

ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

ЛОТИШ ОКСАНА ЯРОСЛАВІВНА

УДК 338.512

**ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ
МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Спеціальність 08,06.01 - економіка, організація і управління підприємствами

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Тернопіль - 2004

Дисертацією є рукопис

Роботу виконано на кафедрі економіки підприємств і корпорацій Тернопільської академії народного господарства Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор

Вихрущ Володимир Павлович

доктор економічних наук, професор

Гринчуцький Валерій Іванович, Тернопільська академія народного господарства, завідувач кафедри економіки підприємств і корпорацій

Офіційні опоненти: доктор економічних наук

Шаблиста Любов Миколаївна,

Об'єднаний інститут економіки НАН України, провідний науковий співробітник відділу фінансового та монетарного регулювання

кандидат економічних наук, доцент

Качмарик Ярослав Дмитрович,

Львівська комерційна академія Укоопспілки, доцент кафедри економіки

Провідна установа: Інститут економіки промисловості

НАН України, відділ проблем економіки підприємництва, м. Донецьк

Захист відбудеться 20 січня 2005 р. о 14⁰⁰ год. на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.01 при Тернопільській академії народного господарства за адресою: 46020, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11, корпус 11, зал засідань

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Тернопільської академії народного господарства за адресою: 46020, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11

Автореферат розіслано 18 грудня 2014 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
кандидат економічних наук

Б.П. Адамик

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Сучасний стан економіки України потребує пошуку шляхів інтенсифікації виробництва, підвищення якості роботи та функціонування підприємств на принципах самофінансування. Вирішити проблему ефективного розвитку підприємств, зокрема у молочній галузі харчової промисловості, можливо за рахунок прийняття оптимальних рішень, в основі яких зосереджена техніко-економічна інформація щодо випуску продукції, витрат на її виробництво і рівня цін на її реалізацію.

Основною гіпотезою дослідження обраної теми стало припущення, що висока собівартість вітчизняної молокопродукції, її неконкурентоспроможна ціна значною мірою залежить від того, що існуюча система формування витрат на виробництво не сприяє їхньому зниженню.

Процес формування витрат завжди був у полі зору вітчизняних і зарубіжних вчених. У багатьох наукових публікаціях висловлено пропозиції щодо існуючої методики формування виробничих витрат та її вдосконалення. Вагомий внесок у цю сферу зробили як вітчизняні, так і зарубіжні науковці; І. А. Бланк, С. Ф. Голов, В. А. Дерій, Р. Ентоні, Дж. Рис, Ю. Я. Литвин, Е. Майер, Г. А. Науменко, С. А. Ніколаєва, Дж. Обер-Кріс, О. О. Орлов, Є. Г. Рясних, І. І. Сахарцева, В. В. Сопко, В. Б. Суржик, А. Томпсон, Дж. Формбі, Дж. Фостер, Ч. Т. Хорнгрен, А. П. Чухліб, А. Д. Шермет, Дж. К. Шим, Дж. Г. Сігел, Ю. С. Цал-Цалко, А. Я. Яругова та ін.

Попри це, питання формування витрат на виробництво продукції на підприємствах молочної галузі розкрито недостатньою мірою. На сьогодні ще досі не знайдено належного вирішення питань методологічного забезпечення процесу формування витрат на виробництво продукції. Зокрема, потребує удосконалення механізм формування витрат на виробництво продукції з урахуванням специфіки функціонування підприємств досліджуваної галузі. Недостатньо досліджені питання вибору бази розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, не знайдено оптимальних рішень щодо практики оцінювання ефективності виробничих витрат, необґрунтовано доцільність оптимізації витрат на основі методів економіко-математичного моделювання тощо.

Саме науково-теоретична та практична значущість вирішення вищевикладених проблем для підприємств молочної галузі визначили вибір теми дисертаційної роботи та обумовили її актуальність.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до напрямків наукових досліджень, проведених у межах науково-дослідної роботи кафедри економіки підприємств і корпорацій Тернопільської академії народного господарства за темою "Обґрунтування шляхів підвищення ефективності функціонування підприємств в умовах трансформації економіки України" (номер державної реєстрації 010211002562). Автором теоретично обґрунтовано особливості процесу формування витрат на виробництво продукції і розроблено пропозиції щодо його впровадження на молокопереробних підприємствах.

Мета і завдання наукового дослідження. Мета дисертаційної роботи - обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізму формування витрат на виробництво продукції на підприємствах досліджуваної галузі.

Для досягнення вказаної мети у дисертації передбачено вирішення таких завдань; - уточнити визначення поняття "витрати на виробництво" як об'єкта планування

й обґрунтувати роль витрат як елемента ринкового механізму функціонування підприємства;

- розвинути методологічні засади формування виробничих витрат, враховуючи вимоги ринкового середовища щодо виживання підприємств у конкурентній боротьбі;

- дослідити існуючу практику планування витрат та обґрунтувати вплив організаційно-технологічних особливостей молочної галузі на процес формування витрат на виробництво молокопродукції;

- внести пропозиції щодо вибору системи показників оцінювання величини виробничих витрат з урахуванням специфіки виробництва молочної продукції як матеріаломісткого;

- запропонувати видозмінену модель оптимізації з метою удосконалення механізму формування витрат на виробництво молокопродукції;

- виробити рекомендації щодо здійснення розподілу непрямих витрат на виробництво одиниці продукції досліджуваної галузі.

Об'єктом дослідження є витрати на виробництво продукції. Поглиблені дослідження здійснено за матеріалами 10 молокопереробних підприємств Тернопільської області.

Предметом дослідження є методика й організація планування витрат на виробництво молокопродукції.

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною основою дисертації стали положення і висновки, викладені у працях вітчизняних та зарубіжних учених і фахівців-практиків з проблем формування витрат на виробництво, а також законодавчі та нормативні акти України з досліджуваної проблематики. У дисертаційному дослідженні використано такі методи: аналізу і синтезу, статистичного групування і порівняння - при проведенні аналізу динаміки структури витрат на виробництво продукції на підприємствах молочної промисловості; графічний - для наочного ілюстрування досліджуваних явищ, процесів і закономірностей; економіко-математичного моделювання - при розробці

моделі оптимізації витрат на виробництво молочної продукції; метод кореляційно-регресивного аналізу - при визначенні взаємозв'язку між зміною обсягів виробництва і величини витрат на виробництво продукції.

Інформаційним забезпеченням для здійснення дисертаційного дослідження стали матеріали статистичних збірників, дані Держкомстату України, Тернопільського обласного управління статистики та окремих підприємств Тернопільської області.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у тому, що в дисертації розвинуто теоретико-методологічні положення та вироблено практичні рекомендації щодо механізму формування витрат на виробництво продукції на підприємствах молочної промисловості. За підсумками дослідження отримано такі наукові результати:

- уточнено зміст поняття "витрати" як об'єкта планування відповідно до ринкових умов господарювання і з'ясовано місце показника витрат у кінцевих результатах діяльності підприємства (на відміну від існуючого визначення

запропоновано розглядати витрати на виробництво як вихідну матеріальну основу виробничої собівартості та зараховувати до неї витрати, які були, є і виникатимуть надалі у результаті споживання матеріальних і трудових ресурсів та експлуатації служб підприємства, пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції з метою її подальшої реалізації й отримання прибутку);

- доповнено методологічні засади формування витрат на виробництво продукції принципами, що базуються на можливості суцільного і вибіркового контролю за величиною витрат, достовірності й реальності інформаційної бази, використанні методів, спрямованих на оптимізацію витрат за критерієм їхньої мінімізації та показниками оцінювання величини витрат;

- визначено і систематизовано організаційно-технологічні особливості молокопереробного виробництва, що впливають на формування витрат на виробництво продукції підприємств досліджуваної галузі (зокрема до них віднесено високу питому вагу матеріальних витрат, широкий асортимент продукції, розосередженість підприємств щодо джерел сировини і місць споживання готової продукції);

- обґрунтовано систему оціночних показників рівня виробничих витрат щодо підприємств молочної галузі та запропоновано використання показника граничної матеріаломісткості виробництва з метою оцінювання ефективності формування матеріальних витрат;

- запропоновано видозмінену економіко-математичну модель оптимізації виробничих витрат як один з ефективних методів формування витрат на виробництво продукції, яка враховує особливості діяльності молокопереробних підприємств та ґрунтується на накопиченні статистичних даних щодо зміни ринку збуту, змінних витрат та ринку сировини, які є найбільш динамічними при постановці задачі оптимізації;

- сформовано пропозиції щодо розподілу непрямих витрат. Зокрема, запропоновано здійснювати розподіл витрат на утримання й експлуатацію обладнання пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників, скоригованої на коефіцієнт техномісткості, що дасть змогу врахувати неоднаковий рівень механізації й автоматизації виробництва при виробництві окремих видів молокопродукції.

Практичне значення одержаних результатів полягає у виробничій спрямованості теоретико-методологічних розробок. Одержані результати дослідження сприятимуть достовірності формування витрат на виробництво молокопродукції та підвищенню ефективності використання внутрішніх резервів підприємств молочної галузі у сучасних умовах господарювання.

Результати дисертаційної роботи впроваджено на ЗАТ "Буцацький сирзавод" (довідка про впровадження № 176 від 02.06.2004 р.), ВАТ "Вишнівецький сирзавод" (довідка про впровадження № 576 від 04.06.2004 р.), ЗАТ "Молоко" (м. Кременець) (довідка про впровадження №81 від 01.06.2004 р.) і в Асоціації підприємств молочної промисловості Тернопільської області "Тернопільмолпром" (довідка № 5 від 28.05.2004 р.).

Основні теоретичні висновки і практичні рекомендації дисертанта впроваджені і використовують у навчальному процесі Тернопільської академії народного господарства при викладанні дисциплін "Управління витратами виробництва", "Обґрунтування шляхів зниження витрат виробництва" та

"Планування діяльності підприємств" (довідка про впровадження № 126-28/694 від 08.06.2004 р.).

Особистий внесок здобувача. Наукові результати, викладені у дисертації, автором отримано особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача. Конкретний внесок дисертанта у ці праці вказано у переліку основних публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати наукового дослідження доповідались та були схвалені на Міжнародній науково-практичній конференції "Проблеми фінансово-економічного розвитку підприємництва та малого бізнесу в Україні (регіональний аспект)" (Чернівці, 2003 р.), науково-практичній конференції "Стратегія розвитку вітчизняних підприємств" (Тернопіль, 2003 р.), Четвертій міжнародній науковій конференції студентів і молодих учених (Донецьк, 2003 р.).

Публікації. За результатами виконаної дисертаційної роботи опубліковано 9 наукових праць загальним обсягом 2,42 д. а. (з них особисто автору належить 2,1 д.а.; зокрема: 6 праць - у фахових виданнях (обсягом 1,85 д.а.), 2 праці – у збірниках матеріалів вітчизняних та міжнародних науково-практичних конференцій (з них авторові належить 1,53 д.а.).

Структура та обсяг дисертації. Основний зміст дисертації (вступ, три розділи і висновки) викладено на 173 стор. друкованого тексту, що містить 24 таблиці і 15 рисунків. Список використаних джерел з 218 позицій займає 18 стор., додатки - 40 стор.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У першому розділі **"Теоретичні підходи до формування витрат на виробництво в сучасних умовах економіки України"** розкрито економічний зміст поняття "витрати", "собівартість", їх місце у системі техніко-економічних показників діяльності підприємства, охарактеризовано значення зниження витрат на виробництво продукції у підвищенні ефективності функціонування підприємств, розглянуто класифікацію витрат на виробництво продукції та методичні аспекти формування виробничих витрат.

Дослідження економічного змісту визначення витрат дало змогу встановити, що більшість авторів використовують в основних тлумаченнях поняття "витрати", "затрати", "виплати" і "видатки". Поняття витрат є широко вживаним в економічній літературі незалежно від того чи це витрати виробництва, чи витрати обігу, витрати окремого підприємства чи витрати галузі (економіки).

В розумінні автора формулювання терміну витрат можна представити як грошові витрати, які були, є і виникатимуть у результаті споживання матеріальних і трудових ресурсів та експлуатації служб підприємства, пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції з метою її подальшої реалізації й отримання прибутку.

Витрати виробництва необхідно розглядати як вихідну матеріальну основу собівартості продукції. Тому можна стверджувати, що витрати і собівартість - це не є дві паралелі чи протилежності, а розвиток одного і того ж самого, але від простіших

до складніших форм. Витрати виникають у процесі виробництва, тобто лише кількісно є однакові із собівартістю, тоді як остання є кінцевим результатом виробництва. Необхідність вартісного вимірювання витрат виробництва окремих підприємств шляхом використання категорії собівартості полягає у тому, що остання відображає витрати з точки зору нагромадження і дає змогу одночасно зробити висновок щодо рівня дійсних витрат та правильності розподілу новоствореної вартості на фонд споживання, фонд нагромадження і резервний фонд.

На основі аналізу і порівняння досліджень різних вчених щодо вибору оціночного показника як критерію ефективності виробництва молокопереробних підприємств, зроблено висновок про доцільність використання показника рівня витрат на виробництво продукції. Головним аргументом на захист доцільності використання цього показника слід вважати високу питому вагу матеріальних витрат, пріоритет якісних, а не кількісних параметрів виробництва, а також витрат на постійні і змінні, оскільки, враховуючи залежність зміни витрат від зміни обсягу виробництва, можна визначити межу рентабельності, тобто такий обсяг виробництва, починаючи з якого постійні витрати повністю відшкодовуються отриманим доходом. На вітчизняних підприємствах такий поділ найчастіше ігнорують або використовують тільки для укрупнених, розрахунків економічної ефективності.

Основна проблема вибору ознак класифікації витрат на виробництво полягає у тому, що існуюча практика класифікації не стимулює підприємства до використання більш прогресивних ознак, а саме щодо їх поділу на постійні і змінні. Ми вважаємо, що такий поділ значно спрощує методику складання кошторису і калькуляції витрат на виробництво продукції.

Проблема формування витрат на виробництво продукції була і є основним аспектом ефективної діяльності підприємства. Трактуювання цієї проблеми є неоднозначне: як слід розуміти формування витрат, якими принципами керуватись при формуванні витрат, за допомогою яких методів формувати витрати, за якою системою показників аналізувати величину витрат.

Отже, йдеться про цілісний механізм формування витрат, який розуміють як сукупність принципів, методів і показників формування витрат.

Дослідженням встановлено, що використання нормативних документів у практиці формування витрат на виробництво продукції дозволяє враховувати зміни ринкового середовища та зовнішні і внутрішні фактори виробничо-господарської діяльності підприємства.

Доведено, що необхідність вироблення нових підходів до формування витрат на виробництво продукції обумовлена такими причинами:

- виживанням підприємств у конкурентній боротьбі і необхідністю їхньої роботи на принципах самофінансування;
- дотриманням певних вимог (принципів), якими необхідно керуватись при формуванні витрат на виробництво;
- необхідністю вибору методів встановлення економічно обґрунтованої величини витрат;
- наявністю підприємств з різними формами власності, які вносять відмінності у систему показників бізнес-плану і витрат на виробництво зокрема;
- запровадженням нової податкової політики, яка зумовлює зміни у підходах до формування витрат на виробництво;

- внесенням змін у фінансово-кредитну систему.

У другому розділі "**Аналіз та оцінювання формування витрат на виробництво продукції молокопереробних підприємств**" здійснено кількісну і якісну оцінку динаміки структури виробничої собівартості з врахуванням специфіки молокопереробного виробництва, визначено основні чинники формування витрат, проведено оцінювання процесу планування витрат. Дослідження стану розвитку молочної галузі показало, що протягом останніх років виробництво продукції поступово зростає. Це дозволяє її виділити в одну із пріоритетних, розвиток якої може дати суттєвий поштовх для економічного піднесення у Тернопільській області та Україні загалом. Дослідженням встановлено, що специфіка діяльності молокопереробних підприємств (матеріаломісткий характер виробництва, територіальна розосередженість, нерівномірний сезонний характер виробництва, недостатнє технологічне оснащення) має істотний вплив на структуру витрат на виробництво продукції.

При аналізі структури витрат на виробництво молокопродукції виявлено, що за період з 2000-2003 рр. найбільшу питому вагу займали матеріальні витрати, хоча в динаміці спостерігається зниження їхньої частки від 84,0% у 2000 р. до 79,68% у 2003 р.

Досліджено, що структура витрат на виробництво змінюється під впливом науково-технічного прогресу: збільшується продуктивність праці та знижується частка витрат живої праці. Якщо співвідношення між витратами уречевленої і живої праці на молокопереробних підприємствах у 2000 р. становило 9,1 рази, то у 2003 р. 6,6 раз. Через те, що процес праці на досліджуваних підприємствах більшою мірою автоматизований, а виробництво - нетрудомістке, то витрати на оплату праці займають незначну питому вагу - в середньому 7,88% (за період 2000-2003 рр. їхня частка зросла від 6,74 до 8,80%).

Так як для виробництва молокопродуктів важливим є дотримання певних вимог щодо якості сировини, запропоновано при плануванні собівартості одиниці продукції до переліку статей калькуляції віднести окрему статтю, яка б включала витрати лабораторії з якості молока і матеріалів. Наявність і подальший розвиток середніх і великих підприємств з переробки молока зумовлює виділення в окрему статтю цехових витрат. Існуючі і запропоновані статті витрат рекомендовано віднести у такі групи: витрати процесу постачання, витрати виробничого процесу та витрати на обслуговування та управління виробництвом.

У ході аналізу формування витрат виробництва та дослідження можливості їх зниження, було зроблено висновок щодо необхідності використання системи показників оцінювання рівня витрат як важливої складової, що характеризує ефективність виробництва на підприємстві загалом.

Як показує практика роботи підприємств, таким найбільш узагальненим показником оцінювання рівня витрат виступає величина витрат, пов'язана з виробництвом продукції. Вона може визначатись як за окремими видами продукції, так і загалом по підприємству, як за статтями калькуляції, так і по елементах витрат. Даний показник дає лише уяву про абсолютну суму витрат, але не відображає їхньої ефективності. Згідно із запропонованими у першому розділі показниками для оцінювання рівня витрат було проведено розрахунки коефіцієнта витрат на 1 грн. товарної продукції, коефіцієнта витрат на 1 грн. чистого доходу та коефіцієнта відшкодування виробничих витрат (табл. 1).

Показники оцінки рівня витрат на виробництво продукції
групи досліджуваних підприємств за 2002-2003рр.

Підприємства	Коефіцієнт витрат на 1 грн. товарної продукції			Коефіцієнт витрат на 1 грн. чистого доходу			Коефіцієнт відшкодування		
	2002	2003	% зміни	2002	2003	% зміни	2002	2003	% зміни
ВАТ "Бережанський"	0,88	1,18	+34,1	1,06	1,12	+5,7	1,14	0,90	-21,1
ВАТ "Борщівський сирзавод"	0,61	0,73	+19,7	0,94	1,03	+9,6	1,63	1,37	-16,0
ЗАТ "Бучацький сирзавод"	0,99	0,88	-11,1	0,96	0,94	-2,1	1,01	1ДЗ	+11,9
ВАТ "Вишнівецький"	0,86	0,93	+8,1	0,94	1,12	+19,1	1,22	1,11	-9,0
ЗАТ "Молоко" (м.	0,77	0,98	+27,3	0,93	1,19	+28,0	1,29	1,01	-21,7
ВАТ "Монастирський маслозавод"	0,91	0,98	+7,7	1,04	1,15	+10,6	1,19	1,07	-10,1
ВАТ "Теребовлянський завод сухого знежиреного молока"	0,99	2,59	+161,6	1,32	2,61	+97,7	1,01	0,39	-61,4
ЗАТ "Тернопільський молокозавод"	0,79	0,68	-13,9	0,85	0,87	+2,4	1,27	1,47	+15,7
ВАТ "Чортківський"	0,77	0,89	+15,6	0,91	0,92	+1,1	1,29	1,12	-13,2
ВАТ "Шумський маслозавод"	0,80	0,68	-15,0	0,90	0,78	-13,3	1,25	1,48	+18,4

Проведені дослідження дають підстави стверджувати, що на сучасному етапі розвитку підприємств молочної промисловості спостерігається негативна тенденція щодо окупності виробничих витрат у період з 2002 по 2003 р. Так, за групою досліджуваних підприємств коефіцієнт витрат на 1 грн., виробленої продукції становив відповідно 0,85 і 1,04 (зростання сягнуло 22,3%), а коефіцієнт витрат на 1 грн. чистого доходу - 0,99 проти 1,15 (зростання сягнуло 16,2%). Таку ж тенденцію можна простежити і щодо показника відшкодування виробничих витрат. Зокрема, у 2002 р. було створено продукції за рахунок 1 грн. виробничих витрат на 1,22 грн., а у 2003 р. - на 1,13 грн. Проаналізовані показники відображають рівень усіх витрат, пов'язаних з виробництвом продукції. А оскільки виробництво молокопродукції за складом витрат - матеріаломістке, то важливого значення набуває ефективність оцінювання саме матеріальних витрат. Таким чином, доведено, що є очевидна необхідність розрахунку показників оцінки рівня матеріальних витрат. Серед них найбільш актуальним є визначення показника матеріаломісткості виробленої продукції, який характеризує рівень використання всіх матеріальних витрат на одиницю вартості випущеної продукції, визначеної за гуртовими цінами.

Запропоновано разом з показником матеріаломісткості використовувати граничну матеріаломісткість виробництва, оскільки на основі їхнього співвідношення можна визначити рівень використання матеріальних ресурсів. Якщо перший показник можна подати як відношення вартості матеріальних витрат до обсягу випуску продукції, оціненої за гуртовими цінами, то другий - як відношення приросту вартості матеріальних витрат до приросту обсягу випуску продукції, тобто:

$$M / m = \frac{B_m}{Q_{ТП}} ; \quad (1)$$

$$\Delta M / m = \frac{\Delta B_m}{\Delta Q_{ТП}} = \frac{B_{Мф} - B_{Мпл}}{Q_{ТПф} - Q_{ТПпл}} ; \quad (2)$$

де $\Delta M/m$ – приріст матеріаломісткості виробництва;

$V_{Mф}, V_{Mпл}$ – фактичні і планові матеріальні витрати;

$Q_{ТПф}, Q_{ТПпл}$ – фактичний і плановий обсяг випуску товарної продукції.

Співвідношення граничної матеріаломісткості до матеріаломісткості показує, як змінюється рівень використання матеріальних ресурсів у даному періоді порівняно з плановим в процесі діяльності молокопереробних підприємств:

$$K_{B_M} = \frac{\Delta M / M}{M / M}, \quad (3)$$

де K_{B_M} – коефіцієнт оцінки рівня (ефективності) використання матеріальних ресурсів.

$$K_{B_M} = \frac{\Delta B_M}{\Delta Q_{ТП}} \div \frac{B_M}{Q_{ТП}} = \frac{\Delta B_M \cdot Q_{ТП}}{\Delta Q_{ТП} \cdot B_M} = \frac{\Delta B_M}{B_M} \div \frac{\Delta Q_{ТП}}{Q_{ТП}} = \frac{I_{B_M} - 1}{I_{B_M}} \div \frac{I_{Q_{ТП}} - 1}{I_{Q_{ТП}}}; \quad (4)$$

де I_{B_M} – індекс зміни вартості матеріальних витрат; $I_{Q_{ТП}}$ – індекс зміни обсягу товарної продукції.

Коефіцієнт оцінювання рівня матеріальних витрат може змінюватись в межах від нуля до нескінченності. Це відбувається через зміну величини матеріальних витрат і обсягу випуску товарної продукції як у бік їхнього збільшення, так і в бік зменшення.

На основі наведених формул дано оцінку рівня матеріальних витрат групи досліджуваних молокопереробних підприємств за період з 1996 по 2003 р. (див. табл. 2).

У 2003 р. порівняно з 2002 р. коефіцієнт оцінювання рівня матеріальних витрат становив 1,44 проти 1,46. При цьому відбулось зменшення матеріальних витрат, що позитивно вплинуло на ефективність виробництва загалом.

Таблиця 2

Оцінка рівня матеріальних витрат групи досліджуваних молокопереробних підприємств Тернопільської області

Показники	Роки							
	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Матеріаломісткість виробництва	0,76	0,68	0,74	0,66	0,64	0,62	0,61	0,63
Гранична матеріаломісткість	*	0,91	23,35	1,37	0,93	0,98	0,89	0,91
Коефіцієнт оцінювання рівня матеріальних витрат	*	1,34	31,55	2,08	1,45	1,6	1,46	1,44
Оцінка рівня витрат*		+	-	+	+	+	+	+

- знак "+" чи "-" означає покращення чи погіршення використання матеріальних ресурсів.

На підприємствах молочної галузі чинники формування витрат на виробництво є значно ширшими порівняно з іншими галузями промисловості, оскільки сферою їх реалізації виступає така галузь сільського господарства, як тваринництво. Як основні чинники формування витрат можна виділити такі: розміщення молокопереробних підприємств, покращення якісних характеристик сировини, удосконалення технологічних процесів, впровадження нової техніки, удосконалення організації виробництва й управління. Обґрунтовано, що в молочній промисловості доцільно виділити і таку групу чинників, які залежать одночасно від молокопереробних і сільськогосподарських підприємств. Це кількісні і якісні поставки сировини: збільшення заготівлі молока безпосередньо залежить від сільського господарства, а роль молокопереробних підприємств полягає у своєчасній доставці сировини, яка попереджує зниження якості молока.

Процес оптимального формування витрат на виробництво значною мірою

залежить від правильного і обґрунтованого розподілу непрямих витрат на окремі види продукції. Проведений аналіз діяльності молокопереробних підприємств дає змогу констатувати, що за базу розподілу витрат на утримання й експлуатацію обладнання найчастіше приймають основну заробітну плату виробничих робітників. Однак із впровадженням комплексної механізації та автоматизації виробництва заробітна плата не є об'єктивною базою розподілу, оскільки в таких умовах виробництва роль виробничих робітників переважно зводиться до функції обслуговування технологічного процесу, а не безпосередньої участі у ньому. Тому за базу розподілу необхідно брати години роботи обладнання. Цей метод розподілу витрат на утримання й експлуатацію обладнання є достовірніший, однак вимагає значних затрат праці і часу. Розподіл же загальновиробничих витрат пропорційно до заробітної плати - об'єктивніший, оскільки дані витрати тісніше пов'язані з управлінням живою працею, яка втілена у заробітній платі, ніж з рівнем механізації та автоматизації виробництва. Тому розподіл загальновиробничих витрат пропорційно до суми зарплати та витрат на утримання й експлуатацію обладнання є неточний і недоцільний для використання у практичній діяльності молокопереробних підприємств.

У третьому розділі **"Напрямки вдосконалення формування витрат на виробництво продукції молокопереробних підприємств"** обґрунтовано напрямки вдосконалення управління витратами у контексті формування витрат, запропоновано методи розподілу непрямих витрат на виробництво певного виду продукції та розроблено модель оптимізації витрат.

Зміна умов конкуренції, потреба споживачів у якісних продуктах харчування, поява гнучких автоматизованих систем, комп'ютеризація процесу виробництва, контроль за якістю - всі ці вимоги ставлять перед молокопереробними підприємствами питання вирішення проблеми ефективного управління витратами виробництва. Процес управління витратами підприємства має комплексний характер і передбачає вирішення питань формування витрат на виробництво та собівартості як окремих видів, так і всієї продукції, встановлення гуртових цін на кожен виріб і визначення їхньої рентабельності, виявлення і практичне використання резервів економії витрат та зниження собівартості, здійснення контролю за станом і характером зміни фактичної собівартості порівняно з плановими показниками по підприємству та у динаміці. У вітчизняній практичній діяльності підприємств процес управління витратами передбачає, в основному, лише планування, облік та аналіз і контроль за формуванням виробничих витрат.

Враховуючи специфіку молокопереробного виробництва, запропоновано в управлінні витратами використовувати систему своєчасного виробництва. Вона полягає у тому, що підприємство виготовляє продукцію тільки тоді, коли у ній є потреба, і лише у тій кількості, яка необхідна споживачам. На користь доцільності використання цієї системи є аргумент про незначний запас сировинних ресурсів та суворий контроль за якістю виробленої продукції. Особливо актуально це при виробництві молокопродукції, так як молочна сировина належить до ресурсів, термін зберігання яких є обмежений, а допущення браку веде до непридатності молочної продукції для споживання. Визначено основні переваги управління витратами як засобу їхнього ефективного формування: виробництво конкурентоспроможної продукції за рахунок нижчих витрат і, відповідно, зниження ціни одиниці продукції; наявність якісної та реальної інформації про витрати на виробництво окремих видів продукції; надання

об'єктивних даних для прийняття обґрунтованих і ефективних управлінських рішень.

Зазначено, що вдосконалення процесу формування витрат на виробництво можна досягти за рахунок оптимізації витрат. Модель оптимізації виробничих витрат молокопереробних підприємств у дисертації формалізовано у вигляді задачі лінійного програмування, цільовою функцією якої є мінімум витрат на виробництво продукції. В основі обмежень моделі оптимізації використано умову забезпечення заданої величини прибутку від продажу продукції, умови обмежень на запаси сировини, на виробничі потужності та споживання виробленої продукції.

$$\sum_{i=1}^N VC_i \cdot x_i + FC \xrightarrow{x_i, i=1, \dots, N} \min \quad (5)$$

$$\Pr \leq \sum_{i=1}^N P_i \cdot x_i - (\sum_{i=1}^N VC_i \cdot x_i + FC), \quad (6)$$

$$\sum_{i=1}^N k_{ij} \cdot x_i \leq b_j \quad j=1, \dots, m, \quad (7)$$

$$x_i \leq W_{il} \cdot T_l, \quad i=1, \dots, m, \quad (8)$$

$$x_i \geq x_i^-, \quad i=1, \dots, m, \quad (9)$$

де x_i - обсяг виробництва продукції i -того виду; VC_i - змінні витрати на виробництво одиниці продукції i -того виду; FC – постійні виробничі витрати; P_i - ціна реалізації i -того виду продукції; k_{ij} - норми витрат j – того виду на виробництво продукції i -того виду; b_j - запаси сировинних ресурсів j -того виду ; W_{il} - продуктивність обладнання l -того виду при виробництві продукції i -того виду; T_l - кількість годин експлуатації обладнання l -того виду на протязі заданого періоду; x_i^- - попит на продукцію i -того виду.

Запропоновано формалізований підхід до побудови даної задачі, суть якого полягає у накопиченні статистичних даних щодо ринку збуту, змінних витрат та ринку сировини, які є найбільш динамічними при вирішенні задачі (5)-(9), опрацювання цих даних методами регресійного аналізу побудови часових трендів з подальшим узагальненням отриманих результатів на основі інтегральних оцінок сподіваної ціни, попиту, змінних витрат та сировинної бази на заданий період виробництва. Таким чином, запропонована модель оптимізації дозволить вдосконалити механізм формування витрат через раціоналізацію структури випуску продукції у результаті асортиментних зрушень.

Об'єктивне формування витрат на виробництво продукції значною мірою залежить від методів розподілу непрямих витрат на окремі види продукції, при цьому необхідно розглядати такі аспекти, як правильне групування цих витрат і точний їх розподіл за калькуляційними об'єктами.

На основі проведених досліджень у дисертації доведено, що використання основної заробітної плати виробничих робітників як бази розподілу витрат на утримання й експлуатацію обладнання є недоцільним, оскільки внаслідок впровадження комплексної механізації і автоматизації виробництва зв'язок між

заробітною платою і витратами на утримання й експлуатацію обладнання визначається прямо пропорційною залежністю, тоді як в дійсності ця залежність не завжди забезпечується. Тому запропоновано цю залежність розглядати через показник техномісткості виробів, однак при цьому його розрахунок потрібно здійснювати через коефіцієнт техномісткості, виражений не через коефіцієнто-техно-години, а у вартісному виразі, тобто у розрахунку на 1 грн. основної заробітної плати виробничих робітників. Таким чином, використання заробітної плати, скоригованої на коефіцієнт техномісткості, дає можливість здійснювати точніший розподіл витрат на утримання й експлуатацію обладнання на окремий вид продукції.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і подано нове вирішення наукової проблеми, що полягає в розробці теоретико-методологічних та практичних засад формування витрат на виробництво продукції у сучасний період на підприємствах молочної галузі. Результати проведеного дослідження дають підстави для таких висновків:

1. Формування витрат на виробництво продукції неможливе без відповідної методологічної основи. З огляду на це виникає необхідність в уточненні економічного змісту категорії витрати на виробництво. Витрати на виробництво - вихідна база виробничої собівартості. Вони виникають у процесі виробництва, а собівартість є кінцевим результатом виробничої діяльності.

2. Основа формування витрат на виробництво продукції - їхня класифікація. Вона має повною мірою відображати всі характерні ознаки, згідно з якими відрізняються одні витрати від інших. Виявлено недоліки у практиці групування витрат та доведено доцільність використання групування витрат залежно від зміни обсягу випуску продукції на постійні та змінні. Такий підхід у групуванні витрат істотно спрощує методику складання калькуляції і кошторису витрат та дає змогу гнучкіше реагувати на зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищах.

3. Методологія формування витрат на виробництво продукції потребує радикального переосмислення змісту, принципів, методів та інструментарію. Запропоновані принципи формування витрат мають базуватись на можливості суцільного і вибіркового контролю величини витрат, достовірності та реальності інформаційної бази, використанні методів, спрямованих на оптимізацію витрат за критерієм їхньої мінімізації.

4. Проведена у дисертації систематизація організаційно-виробничих характеристик функціонування молокопереробних підприємств дозволила визначити особливості формування витрат на виробництво молокопродукції (висока питома вага матеріальних витрат, територіальна розосередженість підприємств щодо джерел сировини і місць споживання, сезонність виробництва та наявність значного асортименту випуску продукції).

5. Враховуючи особливості молокопереробного виробництва, запропоновано використовувати комплексний підхід до вибору показників оцінювання рівня витрат на виробництво продукції та введено для використання практичній діяльності молокопереробних підприємств показник граничної матеріаломісткості виробництва, за допомогою якого на основі порівняння з матеріаломісткістю виробництва можна визначити, як змінюється рівень використання матеріальних ресурсів у цьому періоді

порівняно з плановим.

6. Вивчення факторів впливу на величину виробничих витрат дало змогу запропонувати методику калькулювання витрат за обмеженою собівартістю, на основі якої здійснено детальний аналіз впливу окремих елементів змінних витрат на величину маржинального прибутку, а саме: витрат на сировину і матеріали, транспортно-заготівельних витрат, витрат на заробітну плату та інших змінних витрат.

7. Механізм об'єктивного формування витрат на виробництво значною мірою залежить від правильного й обґрунтованого розподілу непрямих витрат на окремі види продукції. Як базовий параметр розподілу непрямих витрат найчастіше використовують основну заробітну плату виробничих робітників. Доведено, що розподіл цих витрат пропорційно до заробітної плати відображає необ'єктивні дані щодо собівартості окремих видів продукції, оскільки через комплексну автоматизацію і механізацію виробництва зв'язок між заробітною платою та витратами на утримання й експлуатацію обладнання визначається прямою залежністю, тоді як ця залежність не завжди забезпечується. Запропоновано таку залежність розглядати через показник техномісткості виробів, але при цьому його розрахунок здійснювати через коефіцієнт техномісткості, виражений не через коефіцієнто-верстато-години, а у вартісному вигляді, тобто в розрахунку на 1 грн. основної заробітної плати виробничих робітників.

8. Доведено доцільність використання економіко-математичних методів та запропоновано модель оптимізації витрат на виробництво продукції, яка ґрунтується на накопиченні статистичних даних щодо зміни ринку збуту, змінних витрат та ринку сировини, які є найбільш динамічними при постановці задачі.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Публікації у фахових виданнях:

1. Лотиш О. Я. Фактори формування витрат на виробництво продукції підприємств переробної промисловості // Українська наука: минуле, сучасне майбутнє. За ред. Б. Лановика. – Тернопіль: Економічна думка. – 1999. – С. 177-179.

2. Лотиш О. Я. Удосконалення системи управління затратами виробництва // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Вип. 17. – Тернопіль: Економічна думка. – 2001. – С. 17-19.

3. Лотиш О. Я. Комплексний підхід до вибору показників оцінки рівня витрат на виробництво продукції // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені В. Гнатюка. Серія: економіка. – 2002. – № 10. – С. 232-233.

4. Лотиш О. Я., Хопчан М. І. Аналіз структури витрат виробництва підприємств молокопереробної промисловості // Наукові записки: Зб. наук, праць кафедри економічного аналізу. 4.1. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – № 1. – С. 86- 88 (особистий внесок автора – здійснено аналіз динаміки структури витрат на виробництво продукції).

5. Хопчан М. І., Лотиш О. Я., Тормоса Ю. Г. Стратегічні напрямки зниження витрат на виробництво продукції молокопереробних підприємств // Стратегія економічного розвитку України: Наук. зб. - К.: КНЕУ, 2002. – № 2. – С. 407-415

(особистий внесок автора – запропоновано резерви і фактори зниження витрат, що враховують специфіку виробництва молочної продукції).

6. Лотиш О. Я. Економіко-математична модель оптимізації витрат на виробництво продукції підприємницьких структур / Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного інституту: 36. наук, праць. Вип.4. – Чернівці, 2003. – С. 317-320.

Публікації в інших виданнях:

7. Лотиш О. Я. Нові підходи до формування витрат на виробництво продукції промислових підприємств // Науковий журнал ради молодих вчених Тернопільської академії народного господарства. Вип.1. – Тернопіль, 1999. – С. 55-58.

8. Лотиш О. Я. Методологічні принципи розподілу непрямих витрат на окремі види продукції / Матеріали науково-практичної конференції "Стратегія розвитку вітчизняних підприємств". – Тернопіль, 2003. – С. 291-293.

9. Лотиш О. Я., Гринчуцький В. І. Обґрунтування зниження витрат виробництва на основі комплексного використання вторинної молочної сировини / Праці Четвертої міжнародної наукової конференції студентів та молодих учених "Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання". Ч. 2. – Донецьк: ДонНУ, 2003. – С. 186-188 (особистий внесок автора-запропоновано чинники зниження витрат).

АНОТАЦІЯ

Лотиш О.Я. Формування витрат на виробництво продукції молокопереробних підприємств. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами. – Тернопільська академія народного господарства, Тернопіль, 2004.

Дисертацію присвячено актуальним питанням формування витрат на виробництво продукції підприємств молочної промисловості у сучасних умовах економіки України.

Уточнено визначення поняття "витрати" та відображено значення зниження витрат на виробництво продукції на проміжні і кінцеві показники діяльності підприємства. Розширено механізм формування витрат на виробництво продукції та обґрунтовано систему показників оцінювання рівня витрат. Досліджено розвиток підприємств молочної галузі та зроблено аналіз динаміки структури виробничих витрат з врахуванням специфіки діяльності молокопереробних підприємств. Проведено факторний аналіз ефективності формування витрат на виробництво за методом обмеженої собівартості. Подано рекомендації щодо вдосконалення розподілу непрямих витрат на одиницю продукції підприємств досліджуваної галузі. Розроблено модель оптимізації витрат на виробництво молокопродукції.

Ключові слова: витрати на виробництво, молокопереробні підприємства, прямі та непрямі витрати, управління витратами, оптимізація витрат.

АННОТАЦИЯ

Лотыш О.Я. Формирование издержек на производство продукции молокоперерабатывающих предприятий. – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.01 – экономика, организация и управление предприятиями. – Тернопольская академия народного хозяйства, Тернополь, 2004.

Диссертация посвящена актуальным вопросам усовершенствования процесса формирования издержек на производство продукции, что способствует повышению эффективности деятельности предприятий молокоперерабатывающей промышленности в условиях рыночных отношений.

Раскрыто экономический смысл понятия "издержки", "себестоимость", их место и значение снижения для расчета основных технико-экономических показателей деятельности предприятия. Рассмотрена классификация издержек как одного из основных аспектов эффективного их формирования. Исследовано состояние и особенности функционирования молокоперерабатывающих предприятий, а также направления усовершенствования их деятельности в условиях рынка. По мнению автора, издержки производства необходимо рассматривать как исходную материальную основу себестоимости продукции, поскольку она отображает издержки с точки зрения накопления и дает возможность одновременно судить об уровне действительных издержек.

Большое значение в процессе формирования издержек производства имеет обоснованная их классификация. Автор пришел к заключению, что деление издержек по отношению к объему производства на переменные и постоянные весьма актуально в условиях рынка, поскольку оно способствует правильному составлению калькуляции производственной себестоимости, расчету маржинальной прибыли и определения условия безубыточности производства.

Исследование деятельности молокоперерабатывающих предприятий позволило определить особенности их производственного процесса, а именно: сезонность поступления молочного сырья, значительная территориальная рассредоточенность предприятий, присутствие значительной доли вторичных ресурсов и транспортно-заготовительных издержек, материалоемкость производства молокопродукции.

Рассмотрены особенности формирования издержек производства и их структуры, основные факторы формирования издержек, а также разработана система показателей оценки уровня издержек производства с использованием комплексного подхода. В ходе анализа формирования издержек производства автором исследовано, что издержки на сырье и материалы составляют 75%, а все остальные - 25%. Особенность такой структура себестоимости продукции обусловлена тем, что молокоперерабатывающая промышленность перерабатывает сырье, которое является продукцией такой трудоемкой отрасли сельского хозяйства, как животноводство и практически в нем уже отображены затраты труда работников животноводства и поэтому молоко является дорогостоящей продукцией.

Усовершенствована действующая система показателей оценивания уровня издержек производства и, учитывая материалоемкость производства молокопродукции, предлагается использовать в практике деятельности предприятий показатель предельной материалоемкости, на основании которого можно дать оценку уровня материальных издержек производства.

Рассмотрены основные элементы управления издержками производства, обосновано использование зарубежного опыта в управлении издержками, а также

наведены весомые аргументы усовершенствования распределения косвенных издержек между отдельными видами продукции. Обращено внимание, что практике управления издержками производства на отечественных предприятиях уделяется недостаточное внимание, которое в основном сосредотачивается на процессе планирования издержек и составления калькуляции на основании полных издержек. Автором предлагается использовать зарубежный опыт управления издержками, а именно, систему своевременного производства, ограниченной себестоимости и контроль динамики издержек.

Усовершенствование процесса формирования издержек производства показано автором на примере модели их оптимизации, целевой функцией которой является минимум издержек, Универсальность данной модели оптимизации состоит в том, что полученные результаты можно определить на любой промежуток времени от декады до года.

Предложены рекомендации по распределению косвенных издержек производства между отдельными видами продукции, способствующие усовершенствованию процесса планирования издержек на производство молокопродукции.

ANNOTATION

Lotysh O.Y. Costs Formation for Production of Milk Processing Enterprises Products. – Manuscript.

Dissertation for the obtaining of the scientific degree of the economic sciences candidate according to the speciality 08.06.01 – economics, organization and enterprises management. – Ternopil Academy of National Economy, Ternopil, 2004.

The dissertation is devoted to the actual problems of the costs formation for the production at the production at the enterprises of milk processing industry in modern conditions of Ukraine's economics.

A notion 'costs' is defined more precisely, the meaning of reduction in costs for products production on intermediate and final indexes of an enterprise activity is worked out. The mechanism of costs formation for the products production is expanded, the evaluation indexes system of the costs level is proved. The development of the enterprises of milk processing industry is investigated, the analysis of production costs structure dynamics taking into account specific feature of milk processing enterprises activity is done. The factor analysis of the costs formation effectiveness for the production according to the constrained costs method is carried out. Recommendations concerning indirect costs distribution improvement on the product unit of the investigated industry enterprises are given. The model of the costs optimization for the milk products production is worked out.

Keywords: production costs, milk processing enterprises, direct and indirect costs, costs management, optimization of costs.