

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу**

ЯРЦЕВА ІВАНН МИКОЛАЇВНА

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ
ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ
ПРОМИСЛОВОСТІ
MANAGERIAL ACCOUNTING AND ANALYSIS OF THE
PRODUCTION COSTS AT ENTERPRISES OF OIL AND FAT
INDUSTRY**

**Спеціальність 071 – облік і оподаткування
Магістерська програма –
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу**

Студентки групи ОПЗЗзм - 21
І.М. Ярцева

(підпис)

Науковий керівник:
к.е.н., доцент **І.М. Белова**

(підпис)

**Дипломну роботу допущено
до захисту:**

**Завідувач кафедри
д.е.н., професор Бруханський Р.Ф.**

(підпис)

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	...3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ В УКРАЇНІ	...6
1.1. Витрати як об'єкт бухгалтерського обліку та економічного аналізу підприємств олійно-жирової промисловості	..6
1.2. Технологічні особливості олійно-жирових підприємств та оцінка обліку й аналізу виробничих витрат	.16
1.3. Бюджетування витрат виробничих підрозділів як умова вдосконалення їх обліку, контролю та аналізу	28
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	38
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ	.. 40
2.1. Методичні основи управлінського обліку виробничих витрат на підприємствах олійно-жирової галузі	40
2.2. Організаційні засади управлінського обліку виробничих витрати в умовах бюджетування	54
2.3. Гармонізація облікових процесів витрат виробничих підрозділів на олійно-жирових підприємствах	..69
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	..80
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ГАЛУЗІ В УКРАЇНІ	..81
3.1. Удосконалення інструментарію та інформаційне забезпечення управлінського аналізу на олійно-жирових підприємствах	..81
3.2. Релятивно-кількісні методи маржинального аналізу в системі управлінського аналізу витрат	..90
3.3. Удосконалення управлінського аналізу витрат «центрів відповідальності» виробничих підрозділів на основі «гнучких бюджетів»	..105
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	112
ВИСНОВКИ	113
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ ...	115

ВСТУП

Актуальність теми. Однією з пріоритетних галузей для економіки України є олійно-жирова промисловість, продукція якої користується високим попитом на національному ринку. Разом з тим серйозною проблемою на олійно-жирових підприємствах є недосконалість системи управлінського обліку та аналізу виробничих витрат. Висока матеріаломісткість продукції підприємств олійно-жирової промисловості спонукає приділяти увагу саме управлінському обліку витрат, підґрунтям якого є бюджетування. Це, у свою чергу, доводить необхідність розроблення концептуально нових моделей управлінського обліку.

Управління рівнем виробничих витрат значною мірою залежить від інформаційного забезпечення даного процесу, системою управлінського обліку на всіх технологічних переділах виготовлення олії, що обумовлює необхідність здійснення теоретичних та методичних розробок у цьому напрямі.

Проблеми теорії і методології управлінського обліку та економічного аналізу витрат, зокрема, виробничих висвітлюються у працях багатьох відомих фахівців. Вагомий внесок у дослідження обліково-економічної сутності витрат в Україні зробили такі вчені, як Р.Ф. Бруханський, І.М. Белова, Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, Т.В. Дідоренко, Н. І. Дорош, Г. Г. Кірейцев, Я. Д. Крупка, Л. Г. Ловінська, Є. В. Мних, Л. В. Нападовська, М.С. Палюх, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, П. Т. Хомин, В. Г. Швець та ін.

Віддаючи належне науковим розробкам вітчизняних учених, слід відзначити, що в олійно-жировій галузі управлінський облік і економічний аналіз витрат виробничих підрозділів ведеться тільки постатейно, що не дає можливості контролювати їх рівень за «центрами відповідальності». Це обумовлює вибір теми роботи, визначає її актуальність і практичну значимість, основні напрями дослідження, його мету і завдання.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є узагальнення теоретичних і методичних положень та розроблення практичних рекомендацій,

спрямованих на вдосконалення обліку, контролю і аналізу виробничих витрат шляхом упровадження бюджетування для забезпечення конкурентоспроможності олійно-жирових підприємств України.

Відповідно до мети дослідження в роботі поставлено й розв'язано такі науково-практичні завдання:

- систематизувати теоретичні підходи щодо визначення сутності витрат та обґрунтувати підходи до їх обліку і аналізу в умовах бюджетування;
- визначити специфіку організаційно -методичних підходів облікового процесу з урахуванням особливостей олійно -жирової галузі;
- розробити методичні засади управлінського обліку витрат виробничих підрозділів в умовах бюджетування;
- удосконалити систему тактичного та стратегічного планування на основі маржинального аналізу витрат у діяльності олійно-жирових підприємств;
- удосконалити управлінський аналіз витрат виробничих підрозділів на основі «гнучких бюджетів».

Об'єктом дослідження є процеси облікового формування виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах України.

Предметом дослідження є комплекс теоретико-методичних, організаційних і практичних положень управлінського обліку та аналізу виробничих витрат у системі управління в ТзОВ «Агро Захід».

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи теоретичного та емпіричного пізнання економічних явищ і процесів в обліку та аналізу виробничих витрат. Для з'ясування економічної сутності виробничих витрат олійно-жирових підприємств, удосконалення методики управлінського обліку витрат виробничих підрозділів у роботі використано методи пізнання та спостереження, термінологічного аналізу, індукції та дедукції, теоретичного узагальнення, системний підхід. Застосування методів аналізу і синтезу дозволило визначити місце виробничих витрат у системі бюджетування, їх

вплив на ефективність управління. Метод порівняння застосовано для оцінювання фактичного стану та визначення шляхів удосконалення управлінського обліку виробничих витрат в умовах бюджетування. Статистичні й економіко-математичні методи застосовані для оцінювання виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах.

Інформаційною базою роботи є законодавчі акти та нормативні документи, закони України, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, звітності, аудиту та міжнародні документи, ст; Інтернет-ресурси, наукові праці вітчизняних та іноземних учених, первинні документи, фінансова звітність та офіційні статистичні матеріали олійно-жирових підприємств, матеріали науково-практичних конференцій.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробленні практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних засад обліку та аналізу виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах.

Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості застосування запропонованих у роботі рекомендацій і пропозицій, спрямованих на удосконалення управлінського обліку та аналізу виробничих витрат.

Апробація результатів. Основні положення і результати дипломного дослідження висвітлені у статті “Управлінський облік витрат в умовах впровадження бюджетування на олійно-жирових підприємствах і опубліковані в збірнику «Обліково-аналітичне та правове забезпечення інвестиційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку»: збірник наукових праць всеукр. наук.-прак. конф. (30 березня 2017 р., м.Тернопіль). Тернопіль: Крок, 2017. – С. 178-181.

Структура та обсяг роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів і висновків, списку використаної літератури. Основний зміст дисертації викладено на 129 сторінках друкованого тексту. Робота містить 23 таблиці, 16 рисунків і список використаної літератури із 129 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ В УКРАЇНІ

1.1. Витрати як об'єкт бухгалтерського обліку та економічного аналізу підприємств олійно-жирової промисловості

Сучасне конкурентне середовище вимагає в новому розкритті змісту витрат виробництва. Методичні засади управління витратами, а отже, і організація, і побудова їх обліку витікають із визначення сутності понять «витрати» і «собівартість». Поняття «витрати» і «собівартість» взаємопов'язані, адже друга формується в процесі здійснення перших.

Впровадження ринкових механізмів управління на підприємствах України базується на економічній теорії. Одним із її складових елементів є категорія «витрати», визначення сутності якої вкрай актуально. Щодо цього варто розглянути точки зору науковців як країн з розвиненою ринковою економікою, так і вітчизняних.

Згідно з Положенням стандартом бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати» [100] «Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати будуть достовірно оцінені».

У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 НП(С)БО 1 « Загальні вимоги до фінансової звітності » термін « витрати » подано в розумінні: «Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками» [90]. Аналізуючи ці визначення необхідно зазначити, що у НП(С)БО 1 йдеться про «зменшення економічних вигод», тоді як у П(С)БО 16 –

про «зменшення активів або збільшення зобов'язань». Відповідно до IFRS [87] витрати – зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або виснаження активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками. Згідно з GAAP [86] витратами є фактичні або передбачувані відтоки грошових коштів чи їх еквівалентів, які виникли або виникнуть в результаті основної діяльності компанії.

В Україні склад статей витрат, що формують собівартість продукції, визначено державою в національних стандартах бухгалтерського обліку, а також галузевих положеннях. У країнах з розвинутою ринковою економікою держава не регламентує переліку статей собівартості і не вимагає їх оприлюднення, оскільки для підприємства це є комерційна таємниця. Для визначення оподаткованого фінансового результату державні фіскальні органи використовують валові доходи і валові витрати, а не собівартість.

Отже, витрати, які слід враховувати при прийнятті економічних рішень – це завжди альтернативні витрати, тобто альтернативна вартість (цінність) ресурсів при найдоцільнішому та найбільш альтернативному варіанті їх застосування [34, с.15]. Витрати на оплату ресурсів здійснюються в грошовій формі та часто називаються економічними витратами.

Вітчизняні вчені-економісти, які спеціалізуються на науковій проблематиці з питань витрат підприємства, по-різному трактують їх сутність. У своїх працях при розгляді витрат визначають їх як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання [46, с.124].

Поняття «витрати» вченими трактується як в економічному, так і в бухгалтерському розумінні. Економічні витрати розуміються як витрати більш вигідних можливостей, які можливо отримати при інших, ніж уже здійснені, вкладеннях.

Мельник Л. Г. та Корінцева О. І. вважають, що «витрати» – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того,

щоб залучити й отримати ресурси в межах цього напрямку [88, с. 369].

Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. вважають, що «витрати – це вартісне вираження абсолютної величини споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [116, с.9].

Професор Пушкар М. С. зазначає, що «витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)» [108, с. 125].

Професор Сопко В. В. розуміє використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці, як «затрати», а «витрати» – це здійсненні витрати на придбання матеріалів, послуг тощо [111, с. 341].

Професор Нападовська Л. В. вважає, що термін «витрати» згідно з національними стандартами означає використання (відтік) грошових коштів та що під затратами слід розуміти сукупність витрат на виробництво продукції та реалізацію [89, с. 241].

Карпова Т. П. асоціює затрати із собівартістю. За її переконаннями, «собівартість (затрати) – величина використовуваних у певних цілях ресурсів у грошовому виразі» [87, с. 81].

Отже, витрати з економічної точки – це використання різних видів ресурсів, а з бухгалтерської – це тільки конкретні витрати ресурсів.

З цього приводу вважається найкраще розкриття сутності сучасному розумінні, що витратами є виключно використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси.

Дослідження підтверджують, що найбільш обґрунтованою є класифікація, запропонована К. Друрі, за якою всі витрати розподіляються за трьома напрямками: 1) для калькулювання й оцінки собівартості продукції; 2) для планування і прийняття управлінських рішень; 3) для здійснення процесу контролю і регулювання. В основу класифікації повинен бути покладений

принцип потреб управління, який можна сформулювати як різні класифікації для здійснення різних функцій управління [51, с. 54]. Критерій класифікацій витрат наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Критерії класифікації витрат в економічній літературі [3]

Автори	Критерії класифікації
Атамас П. Й., Бутинець Ф. Ф., Бахрушина М. А.	– для оцінки запасів і визначення фінансового результату; – для прийняття управлінських рішень і планування; – для контролю виконання
Меренко Л. О.	– для визначення собівартості та фінансового результату; – для стратегічного і поточного планування діяльності підприємства; – для планування поточних витрат; – для контролю поточних витрат
Мних Є. В.	– для визначення собівартості продукції і розрахунків фінансових результатів; – для раціоналізації витрат та їх планування; – для контролю і регулювання витрат за «центрами відповідальності»
Гаррісон Р., Норін Є., Брюер П.	– підготовка зовнішньої фінансової звітності; – передбачення змін витрат у зв'язку зі зміною ділової активності; – оцінка витрат відносно об'єктів; – прийняття рішень; – забезпечення якості

За видами витрати класифікуються за економічними елементами та за статтями калькуляції. Під економічним елементом витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами. Це групування дозволяє відповісти на питання, що витрачено на цей об'єкт.

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством самостійно, виходячи з питомої ваги кожної статті в загальній сумі витрат і їх економічного змісту. Це пояснюється тим, що таке угруповання і класифікація не впливають на фінансову звітність, в якій відображається тільки собівартість реалізованої продукції.

Основними принципами калькуляції собівартості продукції є [12, с. 59]:

– у собівартості повинні знайти відображення всі витрати, пов'язані з виробництвом і збутом продукції;

- витрати мають бути подані в економічно обумовленій класифікації;
- необхідне максимальне підвищення частки прямих витрат і науково обґрунтований розподіл непрямих витрат;
- підрахунок собівартості повинен здійснюватися такими методами, які забезпечували б зіставність даних і можливість визначення резервів зниження витрат.

Виробничі витрати виступають як окремі статті витрат, що плануються, нормуються і фактично обліковуються. Облік може здійснюватися за такими статтями, які підприємство самостійно визначає з урахуванням своїх специфічних особливостей [41, с. 55]:

- витрати покупної сировини;
- витрати основних матеріалів;
- витрати допоміжних матеріалів;
- витрати таропакувальних матеріалів;
- витрати на напівфабрикати власного виробництва;
- покупні напівфабрикати і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
- витрати на основну та додаткову заробітну плату;
- відрахування на заробітну плату на соціальні заходи;
- витрати на паливо та енергію на технологічні цілі;
- витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання;
- загальновиробничі витрати;
- інші виробничі витрати;
- непродуктивні витрати;
- попутна продукція (вираховується);
- відходи.

Щоб забезпечити формування витрат за вказаними вище статтями, необхідно вирішити низку таких важливих проблем, як [1, с. 3]:

1. Удосконалення документального оформлення операцій з відпуску матеріальних ресурсів у виробництво.

2. Вибір методу їх оцінки.
3. Удосконалення обліку включення до витрат оплати праці з відрахуванням на соціальні заходи.
4. Включення амортизаційних відрахувань в умовах сезонного характеру виробництва.
5. Вибір розподілу загальновиробничих витрат.
6. Вибір методу списання послуг допоміжних та обслуговуючих підрозділів.

Управління витратами і собівартістю – важливий елемент управління підприємством. При цьому основними напрямками роботи є: обґрунтування ціни та структури продукції, що виготовляється, та можливості подальшого скорочення або повного припинення виробництва окремих її видів.

Зміст процесу визначає функцію обліку витрат виробництва. Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання наведені на рис. 1.1 [28].

Виходячи з наведеної структури витрат об'єктів обліку витрат, можна зробити висновок, що об'єктами обліку витрат є ті об'єкти (групи елементів витрат), які займають значне місце в їх складі, а саме: основна сировина, додаткові матеріали, енергоресурси, прямі витрати на оплату праці, непрямі витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання, непрямі адміністративні витрати, витрати на забезпечення контролю якості, витрати на випробування нових видів продукції.

Залежно від обсягів виробництва продукції та можливостей віднесення витрат, вони залежать та можуть бути об'єднані в такі групи [97, с. 45]:

- обсягу виробництва – змінні;
- способу включення до вартості виробів – прямі;
- можливості регулювання – нерегульовані;
- відношення до собівартості продукції – витрати періоду;
- відношення до господарського процесу (технології) – основні та другорядні.

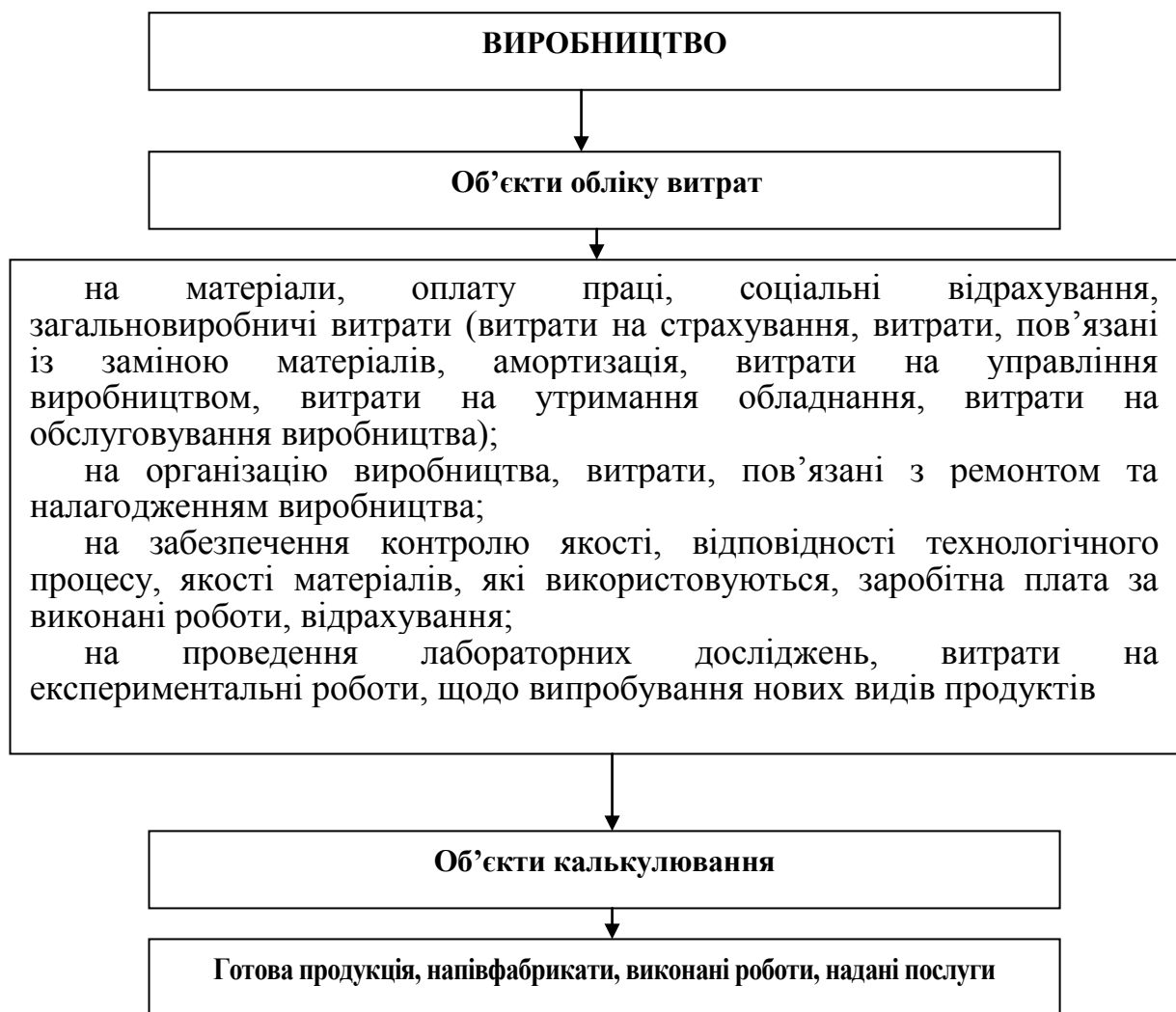


Рис. 1.1. Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання на стадії виробництва

Постійну спрямованість на кінцевий результат діяльності підприємств забезпечує ринкова система управління витратами, яка передбачає два напрями поділу інформації при побудові загальної відповідної системи бухгалтерського обліку (рис. 1.2.).

Перший напрямок – це фінансовий облік, що забезпечує відображення витрат, випуску готової продукції та результатів за видами діяльності – оперативна, інвестиційна та фінансова.

Другий напрямок – це управлінський облік, що забезпечує вирішення внутрішніх управлінських завдань олійно-жирових підприємств на основі зіставлення витрат, випуску і результатів у розрізі видів продукції, «центрів відповідальності», сегментів діяльності тощо.



Рис. 1.2. Місце бухгалтерського обліку в системі управління витратами підприємства [45]

Але для цілей управління витратами під об'єктом обліку витрат виробництва необхідно розуміти здійснені витрати на виробництво, які згруповані за різними ознаками з метою формування показників повної та неповної собівартості та кошторису в умовах бюджетування – тобто структурний підрозділ, технологічний переділ, замовлення для контролю. (рис. 1.3).

На структуру виробничих витрат за об'єктами обліку витрат впливає їх класифікація, яка враховуватиметься при розробці методики та організації обліку.

Проведені дослідження підтверджують, що передумовою пошуку резервів економії витрат виробничих підрозділів олійно-жирових підприємств

є також побудова їх поопераційного обліку не тільки за цехами – переділами технологічного процесу, які є одночасно об'єктами обліку витрат за «центрами відповідальності» але й у розрізі здійснюваних операцій, виходячи з можливостей сьогодишньої комп'ютерної техніки.

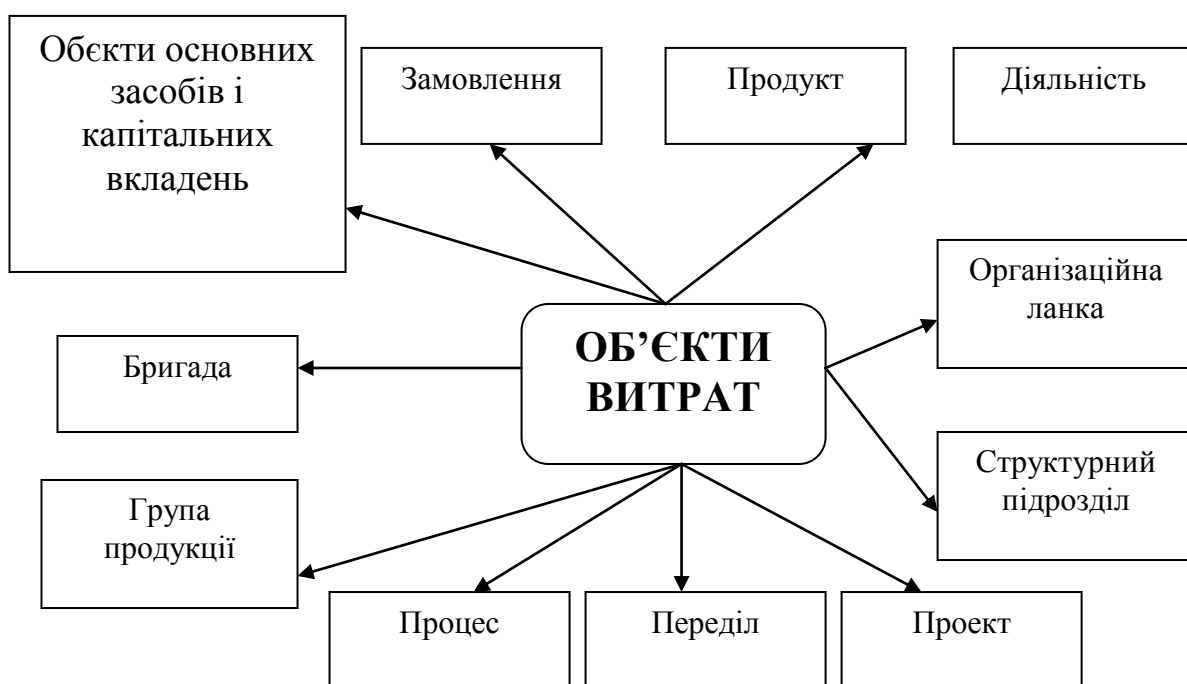


Рис. 1.3. Об'єкти бухгалтерського обліку витрат [65]

Виділення управлінського обліку в окрему підсистему зумовлює необхідністю деталізації об'єктів обліку не тільки за видами витрат, але й в умовах бюджетування за структурними підрозділами як «центри відповідальності», «центри витрат» та «місця виникнення витрат».

Облікова інформація фінансового обліку узагальнює інформацію тільки в єдиному грошовому вимірнику за підсумками звітного періоду (місяця, кварталу), а управлінському є можливість одержати інформацію оперативно після закінчення кожної зміни, в прямих витратах. Останнє і є метою управлінського обліку і для цього необхідно розробити відповідні регістри.

В управлінському обліку об'єкт виступає як процес на олійно-жирових підприємствах це заготівля сировини, грануляція, екстракція, гідратація, який і повинен відображати саме управлінський облік, тоді як фінансовий облік фіксує стан активів і пасивів на певну звітну дату.

Якщо фінансовий облік прив'язаний до фінансової звітності частіше всього за підсумками місяця направлений на минуле, то управлінський облік відображає процеси в період їх здійснення. Завдяки своїй оперативності направлений на майбутнє, бо забезпечує інформацією для регулювання щоденно.

Отже, перевага управлінського обліку в оперативному відображенні процесів здійснюваних витрат, їх відхилення відносно планів, кошторисів, бюджетів, тоді як фінансовий облік відображає результати діяльності активів та пасивів.

Економічний аналіз є логічним продовженням бухгалтерського обліку і є також підсистемою управлінського обліку. Серед науковців наявна дискусія про те, що, оскільки аналіз є складовою контролінгу, то вважається, що в тлумаченні управлінського обліку він втрачає свої власні лідерські позиції, розчинившись в інших економічних науках, зокрема в менеджменті, маркетингу, аудиті. З такою позицією погодиться неможливо, адже і управлінський облік і економічний аналіз як абсолютно різні системи продовжують виконувати свої специфічні функції в процесі управління підприємством. На підтвердження цього можна виділити 4 етапи взаємодії управлінського обліку і управлінського аналізу: попередній, поточний, наступний і підсумковий.

Взаємодія на попередньому етапі. Вивчаються можливості методичного забезпечення (включають і розробки нових реєстрів аналітичного обліку витрат на рівні виробничих підрозділів підприємств) для здійснення аналізу як окремих господарських організацій так і в розрізі вказаних підрозділів.

Взаємодія на поточному етапі групування облікової інформації, яка забезпечує розрахунок показників для аналізу досягнутого рівня витрат.

Взаємодія на наступному етапі додаткове групування облікової інформації, яка забезпечує аналіз відхилень від планових (бюджетних) показників.

Взаємодія на підсумковому етапі полягає в оцінці відповідності облікової

системи для забезпечення і проведення як оперативного так і попереднього, поточного та наступного аналізу.

Отже, на побудову управлінського обліку й аналізу витрат впливають такі основні фактори:

- 1) загальноорганізаційні – вид діяльності, галузь та підгалузь виду діяльності, організаційна побудова;
- 2) технологічні – характер технології, характер організації, характер продукції;
- 3) характер сировини, що використовується – комплексний характер сировини (з одного її виду виготовляється декілька видів продукції);
- 4) загальногалузеві – сезонний характер олійно-жирового виробництва.

1.2. Технологічні особливості олійно-жирових підприємств та оцінка обліку й аналізу виробничих витрат

До важливих галузей харчової промисловості належить олійно-жирова галузь, на яку припадає майже 10% усієї виробленої харчової продукції та займає лідируючі позиції на світовому ринку з виробництва соняшнику та соняшникової олії.

Продукція галузі займає понад 50% у структурі експорту продукції харчової промисловості, 30% – у структурі експорту агропромислового комплексу в цілому. Галузь повністю задовольняє потреби внутрішніх споживачів в олії та маргарині, технічних оліях, майонезі, господарському милі, оліфі, стеарині, гліцерині тощо. Так, у 2016 р. споживання олії населенням України (у розрахунку на одну особу) зросло порівняно з 2000 р. на 45,8%. У раціоні харчування продукція олійно-жирової галузі становить 30 – 35% загальної калорійності (2951 ккал у 2014 р.). Понад 95% олії в Україні виробляється із соняшнику, тому особливе значення надається його вирощуванню і переробці. Україна є світовим лідером з виробництва та експорту соняшникової олії – їй належить майже 25% світового

виробництва[119, с. 21].

Головна олійна культура в Україні – соняшник, що відзначається високими смаковими якостями, використовується в їжу в натуральному вигляді та йде на приготування маргарину.

Олійно-жирова галузь харчової промисловості України є однією з найбільших, її частка у 2016 р. становила 12,4% усієї виробленої харчової продукції. Сировиною для олійно-жирової галузі є насіння соняшнику, ріпаку, сої, льону, рижю, але в нашій країні більше 90% олії виробляють саме із соняшнику. Україна є одним з найбільших виробників соняшникової олії, у 2016 р. їй належало майже 25% світових обсягів виробництва насіння соняшнику та соняшникової олії. Ринок соняшнику і соняшникової олії є стратегічно важливим для України, оскільки, за даними 2016 року, в структурі експорту аграрного сектора продукція олійно-жирової галузі займала 28,8% [126, с. 14].

Переробні олійно-жирові підприємства розміщені переважно в кліматичних зонах України, сприятливих для вирощування соняшнику. Для виробництва 1 т олії необхідно 3 – 5 т насіння.

За даними 2016 року, в Україні працює до 30 олійно-жирових комбінатів і заводів та більше 400 цехів, які дають до 25% світового виробництва олії, а в експорті – до 55%. Унаслідок високої концентрації галузі на 10 найбільших комбінатів припадає більше ніж 65% від усього обсягу виробництва олії.

У 2014–2016 рр. питома вага України у світовому виробництві соняшнику становила 21,4% (7,2 млн. т), у світовому виробництві соняшникової олії – 25,4% (3,1 млн. т) відповідно, у світовому експорті соняшникової олії – 55,3% (2,7 млн. т). Здебільшого Україна експортувала свою продукцію в Туреччину (51,3%), близько 35,1% – у країни ЄС, 12,5% – у країни СНД, 1,1% – в інші країни.

Підприємства олійно-жирової галузі України можна розділити на три категорії. До першої категорії належать підприємства, що виробляють рослинну олію: олійно-жирові й олійно-екстракційні комбінати. До другої

категорії належать дрібні виробники олії в компаніях, для яких виробництво рослинної олії не є основним видом діяльності. Третю категорію становлять виробники олійно-жирової продукції – маргаринові заводи, миловарні комбінати.

Аналізуючи статистичні дані реалізації олійних культур за 2011 – 2016 рр. (табл. 1.2.), можна сказати, що з кожним роком реалізація олійних культур зростає. Так, у порівнянні даних 2014 року з даними 2011 року бачимо, що в 2014 році олійних культур реалізовано на 3,5 млн. тонн або 49% більше, у тому числі соняшнику реалізовано більше на 2,5 млн. тонн або на 50%, сої – на 1,4 млн. тонн або на 260,3%, а ріпаку – на 0,4 млн. тонн або 22,9% менше [129].

Таблиця 1.2

Реалізація олійних культур по Україні за 2011 – 2016 рр., т

Олійні культури	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Соняшник	4995142	5343809	5453165	7487495	7856319	752145
Соя	550115	1081679	1326295	1982166	2065354	1694564
Ріпак	1619612	1244891	1059846	1249074	1536945	1465312
Всього	7239232	7756662	7907490	10784780	11458618	3912021

Дані Державної служби статистики України свідчать, що за 2012 – 2016 рр. олійно-жировими підприємствами (без урахування олійниць) вироблено рекордну для усіх років кількість рослинної олії – 3022,5 тис. т, що на 4,1% більше, ніж у попередньому періоді. Переважна більшість виробленої олії – соняшникова. Загальний обсяг її виробництва за рік зріс на 3,6%, а обсяги виробництва рафінованої олії скоротилися на 3,3%. Виробництво фасованої олії за цей період зменшилось на 7,7% (табл. 1.3) [127].

За 2015 – 2016 рр. підприємствами було перероблено на олію 275 тис. т сої (16,7% від валового збору) та отримано більше ніж 50,0 тис. т соєвої олії. За цей період експортовано 43,3 тис. т соєвої олії, що на 1,4% менше, ніж у попередньому маркетинговому році.

Таблиця 1.3

Виробництво олії в Україні за 2012 – 2016 рр. (без урахування олійниць), тис. т

Показник	2012- 2013	2013- 2014	Темпи зростання, %	2014- 2015	2015- 2016	Темпи зростання, %
Вироблено олії, всього	2902,9	3022,5	104,1	3045,2	3065,7	103,5
у т.ч. соняшникової	2946,4	2950,2	103,6	3012,6	3020,3	102,3
олії рафінованої	586,8	567,6	96,7	652,2	624,2	87,2
олії фасованої	219,8	202,8	92,3	240,4	230,2	90,8

Цінова ситуація на ринку продуктів переробки насіння соняшнику в Україні не відзначається стабільністю. Так, середні відпускні ціни виробників на рафіновану олію коливалися протягом 2015 – 2016 рр. у межах 14 240 – 18 180 грн. за 1 т, а на нерафіновану – в межах 10 200 – 13 451 грн. за 1 т.

Однією з основних рис сучасного стану олійно-жирового комплексу України є насиченість внутрішнього ринку, що орієнтує виробників на експортування продукції.

У процесі переробки соняшнику і сої одержують основну олію та побічну продукцію і відходи, які можуть бути перероблені на місці або реалізовані.

Продукція олійно-жирових підприємств України нині займає вагоме місце в структурі валового внутрішнього продукту і валютних надходжень та характеризується високим рівнем матеріаломісткості (85–90 %) і складною технологією виготовлення за стадіями і переділами. Головною передумовою раціональної побудови обліку витрат на кожному олійно-жировому підприємстві є обґрунтоване визначення об'єктів обліку і аналізу витрат виробничих підрозділів. Від цього залежить ефективність організації обліку, аналізу та контролю витрат в умовах бюджетування, без упровадження якого неможливо ефективно управляти сучасним підприємством. Нині на багатьох підприємствах олійно-жирової промисловості продовжує застосовуватись застаріла методика «котлового обліку» без виокремлення цехів-переділів, що унеможлиблює впровадження бюджетування і не забезпечує необхідною інформацією управлінський персонал.

Олійно-жирова промисловість характеризується гомогенним типом виробництва. Кінцевий продукт утворюється шляхом послідовної переробки сировини за стадіями, переділами в умовах одного і того самого виробничого процесу, в тісній взаємодії з допоміжними підприємствами, без яких воно не може функціонувати. Основне виробництво олійно-жирової промисловості має такі переділи:

У I переділі «Елеваторне виробництво» олійні культури надходять для зберігання, приймаються за їх кількістю та якістю. Все це контролює виробнича лабораторія за державними стандартами.

У II переділі «Цех підготовки» насіння надходить з елеваторного виробництва на ланцюговий конвеєр, де відбувається тепла обробка насіння.

У III переділі «Цех грануляції оболонки» з метою мінімального замаслення лущиння насіння зволожується та подрібнюється.

У IV переділі «Цех екстракції» вводять насичену пару або воду при перемішуванні, внаслідок чого фосфатиди і білкові речовини зволожуються. Після чого насіння набухає, укрупнюється, утворюючи пластівці, які випадають в осад.

У V переділі «Цех гідратації» відбувається процес очищення олії від супутніх домішок.

У VI переділі «Цех грануляції шроту» відбувається подрібнення та гранулювання побічної продукції.

У VII переділі «Складська дільниця шроту» відбувається подача шроту в бункери для зберігання та подальшого відвантаження.

У VIII переділі «Складська дільниця олії» олія подається в резервуари для зберігання та відвантаження продукції.

Побудова загальногалузевої схеми виникнення витрат за переділами технологічного процесу зображена на рис. 1.4.

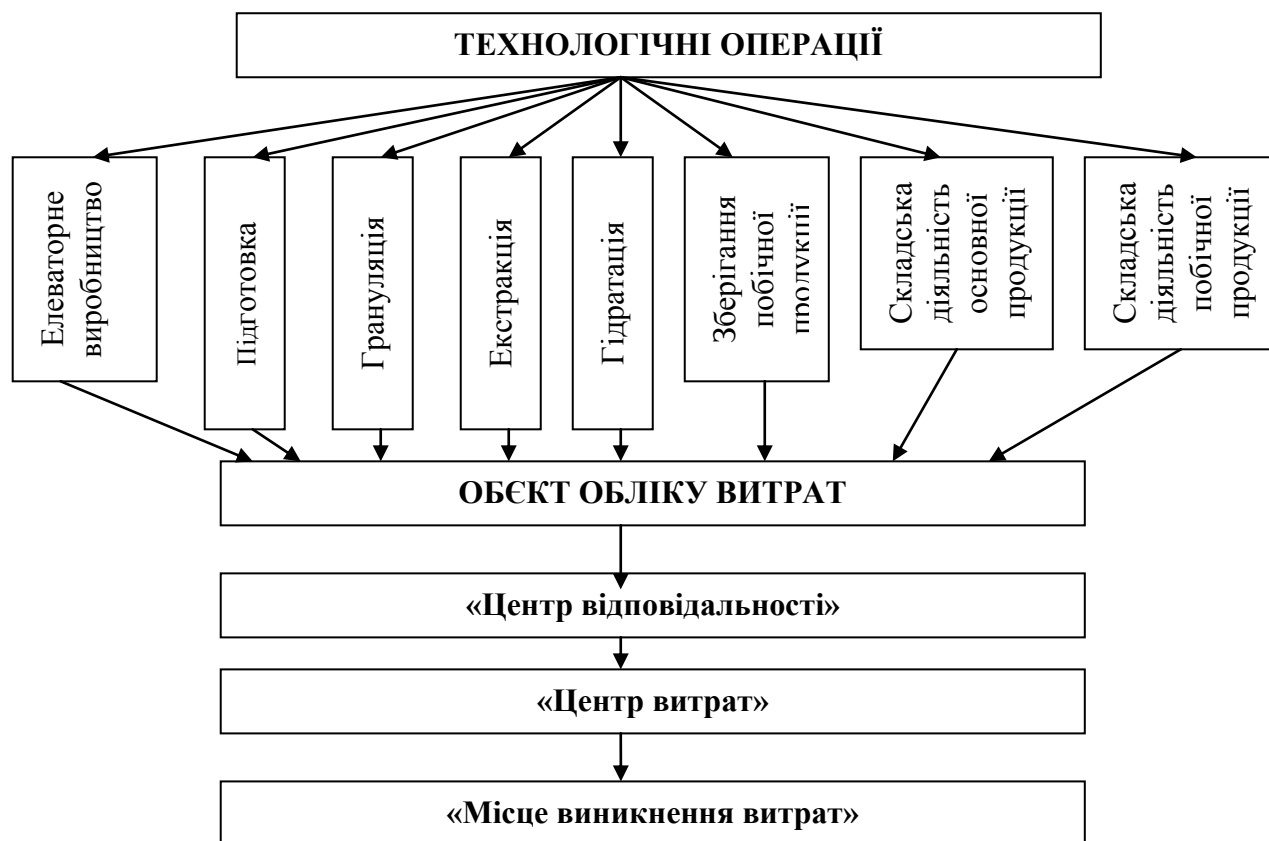


Рис. 1.4. Схема переділів технологічного процесу, за якими відбувається формування витрат [128]

Комплексний характер переробки вхідної сировини є позитивом у максимально повному її використанні і проблемою в розподілі її вартості між основною і побічною продукцією та відходами. Дослідження й узагальнення практики показує, що найпоширенішим методом розподілу є нормативний метод.

Особливістю виробництва олійно-жирової галузі є утворення побічної продукції. Побічну продукцію оцінюють, виходячи із загальної суми витрат на технологічний процес (за мінусом вартості відходів), які розділяють на основну продукцію – олію і побічну – макуху (шрот) відносно виходу їх у натурі (тонах).

До побічної продукції належать: макуха (шрот); гліцерин сирий фосфатидний концентрат.

До відходів, які оцінюються в цінах можливої реалізації вираховуються із

загальної суми витрат на технологічний процес, належать: лузга; гудрони; шкаралупа; фузи; погони дезодорації; жир у відбільній глині; соапсток.

Втрати, які виникають внаслідок порушень технології переробки сировини, передбачаються нормами і враховуються у собівартість. (рис. 1.5.).

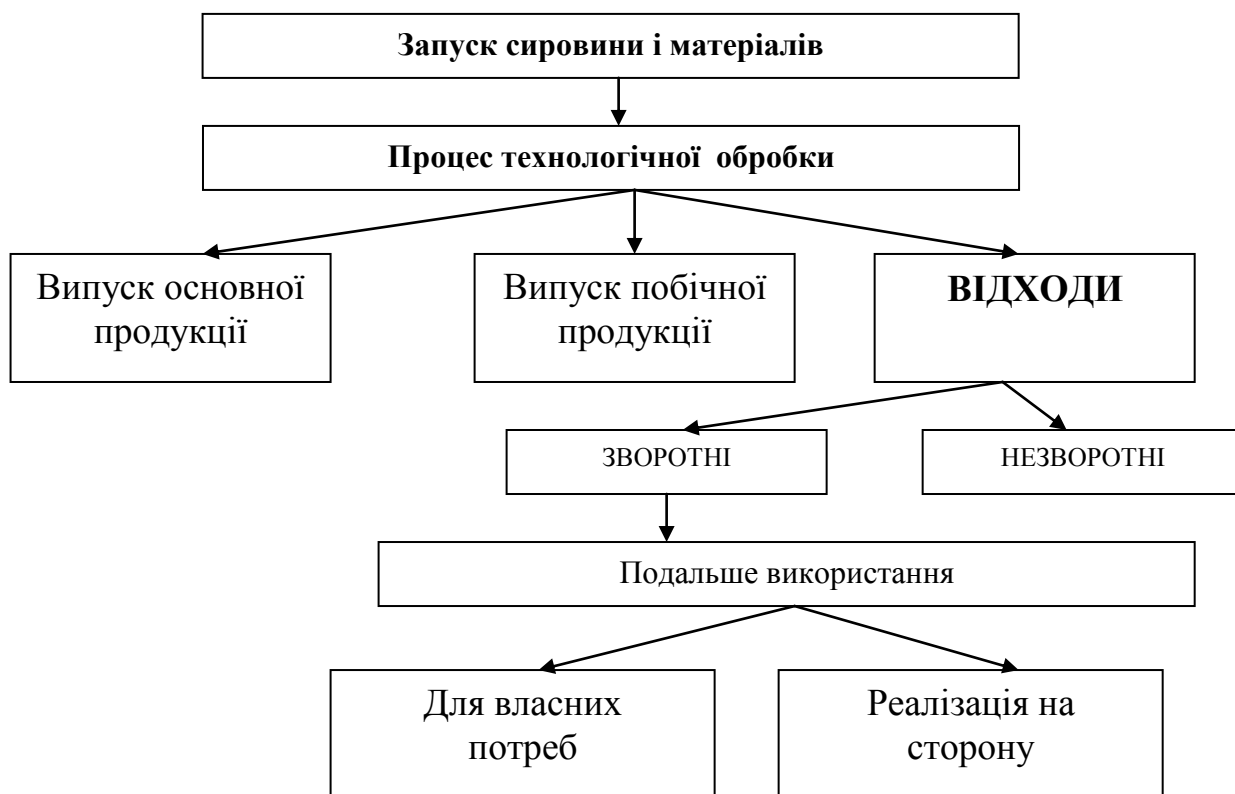


Рис. 1.5. Визначення результатів технологічної обробки сировини та матеріалів [29, с.15]

Оскільки відходи, отримані від переробки соняшнику або сої, можуть бути використані для подальшої переробки або на корм тваринам, то необхідною умовою є їх оприбуткування.

Організація виготовлення олії передбачає, що технологічний процес повинен закінчуватися до кінця повної зміни, за відсутності незавершеного виробництва. Для забезпечення контролю за рівнем витрат, передбачених бюджетуванням, кожному цеху-переділу рекомендується деталізувати облік за такими об'єктами (рис. 1.6.). Об'єктом обліку повинен бути не тільки «центр відповідальності», але і його деталізація за «центрами витрат» та «місцями виникнення витрат».

Виокремлення «центрів відповідальності витрат» з деталізацією за «центрами витрат» і «місцями виникнення витрат» надає можливість оцінювати результати діяльності кожного «центру відповідальності», визначати їх внесок у досягнення загальної мети підприємства.



Рис. 1.6. Деталізація обліку витрат основного виробництва на олійно-жирових підприємствах [91]

Облік та аналіз витрат за «центрами відповідальності» – це система інформаційного забезпечення, яка дозволяє оцінювати відповідність досягнутих результатів запланованим за кожним із них. Оптимальний облік за «центрами відповідальності» можна побудувати за умов, що для кожного «центру відповідальності» визначено цілі та завдання, доведено нормативи, визначено обліковою політикою методичні засади обліку витрат, а також розподілено відповідальність використання ресурсів та показники діяльності в цілому.

В основу позамовного методу покладено облік витрат на кожне

замовлення окремого виду виготовленої продукції, що є тривалим за часом. З метою визначення ціни реалізації продукції собівартість формується на підставі методу обліку повних витрат, тобто як прямих так і непрямих. Завершеним замовленням є оприбуткована готова продукція на складі, а по роботах та послугах складений акт приймання-передачі.

Облікове забезпечення виражається в тому, що в аналітичному обліку на кожне замовлення відкривається картка або особистий рахунок за номером кількості замовлень.

Повна собівартість замовлення визначається як загальна сума прямих і непрямих витрат, якщо замовлення на кінець місяця не закінчено, то воно залишається в незавершеному виробництві.

Характерними ознаками позамовного методу обліку є [2, с. 345]:

- повне відображення всіх фактичних витрат на кожне конкретне замовлення;
- поділ витрат на прямі і непрямі дає можливість удосконалювати методикау їх обліку та розподілу, а на змінні та постійні – забезпечує інформацією для їх маржинального аналізу, який на противагу факторному, порівняльному та кореляційному забезпечує пошук оптимальних варіантів низки управлінських рішень;
- забезпечує повне віднесення непрямих витрат на певне замовлення;
- неможливість оперативного контролювати рівень витрат, які за діючою методикою узагальнюються «котловим» методом тільки за результатами місяця або за більш тривалий, період після завершення виконання замовлення;
- як позитив широка номенклатура статей витрат, передбаченою методикою калькулювання повної собівартості, що створює передумови впровадження нормативного методу їх обліку в розрізі всіх статей.

Попередільний метод обліку і калькуляції собівартості базується на постадійній технології виготовлення на кожному переділі напівфабрикатів собівартість яких необхідно визначати з передачею на наступні переділи. Тому виникає необхідність вести облік витрат по кожному переділу, адже

особливість напівфабрикатів полягає в тому, що вони можуть як реалізовуватися з кожного переділу так і підлягати подальшій технологічній обробці до моменту здачі готової продукції на склад. Як правило на кожному переділі обліковуються прямі витрати, навіть у випадках одержання цілого ряду продуктів. Характерним прикладом попередільного виробництва в галузі харчової промисловості є консервне, молочне, виноробне, і, звичайно, олійно-жирове.

Якщо з якогось переділу реалізується частина напівфабрикатів, то при передачі тих, що залишилися, на наступний переділ, їх вартість зменшується на величину витрат.

Попередільний метод обліку витрат для олійно-жирових підприємств створює можливість для впровадження бюджетування в поєднанні з нормативним методом обліку.

До характерних недоліків діючого обліку витрат на олійно-жирових підприємствах є:

- відсутність обліку витрат і виходу продукції у вигляді напівфабрикатів по кожному переділу;
- «котловий» безпівфабрикантний облік, що не забезпечує інформацією про здійснені витрати на кожному переділі, як в цілому, так із розподілом їх на прямі і непрямі та постійні і змінні. Останнє унеможливує застосування маржинального аналізу у пошуку оптимальних управлінських рішень;
- оперативний контроль витрат на кожному переділі неможливий, що не дає змогу впливати на рівень витрат.

Отже, «котловий» позамовний і передільний методи обліку витрат, у тому вигляді як вони застосовуються на олійно-жирових підприємствах не дають можливість здійснювати контроль за рівнем їх формування і не виступають дієвим механізмом в системі управління витратами підприємств.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції є тим методом, який найбільш повно відповідає умовам планування та бюджетування господарської діяльності та вимогам діючого

контролю за витратами виробництва. Він сприяє більш ефективному використанню даних нормування, планування та обліку в управлінні формуванням собівартості виготовлюваної продукції. В основу нормативного методу обліку покладений принцип окремого обліку витрат на виробництво за діючими прогресивними нормами та відхиленнями від норм – економія або перевитрати та змінами норм.

Нормативний метод передбачає попереднє визначення собівартості продукції, виходячи з діючих прогресивних норм витрат сировини, матеріалів, заробітної плати, інших виробничих витрат та виявлення відхилень і зміни норм в процесі виготовлення продукції, [26, с. 143].

Облік відхилень від діючих норм є одним із найважливіших елементів нормативного обліку. Відхилення від норм показує на скільки виконуються доведені нормативи. Їх перевищення свідчить про порушення технологій, недоліках в організації виробництва та постачання або невідповідність встановлених норм для досягнення умов виробництва. Це потребує заміни застарілих норм новими, більш прогресивними. Тому для правильного обліку та аналізу необхідно розробляти номенклатуру причин та встановлювати винних в відхиленнях. Всі відхилення від норм незалежно від причини мають бути документально оформлені. Максимальна реальність виявлення відхилень залежить від якості норм, а останні – від рівня організації нормативно-облікової інформації.

Діючі норми, які одночасно являються лімітами витрат, не можуть завжди залишатися постійними, а систематично змінюються по мірі удосконалення технології виробництва та покращення використання матеріальних та трудових ресурсів. Тому для олійно-жирових підприємств необхідно вести реєстрацію та облік зміни норм, які відносяться до одних із головних особливостей нормативного методу обліку, що дозволяє забезпечити контроль за своєчасним проведенням процедур впровадження нової техніки, прогресивної технології та удосконалення організації виробництва та праці.

Отже, головними принципами нормативного обліку та розрахунку

собівартості продукції для всіх видів олійно-жирових виробництв є: попереднє нарахування нормативної собівартості продукції на базі діючих норм; облік відхилень від поточних норм; облік змін норм та встановлення фактичної собівартості продукції.

Нормативний метод обліку найбільш відповідає цілям внутрішньогосподарського розрахунку та оперативного щоденного контролю за формуванням собівартості продукції. Одночасно нормативний метод в поєднанні з оперативним аналізом виконання госпрозрахункових завдань за собівартістю продукції є самим ефективним засобом в боротьбі за зниження витрат на виробництво.

Перехід на нормативний метод обліку витрат на олійно-жирових підприємствах потребує організації нормативного господарства, до якого входять: нормативні витрати сировини, матеріалів та трудових ресурсів, розроблених на кожен вид продукції та узагальнений в технолого-нормативних картках; нормативна калькуляція; організація документації для обліку відхилень від норм; форми первинної та узагальненої документації для обліку відхилень від діючих норм і зміни норм [26, с. 193].

Щомісячне виявлення відхилень від норм здійснюється по відношенню до нормативної собівартості, розрахованих перед початком кожного місяця виробництва олійної продукції. Необхідність щомісячного розрахунку нормативної собівартості найбільш викликана змінами запланованої якості та цінами заготовлюваної сільськогосподарської сировини, які впливають на рівень витрат.

Отже, розвиток олійно-жирової галузі в Україні має значні перспективи як з точки зору забезпечення внутрішніх потреб, так і можливостей розширення присутності на зовнішніх ринках, що підтверджують і тенденції світового виробництва та споживання олійно-жирової продукції.

1.3. Бюджетування витрат виробничих підрозділів як умова вдосконалення їх обліку, контролю та аналізу

В умовах сьогоденного динамічного і конкурентного ринкового середовища, забезпечення ефективності господарювання олійно-жирових підприємств можливе, як свідчить світовий і вітчизняний досвід, тільки з провадження бюджетування як необхідної складової управлінського обліку й аналізу.

Белова І.М. дає таке визначення бюджетуванню - складова фінансового планування, результати якого оформляються системою бюджетів, узгоджених за напрямками діяльності та підрозділами підприємства [6].

Бруханський Р.Ф. говорить, бюджетування – процес організації управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, який ґрунтується на розробці бюджетів у розрізі центрів відповідальності, організації контролю за їх виконанням, аналізу відхилень від бюджетних показників та регулюванні на цій основі господарської діяльності з метою узгодження й досягнення намічених результатів на всіх рівнях управління [22].

Дідоренко Т.В. трактує бюджетування як технологія управління являє собою певну систему дій у галузі управління і передбачає послідовне здійснення чотирьох груп основних операцій: визначення мети управління, збирання та переробка інформації, прийняття рішень, організацію виконання рішень, здійснення обліку та контролю за виконанням рішень [48].

Палюх М.С. говорить, бюджетування – це процес погодженого планування і управління діяльністю підприємства за допомогою бюджетів і економічних показників, які дають змогу визначити внесок кожного підрозділу і керівника для досягнення загальних цілей. Іншими словами, це технологія фінансового планування, обліку та контролю доходів і витрат, одержаних від діяльності на всіх рівнях управління, яка дає можливість аналізувати прогнозовані й одержані фінансові результати [92].

Попова Л. В. [103, с.115] під бюджетуванням в управлінському обліку

розуміє процес планування, а відповідно бюджет представляє як кошторис – план. Крім того, бюджет визначається кількісним вираженням планів діяльності та розвитку підприємства, що координує і контролює в цифрах проекти керівників.

Бюджетування являє собою систему короткострокового планування, обліку і контролю ресурсів, результатів діяльності підприємства за «центрами відповідальності» та сегментами бізнесу, що дозволяє аналізувати прогнозовані й отримані економічні показники з метою управління бізнес-процесами [15, с. 137].

Отже, бюджетування, в системі управлінського обліку є окремим об'єктом, що створює такі нові об'єкти як «бюджетні центри витрат», «бюджетні витрати» та «бюджетні відхилення».

Технологія бюджетування включає перелік процедур по складанню відображення обліку виконання та аналізу бюджетів, спочатку на рівні виробничих підрозділів, а потім на рівні підприємства, з метою контролю за їх дотриманням і прийняття необхідних управлінських рішень по їх регулюванню.

Бюджетні центри витрат – це окремі структурні підрозділи підприємства або окремі процеси. На олійно-жирових підприємствах визначальними є цехи, як «бюджетні центри відповідальності», які можуть деталізуватися на «центри витрат», а останні – на «місця виникнення витрат» [66, с. 79].

Бюджетні витрати – це елементи витрат передбачених бюджетом кожного бюджетного центру.

Бюджетні відхилення – це відхилення фактичного рівня витрат від передбачених бюджетними нормами.

Для забезпечення бюджетування обліковою інформацією перед управлінським обліком стоять такі основні задачі [68]:

– перебудувати діючу систему управлінського обліку з фіксації фактів за статтями витрат на деталізацію за операціями-функціями технологічного процесу;

– створення умов для організації впровадження таких визнаних у світі методів як стандарт «директ-кост» та «директ-кост» і їх вітчизняного варіанту – нормативного методу обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг, які можуть забезпечити інформацією за нормами плюс-мінус відхилення від норм та плюс-мінус зміни норм – що є найважливішим у бюджетуванні;

– підвищення якості планування та бюджетування;

– групування в обліку господарських операцій за «бюджетними центрами відповідальності», «бюджетними центрами витрат», а при необхідності й «місцями виникнення витрат»;

– аналіз відхилень від норм установлених бюджетом повинен забезпечити виявлення не тільки економію або перевитрату витрат, а й інші операції.

Складені на початку року бюджети структурних підрозділів можуть переглядатися з врахуванням, як зовнішніх (зміна цін на сировинні, трудові, енергетичні ресурси та перевезення), так і внутрішніх факторів (впровадження більш вдосконаленого обладнання, технології, зміни норм витрачання сировини та оплати праці).

Отже, *бюджет витрат* – це кошторис, складений на підставі прогресивних (оптимальних) норм, що діють на підприємстві на початок року з наступним коригуванням викликаним зміною норм.

В основу аналізу виконання бюджету витрат покладено порівняння і виявлення відхилень, як по кожному виду фактично здійснених витрат так і виробничому підрозділу. Цим досягається:

– виявлення проблем кожного виробничого підрозділу як на рівні «центру відповідальності», так і з деталізацією «центрах витрат» і «місць виникнення витрат»;

– виявлення можливостей, які не були враховані при складанні бюджету;

– упевненість, що бюджет на початок звітного періоду (місяця, кварталу, року) більшою або меншою мірою складений нереально.

Виходячи з викладеного вище, бюджет являє собою документ, який

містить прогнозну інформацію за показниками для визначення фінансового результату, а також прогноз майбутніх технологічних операцій, спрямованих на підвищення ефективності і рентабельності діяльності підприємства, та має бути інформаційно доступним і зрозумілим таким чином, щоб його зміст могли зрозуміти користувачі. Але завжди необхідно слідувати основному правилу: інформація, що міститься в бюджеті, повинна бути гранично точною, визначеною і значущою для її одержувача, наскільки це можливо.

Виконуючи свої функції, технологія бюджетування вирішує такі завдання:

а) у сфері виробництва – підвищення ефективності управління витратами; оптимізація витрат і зниження собівартості; узгодження цілей і завдань усіх виробничих підрозділів зі стратегією всього підприємства; мотивація керівників структурних підрозділів;

б) у сфері фінансового управління – визначення пріоритетів використання фінансових ресурсів; підвищення ефективності управління ліквідністю, фінансовою стійкістю; перспективний фінансовий аналіз; прогнозування й управління майбутнім фінансовим станом підприємства.

Безпосередньо кількість бюджетів залежить від:

- завдань, які ставляться керівництвом;
- масштабів підприємства;
- особливостей організації управління підприємством.

Головним у побудові системи бюджетування є визначення об'єктів бюджетування, на підставі яких встановлюються об'єкти обліку, аналізу і контролю. Стосовно олійно-жирової галузі ці об'єкти за ієрархією формування наведені в табл. 1.4.

Бюджетування на рівні олійно-жирового підприємства – це на вході бюджети окремих цехів, після чого здійснюється їх виконання, і на виході одержують інформацію про їх виконання, а зв'язковою ланкою бюджетного процесу є контроль.

Ієрархія об'єктів бюджетування олійно-жирових підприємств [95]

Об'єкти бюджетування			
«центри відповідальності» цехи-переділи	в тому числі деталізуються:		
	на «центри витрат»	в тому числі:	
		на «місця виникнення витрат»	на операції технологічного процесу
Елеваторне виробництво	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції з надходження, зберігання за кількістю і якістю, та лабораторного аналізу
Цех підготовки	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції з надходження насіння з елеваторного цеху на ланцюговий конвєсер, де відбувається його теплове оброблення
Цех грануляції соєвої оболонки	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції зволоження та подрібнення насіння
Цех екстракції	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операція насичення насіння водою або парою після чого його оболонка випадає в осадок
Цех гідратації	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції очищення олії від супутніх домішок побічної продукції та відходів
Цех грануляції шроту	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції з грануляції шроту (макухи) виділення побічних продуктів та відходів
Складська ділянка (шроту, побічних продуктів та відходів)	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції з подачі шроту і побічних продуктів та відходів в бункера та ємкості
Складська ділянка олії	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, агрегати	Операції з перекачування олії з цеху грануляції в ємкості для зберігання та відвантаження покупцям

Розробка бюджету являє собою процес планування. Суттєва різниця між бюджетуванням і плануванням полягає в тому, що плани «розробляють» на майбутнє на декілька років наперед, а бюджет, як правило, розраховується тільки на поточний рік або короткий термін – квартал, місяць. Їх можуть використовувати, якщо забезпечуються умови постачання при заміні машин та обладнання, технології.

Періодичність складання бюджетів визначає керівництво підприємства, виходячи з необхідності поточного контролю. Методичне забезпечення процесу

бюджетування здійснює центральний апарат спеціалістів підприємства. Обов'язковою умовою для складання бюджетів є залучення менеджерів цехового рівня, що стимулюватиме їх ефективне виконання.

Всі учасники бюджетного процесу приймають участь у розробленні Положень про бюджетування по підприємству і цехах. Учасників процесу бюджетування та основні їх функції зображено на рис. 1.7 [49].



Рис. 1.7. Учасники процесу бюджетування на олійно-жирових підприємствах

Очікуваний результат розкриває бюджет виробничого підрозділу в момент його складання. Тому в основу його побудови повинно бути покладено найоптимальніші норми витрат, які складатимуться з урахуванням очікуваних змін цін на придбання сільськогосподарської сировини та оплати енергетичних ресурсів і транспортних послуг сторонніх організацій.

Зіставлення фактичних даних з бюджетними акцентує увагу над проблемними ділянками виробничого процесу, на які в першу чергу слід звернути увагу менеджерів та в якому напрямі спрямувати необхідні коригуючі управлінські рішення.

Зіставлення фактичних і бюджетних даних за рік є головним фактором оцінки кожного «центру відповідальності» та його керівника в кінці року, а премії менеджерам можуть встановлюватись як певний відсоток позитивного відхилення за його «центром відповідальності» (наприклад, суми економії матеріалів або оплати праці).

Для впровадження бюджетування учасники цього процесу на олійно-жировому підприємстві повинні виконати комплекс таких організаційно-методичних робіт:

- оцінити діючий рівень планування обліку та його організації;
- розробити нове методичне забезпечення з планування (бюджетування) та управлінського обліку з максимальним урахуванням технологічних особливостей підприємства;
- здійснити апробацію розроблених методик;
- розробити методику документообігу, яка забезпечувала б менеджерів оперативною інформацією для контролю за рівнем доведених нормативів витрат кожного виробничого підрозділу як «центру відповідальності»;
- розробити Положення з методики контролю за виконанням бюджету «центром відповідальності» витрат та механізми їх регулювання.

Отже, бюджетування, яке стає обов'язковою необхідністю за сучасними вимогами, повинно бути корінною перебудовою самої організації цього процесу як на рівні управління підприємством в цілому, так і його структурних

підрозділів, тому що вони функціонально пов'язані між собою.

Структурно бюджет витрат може складатися як із статей, так і елементів витрат, а за необхідності глибшого контролю він може деталізуватися і за операціями технологічного процесу, що повинно передбачатися технологічно-нормативною карткою.

Виробничими підрозділами олійно-жирових підприємств, за якими здійснюється бюджетування, як зазначено вище, є окремі цехи технологічного процесу, які при бюджетуванні виступають в якості «бюджетних центрів відповідальності». Отже, бюджет виробничого підрозділу олійно-жирового підприємства повинен бути поопераційною технологічною карткою витрат, які необхідно контролювати.

Готова олійна продукція одержується тільки в процесі попередільної (поетапної) технології, де кожний переділ є цехом і одночасно «центром відповідальності» витрат, бюджети яких органічно взаємопов'язані. У процесі розробки бюджету координуються окремі види діяльності таким чином, щоб всі підрозділи підприємства працювали злагоджено, втілюючи загальну мету щодо оптимізації витрат. Дуже важливо, щоб плани виробництва були скоординовані з планом відділу маркетингу, тобто необхідно привести кількість продукції у відповідність до запланованих обсягів продажів і бажаних рівнів кінцевих запасів готової продукції. План закупівлі матеріалів повинен виходити з потреб виробництва кількості продукції, визначеної в бюджеті виробництва.

Таким чином, управлінський облік є тією базою, без якої неможливо впровадити бюджетування, адже за його допомогою здійснюється облік використаних ресурсів як механізму який забезпечує інформацією про здійснені витрати.

Отже, процес бюджетування є складовим елементом методики управлінського обліку витрат, виходячи з того, що в його основу покладено необхідність планування та контролю витрат, який може здійснюватися тільки завдяки обліку.

Олійно-жирове виробництво за технологією є передільним (до 8

переділів), результатом кожного є напівфабрикат, який передається на наступний переділ-стадію виробництва. Тому й виникає необхідність контролювати витрати, що формують виробничу собівартість напівфабрикату в прямих витратах на кожному переділі.

Щоб система бюджетування виробничих підрозділів працювала необхідно обробляти інформацію про фактичні витрати по об'єднуючій вертикалі – «місця виникнення витрат» – «центри витрат» – «центри відповідальності».

«Центри відповідальності» і «центри витрат» охоплюють не тільки об'єкт виробничого структурного підрозділу, але і його посадових осіб, на яких покладено відповідальність за виконання певних функцій управління і для яких встановлено бюджетні значення показників, що контролюються.

Під бюджетуванням олійно-жирових підприємств, які за технологією є постадійними, передільними виробництвами, слід розуміти складання кошторисів, облік та аналіз за цехами-переділами, що виступають «центрами відповідальності». Тобто це система, яка вимірює та оцінює відповідність досягнутих результатів певного бюджетного цеху-переділу, як «центру відповідальності витрат».

Процес контролю та аналізу виконання бюджету пов'язаний з реєстрацією та обробкою великих масивів інформації, що повинно здійснюватися шляхом використання програмно-технічних засобів як окремого блока системи бюджетування. Всі елементи бюджетного процесу – організаційні, методичні, комп'ютерно-технічні, облікові, контрольні та аналітичні – взаємодіють та являють на олійно-жирових підприємствах єдиний блок (рис. 1.8.).

Система управління бюджетуванням – це обов'язки контролю служб апарату управління та структурних підрозділів на кожній стадії бюджетного процесу за строками виконання, які визначаються у відповідних внутрішніх положеннях.



Рис. 1.8. Структура бюджетного процесу (за «центрами відповідальності») олійно-жирових підприємств [52]

До системи управління бюджетуванням входить і підсистема внутрішнього господарського контролю. Підсистема внутрішнього господарського контролю виконання бюджету – це структура процедур, призначена для аналізу та оцінки ефективності управління наявними ресурсами та їх витрачанням [14, с. 55].

Складання бюджетів витрат, їх облік, контроль та аналіз за «центрами відповідальності» – це система, що вимірює й оцінює плани та дії за кожним із них. Облік за «центрами відповідальності» є обов'язковою складовою внутрішньогосподарського бюджетування на всіх стадіях – складання бюджетів, контроль виконання, аналіз виконання. Основою виконання бюджетів є закріплення відповідальності за конкретним керівником виробничого підрозділу.

Облік виробничих витрат в умовах бюджетування повинен відповідати

таким основним вимогам управління олійно-жировими підприємствами:

- надати інформацію для контролю за виконанням бюджетів за кожним «центром відповідальності»;
- забезпечити детальною інформацією для аналізу «поведінки витрат» за «центрами відповідальності» в розрізі «центрів витрат» і «місць виникнення витрат».

Впровадження бюджетування на підприємстві створить такі переваги в системі управління витратами: простота здійснення контролю, завдяки об'єднанню в єдиній системі планових і фактичних показників операційної діяльності підприємства; можливість формалізації всіх процедур контролю, що дозволяє розраховувати ці показники в автоматичному режимі і швидко отримувати аналітичні звіти для проведення аналізу витрат; широке залучення менеджерів до процесу формування рівня витрат завдяки чіткому розподілу відповідальності за прийняття управлінських рішень і таким чином зростання рівня мотивації до ефективного виконання покладених на них обов'язків, підвищення «фінансової дисципліни» та «фінансової прозорості» олійно-жирового підприємства.

Висновки до розділу 1

1. Аналіз теоретичних досліджень показав, що досі не сформовано єдиного підходу до трактування поняття «об'єкт обліку виробничих витрат». Більшість авторів розкривають економічну сутність і природу цього поняття в загальному плані, що не відповідає особливостям технології й організації виробництва олійно-жирових підприємств.

2. Характерними ознаками визначення об'єкта обліку виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах є: по-перше, характер попередільної (постадійної) технології, де кожний переділ є окремим цехом, що виробляє напівфабрикат і передає його на наступний переділ (цех); по-друге, до складу виробничих витрат кожного переділу (цеху) входять тільки прямі та прирівняні

до них витрати, включаючи загальновиробничі; по-третє, доведення до кожного цеху (планом, бюджетом) ліміту виробничих витрат, за яке несе відповідальність начальник цеху.

3. Бюджетування за «центрами відповідальності», якими є окремі цехи-переділи олійно-жирового виробництва, являє собою дієвий засіб підвищення рівня ефективності процесу управління витратами. Попередільна технологія виробництва дає можливість формувати бюджети витрат кожного з переділів як об'єктів обліку, що дає змогу чітко визначити завдання, які стоять перед керівниками «центрів відповідальності», та отримувати ними облікову інформацію про величину фактичних відхилень (позитивних, негативних) від доведених бюджетів та їх причини, а керівництву підприємства щоденно оперативно контролювати витрати, аналізувати ефективність діяльності структурних підрозділів; розробляти спільно з керівниками цих підрозділів тактику подальшого управління витратами на основі об'єктивної та обґрунтованої інформації. Це досягається при синтезуванні попередільного обліку із системою бюджетування в умовах комп'ютеризації.

4. Бюджетними «центрами відповідальності» є окремі цехи – переділи виробництва, що є дієвим засобом у підвищенні рівня ефективності процесу управління витратами. Попередільна технологія виробництва дає можливість формувати бюджетні витрати кожного з переділів, що дає змогу чітко усвідомлювати завдання, які стоять перед керівниками «центрів відповідальності», отримувати облікову інформацію про величину відхилень (позитивних, негативних) від планових або нормативних витрат та їх причини, а керівництву підприємства оперативно та ефективно контролювати витрати та аналізувати ефективність діяльності структурних підрозділів.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

2.1. Методичні основи управлінського обліку виробничих витрат на підприємствах олійно-жирової галузі

Рівень ефективності управлінського обліку, зокрема витрат, залежить від обґрунтування об'єктів їх обліку. Від того, наскільки реалізовано це визначення, залежить ефективність організації та побудови обліку, аналізу і контролю витрат, і особливо в умовах бюджетування, без впровадження якого неможливо ефективно управляти сучасним підприємством.

Принциповою особливістю управлінського обліку є необхідність визначення витрат не тільки по підприємству в цілому, але й за «центрами відповідальності» та «місцями виникнення» і «центрами витрат».

Система управлінського обліку являє собою комплекс взаємопов'язаних елементів, що включає [13, с. 72]:

- структурування підприємства на «центри відповідальності» різного призначення і різного рівня;
- забезпечення системи управлінського обліку необхідною і достатньою інформаційною інфраструктурою;
- створення прямого і зворотного зв'язку між фінансовим та управлінським обліком;
- формування облікової політики управлінського обліку в умовах бюджетування витрат (доходів) підприємства;
- нормування витрат і калькулювання собівартості в прямих витратах;
- проведення аналітичних процедур для вироблення управлінських рішень на всіх рівнях відповідальності.

Спочатку операції з обліку витрат здійснюються на машини та агрегати як «місця виникнення витрат» і поступово групуються в розрізі окремих бригад

(ланок) за об'єктами обліку «центри витрат» і на завершальній стадії по виробничому підрозділу як «центри відповідальності». При цьому «центри відповідальності» обмежуються колом діяльності відповідальної особи або керівника, які повинні відповідати за витрачання ресурсів на своєму виробничому підрозділі, що також посилює контрольні функції управлінського обліку [31, с.102].

Основним принципом управлінського обліку є децентралізація управління, який реалізується на всіх рівнях і всіх ланках структури фінансового управління за допомогою:

- 1) структурування підприємства на «центри відповідальності» різного призначення та різного рівня (табл. 2.1.);
- 2) створення відповідних «центрів відповідальності»;
- 3) делегування повноважень з управління «центрами відповідальності» менеджерам-керівникам середньої і нижчої ланки;
- 4) закріплення за керівниками «центрів відповідальності» персоніфікованої відповідальності за економічні результати діяльності центру;
- 5) здійснення поточного контролю за результатами діяльності «центрів відповідальності».

Таблиця 2.1

Схема управлінського обліку за «центрами відповідальності» олійно-жирового підприємства [42]

Центри управління	Центри відповідальності	Елементи витрат
Основне виробництво	Цехи як технологічні переділи з одержанням напівфабрикатів, а в кінці процесу виробництва основної продукції – олії, побічної – шроти та відходи	– Матеріальні витрати – Витрати на оплату праці – Відрахування на соціальні заходи
Допоміжне виробництво	Енергопостачання, паропостачання, водопостачання, ремонти	– Амортизація – Інші витрати

Методиці обліку за «центрами відповідальності» присвячено велика кількість фахових робіт вітчизняних і зарубіжних авторів.

У літературі під «центром відповідальності» розуміється структурний підрозділ підприємства, на чолі якого стоїть керівник, що контролює в певному

підрозділі рівень витрат, доходи і кошти, що інвестуються в цей сегмент бізнесу.

«Центри відповідальності» необхідно визначати залежно від характеру та змісту функцій, що вони виконують. Відповідальність усередині структурного підрозділу необхідно конкретизувати в розрізі відповідних фахівців і посадових осіб, за ефективність використання ресурсів на поточні цілі та за дотримання кошторису витрат підрозділу в цілому.

Для цілей контролю за витратами і формування виробничої собівартості продукції, виконаних робіт і наданих послуг особливе значення мають групування за носіями і «центрами витрат», якими є окремі бригади, ланки, дільниці.

Різниця лише в тому, що в кожному центрі на керівника покладається відповідальність лише за ту частину витрат і доходів, контроль за якими покладено на цей «центр відповідальності».

Поділ виробничих підрозділів (цехів, дільниць) на багато «центрів витрат» забезпечує точніший розподіл непрямих витрат, особливо на утримання та експлуатацію машин і устаткування, віднесення їх на аналітичні рахунки цих центрів прямим шляхом, що, в свою чергу, створює умови для точнішого розподілу за об'єктами виробничої собівартості.

В основу локалізації витрат за «центрами відповідальності» покладено вивчений досвід олійно-жирового підприємства Радема ТОВ.

Передумовою вдосконалення управлінського обліку є моделі формування витрат виробничих підрозділів за цехами – переділами виробництва як «центрами відповідальності», які зображено на рис. 2.1.

«Центри відповідальності» є виробничих підрозділів. Головним з підприємства [43, с.128].

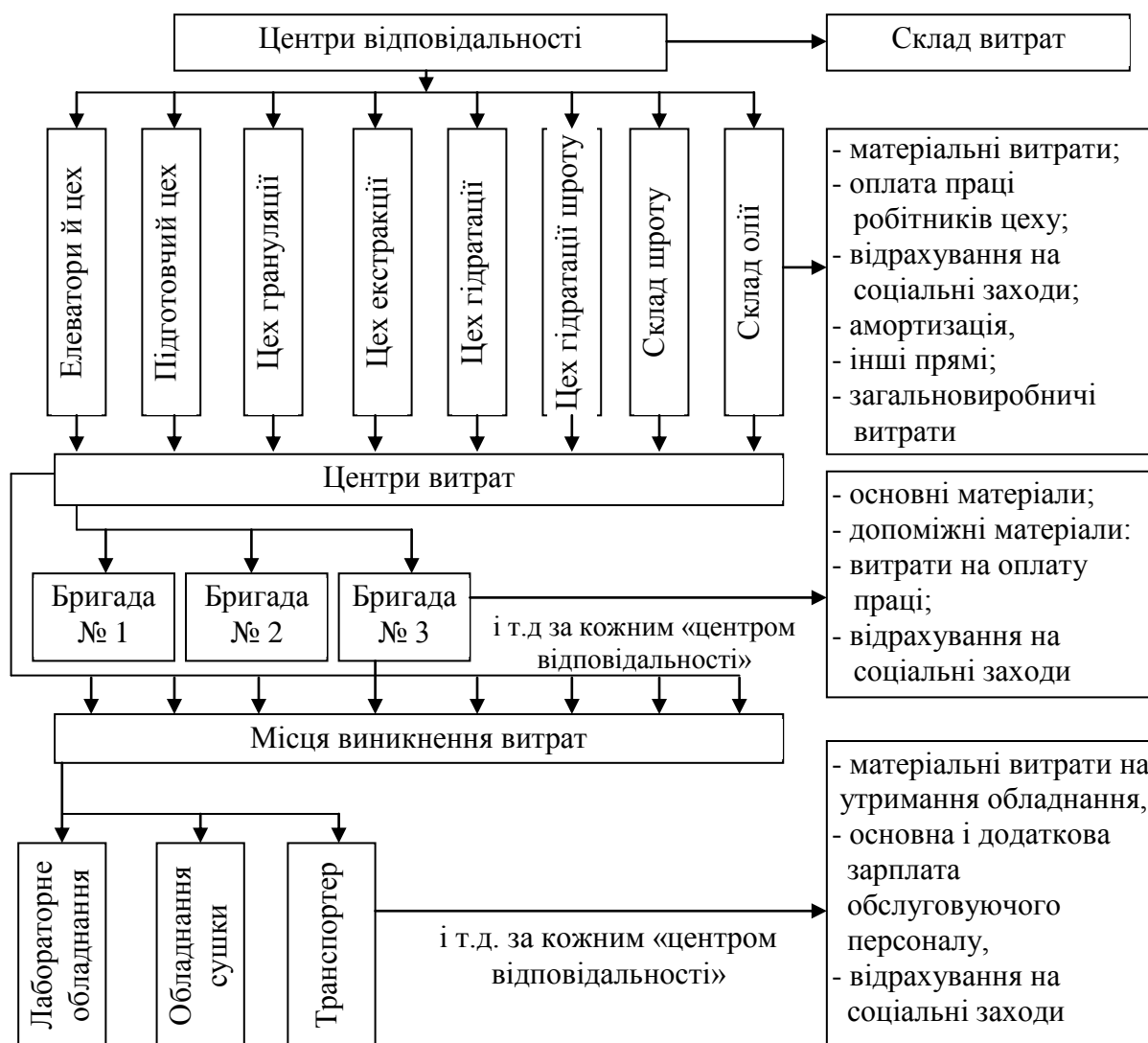


Рис. 2.1. Організаційно-технологічна модель побудови управлінського обліку витрат за «центрами відповідальності», «центрами витрат» та «місцями виникнення витрат» [52].

При створенні системи управлінського обліку на олійно-жирових підприємствах за «центрами відповідальності» слід мати на увазі, що вона [95]:

1) функціонує або паралельно (самостійно) із звичайною системою управлінського обліку, або впроваджується в неї через систему різних додаткових аналітичних рахунків;

2) задовольняє інформаційні потреби внутрішнього персоніфікованого нижчого рівня системи управління;

3) дозволяє аналізувати витрати, доходи, прибуток, інвестиції на різних рівнях відповідальності;

4) дає можливість оцінювати роботу окремих менеджерів і «центрів

відповідальності» на основі аналізу відхилень;

5) забезпечує функцію делегування та обмеження свободи дій виконавців;

6) грає роль сигнальної системи в механізмі внутрішнього управління підприємством;

7) вирішує можливі завдання тільки при чіткому визначенні сфери відповідальності окремих менеджерів та необхідних контрольованих показників.

Забезпечує систему управлінського обліку інформаційна структура, яка створюється на основі дотримання таких основних принципів:

1) персоніфікації планово-облікової документації, що забезпечує динамічну консолідацію даних про результати фінансово-господарської діяльності в розрізі «центрів відповідальності»;

2) активної всебічної участі менеджера центру в інформаційному процесі, що включає в себе визначення вимог і зразка бланків управлінської звітності, отримання інформації, аналізу, оцінки результатів своєї діяльності, складання планових показників на майбутній період.

Для здійснення контролю за видами витрат їх необхідно локалізувати за кожним центром. У випадку якщо витрати відносяться одночасно до основної і побічної продукції, їх потрібно розписати за окремими видами вказаної продукції.

Локалізація витрат створює умови для: розподілу їх за центрами; можливості порівнювати дані з кошторисами (бюджетами); списання витрат за назвами, як основної та побічної продукції.

Система управлінського поопераційного обліку витрат за «місцями виникнення витрат», «центрами витрат» та «центрами відповідальності» найбільше відповідає вимогам бюджетування, яке стає необхідною умовою контролю за рівнем дотримання нормативів та забезпечує обґрунтоване формування виробничої собівартості за технологічними переділами.

Особливості системи управлінського поопераційного обліку полягають у:

- дозволяє оперативно контролювати витрати і результати на різних рівнях технологічного процесу за операціями та оцінювати діяльність окремих менеджерів і підрозділів за «центрами відповідальності витрат» на підставі проведення попереднього аналізу;

- відіграє роль сигнальної системи в механізмі управління та забезпечує бажану противагу більшій свободі дій, наданій окремим виконавцям;

- конкретна специфіка інструментів і методів, що застосовують у системі обліку витрат за «місцями виникнення витрат», «центрами витрат» і «центрами відповідальності», залежить від важливості об'єкта витрат.

Підходи до формування «центрів відповідальності» можуть бути різні. У загальному вигляді цей процес визначається положеннями стратегій розвитку підприємства, що дозволяє підприємству досягти стратегічних результатів.

«Центри відповідальності» повинні охоплювати всі структури відповідальності олійно-жирового підприємства для того, щоб було створено всеохоплюючу систему керівників, спеціалістів і робітників з приводу ефективності виконаних робіт [56, с. 117].

Вибір способу формування «центрів відповідальності» визначається специфікою конкретної ситуації, проте рекомендується завжди враховувати ряд певних принципів:

- у кожному «центрі відповідальності» мають бути показник для виміру обсягу діяльності і база для розподілу витрат;

- у кожному «центрі відповідальності» повинен бути відповідальний керівник, при цьому відповідальність у цьому контексті означає, що керівник підрозділу не тільки контролює, а й має можливість безпосередньо впливати на параметр, за який він відповідає;

- ступінь деталізації має бути достатнім для аналізу, але не надмірним, щоб ведення обліку не було надто трудомістким;

- на «центр відповідальності» бажано відносити тільки прямі і прирівняні до них витрати, безпосередньо пов'язані з його роботою.

«Центри відповідальності» поділяють на аналітичні та госпрозрахункові.

Аналітичні окремо не виділяються, а госпрозрахункові мають, окрім фактичних показників, і кошторисні (бюджетні) показники.

Виробничі «центри відповідальності» зазвичай складаються з багатьох «центрів витрат» і «місць виникнення витрат» різного рівня. Вони також можуть представляти основні та допоміжні підрозділи підприємства. В основних «центрах відповідальності» облік організують у розрізі об'єктів і статей витрат (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Взаємозв'язок в системі управлінського обліку виробничих витрат «центрів відповідальності», «центрів витрат» і «місць виникнення витрат» олійно-жирового підприємства [121]

Центри відповідальності, цехи	Центри витрат	Місця виникнення витрат	
		Укрупнені	Конкретно, що здійснюють
Елеваторне виробництво	Бригада, ланки, робочі місця	Окремі машини, устаткування, агрегати	Завантаження бункера
Цех підготовки	Бригада, ланки, робочі місця	Окремі машини, устаткування, агрегати	Теплова обробка
Цех грануляції соєвої оболонки	Бригада, ланки, робочі місця	Окремі машини, устаткування, агрегати	Зволоження насіння та його подрібнення
Цех екстракції	Бригада, ланки, робочі місця	Окремі машини, устаткування, агрегати	Віджим олії з насіння
Цех гідратації	Бригада, ланки, робочі місця	Окремі машини, устаткування, агрегати	Очищення олії від домішок
Цех грануляції шроту	Бригада, ланки, робочі місця	Окремі машини, устаткування, агрегати	Подрібнення і грануляція шроту
Складська дільниця шроту	Бригада, ланки, робочі місця	Окремі машини, устаткування, агрегати	Відвантаження шроту з бункера на склад
Складська дільниця олії	Бригада, ланки, робочі місця	Окремі машини, устаткування, агрегати	Перекачування олії з бункера в резервуари складу

Суміщення виробничих і структурних «центрів відповідальності» сприятиме формуванню повної та достовірної обліково-аналітичної інформації про витрати, потрібні для забезпечення ефективності управління діяльністю олійно-жирового підприємства, що підтверджуються практикою таких олійно-жирових підприємств.

Оскільки умовою контролю витрат є «центр відповідальності», то

необхідно виділяти тільки ті витрати, які функціонально пов'язані з обсягом виконуваних робіт. Це прямі та прирівняні до них витрати, тобто тільки змінні витрати.

Ефективний контроль величини витрат доцільно вести на основі первинної облікової інформації і здійснювати в натуральному і грошовому вираженні методом зіставлення або так званим методом бюджетування (рис. 2.2).

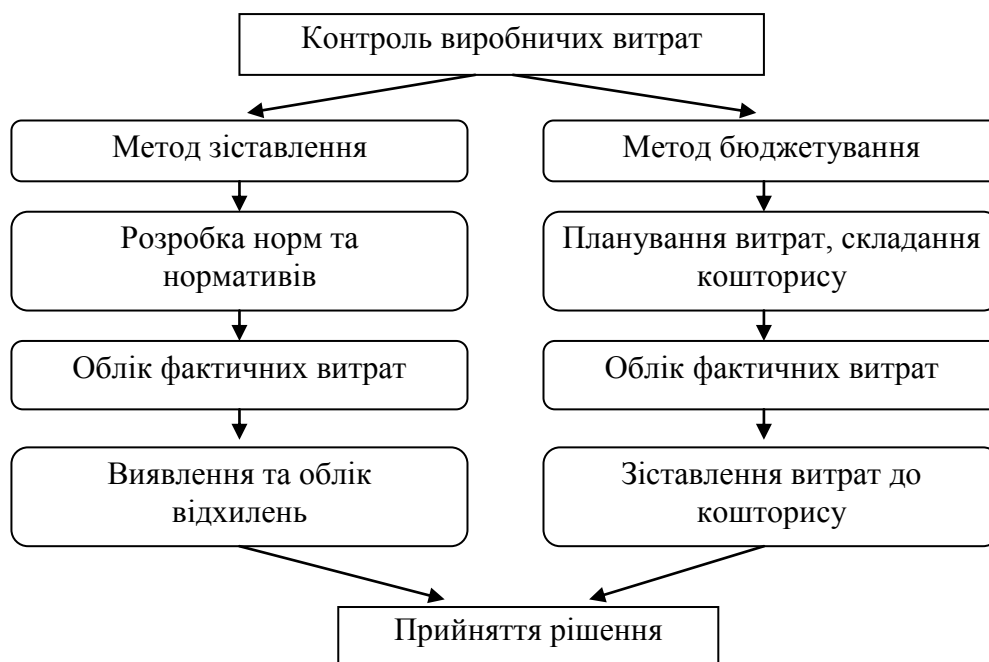


Рис. 2.2. Контроль виробничих витрат методом зіставлення та методом бюджетування [60].

Найбільш ефективний результат використання управлінського обліку витрат у кожному цеху за «центрами відповідальності», «центрами витрат» і «місцями виникнення витрат» досягається при синтезуванні поопераційного обліку на рівні «місць виникнення витрат» із системою бюджетування, що дає можливість посилити контроль за плануванням, витрачанням та прогнозуванням використовуваних ресурсів.

Оцінка методів обліку витрат показали, що вимогам технології виробництва і бюджетування за «центрами відповідальності» найбільше відповідає система «директ-кост» та стандарт «директ-кост», бо вони оперативно, на основі обліку прямих витрат у зіставленні з їх нормативами

забезпечують щоденне підбиття підсумків рівня витратності кожного центру.

Основою першого методу є підсумок відхилень від встановлених норм і виробничих завдань по «місцях витрат». Другий спосіб передбачає зіставлення тактичних витрат з бюджетними з урахуванням їх змін. Цей метод контролю використовується по «центрах і місцях витрат», за якими складно або неможливо встановити конкретний показник. Це, як правило, відділи загальногалузевого управління, підготовки виробництва, обслуговування.

У зв'язку з попередільним характером технології виробництва продукції, де кожний переділ є окремим цехом і одночасно «центром відповідальності», на якому здійснюються прямі та прирівняні до них витрати, найдоцільнішим у сучасних умовах є застосування в управлінському обліку олійно-жирових підприємств системи «стандарт-директ-кост» в розрізі обліку сировини і матеріалів та оплати праці – за методом «директ-кост», а загальногальузевих витрат (у тому числі витрат на експлуатацію машин і обладнання) – в кошторисно-нормалізованому порядку, що забезпечить можливість проведення щозмінного контролю та аналізу рівня здійснюваних витрат відповідно до сучасних вимог бюджетування (табл. 2.3).

Отже, дані таблиці свідчать, що умовам функціонування «центрів відповідальності» найбільше відповідає система обліку «директ-кост», при її застосуванні витрати на виробництво розподіляються на постійні та змінні.

На відміну від поширеної калькуляції витрат, що застосовується для управління ціноутворенням за повною собівартістю, в управлінському обліку застосовується калькуляція за скороченою собівартістю, що включає тільки змінні витрати за методом «директ-кост», тому що змінні витрати безпосередньо пов'язані з обсягом виробництва. Це дозволяє точніше проводити калькуляцію індивідуальної собівартості. Змінні витрати формуються у виробничих «центрах відповідальності», постійні – в обслуговуючих, комерційних, управлінських «центрах відповідальності».

Порівнюючи дані про витрати з можливими цінами залежно від вибраного або встановленого критерію ефективності (максимізація прибутку на

одиницю продукції, рентабельність продукції або продаж, загальна сума прибутку, процент завантаження виробничих потужностей тощо), можна вибрати відповідний варіант.

Таблиця 2.3

Запропонований вибір методів обліку витрат виробничої діяльності [78]

Назва методу витрат	Характеристика методів обліку витрат
Просте накопичення (повних витрат)	<ul style="list-style-type: none"> – відображення в обліку як прямих повних витрат, за перебігом технологічного процесу, окремими операціями; – перевірка непрямих витрат за видами та визначення місць їх виникнення і «центрів відповідальності»
Стандарт-кост (повних витрат)	<ul style="list-style-type: none"> – перевірка послідовності відображення в обліку технологічного процесу; – складання нормативної калькуляції (бюджету); – визначення фактичних витрат за нормативним методом; – визначення відхилень від норм та з'ясування їх причин
Директ-кост, Стандарт-директ-кост (неповних прямих витрат)	<ul style="list-style-type: none"> – перевірка послідовності відображення в обліку технологічного процесу; – складання нормативної калькуляції (або бюджету) в прямих витратах; – визначення витрат за нормативним методом або за бюджетом; – визначення відхилень від норм (бюджетів) та з'ясування їх причин

Оскільки найбільш повною інформацією про витрати кожного «центру відповідальності» є інформація за місяць, що одержується як на підставі прямих витрат щоденних звітів вказаного центру, так і послуг допоміжних власних цехів та сторонніх допоміжних підприємств, які відносяться на основне виробництво або розподіляються тільки в кінці місяця, то для забезпечення її одержання рекомендується така організаційна модель з використанням розробленого робочого плану рахунків.

Побудови управлінського обліку витрат виробничих підрозділів підприємств олійно-жирової галузі в умовах бюджетування дає можливість сформулювати такі пропозиції щодо їх удосконалення:

- використання матеріальних ресурсів обліковувати повним віднесенням прямих та прирівняних до них витрат до конкретного технологічного переділу і процесу обробки сировини, що дає змогу оперативно, за кожну зміну, отримувати інформацію про дотримання бюджетних витрат;

– списання витрат на оплату праці і соціальні заходи слід здійснювати виходячи з відрядної та погодинної оплати праці, надаючи перевагу останній, оскільки вона скорочує облікові розрахунки;

– вартість послуг власних допоміжних цехів і сторонніх підрядників необхідно списувати тільки в кінці місяця згідно з розрахунками цехів та рахунками підрядників, що зумовлено часом їх повного формування;

До прямих змінних витрат цеху належать сировина, основні та допоміжні матеріали, оплата праці з відрахуванням на соціальні заходи. Враховуючи особливості технологічної відокремленості кожного цеху, який виготовляє свій напівфабрикат, до прирівняних прямих можна відносити і загальновиробничі витрати цеху, які в указаних умовах списуються тільки на один вид продукції.

Прямі змінні витрати можна відносити щоденно на об'єкти обліку – «центр відповідальності». Тоді як загальновиробничі витрати цеху без їх розподілу – тільки після їх узагальнення. Загальною умовою в кінці місяця, звичайно, в бюджетуванні «центрів відповідальності» (цехів) виникає необхідність і в щоденному віднесенні на них загальновиробничих витрат з метою одержання повнішої їх величини, уже передбаченої бюджетуванням.

Найпоширенішим методом обліку витрат у системі «директ-кост» є нормативний метод обліку витрат. Він передбачає складання планово-нормативних кошторисів (бюджетів), а також калькуляцій виробничої собівартості продукції в прямих витратах, в яких за кожною статтею відображається норма витрат на одиницю випущеної готової продукції та норматив витрат на загальний випуск продукції.

Порівняння нормативних даних з фактичними дозволяє визначити відхилення, що впливають на кошторис бюджетів та на собівартість продукції в прямих витратах, і сприяє прийняттю управлінських рішень щодо регулювання витрат з метою їх оптимізації.

Залежно від об'єкта витрат, який визначається технологією виробництва, розрізняють позамовний, попроцесний та попередільний методи їх обліку та калькулювання собівартості. Оскільки виробництво олії вимагає постійної

постадійної, тобто попередільної технології їх виготовлення, то на олійно-жирових підприємствах повинен застосовуватися попередільний метод обліку витрат, що відповідає й умовам бюджетування, адже кожний цех-переділ – окремий цех є бюджетним «центром відповідальності».

Система управлінського обліку витрат за «бюджетними центрами відповідальності» з деталізацією за «місцями виникнення витрат» і «центрами витрат» створює умови ведення поопераційного їх обліку. Система управлінського поопераційного обліку витрат за «місцями виникнення витрат», «центрами витрат» та «центрами відповідальності» найбільше відповідає також і вимогам бюджетування, яке стає необхідною умовою контролю за рівнем дотримання нормативів бюджетними «центрами відповідальності», а отже, забезпечує обґрунтоване формування виробничої собівартості за технологічними переділами в прямих і прирівняних до них витратах.

У зв'язку з тим, що в кожному з переділів створюється напівфабрикат, собівартість якого визначається, переходячи до наступного переділу процесу виробництва, то такий спосіб обліку витрат на виробництво при використанні попередільного методу називають напівфабрикатним.

Попроцесний і позамовний методи на олійно-жирових підприємствах застосовуються тільки в допоміжних виробництвах (енерго-, водо-, паропостачання, ремонтних) для обліку витрат і визначення собівартості (визначається в кінці місяця) робіт та послуг, які називаються цехами основного виробництва.

«Місця виникнення витрат» є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за економічними елементами і статтями собівартості. Порівняння витрат і результатів за «центрами відповідальності» в розрізі «центрів витрат» та місць їх виникнення в межах управлінського обліку забезпечує контроль і управління витратами, цінами та результатами.

Ступінь застосування управлінського обліку за «центрами відповідальності» для кожного підприємства індивідуальна. Методичні підходи, які наведені в табл. 2.4, до облікового відображення витрат, що

виникають у технологічних процесах виробництва на олійно-жировому підприємстві, дають можливість визначитися з побудовою робочого плану рахунків та аналітичного обліку за «центрами відповідальності».

Це дозволяє забезпечувати найбільш достовірне і оперативне облікове віднесення та розподіл прямих і непрямих витрат на бюджетні «центри відповідальності», що підвищить рівень контролю та управління ними, ураховуючи необхідність одержання для бюджетування найбільш повної інформації за результатами місяця та виходячи з умов сезонного характеру виробництва, рекомендується списувати амортизацію та загальновиробничі витрати у кошторисно-нормалізованому порядку (фактичний обсяг виробництва на одиницю нормативних витрат бюджету).

Облік за «центрами відповідальності» будується на основі попереднього планування або бюджетування. План-бюджет складається як для кожного окремого підрозділу, так і по підприємству в цілому. Витрати «центрів відповідальності» складаються з різних за економічним змістом витрат і входять до різних статей калькуляції. Тому витрати «центрів відповідальності» необхідно планувати й обліковувати в розрізі елементів витрат, які характеризують найпростіші однорідні види та показують джерела їх виникнення.

Групування за елементами характеризує структуру витрат на виробництво та її динаміку. Поелементна класифікація дозволяє визначати витрати живої та уречевленої праці, дослідити співвідношення між ними, визначити витрати на відшкодування оборотних і основних засобів, встановлювати обсяг необхідних для відновлення виробництва ресурсів.

Облік і аналіз за витратами організовується за відхиленнями від норм з подальшим виявленням причин їх змін. Цей метод забезпечує своєчасне, обґрунтоване та ефективне прийняття управлінських рішень. Він зручний і ефективний для «центрів відповідальності», рівень діяльності яких визначається відповідними показниками обсягу виробництва і рівня витрат.

Таблиця 2.4

Методичні підходи до облікового відображення витрат, що виникають під час технологічних процесів виробництва олії [50]

Переділи	Характеристика процесу	Документування	Рахунки обліку витрат виробництва	Прямі витрати	Непрямі витрати	Напівфабрикат (готова продукція)	Облік відхилень від норм
Елеваторне виробництво	Олійні культури надходять до зберігання, приймаються за їх кількістю та якістю, все це контролює виробнича лабораторія за державними стандартами	Товарно-транспортна накладна	23.01	Сировина і матеріали, оплата праці з відрахуваннями	Послуги допоміжних і сторонніх підприємств	Насіння від постачальника	Витрати за нормами
Цех підготовки	Насіння олійних культур надходить з елеваторного виробництва на ланцюговий конвеєр, відбувається теплова обробка насіння	Прибуткова накладна від постачальника з ціною та кількістю	23.02	Сировина і матеріали, оплата праці з відрахуваннями	Послуги допоміжних і сторонніх підприємств	Насіння після теплової обробки	Витрати за нормами
Цех грануляції оболонки	З метою мінімального замаслення лушпиння відбувається зволоження насіння та його подрібнення	Акт доробки з елеватора (у разі необхідності сушіння, очищення)	23.03	Сировина і матеріали, оплата праці з відрахуваннями	Послуги допоміжних і сторонніх підприємств	Насіння після зволоження і подрібнення	Витрати за нормами
Цех екстракції	Вводять насичений пар, після чого насіння набухає, укрупнюється, утворюючи пластівці, які випадають в осад	Прибутковий ордер (накладна)	23.04	Сировина і матеріали, оплата праці з відрахуваннями	Послуги допоміжних і сторонніх підприємств	Віджата олія	Витрати за нормами
Цех гідратації (основна продукція)	Відбувається процес очищення олії від супутніх домішок	Прибутковий ордер (накладна)	23.05	Сировина і матеріали, оплата праці з відрахуваннями	Послуги допоміжних і сторонніх підприємств	Очищена олія	Витрати за нормами
Цех побічної продукції	Відбувається подрібнення та гранулювання побічної продукції (виготовлення саломасу, оліфи, мила)	Прибутковий ордер (накладна)	23.06	Сировина і матеріали, оплата праці з відрахуваннями	Послуги допоміжних і сторонніх підприємств	Побічні продукти до переробки	Витрати за нормами
Складська дільниця основної продукції	Олія подається в резервуари для зберігання та відвантаження продукції	Прибутковий ордер зі складу з кількістю	23.07	Сировина і матеріали, оплата праці з відрахуваннями	Послуги допоміжних і сторонніх підприємств	Чиста олія перекачана з бункера в резервуар складу	Витрати за нормами
Складська дільниця побічної продукції	Відбувається подача шроту до бункерів для зберігання та подальшого відвантаження для реалізації	Списання товарів	23.08	Сировина і матеріали, оплата праці з відрахуваннями	Послуги допоміжних і сторонніх підприємств	Побічні продукти після переробки	Витрати за нормами

2.2. Організаційні засади управлінського обліку виробничих витрат в умовах бюджетування

Доцільно вважати, що структура підприємства – це те, що слід враховувати в першу чергу при організації, обліку за «центрами відповідальності». У зв'язку з цим під «центром відповідальності» на підприємствах олійно-жирової промисловості слід розуміти структурні одиниці, які здійснюють контроль і регулювання матеріально-грошових ресурсів, а також визначення напрямів їх витрачання.

Визначальним фактором організації управлінського обліку виробничих витрат є технологічні особливості виробництва олійно-жирового підприємства: попередільний (постадійний) характер технології, сезонність виготовлення продукції, рівень механізації та автоматизації технологічних процесів, обсяги сировини, що переробляється (табл.2.5.).

Організація обліку витрат за «центрами відповідальності» з деталізацією за «місцями виникнення» базується на управлінському обліку витрат. При цьому контроль за виконанням показників є суміжним із контролем за виконанням бюджету, складеного за відповідною витратною ланкою підприємства.

Складання бюджетів витрат, їх облік та аналіз за «центрами відповідальності» – це система, що вимірює й оцінює плани і дії за кожним із них. Облік за «центрами відповідальності» є обов'язковою складовою внутрішньогосподарського бюджетування виробничих підрозділів на всіх стадіях – складання бюджетів, контроль та аналіз їх виконання. Основою виконання бюджетів є закріплення відповідальності за конкретним керівником виробничого підрозділу.

При організації обліку витрат для цілей управління за «центрами відповідальності» з'являється потреба в більшій диференціації поточних цілей, деталізації місць і центрів витрат, кількість яких визначається потребами в управлінні та можливостями користування отриманою інформацією. При цьому

слід враховувати, що поняття «місця витрат», «центри витрат» і «центри відповідальності», зазвичай, розглядаються з трьох напрямів їх формування:

- 1) виробничої – з точки зору споживання ресурсів;
- 2) організаційної – з точки зору організації контролю і регулювання витрачання ресурсів;
- 3) аналітичної – виходячи з можливостей обліку та визначення розмірів витрат, їх аналізу та контролю.

Таблиця 2.5

Вплив особливостей діяльності олійно-жирового підприємства на організацію обліку витрат [115]

Особливості діяльності	Вплив на організацію обліку витрат
<i>Попередільний характер технології</i>	
Характер технології: кожний цех – окремий переділ з одержанням напівфабрикату. Підприємства спеціалізуються на виробництві тільки одного виду олійної продукції – соняшникової або соєвої, з одночасним одержанням побічної продукції та відходів	Облік витрат на виробництво спрощений, оскільки немає необхідності їх розподіляти між окремими продуктами. Побічна продукція і відходи оцінюються за цінами можливої реалізації. Проблеми з переробки відходів самостійно або переданих в оренду відповідного обладнання
<i>Сезонний характер роботи</i>	
Олійно-жирові підприємства, як правило, працюють з вересня – початку надходження сировини з урожаю поточного року, і закінчують у II кварталі наступного року	Проблемним є розподіл протягом року загальновиробничих (цехових) витрат, які здійснюються і в період зупинки підприємства, та щорічні технічні огляди і ремонти
<i>Рівень механізації та автоматизації технологічного процесу</i>	
Для великих підприємств – характерний високий рівень автоматизації виробничих процесів. На малих і середніх – процеси механізовані	На великих підприємствах витрати на оплату праці та соціальні заходи є мінімальними, але зростають амортизаційні відрахування. На малих і середніх – проблемою є їх скорочення на одиницю продукції шляхом впровадження автоматизації технологічних процесів
<i>Обсяги сировини, що переробляється</i>	
На великих підприємствах масштабне виробництво вимагає великих обсягів сільськогосподарської сировини та допоміжних матеріалів. Відсутнє незавершене виробництво. На малих і середніх підприємствах характерний невеликий обсяг використання сировини та одержаних олії та відходів	На великих підприємствах проблеми оцінки непрямих матеріальних витрат. На малих і середніх підприємствах спрощений облік витрат – всі витрати прямо списуються на одержану олію

Організація управлінського обліку за «місцями виникнення витрат» і

«центрами відповідальності» дозволяє децентралізувати управління витратами, спостерігати за їх формуванням на всіх рівнях управління.

Значний вплив на організацію обліку витрат здійснює характер сільськогосподарської сировини, що використовується при виробництві олійно-жирової продукції, оскільки викликає потребу його ведення у натурально-вартісному виразі з урахуванням якісних характеристик сільськогосподарської сировини.

Організація обліку виробничих витрат в умовах бюджетування повинна відповідати таким основним вимогам управління олійно-жировим підприємством:

- 1) надати інформацію для контролю за виконанням бюджетів за кожним «центром відповідальності»;
- 2) забезпечити детальною інформацією для аналізу «поведінки витрат» у розрізі «центрів відповідальності», «центрів витрат» і «місць виникнення витрат» (рис. 2.3.).



Рис . 2.3. Напрями організації управлінського обліку виробничих витрат [117]

Порівняння фактичних даних з бюджетними їх значеннями вказує межі, куди слід в першу чергу спрямувати увагу менеджерів та необхідні

управлінські впливи.

Є типові причини, що можуть привести до зниження ефективності впровадженого бюджетування: неефективна організація процесу виробництва; відсутність реальних нормативів при плануванні витрат; відсутність цільових установок при плануванні. Враховуючи викладені вище фактори, що перешкоджають ефективному процесу бюджетного планування, пропонуємо насамперед здійснити організаційну побудову процесу бюджетування на олійно-жирових підприємствах. (рис. 2.4.).

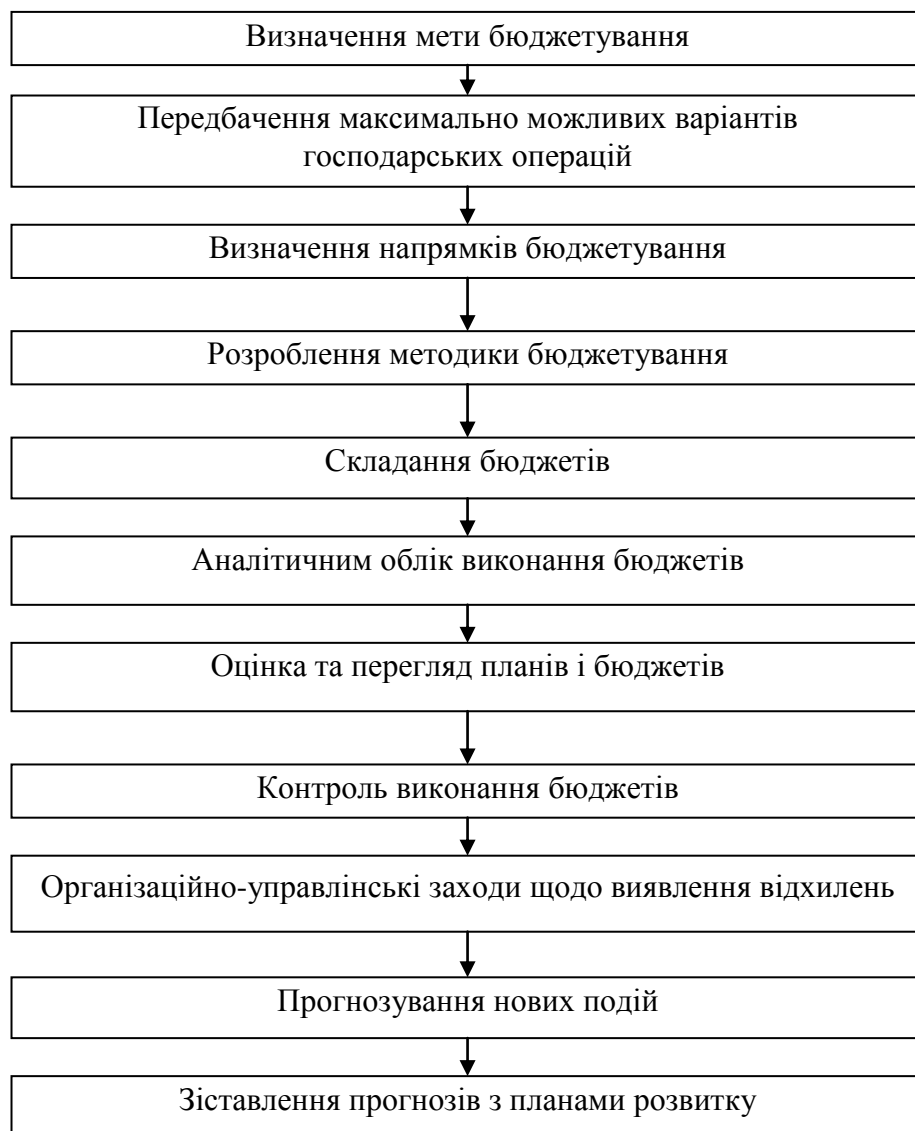


Рис. 2.4. Схема організації процесу бюджетування та контролю витрат за «центрами відповідальності» олійно-жирового підприємства [43]

Виділення «центрів відповідальності» є основою організації управління

підрозділами підприємства при бюджетуванні та управлінні господарськими операціями, які сприяють ефективному управлінню бізнесом.

Бюджет виробничого підрозділу олійно-жирових підприємств – це поопераційна технологічна карта витрат, яку потрібно контролювати. Тому на підприємстві слід побудувати таку систему управлінського обліку, що реєструє факти господарської діяльності, яка необхідна для забезпечення процесу складання, контролю й аналізу розробленого бюджету за «центрами відповідальності» виробничих підрозділів.

Під організаційною структурою розуміється:

- види структурних підрозділів об'єктів бюджетування – «центрів відповідальності», щодо яких складається бюджет і призначаються відповідальні особи за його виконання;

- функції служб апарату управління, на яких покладено розробку, контроль та аналіз бюджету олійно-жирового підприємства.

Організаційна структура підприємства будується за принципом піраміди, де менеджери підрозділів «центрів відповідальності» звітують перед керівництвом підприємства в цілому.

Організація складання бюджетів витрат, їх облік, контроль та аналіз за «центрами відповідальності» – це система, що вимірює та оцінює плани і дії за кожним із них. Облік за «центрами відповідальності» є обов'язковою складовою внутрішньогосподарського бюджетування на всіх стадіях – складання бюджетів, контроль виконання, аналіз виконання. Основою виконання бюджетів є закріплення відповідальності за конкретним керівником виробничого підрозділу.

Організація управління бюджетуванням витрат – це обов'язки служб центрального апарату управління підприємства та структурних підрозділів щодо кожної стадії переділу бюджетного процесу за строками виконання, які визначаються в обліковій політиці підприємства (рис. 2.5.).

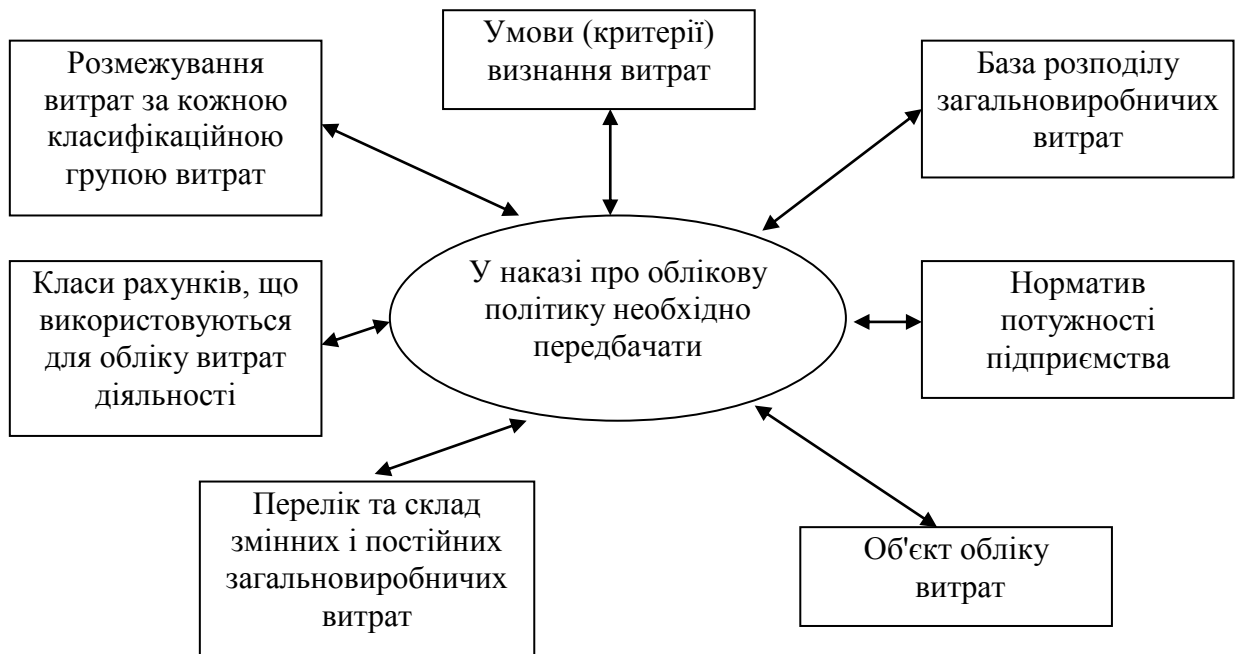


Рис. 2.5. Основні положення з обліку витрат, виробничої діяльності, що мають бути наведені в наказі про облікову політику [27]

Щоб організувати виконання бюджетного завдання кожним структурним підрозділом олійно-жирового підприємства, встановлюється персональна відповідальність їх керівників за виконання:

- функціональних обов'язків структурних підрозділів у розрізі окремих технологічних стадій (переділів) виробничих ліній і т.д.;
- визначення співвідгледності та координації дій різних підрозділів підприємства у відповідних внутрішніх нормативних актах (посадових інструкціях, положеннях про підрозділи, положеннях про планування, бюджетування та ін.).

Організація обліку виробничих витрат в умовах бюджетування повинна відповідати таким основним вимогам управління олійно-жирових підприємств:

- 1) надавати інформацію для контролю за виконанням бюджетів за кожним «центром відповідальності»;
- 2) забезпечувати детальною інформацією для аналізу витрат у розрізі «центрів витрат» і «місць виникнення витрат».

Щоб контролювати рівень здійснюваних витрат, їх облік слід вести в розрізі операцій технологічного процесу. Організація поопераційного обліку забезпечує як наскрізний контроль і аналіз здійснюваних виробничих витрат,

так і найбільш обґрунтоване калькулювання виробничої собівартості продукції в межах прямих і прирівняних до них витрат.

Організація поопераційного обліку за операціями технологічних процесів олійно-жирового виробництва, за якими стоять витрати, дає можливість аналізу виявити «вузькі» місця в його технології, зайві технологічні функції-операції, що забезпечить дотримання доведених до кожного «центру відповідальності» встановлених бюджетів витрат з деталізацією за «центрами витрат» та «місцями виникнення витрат».

Для бюджетування виробничих витрат необхідною умовою є їх контроль на підставі нормативного методу обліку і зробленого аналізу. Порівняння фактичних витрат з допустимими (нормативними) дозволяє відповідальному за «центр відповідальності» менеджеру оперативно реагувати та контролювати роботу на своїй ділянці виробництва.

За даними управлінського обліку керівник підприємства отримує необхідну інформацію про внесок кожного підрозділу «центру відповідальності» в кінцеві результати виробничо-господарської діяльності. Тобто в технології важливий не сам одержуваний продукт, а елементи витрат виробничого процесу одержання олії. Витрати на здійснення функцій-операцій співвідносяться не з вартістю матеріально-сировинних компонентів, а з технологічним обладнанням і робочими місцями, які створюють ці функції. На підставі взаємозв'язків і взаємозалежності функцій-операцій об'єкта бюджетування розробляється облікова функціональна модель цього об'єкта. Функціональна модель – це матриця зв'язків у вигляді опису структурованих операцій-функцій об'єктів обліку, якими є технологічні переділи (табл. 2.6.).

Наведена в табл. 2.6 модель є основою організації методики побудови обліку виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах через локалізацію їх за технологічними переділами «центрами виникнення витрат» і забезпечує інформацією як для контролю за їх видами і рівнем для цілей бюджетування, так і для аналізу поведінки витрат, що особливо важливо для обґрунтованих розрахунків виробничої собівартості.

Таблиця 2.6

Модель організації формування виробничих витрат за цехами-переділами – «центрами відповідальності», за «центрами витрат» та «місцями виникнення витрат» [50]

«Центри відповідальності»			Операції – функції технологічного процесу за «місцем виникнення»	Види витрат
Цехи-переділи технологічного процесу	Центри витрат	Місце виникнення витрат		
Елеваторне виробництво	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, устаткування, агрегати	Олійні культури надходять до зберігання, приймаються за їх кількістю та якістю, все це контролює виробнича лабораторія за державними стандартами	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати (власних допоміжних та сторонніх підприємств) • Загальновиробничі, розподілені в кінці місяця
Цех підготовки	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, устаткування, агрегати	Насіння надходить з елеваторного виробництва на ланцюговий конвеєр, відбувається тепла обробка насіння	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати • Загальновиробничі, розподілені в кінці місяця
Цех грануляції соєвої оболонки	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, устаткування, агрегати	З метою мінімального замаслення лушпиння відбувається зволоження насіння та його подрібнення	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати (власних допоміжних та сторонніх підприємств)
Цех екстракції	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, устаткування, агрегати	Вводять насичену пару або воду при перемішуванні, після чого насіння набухає, укрупнюється, утворюючи пластівці, які випадають в осад	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати
Цех гідрації	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, устаткування, агрегати	Відбувається процес очищення олії від супутніх домішок	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати

Цех грануляції шроту	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, устаткування, агрегати	Відбувається подрібнення та гранулювання побічної продукції	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати
Складська дільниця шроту	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, устаткування, агрегати	Відбувається подача шроту в бункера для зберігання та подальшого відвантаження	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати
Складська дільниця олії	Бригади, ланки, групи	Окремі машини, апарати, устаткування, агрегати	Олія подається до резервуарів для зберігання та відвантаження продукції	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні заходи • Амортизаційні відрахування • Інші прямі витрати

Необхідним механізмом забезпечення бюджетування за «центрами відповідальності» є нормативний метод обліку. Найбільша ефективність нормативного методу обліку витрат виявляється в тому, що система первинних і зведених документів за поточним обліком відхилень від норм цих витрат, дозволяє до кінця кожної зміни визначати за прямими витратами як змінну технологічну собівартість одержуваного в кожному цеху напівфабрикату, так і ступінь виконання бюджету кожним «центром відповідальності».

«Звіт «центру відповідальності» про роботу зміни» заповнюється на підставі «Технологічного журналу з обліку виробництва», у якому технолог цеху відображає рух матеріальних ресурсів та оплату праці на підставі документів первинного обліку, що застосовуються на олійно-жирових підприємствах. Уже на другий день після закінчення зміни підсумкові дані за статтями прямих витрат дають інформацію не тільки про рівень дотримання бюджетних показників кожним «центром відповідальності».

Виробничий звіт «центру відповідальності» зміни заповнюється на підставі технологічного журналу з обліку виробництва, в якому технолог цеху відображає рух матеріальних ресурсів, та документів на оплату праці.

Розділ I «Виготовлення продукції» заповнюється на підставі накладних про передачу напівфабрикатів на наступний технологічний переділ або готової

продукції на склад.

Обсяг цієї продукції використовується в розділі V при розрахунках нормативних витрат на одиницю продукції і для визначення змінної технологічної собівартості одиниці продукції.

Розділ II «Використання сировини та допоміжних матеріалів у виробництві» призначений не тільки для визначення загального обсягу їх витрат за найменуваннями в натуральних показниках за зміну. Тут для визначення відхилень від норм витрат виділено окремо витрати за статтями «Сировина і основні матеріали» та «Допоміжні матеріали», необхідні для розрахунку змінної технологічної собівартості в розділі V. Ці відхилення щодо зміни за кожним видом проставляє майстер або бухгалтер цеху за даними накопичувальної відомості обліку документованих відхилень. Відхилення за кожним видом витрачених сировини і матеріалів оцінюються за номенклатурою-цінником, що необхідно для розрахунку змінної технологічної собівартості олії в розділі V. Причому ціни на сільськогосподарську сировину періодично (раз на декаду, п'ятиденку) коригуються.

Розділ III заповнюють за даними технологічної лабораторії.

Розділ IV «Основна заробітна плата виробничих робітників» призначений для узагальнення за зміну заробітної плати за нормами і відхиленнями від норм. Ці дані використовують в розділі V при обчисленні виробничої собівартості олії та рівня використання норм, встановлених бюджетом. Заповнює його після закінчення зміни економіст чи бухгалтер цеху.

Загальна сума відрядної заробітної плати за нормою розраховується множенням норми на одиницю (з розрахунку цехової нормативної собівартості) на кількість виготовленої готової продукції або за даними відомості виробітку та розрахунку заробітку. Відхилення від норм заповнюються за даними накопичувальної відомості обліку відхилень.

Дані про погодинну заробітну плату і її відхилення від норм заповнюються на підставі спеціального розрахунку, що складається економістом або бухгалтером цеху до кінця кожної зміни.

У складі відхилень окремою графою показуються і зміни норм, якщо вони пройшли протягом місяця і не були відображені в розрахунку цехової нормативної собівартості на початку місяця.

У розділі V змінна технологічна собівартість кожного напівфабрикату визначається узагальненням нормативних витрат і відхилень від них таким чином. Матеріальні та трудові витрати за нормами на одиницю продукції проставляються з бюджетів цехів – «центрів відповідальності». Відхилення від норм на одиницю готових напівфабрикатів визначаються розрахунковим шляхом.

Підсумкові дані за статтями прямих витрат і є змінною технологічною цеховою собівартістю напівфабрикатів. Дані кожного цехового звіту про роботу зміни надалі узагальнюються в накопичувальних відомостях для складання місячного виробничого звіту за цим цехом.

Відходи виникають на різних стадіях (переділах) технологічного процесу, їх одержання за видами повинно бути відображено у виробничому звіті зміни, як і основної продукції – олії та попутної продукції – макухи (шрот) за показниками: вид та обсяги переробленої сировини; нормативний вихід відходів у відсотках; фактична величина окремих відходів; відхилення від норм у розрізі причин (порушення технології, вдосконалення технології, неправильного встановлення сортності використаної сировини тощо).

Облікові дані необхідні не тільки на стадії складання бюджетів кожного «центру відповідальності» (звичайно на підставі фактичного і планового їх рівня за минулі періоди), але й на наступних стадіях бюджетного циклу підприємства в цілому при аналізі виконання встановлених показників. Облік витрат передбачає організацію документообігу та їх узагальнюючих документів про здійснені витрати, яку наведено на рис. 2.6.

Необхідною умовою своєчасного одержання інформації за «бюджетними центрами відповідальності» є дотримання графіка документообігу про здійснені витрати, який складається на підставі первинних документів і забезпечує складання змінного виробничого звіту (табл. 2.7).



Рис. 2.6. Організація документування виробничих витрат за окремим «центром відповідальності» олійно-жирового підприємства [118]

Метою обліку витрат є складання щоденного звіту центру відповідальності про роботу зміни за кожним цехом.

Організація розподілу непрямих витрат здійснюється в такій послідовності:

- вибір об'єктів «центри відповідальності», «центри витрат» і «місця виникнення витрат»;
- визначення видів витрат для розподілу;
- вибір бази розподілу та розподіл витрат.

Послуги допоміжних підрозділів за «місцями виникнення витрат» можуть бути розподілені на основні «місць виникнення витрат» різними методами, з яких найбільше поширення для олійно-жирової галузі отримали прямий і покроковий методи. При прямому методі витрати списуються безпосередньо на «місця та центри витрат», при покроковому методі їх розподіляють, починаючи від найважливішого. Перш за все визначається «місце виникнення витрат», яке

споживає якомога менше внутрішньовиробничих послуг. Витрати цього «місця виникнення витрат» розподіляються на інші витрати відповідно до напрямку передачі послуг. Аналогічним чином розподіляються витрати на решту «місць виникнення витрат».

Таблиця 2.7

Графік документообігу з обліку виробничих витрат «бюджетного центру відповідальності» [104]

Шифр	Назва первинного та зведеного документа	Призначення документа	Термін складання	Відповідальні за складання	Термін подання документа до бухгалтерії
01	Лімітно-забірна картка	Документальне оформлення витрачених сировини і матеріалів	В кінці кожної зміни	Завідувач складу	У кінці кожної зміни
02	Накладна на сировину, матеріали або напівфабрикати	Документальне оформлення витрачених сировини і матеріалів	В момент відпуску	Начальник виробничого цеху – «центру відповідальності»	Упродовж дня
03	Наряд	Документальне оформлення виробітку працівників	В кінці кожної зміни	Начальник виробничого цеху – «центру відповідальності»	Упродовж дня
04	Рапорт на виробіток	Документальне оформлення виробітку працівників	В кінці кожної зміни	Начальник виробничого цеху – «центру відповідальності»	У кінці кожної зміни
05	Акт виконаних робіт	Документальне оформлення виробітку працівників	В кінці кожної зміни	Начальник виробничого цеху – «центру відповідальності»	У кінці кожної зміни
06	Змінний виробничий звіт	Узагальнення виробничих витрат за бюджетним «центром відповідальності» за зміну	В кінці кожної зміни при комп'ютеризації обліку або на наступний день	Бухгалтерія	У кінці кожної зміни при комп'ютеризації обліку або на наступний день

Розподіл витрат на обслуговування виробництва та управління

здійснюється пропорційно зарплаті, людино-годинних робітників або машино-годинам, що часто не відображає об'єктивного взаємозв'язку між відповідними обліковими параметрами.

Використання як бази розподілу зарплати виробничих робітників залишається кращим, за наявності великої частки ручної праці, але при автоматизації процесів базою може бути потужність обладнання. Як база розподілу непрямих виробничих витрат цього «місця виникнення» можна використовувати фактичні, нормативні (планові) прямі витрати праці або кількість персоналу, задіяного в тому чи іншому технологічному процесі.

І нарешті, якщо діяльність «центрів відповідальності витрат» є матеріаломісткою, то за базу розподілу можна брати фактичні або планові (нормативні) прямі витрати сировини і матеріалів.

Виходячи з критичної оцінки методів розподілу непрямих витрат, для олійно-жирових підприємств методичні засади її організації повинні відповідати наведеному нижче:

- в обліковій політиці передбачається окремий розділ;
- визначається критерій розподілу;
- встановлюється методика розподілу для кожного «центру відповідальності» з урахуванням впливу технологій.

Виходячи із вказаного вище, на олійно-жирових підприємствах можна виділити такі організаційні етапи:

- поточне прийняття кожними виробничим підрозділом – «центром відповідальності» оптимальних управлінських рішень у межах встановленого бюджетного завдання;
- передача «центрами відповідальності» (об'єктами бюджетування) відповідним управлінським службам – планово-економічному управлінню, фінансово-економічному управлінню, відділу праці та заробітної плати, необхідної інформації про виконання бюджетного завдання;
- аналіз вказаними службами інформації про виконання бюджету і підготовка рекомендацій керівництву олійно-жирового підприємства для

коригування оперативної діяльності кожного «центру відповідальності».

Отже, контроль виконання бюджету здійснюється одночасно:

– самими підрозділами, що відповідають за виконання свого бюджету, шляхом коригування своєї оперативної діяльності щодо найефективнішого виконання бюджету;

– управлінськими службами олійно-жирового підприємства, відповідальними за розробку певних показників загального бюджету.

Важливою складовою організації управлінського обліку витрат за «центрами відповідальності» є робочий план рахунків.

При формуванні робочого плану рахунків управлінського обліку повинні дотримуватися такі принципи:

1) самодостатності та відокремленості рахунків управлінського обліку від рахунків бухгалтерського і фінансового обліку;

2) однократності введення в систему первинних даних з наступним паралельним відображенням в управлінському обліку;

3) синхронізації робочого плану рахунків управлінського обліку з рахунками фінансового обліку;

4) забезпеченість інформації для управління за статтями «бюджетних центрів відповідальності» з деталізацією за «місцями виникнення витрат» і «центрами витрат».

У робочому плані управлінського обліку рахунки групуються за цехами основного виробництва як «центрами відповідальності», що дає можливість не тільки контролювати виконання бюджету, а й калькулювати в прямих і прирівняних до них витратах виробничу собівартість напівфабрикату кожного технологічного переділу (цеху).

Облікова політика управлінського обліку являє собою сукупність способів ведення управлінського обліку, що забезпечує його безперервність і спадкоємність і сприяє реалізації можливостей його елементів: внутрішнього обліку і звітності, бюджетування, внутрішнього управлінського контролю та управлінського аналізу, в інтересах внутрішньогосподарського управління

олійно-жировим підприємством .

Організаційна модель обліку витрат за «центрами відповідальності» дозволяє оперативно сформувати інформацію для управління витратами і сприяє в кінцевому підсумку підвищенню ефективності діяльності підприємства в цілому.

2.3. Гармонізація облікових процесів витрат виробничих підрозділів на олійно-жирових підприємствах

Впровадження в практику українських олійно-жирових підприємств моделей управлінського обліку виробничих витрат за «центрами відповідальності» має своєю метою їх максимальну оптимізацію в сьогоденних умовах конкурентного ринку. Тому і актуальним є виділення виробничих витрат як об'єкта обліку кожного окремого «центру відповідальності».

Щодо документального оформлення операцій з відпуску матеріальних ресурсів у виробництво, то в більшості підприємств олійно-жирової галузі, як показало наше дослідження, процеси документального оформлення операцій з відпуску заготовленої сировини та інших матеріалів не відповідає повною мірою інформаційним сучасним вимогам оперативного контролю через використання лімітно-забірних карт, списання з яких на витрати здійснюються тільки в кінці місяця. Тому використання цього накопичувального місячного документа в забезпеченні управлінським обліком контролю витрат при їх бюджетуванні не ефективно і через те, що нормативний метод обліку з його сигнальними документами про відхилення від норм витрат практично на більшості підприємств досліджуваної галузі не застосовується.

Також спостерігаються порушення порядку оформлення первинних і зведених документів, не завжди вказуються розмір та дата встановленого ліміту, відсутні погоджувальні підписи. Використання таких документів не дає можливості визначити та аналізувати відхилення фактичних витрат від

встановлених норм. З метою усунення вказаних недоліків слід посилити контроль не тільки за правильним оформленням застосованих первинних документів, а й впровадженням у практику олійно-жирових підприємств нормативним методом з його системою сигнальних документів про відхилення, що забезпечить прийняття адекватних управлінських рішень (рис. 2.7.).



Рис. 2.7. Основні етапи удосконалення облікового процесу виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах [5]

Вибір методу оцінки матеріальних ресурсів є одним з ефективних факторів управління витратами. В ринкових умовах ціни на матеріальні ресурси формуються конкуренцією і постійно змінюються, що стає проблемою визначення ціни заготовлених запасів при відпуску їх у виробництво.

Підприємство згідно з П(С)БО самостійно вибирає один або декілька

методів оцінки запасів, виходячи з економічної доцільності одержання величини прибутку [102].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку України рекомендують для застосування п'ять методів оцінки запасів при їх відпуску у виробництво: ідентифікованої собівартості, відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходжень (FIFO), нормативних витрат, ціни продажу [101].

Провідні вчені, які присвятили свою наукову діяльність дослідженню проблем обліку витрат, вважають, що нормативний метод оцінки обліку запасів при їх відпуску у виробництво є найефективнішим, що доказано як світовою, так і вітчизняною практикою. Цей метод оцінки є універсальним, але і він може застосовуватися в поєднанні з іншими методами, в тому числі і методом середньозваженої собівартості.

Щодо застосування методу ідентифікованої собівартості, який призначено використовувати для спеціальних замовлень, то олійно-жирова галузь технологічно є масовим виробництвом. Але у випадках підписання окремих спеціальних договорів на виробництво олії, наприклад за кордон або для фармацевтичних підприємств, метод ідентифікованої собівартості в обліку може використовуватись.

Привабливим щодо регулювання можливої величини оподаткованого прибутку є і передбачений національним стандартом бухгалтерського обліку «Запаси» метод FIFO.

Дослідимо детальніше переваги і недоліки розглянутих методів середньозваженої, ідентифікованої собівартості та FIFO на прикладі окремого розрахунку вартості витраченої сільськогосподарської сировини (сої) на виробництво соєвої олії (табл. 2.8.).

Сутність FIFO – відпуск у виробництво запасів за ціною, нижчою, ніж ті, що залишилися на складі. В результаті собівартість виготовленої олії буде нижчою, ніж тієї, яка оцінена при використанні інших методів оцінки – ідентифікованого та середньозваженого.

Таблиця 2.8

Порівняльна характеристика оцінки використаної сої на виробництво олії за методами середньозваженої, ідентифікованої собівартості та FIFO

Дата операції	Залишок на початок періоду		Надійшло		Вибуло			
	Кількість тонн	Ціна, грн.	Кількість тонн	Ціна, грн.	Кількість тонн	Вартість витраченої сої (грн.)		
						Середньозважена собівартість	Ідентифікована собівартість	FIFO
4.09	20	455						
6.09			60	379	50	11900	20430	20430
7.09			80	285				
13.09			100	310	80	25280	25620	25620
15.09					120	37320	33350	33350
Разом					250	82500	79400	79400

Розрахунки з використанням методу ідентифікованої собівартості свідчать, що вона також нижча середньозваженої собівартості.

Але використання методів FIFO та ідентифікованої собівартості навіть при їх ефективності, як показують розрахунки, недоцільне, адже воно пов'язане з малою вірогідністю спецзамовлень або тривалим надходженням сировини в запасах.

Тому найдоцільнішим на олійно-жирових підприємствах є використання методу середньозваженої собівартості, який найкраще відповідає вимогам нормативного методу, який є базою впровадження бюджетування.

Більшості олійно-жирових підприємств складаються тільки місячні виробничі звіти, чим втрачається контроль за бюджетами використання матеріальних ресурсів.

Витрати на оплату праці відносять як до постійних (у складі загальновиробничих), так і до змінних (основне виробництво, допоміжні й обслуговуючі підрозділи). Включення їх до виробничого звіту «центру відповідальності» про роботу зміни не викликає труднощів, адже на більшості підприємств галузі застосовується відрядна форма оплати праці, яка нараховується множенням виготовленої продукції на встановлену розцінку і на

окремих підприємствах галузі оплати праці робітників здійснюють за визначеними власником ставками, що тільки спрощує їх облік.

Значну частину витрат у собівартості олійно-жирової продукції становлять загальновиробничі витрати. Незважаючи на невисоку частку цих витрат у собівартості, актуальність їх обліку і розподілу суттєво зросла, що зумовлено вимогами бюджетування витрат за «центрами відповідальності».

На олійно-жирових підприємствах з їх асортиментом продукції та високим рівнем технології розподіл загальновиробничих витрат найдоцільніше здійснювати на основі діяльності в такій послідовності:

1. Визначення основних видів діяльності (операцій, що споживають ресурси).
2. Планування загальновиробничих витрат за видами діяльності.
3. Визначення фактора витрат для кожної групи загальновиробничих витрат.
4. Розрахунок ставки розподілу для кожної групи загальновиробничих витрат.
5. Віднесення загальновиробничих витрат до відповідних видів продукції (робіт, послуг).

Визначення основних видів діяльності сприяє розподілу загальновиробничих витрат за бюджетними «центрами відповідальності» і забезпечує зростання контролю за формуванням їх рівня, виявлення причин відхилень фактичних витрат від передбачених бюджетом.

Розподіл загальновиробничих витрат за методикою П(С)БО 16 здійснюється, згідно поділу їх на постійні та змінні. Змінні витрати розподіляються на кожний об'єкт обліку витрат пропорційно людино-годинам праці, заробітній платі, обсягу діяльності, прямим витратам тощо, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні витрати розподіляються на кожний об'єкт обліку витрат пропорційно тій самій базі при нормальній потужності [100].

Але розподіл загальновиробничих витрат за методом нормальної

потужності, запропонованим у П(С)БО 16 «Витрати», ускладнюється протиріччям, що наявне в П(С)БО 16 «Витрати» та в Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), затверджених наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 № 132, в яких зазначено, що нормальна потужність визначається, виходячи з очікуваного обсягу виробництва на один або кілька років з урахуванням технічного стану обладнання, експлуатаційного забезпечення, обсягу виробництва та інших умов залежно від обраної бази розподілу, а сума загальновиробничих витрат – виходячи з фактичних даних минулих періодів [77]. Підхід згідно з П(С)БО 16 «Витрати» для олійно-жирових підприємств неефективний, оскільки не враховує сезонного характеру їх роботи та вимагає значних додаткових розрахунків [100].

У зв'язку з цим виникає необхідність з метою підвищення ефективності управління вказаними витратами глибше проаналізувати структуру загальновиробничих витрат і визначитися з методикою їх розподілу, враховуючи найголовніший технологічний фактор – сезонний характер виробництва.

Найбільшу питому вагу в складі загальновиробничих витрат на підприємствах олійно-жирової галузі займають витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання – не менше 60–70%, а на повністю автоматизованих – до 90%, решту – загальновиробничі витрати на управління виробничими процесами.

У складі витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання значну питому вагу займає амортизація, величина якої залежить від вибору методу її нарахування. Податковий метод її нарахування в управлінському обліку, що використовується на олійно-жирових підприємствах, є невиправданим, адже він не враховує фактора сезонності.

Проведене дослідження практики показує, щоб урахувати сезонний характер виробництва, нерівномірність обсягів випуску продукції для визначення суми амортизаційних відрахувань на олійно-жирових

підприємствах варто застосовувати виробничий метод нарахування амортизації. Цей метод забезпечить більш обґрунтовано встановлювати суми амортизаційних відрахувань, які підлягають подальшому розподілу.

Використання цього методу на зазначених підприємствах також не мало поширення через відсутність на практиці чіткого розмежування обладнання загального і спеціального призначення, це по-перше.

По-друге, якщо за допомогою конкретного виду обладнання протягом періоду, за який нараховується амортизація, виготовлялось кілька видів продукції, то її величина виступає як непрямі витрати і підлягає наступному розподілу між видами продукції, що були виготовлені за його допомогою.

По-третє, оскільки обладнання загального призначення не бере безпосередньої участі в процесі виробництва, і не можливо визначити фактичного обсягу виготовленої продукції з його допомогою, то тут пропонується використовувати виробничий метод нарахування амортизації.

Використання виробничого методу нарахування амортизації дає можливість розраховувати її пооб'єктно і це забезпечить високу достовірність амортизаційних відрахувань.

Для першої групи загальновиробничих витрат можливо використовувати умовний обсяг продукції. А для другої групи всі загальновиробничі витрати мають накопичуватися на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» та їх списання на собівартість продукції має відбуватися в період виробництва продукції, пропорційно запланованим обсягам. Дотримуючись таких правил розподілу, підприємство зможе уникнути різких коливань собівартості продукції, а якщо випуск продукції не здійснювався, то сума витрат має бути віднесена до статті нерозподілених витрат і списана з рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» на собівартість реалізованої продукції.

Щоб уникнути різких коливань у собівартості продукції, у зв'язку із сезонним характером роботи олійно-жирового виробництва і розбіжністю фактичних витрат з виходом продукції щомісячне списання витрат з утримання та експлуатації машин і устаткування необхідно здійснювати не за фактичним

обсягом цих витрат і за нормальною потужністю, як це рекомендується в П(С)БО 16, а в кошторисно-нормалізованому порядку. Обсяг річних витрат за кошторисом щомісячно відноситься у прийнятих нормах на виробничі витрати, а в кінці року коригується. Тому суму витрат за видами продукції належить списати з кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок 1 «Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання» на дебет рахунку 23 «Основне виробництво», і вона дорівнює кількості випущеної в цьому місяці (кварталі) продукції, помноженій на плановий (кошторисний) розмір витрат, що припадають на одиницю продукції. Покажемо це на прикладі олійно-жирового підприємства в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Розрахунок щоквартального розподілу витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання в кошторисно-нормалізованому порядку

Квартал	Обсяг випуску продукції, тонн		Запланована сума, виходячи з кошторису, яка відноситься на собівартість фактично виготовленої продукції, грн.				Фактична сума витрат, які відносяться до собівартості продукції, тис. грн.. (р.5 + р.7)	Сума витрат за кошторисом, тис.грн.
	Оліч соєва	Олія соняшникова	Олія соєва		Олія соняшникова			
			На 1 тонну, грн.	Всього тис. грн. (р. 2 × × р.4)	На 1 тонну, грн.	Всього тис. грн. (р. 3 × × р.6)		
I	-	5000	-	-	10,00	50,0	50,0	70,0
II	-	-	-	-	-	-	-	50,0
III	8000	4000	15,0	120,0	10,00	40,0	160,0	90,0
IV	5000	2500	15,0	75,0	10,00	25,0	100,0	100,0
Всього	13000	11500	-	195,0	-	115,0	310,0	310,0

Запропонована методика дозволяє рівномірно протягом року розподіляти витрати з утримання та експлуатації машин і устаткування на обсяг випущеної продукції. На кожен квартал здійснюється помісячний розподіл сум, що підлягають віднесенню на собівартість продукції. Зазначені суми визначаються, виходячи з планового обсягу випуску продукції та планової вартості її одиниці за умови, що фактичні витрати на ці цілі відповідають встановленим за планом. За наявності перевитрати місячного кошторису сума, яка повинна бути

віднесена на собівартість, збільшується на суму перевитрати, а при економії в порівнянні з кошторисом – зменшується на її розмір.

Методику розрахунку визначення суми витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання, що включається до місячної собівартості продукції, показано на прикладі I кварталу в табл. 2.10, де як показники використовуються планові та кошторисні суми.

Виникаючі в окремих місяцях нерозподілені залишки витрат з утримання та експлуатації машин і обладнання відображаються в бухгалтерських балансах за статтею «Витрати майбутніх періодів», а перевищення сум списаних витрат – за статтею «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Таблиця 2.10

Розрахунок визначення суми витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання, що включається в місячну собівартість продукції на прикладі I кварталу 2015 року

№	Показник	Січень	Лютий	Березень	Разом
1	Запланований обсяг випуску продукції, тис. т	2500	1500	1000	5000
2	Запланована вартість витрат на 1 т, грн.	10,00	10,00	10,00	10,00
3	Запланована сума витрат, що включається до собівартості продукції, тис. грн. (р.1 × р.2)	25,0	15,0	10,0	50,0
4	Сума витрат за кошторисом, тис. грн.	35,0	20,0	15,0	70,0
5	Сума фактичних витрат, тис. грн.	37,0	22,0	16,0	75,0
6	Сума витрат, що включається до собівартості продукції, тис. грн. (р.3 + р.5-р.4)	27,0	17,0	11,0	55,0

Раніше нерозподілені суми витрат з утримання та експлуатації машин і обладнання списують з кредиту рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» у дебет рахунка 23 «Основне виробництво» в ті місяці, коли сума фактичних витрат менше суми витрат, яку необхідно включити до фактичного обсягу випущеної продукції. Утворений раніше резерв погашається також у наступні місяці за рахунок фактичних витрат і відображається за дебетом рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» і кредитом рахунка 91, субрахунок 1 «Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання». Приклад обліку списання витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання

наведено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Списання витрат по утриманню та експлуатації машин і обладнання в кошторисно-нормалізованому порядку

Місце, квартал	За планом		Рахунок 91 «Загально-виробничі витрати»	Рахунок 23 «Основне виробництво»	Рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»		Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	
			Кредит	Дебет	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	Витрати за кошторисом	Сума списання витрат на запланований обсяг продукції	Фактичні витрати	Витрати за кошторисом (гр.3 + нр. 4 – гр.2)	Нерозподілені фактичні витрати	Списання нерозподілених витрат	Списання суми нерозподілених витрат	Перевищення кошторисних списань над фактичними
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Січень	35,0	25,0	37,0	27,0	10,0			
Лютий	20,0	15,0	22,0	17,0	5,0			
Березень	15,0	10,0	16,0	11,0	5,0			
Всього за I квартал	70,0	50,0	75,0	55,0	20,0			
Квітень	15,0	-	15,0	-	15,0			
Травень	16,0	-	16,0	-	16,0			
Червень	19,0	-	19,0	-	19,0			
Всього за II квартал	50,0	-	50,0	-	50,0			
Липень	25,0	20,0	22,0	17,0	5,0			
Серпень	30,0	35,0	25,0	30,0	-	5,0		
Вересень	35,0	105,0	45,0	115,0	-	70,0		
Всього за III квартал	90,0	160,0	92,0	162,0	5,0	75,0		
Жовтень	35,0	45,0	40,0	50,0	-	-	-	10,0
Листопад	33,0	35,0	34,0	36,0	-	-	-	2,0
Грудень	32,0	20,0	32,0	20,0	-	-	12,0	-
Всього за IV квартал	100,0	100,0	106,0	106,0	-	-	12,0	12,0
Всього за рік	310,0	310,0	323,0	323,0	75,0	75,0	12,0	12,0

Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання можна відносити і прямим способом на собівартість продукції, якщо для виготовлення певних видів олійно-жирове підприємство має спеціальне обладнання. В окремих випадках рекомендується розподіл цих витрат здійснювати пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників.

Щодо складу обліку і розподілу витрат на управління виробництвом, які рекомендується обліковувати на субрахунку 91/2 «Загальновиробничі витрати».

Кошторис загальновиробничих витрат складається, виходячи з кошторису підприємства в цілому на рік у розрізі статей витрат. Облік цих витрат у розрізі цехів здійснюється на збірно-розподільчому рахунку 91, субрахунок 2 «Загальновиробничі витрати», на підставі первинних документів, накопичувальних і групувальних відомостей, в окремій відомості за статтями кошторису.

Відображені на дебеті рахунку 91, субрахунок 2, витрати кожного цеху списують на собівартість продукції, виготовленої в цьому цеху, в дебет рахунку 23 «Основне виробництво», а також на собівартість робіт і послуг, які виконуються для інших цехів або допоміжних виробництв, облік яких ведеться в окремій відомості.

В умовах сезонного виробництва загальновиробничі витрати за часом не збігаються з періодом виготовлення продукції. Тому щомісяця їх включають до собівартості продукції також у кошторисно-нормалізованому порядку, аналогічно методиці списання витрат на експлуатацію машин та обладнання.

Враховуючи наведене вище, пропонується на олійно-жирових підприємствах витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання та загальновиробничі розподіляти таким чином:

1. Чітке розмежування операцій за вказаними двома групами витрат.
2. Підрахунок загальної величини за кожною групою витрат.
3. Розподіл обох видів витрат у кошторисно-нормалізованому порядку.
4. Віднесення вказаних витрат на собівартість окремих видів продукції, що виготовляється.

Висновки до розділу 2

1. Аналіз показав, що основним проблемним питанням для методики управлінського обліку є недостатнє обґрунтування об'єктів виробничих витрат, методів їх обліку, і тому відсутні також методичні засади організації обліку виробничих витрат з урахуванням вимог бюджетування. Оскільки класифікація об'єктів обліку галузі визначає попередільний (поетапний) характер технології, де кожний переділ є окремим цехом, то в умовах бюджетування «центр відповідальності» – це перший і головний об'єкт обліку, який деталізується на окремі об'єкти обліку – «центри витрат» і «місця виникнення витрат». На забезпечення такого підходу пропонується класифікація об'єктів обліку витрат, основою якої є деталізація об'єктів обліку в розрізі бригад, ланок, комплексів машин та агрегатів, що максимально відповідає вимогам бюджетування. Необхідність такого підходу до їх визначення підтверджується як відомими науковцями, так і вимогами практики впровадження бюджетування окремих олійно-жирових підприємств.

2. Аналіз і оцінка методів обліку витрат показала, що вимогам технології виробництва і бюджетування за «центрами відповідальності» найбільш відповідає система «директ-кост» та «стандарт-директ-кост», оскільки вони оперативно, на основі обліку прямих витрат, їх нормативів, забезпечують щоденне підбиття підсумків рівня витратності кожного центру.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЧИХ ПІДРОЗДІЛІВ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО- ЖИРОВОЇ ГАЛУЗІ

3.1. Удосконалення інструментарію та інформаційне забезпечення управлінського аналізу на олійно-жирових підприємствах

На сьогодні впровадження управлінського аналізу на підприємствах вітчизняного бізнесу обумовлено насамперед необхідністю прийняття ефективних і раціональних як поточних, так і перспективних управлінських рішень, що є запорукою забезпечення стійкого фінансового стану підприємства. При цьому управлінський облік на підприємствах розглядається, як правило, з позиції управління і регулювання витрат, які для підприємства є основною частиною фінансово-господарської діяльності. За цих умов зростає роль аналітичних досліджень, пов'язаних з кількісним і якісним економічним аналізом комплексної оцінки всієї діяльності підприємства, починаючи зі статей витрат і закінчуючи фінансовою стійкістю підприємства в майбутньому.

Управлінський аналіз – це етап економічного аналізу щодо визначення економіко-математичним інструментарієм кількісних і якісних результатів виробничо-господарської та фінансової діяльності, спрямованих на виявлення внутрішніх резервів і зовнішніх можливостей підприємства з метою аналізу можливих варіантів подальшого розвитку й обґрунтування оптимальних стратегічних управлінських рішень.

Щодо мети управлінського аналізу, то найбільш обґрунтованим є визначення, де управлінський аналіз виділяється як вид економічного аналізу при використанні як класифікаційної ознаки типу використаної інформації. Таким чином, підприємство розглядається як економічна система і залежить від власної системи управлінського обліку та аналізу, що забезпечує її необхідною інформацією, обумовленою характеристиками та особливостями внутрішнього

середовища підприємства [36, с.34].

Необхідність проведення управлінського аналізу на олійно-жирових підприємствах можна визначити різними факторами, основними з яких є:

- необхідність розробки стратегії розвитку підприємства і реалізації ефективного менеджменту як важливого етапу управлінського циклу;
- необхідність оцінки привабливості підприємства зовнішніми інвесторами та визначення позиції підприємства в галузевих, національних та інших рейтингах;
- необхідність виявлення резервів при розробці заходів для адаптації підприємства до можливих змін умов зовнішнього середовища функціонування бізнесу.

Управлінський аналіз, як і управлінський облік, покликаний забезпечити управлінський апарат підприємства інформацією, необхідною для управління і контролю за діяльністю, і допомагає управлінському апарату у виконанні його функцій. Велика частина аналітичної інформації, пов'язана з аналізом ресурсів виробництва, являє собою проміжну інформацію, яка в кінцевому рахунку відображається в певних результативних показниках.

Інформаційною складовою управлінського аналізу також можуть бути результати, які враховуються за «місцями виникнення витрат», «центрами витрат» і «центрами відповідальності». У процесі зіставлення витрат і результатів різних об'єктів обліку виявляється ефективність виробничо-господарських процесів, зв'язків діяльності і відносин як підприємства в цілому, так і окремих його підрозділів.

Дослідження методів аналізу витрат, що використовуються на олійно-жирових підприємствах, показало, що на противагу факторному, порівняльному, кореляційному методів та прийомів елімінування, необхідно надавати перевагу маржинальному аналізу, який є пріоритетним у прогнозуванні управлінських рішень.

Оскільки на підприємствах олійно-жирової галузі найпоширеніший факторний аналіз, то на доказ наведеного вище його слід оцінити саме в частині

прогнозних можливостей. Базуючись на взаємозалежності окремих факторів, він дає можливість встановлення їх впливу на такий узагальнюючий показник діяльності підприємства, як рентабельність, основними формуючими факторами якої може бути матеріаломісткість, трудомісткість тощо, які потрібно оптимізувати.

Для розрахунків факторного аналізу рентабельності в розрізі елементів витрат пропонується адаптовані до національних стандартів звітності багатофакторні моделі, які є основними в аналізі фінансового стану підприємства і належать до категорії часових рядів (додаток). Для детального дослідження впливу зміни показників на узагальнений показник рентабельності витрат запропоновано шестифакторну мультиплікативну модель (1), в якій прибуток зіставляється з базовим показником, що характеризує підприємство з витратної сторони.

$$z^t = \frac{x_1^t}{x_7^t} = \frac{x_1^t}{x_2^t} \cdot \frac{x_2^t}{x_3^t} \cdot \frac{x_3^t}{x_4^t} \cdot \frac{x_4^t}{x_5^t} \cdot \frac{x_5^t}{x_6^t} \cdot \frac{O_6^{\sim t}}{x_7^t}, \quad (3.1)$$

де z^t - загальна рентабельність витрат (x_1^t / x_7^t) у періоді t ($t = \overline{0, T}$); x_1^t - дохід; x_2^t - матеріальні витрати; x_3^t - амортизація; x_4^t - соціальні відрахування; x_5^t - інші витрати; x_6^t - загальні витрати.

При практичному проведенні експрес-аналізу, особливо в розрізі витрат, виникає необхідність у проведенні оперативного, структурного і статистичного аналізу. Так, прикладом такого аналізу може бути аналіз витрат окремого олійно-жирового підприємства, що входить до регіональної групи (табл. 3.1.).

Проведені розрахунки дають можливість зробити такі висновки:

1. Коефіцієнт матеріаломісткості в звітному періоді порівняно з попереднім зріс на 3,20 грн., що спричинено дорожчанням заготівельної сировини. Цьому відповідає перевитрата на фактичну виручку від продажу в сумі 15627,4 тис. грн.

2. Коефіцієнт зарплатомісткості в звітному періоді знизився на 0,5 коп. Відносне зниження витрат на оплату праці становить 2416,0 тис. грн.

3. Відносна економія витрат у зв'язку із зниженням коефіцієнта

відрахування на соціальні заходи на 0,13 коп. становить 628,1 тис. грн.

4. Відносна перевитрата на амортизацію становить 674,6 тис. грн. у зв'язку із зростанням обсягу амортизації на 1 грн. та доходу від продажу на 0,14 коп.

5. Відносна економія інших витрат становить 798,8 тис. грн. у зв'язку з їх скороченням на 1 грн., доходу від продажу з 6,45 до 6,28 грн.

Таблиця 3.1

Структурно-статистичний аналіз витрату розрізі економічних елементів

Елементи витрат	За попередній період		За звітний період		Відхилення витрат на 1 грн. від продажу, коп.	Сума відносної економії витрат, тис. грн.
	Сума, тис. грн.	Витрати на 1 грн. від продажу, коп.	Сума, тис. грн.	Витрати на 1 грн. від продажу, коп.		
Матеріальні витрати	355319	86,43	437250	89,63	3,20	15627,4
Витрати на оплату праці	14807	3,60	15154	3,11	-0,50	-2416,0
Соціальні відрахування	4293	1,04	4466	0,92	-0,13	-628,1
Амортизація	415	0,10	1167	0,24	0,14	674,6
Інші витрати	26510	6,45	30658	6,28	-0,16	-798,8
Всього витрат	401344	97,62	488695	100,18	2,55	12459,0
Дохід від продажу	411108	X	487822	X	X	X
Рентабельність	X	2,3	X	-0,17	-2,47	X

Зростання частки амортизаційних відрахувань може свідчити про зміну технічного рівня виробництва або метод нарахування амортизації. Зміна частки витрат на оплату праці обумовлена зміною трудомісткості продукції. Зміна питомої ваги матеріальних витрат обумовлена різними чинниками, зокрема, зміною складу і структурою продукції, зміною продуктивності праці.

У запропонованому прикладі коефіцієнти мають особливі аналітичні можливості тільки в тому випадку, коли розглядаються протягом декількох (як правило, більше семи) періодів, тобто в сукупності являють динамічний репрезентативний ряд. Це дозволяє в першу чергу проводити формалізацію залежності коефіцієнта від періоду, а звідси робити трендовий прогноз та вивчати інші часові характеристики. Прикладом проведення такого аналізу може бути аналіз динаміки коефіцієнта оборотності запасів.

Якщо факторний аналіз розкриває найбільш узагальнюючий вплив окремих факторів на рівень рентабельності, то здійснений структурно-статистичний (табл. 3.1) його поглиблює, завдяки застосуванню системи коефіцієнтів, але і він фіксує тільки фактичний рівень досягнутого і не має прогнозного характеру, оскільки не дає варіантів оптимальних управлінських рішень, дані таблиці 3.1 це підтверджують.

Складовою управлінського аналізу є маржинальний аналіз беззбитковості, за методом CVP-аналіз (Cost-Valum-Profit) (аналіз «витрати – обсяг – прибуток») аналіз – один з найефективніших способів здійснення вимірювання та аналізу витрат, основою якого є маржинальний дохід (різниця між виторгом від реалізації (без урахування ПДВ і акцизів) та змінними витратами).

Необхідною умовою отримання прибутку є перевищення виручки від реалізації продукції над витратами на її виробництво і реалізацію. Аналіз факторів дозволяє вирішувати найважливіші управлінські завдання. Так, якщо відомі структура витрат і ціна реалізації, то можна визначити мінімальний обсяг продажів. Якщо обсяг виробництва визначений відповідно до портфеля замовлень, то можна розрахувати допустиму величину витрат і визначити мінімальну продажну ціну при заданій величині бажаного прибутку.

Пороговим значенням, за якого дохід від реалізації дозволить покрити всі витрати олійно-жирового підприємства без отримання прибутку, є «точка беззбитковості». Отже, «точка беззбитковості» є ефективним показником діяльності підприємства.

Існує три загальноприйняті методи визначення «точки беззбитковості» [4, с. 48]: аналітичний; маржинальний; рафічний.

Розглянемо ці базові методи, які будуть покладені в основу розрахунку цілого ряду показників при здійсненні маржинального аналізу конкретного олійно-жирового підприємства з метою пошуку резервів підвищення ефективності діяльності.

Собівартість продукції являє собою суму витрат на її виробництво та

реалізацію. Існує два основних методи включення витрат до собівартості одиниці продукції. По-перше, витрати мають ділитися на прямі та непрямі, вони додаються та визначається повна собівартість продукції, що виробляється.

Розподіл витрат на прямі та непрямі здійснюється залежно від того, як вони включаються до собівартості одиниці продукції:

- прямі витрати відносяться на конкретну продукцію – безпосередньо на основі питомих норм цих витрат;
- непрямі витрати відносяться на конкретну продукцію опосередковано за допомогою спеціальних методів їх обліку.

Розподіл витрат на змінні і постійні здійснюється залежно від їх участі в зміні обсягів виробництва (реалізації) продукції і являє собою сутність системи «директ-костинг» (Direct costing) [33, с. 169]. Відповідно до цього методу на основі розрахунку змінних витрат визначається неповна, обмежена або змінна собівартість одиниці продукції. Постійні витрати не розподіляються за конкретними видами продукції і не включаються до собівартості одиниці продукції, а вважаються витратами тимчасового періоду і відносяться на зменшення так званого маржинального доходу, що отримується по господарюючому суб'єкту в цілому.

Змінні витрати – витрати, загальна величина яких у розрахунку на весь обсяг продукції змінюється практично прямо пропорційно зміні обсягів виробництва, на одиницю продукції – залишається незмінною.

Постійні витрати – витрати, загальна величина яких загалом не залежить від зміни обсягу виробництва, ці витрати зменшуються на одиницю продукції при зростанні обсягів виробництва, а при зниженні – збільшуються.

У той самий час необхідно відзначити, що постійні витрати можуть бути незмінними лише до певного моменту, після чого їх величина одноразово збільшується, тобто якщо обсяг виробництва зростає, то постійні витрати періодично також збільшуються.

Слід також зазначити, що розподіл витрат на постійні та змінні умовний, оскільки багато видів витрат мають напівперемінний характер. Саме тому їх ще

називають умовно-змінними і умовно-постійними витратами.

Маржинальний дохід – це елемент управління витратами підприємства, що аналізує вплив структури витрат і виручки на рентабельність продукції або підрозділів підприємства. У практичних обчисленнях маржинальний дохід являє собою суму грошових коштів, необхідних для покриття постійних витрат і утворення прибутку, і вираховується як різниця між обсягом продажів і змінними витратами на виробництво і реалізацію продукції. Для вирішення ряду завдань інколи маржинальний дохід розглядають як суму постійних витрат і прибутку [38, с. 123].

Суттєве значення для прийняття управлінських рішень мають питомі маржинальні доходи кожного конкретного виду продукції. Якщо ці показники негативні (від’ємні), то це свідчить про те, що виторг від реалізації продукту не покриває навіть змінних витрат. Кожна наступна вироблена одиниця певного виду продукції збільшуватиме загальний збиток організації. Якщо значне зростання змінних витрат обмежено, то менеджерів слід розглянути питання про виведення певного товару з асортименту продукції, що виготовляється підприємством. На практиці здійснюють глибшу деталізацію змінних витрат на групи змінних виробничих, загальновиробничих, загальногосподарських та інших витрат. З огляду на це виникає необхідність обчислення декількох показників маржинального доходу, завдяки аналізу яких з’ясовуються групи витрат, які можуть суттєво вплинути на величину кінцевого фінансового результату.

Визначення маржинального прибутку за концепцією поділу витрат на постійні і змінні дозволяє визначити вплив обсягу виробництва і збуту на величину прибутку від реалізації продукції, робіт, послуг і той обсяг продажів, починаючи з якого підприємство отримує прибуток. Формалізація цих залежностей при припущеннях, що змінні витрати і ціни залишаються незмінними протягом усього планового періоду; структура продукції не змінюється протягом планованого періоду; поведінка постійних і змінних витрат може бути точно визначеною; на кінець періоду, що аналізується, у

підприємства не залишається запасів готової продукції (або вони несуттєві), тобто обсяг продажів відповідає обсягу виробництва дає можливість вивести залежність витрат від виторгу, яку можна описати лінійною функцією однієї змінної – обсягу випуску. Аналіз такої залежності (співвідношення) вважається одним з основних завдань маржинального аналізу, а його квінтесенцією – визначення «точки беззбитковості», тобто такого обсягу продажів, при якому виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) дорівнює сумі змінних витрат.

Очевидним при цьому є те, що перевищення цього обсягу забезпечує отримання прибутку в постійно зростаючих масштабах, а його зменшення – збитку.

Метод визначення критичної «точки беззбитковості» побудований на концепції маржі на прибуток (маржинальний дохід). Поняття «маржинальний дохід» припускає використання трьох елементів: – абсолютний маржинальний дохід; – відносний маржинальний дохід; – операційний (виробничий) важіль.

Абсолютний маржинальний дохід – різниця між виручкою від реалізації продукції та змінними витратами, віднесена або на весь випуск, або на одиницю продукції. Він являє собою суму постійних витрат і прибутку від реалізації продукції. Саме тому маржинальний дохід ще називають «внеском» у компенсацію постійних витрат, оскільки прибутковість досягається лише при повному покритті постійних витрат.

Отже, абсолютний маржинальний дохід являє собою суму постійних витрат та прибутку від реалізації продукції.

Відносний маржинальний дохід – відношення абсолютного маржинального доходу до виручки від реалізації продукції на весь обсяг продукції або до ціни на одиницю продукції, у % або частках.

«Точка беззбитковості» при цьому може бути визначена як точка, де маржинальний прибуток мінус постійні витрати дорівнюють нулю, або точка, в якій маржинальний прибуток дорівнює постійним витратам. Категорія маржинального прибутку також може бути використана для планування прибутку при заданих обсягах виробництва або для розрахунку обсягів

виробництва, що забезпечують отримання заданого прибутку.

Операційний важіль (левередж) – це відношення приросту прибутку від реалізації продукції до приросту реалізації продукції. Економічний сенс показника відображає рівень чутливості прибутку підприємства і зміну обсягу виробництва. Значення показника виробничого важеля не є постійним для олійно-жирового підприємства і залежить від базового рівня обсягу виробництва, від якого йде відлік. Зокрема, найбільші значення цей показник має у випадках, коли зміни обсягу виробництва незначно перевищують критичні обсяги виробництва. У такому випадку навіть незначна зміна обсягу виробництва призводить до істотної зміни прибутку, причина якого полягає в тому, що базове значення прибутку в цьому випадку близьке до нуля. Отже, підприємство підвищує свій технічний рівень з метою зниження частки змінних витрат, одночасно підвищує і рівень свого виробничого важеля.

Два розглянуті вище методи – аналітичний метод зрівняння і маржинального доходу є статистичними методами, в основу яких покладено фіксовану ціну реалізації, змінні та постійні витрати і прибуток.

Далі на основі цих даних розраховується обсяг виробництва (обсяг виробництва тут дорівнює обсягу реалізації), при якому досягається запланований прибуток. Якщо відмовитися від фіксованої ціни, то отримаємо залежність між обсягом виробництва і прибутком, яку легко зобразити графічним методом.

Запас фінансової безпеки є важливим показником фінансової стійкості олійно-жирового підприємства. Цей показник визначається як різниця між беззбитковістю і запланованими обсягами продажів, який може бути досягнений згідно з прогнозами продажів.

Ця різниця називається запасом фінансової безпеки, яка показує, наскільки більше за заплановані обсяги товарів підприємство має надію продати, забезпечуючи досягнення беззбитковості. (рис. 3.1.)

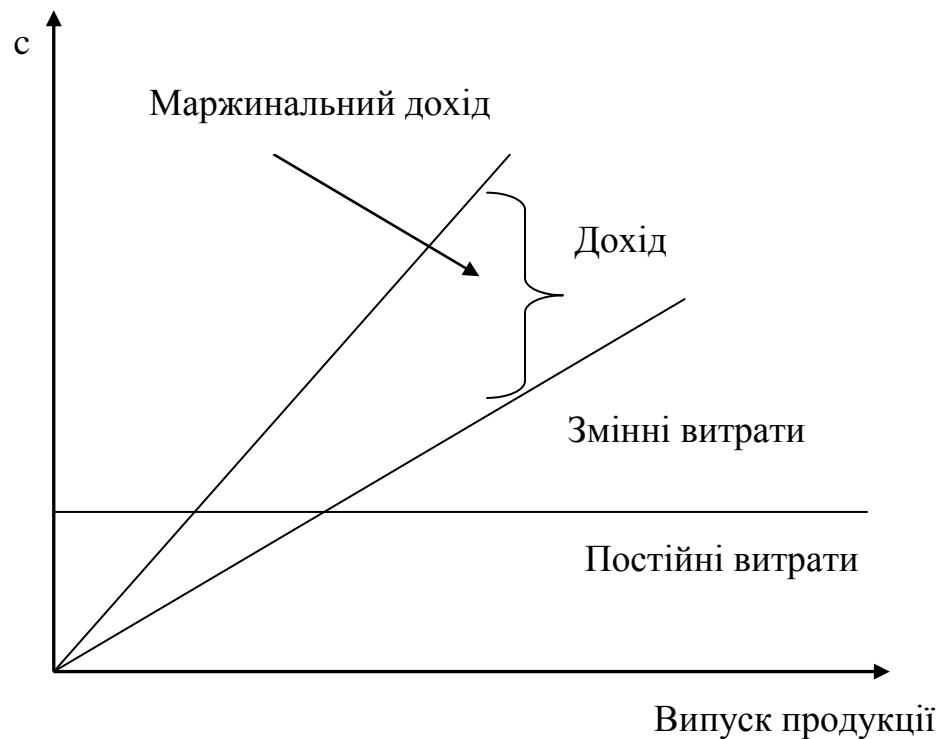


Рис. 3.1. Формування маржинального доходу на підприємствах олійно-жирової галузі [59]

Важливим є те, що на рис. 3.1 лінії доходу та змінних витрат виходять з однієї початкової точки, а відстань між ними є маржинальним доходом. Використовуючи такий підхід, можливо визначити величину доходу, якщо відомо обсяг виробництва.

Ефективність маржинального аналізу для прийняття управлінських рішень визначається поєднанням маркетингових досліджень, обліку витрат, фінансового аналізу і виробничого планування.

3.2. Релятивно-кількісні методи маржинального аналізу в системі управлінського аналізу витрат

Застосування «маржинального підходу» для визначення «точки беззбитковості» дає можливість знайти ряд аналітичних показників, які є похідними при розробці ефективних господарських рішень і не визначаються при проведенні факторного, структурно-динамічного та кореляційного аналізу. Це зокрема:

1. Поріг (зона) безпеки, тобто наскільки можна скоротити обсяг продаж без ризику отримання збитку.
2. Оцінка варіантів управлінських рішень, орієнтованих на досягнення необхідної або можливої величини прибутку.
3. Визначення точки готівкової рівноваги, яка показує обсяг продаж, необхідних для покриття негрошових (амортизаційних) витрат у періоді.
4. Визначення обсягу продаж необхідного для досягнення певної величини прибутку після оподаткування.
5. Вибір варіанта технології виробництва.

На основі розподілу витрат на релевантні та нерелевантні здійснимо маржинальний аналіз олійно-жирового підприємства для вирішення таких актуальних проблем, що виникають у сучасних умовах на олійно-жирових підприємствах, відносно:

1. Оцінки рішення освоєння додаткового замовлення за ціною нижче собівартості.
2. Обґрунтування структури виготовленої продукції.
3. Обґрунтування альтернативи самостійної переробки відходів чи передачі виробничої ділянки в оренду.
4. Вибору рішення з урахуванням обмеженості ресурсів.

Базою для розрахунків вказаних вище показників слугує методика, запропонована в підрозділі 3.1, оскільки визначення вказаних показників при маржинальному аналізі прив'язане до «точки беззбитковості», то в першу чергу при її визначенні покажемо взаємозв'язок всіх складових, що формують її (табл. 3.2).

На підставі даних, наведених у табл. 3.2, розрахуємо обсяг продаж, який забезпечує «точку беззбитковості». Нехай

$$\Pi = p \times x - (A + v \times x), \quad (3.2)$$

де P -прибуток від продажів, p - ціна продажу одиниці продукції, A - сума постійних витрат, v - змінні витрати на одиницю продукції, x - кількість одиниць продукції, яку необхідно продати для точки рівноваги.

Оскільки в «точці беззбитковості» $P = 1602$,

$$p \times x = A + (v \times x), \text{ або } x = \frac{A}{p - v},$$

тоді;

У нашому випадку

$$x = \frac{195,0}{7917,0 - 6700,0} = 1602 \text{ тонн.} \quad (3.3)$$

Таблиця 3.2

Вихідні дані для розрахунків «точки беззбитковості» на прикладі екстракційного цеху олійно-жирового підприємства

Показники	Одиниця виміру	Значення показників
Досягнутий обсяг виробництва продукції	тонна	2774
Реалізаційна ціна за одиницю продукції	грн.	7917,00
Виручка від реалізації	тис. грн.	21969,0
Змінні витрати на одиницю продукції	грн.	6700,00
Загальна сума змінних витрат	тис. грн.	18587,0
Маржинальний дохід цеху	тис. грн.	3382,0
Сума постійних витрат	тис. грн.	195,0
Разом постійних і змінних витрат	тис. грн.	18782,0
Собівартість одиниці продукції	грн.	6770,73
Фактичний прибуток	тис. грн.	3187,0
Плановий прибуток	тис. грн.	3000,0

Маржинальний метод аналізу передбачає, що кожна продана одиниця продукції забезпечує отримання певного маржинального доходу, який в першу чергу йде на покриття постійних витрат, а потім на формування прибутку. Інакше кажучи, для досягнення «точки беззбитковості» необхідно реалізувати таку кількість одиниць продукції, яка забезпечить суму питомих маржинальних доходів, що дорівнює величині постійних витрат. Тобто для знаходження «точки беззбитковості» слід суму постійних витрат розділити на певний маржинальний дохід.

Поріг безпеки показує, наскільки можна скоротити обсяг продажів без ризику отримання збитку, і визначається за формулою:

$$K = (V - x), \quad (3.4)$$

де K - поріг (зона) безпеки; V - досягнутий обсяг виробництва і продажу);
 x - «точка беззбитковості» .

У розглянутому випадку, $K = \frac{2774-1602}{2774} = \frac{1172}{2774} = 42,2\%$, тобто за порогом безпеки потрібно продавати не менше 42,2% продукції.

Оцінка варіантів управлінських рішень, орієнтованих на досягнення необхідної або можливої величини прибутку, виходячи зі сформованого співвідношення між постійними і змінними витратами на одиницю продукції (грошову одиницю продажів) і цінами продажу з урахуванням виробничих можливостей і потреб ринку.

Обсяг продажів (x^n), необхідний для досягнення тієї чи іншої суми прибутку, визначається за формулою:

$$X^{\Pi} = \frac{\text{постійні витрати} + \text{очікуваний прибуток}}{\text{маржинальний дохід (виручка - змінні витрати)}}, \quad (3.5)$$

У цьому випадку продажна ціна одиниці продукції становить 7917,00 грн., змінні витрати на одиницю продукції - 6700,00 грн., постійні витрати - 195,0 тис. грн. та очікуваний дохід - 3000,0 тис. грн.

$$X^{\Pi} = \frac{195,0 + 3000,0}{21969,0 - 18587,0} = \frac{31950,0}{3382,0} = 944 \text{ (тонн)}.$$

Отже, для забезпечення 3000,0 тис. грн. чистого прибутку необхідно виробляти і продавати не менше 944 тонн олії.

Визначення «точки готівкової рівноваги», яка показує обсяг продажів, необхідний для покриття постійних негрошових витрат за період, якими є амортизаційні витрати. Для цього формулу (5) записують у такому вигляді:

$$X^{\text{пр}} = \frac{(A - m)}{p - v}, \quad (3.6)$$

де $X^{\text{пр}}$ – «точка готівкової рівноваги», m – сума амортизаційних відрахувань;

$$X^{\text{пр}} = \frac{195,0 - 123,0}{7917,0 - 6700,0} = \frac{72,0}{1217,0} = 592 \text{ (тонн)}.$$

Таким чином, при існуючому співвідношенні витрат і виручки підприємству необхідно продати 592 тонн олії для покриття 123 тис. грн. амортизаційних витрат.

Обсяг продажів для досягнення певної величини прибутку після

оподаткування (чистого прибутку):

$$X^{\text{пр}} = \frac{A + Пч \times (1 - C)}{p - v}, \quad (3.7)$$

де $X^{\text{пр}}$ - обсяг продажів, необхідний для отримання заданого прибутку після оподаткування (чистого прибутку); $П^ч$ - заданий чистий прибуток; A - сума постійних витрат; C - ставка податку на прибуток (18%); p - ціна одиниці продукції; v - змінні витрати на одиницю продукції.

$$X^{\text{пр}} = \frac{195,0 + 3000,0 \times (1 - 0,18)}{7917,0 - 6700,0} = \frac{3195,0 + 0,82}{1217,0} = 2153 \text{ тонн.}$$

Отже, щоб зберегти отриманий рівень прибутку на ТОВ «Каховка Протеїн Агро» в межах від 3000,0 до 3187,0 тис. грн., необхідно виготовляти та реалізовувати не менше ніж 2153 тонн олії.

Вибір варіанта технології виробництва. Цей аналіз доцільно проводити тоді, коли розглядаються альтернативні варіанти технології виробництва, наприклад, один варіант – характеризується низькими змінними витратами на одиницю продукції і високими постійними витратами, а інший – вищими змінними, але нижчими постійними витратами.

У цьому випадку знаходиться «точка беззбитковості», в якій за двома варіантами забезпечується отримання однакового прибутку. Якщо обсяг виробництва менше цієї точки, то більш прибутковим є варіант, що характеризується меншими постійними витратами. Перевищення «точки беззбитковості» забезпечує більшу дохідність варіанту з меншими змінними витратами.

Проведений аналіз беззбитковості обсягу продаж на підприємстві здійснювався в натуральних одиницях.

Відповідно цьому, змінні витрати, виручка і маржинальний дохід були представлені у вигляді питомих показників, тобто в розрахунку на одиницю виробу. Але в практичних розрахунках частіше застосовуються вартісні показники. В таких випадках при проведенні аналізу застосовується коефіцієнт валового прибутку. Цей коефіцієнт визначають відношенням валового

прибутку (маржинального доходу) до виручки і часто називають «сталим доходом - виручкою». «Точка безбитковості» при цьому виражається у грошовій оцінці і визначається за формулою:

$$X = \frac{A}{R}, \quad (3.8)$$

де X - «точка безбитковості»; A - постійні витрати; R - коефіцієнт валового прибутку.

Коефіцієнт валового прибутку визначається за формулою:

$$R = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Дохід від реалізації продукції}}, \quad (3.9)$$

Виходячи з даних таблиці 3.4, $R = \frac{1950000}{21969,0} = 0,15$. Тоді «Точка

безбитковості»:

$$X = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт валового прибутку}} = \frac{1950000}{0,15} = 13000000 \text{ грн.} \quad (3.10)$$

Таким чином, нижньою межею «точки безбитковості» є обсяг реалізації олії на 13,0 млн. грн.

Варто відмітити, що при проведенні аналізу питомий маржинальний дохід і коефіцієнт валового прибутку мають однакове змістовне навантаження і є, власне кажучи, ідентичними за своїм економічним змістом показниками. При цьому перший з них показує, який прибуток приносить кожна продана одиниця продукції, а другий - скільки відсотків маржинального доходу міститься в кожній грошовій одиниці продажів.

Коефіцієнт валового прибутку характеризує рівень вигідності продукції, може використовуватися як самостійний інструмент аналізу управлінських рішень у ситуаціях, коли сформоване співвідношення між обсягом (ціною) продажів і змінними витратами не змінюється. При проведенні такого аналізу можна оцінити наслідки передбачуваного зростання обсягу продажів, виходячи з необхідності збільшення операційного прибутку (прибутку від продажів), при тому, що рівень постійних витрат не змінюється. У цьому випадку величина додаткового прибутку дорівнюватиме додатковому маржинального доходу,

отриманому в результаті цього зростання, при порівнянні не поточних і капітальних витрат, а поточних змінних і постійних, останні з яких залежать від величини капітальних вкладень (через амортизаційні відрахування).

Оскільки коефіцієнт валового прибутку визначається як відношення маржинального доходу до обсягу продажів, то величина додаткового маржинального доходу визначається за формулою:

$$\text{МДд} = V_{\text{д}} \times R, \quad (3.11)$$

де МДд - додатковий маржинальний дохід; $V_{\text{д}}$ - додатковий обсяг продажів; R - коефіцієнт валового прибутку.

Коефіцієнт валового прибутку за додатковим замовленням розраховується за формулою:

$$R = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Дохід}} = \frac{1697,4}{10988,8} = 0,15 \quad (3.12)$$

Для підприємства при отриманні додаткового замовлення в розмірі 50% до фактичного обсягу виробництва та отримання таким чином 10989,9 тис. грн. додаткового доходу, додатковий маржинальний дохід буде отриманий у сумі:

$$\text{МДд} = 10988,9 \times 0,15 = 1697,4 \text{ тис. грн.}$$

Отже, передбачуване збільшення обсягу продажів при існуючому рівні вигідності продукції з надлишком забезпечить необхідні фінансові результати. Так, якщо підприємство отримає додаткове замовлення в розмірі 50% діючого виробництва, то загальний дохід становитиме 10980,9 тис. грн., а маржинальний дохід - 1687,4 тис. грн.

Ефективне функціонування підприємств олійно-жирової промисловості передбачає планування витрат для подальшого розвитку господарської діяльності. Для забезпечення рентабельності виробництва та реалізації виробленої продукції, в першу чергу, робиться акцент на прогнозуванні такого обсягу виробництва і реалізації продукції, при якому будуть покриті всі постійні і змінні витрати виробництва та обслуговування.

Аналіз співвідношення між витратами, продажами і прибутком являє собою ситуаційне моделювання, при якому досліджується вплив зміни тих чи

інших факторів на значення точки беззбитковості і величину прибутку з урахуванням того, що можливий як ізольований вплив кожного фактора, так і одночасна зміна двох і більше факторів. При такому аналізі постійні та змінні витрати розглядаються як незалежні фактори, де величина постійних може змінюватися в результаті здійснення певного економічного маневру (посилення рекламної кампанії або її згортання, збільшення або зменшення витрат на науково-дослідні роботи та ін.). Таким чином послідовно аналізується ланцюжок «постійні витрати – змінні витрати – обсяг продажів – прибуток». Очевидно, що величина прибутку знаходиться в прямій залежності від цін продажу і кількості продажів і в зворотній – від змінних витрат на одиницю продукції та рівня постійних витрат. Водночас значення точки беззбитковості, тобто обсяг продажів, при якому витрати і виручка рівні, залежить тільки від співвідношення ціни і змінних витрат, тобто маржинального доходу, і суми постійних витрат, які покриваються цим доходом.

Спрямованість впливу зазначених факторів на значення точки беззбитковості і величину прибутку наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Вплив зміни факторів на значення точки беззбитковості і величину прибутку [63]

Фактори	Вплив зміни фактора	
	на значення «точки беззбитковості»	на величину прибутку
Постійні витрати	Пряме	Зворотне
Змінні витрати	Пряме	Зворотне
Продажна ціна	Зворотне	Пряме
Кількість продажів	Відсутня	Пряме

Таблиця 3.3 показує вплив зміни кожного з чотирьох факторів. Відповідно в разі одночасного впливу двох і більше факторів спрямованість ступеня їх синтезованого впливу може бути кількісно визначена.

Зі зміною структури виробництва величина маржинального доходу і значення точки беззбитковості змінюються, тому їх належить визначати для кожного варіанта, також необхідно розрахувати величину операційного

прибутку.

Співвідношення прибутку і обсягів продажів виражається точкою беззбитковості, де прибуток дорівнює нулю. Вона є нижньою межею значення діяльності підприємства – моментом, починаючи з якого підприємство стає прибутковим і може покрити всі витрати без отримання прибутку.

Величина маржинального доходу являє собою суму постійних витрат і прибутку від реалізації продукції. Саме тому маржинальний дохід можна трактувати як «внесок» у компенсацію постійних витрат, оскільки прибутковість досягається лише при повному покритті постійних витрат. Точка беззбитковості при цьому може бути визначена як точка, де маржинальний прибуток дорівнює постійним витратам.

У таблиці 3.7 наведено результати процесу моделювання на олійно-жировому підприємстві.

Таблиця 3.4

Результати маржинального аналізу співвідношення «постійні витрати – змінні витрати – обсяг продаж – прибуток»

Показники	Базис	Модель			
		I	II	III	IV
Величина маржинального доходу на 1 тонну, грн.	1217	1317	-	1975	1217
Значення точки беззбитковості, (збитковості), тонн	160	148	-198	98	283
Кількість продаж, що безпосередньо забезпечують одержання операційного прибутку, тонн	2614	2426	3527	1884	3462
Операційний прибуток (прибуток від продаж), грн.	3442638	3195042	-	3720900	4213254

Аналіз таблиці 3.4 свідчить, що різке підвищення постійних витрат у IV варіанті на 150 тис. грн., або 76,9%, призведе до зростання значення точки беззбитковості з 148 до 283 тонн, або 91,2%, що на 14,3% (76,9–91,2) знижує ефективність IV варіанта. Тому більш прийнятними варіантами можуть бути навіть I і III варіанти, де вказана різниця значно менша.

Нині зростаюча конкурентність середовища функціонування

підприємства ставить і вимагає вирішення цілого ряду проблем. До найактуальніших можна віднести прийняття оптимальних управлінських рішень щодо негайної переорієнтації або зупинки випуску виробництва окремих видів продукції, спричинених зменшенням прибутковості, обмеженням сировинних та інших ресурсів та ін. Одним із шляхів вирішення таких проблем є аналіз впливу витрат на рівень прибутковості.

При проведенні такого аналізу, як правило, в першу чергу розглядаються релевантні (суттєві, значимі) витрати, тобто витрати, величина яких залежить від прийняття того або іншого рішення. Витрати, величина яких не залежить від рішень, які приймаються, не є релевантними і при оцінці не враховуються.

Релевантними, як правило, є постійні і змінні витрати. Але в деяких ситуаціях змінні витрати можуть виступати як нерелевантні. Наприклад, у підприємства є придбані раніше матеріали, які неможливо ні продати, ні використовувати для виробництва іншої продукції, окрім олії.

У зв'язку з цим незалежно від того, чи продаватиметься ця продукція чи ні, величина вже здійснених витрат на матеріали не зміниться. Підприємство може також з міркувань виробничого або соціального характеру тимчасово тримати надлишкову робочу силу і відповідно забезпечувати її оплату. У цьому випадку, якщо таку робочу силу буде задіяно у виробництві, витрати на її оплату, в межах відповідного рівня, будуть нерелевантними. Релевантними будуть тільки додаткові витрати на оплату праці більше цього рівня, оскільки заробітна плата робітників, які виробляють продукцію, вище, ніж при їх простій або неповній завантаженості.

Нарешті, постійні витрати можуть мати характер релевантних. Нехай підприємство взяло в оренду виробничі площі та виробниче обладнання. Протягом терміну орендного договору воно повинно здійснювати певні орендні платежі, незалежно від того, які рішення щодо ціни, обсягів та інших аспектів виробничо-фінансової діяльності прийматимуться, тобто орендна плата в цьому випадку являє собою нерелевантні витрати. Проте після закінчення терміну оренди умови оренди можуть бути переглянуті в частині ставки орендної плати,

площі та кількості об'єктів оренди або через відмову випуску продукції оренда визнана взагалі недоцільною. У цьому випадку постійні витрати у вигляді орендної плати змінюватимуться залежності від варіанта управлінського рішення.

На основі розподілу витрат на релевантні та нерелевантні здійснимо маржинальний аналіз олійно-жирового підприємства для вирішення таких актуальних проблем, що виникають у сучасних умовах на олійно-жирових підприємствах, відносно:

- 1) оцінки рішення освоєння додаткового замовлення за ціною нижче собівартості;
- 2) обґрунтування структури виготовленої продукції;
- 3) обґрунтування альтернативи самостійної переробки відходів чи передачі виробничої ділянки в оренду;
- 4) вибору рішення з урахуванням обмеженості ресурсів.

1. Оцінка рішення про приймання додаткового замовлення на виготовлення продукції за ціною нижче собівартості.

Така ситуація може виникнути при зниженні попиту і одночасному недостатньому використанні виробничих потужностей підприємства.

Олійно-жирове підприємство реалізувало за замовленнями у вересні 2015 року 2774 т соєвої олії по 7917 грн. за т при фактичній собівартості 1 т – 6770,73 грн., а всього обсягу 18782,0 тис. грн. (в тому числі постійні витрати становили 195,0 тис. грн.).

За прогнозом у жовтні – грудні 2013 року обсяг реалізації значно скоротиться і буде меншим за вересень на 50%. У той самий час на підприємство надходить додаткове замовлення на 700 тонн, але за реалізаційною ціною 6500 грн. за тонну (проти 7917 грн. у вересні). Собівартість, яка планується, знаходитиметься на рівні фактичної, що становила у вересні 6770 грн. за 1 т. На перший погляд, здається, що додаткове замовлення не вигідне, адже ціна реалізації нижча за собівартість одиниці продукції. Але проведемо розрахунки, результати яких наведено в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Обґрунтування додаткового замовлення на соєву олію по ціні нижче собівартості

№	Показники	Одиниця виміру	Варіант 100% пакета замовлення	Варіант додаткового замовлення	
				50% пакета замовлення при незмінних собівартості і реалізаційної ціни	Додаткове замовлення на 700 тонн
1.	Обсяг виробництва і реалізації олії	тонн	2774	1387	700
2.	Реалізаційна ціна за одиницю продукції	грн.	7917,00	6500,00	6650,00
3.	Виручка від реалізації	тис. грн.	21969,0	10980,9	4655,0
4.	Змінні витрати на одиницю продукції	грн.	6700,00	6700,00	6700,00
5.	Загальна сума змінних витрат	тис. грн.	18587,0	9293,5	4690,0
6.	Виробнича собівартість одиниці продукції, виходячи із змінних витрат	грн.	6770,73	6770,00	6770,00
7.	Маржинальний дохід цеху (р.3 - р.5)	тис. грн.	3382,0	-178,0	-25,0
8.	Постійні витрати підприємства в цілому додатково розподілені	тис. грн.	195,0	X	X
9.	Разом змінних і постійних витрат -собівартість всього випуску	тис. грн.	18782,0	9293,5	4690,0
10.	Прибуток (збиток) підприємства (р.7 - р.9)	тис. грн.	3187,0	1687,4	-25,0
11.	Перекриття збитку за додатковим замовленням, відсутність постійних витрат	тис. грн.	X	X	+49,0

Як, свідчить аналіз таблиці 3.5, навіть при ціні нижче собівартості, випуск продукції за додатковим замовленням є економічно виправданим, тому що постійні витрати не розподіляються на додаткове замовлення, адже вони вже включені до діючого 100% пакета попереднього замовлення.

2. *Обґрунтування структури виготовленої продукції.* На основі маржинального аналізу можна визначитись про доцільність зняття певного виду продукції з виробництва з метою збільшення питомої ваги тієї, що приносить більший прибуток.

Звісно, що визначитись з такою доцільністю, аналізуючи тільки показник прибутку від продажів, неможливо, тому що він залежить від постійних витрат, а значить, не відображає внеску кожного продукту в загальний фінансовий результат. У цьому випадку результативним є аналіз маржинального прибутку за кожним виробом. Якщо маржинальний прибуток менше за нуль, товар однозначно треба знімати з виробництва, оскільки змінні витрати на його виробництво нижче ціни. Якщо маржинальний прибуток дорівнює нулю, то не важливо, буде товар знято з виробництва чи ні, прибуток від продажів не зміниться, адже постійні витрати будуть розподілені на інші види продукції. Якщо маржинальний прибуток більше за нуль, то товар не можна знімати з виробництва (за умови, що його нічим замінити), оскільки загальний прибуток зменшиться.

Проведемо аналіз олійно-жирового підприємства яке виготовляє три сорти соєвої олії, і визначимося з доцільністю зняття з виробництва одного із сортів, виходячи з таких даних (табл. 3.6.).

Таблиця 3.6

Розрахунок маржинального прибутку (по сортах) олії для обґрунтування структури виготовлення продукції

№	Показники	Одиниця виміру	Види продукції за сортами		
			Сорт I	Сорт II	Сорт III
1.	Обсяг продажів	тонн	2774	1387	700
2.	Реалізаційна ціна за одиницю	грн.	7917,00	6500,00	5500,00
3	Змінні витрати на одиницю продукції	грн.	6700,00	6700,00	6700,00
4	Виручка-всього	тис. грн.	21969,0	10980,9	4550,0
5	Змінні витрати - всього	тис. грн.	18587,0	9293,5	4690,3
6	Маржинальний прибуток	тис. грн.	3382,0	1697,4	-140,3

Як свідчать дані розрахунків, маржинальний прибуток олії III сорту менше за нуль, тому що змінні витрати на виготовлення товару вищі за ціну. Маржинальні прибутки олії I і II сортів більше за нуль, значить продукція цих сортів має бути збережена у виробничій програмі, адже в протилежному випадку загальний прибуток скоротиться.

Отже, проведений аналіз (табл. 3.6) показує, що до структури

виготовленої продукції необхідно внести зміни, виключивши сорт III, як такий, реалізація якого збиткова, і можна пропонувати збільшення виготовлення продукції I і II сортів.

3. Обґрунтування альтернативи самостійної переробки відходів чи передавання потужностей в оренду. В умовах, коли переробка відходів в окремому цеху дає збиток, який за певних умов може зростати, то можлива передача його в оперативну оренду іншому суб'єкту, в якого низькі накладні витрати. Вона для орендаря є прибутковою, а ТОВ «Каховка Протеїн Арго» цілком задовольняє орендну плату (табл. 3.7.).

Таблиця 3.7

Обґрунтування альтернативи: самостійно переробляти відходи чи передавати виробничу ділянку в оренду

№	Показники	Одиниця виміру	Переробка в середньому за місяць фактично	При здаванні в оренду
1	Змінні витрати на переробку	тис. грн.	1200,0	-
2	Виручка від реалізації	тис. грн.	1650,0	650,0 орендної плати
3	Маржинальний дохід	тис. грн.	450,0	650,0
4	Постійні витрати підприємства в цілому, які щомісячно відносяться на відходи, що переробляються	тис. грн.	525,0	525,0
5	Операційний прибуток (збиток)	тис. грн.	-75,0	+125,0

Аналіз розрахунків, наведених у таблиці 3.7, підтверджує економічну доцільність здавання об'єкта в оренду, адже із збиткового цех стає прибутковим (операційний прибуток +125,0 тис. грн.).

4. Вибір рішення з урахуванням обмеженості на ресурси. На обмеженість ресурсів можуть вплинути зниження урожайності олійних культур через кліматичні умови або нерегулярна з об'єктивних чи суб'єктивних причин поставка сировини постачальниками, що не дає можливості забезпечити повний обсяг передбаченої планом первинної сировини. У цих випадках виникає необхідність у прийнятті такого управлінського рішення, яке дало б можливість і в умовах недостатності сировинних ресурсів досягти передбаченого планом прибутку. З цією метою здійснюється маржинальний аналіз у частині

визначення такого співвідношення у виготовлених сортах олії, яке забезпечило б планову або наближену до неї прибутковість.

В умовах, що склалися на IV квартал 2015 року, підприємство мало можливість закупити тільки 25000 тонн сільськогосподарської сировини, замість 3000 тонн за планом (табл. 3.8.).

Таблиця 3.8

Обґрунтування доцільності використання наявного сировинного ресурсу порівняно з передбаченим планом

№	Показники	Одиниця виміру	Продукція		Разом
			I сорту	II сорту	
1	Плановий випуск продукції – замовлення	т	5000	8000	13000
2	Планова величина ресурсу на одиницю продукції	т	3	2	5
3	Планова необхідна величина ресурсу на весь обсяг замовлення	т	15000	16000	31000
4	Змінні витрати на одиницю продукції	грн.	160,00	130,00	X
5	Ціна одиниці продукції	грн.	250,00	200,00	X
6	Маржинальний прибуток на одиницю продукції	грн.	90,00	70,00	X
7	Маржинальний прибуток на одиницю ресурсу	грн.	30,00	35,00	X
8	Фактична наявність ресурсу	т	9000	16000	25000
9	Можливий випуск продукції	т	3000	8000	11000

Проведений на підприємстві маржинальний аналіз показав, в умовах обмеженості сировини, досягнення передбаченого планом прибутку є можливим завдяки різкому скороченню виготовлення продукції I сорту. Тут необхідно значно більші змінні витрати, ніж на продукцію II сорту, а маржинальний прибуток на одиницю ресурсу становить 35 грн., тоді як I сорту – 30 грн., завдяки чому зберігається прибутковість діяльності підприємства, що і підтверджено розрахунками, наведеними в таблиці 3.8.

Отже, маржинальний аналіз на олійно-жирових підприємствах, дозволяє підвищити ефективність прийняття управлінських рішень щодо вибору варіантів технології, структури виготовленої продукції, прийняття додаткового замовлення за ціною нижче собівартості, визначення «порогу безпеки» обсягу виробництва, асортименту випуску продукції в умовах обмеженості сировини.

3.3. Удосконалення управлінського аналізу витрат «центрів відповідальності» виробничих підрозділів на основі «гнучких бюджетів»

Оцінку діяльності «центрів відповідальності» на олійно-жирових підприємствах, якими є окремі переділи виробництва олії, доцільно здійснювати за двома етапами: на першому етапі визначається зіставна оцінка рівня і структури як змінних, так і постійних витрат, у взаємозв'язку з реалізацією плану переробки окремим «центром відповідальності», на другому етапі – зіставляються обсяг фактичних витрат з витратами, визначеними, виходячи з фактичного обсягу продукції, та нормативні витрати, тобто із застосуванням методу «гнучких бюджетів». Для цього наведемо облікові реєстри (звіти), які забезпечують за кожним бюджетним «центром відповідальності» контроль за рівнем виробничих витрат (з поділом на постійні та змінні) з використанням «гнучких бюджетів» (табл.3.9, 3.10.).

Розрахунки, наведені в табл. 3.9, свідчать, що фактичний рівень витрат становив 329966,1 тис. грн., при встановлених по виробничому підрозділу, на підставі нормативів, бюджетних витрат – у сумі 349748,9 тис. грн., тобто загальна економія становить 19782,8 тис. грн., з них економія – 30318,6 тис. грн., а витрати – 10535,8 тис. грн. Але слід зауважити, що визначена сума економії ще не свідчить про її фактичну наявність, оскільки встановлений бюджет розрахований, виходячи з очікуваних обсягів робіт, а не з фактичних, і тому одержана вище шляхом зіставлення економія має плановий характер.

На рівень фактичних витрат також може вплинути і непередбачуване невиконання деяких видів робіт, в яких немає потреби. Тому необхідний гнучкий підхід до нормативного бюджету, який виражається в перерахунку за певним цехом – «центром відповідальності» фактичного обсягу переробки сировини на нормативні витрати за кожною окремою статтею. Результати зіставлень «гнучкого» бюджету і фактичних значень управлінського обліку по бюджетних «центрах відповідальності» рекомендується подавати у вигляді аналітичних таблиць (табл. 3.10.).

Таблиця 3.9

**Звіт про дотримання бюджетних нормативів витрат за вересень 2015 року
за бюджетним «центром відповідальності» «Елеватор» (шляхом зіставлення
бюджетних нормативів і фактичних даних управлінського обліку)**

План переробки 15000 тонн			Фактично перероблено 14280 тонн					
Статті витрат	Бюджет на підставі нормативів в	Фактично (без ПДВ), тис. грн.	Відхилення					
			Загальне		в т.ч. за рахунок			
			тис. грн.	%	Відхилення від норм		Зміни норм	
					тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Прямі (змінні) витрати								
Сільськогосподарська сировина	335038,6	315501,0	-19537,6	-5,83	-29704,4	-8,87	+10166,8	+3,04
Оплата праці з відрахуванням на соціальні заходи	1848,9	1633,3	-215,6	-11,70	-323,0	-17,50	+107,4	+5,80
Енергетичні витрати	1606,5	1534,2	-72,3	-4,50	-104,4	-6,50	+32,1	+2,00
Інші прямі витрати	1487,1	1347,0	-140,1	-9,41	-186,8	-12,56	+46,7	+3,15
Разом прямих (змінних) витрат	339981,1	320015,5	-19965,6	-5,87	-30318,6	-8,92	+10353,0	+3,10
Постійні витрати								
Матеріали	266,5	260,9	-5,6	-0,21	-	-	-5,6	-0,21
Оплата праці з відрахуванням на соціальні заходи	2780,4	2801,3	+20,9	+0,75	-	-	+20,9	+0,75
Амортизація	6210,3	6366,6	+156,3	+2,51	-	-	+156,3	+2,51
Утримання приміщення та ремонт	510,6	521,8	+11,2	+0,21	-	-	+11,2	+0,21
Разом постійних витрат	9767,8	9950,6	+182,8	+1,87	-	-	+182,8	+1,87
Усього витрат	349748,9	329966,1	-19782,8	-5,65	-30318,6	-8,92	+10535,8	+3,27

Аналіз даних таблиці 3.10 свідчить не про економію витрат у сумі 19782,8 тис. грн., а про їх фактичну перевитрату в сумі 7883,9 тис. грн. (329966,1 тис. грн. фактично при 322082,1 тис. грн. за бюджетом), що виникла як результат взаємодії двох факторів: економії за рахунок відхилень виконаних обсягів робіт від норм (-6825,7 тис. грн.) і зростання витрат за рахунок зміни цін на сільськогосподарську сировину (+14710,6 тис. грн.).

Насправді, виходячи з норми витрат на фактичний обсяг виробничих витрат (тобто за «гнучким бюджетом»), допущено перевитрату 7883,9 тис. грн. (329966,1 - 322082,2).

Таблиця 3.10

Звіт про дотримання нормативів витрат за вересень 2015 року по бюджетному «центру відповідальності» «Елеватор» (шляхом співставлення «гнучкого» бюджету і фактичних даних управлінського обліку)

План переробки 15000 тонн

Фактично перероблено 14280 тонн

Статті витрат	Гнучкий бюджет (фактичний обсяг на бюджетні нормативи витрат), тис. грн.	Фактично (без ПДВ), тис. грн.	Відхилення					
			Загальне		в т.ч. за рахунок			
			тис. грн.	%	Відхилення від норм		Зміни норм	
					тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Прямі (змінні) витрати								
Сільськогосподарсь-ка сировина	307702,0	315501,0	+7799,0	+2,53	-6732,0	-2,19	+14531,0	+4,72
Оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи	1536,1	1633,3	+97,2	+6,33	+34,0	+2,22	+63,2	+4,11
Енергетичні витрати	1572,3	1534,2	-38,1	-2,42	-63,4	-4,03	+25,3	+1,61
Інші прямі витрати	1284,2	1347,0	+62,8	+4,89	-28,3	-2,20	+91,1	+7,09
Разом прямих (змінних) витрат	312094,6	320015,5	+7920,9	+2,54	-6789,7	-7,25	+14710,6	+4,71
Постійні витрати								
Матеріали	273,4	260,9	-12,5	-4,57	-12,5	-4,57	-	-
Оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи	2793,2	2801,3	+8,1	+0,03	+8,1	+0,03	-	-
Амортизація	6424,3	6366,6	-57,7	-0,09	-57,7	-0,09	-	-
Утримання приміщення та ремонт	496,7	521,8	+25,1	+5,05	+25,1	+5,05	-	-
Разом постійних витрат	9987,6	9950,6	-37,0	-0,04	-37,0	-0,04	-	-
Усього витрат	322082,2	329966,1	+7883,9	+2,45	-6825,7	-2,11	+14710,6	+4,71

«Гнучке» бюджетування є ключовим моментом для здійснення контролю та управління, тому що воно дає змогу враховувати вплив фактора обсягу випуску продукції, який може бути поза зоною контролю і відповідальності менеджера конкретного підрозділу, на динаміку доходів та витрат у звіті про виконання бюджету.

Подальші дослідження застосування «гнучких» бюджетів в управлінському аналізі довели, що бажаної ефективності управлінський аналіз витрат із застосуванням «гнучких бюджетів», набуває при поєднанні з методикою обліку за класичною системою Standart Costing.

Сама методика Standard Costing застосовується для аналізу собівартості бюджетів (при цьому за допомогою факторного аналізу визначаються відхилення

від норм витрат матеріалів, нормативних цін, трудовитрат та ін.) на основі аналізу відхилень, тобто порівнянь результатів з показниками бюджету за кожним показником (рядком), а при аналізі бюджету в цілому формально він аналізується так само, як і стаття.

При побудові алгоритму методу розглядається відхилення двох рівнів: – перший рівень – постатейні відхилення в межах жорсткого бюджету (абсолютні відхилення).

Фактичний випуск продукції (Q_a) може не збігатися з плановим (Q_s). Відхилення першого рівня за матеріальною або трудовою статтею обчислюється як різниця фактичних витрат на фактичний випуск і нормативних витрат на стандартний випуск:

$$TC_a(Q_a) - TC_s(Q_s). \quad (3.13)$$

Якщо ця різниця позитивна, спостерігається абсолютна перевитрата за статтею. У іншому випадку – абсолютна економія;

– другого рівня – це постатейні відхилення в межах «гнучкого бюджету», тобто відносні. Нормативні витрати перераховуються на фактичний рівень випуску продукції: Потім обчислюється різниця:

$$TC_a(Q_d) - TC_a(Q_a). \quad (3.14)$$

Відхилення другого рівня розраховуються і на одиницю продукції. Також їх обчислюють у відсотках, беручи за 100% плановий (нормативний) бюджет. При цьому відхилення другого рівня в собівартості одиниці продукції і відхилення, розраховані в цілому на гнучкий бюджет, збігаються. Відхилення першого рівня у відсотках розраховувати не прийнято.

Будь-яка стаття витрат має дві характеристики: цінову і кількісну. Перша – характеризує вплив ринку постачальників. Друга – «виробничі норми» – показує ступінь виконання технологічних нормативів. Розглянемо факторний аналіз однієї з матеріальних статей (по інших статтях аналіз проводиться аналогічно).

Введемо позначення: Фактичний бюджет за статтею:

$$TC_a(Q_a) = Q_a q_a P_a, \quad (3.15)$$

де q_a – фактична витрата матеріалу на одиницю продукції, P_a – фактична ціна одиниці матеріалу, Q_a – фактичний випуск продукції; Нормативний бюджет за статтею:

$$TCs (Q_s) = Q_s q_s P_s, \quad (3.16)$$

де q_s – нормативна витрата матеріалу на одиницю продукції, P_s – планова (стандартна, очікувана) ціна одиниці матеріалу, Q_s – плановий випуск продукції;

Гнучкий нормативний бюджет за цією статтею:

$$TCs (Q_a) = Q_a q_s P_s. \quad (3.17)$$

Тобто скільки було б витрат, якби фактичні ціни і нормативи дорівнювали плановим (стандартним).

Показники факторного аналізу в системі Standard Costing: Абсолютне відхилення за ціною матеріалів:

$$(P_a - P_s) \times Q_s q_s, \quad (3.18)$$

де P_a , P_s – відповідно, фактична і стандартна ціни, а $Q_s q_s$ – стандартна кількість (кількість виробів, помножена на норму витрати матеріалів). Абсолютне відхилення за кількістю використаних матеріалів:

$$(Q_a q_a - Q_s q_s) \times P_a, \quad (3.19)$$

де $Q_a q_a$, $Q_s q_s$ – відповідно, фактична і стандартна кількість використаних матеріалів, а P_a – фактична ціна.

Відхилення за кількістю матеріалів не пов'язані зі змінами цін. Тому зміни кількості мають базу у вигляді фактичної ціни. Отже, відносне відхилення за ціною матеріалів:

$$(P_a - P_s) \times Q_a q_a. \quad (3.20)$$

Відносне відхилення за кількістю використаних матеріалів обчислюються за «гнучким бюджетом» з аналогічним «обґрунтуванням»:

$$(Q_a q_a - Q_a q_s) \times P_a. \quad (3.21)$$

Використання системи аналізу нормативних витрат суттєво покращує менеджмент персоналу, виробничу діяльність структурних підрозділів, підготовку бюджетних прогнозів, призначених для прийняття рішень відносно

формування цінової політики. Крім того, система документування відхилень від норм дозволяє оперативно з'ясувати причини відхилень у момент їх виникнення і також оперативно впливати на формування собівартості продукції.

«Гнучкий бюджет» при бюджетуванні витрат за «центрами відповідальності» складається на основі аналізу постійних і змінних витрат, очікуваної ділової активності в конкретному «центрі відповідальності», з урахуванням динаміки зміни обсягу випуску і продажу. Це дозволяє визначати відхилення фактичних витрат від кошторисних з урахуванням реальних змін у співвідношенні із запланованими витратами за статтями при оцінці значущості, що впливають на показники факторів.

У «центрах відповідальності», що контролюють матеріаломісткість або трудомісткість виробничих процесів застосовується метод планування нормативних витрат на одиницю випуску продукції (послуг) або на одиницю доходу.

Розглянемо вплив змінних і постійних витрат на обсяги виробництва при формуванні виробничої собівартості соєвої олії на підприємстві (табл. 3.11.)

Таблиця 3.11

Структура і виробнича собівартості 1 т олії за рівнями ділової активності та їх кошторисами

Показники	Одиниця виміру	Рівень ділової активності, обсяг виробництва			
		2770	3324	3878	4432
Обсяг виробництва	т	2770	3324	3878	4432
Змінні витрати на одиницю продукції – на 1 тонну	грн.	6700,43	6700,43	6700,43	6700, 43
Постійні витрати – на 1 тонну	грн.	70,40	58,66	50,29	44,00
Виробнича собівартість 1 тонни	грн.	6770,83	6759,09	6750,72	6744, 43

Аналіз таблиці 3.11 показує, що збільшення обсягів виробництва в інтервалі з 2770 до 4432 тонн приводить до зниження величини постійних витрат, що припадає на 1 тонну, з 70,40 до 44,00 грн., при цьому виробнича собівартість знижується з 6770,83 до 6744,43 грн. за 1 т.

Очевидно, що найвищий рівень ділової активності є найефективнішим. Проте в умовах конкурентного ринку підприємство може збільшити обсяги

продаж своєї продукції у разі зниження цін на неї. В зв'язку з цим показники ефективності варіантів управлінських рішень у результаті одночасної дії ефекту збільшення виробництва продукції і зниження цін виглядатимуть таким чином (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Ефективність варіантів управлінських рішень за рівнями ділової активності

Показники	Одиниця виміру	Варіанти рівнів ділової активності – обсяг реалізації			
		I	II	III	IV
Варіанти	X				
Обсяги виробництва і реалізації	т	2774	3324	3878	4432
Ціна 1 тонни олії, за якої забезпечується відповідний обсяг продаж	грн.	7917,00	7800,00	7204,47	6650,28
Виробнича собівартість 1 тонн олії	грн.	6770,83	6759,09	6750,72	6744,43
Прибуток на 1 тону	грн.	1146,17	1040,91	453,75	-941,5
Рентабельність олії до собівартості	%	16,93	15,40	6,72	-13,96
Рентабельність продаж (% до ціни)	%	14,48	13,34	6,30	-14,16
Прибуток від реалізації	тис. грн.	9074,2	8119,1	3269,0	-626,1

Очевидно, що зберегти прибутковість підприємства навіть в умовах ринкового конкурентного впливу на зниження ціни реалізації можливо тільки при її рівні нижче за 7204,47 грн. (III варіант).

Можливість здійснення таких аналітичних процедур обумовлена концепцією «гнучкого бюджету», тобто розподілу витрат на постійні і змінні, а врахування обсягів продаж і цін продукції дає можливість визначення беззбитковості за рівнями ділової активності. Крім цього, враховуючи кошториси варіантів «гнучких бюджетів» за рівнями ділової активності, можна проводити прогнозування беззбитковості, виходячи з ринкової ситуації.

Висновки до розділу 3

1. Обґрунтовано, що маржинальний аналіз дає перевагу над порівняльним та кореляційним аналізами, оскільки є можливість вибору оптимальних управлінських рішень щодо обґрунтування структури виготовлення продукції, приймання додаткового замовлення, доцільність здавання окремих цехів в оренду та при обмеженості на сировинні ресурси.

2. Здійснено апробацію методики маржинального аналізу на прикладі підприємств олійно-жирової галузі, що свідчить про її великі можливості в частині вибору варіантів і вирішення цілого ряду ефективних управлінських рішень щодо «порогу безпеки» обсягу виробництва, можливої величини прибутку, точки покриття негрошових витрат (амортизаційних відрахувань), вибору варіанта технології виробництва тощо.

3. Доведено, що особливо ефективним є поєднання маржинального аналізу з «гнучким бюджетом». На відміну від простого зіставлення звичайних бюджетів (планові обсяги робіт на нормативні витрати за одиницю) «гнучкий» бюджет вносить корективи до планового бюджету, оскільки являє собою фактичні обсяги робіт на нормативні витрати, що виключає із зіставлення обсягів робіт, які не виконалися або виконувалися більшою або меншою мірою порівняно з передбачуваним бюджетом. «Гнучкі бюджети» таким чином розкривають дійсний рівень змін, що відбулися, порівняно з передбачуваним бюджетом. Тому методика аналізу оцінки діяльності «бюджетних центрів відповідальності» для олійно-жирових підприємств має практичне значення тільки в поєднанні з використанням «гнучких» бюджетів, оскільки показує необхідність його як складової системи бюджетування і дозволяє виявляти невикористані резерви кожного «центру відповідальності».

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

1. Дослідженням встановлено, що характерними ознаками, які враховуються при визначенні обсягу обліку виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах, є: по-перше, характер попередільної (постадійної) технології, де кожний переділ є окремим цехом, що виробляє напівфабрикат і передає його на наступний переділ (цех); по-друге, до складу виробничих витрат кожного переділу (цеху) входять тільки прямі і прирівняні до них витрати (у тому числі на малих і середніх підприємствах з безцеховою структурою управління і загальновиробничі); по-третє, за доведені до цеху ліміти (планом, бюджетом) виробничих витрат несе відповідальність начальник цеху. Враховуючи специфіку технологічного процесу на олійно-жирових підприємствах під об'єктами обліку витрат виробничих підрозділів слід розуміти: цехи як «центри відповідальності», окремі дільниці і бригади як «центри витрат» і окремі машини, агрегати, обладнання як «місця виникнення витрат», що забезпечить впровадження бюджетування на рівні виробничих підрозділів.

2. Бюджетування за «центрами відповідальності», якими є окремі цехи-переділи олійно-жирового виробництва, є дієвим засобом підвищення рівня ефективності процесу управління витратами. Попередільна технологія виробництва дає можливість формувати бюджети витрат кожного з переділів як об'єктів обліку, що дає змогу чітко усвідомлювати завдання, які стоять перед керівниками «центрів відповідальності», та отримувати ними облікову інформацію про величину фактичних відхилень (позитивних, негативних) від доведених бюджетів та їх причини, а керівництву підприємства щоденно оперативно контролювати витрати, аналізувати ефективність діяльності структурних підрозділів; розробляти спільно з керівниками цих підрозділів тактику подальшого управління витратами на основі об'єктивної й обґрунтованої інформації. Це досягається при синтезуванні попередільного обліку із системою бюджетування в умовах комп'ютеризації.

4. Аналіз і оцінка методів обліку витрат довели, що найбільше вимогам для попередільної технології виробництва і бюджетування за «центрами відповідальності» на олійно-жирових підприємствах відповідають системи обліку «директ-кост» та «стандарт-директ-кост», оскільки вони дають можливість оперативно на основі обліку прямих витрат у зіставленні з доведеними бюджетами здійснювати щоденне підбиття підсумків рівня витратності кожного центру. З цією метою запропоновано форму звіту «центру відповідальності» про роботу зміни.

7. Апробація методів аналізу витрат, що застосовуються на олійно-жирових підприємствах, показало, що поряд з порівняльним, кореляційним та іншими традиційними методами необхідно надавати перевагу маржинальному аналізу, оскільки він має ширші можливості в частині вирішення цілого ряду управлінських рішень щодо вибору варіантів технології, структури виготовленої продукції, приймання додаткового замовлення, за ціною нижче собівартості, визначення «порога безпеки» обсягу виробництва, асортименту випуску продукції в умовах обмеженості сировини.

8. Доведено, що особливо ефективним є поєднання маржинального аналізу з «гнучким бюджетом» (фактичні обсяги робіт на нормативні витрати). Таке поєднання не тільки виключає за методикою «гнучкого бюджету» із зіставлення фактичні обсяги робіт, які не виконувалися, але й розширяє можливості маржинального аналізу у виборі варіантів ефективніших управлінських рішень, таких як «точка покриття негрошових витрат», доцільність здавання в оренду переробки побічної продукції та відходів, мотивація бригад щодо економії витрат, рівня ділової активності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Андрущенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект/ Н. С. Андрущенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2007. – № 5. – С. 3–7.
2. Астахова Е.Ю. Принципы и основы бухгалтерского учета / Е.Ю. Астахова, И.В. Сафонова. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2011. – 960 с.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік : навчальний посібник. – Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
4. Баканов М. И. Теория экономического анализа: учебник / М. И.Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 536 с.
5. Барышев С.Б. Методика стратегического управленческого учета в торговых организациях / С.Б. Барышев // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 13. – С. 5–79.
6. Белова І.М. “Управлінський облік витрат в умовах впровадження бюджетування на олійно-жирових підприємствах”. / І.М. Белова, І. Ярцева // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інвестиційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-прак. конф. (30 березня 2017 р., м.Тернопіль). Тернопіль: Крок, 2017. – С. 178-181.
7. Белова І.М. “Механізм регулювання діяльності підприємств на ринку олійно-жирової продукції”. Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 27 жовтня 2017 р.]. –Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. – 276 с. (С. 16-20).
8. . Белова, І. М. Теоретичні основи організації управлінського обліку в рослинництві : “Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки” [Текст] / І. М. Белова // Міжнародний збірник наукових праць. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. – Випуск 1 (5). – Частина 1. – С. 13-18.
9. Белова, І. М. Теоретичні основи облікової політики [Текст] / І. М. Белова // Науковий журнал Вісник Хмельницького національного університету. Серія :

Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ. – 2015. – № 2. – Т. 1 (222). – С. 84–90.

10. Белова І.М. Сутність управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством // Інноваційна економіка. Економічна діагностика підприємства. – 2012. – № 1. – С. 169–171.

11. Белова І.М. Управлінський облік в умовах сільськогосподарського виробництва // Сталий розвиток економіки. Облік, аналіз і аудит. – 2012. – № 1. – С. 234–236.

12. Білуха М.Т. Контроль витрат виробництва на основні впровадження комплексної автоматизації ПЕОМ на прикладі гумотехнічної галузі / М. Білуха, С. Іваніна / Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 59–62.

13. Блаженкова .М. стратегический правленческий чет а промышленном предприятии / Н. М. Блаженкова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 11. – С. 72–74.

14. Болдуєв М.В. Організація та оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю організації : монографія / М.В. Болдуєв, С. В. Матейко. – Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2012. – 164 с.

15. Бондар І.Ю. Управління витратами виробництва та собівартістю продукції: Навч. посібник. / І.Ю.Бондар, В.І. Пахомов - К.: Київ. Держ. торг.-екон. ун-т, 2000.- 65 с.

16. Бруханський Р.Ф. “Адаптація бухгалтерського обліку до сучасних потреб управління”. The genesis of genius: scientific and educational periodical journal of economists and jurists. – Geneva: Consilium, 2017. – № 8. – Р. 10-16.

17. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.

18. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.

19. Бруханський Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації:

міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. (м. Кам'янець- Подільський). – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 13-16.

20. Бруханський Р. Ф. “Позиціонування стратегічного управлінського обліку”. Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 14 грудня 2016 р., (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль : Крок, 2016. – 247 с. (С. 15-18)

21. Бруханський Р.Ф. “Спектр генерування дефініції стратегічного управлінського обліку”. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). – Тернопіль : Крок, 2017. – С. 182-185.

22. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27-36.

23. Бруханський Р. Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку // Інноваційна економіка. – 2014. – №. 4. – С. 310-313.

24. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.

25. Бугай В.А. Аспекти бюджетування в управлінні господарською діяльністю на підприємстві / В.А. Бугай, В.З. Бугай, Ю.Ю. Ренгевич // Вісник Запорозького національного університету. – 2010. – № 4 (8). – С. 10–16.

26. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, . В. авидюк, . Ф. анурна, . М. алюга, Л. В. Чижевська ; з ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.

27. Бухгалтерський облік : актуальні проблеми та рішення : монографія / [С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін.] ; за ред. С.С. Герасименка, А.О. Єпіфанова. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 162 с.

28. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства : Монографія / Ю. М.Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
29. Вигівська І.М. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку витрат підприємств олійно-жирової промисловості / І.М. Вигівська // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2014. – № 2 (72).
30. Вигівська Н.Г. Господарський контроль в Україні : теорія, методологія, організація : Монографія / Н.Г. Вигівська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
31. Волкова О.Н. Управленческий учет : учебное пособие / О. Н. Волкова. – М. : ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2006. – 472 с.
32. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики : учебное пособие. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 376 с.
33. Геєць В.М. Моделі і методики соціально-економічного прогнозування : підручник / В.М. Геєць, Т.С. Клебанова, О.І. Черняк, А.В. Ставицький та інші ; вид. 2-ге, виправ. –Х. : ВД «ІНЖЕК», 2008. – 396 с.
34. Грещак М.Г. Управління витратами : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.
35. Геращенко І.О. Бюджетування як сучасний метод управління собівартістю продукції в ринкових умовах / І.О. Геращенко // Комунальне господарство міст : науково-технічний збірник. – 2011. – № 98. – С. 281–287.
36. Головка В.І. Система формування аналітичних показників як база економічного аналізу фінансового стану підприємства / В. І. Головка, О. Л. Михальська, К. М. Березюк // Проблеми та перспективи регулювання міжнародних економічних відносин : Збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук. – 2014. – С. 88–94.
37. Головка І.В. Утилітарний інструментарій діагностики фінансового стану підприємства: монографія / І. В. Головка, С. О. Шарманська. – К. : Вид-во «Фенікс», 2014. – 296 с.

38. Голубнича Г. П. Економічний аналіз: [навч. посіб.] / Г. П. Голубнича, Л. І. Панасенко. – К. : Київський університет, 2008. – 310 с.
39. Городянська Л.В. Організація обліку : практикум : навч. посібник / Л.В. Городянська, В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2013. – 331 с.
40. Грещак М.Г. Управління витратами : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.
41. Грищенко О.В. Понятіє терминов «издержки», «затраты», «расходы», «себестоимость». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.aup.ru/books/ml66/2_1.htm.
42. Гудзинський О.Д. Обліково-аналітичний механізм менеджменту підприємств (теоретико-методологічний аспект): монографія / О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев, Т. М. Пахомова, В. К. Савчук; за заг. ред. О. Д. Гудзинського. – К. : ІПК ДСЗУ, 2009. – 226 с.
43. Гусева Т.М. Самоучитель по бухгалтерскому учету: учеб.пособие / Т. М. Гусева, Т. Н. Шеина ; изд. 2-е. – М. : Проспект, 2009. – 464 с.
44. Гуменюк О.О. “Аналіз як важливий елемент управління підприємством”. Інноваційна економіка. – 2017. – № 5-6 (69). – С. 185–189.
45. Давидович І.Є. Управління витратами : навчальний посібник / І. Є. Давидович. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320 с.
46. Данилюк М.О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами / М. О. Данилюк, В. Р. Лещій. – Івано-Франківськ : Місто НВ, 2002. – 242 с.
47. Дацко, Тетяна. Генезис облікової політики в Україні [Текст] / Тетяна Дацко, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 65-67.
48. Дідоренко Т.В., Коробій І.П. “Облік і аналіз організації використання основного і оборотного капіталу в сільськогосподарських підприємствах”. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки

України в умовах Євроінтеграції та інноваційного розвитку. Матеріали тез доповідей. 2017. – Тернопіль. С.19-21.

49. Деньга С.М. Еккаутинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу / Категорії та методологія оцінювання : монографія / С. М. Деньга. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 301 с.

50. Дмитриева И. М. Бухгалтерский учет и аудит : учеб. пособие / Под ред. М. И. Баканова. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 271 с.

51. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник / К. Друри. – Пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

52. Ермакова Н.А. Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н. А. Ермакова. – М. : Экономистъ, 2005. – 296 с.

53. Євдокимов В.В. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства / В. В. Євдокимов // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – №4. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/10.pdf.

54. Завитій О.П. “Внутрішній аудит на сільськогосподарських підприємствах”. Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 27 жовтня 2017 р.]. – Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. – 276 с. (С. 143-146).

55. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік : Основи теорії та практики : підручник / А. Г. Загородній, О. Партии, Л. М. Пилипенко ; 4-те вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 550 с.

56. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві : монографія / З. В. Задорожний. – Тернопіль : Економічна думка. – 2006. – 336 с.

57. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – № 40.

58. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки сільськогосподарських товаровиробників» від 22.12.2011. – № 4268-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2012. – № 30. – Ст.356.

59. Зонова А.В. Бухгалтерский учет и анализ : учеб. пособие / А. В. Зонова, Л. А. Адамайтис, И. Н. Бачуринская ; под. ред. А. В. Зоновой. – М. : Эксмо, 2009. – 512 с.

60. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

61. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 350 с.

62. Ковтун Н.В. Фінансовий аналіз : навч. посібн. / Н. В. Ковтун. – К. : Кафедра, 2012. – 383 с.

63. Костирко Р.О. Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства : монографія / Р. О. Костирко, С. В. Щеголькова. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 296 с.

64. Кошкаров С.А. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств: монографія / С.А. Кошкаров, В.І. Бачинський, П.О. Куцик. – Чернівці : Золоті литаври, 2012. – 259 с.

65. Крушельницька О.В. Управління витратами : [Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей] / О. В. Крушельницька. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 196 с.

66. Кузьмін О.Є. Бюджетування в системі управління організацією: теоретичні та прикладні засади : [монографія] / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2007. – 234с.

67. Кузьмінська Н.Л. Особливості функціонування олійно-жирової галузі України / Н. Л. Кузьмінська // Економіка АПК. – 2011. – № 12. – С. 161–165.

68. Куцик В.І. Технологія бюджетування як інструмент управління підприємством / В. І. Куцик, І. В. Горбатюк // Науковий вісник НЛТУ України.

– 2011. - Вип. 21.5. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/21_5/248_Kuc.pdf

69. Лукава, І. М. Зростання ролі управлінського обліку з прийняттям П(С)БО «Біологічні активи» [Текст] / І. М. Лукава // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 98-101.

70. Лукава І.М Місце внутрігосподарського (управлінського) обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством / І.М. Лукава // Агроінком. – 2008. – № 3-4. – С. 94–98.

71. Лукава І.М. Організація обліку в рослинництві відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» / І.М. Лукава // Інноваційна економіка АПК. – 2011. – №4 – С.110–114.

72. . Лукава І.М. Рівень обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарським виробництвом /І.М. Лукава// Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Черкаси: ЧДТУ, 2011. – Вип. 27, частина 2. – С.121–125.

73. Лукава І.М. Суть і зміст управлінського обліку витрат виробництва / І.М. Лукава// Інноваційно-орієнтовані засади максимального використання потенціальних можливостей виробництва в умовах євроінтеграції: Матеріали науково-практичної інтернет-конференції 14- 15 жовтня 2010 р. – Тернопіль : Крок, 2010. – С.114–117.

74. Лукава І.М. Організація управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах / І.М. Лукава // Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності – об’єктивна передумова інтеграції країни в світове співтовариство: Тези доповідей 56 міжнародної науково-практичної конференції 18 травня 2007р. Частина 2 – Тернопіль: ТНЕУ, 2007. – С. 113 – 115.

75. Лукава І.М. Особливості діючої системи управлінського обліку в рослинництві / І.М. Лукава, Т.М.Палюх // Наукові записки Тернопільського

державного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – Тернопіль: ТДПУ ім. В.Гнатюка, 2004. – № 16. – С.200 – 203.

76. Манойленко О.В. Специфічні особливості олійно-жирової галузі як об'єктивна необхідність її державної підтримки / О. В. Манойленко, Т. А. Жадан // Інноваційна економіка. – 2013. – № 1. – С. 12–15.

77. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 № 47.

78. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / И. Е. Мизиковский. – М. : Экономистъ, 2006. – 199 с.

79. Михальська О.Л. Ефективність застосування методів маржинального аналізу на олійно-жирових підприємствах / О. Л. Михальська // Економічний аналіз. – 2014. – Вип. № 2. – (Том 16). – С. 124–131.

80. Михальська О.Л. Концептуальні засади побудови бухгалтерського обліку при бюджетуванні на олійно-жирових підприємствах України / О. Л. Михальська // Научный журнал культура народов Причерноморья. – Вип. № 254.– С. 104–107.

81. Михальська О.Л. Маржинальний аналіз поведінки витрат на основі їх розподілу на релевантні та не релевантні / О. Л. Михальська // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки ; міжнародний збірник наукових праць. – 2014. – Вип. № 3. – С. 57–65.

82. Михальська О.Л. Методичні засади управлінського обліку виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах / О.Л. Михальська // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка: економіка. – 2014. – № 11(164) - С. 39-45

83. Михальська О.Л. Особливості застосування методики факторного аналізу витрат на сучасних підприємствах / О.Л. Михальська // Банківська справа. – 2013. – Вип. № 9-10. – С. 31–35.

84. Михальська О.Л. Практика використання методів маржинального аналізу на олійно-жирових підприємствах / О.Л. Михальська // Молодий вчений. – 2014. – Вип. № 8 (11).– С. 6–9.

85. Михальська О.Л. Шляхи вдосконалення управлінського обліку виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах України/О.Л. Михальська // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації». Збірник наукових праць.– 2014. – Вип. №6(13)– С. 125-130

86. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності : монографія / Міністерство фінансів України, Методологічна Рада ; Л. Г. Ловінська, В. Г. Швець та ін. – 2007. : ІМАпрес. – 204 с.

87. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004. – Перекл. з англ. ; за ред. С. Ф. Голова. – Ч. 1. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.

88. Мельник Л.Г. Економіка підприємства: конспект лекцій: навч. посібник / Л. Г. Мельник, О. І.Корінцева. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. – 412 с.

89. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія] / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

90. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1434725589213098>.

91. Никитюк О.В. Сучасний стан та особливості функціонування підприємств олійно-жирового комплексу України / О. В. Никитюк // Ефективна економіка. – 2012. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=1679>.

92. Палюх М.С. “Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством”. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку:

збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. 220 с. – С. 42-44.

93. Палюх М.С. “Контрольна функція бухгалтерського обліку”. Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 27 жовтня 2017 р.]. –Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. – 276 с. (С. 155-158).

94. Пархомець М.К. “Теоретично-методичні засади дохідності – основа підвищення конкурентоспроможності підприємств”. Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 27 жовтня 2017 р.]. –Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. – 276 с. (С. 119-123).

95. Панков В.А. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства : навч. посібник / В. А. Панков, С. Я. Єлецьких, Н. М. Михайличенко. – К. : ЦУЛ, 2007. – 112 с.

96. Парасій-Вергуненко І.М. Оцінка вартості підприємства: обліково-аналітичні аспекти: [монографія] / І. М. Парасій-Вергуненко, І. І. Бродька - Луцьк. : РВВ ЛЕТУ, 2010. — 215 с.

97. Партии Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. – К. : УБС НБУ, 2008. – 219 с.

98. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

99. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mfii.gov.ua>.

100. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318.

101. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246.

102. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

103. Попова Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы : учебно-методическое пособие / Л. В. Попова, И. А. Маслова, С. А. Алимов, М. М. Коростелкин. – М. : Дело и Сервис, 2006. – 448 с.

104. Практика управленческого учета: Опыт европейских компаний / Т. Арене, У. Аск, А. Барретта и др. ; общ. ред. Т. Гроот, К. Лукка ; пер. с англ. К. Юрашкевич и др. – Минск : Новое знание, 2004. – 416 с.

105. Пуцентейло П.Р. “Оперативний аналіз в системі управління підприємством”. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. 220 с. – С. 131-134.

106. Пуцентейло, П.Р. Детермінанти аналітичного забезпечення процесу управління діяльністю підприємства / П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту: Серія «Економіка і управління». – Вип. 34. – К.: ДЕТУТ, 2015. – С. 402-414.

107. Пуцентейло, П.Р. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. / П.Р. Пуцентейло. // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. – Івано-Франківськ: Редакційно-видавничий відділ Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького, 2015. – Вип. 11. – 360 с. – С. 224-232.

108. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: [монографія] / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.

109. Сердюк В.М. Управлінський облік / В. М. Сердюк. – Макіївський економ.-гуманіт. ін.-т. – Донецьк, 2011. – 408 с.

110. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія / М. І. Скрипник. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 631 с.

111. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : [підручник] / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 411 с.

112. Спільник І.В “Аналіз в обґрунтуванні товарно-асортиментної політики підприємства”. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. С. 138 – 140.

113. Спільник І.В “Аналіз грошових потоків підприємства за даними фінансової звітності підприємства: значимість, мета, завдання”. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. С. 138 – 140.

114. Стефанюк І. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації / І. Стефанюк, С. Бардаш // Цінні папери України. – 2009. – № 9-10. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.securities.org.ua/securities_journal/review.php?num=46&pub=435.

115. Таршин С.І. Державне регулювання розвитку олійного виробництва в Україні // Автореф. дис... канд. наук з держ. упр. – 25.00.02 ; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України ; Харк. регіон. ін-т держ. упр. – Х., 2004. – 20 с.

116. Турило А.М. Управління витратами підприємства : навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр навчальної літератури, – 120 с.
117. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень // Бух. облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 14–27.
118. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : (Підручник з грифом МОН) / В. Г. Швець. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 535 с.
119. Швець В.Г. «Гнучкі» бюджети в системі аналізу процесу бюджетування виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах / В. Г. Швець, О. Л. Михальська // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка : Економіка. – 2013. – № 12 (153). – С. 114–118.
120. Шумейко В.М. Ціноутворення на продукцію олійно-жирових підприємств України / В. М.Шумейко // Маркетинг: теорія і практика. – 2008. – № 14. – С. 21–30.
121. Щипанова О.В. Досвід упровадження системи управлінського обліку на українських підприємствах на сучасному етапі / О. В. Щипанова, А. В. Галенко // Економічний простір. – 2011. – № 48/2. – С. 317–325.
122. Яцишин І.М. Перспективи розвитку управлінського обліку в рослинництві / І.М. Яцишин // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал ТАНГ: Випуск 3. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – С. 243–253.
123. Яцишин І.М. Розробка системи управлінського обліку в рослинництві / І.М. Яцишин // Проблеми економіки України. Збірник наукових праць. Випуск 7. – Тернопіль: ТАНГ, ІОА. – 1999. – С.39 – 42.
124. Яцишин І.М. Синтетичний і аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва / І.М. Яцишин // Науковий журнал Вісник Тернопільської академії народного господарства , Випуск 6. – Тернопіль: ТАНГ, 2002. – С. 213 – 217.

125. Яцишин І.М. Суть і об'єктивна необхідність розвитку управлінського обліку в рослинництві / І.М. Яцишин // Придніпровський науковий вісник. Серія: Економіка. – Дніпропетровськ, 1998. – № 100 (167). – С. 98 – 101.

126. Экономические показатели работы предприятий масложирового комплекса Украины в 2010/2011 МГ // Масложировой комплекс – 2011. – № 4 (35). – С.14–17.

127. <http://www.ukrstat.gov.ua/>. – Сайт Державного комітету статистики України.

128. 207. <http://www.oleina.ua/>.– Історія Олейни України

129. <http://www.geograf.com.ua/geoinfocentre/20-human-geography-ukraine-world/275-harakterystyka-oliyno-zhyrovogo-kompleksu-ukrainy>–Характеристика олійно-жирового комплексу України.