

Міністерство освіти України

ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

РОЖЕЛЮК Вікторія Миколаївна

УДК: 657.71:631.1

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА
ПЕРЕРОБКУ ПРОДУКЦІЇ
ТВАРИННИЦТВА**

(на прикладі молокопереробних підприємств Тернопільщини)

Спеціальність 08.06.04 - бухгалтерський облік, аналіз і аудит

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

ТЕРНОПІЛЬ - 1998

Дисертація є рукописом.

Робота виконана в Тернопільській академії народного господарства
Міністерства освіти України.

Науковий керівник - доктор економічних наук, професор
Олійник Василь Михайлович,
Тернопільська академія народного господарства
Міністерства освіти України, директор інституту агра-
рного бізнесу

Офіційні опоненти - доктор економічних наук, професор
Гайдуцький Павло Іванович, академік УААН,
Адміністрація президента України, заступник Глави
Адміністрації Президента України;

- кандидат економічних наук, доцент
Мельник Роман Олексійович,
Тернопільська академія народного господарства
Міністерства освіти України, кафедра економіки і
управління будівельним комплексом.

Провідна установа - Київський національний економічний університет,
кафедра бухгалтерського обліку і аудиту в сільському
господарстві Міністерства освіти України, м. Київ.

Захист відбудеться “ ” _____ 199 р. об 11⁰⁰ на засіданні
спеціалізованої вченої ради Д-58.082.01 при Тернопільській академії народного
господарства за адресою:
282004, м.Тернопіль, вул.Львівська, 11, ауд.1300.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Тернопільської академії
народного господарства.

Автореферат розісланий “ ” _____ 199 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
доктор економічних наук, професор



І.Д.Фаріон

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Народне господарство України розвивається в складній соціально-економічній ситуації, характерними рисами якої є нестабільність виробничо-господарських зв'язків, втрата державного контролю за цінами та оплатою праці, наявність високих процентних ставок на кредитні ресурси та скорочення державного фінансування, низька купівельна спроможність споживачів продуктів харчування, недостатній рівень законодавчої бази держави та ін.

Функціонування агропромислового комплексу можливе при оптимальному поєднанні обслуговуючих, сировинних та переробних галузей. Основне місце у цій структурі займає молокопереробна промисловість. Саме у цій галузі сформувались основні негативні тенденції, характерні для трансформаційного періоду.

Нинішня ситуація характеризується спадом виробництва, носить не структурний, а загальний характер і пояснюється перш за все підвищенням цін на енергетичні та водні ресурси, виробниче та технологічне обладнання, що в свою чергу вплинуло на зростання поточних витрат і скорочення присутку.

Значимість даної галузі у тому, що вона забезпечує населення життєво необхідними продуктами, окремі види яких вже сьогодні є стратегічними в експортному потенціалі України. Основною проблемою даної галузі є розподіл ринкової ціни молока між сільськогосподарським виробництвом та переробною галуззю, важливим при цьому є визнання рівня витрат, їх облік та контроль.

Проблема розвитку молокопереробних підприємств, облік і контроль витрат на переробку досить широко досліджена в працях вчених-економістів: Х.Андерсена, К.Друрі, Б.Нідзла, Д.Кондуелла, Валуєва Б.І., Герасимовича А.М., Гуцайлюка З.В., Кузьмінського А.М., Линника В.Г., Литвина Ю.Я., Сопка В.В., Стукова С.А., Чумаченка М.Г., Шатковської Л.С. Шкарабана С.І. та ін. Однак, через зміни умов функціонування молокопереробного виробництва на сучасному етапі виникла необхідність додаткового наукового дослідження шляхів вирішення облікових проблем.

Порядок регулювання обсягів заготівлі та переробки молока, що діяв при адміністративно-командній системі, перестав існувати. Через його недосконалість та невідповідність новому типу економічних взаємовідносин усі сфери молочного підкомплексу відчують значну диспропорцію, що негативно позначається на загальній економічній ситуації у ньому.

Механізм обліку, контролю витрат на переробку продукції тваринництва повинен формуватися на єдиній методологічній основі; на базі галузевого нормативу собівартості продукції та її рентабельності, обчисленої як відношення прибутку до виробничих фондів, оскільки вони є більш стабільною, статистично достовірною основою для визначення обсягу використання виробничих ресурсів.

Нерозробленість перерахованих проблем і зумовили актуальність вибору теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана у відповідності до плану науково-дослідних робіт ТАНГ і належить до держбюджетної теми “Організація та методологія обліку, аналізу і контролю у галузях народного господарства” (номер державної реєстрації - 0198V000785).

Метою і задачами дослідження є вироблення пропозицій з удосконалення первинного, аналітичного і зведеного обліку витрат на переробку молока; визначення собівартості продукції молокопереробного виробництва в сучасних умовах; обґрунтування організації та методів контролю затрат за центрами відповідальності, а також інших прогресивних зарубіжних методів обліку і контролю витрат.

Для досягнення поставленої мети вирішувалися такі завдання:

- вивчити тенденції економічних і соціальних передумов розвитку молокопереробних підприємств у ринковій системі господарювання;
- обґрунтувати організаційно-технологічні процеси переробки молочної сировини та їх вплив на побудову обліку затрат;
- розкрити економічний зміст і обґрунтувати склад витрат, запропонувавши їх класифікацію у відповідності з новими умовами господарювання;
- обґрунтувати вибір об'єктів обліку витрат та пропозиції з удосконалення номенклатури статей затрат, шляхи поліпшення обліку використаних у процесі виробництва ресурсів та їх оцінки у відповідності з міжнародними стандартами обліку і звітності;
- виробити модель пошуку резервів підвищення ефективності використання матеріальних та трудових витрат для прийняття оптимальних управлінських рішень;
- запропонувати методику обчислення собівартості готової продукції молокопереробних підприємств і побудову реєстрів синтетичного та аналітичного обліку;
- систематизувати можливості використання нормативного методу обліку затрат у поєднанні із зарубіжними системами “Директ-костинг” та “Стандарт-кост” з метою контролю у молокопереробному виробництві;
- побудувати модель організації обліку витрат і обчислення собівартості молокопродуктів в умовах застосування ЕОМ;
- запропонувати систему постійних та гнучких бюджетів для порівняння стандартних показників з фактичними результатами, виявлення відхилень і прийняття рішень щодо їх усунення в майбутньому.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у виробленні методики обліку та контролю витрат, визначення собівартості готової продукції молокопереробних підприємств відповідно до ринкових умов господарювання з метою підвищення оперативності облікової інформації.

В результаті проведеного дослідження обґрунтовано такі положення, які мають наукову новизну:

- теоретично обґрунтовані роль та особливості переробки сільсько-господарської сировини на молокопереробних підприємствах;
- визначено основні методи обліку та контролю, досліджено вплив технології та організації молокопереробного виробництва на побудову методологічних основ виробничого обліку і управлінського контролю витрат;
- конкретизовано номенклатуру статей витрат у молокопереробному виробництві, дано пропозиції щодо відповідності класифікації їх у ринковому середовищі;
- запропоновано методику оцінки використаних сировини та матеріалів відповідно до міжнародних стандартів обліку;
- розроблено модель пошуку резервів, підвищення ефективності використання матеріальних і трудових затрат з допомогою системи науково-обґрунтованих норм і нормативів;
- запропоновано форми первинних документів та реєстрів для обліку виробництва з врахування технологічних та організаційних особливостей переробки молока;
- розроблено методику зведеного обліку витрат і визначення собівартості молочної продукції, раціональної побудови реєстрів обліку виробництва при застосуванні ЕОМ;
- запропоновано модель внутрішнього контролю витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності через використання нормативного методу і зарубіжної системи “Директ-костинг”, постійних та гнучких бюджетів відповідно до галузевих особливостей молокопереробної промисловості;
- визначено точку беззбитковості, яка забезпечує взаємозв’язок обсягів виробництва, виручки та прибутку на основі поділу витрат виробництва на постійні і змінні.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що в результаті теоретичних досліджень, а також вивчення системи управління молокопереробних підприємств асоціації “Тернопільмолпром” вироблено конкретні рекомендації щодо методики обліку і контролю витрат, які можуть бути впроваджені у господарській діяльності підприємств молочної промисловості України, а також при розробці нормативних документів з обліку, аналізу і контролю.

Окремі пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення обліку і контролю виробничих витрат, розроблені нами в процесі наукового дослідження, впроваджені в практику виробничо-фінансової діяльності ВАТ “Шумський маслозавод”, ВАТ “Чортківський сирзавод”, ВАТ “Коропець” Підгаєцький маслосирзавод, а також отримали позитивну оцінку облікових працівників інших молокопереробних підприємств асоціації “Тернопільмолпром”, що підтверджується відповідними довідками.

Вироблені в дисертації концептуальний підхід та методика обліку і контролю витрат на молокопереробних підприємствах використовуються у навчальному процесі Тернопільської академії народного господарства при вивченні курсу “Бухгалтерський облік переробних галузей АПК”.

Особистий внесок здобувача полягає у тому, що:

- досліджено критерії для обґрунтування складу статей витрат молокоперобного виробництва;
- запропоновано форми реєстрів первинного та зведеного обліку витрат на сировину й матеріали при переробці продукції тваринництва;
- уточнено методику і окремі положення внутрішнього контролю за формуванням собівартості молокопродуктів.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційної роботи відображені в доповідях на Херсонській науково-практичній конференції “Розвиток економічної науки в Україні та викладання економічних дисциплін” (м. Херсон, 25-26 вересня 1996 р.), на міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій 25-річчю кафедри економічного аналізу і 30-річчю інституту обліку і аудиту (м. Тернопіль, 1996 р.), на міжнародній науково-практичній конференції “Інвестиційна діяльність в Україні - проблеми розвитку та регулювання” (м. Чернівці, 8-10 квітня 1997 р.), на міжвузівській науково-практичній конференції “Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах” (м. Львів, 15-16 травня 1997 р.).

Публікації. За результатами виконаного дослідження опубліковано 17 робіт загальним обсягом 2,61 д.а.

Обсяг та структура роботи. Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури та додатків. Зміст викладено на 179 сторінках. Розміщено 16 рисунків на 13 сторінках, 18 таблиць на 15 сторінках, 8 додатків на 25 сторінках, список літератури складається із 236 найменувань і займає 17 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми дослідження, визначено його мету та завдання, предмет і об'єкт дисертаційної роботи, викладено наукову новизну, практичну та теоретичну значимість одержаних результатів.

У першому розділі “Технологічні особливості переробного виробництва і основи побудови в ньому обліку витрат” досліджується сучасний стан та ефективність його функціонування, розкриваються основні соціально-економічні напрями розвитку молокоперобних підприємств Тернопільської області.

Відповідно до поставленої мети та завдань у дисертації проведено дослідження, результати якого дозволили автору зробити цілий ряд наукових висновків і дати конкретні пропозиції щодо вдосконалення діючої методики обліку і контролю затрат на підприємствах молокоперобної промисловості.

Молокоперобна галузь є однією із пріоритетних і структуроформуючих ланок не лише АПК, а й народного господарства України в цілому, оскільки молочна продукція має значний експортний потенціал, працює на споживчий ринок, сприяє зайнятості населення і забезпечує значні надходження коштів до бюджету.

В сучасних умовах молокоперобна промисловість включає в себе не

лише переробку молока, а й його виробництво, заготівлю та реалізацію молочних продуктів до споживачів. Проте проблеми формування ринкового середовища не обминули і молокопродуктовий підкомплекс. Як свідчать статистичні дані, за останні шість років поголів'я молочного стада в усіх категоріях господарств скоротилось на 17%, а виробництво молока - майже на 57%.

Така ситуація вплинула на зменшення обсягів виробництва готової продукції молокопереробних підприємств. У 1996 р. порівняно з 1991 р. виробництво масла тваринного скоротилось в Україні на 214,4 тис.т, а в Тернопільській області - на 4,9 тис.т; по продукції з незбираного молока відповідно - на 4794 тис.т та 80,7 тис.т; по сирах жирних - на 102,6 тис.т та на 4,0 тис.т і т.д. У процентному співвідношенні спад виробництва масла тваринного за вищевказані роки становить в Україні на 56,9%, в Тернопільській області - 41,9%; по продукції з незбираного молока відповідно на 84% та 84,5%; по сирах жирних - 63,5% та 48,8% і т.д.

Незважаючи на значний спад обсягів виробництва, молокопереробна промисловість є перспективною сферою діяльності, адже молоко і молочні продукти завдяки своїм споживним властивостям набувають важливого значення в експортно-імпортному постачанні продовольства на світовому ринку.

Успішне функціонування молокопереробних підприємств у ринковій системі не можливе без раціонально побудованої інформаційної системи обліку і контролю затрат відповідно до національних традицій і Міжнародних стандартів, оскільки прийняття оперативних і тактичних рішень з питань управління підприємством в умовах конкурентного середовища прямо залежить від своєчасної, достовірної та аналітичної облікової інформації.

Особливого значення набувають питання обліку і контролю за витратами виробництва, які перебувають у прямій залежності від організаційно-технологічних особливостей переробки молока. І чим більше вони відповідають цим особливостям, тим кращими будуть результати роботи молокопереробних підприємств.

Нами визначено основні особливості молокопереробної галузі, які безпосередньо впливають на побудову обліку затрат: сезонні коливання надходження сільськогосподарської сировини, що негативно впливає на стан розрахунків з постачальниками і виробництво продукції; складність технології виробництва, яка в більшості випадків носить закритий характер без втручання людини і включає механічні, термічні, хімічні, мікробіологічні та інші процеси; наявність незначних залишків незавершеного виробництва, крім міських молочних заводів; складність організаційної структури підприємства і присутність декількох виробництв (основних та обслуговуючих); застосування цехової і безцехової структури управління; використання технологічної і предметної спеціалізації при виготовленні молокопродуктів.

Вищевказані технологічні особливості визначають загальні напрямки розвитку обліку витрат:

- збір, обробка і відображення інформації про матеріальні, трудові та грошові витрати на виробництво і реалізацію продукції щодо конкретного

виробничого підрозділу та підприємства в цілому;

- нагромадження і узагальнення інформації про затрати на виробництво для оцінки діяльності підприємства за місяць, квартал, рік;
- забезпечення інформацією про затрати на виробництво одиниці продукції усіх рівнів управління при взаємодії планування, організації, стимулювання, регулювання і контролю.

У зв'язку з цим нами досліджено організаційну структуру молокопереробного заводу, етапи технології виробництва різних видів молокопродуктів, визначено попередільний характер молокопереробного виробництва, центри відповідальності за об'єктами обліку затрат і запропоновано ведення аналітичних рахунків, які відповідають переділам переробки молока (табл. 1).

Міжнародні стандарти обліку і звітності у відповідності до користувачів облікової інформації передбачають поділ обліку на фінансовий та управлінський, розглядаючи при цьому облік витрат як складову системи управлінського обліку. Узагальнення наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів дало змогу нам сформулювати точку зору щодо самостійності виробничого обліку і визначити такі принципи його побудови на молокопереробних підприємствах:

- єдина методологія обліку затрат на виробництво молокопродуктів і калькулювання собівартості продукції протягом року;
- відображення в обліку всіх без винятку господарських операцій;
- правильне віднесення витрат і доходів стосовно конкретних звітних періодів;
- розмежування в обліку поточних витрат на виробництво;
- регламентування складу собівартості молокопродуктів.

У **другому розділі** “Методологічні основи обліку витрат на переробку продукції тваринництва” розглядаються питання щодо організації обліку витрат на виробництво, уточнюється склад статей витрат молокопереробного виробництва, обґрунтовується вибір об'єктів і методів обліку витрат, розробляються пропозиції щодо вдосконалення обліку, оцінки використаних у процесі виробництва сировини та інших видів ресурсів відповідно до особливостей досліджуваної бази при впровадженні АРМ облікових працівників з використанням ЕОМ.

На основі аналізу різних діючих законодавчих актів України нами обґрунтовано вибір критеріїв відповідно до класифікації виробничих затрат.

Найбільше практичне значення в сучасних умовах має класифікація витрат за статтями і елементами, однак вона не дає чіткого розмежування витрат на прямі і непрямі, постійні і змінні, основні і накладні, які найбільш повно відображають ефективність прийняття управлінських рішень.

Із врахуванням особливостей молокопереробного виробництва запропоновано більш досконалу номенклатуру статей витрат, яка забезпечить формування якісної управлінської інформації і відповідає таким критеріям:

Таблиця 1

Взаємозв'язок між фазами (переділами) переробки молока та його організаційно-технологічними особливостями							
№ п/п	Фази (переділи) переробки молока	Об'єкт обліку	Перелік затрат	Аналітичний рахунок обліку затрат		База розподілу	
				фактично існує	пропонується		
1.	Первинна обробка молока	Молоко, отримане від основного стада корів та корів на відгодівлі	Вартість молока плюс затрати на первинну переробку $Z_0 = B_m + Z_n$	Переробка молока	Первинна переробка молока	Між молоком, що використовується на споживання та молоком, що використовується на виробництво вершків	Пропорційно до кількості пастеризованого молока
2.	Переробка пастеризованого молока у вершки	Пастеризоване молоко	Вартість молока плюс затрати на первинну переробку, плюс затрати на виробництво вершків $Z_1 = B_m + Z_n + Z_o$	Переробка молока	Виробництво вершків	Між вершками, що використовуються на споживання та вершками, що використовуються на виробництво молока	Пропорційно до кількості вершків
3.	Переробка вершків у масло	Вершки	Затрати на виробництво вершків плюс затрати на виробництво масла $Z_2 = B_m + Z_n + Z_o + Z_m$	Переробка молока	Виробництво масла	Між маслом, що використовується на внутрішнє споживання та маслом, що реалізується за мовникам (покупцям)	Пропорційно до кількості масла

1. Відображення на окремих статтях тих затрат, які визначають організаційно-технологічні особливості переробки молока.

2. Виділення в окремі статті таких затрат, які дають можливість контролювати процес переробки продукції тваринництва на кожному технологічному переділі.

3. Включення у собівартість готової продукції всіх без винятку витрат, які зумовлені процесом виробництва молокопродуктів.

4. Розмежування витрат основного і допоміжного виробництва.

5. Виділення в окрему групу витрат на організацію, обслуговування, технічне і технологічне переоснащення виробництва.

6. Групування витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності.

Таким критеріям найбільш повно відповідає розроблена нами класифікація затрат за основними функціями діяльності (рис.1), яка сприяє збільшенню інформаційної ємності затрат, розширює їх аналітичні можливості, що в кінцевому випадку дозволяє більш ефективно організовувати виробничий облік і контроль з метою оперативного визначення змін реальних витрат при тих або інших умовах молокопереробного виробництва і прийняття оптимальних управлінських рішень.

Головним напрямком виробничого обліку у період становлення ринкових відносин є підвищення його оперативності, аналітичності, орієнтація на прийняття економічно обґрунтованих та ефективних рішень в даний час і на перспективу.

Виконання цих заходів є реально можливим при умові раціональної організації обліку витрат, як прямих, так і непрямих, що формують фактичну собівартість молокопродуктів. У структурі собівартості товарної продукції молокопереробних підприємств асоціації "Тернопільмолпром" найбільшу питому вагу займають витрати на сировину і матеріали - від 65 до 85 відсотків. Тому економне використання матеріальних ресурсів є одним із головних факторів інтенсифікації виробництва молокопродуктів. У процесі дослідження було визначено головні напрямки обліку і контролю витрат, які впливають із організаційно-технологічних особливостей переробки молока, зумовлюючи необхідність обліку не тільки за фізичною вагою, а й за якісними характеристиками: базовою жирністю, вмістом цукру, вологістю та іншими показниками, передбаченими Державними стандартами та нормативними документами.

Крім того, розглянуто напрямки удосконалення первинного та зведеного обліку матеріальних ресурсів і запропоновано використання приймальної квитанції на закупівлю молока та молочних продуктів у сільськогосподарських підприємств та реєстр зведеного обліку про рух сировини за місяць. Визначено методи оцінки сировини і матеріалів у відповідності до ринкових умов, від яких залежить формування реальної ціни молокопродуктів.

У міжнародній практиці використовують такі методи оцінки виробничих запасів:

- за середньою собівартістю;
- за собівартістю придбання першої партії матеріалів (FIFO);

- за собівартістю придбання останньої партії матеріалів (LIFO) та ін.

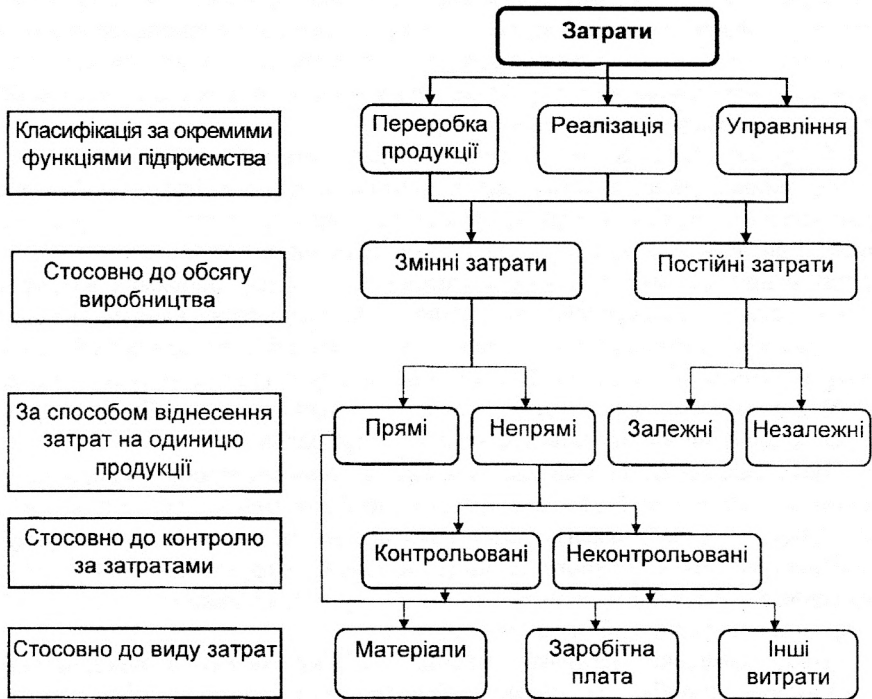


Рис. 1. Класифікація витрат відповідно до функцій підприємства.

Застосування наведених методів оцінки дає різні величини, що є однією із причин відхилень у собівартості молокопродуктів. Нами визначено, що найбільш прийнятним в умовах перехідного періоду є метод LIFO, коли інфляційні процеси впливають на підвищення вартості матеріалів і, відповідно, приводять до зниження суми прибутку, що є вигідним при сплаті податків.

Нами доведено, що основою раціонального використання сировини і матеріалів є організація нормативного господарства. У дисертації обґрунтовано значення норм та нормативів при переробці продукції тваринництва і запропоновано шляхи удосконалення нормування:

- вирішення методологічних проблем розрахунку норм і нормативів;
- організація побудови науково-обґрунтованої нормативної бази;
- створення автоматизованого робочого місця бухгалтера з обліку сировини і матеріалів у єдиній системі автоматизації облікових процесів.

Нами проведено аналіз причин відхилення фактичного витрачання сировини на виробництво від заданих норм, а також на прикладі ВАТ “Чортківський сирзавод” розроблено бюджет матеріальних затрат на виробництво продукції, де відображено потреби молока на виробництво конкретних

видів продукції і визначено його вартісні параметри.

Нами також обґрунтовано обсяги економічної інформації, які необхідні для управління трудовими ресурсами на молокопереробному підприємстві. Розглянуто форми і системи заробітної плати стосовно молокопереробного виробництва і шляхи їх удосконалення в сучасних умовах, запропоновано систему норм і нормативів затрат робочого часу, створено автоматизоване робоче місце бухгалтера з обліку трудових затрат.

В процесі дослідження непрямих витрат нами було поставлено такі завдання: оцінка діючої практики вибору баз розподілу постійних непрямих витрат; аналіз розподілу непрямих витрат на молокопереробних підприємствах області; дослідження можливостей та особливостей визначальних методів розподілу непрямих витрат; розробка методики розподілу непрямих витрат для конкретного молокопереробного підприємства; визначення напрямків подальшого розвитку методів розподілу непрямих витрат, обґрунтування необхідності використання найбільш поширених баз розподілу непрямих витрат, які відповідають ринковим умовам господарювання, відображення в обліку непрямих витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності.

Нами визначено, що узагальнення витрат молокопереробного виробництва залежить, в першу чергу, від специфічних особливостей галузі, типу і структури виробництва, асортименту виробленої продукції, управлінської структури, особливостей технологічного процесу, а також обґрунтовано використання безнапівфабрикатного методу зведеного обліку витрат, який не перекидає собівартості конкретних видів молокопродуктів.

Нами доведено переваги зведеного обліку витрат з використанням комп'ютерної обробки економічної інформації, розглянуто взаємозв'язок автоматизованих робочих місць бухгалтера за різними видами затрат, а також розроблено порядок зведеного обліку за допомогою ППП "1С- Бухгалтерія", яка має широкі можливості стосовно ведення синтетичного і аналітичного обліку:

- введення інформації і одержання підсумків за рахунками, субрахунками і об'єктами аналітичного обліку (сировиною і матеріалами, готовою продукцією, основними засобами, працівниками та ін.);
- ведення обліку в грошовому і натуральному вимірнику;
- ручне і автоматизоване введення інформації;
- здійснення оперативного контролю за введеною інформацією;
- одержання підсумків одразу після введення інформації;
- можливість формування звітності за будь-який період;
- оперативний пошук інформації.

У третьому розділі "Управлінський контроль витрат на переробку продукції тваринництва" розглядається існуюча методика внутрігосподарського контролю на молокопереробних підприємствах та вносяться пропозиції щодо вдосконалення управлінського контролю через використання систем "Стандарт-кост", "Директ-костинг", а також бюджетного планування для виявлення відхилень від заданих норм, встановлення причин та винних осіб.

Важливе місце в системі управління молокопереробним підприємством

займає управлінський (внутрішній) контроль, який сприяє підвищенню оперативності і точності прийняття науково обґрунтованих управлінських рішень. На основі вивчення економічної літератури і практичної діяльності молокопереробних заводів нами розроблено специфічні принципи внутрішнього контролю.

1. Попередження господарських порушень та нестач.
2. Забезпечення економного і раціонального використання матеріально-технічної бази і трудових ресурсів.
3. Оперативне виявлення зловживань у процесі виробничо-господарської діяльності молокопереробного підприємства та його виробничих підрозділів.
4. Визначення причин та умов, які призводять до невиконання управлінських рішень.
5. Встановлення відповідності результатів діяльності до діючих нормативів, правил і положень.

Виконання і дотримання вищевказаних принципів сприятиме ефективному функціонуванню системи управління підприємством у ринковому середовищі.

На основі специфічних принципів контролю, узагальнення літературних джерел нами визначено основні види контролю, об'єкти і методи контрольної діяльності та його роль, як важливого засобу управління з метою вирішення питань виробничої діяльності, реклами і менеджменту. Розглянуто систему внутрішнього контролю за складовими елементами: середовище контролю, облікова система, контрольні процедури і визначено вплив внутрішніх та зовнішніх факторів на її функціонування.

Нами запропоновано методику внутрішнього контролю витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності з використанням зарубіжних систем «Стандарт-кост» і «Директ-костинг». На основі практичних даних нами побудовано точку беззбитковості виробництва молокопродуктів, яка дає можливість визначати залежність між затратами на виробництво і обсягом виробленої продукції, вирішувати завдання конкурентноздатності молокопереробних підприємств у ринковому середовищі. Крім того, нами розроблено і впроваджено на ВАТ «Чортківський сирзавод» систему бюджетів - постійних і гнучких та визначено їх корисність в ринковій системі господарювання (табл.2). Побудова гнучкого бюджету дозволяє постійно порівнювати його стандартні показники із фактичними результатами, виявляти відхилення і приймати рішення про їх виправлення і недопущення в майбутньому.

Отже, впровадження у практику діяльності молокопереробних підприємств вищевказаних елементів методики виробничого обліку та внутрішнього контролю істотно поліпшить управління підприємством та ефективність його роботи з метою максимального одержання прибутків.

Гнучкий бюджет ВАТ Чортківського сирзаводу за 1997 р., тис. грн.

Статті	1997		
	проект	звіт	відхилення
Доход від реалізації	5715	5865	150
Змінні витрати:			
виробничі	4194	4526	332
невиробничі	104	73	-31
Разом змінних витрат	4298	4599	301
Маржинальний доход	1417	1266	-151
Постійні витрати:			
Загальногосподарські витрати	443	448	5
Утримання обладнання	112	104	-8
Разом постійних витрат	555	552	-3
Операційний прибуток	862	714	-148

ВИСНОВКИ

Узагальнення практичних та теоретичних питань методики обліку і контролю витрат на молокопереробних підприємствах Тернопільщини дають змогу зробити такі висновки і пропозиції.

1. Розглянуто роль молокопереробної галузі в системі агропромислового комплексу, сформульовано основні причини кризового стану і визначено шляхи його вирішення стосовно зміцнення конкурентноздатності вітчизняних молокопродуктів як на внутрішньому, так і на міжнародному ринках споживання за допомогою системи обліку і контролю витрат, яка повинна будуватися із врахуванням ринкових умов господарювання.

2. Узагальнення наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів дало змогу нам сформулювати точку зору щодо самостійності виробничого обліку і визначити такі принципи його побудови на молокопереробних підприємствах:

- єдина методологія обліку затрат на виробництво молокопродуктів і калькулювання собівартості продукції протягом року;
- відображення в обліку всіх без винятку господарських операцій;
- правильне віднесення витрат і доходів стосовно конкретних звітних періодів;
- розмежування в обліку поточних витрат на виробництво;
- регламентування складу собівартості молокопродуктів.

3. Досліджено галузеві особливості молокопереробного виробництва, такі як: технологічні процеси переробки сільськогосподарської сировини (молока); попередільний характер виробництва; безперервність і невелика тривалість виробничого циклу переробки молока; залежність виходу продукції від якісних параметрів сировини; висока матеріаломісткість продукції, які значною мірою впливають і визначають порядок документального оформлення господарських операцій, вибір об'єктів обліку і калькулювання собівартості готової продукції, побудову аналітичного та синтетичного обліку, групування витрат за

визначеними ознаками, вибір найбільш оптимальних варіантів обліку і контролю затрат.

4. Досліджено класифікації витрат за багатьма ознаками: за економічним змістом; стосовно до технологічного процесу; стосовно до обсягу виробництва та реалізації; за способом включення в собівартість; за доцільністю витрачання; за видами діяльності та ін. Дано пропозиції з метою удосконалення існуючої класифікації витрат молокопереробного виробництва, яка сприятиме посиленню контролю за рівнем витрат, виявленню внутрішніх резервів підвищення ефективності молокопереробного виробництва.

5. В умовах існування інфляційних процесів в економічному житті держави, одним із важливих інструментів, який забезпечує достовірність обліку матеріальних витрат, є оцінка матеріальних запасів, тому нами доведено необхідність, поряд із вітчизняними методиками, використовувати міжнародні методи оцінки матеріалів.

6. Визначено напрямки удосконалення обліку і контролю матеріальних та трудових витрат на основі поліпшення нормативної бази молокопереробних підприємств за рахунок розробки науково-обґрунтованих норм і нормативів витрачання сировини і матеріалів, допоміжних ресурсів, а також затрат праці, яка дозволяє мати більшу економію ресурсів цієї галузі порівняно з існуючою системою у декілька разів.

7. Узагальнено порядок обліку непрямих витрат, обґрунтовано критерії вибору оптимальних баз розподілу, які залежать від характеру діяльності підприємства, кон'юнктури ринкового середовища, попиту і пропозиції на молочні продукти, наявності нових високопродуктивних технологій на виробництво готової продукції і доведено доцільність використання загальноприйнятих баз розподілу, тобто витрат на оплату праці виробничих працівників і витрат на утримання та експлуатацію устаткування, які є найбільш прийнятними в умовах перехідного періоду.

8. Досліджено порядок зведеного обліку затрат на молокопереробних підприємствах, який переслідує мету - узагальнити всі затрати, пов'язані із виробництвом різних видів молокопродуктів, і підготувати дані для визначення їх собівартості із застосуванням автоматизованої обробки економічної інформації. Автоматизація зведеного обліку затрат дозволяє протягом короткого проміжку часу виправляти недоліки за результатами діяльності, одержувати оперативну інформацію про будь-які види затрат у відповідності з потребами керівництва і приймати при цьому відповідні управлінські рішення, а використання автоматизованих робочих місць облікових працівників забезпечує поряд із зведенням даних виробничого обліку здійснення управлінського контролю за ходом і результатами виробництва, проведення аналітичних розрахунків при мінімальних затратах робочого часу облікових працівників.

9. Розглянуто нові підходи до організації системи внутрішнього контролю молокопереробних заводів, яка складається з таких елементів: середовище контролю, облікова система, контрольні процедури, досліджено вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на ефективність її дії. Отже, взаємозв'язок складових

елементів контрольної системи забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень до конкретних об'єктів на підприємстві.

10. Запропоновано методику управлінського контролю через використання системи місць виникнення затрат та центрів відповідальності, а також зарубіжних систем "Стандарт-кост" і "Директ-костинг", постійних і гнучких бюджетів, яка в кінцевому випадку сприятиме підвищенню ефективності функціонування молокопереробних підприємств у ринковому середовищі.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Перспективи переробної промисловості на селі. - В зб.: Проблеми економіки України. Вип.3. -Тернопіль: СМП "Меркурій", 1995.- С.68-69. -0.1 д.а

2. Вплив технологічних особливостей підсобних (промислових) виробництв на побудову обліку і контролю // Бухгалтерський облік і аудит. - 1995.- №8. -С.37-38 -0.12 д.а. (в співавторстві - Костецький І.І.). Особистий внесок автора: запропоновано нові підходи до організації обліку витрат відповідно до технології та організації переробного виробництва.

3. Класифікація та основи обліку в підприємствах з участю іноземного капіталу // Все о бухгалтерском учете. - №22(53), 1995. - С.8. - 0.15 д.а.

4. Оперативний аналіз переробки м'ясо-молочної продукції. В зб.: Проблеми економіки України. Вип.4. - Тернопіль: СМП "Меркурій", 1996.- С.58-61. - 0.2 д.а. (в співавторстві - Дерій В.А.). Особистий внесок автора: розроблено систему показників, які визначають рівень матеріальних витрат у структурі готових виробів.

5. Програма та плани семінарських занять з курсу "Облік і контроль податків". - Тернопіль: Інфотехцентр, 1996.- 1.4 д.а. (в співавторстві - Дерій В.А., Забчук В.Д.). Особистий внесок автора: визначено систему пільг в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств.

6. Особливості та напрями аудиторської діяльності в Україні. В зб.: Проблеми і напрями реформування аграрного сектора економіки України. Вип.1. - Тернопіль: ІАБ, 1996.-С.29-20. - 0.15 д.а. (в співавторстві Костецька Н.І.). Особистий внесок автора: досліджено основні напрями становлення аудиту в Україні.

7. Напрямки поліпшення обліку та контролю реалізації сільськогосподарської продукції. Зб. тез і доповідей науково-практичної конференції. - Херсон, 1996. - С.67. - 0.1 д.а. (в співавторстві - Дерій В.А.). Особистий внесок автора: обґрунтовано склад позавиробничих витрат.

8. Контроль як складова частина управління. Збірник наукових праць викладачів, студентів, аспірантів "Економічні проблеми розвитку Західноукраїнського агропромислового комплексу в умовах переходу до ринкової економіки". - Тернопіль, 1996. - С.154-155. - 0.11 д.а.

9. Аналіз та аудит ефективності промислової переробки сільськогосподарської продукції. Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 25-річчю кафедри економічного аналізу і 30-річчю інституту обліку і аудиту // Тернопіль, 1996. - С.58-61. (у співавторстві - Дерій В.А.)- 0.2 д.а.

Особистий внесок автора: розроблено методологічні аспекти аудиту витрат переробного виробництва.

10. Інвестиції сільських підприємств в агропромисловий комплекс України. Тези міжнародної науково-практичної конференції “Методологія економіко-статистичного дослідження в умовах ринку”. Тернопіль, 1997. - С.108-109. - 0.1 д.а.

11. Загальні питання обліку та обчислення собівартості продукції підсобних (промислових) виробництв // Світ бухгалтерського обліку, №2, 1997. - С.68-69. - 0.12 д.а.

12. Нові підходи в управлінні затратами підприємства. Тези доповідей науково-практичної конференції “Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання”. Львів, 1997. - С.253-255. - 0.2 д.а. (в співавторстві - Денчук П.Н.). Особистий внесок автора: обґрунтовано доцільність використання зарубіжних систем розподілу непрямих витрат.

13. Проблеми інвестування підприємств агропромислового комплексу України. Тези наукових доповідей міжнародної науково-практичної конференції “Інвестиційна діяльність в Україні - проблеми розвитку та регулювання”. Чернівці, 1997. - С.158-159. - 0.15 д.а.

14. Методологічні аспекти обліку затрат в умовах ринку. Збірник наукових праць за редакцією д.е.н., проф. Фаріона І.Д. “Формування економічних відносин в умовах ринку”. Вип.1. Тернопіль, 1997. - С. 111-112. - 0.1 д.а.

15. Нові підходи до класифікації витрат молокопереробного виробництва в системі фінансового та управлінського обліку // Придніпровський науковий вісник (науковий журнал). - №7(74), 1998. - С.42-45. - 0.2 д.а.

16. Управлінський контроль в умовах ринку // Придніпровський науковий вісник (науковий журнал). - №8(75), 1998. - С.27-31.- 0.22 д.а.

17. Методологічні аспекти побудови обліку непрямих витрат у виробничих підрозділах молокопереробних підприємств. // Придніпровський науковий вісник (науковий журнал).- №8(75).- 1998. - С.35-41.- 0.4 д.а.

Рожелюк В.М. Облік і контроль витрат на переробку продукції тваринництва (на прикладі молокопереробних підприємств Тернопільщини). - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04- бухгалтерський облік, аналіз та аудит. - Тернопільська академія народного господарства, Тернопіль, 1998.

У дисертації досліджено методологію виробничого обліку та управлінського контролю на молокопереробних підприємствах, розглянуто їх взаємозв'язок в системі управління підприємством і необхідність застосування.

Запропоновано загальні напрямки класифікації витрат молокопереробного виробництва. Визначено організаційно-технологічні особливості переробки продукції тваринництва і їх вплив на побудову обліку. Обґрунтовано методи оцінки сировини і матеріалів стосовно до ринкової системи господарювання, порядок обліку прямих і непрямих витрат, їх зведення в умовах автоматизова-

ної обробки даних.

Розроблено методику управлінняського контролю витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності на основі використання нормативного методу обліку, зарубіжних систем “Стандарт-кост”, “Директ-костинг”, постійних і гнучких бюджетів, яка пройшла апробацію на окремих молокопереробних підприємствах асоціації “Тернопільмолпром”, що підтверджує позитивні результати впровадження окремих положень роботи.

Ключові слова: молокопереробне виробництво, виробничий облік, ознаки класифікації, витрати, зведення витрат, автоматизоване робоче місце бухгалтера, нормативи, стандарти, постійні бюджети, гнучкі бюджети.

Рожельюк В.Н. Учет и контроль расходов на переработку продукции животноводства (на примере молокоперерабатывающих предприятий Тернопольской области). - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04- бухгалтерский учет, анализ и аудит. - Тернопольская академия народного хозяйства, Тернополь, 1998.

В диссертации исследована методология производственного учета и управленческого контроля на молокоперерабатывающих предприятиях, рассмотрена их взаимосвязь в системе управления предприятием и необходимость использования.

Предложены принципы классификации расходов молокоперерабатывающего производства. Определены организационно-технологические особенности переработки продукции животноводства и их влияние на построение учета. Обосновано методы оценки сырья и материалов в соответствии с рыночной системой хозяйствования, порядок учета прямых и накладных расходов, их обобщение в условиях автоматизированной обработки данных.

Разработана методика управленческого контроля издержек по местам возникновения и центрам ответственности на основе использования нормативного метода учета, зарубежных систем “Стандарт-кост”, “Директ-костинг”, постоянных и гибких бюджетов, апробированная на отдельных молокоперерабатывающих предприятиях ассоциации “Тернопольмолпром”, о чем свидетельствуют положительные результаты внедрения отдельных положений работы.

Ключевые слова: молокоперерабатывающее производство, производственный учет, признаки классификации, расходы, сводный учет, автоматизированное рабочее место бухгалтера, нормативы, стандарты, постоянные бюджеты, гибкие бюджеты.

Rozelyuk V.M. Accounting and control of Livestock products processing (On the database of milk processing plants of Ternopil Region). - Manuscript.

The thesis to get a scientific degree of doctor of economics in speciality,

08.06.04 - accounting, analysis and audit. - Ternopil Academy of National Economy, Ternopil, 1998.

In this thesis the production accounting methodology and managerial control on the milk processing plants have been investigated and the mutual connection in plant managerial system as well as the necessity of their were explored.

There were proposed the common directions of expenses, classification of milk processing. The organisational and technological peculiarities of livestock products processing and their influence upon accounting were specified. The methods of raw materials estimation in market economy, the accounting rules for direct and indirect expenses, their calculation under condition of customised data processing were grounded.

There were elaborated the methods of managerial control of expenses according to their location and centres of responsibility on basis of normative accounting methods, foreign systems "Standard-cost", "Direct costing", contemporary and temporary budgets. These methods were tested on some milk processing plants belonging to association "Ternopilmolprom", and gained positive results during putting it to practice.

Key-words: milk-processing production, productions accounting, classification features, expenses, expenses calculation, automated workplace of book-keeper, norms, standards, contemporary budgets, temporary budgets.

Підписано до друку 28.05.98 р.

Формат 60x90/16.

Ум.друк.арк.1,0. Обл.-вид.арк.1,0.

Наклад 100. Зам.249.

Інфотехцентр, відділ термінової поліграфії

Тел./факс.: (0352)225191, 220962.