

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Зростання конкуренції на ринку виробництва харчових продуктів супроводжується постійним пошуком шляхів впливу на собівартість продукції з метою зменшення виробничих витрат. Проблема ефективного ведення управлінського обліку в молокопереробних підприємствах України набуває особливого значення на сучасному етапі розвитку економіки, оскільки за період незалежності обсяг виробництва молочної продукції скоротився вдвічі. Існуючу незадовільну тенденцію спаду можна пояснити неефективною управлінською політикою як щодо галузі загалом, так і щодо контролю за витратними процесами в конкретних підприємствах. Це, в свою чергу, призвело до падіння рентабельності галузі. Тому особливого значення набуває дослідження можливого формування нових систем обліку та аналізу за витратами в молокопереробних підприємствах України в зв'язку з їхнім подальшим переорієнтуванням на ринки Європейського Союзу.

У сучасних умовах господарювання збільшується потреба управління в оперативній інформації про обсяги понесених на виробництво продукції витрат. Основним чинником підвищення прибутковості господарської діяльності підприємств та забезпечення їх стабільності у ринковому середовищі є зниження витрат виробництва продукції, яке неможливе без створення дієвої системи обліку та аналізу.

Проблемам формування виробничих витрат, їх обліку та аналізу присвячені праці таких вчених: П. Й. Атамаса, В. І. Бачинського, О. Г. Білої, Ф. Ф. Бутинця, М. Д. Врублевського, С. Ф. Голова, М. Г. Грещака, О. І. Гуторова, І. Є. Давидовича, В. А. Дерія, З.-М. В. Задорожного, О. М. Ковалюка, П. О. Куцика, В. В. Мирося, Л. В. Нападовської, В. О. Озерана, Г. О. Партина, М. С. Пушкаря, М. В. Реслер, Н. В. Савицької, Н. П. Скригун, М. І. Скрипник, В. В. Сопка, В. Я. Фаріона, А. В. Череп, В. Р. Шевчук та ін.

Враховуючи результати здійснених наукових досліджень і не применшуючи їх значення для розвитку науки, необхідною є розробка теоретичних та організаційно-методичних положень щодо системного аналітичного підходу до технологічного процесу виробництва, застосування технологічних схем в обліку витрат з урахуванням зарубіжного досвіду впровадження обліково-аналітичних систем у частині виробничих витрат і перспективою адаптації такого досвіду до вітчизняних умов господарювання. Саме тому необхідність ґрунтовного дослідження та удосконалення теоретичних засад і прикладних аспектів обліку й аналізу виробничих витрат у системі управління молокопереробними підприємствами обумовили актуальність обраної теми дисертації.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету імені Івана Франка за темою “Розвиток обліку, аналізу і контролю в господарській системі України” (державний реєстраційний номер 0114U004776). Внесок автора полягає в комплексному аналізі сутності виробничих витрат, а також у розробленні

рекомендацій щодо вдосконалення ведення управлінського обліку в молокопереробних підприємствах України.

Мета та завдання дослідження. *Метою* дисертаційної роботи є узагальнення та вдосконалення існуючих підходів до обліку й аналізу витрат виробництва продукції молокопереробних підприємств відповідно до вимог сучасної системи управління.

Виходячи з мети дослідження, у роботі визначено такі *завдання*:

- розкрити теоретичні основи сутності понять “витрати” і “затрати” та вдосконалити класифікацію виробничих витрат залежно від цілей управління підприємством;

- встановити місце контролінгу в системі обліку виробничих витрат за допомогою виявлення рівнів виконання завдань із планування, обліку, аналізу та контролю;

- узагальнити організаційно-технологічні особливості діяльності молокопереробних підприємств України, які впливають на облік виробничих витрат;

- виокремити організаційні засади внутрішнього контролю витрат виробництва і собівартості продукції для підвищення рівня ефективності управління витратами досліджуваних підприємств;

- удосконалити систему обліку та контролю за виробничими витратами в межах життєвого циклу продукту з урахуванням технології виробництва молочної продукції;

- виділити контрольні точки витрат та центри відповідальності в межах технологічних циклів (етапів) виробництва продукції в молокопереробних підприємствах;

- обґрунтувати доцільність використання асортиментно-структурних моделей оптимізації виробничих програм та визначити їх вплив на виробничі витрати молокопереробних підприємств;

- встановити рівень впливу різних чинників витрат виробництва на собівартість продукції за допомогою кореляційно-регресійного аналізу цих витрат.

Об’єктом дослідження є процеси формування виробничих витрат, їх облік і аналіз у молокопереробних підприємствах України.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних і організаційно-прикладних положень обліку й аналізу виробничих витрат у молокопереробних підприємствах України.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання. Серед них варто виокремити такі: історичний – для висвітлення еволюції поняття “витрати” в системі бухгалтерського обліку; методи аналізу та синтезу, індукції і дедукції – для розкриття наукових підходів до тлумачення понять “витрати”, “затрати”, а також для обґрунтування причинно-наслідкових зв’язків і визначення чинників, що впливають на оптимізацію виробничих витрат; порівняння – під час дослідження зарубіжного досвіду функціонування молокопереробних

підприємств, можливостей його використання у вітчизняній практиці та аналізу даних про виробничі витрати в Україні; економічної статистики і математичного програмування – для дослідження стану молокопереробних підприємств в Україні й обґрунтування доцільності використання структурно-оптимізаційних моделей; табличний та графічний – для наочного подання результатів дослідження; узагальнення, конкретизації і наукового абстрагування – для формулювання наукових тверджень та висновків.

Інформаційною базою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних учених щодо обліку та аналізу виробничих витрат підприємства, нормативно-правові акти України й інших держав; аналітичні та статистичні матеріали Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, облікова інформація і фінансова звітність молокопереробних підприємств, інтернет-публікації, а також власні напрацювання автора.

Наукова новизна полягає в поглибленні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку й аналізу виробничих витрат у системі управління молокопереробними підприємствами України в сучасних умовах. У процесі проведеного дослідження отримано такі основні наукові результати:

удосконалено:

– сутність понять “витрати” і “затрати” за допомогою аналізу сучасного стану понятійно-категоріального апарату в частині характеристики витрат в обліку з урахуванням історичних засад та закордонного досвіду, що сприятиме обґрунтуванню напрямів удосконалення правової регламентації бухгалтерського обліку витрат;

– організаційні засади контролінгу в системі управління підприємствами шляхом конвергенції його видів (облік витрат, контроль витрат, управління витратами), функцій (облікової, контрольної, аналітичної, інформаційної) і підсистем (планування, обліку, аналізу, контролю), що дозволяє виявити рівень виконання поставлених завдань контролінгу;

– теоретико-методичні складові взаємодії обліку витрат і калькулювання продукції шляхом поєднання методів обліку витрат (попередільний, нормативний) з попроцесним методом калькулювання в молокопереробних підприємствах, що дасть можливість врахувати їх особливості та забезпечити ефективне застосування підприємствами відповідних методів обліку витрат і калькулювання згідно з технологічними процесами;

– методичні засади облікового відображення та внутрішнього контролю витрат, що виникають у технологічному процесі виробництва молочної продукції, в частині покращення системи аналітичного обліку витрат в молокопереробних підприємствах шляхом виокремлення витрат виробництва за контрольними точками з урахуванням специфіки технології виробництва, що дає змогу підвищити ефективність контролю й управління собівартістю продукції;

– систему обліку виробничих витрат за технологічними процесами шляхом послідовного групування витрат у точках контролю, що сприяє підвищенню достовірності й оперативності інформації про виробничі витрати, одержанню

поглиблених даних про їх рівень та загалом покращенню ефективності управління підприємством;

набули подальшого розвитку:

– класифікація виробничих витрат з урахуванням функцій управління підприємством шляхом інтеграції таких витрат у систему “різні витрати для різних цілей”, що сприяє уніфікації переліку та назв статей витрат, необхідних для аналізу ефекту масштабу в контексті управління конкурентоспроможністю підприємств;

– виокремлення і характеристика організаційно-технологічних особливостей молокопереробних підприємств України та їх впливу на облік виробничих витрат шляхом виділення відносно позитивних і відносно негативних складових такого впливу, а також засади організації бухгалтерського обліку витрат, пов’язані з виробничим процесом цих підприємств;

– методика прийняття рішень з оптимізації обсягів виробництва продукції та виробничих витрат в умовах обмежених ресурсів і невизначеності шляхом використання таких критеріїв оптимізації, як максимізація прибутку та мінімізація витрат, що дозволяє зробити відбір продукції за ознакою відношення операційного ряду до показника цільової функції та загалом покращити рентабельність виробництва продукції;

– теоретико-прикладні аспекти застосування методів кореляційно-регресійного аналізу та лінійного програмування для аналізу і контролю витрат, що створює передумови для покращення існуючого фінансового стану молокопереробних підприємств та їх подальшого розвитку в умовах подолання кризових явищ у галузі.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що отримані результати і запропоновані рекомендації щодо вдосконалення обліку та аналізу виробничих витрат на молокопереробних підприємствах України зможуть забезпечити прийняття виважених рішень щодо формування та контролю за витратами на всіх стадіях життєвого циклу продукту.

Результати наукових досліджень щодо запровадження системи контрольних точок витрат шляхом групування витрат за технологічними процесами використали у своїй роботі філії “Львівський молочний комбінат” ПП КФ “Прометей” (довідка № 741 від 12.11.2015 р.) та ТДВ “Рожищенський сирзавод” (довідка № 812 від 11.11.2015 р.). Рекомендації дисертанта щодо аналітичних методів впливу на собівартість продукції з метою виявлення резервів зменшення витрат шляхом проведення кореляційного аналізу їх елементів використані в роботі ПрАТ “Галичина” (довідка № 943 від 20.11.2015 р.). Теоретико-методичні результати дослідження використовують у навчальному процесі Львівського національного університету імені Івана Франка, зокрема при викладанні дисциплін: “Управлінський облік”, “Стратегічний управлінський облік”, “Аналіз господарської діяльності” (довідка № 150 від 27.11.2015 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі наукові результати, висновки і практичні рекомендації, викладені в дисертації, отримано автором особисто. З наукових

праць, що вийшли у співавторстві, в дисертаційній роботі використано лише ті ідеї та положення, які становлять особистий внесок автора.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дослідження опубліковано у наукових працях та апробовано на десятих міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: “Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів” (м. Львів, 2012 р.); “Актуальні проблеми функціонування господарської системи України” (м. Львів, 2013 р.; м. Львів, 2014 р.; м. Львів, 2015 р.); “Макроекономічні проблеми інвестиційно-інноваційного розвитку” (м. Київ, 2013 р.); “Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства” (м. Львів, 2014 р.); “Управління інноваційними процесами в економічній системі України” (м. Львів, 2014 р.); “Стратегічні орієнтири розвитку економіки України” (м. Львів, 2015 р.); “Розвиток національної економіки: теорія і практика” (м. Івано-Франківськ, 2015 р.); “Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу” (м. Івано-Франківськ, 2015 р.) та всеукраїнській науково-практичній конференції “Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу: теорія, методологія, організація” (м. Херсон, 2013 р.).

Публікації. Результати дослідження опубліковано в 19 наукових працях (4 з яких у співавторстві) загальним обсягом 5,38 друк. арк. (особисто автору належить 4,79 друк. арк.), з них 5 статей – у наукових фахових виданнях України (2,48 друк. арк.), одна – в зарубіжному періодичному науковому виданні (0,36 друк. арк.), 13 праць апробаційного характеру (2,54 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст наукової роботи викладений на 167 сторінках. Дисертація містить 32 таблиці на 11 сторінках, 45 рисунків на 22 сторінках, 19 додатків на 24 сторінках. Список використаних джерел налічує 209 назв і розміщений на 22 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У першому розділі “**Теоретичні основи обліку й аналізу виробничих витрат на молокопереробних підприємствах**” досліджено сутність понять “витрати”, “затрати” і “виробничі витрати”, проаналізовано існуючі вітчизняні та зарубіжні підходи до класифікації витрат, визначено вплив організаційно-технологічних особливостей виробництва на облік виробничих витрат.

Аналізуючи сутність терміна “витрати”, здійснено його зіставлення із терміном “затрати” (табл. 1). Встановлено, що затрати є таким використанням ресурсів, яке саме по собі ще не може свідчити про відплив ресурсів з підприємства. Тому трактування витрат як зменшення економічних вигід чи збільшення зобов’язань підприємства передбачає включення до них і витрат виробництва, що формують собівартість продукції, і витрат, які безпосередньо не пов’язані з процесом виробництва. В роботі витрати визначено як вартість ресурсів, використаних для здійснення всіх видів діяльності найбільш економічно вигідними методами, що при визначенні прибутку підприємства за певний період часу ставляться у відповідність доходам.

Характерні відмінності понять “затрати” і “витрати”

Ознаки	Затрати	Витрати
Вплив на зміни в капіталі	$\uparrow A + \downarrow A$ або $\uparrow A + \uparrow Z$	$\downarrow A$ або $\uparrow Z$
	$K = A - Z$ не впливають на капітал	$\downarrow A - Z = \downarrow K$ $A - \uparrow Z = \downarrow K$ впливають на капітал
Час визнання	Час використання ресурсів (стосується будь-якого витрачання ресурсів)	Час реалізації продукції (стосується тих ресурсів, які ставляться у відповідність доходам)
	Вони передують продажу продукції	Відносяться на продану продукцію чи товари
	Збільшення одних активів зі зменшення інших; збільшення активів і збільшення зобов'язань	Зменшення активів або збільшення зобов'язань
Процес життєвого циклу продукту	Виробництво	Продаж
Базові умови визнання	Достовірна оцінка; документальне підтвердження	Дотримання принципу відповідності доходів і витрат

Для ефективної організації обліку на підприємстві повинна застосовуватися економічно обґрунтована класифікація виробничих витрат за ознаками, що допоможе краще обліковувати, планувати та аналізувати витрати, а також виявляти певні співвідношення між окремими видами виробничих витрат і обчислювати рівень їхнього впливу на рівень собівартості чи рентабельності виробництва. В ході дослідження виділено класифікацію витрат за чотирма функціями управління: планування, облік, контроль та аналіз, регулювання.

Встановлено, що класифікація витрат за місцями їх виникнення зумовлює необхідність централізації управління витратами. Запропоновано здійснення цього процесу в рамках підрозділу контролінгу, оскільки він вирішує стратегічні й тактичні завдання. Реалізуючи такі завдання на всіх рівнях управління підприємством, контролінг потребує координації різних рівнів і методів їх реалізації. Таку координацію забезпечує модель, абстрактне з'єднання складових якої сприяє вирішенню таких цілей: інтеграція підсистем контролінгу та їхніх інформаційних потоків; адаптація підсистем до функцій; наявність меж і точок перетину видів контролінгу, поєднання його видів, функцій та підсистем.

Така конвергенція складових дозволяє відділу контролінгу ефективніше здійснювати такі заходи, як: визначення центрів відповідальності, центрів витрат; здійснення взаємодії між фінансовим та управлінським обліком; створення системи бюджетування і планування витрат; здійснення моніторингу за різними напрямками управління витратами підприємства.

Молокопереробні підприємства займають провідне місце в харчовій галузі промисловості. Оскільки молоко не є продуктом, якому властивий тривалий складський контроль, найважливішим етапом його обліку в переробному підприємстві є виробництво молокопродуктів, процес якого повинен враховувати

такі передумови: соціальна значущість молокопродуктів, їхня щоденна присутність у раціоні харчування; сезонність виробництва; мала еластичність попиту на питне молоко; висока еластичність попиту на продукти переробки молока; швидкопсувний характер молока; екологічна незахищеність сфери виробництва; велика сукупність видів продукції в цільномолочній розфасовці.

У роботі обґрунтовано вплив організаційно-технологічних особливостей у молокопереробному виробництві на облік витрат (рис. 1). Доведено необхідність врахування галузевих особливостей переробки молока при сегментації підприємств на центри витрат.

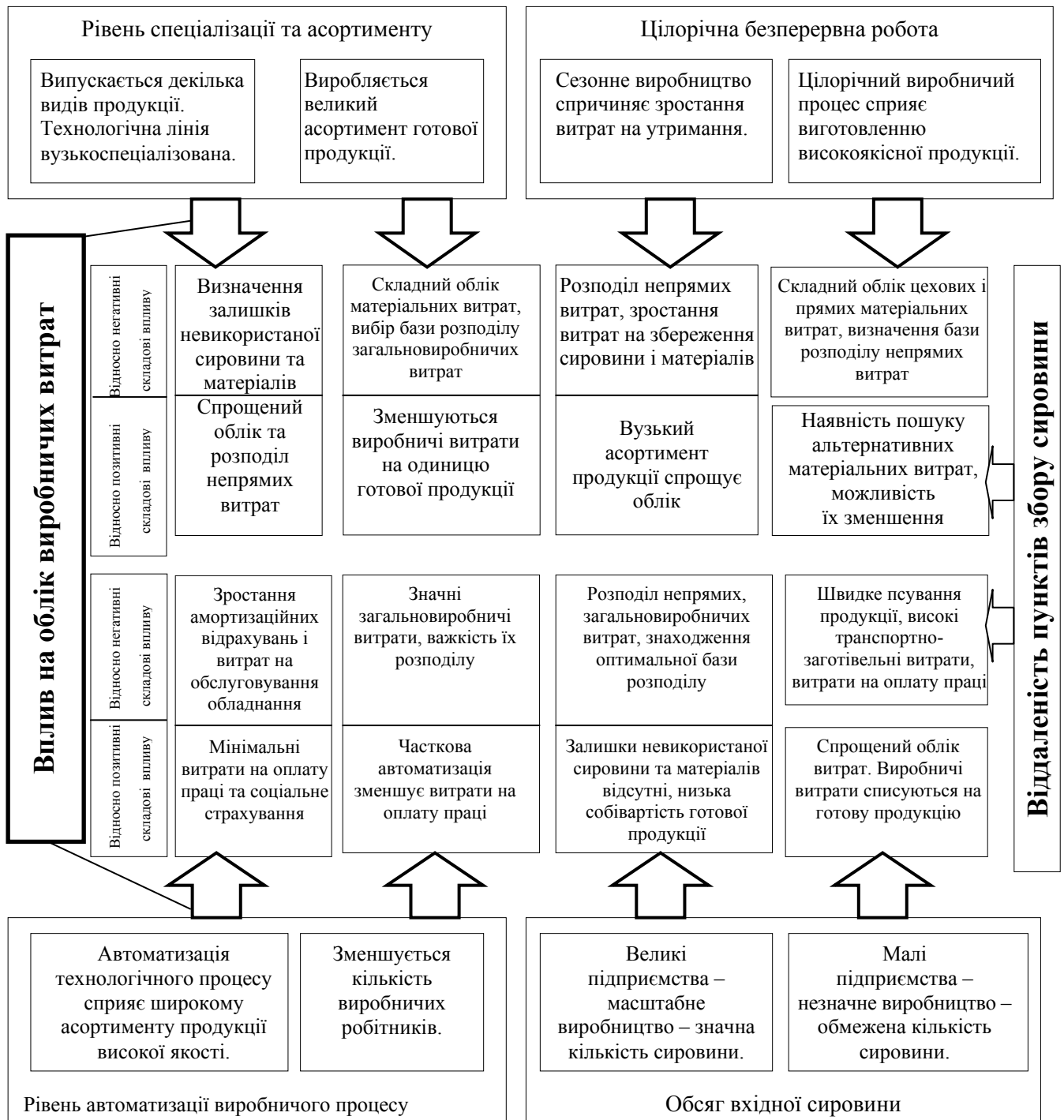


Рис. 1. Вплив організаційно-технологічних особливостей виробництва у молокопереробних підприємствах на облік виробничих витрат

Досліджено, що сезонність отримання молока в Україні впливає на збільшення об'ємів молока у весняно-літній період та зменшення – в осінньо-зимовий. Для молокопереробних підприємств характерна сезонність в отриманні сировини, що зумовлює диференціацію ринку молочних продуктів. Переробники змушені проводити сезонну закупівлю великої кількості молока в літній період, а реалізовувати ці залишки в зимовий період. Тому в зимовий період витрати підприємств цієї галузі значно зростають, що в кінцевому результаті відображається на ціні готової продукції. Позитивним чинником тут виступає співпраця виробника і переробника. Намагання виробника рівномірно виробляти та постачати продукцію впродовж року підтримується аналогічною рівномірністю щодо встановлення закупівельної ціни переробником.

У другому розділі **“Облік виробничих витрат на молокопереробних підприємствах України”** досліджено переваги вітчизняних та зарубіжних методів обліку витрат і систем калькулювання для вдосконалення діючої системи формування собівартості продукції на молокопереробних підприємствах України; проаналізовано поняття центру витрат, центру відповідальності та контрольної точки витрат.

У роботі встановлено, що в молокопереробних підприємствах основною складовою матеріальних витрат є сировина. Базою бухгалтерського обліку витрачання сировини та матеріалів є кількісний облік їх руху на складах і в цехах. Поєднання різних методів обліку витрат та систем калькулювання створює ефективний контроль за витратами. Зокрема, доведено, що в молокопереробних підприємствах раціональний ефект синергії спостерігатиметься при попроцесному методі калькулювання і нормативному методі обліку витрат.

Визначено необхідність фіксації в обліковій політиці видів собівартості та калькуляційних статей з огляду на специфіку діяльності підприємства й особливості виробничого процесу. Враховуючи такі особливості, уточнено склад калькуляційних статей продукції молокопереробного підприємства, що сприяє вдосконаленню системи аналітичного обліку витрат виробництва.

Запропоновано впровадження поняття “контрольна точка витрат”, що розглядається як етап (стадія) технологічного процесу, на якому можливе поєднання процесних груп витрат у точку контролю з метою відстеження облікової інформації на цій ділянці процесу. В системі контрольних точок витрат на кожному етапі технологічного процесу запропоновано використовувати нормативний метод обліку витрат для посилення контролю на кожному етапі (циклі) технологічного процесу. Доведено необхідність розроблення системи моніторингу, яка дасть змогу забезпечити контроль у контрольних точках технологічного процесу.

Визначено, що в контексті контролю за виробничими витратами поняття “центр відповідальності”, “центр витрат”, “контрольна точка витрат” є схожими, однак облік за центрами відповідальності пов'язаний із децентралізацією підрозділів підприємства, облік за центрами витрат ототожнюється з виробничими лініями, дільницями, а облік за контрольними точками витрат ідентифікується з етапами виробничого процесу (рис. 2).

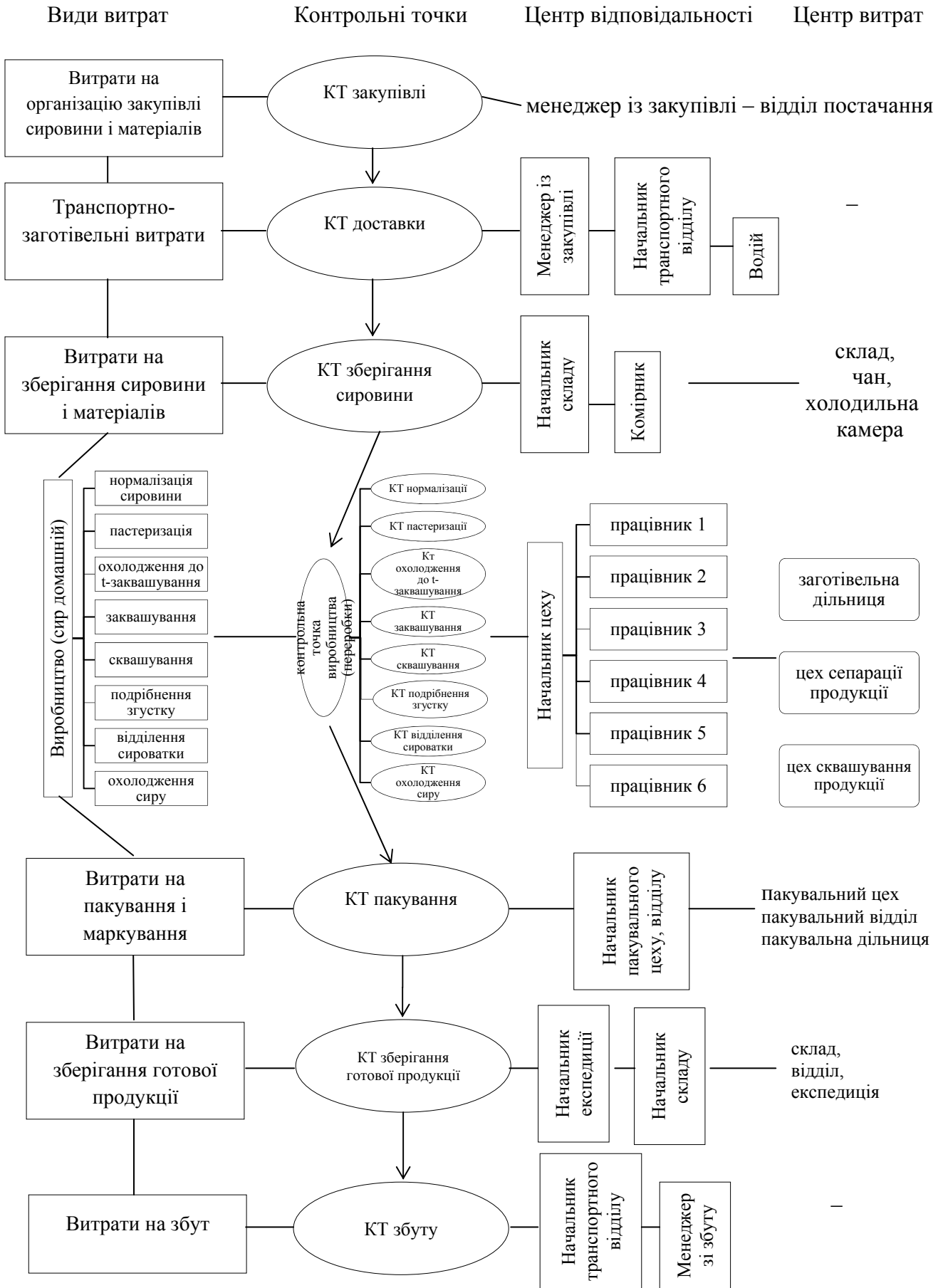


Рис. 2. Співвідношення понять “центр відповідальності”, “центр витрат” і “контрольна точка витрат”

На основі дослідження складових системи внутрішнього контролю виробничих витрат розроблено технологію його здійснення, що сприяє вдосконаленню організації бухгалтерського обліку окремих статей собівартості продукції.

Процес деталізації аналітичних рахунків залежить від технології виробництва молочної продукції. Трудомісткість облікового процесу за центрами відповідальності, центрами витрат та контрольними точками витрат вимагає автоматизованої обробки інформації з виділенням аналітичних рахунків бухгалтерського обліку на основних етапах технологічного процесу. Схематично структура рахунка виглядає таким чином (рис. 3):

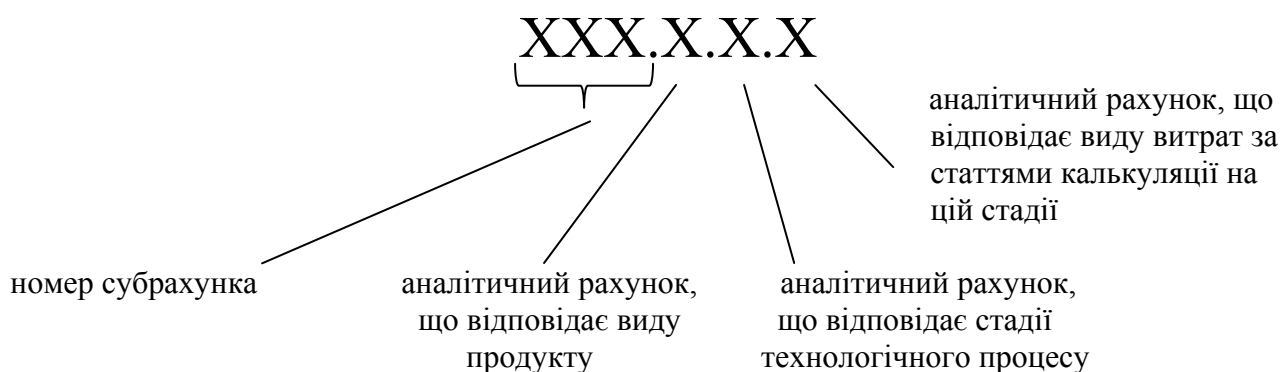


Рис. 3. Структура рахунка “Виробництво” для молокопереробного підприємства

Децентралізація підрозділів підприємства при обліку за центрами відповідальності дозволяє кожному підрозділу вести облік окремо. Проте звіт, отриманий наприкінці періоду, не розподіляє витрати за технологічним процесом, тобто: транспортний відділ дає витрати по всьому транспорту, тоді як облік витрат за контрольною точкою виокремлює транспортні витрати на: заготівлю молока, внутрішні перевезення, збут готової продукції. Виробничий облік за центрами відповідальності дає загальну картину витрат, тоді як облік за контрольною точкою розподіляє витрати на: прийом молока, його зберігання, сквашування, розлив та зберігання готової продукції. Облік за контрольною точкою дозволяє аналізувати витрати у послідовності виробничого процесу, тоді як облік за центрами відповідальності лише розподіляє загальні витрати за окремими підрозділами. Інформація про витрати за контрольними точками дає змогу бачити відповідний рівень витрат на певному етапі технологічного процесу виготовлення продукції.

Доведено, що зміна контрольних точок витрат дозволяє візуалізувати дані обліку для адміністративного персоналу щодо подальшого прийняття ефективних управлінських рішень. Значення відображених результатів полягає у можливості використання такої методики при дослідженні аналогічних технологічних процесів виробництва продукції.

У третьому розділі “**Аналіз виробничих витрат у молокопереробних підприємствах України**” здійснено оцінку стану молокопереробних підприємств

та аналіз виробничих витрат за допомогою методів математичного моделювання, зокрема трендового і кореляційно-регресійного аналізу, оптимізовано обсяги виробництва продукції в умовах обмежених ресурсів.

Для проведення об'єктивного аналізу виробничих витрат у молокопереробних підприємствах визначено прогноз обсягів виробництва молока в Україні за допомогою трендового аналізу, а також прогноз елементів витрат на окремих підприємствах України. Встановлено, що підприємства з переробки молока є матеріаломісткими, частка матеріальних витрат у структурі витрат за елементами перевищує 60%. Тому найбільш важливим є прогнозування матеріальних витрат.

Прогнозування на основі лінійного тренду не цілком адекватно відображає рівень зміни елементів витрат, оскільки цей прогноз спрямований на одnobічну зміну (у бік збільшення чи зменшення). Тому вибір підприємством для прогнозування того чи іншого тренда залежить від аналізованого ряду динаміки. Аналітик повинен бути впевнений щодо ймовірної реальності прогнозу в майбутньому. Щодо прогнозування витрат для молокопереробних підприємств запропоновано досліджувати тенденції минулих років та на їх основі будувати найбільш прийнятну модель тренда. Така модель застосовується у випадках, коли спостерігаються найбільш стійкі закономірності.

Визначено, що одним з напрямів аналізу виробничих витрат у частині обсягів випуску продукції є вивчення його в асортиментно-структурному розрізі. При цьому запропоновано враховувати, що підприємство має чітку виробничу і галузеву спеціалізацію. Тому в умовах ринкової економіки розробка заходів щодо підвищення ефективності роботи підприємства повинна здійснюватися як на основі економічного аналізу діяльності підприємства, так і на основі системи управління підприємством.

Розглянуто сучасну методику прийняття рішень з оптимізації обсягів виробництва продукції в умовах обмежених ресурсів і невизначеності. З метою демонстрації методики застосування оптимізаційної моделі використано дані ПрАТ "Галичина". З усієї номенклатури продукції підприємства виділено 5 продуктів, 7 видів сировинних ресурсів та їх норми на тонну продукції. Розгляд методики в детермінованій постановці за допомогою моделі лінійного програмування у формі симплекса дозволив одержати наближення до оптимальної стратегії та виконати аналіз граничних умов. Реалізацію моделі здійснено в середовищі SCalc 1.7. Для цієї лінійної детермінованої постановки побудовано двоїсту задачу на мінімізацію витрат з встановленням обмежень щодо випуску.

На основі даних побудовано цільову функцію на максимум прибутку: $1,04 \times x_1 + 0,0000008 \times x_2 - 0,001 \times x_3 - 0,000017 \times x_4 + 0,0025 \times x_5 \rightarrow \max$, де $x_1 - x_5$ – види продукції, та двоїсту до неї – на мінімізацію витрат: $107450000 \times y_1 + 51251000 \times y_2 + 483898 \times y_3 + 529380 \times y_4 + 500000 \times y_5 + 214520 \times y_6 + 250 \times y_7 + 56125240 \times y_8 \rightarrow \min$, де $y_1 - y_8$ – ліміти відпуску сировини.

Проведено аналіз формування програми витрат виробництва продукції в умовах обмежених ресурсів і встановлено, що асортиментно-структурні моделі

не відображають повноцінного асортиментного поділу продуктів виробництва, оскільки мають на меті екстремум критерію оптимізації, але вони вказують на продукт виробництва, який має найбільш прибуткові позиції у структурі і коригування витрат якого призведе до отримання конкурентних переваг.

Досліджено, що конкурентоспроможність молочної продукції значною мірою визначається рівнем затратності матеріальних, людських та фінансових ресурсів. Високий рівень затратності спостерігається як у молокопереробних підприємствах, так і у виробництві молока, де спостерігається надмірна енергетична ресурсомісткість виробництва. Саме переробка молока значною мірою впливає на рівень собівартості, оскільки вона визначає конкурентні переваги вітчизняних виробників як на національному ринку, так і на ринках європейських країн.

Доведено необхідність виявлення найбільш детермінуючих чинників, що визначають рівень витрат молокопереробного виробництва. Найбільш адекватно визначити вплив цих чинників на рівень затратності виробництва молочної продукції можна за допомогою елементів регресійного моделювання. При дослідженні бізнес-процесів запропоновано встановити взаємозв'язки між процесами, які мають складну структуру і яким властиві багатопредметні зв'язки. Тому обґрунтовано тут використовувати лінійний або нелінійний множинний регресійний аналіз. За результуючий показник взято собівартість продукції молокопереробного виробництва, а в ролі чинників – основні її статті. Складено математичну модель залежності собівартості найбільших молокопереробних підприємств від величини окремих статей калькулювання, а саме сировини та основних матеріалів, поворотних відходів, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів, тари та пакувальних матеріалів, витрат від браку, витрат на оплату праці виробничих робітників та загальновиробничих витрат, що адекватна для аналізу собівартості за чинниками.

На основі викладених залежностей зроблено висновок, що підвищення рівня завантаженості потужностей молокопереробних підприємств, яке супроводжується збільшенням витрат на купівлю молочної сировини (матеріальні витрати), не є основним чинником зростання витрат виробництва, оскільки потужності дозволяють нарощувати обсяги виробництва. Відповідно, підвищення рівня оплати праці, що було зумовлено переважно збільшенням мінімальної зарплати, суттєво впливає на рівень витрат виробництва, оскільки зростання доходів працівників зумовлено не зростанням продуктивності праці, а механічним зростанням оплати праці, і до того ж рівень автоматизації на більшості молокопереробних підприємств надзвичайно низький, що свідчить про значний рівень трудових витрат виробництва молочної продукції.

ВИСНОВКИ

У дисертації проведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення важливого наукового завдання, що полягає у наданні рекомендацій теоретико-методичного та прикладного характеру щодо удосконалення обліку і аналізу виробничих витрат молокопереробних підприємств.

Отримані в процесі дослідження результати дають змогу зробити такі висновки:

1. Основним чинником підвищення прибутковості господарської діяльності підприємств та забезпечення їх стабільності у ринковому середовищі є зниження витрат на виробництво продукції. Під витратами слід розуміти вартість ресурсів, використаних на здійснення всіх видів діяльності найбільш економічно вигідними методами, що під час обчислення прибутку підприємства за певний період часу зіставляються з доходами. Відповідно, під виробничими витратами необхідно визначати використання ресурсів, що під час обчислення виробничої собівартості продукції підприємства за певний період часу зіставляються з доходами і забезпечують функціонування виробничої діяльності підприємства.

2. Управління витратами вимагає правильної класифікації в системі обліку виробничих витрат, адаптованих до трьох основних цілей управління: калькулювання й оцінки собівартості продукції; планування і ухвалення управлінських рішень; здійснення процесів контролю та регулювання. Така адаптація сприятиме вдосконаленню системи обліку як елемента управління витратами та покращить забезпечення підприємства інформацією щодо витрат відповідно до цілей управління. Класифікація витрат повинна здійснюватись у межах чотирьох основних функцій управління: планування, облік, контроль та аналіз, регулювання.

3. Вагомим є місце контролінгу в системі обліку витрат. Контролінг інтегрує методи обліку, аналізу, контролю та планування в єдину комплексну систему для прийняття рішень. За допомогою конвергенції видів, функцій і підсистем контролінгу в єдину модель стає можливим централізоване управління витратами в межах єдиного підрозділу (відділу контролінгу). Створення подібного організаційного елемента в молокопереробних підприємствах України з багатоасортиментним профілем дасть змогу управлінському персоналу зосереджуватися на комплексному контролі витратних складових.

4. Молокопереробні підприємства України є досить важливими в економіці держави, оскільки молочні продукти є предметом щоденного вжитку. Передумовами виробництва молокопродуктів в Україні є: соціальна значущість молокопродуктів, сезонність отримання молока, мала еластичність попиту на питне молоко та висока – на продукти його переробки, швидкопсувний характер молока, велика сукупність видів продукції в цільномолочних упаковках. На облік витрат мають вплив такі організаційно-технологічні особливості молокопереробної діяльності: рівень спеціалізації та асортименту, цілорічна безперервна робота, рівень автоматизації виробничого процесу, обсяг вхідної сировини, залежність вартості сировини від періоду її отримання, віддаленість пунктів збору сировини.

5. Складові системи внутрішнього контролю виробничих витрат відображають технологію його здійснення, що сприяє вдосконаленню організації бухгалтерського обліку окремих елементів собівартості продукції, збереженню та ефективному використанню ресурсів, проведенню заходів зі зниження собівартості продукції, пошуку можливих шляхів удосконалення технології

виробництва. Проблема зниження якості та несвоечасності внутрішнього контролю за процесом формування собівартості продукції (напівфабрикатів) пов'язана з низькою ефективністю діючої системи внутрішнього контролю витрат виробництва на молокопереробних підприємствах. Система контрольних точок витрат повинна враховувати специфіку діяльності підприємств, а також визначати єдиний підхід до організації та методики внутрішнього контролю витрат виробництва.

6. Для посилення контролю витрат у молокопереробних підприємствах слід виокремлювати метод контрольних точок витрат. Він базується на розподілі витрат життєвого циклу продукту за процесами і здійсненні точкового контролю на кожному з них. Система контрольних точок витрат визначає поняття “чинники особливої уваги”, “контрольні точки” та “контрольні межі”. Поєднання з попроцесним калькулюванням дає змогу виокремити такі принципи:

- проведення аналізу чинників особливої уваги, пов'язаних з виробництвом харчових продуктів, на всіх стадіях життєвого циклу, включаючи обробку, переробку, зберігання, транспортування та реалізацію, а також виявлення умов виникнення чинників особливої уваги і вжиття заходів щодо їх контролю на всіх стадіях;

- визначення контрольних точок етапів (операцій) технологічного процесу, в яких треба його контролювати, щоб усунути (мінімізувати) негативний вплив чинників особливої уваги, можливість їх появи та за необхідності забезпечити позитивний вплив чинника. Під “етапом” (операцією) слід розуміти будь-яку стадію життєвого циклу харчових продуктів;

- визначення контрольних меж, яких варто дотримуватися для того, щоб впевнитись, що критична точка перебуває під контролем;

- розроблення системи моніторингу, яка дає змогу забезпечити контроль у контрольних точках технологічного процесу за допомогою запланованого випробування або спостереження;

- розробка та застосування коригувальних дій у разі, якщо результати моніторингу свідчать про відхилення від встановлених контрольних меж;

- розробка процедур перевірки, яка дає змогу упевнитись в ефективності функціонування системи;

- документування процедур та реєстрація даних, необхідних для функціонування системи.

7. Визначені в межах технологічних циклів виробництва продукції в молокопереробних підприємствах контрольні точки витрат і відповідні їм центри відповідальності застосовуються для регулювання обсягу виникнення витрат та здійснення контролю. Як контрольна точка може мати декілька центрів відповідальності, так і центр відповідальності може містити кілька контрольних точок витрат.

8. Існуючі методи розрахунку оптимального плану в умовах обмежених ресурсів та невизначеності не забезпечують надійності виконання плану виробництва. Їх істотна методична обмеженість пов'язана, в першу чергу, з тим, що вони не враховують у явному вигляді ризик можливого завищення або

заниження рівня цільового показника. Запропонований порядок формування оптимальної виробничої програми дозволить оцінити економічні наслідки розбіжностей планових і фактичних показників.

9. Застосування методів кореляційно-регресійного аналізу дозволяє сформулювати математичну модель залежності собівартості продукції молокопереробних підприємств від величини окремих статей калькулювання, а саме сировини та основних матеріалів, поворотних відходів, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів, тари і пакувальних матеріалів, витрат від браку, витрат на оплату праці виробничих робітників та загальновиробничих витрат.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації

1. Колібаба О. А. Функції управління витратами як інтегральна складова управлінського обліку / О. А. Колібаба // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – 2013. – Вип. 23.11. – С. 234–239 (0,43 друк. арк.).

2. Колібаба О. А. Адаптація виробничих витрат до основних цілей управління підприємством / О. А. Колібаба // Формування ринкової економіки в Україні : зб. наук. праць. – 2013. – Вип. 29, ч. 1. – С. 249–253 (0,31 друк. арк.).

3. Колібаба О. А. Критичні точки контролю виробничих витрат молокопродукції / О. А. Колібаба // Вісник Тернопільського національного економічного університету, 2014. – № 1. – С. 172–179. (0,52 друк. арк.).

4. Колібаба О. А. Контроль витрат на виробництво молочної продукції в системі управлінського обліку в Україні / О. М. Ковалюк, О. А. Колібаба // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку // Вісник національного університету “Львівська Політехніка”. – 2014. – № 794. – С. 263–267 (0,44 друк. арк. / 0,35 друк. арк. Особистий внесок автора: запропоновано розглядати метод контрольних точок витрат як метод контролю витрат та здійснено застосування методу контрольних точок витрат на прикладі виробництва сметани столової).

5. Колибаба О. А. Влияние сезонности на управление производственными затратами (на примере молочной отрасли Украины) / О. А. Колибаба // Веснік беларускага дзяржаўнага эканамічнага універсітэта : навук.-практ. часопіс. – 2015. – № 4(111). – С. 42–48 (0,36 друк. арк.).

6. Колібаба О. А. Обліковий аспект співвідношення понять: центр відповідальності, центр витрат, контрольна точка витрат / О. М. Ковалюк, О. А. Колібаба // Науковий вісник Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу. Серія : Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості. – 2015. – № 2. – С. 103–112 (0,78 друк. арк. / 0,35 друк. арк. Особистий внесок автора: визначено різницю між поняттями “центр відповідальності”, “центр витрат” і “контрольна точка витрат”, а також розглянуто технологічний процес виготовлення сиру домашнього та встановлення контрольних точок на етапах виробничого циклу).

Опубліковані праці апробаційного характеру

7. Колібаба О. А. Актуальність напівфабрикатного варіанта зведеного обліку витрат / О. А. Колібаба // Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів : матеріали міжнар. наук. студ.-аспір. конф., (Львів, 27–28 квіт. 2012 р.). – Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2012. – С. 143–144 (0,18 друк. арк.).

8. Колібаба О. А. Ефективність управління витратами на стадії планування / О. А. Колібаба // Актуальні проблеми функціонування господарської системи України: матеріали ХХ-ої міжнар. наук. конф. студ., аспір. та молодих учених, (Львів, 17–18 трав. 2013 р.). – Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2013. – С. 104–105 (0,22 друк. арк.).

9. Колібаба О. А. Облік витрат як вид господарського обліку / О. А. Колібаба // Макроекономічні проблеми інвестиційно-інноваційного розвитку : зб. тез наук. робіт ХХVI-ої міжнар. наук.-практ. конф., (Київ, 11–12 жовт. 2013 р.). – К. : Аналіт. центр “Нова Економіка”, 2013. – С. 101–104 (0,19 друк. арк.).

10. Колібаба О. А. Німецький контролінг як засіб інтеграції обліку витрат / О. А. Колібаба, А. С. Тулінов // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу: теорія, методологія, організація : зб. тез доп. учасників II Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., (Херсон, 10–11 груд. 2013 р.). – Херсон : ХНТУ, 2013. – С. 146–149 (0,16 друк. арк. / 0,13 друк. арк. Особистий внесок автора: проаналізовано види контролінгу, відображено місце обліку витрат у німецькій концепції контролінгу).

11. Колібаба О. А. Конвергенція видів, функцій та підсистем контролінгу для ефективного управління витратами / О. А. Колібаба, А. С. Тулінов // Проблеми інноваційного розвитку економіки України : зб. наук. праць : у 2 ч. Ч. 2 / Наук. орг-ція “Перспектива”. – Дніпропетровськ : Гельветика, 2014. – С. 7–11 (0,34 друк. арк. / 0,3 друк. арк. Особистий внесок автора: запропоновано модель конвергенції видів, функцій і підсистем контролінгу та перебрання відділом контролінгу деяких функцій обліку витрат і управління витратами).

12. Колібаба О. А. Дивергенція витрат і затрат: виробничий аспект / О. А. Колібаба // Кримський економічний вісник. – 2014. – № 2 (09). – С. 99–102 (0,36 друк. арк.).

13. Колібаба О. А. Control critical points establishment of costs in the dairy industry at the planning stage / О. А. Колібаба // Актуальні проблеми функціонування господарської системи України : матеріали ХХI-ої міжнар. наук. конф. студ., аспір. та молодих учених, (Львів, 16–17 трав. 2014 р.). – Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2014. – С. 131–133 (0,15 друк. арк.).

14. Колібаба О. А. Взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості в молочній галузі / О. А. Колібаба // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., (Львів, 24–25 жовт. 2014 р.). – Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2014. – С. 105–106 (0,08 друк. арк.).

15. Колібаба О. А. Порівняльний аналіз калькулювання собівартості молокопродукції в Україні та Білорусі / О. А. Колібаба // Управління інноваційними процесами в економічній системі України : матеріали I-ої міжнар. наук.-практ. конф. студ., аспір. та молодих учених, (Львів, 5–6 груд. 2014 р.). – Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2014. – С. 69–70 (0,18 друк. арк.).

16. Колібаба О. А. Переваги динаміки при аналізі витрат за економічними елементами в молочній галузі України / О. А. Колібаба // Стратегічні орієнтири розвитку економіки України : матеріали II-ої міжнар. наук. інтернет-конф. студ., аспір. та молодих учених, (Львів, 20–21 берез. 2015 р.). – Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2015. – С. 37–38 (0,16 друк. арк.).

17. Колібаба О. А. Шляхи раціоналізації витрат по статтях калькуляції в межах стратегічного аналізу / О. А. Колібаба // Актуальні проблеми функціонування господарської системи України : матеріали XXII-ої міжнар. наук. конф. студ., аспір. та молодих учених, (Львів, 15–16 трав. 2015 р.). – Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2015. – С. 103–105 (0,21 друк. арк.).

18. Колібаба О. А. Способи калькулювання собівартості молочної продукції в Україні / О. А. Колібаба // Розвиток національної економіки: теорія і практика : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., (Івано-Франківськ, 3–4 квіт. 2015 р.). – Івано-Франківськ : Прикарпат. нац. ун-т ім. Василя Стефаника, 2015. – С. 250–251 (0,22 друк. арк.).

19. Колібаба О. А. Встановлення контрольних точок обліку витрат при виробництві сиру домашнього / О. А. Колібаба // Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. до 20-річчя кафедри обліку і аудиту ІФНТУНГ, (Івано-Франківськ, 16–17 жовт. 2015 р.). – Івано-Франківськ : ІФНТУНГ, 2015. – С. 148–150 (0,09 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Колібаба О. А. Облік і аналіз виробничих витрат у системі управління молокопереробними підприємствами України. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2016.

Дисертаційну роботу присвячено дослідженню проблем обліку і аналізу виробничих витрат у системі управління молокопереробними підприємствами, а також розробці теоретичних, методичних і практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

Уточнено трактування термінів “витрати” та “виробничі витрати”, визначено відмінності між поняттями “витрати” і “затрати”. Удосконалено класифікацію виробничих витрат залежно від таких функцій управління, як планування, облік, контроль і аналіз, регулювання. Визначено вплив організаційно-технологічних особливостей молокопереробних підприємств на облік виробничих витрат. З’ясовано місце контролінгу в системі управління витратами.

Встановлено взаємозв'язок понять “центр відповідальності”, “центр витрат” і “контрольна точка витрат”. Запропоновано вести облік виробничих витрат за контрольними точками на стадіях технологічного циклу. Вдосконалено систему аналітичного обліку виробництва залежно від контрольних точок витрат.

Розглянуто методику оптимізації виробничих витрат та обсягів виробництва в умовах обмежених ресурсів за допомогою показника цільової функції й системи обмежень. Визначено стан вітчизняних молокопереробних підприємств. Здійснено кореляційно-регресійний аналіз собівартості та статей калькулювання.

Ключові слова: виробничі витрати, облік, аналіз, центр витрат, контрольна точка витрат, система управління, технологічний цикл, молокопереробні підприємства.

АННОТАЦІЯ

Колибаба О. А. Учёт и анализ производственных расходов в системе управления молокоперерабатывающими предприятиями Украины. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический университет Министерства образования и науки Украины, Тернополь, 2016.

Диссертация посвящена исследованию проблем учета и анализа производственных расходов в системе управления молокоперерабатывающими предприятиями, а также разработке теоретических, методических и практических рекомендаций по их усовершенствованию.

Уточнено трактовку терминов “расходы” и “производственные расходы”. Выявлены различия между понятиями “расходы” и “затраты”. Расходы производства трактуются как стоимость ресурсов, использованных на изготовление готовых изделий наиболее экономически выгодными методами, которые при определении прибыли предприятия за определенный период времени ставятся в соответствие доходам.

Усовершенствована классификация производственных расходов в зависимости от функций управления, таких как планирование, учет, контроль и анализ, регулирование. Осуществлена классификация производственных расходов с привязкой к функциям управления предприятием путем интеграции производственных расходов в систему “различные расходы для различных целей”, что способствует унификации перечня и названий статей расходов, необходимых для анализа эффекта масштаба в контексте управления конкурентоспособностью предприятий. Определено влияние на учет производственных расходов организационно-технологических особенностей молокоперерабатывающих предприятий.

Доказано, что молокоперерабатывающие предприятия Украины являются достаточно важными в экономике государства, поскольку молочные продукты – это предметы ежедневного потребления. Определены основные предпосылки производства молокопродуктов в Украине и исследовано, что сезонность

получения молока влияет на увеличение объемов молока в весенне-летний период и уменьшения – в осенне-зимний. Выделены организационно-технологические особенности производства отрасли, влияющие на учет расходов: уровень специализации и ассортимента, круглогодичная непрерывная работа, уровень автоматизации производственного процесса, объем входящего сырья.

Определено место контроллинга в системе управления затратами путем конвергенции видов, функций и подсистем контроллинга, что позволяет выявить уровень выполнения задач по планированию, учету, анализу и контролю.

Установлена взаимосвязь понятий “центр ответственности”, “центр расходов” и “контрольная точка расходов”, а также различия между ними. Предложено вести учет производственных расходов по контрольным точкам на стадиях технологического цикла.

Усовершенствованы методические основы учетного отражения расходов, возникающих в технологическом процессе производства молочной продукции, путем улучшения системы аналитического учета расходов на молокоперерабатывающих предприятиях. Эта цель достигается путем теоретического обоснования необходимости выделения затрат производства по контрольным точкам с учетом специфики технологии производства, что позволяет повысить эффективность контроля и управления себестоимостью продукции.

Доказана необходимость фиксации в учетной политике видов себестоимости и калькуляционных статей с учетом специфики деятельности предприятия и особенности производственного процесса. Учитывая особенности молокоперерабатывающей отрасли, уточнен состав калькуляционных статей продукции молокоперерабатывающего предприятия, который способствует совершенствованию системы аналитического учета издержек производства.

Определена методика принятия решений по оптимизации объемов производства продукции и производственных расходов в условиях ограниченных ресурсов и неопределенности путем использования таких критериев оптимизации, как максимизация прибыли и минимизация расходов, что позволяет сделать отбор по признаку отношения операционного ряда к показателю целевой функции и в целом улучшить рентабельность производства продукции.

Оценено состояние молокоперерабатывающих предприятий Украины. Осуществлено корреляционно-регрессионный анализ себестоимости и статей калькулирования, а также теоретико-прикладные аспекты применения методов линейного программирования для анализа и контроля затрат, что создает предпосылки для улучшения финансового состояния предприятий и дальнейшего их развития в условиях преодоления кризисных явлений отрасли.

Ключевые слова: производственные расходы, учет, анализ, центр расходов, контрольная точка расходов, система управления, технологический цикл, молокоперерабатывающие предприятия.

ANNOTATION

Kolibaba O. A. Accounting and analysis of production costs in the management system of Ukraine dairy enterprises. – Manuscript.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Ternopil National Economic University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2016.

The thesis is devoted to the problems of accounting and analysis of production costs in management system of dairy enterprises, development of theoretical, methodological and practical recommendations on improvement of the production costs.

Specified the interpretation of the terms “costs” and “production costs”, revealed differences between notions “costs” and “expenses”. Improved the classification of production costs, that depending on such management functions as planning, accounting, control and analysis, regulation. Defined the influence of organizational and technological features of dairy enterprises on production costs accounting. Cleared up the place of controlling in the cost management system.

Established the interconnection between the notions “responsibility center”, “cost center” and “cost control point”. Proposed to keep production costs accounting by the cost control points at the technological stages. Improved the production accounting analytical system depending on cost control points.

Observed the method of production costs and production output optimization in the conditions of limited resources through the parameter of objective function and system of limitations. Defined the state of dairy enterprises in Ukraine. Done correlation and regression analysis of prime cost and calculation items.

Key words: production costs, accounting, analysis, cost center, cost control point, management system, technological cycle, dairy enterprises.