи національних рахунків. Найповніше такі вимоги відображаються у системі рахунків – систематизованому переліку, так званому робочому плані рахунків.

Нині в Україні побудова фінансового обліку виробничої діяльності здійснюється у системі таких рахунків: рахунки витрат за елементами (клас 8), рахунки витрат діяльності (клас 9), окремі рахунки запасів (клас 2), до яких належать «Виробництво», «Напівфабрикати», «Брак у виробництві», «Витрати майбутніх періодів». Економічна та структурна характеристика наведених рахунків викладена в Інструкції №291, але на сучасному етапі вона потребує подальших удосконалень. Так, рахунки класу 8 згідно з Інструкцією №291 «...призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду. Витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до

¹ Сайт Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/_scripts/wwwi32.exe/\[in=_scripts/ep.in\]](http://www.nbuv.gov.ua/_scripts/wwwi32.exe/[in=_scripts/ep.in]).

² Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.99 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=6&nreg=z0893-99>.

зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)».

Основні вимоги до визнання, складу й оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"¹. На рахунках цього класу, крім рахунка 85 "Інші витрати", ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Використовуючи Інструкцію, хлібопекарні підприємства, які визначені суб'єктами малого підприємництва (наприклад, мініпекарні), для обліку витрат можуть використовувати «...тільки рахунки класу 8 із списанням у дебет рахунка 23 "Виробництво" щомісячно сум у частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) і в дебет рахунка 79 "Фінансові результати" в кінці року або щомісяця сум у частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат...». Інші хлібопекарні підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами зі щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 "Виробництво" та рахунками класу 9 "Витрати діяльності". Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" згідно з Інструкцією №291 «...застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності й витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їхніх наслідків. За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 "Фінансові результати"...».

Наведена сучасна економічна та структурна характеристика рахунків класу 8 і класу 9, викладена в Інструкції №291, не враховує складність обліку процесу виробництва. При цьому доцільно підтримати ду-

мку проф. В.В. Сопка² та інших науковців у тому, що вироблений продукт у бухгалтерському обліку має відображатися за фактичною собівартістю, що найповніше надає інформацію про обсяг засобів, вкладених у створення продукту. У зв'язку з цим у бухгалтерському обліку перш ніж відобразити вироблену продукцію необхідно визнати її собівартість, тобто підрахувати затрати уречевленої й живої праці на виробництво одиниці продукції. Тому виникає очевидна невідповідність побудови рахунків вимогам управління виробничим процесом, особливо при обчисленні собівартості. Можна назвати також інші причини. Наприклад, рахунок «Виробництво» виконує одночасно три функції: матеріальну (на ньому обліковують незавершене виробництво), збірно-розподільну та калькуляційну. На нашу думку, в системі рахунків відсутні такі необхідні рахунки, як «Зведення видів витрат», «Випуск продукції». Тому доцільно у виробничих хлібопекарних підприємствах запровадити додаткові вищеназвані рахунки у робочі плани рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій. При цьому важливо враховувати, який із варіантів фінансового обліку витрат діяльності було вибрано підприємством.

На сучасних хлібозаводах Київського регіону застосовуються такі поширені варіанти обліку виробничої діяльності в системі рахунків:

за простим варіантом (без застосування рахунків класу 8);

за розширеним варіантом (з використанням рахунків класу 8).

Ці варіанти детально розглянуто в праці В.В. Сопка³. Загальною рисою простого й розширеного варіантів фінансового обліку виробничої діяльності в системі рахунків є те, що в першу чергу на рахунках обліку ресурсів обліковується збільшена вартість активів, які надійшли на виробниче підприємство. Потім згідно з простим варіантом прямі витрати за елементами потрапляють на рахунок «Виробництво». Згідно з розширеним варіантом, ін-

¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 "Витрати". Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. №318 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.

² Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. / В.В. Сопко, В.Н. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.

³ Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / В.В. Сопко. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 286-287.

формація з рахунків обліку ресурсів проходить додаткову трансформацію і тільки тоді потрапляє на рахунок «Виробництво». Головна відмінна риса простого варіанта фінансового обліку виробничої діяльності в системі рахунків від розширеного варіанта – це додаткове детальне відображення інформації про ресурси підприємства, спрямовані на виробництво на рахунках класу 8.

Саме на етапі узагальнення облікової інформації про виробничий процес у хлібопекарних підприємствах на рахунку «Виробництво» цей рахунок необхідно розвантажити від частини функцій, які він виконує. Збірно-розподільну функцію може виконувати додатковий синтетичний рахунок «Зведення видів витрат», що спростить облікову процедуру. Додатково потрібно враховувати, що в хлібопекарних підприємствах через короткотерміновий виробничий цикл незавершене виробництво практично відсутнє. Тобто, функція обліку незавершеного виробництва на рахунку «Виробництво» в хлібопекарних підприємствах непотрібна. Залишивши на рахунку «Виробництво» функцію калькулювання виробничої собівартості готової продукції основного виробництва з подальшим списанням у дебет рахунка «Готова продукція», доцільним є застосування додаткового рахунка «Випуск продукції», який спростить процедуру обліку випущеної хлібопекарної продукції за її видами.

Таким чином, перший етап обліку процесу виробництва – відображення використаних ресурсів на виробництво в системі ра-

хунків – це важлива ланка у загальній побудові фінансового обліку в підприємствах. При цьому важливо враховувати, який із варіантів фінансового обліку виробничої діяльності в системі рахунків було обрано підприємством. При використанні варіанта без обліку витрат на рахунках класу 8 «Витрати за елементами» виникає додаткова робота для їх визначення при складанні фінансової звітності. З використанням рахунків класу 8 трансформація інформації є більш деталізованою, а відтак і доречною для всіх виробничих підприємств, у тому числі для хлібопекарних зокрема.

На основі проведених досліджень можна зробити наступні висновки:

1. Основне місце у побудові фінансового обліку в управлінні підприємством займає раціональна система рахунків. Побудова фінансового обліку в хлібопекарних підприємствах повинна відтворювати реальну інформацію про виробничі витрати.

2. Облік витрат, виокремлення обліку витрат, облік доходів і фінансових результатів – центральний момент у побудові системи фінансового обліку. При цьому в загальній побудові фінансового обліку виробничої діяльності хлібопекарних підприємств у системі рахунків незалежно від варіанта виникає необхідність удосконалення робочих планів рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій, які використовуються, новими рахунками.

Проаналізовано сучасні методи фінансового обліку виробничої діяльності в системі рахунків, запропоновано використання нових рахунків для вдосконалення обліку виробничих витрат, висвітлено питання необхідності гармонізації фінансового та податкового обліку в частині обліку податку на прибуток. Обґрунтовано необхідність урахування галузевих особливостей хлібопекарних підприємств при побудові фінансового обліку виробничих витрат.

Проанализированы современные методы бухгалтерского финансового учета производственной деятельности в системе счетов, предложено использование новых счетов для усовершенствования учета производственных затрат, освещен вопрос необходимости гармонизации финансового и налогового учета в разрезе учета налога на прибыль. Обоснована необходимость использования отраслевых особенностей хлебопекарных предприятий при построении финансового учета производственных затрат.

In article modern methods of calculation of the financial accounts of industrial activity in system of accounts are analysed, use of new accounts for improvement of the account of industrial expenses is suggested, the guidelines for harmonization of financial accounting and the tax accounting in the context of the profit tax are considered. The necessity of application of branch features of the baking enterprises at calculation of the financial account of industrial expenses is substantiated.

* * *