

Міністерство освіти і науки України
Львівський національний університет імені Івана Франка

На правах рукопису

КОЛБАБА ОЛЕГ АНАТОЛІЙОВИЧ

УДК 657.471.1 (477)

ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ
МОЛОКОПЕРЕРОБНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ УКРАЇНИ

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами
економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Ковалюк Олексій Миколайович
доктор економічних наук, професор

Львів-2015

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	10
1.1. Суть та класифікація виробничих витрат	10
1.2. Теоретичні засади обліку і аналізу виробничих витрат у системі управління	31
1.3. Технологічні й організаційні особливості діяльності молокопереробних підприємств та їх вплив на побудову обліку витрат виробництва.....	48
Висновки до розділу 1.....	64
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ.....	67
2.1 Загальні принципи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах.....	67
2.2. Особливості обліку витрат за калькуляційними статтями	85
2.3. Організація обліку витрат виробництва за технологічними циклами і центрами відповідальності.....	101
Висновки до розділу 2.....	119
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ.....	122
3.1. Оцінка стану та прогнозування витрат за елементами в молокопереробних підприємствах.....	122
3.2. Використання асортиментно-структурних моделей оптимізації виробничих програм та їх вплив на витрати молокопереробних підприємств.....	137
3.3. Кореляційно-регресійний аналіз виробничих витрат та собівартості в молокопереробних підприємствах.....	150
Висновки до розділу 3.....	161
ВИСНОВКИ.....	164
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	168
ДОДАТКИ.....	190

ВСТУП

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. Пушкара, 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 і

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 в частині виробничих витрат і перспективою адаптації такого досвіду до вітчизняних умов господарювання. Саме тому необхідність ґрунтовного дослідження й удосконалення теоретичних засад та прикладних аспектів обліку й аналізу виробничих витрат в 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”, “затрати” та вдосконалити класифікацію виробничих витрат в залежності 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 в 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 та математичного

програмування – для дослідження стану молокопереробних підприємств в Україні і 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 та інших держав; аналітичні і статистичні матеріали Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, облікова інформація та 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”, “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 в 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 та характеристика організаційно-технологічних особливостей молокопереробних підприємств України та їх впливу на облік виробничих витрат шляхом виділення відносно позитивних та 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 та 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 і 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 в 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 20.11.2015р.). 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 27.11.2015р.).

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” (Львів, 2012 р.); “Актуальні проблеми функціонування господарської системи України” (Львів, 2013 р.; Львів, 2014 р.; Львів, 2015 р.); “Макроекономічні проблеми інвестиційно-інноваційного розвитку” (Київ, 2013 р.); “Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства” (Львів, 2014 р.); “Управління інноваційними процесами в економічній системі України” (Львів, 2014 р.); “Стратегічні орієнтири розвитку економіки України” (Львів, 2015 р.); “Розвиток національної економіки: теорія і практика” (Івано-Франківськ, 2015 р.); “Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу” (Івано-Франківськ, 2015 р.) та всеукраїнській науково-практичній конференції “Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу: теорія, методологія, організація” (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 в 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, 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 сторінці.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1. Суть та класифікація виробничих витрат

Оперативне інформаційне забезпечення щодо понесених на виробництво продукції витрат є необхідною потребою управління у сучасних умовах господарювання. Ринок виступає середовищем, де основним чинником стабільності та підвищення прибутковості господарської діяльності підприємств є зниження виробничих витрат. Воно досягається створенням дієвої системи бухгалтерського обліку та аналізу.

Слово “витрати” використовується доволі часто, а його поняттєва складова залежить від ситуацій застосування даного терміна. В сучасній науковій літературі цей термін рідко використовується без прикметника, що говорить про широкий спектр застосування даного слова. Різноманіття значень та застосувань цього поняття у різних країнах зумовили широку еволюцію сутності витрат. На сучасному етапі витрати обмежують прибуток, визначають мінімальну ціну продукції, конкурентоспроможність та методи “цінової боротьби”.

Дослідженню сутності витрат виробничих підприємств присвячені роботи зарубіжних економістів Н. Бартельса [204], Л. Валзера [199], Х. Вернеке [16], Р. Гаррісона [22], У. Гьотце [196], К. Друрі [42], К. Уорда [173], Г. Фанделя [174], П. Хорвата [198], Ч. Хорнгрена [197], Л. Чезаро [202], А. Шмідта [207], Дж. К. Шима [191] та ін.

Серед сучасних українських економістів суть витрат та особливості управління ними у підприємствах відображено у наукових працях таких вчених: П. Й. Атамаса [3], О. Г. Білої [6], Ф. Ф. Бутинця [12], Ю. М. Великого [15], Т. А. Войтенко [17], С. Ф. Голова [28], М. Г. Грешака [30], О. Д. Гудзинського [31], І. Є. Давидовича [33], В. А. Дерія [36], З. В. Задорожного [50], О. М. Ковалюка [60], П. О. Куцика [82], В. О. Озерана [106], Г. О. Партин [113], М. С. Пушкара [133], Н. П.

Скригун [152], М. І. Скрипник [156], В. В. Сопка [161], В. Я. Фаріона [175], А. В. Череп [186], В. Р. Шевчук [190] та ін.

Аналіз останніх дисертаційних досліджень 2015 року, що стосуються виробничих витрат, показує збільшення потреб виробників в оперативній інформації про обсяги здійснених витрат на виробництво продукції (О. В. Абрамова [1], О. О. Андросенко [2], Є. О. Мініна [94], О. П. Осадчук [108]). Протягом 2010-2014 років за спеціальністю 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” з питань, безпосередньо пов’язаних із виробничими витратами, були захищені дисертації О. В. Лишиленко [88] (Київ, 2010), В. М. Пархоменко [115] (Житомир, 2011), В. А. Дерія [38] (Тернопіль, 2012), М. І. Скрипник [155] (Київ, 2012), О. В. Боднар [7] (Житомир, 2013), Г. А. Говди [27] (Львів, 2013), Р. Р. Дутчака [47] (Київ, 2013), Л. Г. Столяр [164] (Київ, 2013), О. Ю. Дашкевича [35] (Київ, 2014), О. В. Іванюти [54] (Житомир, 2014), К. І. Кузьмінської [80] (Львів, 2014), К. М. Скитиби [151] (Київ, 2014).

Упродовж 2001-2009 років питання управління витратами та калькулювання в молокопереробних підприємствах були висвітлені у дисертаційних дослідженнях таких авторів: Т. Л. Мостенська [100] (Київ, 2001), К. Г. Юрченко [193] (Київ, 2002), Ю. М. Захарченко [51] (Харків, 2003), Р. В. Глібов [25] (Житомир, 2004), В. Г. Кудлай [79] (Київ, 2004), В. Д. Хурдей [178] (Харків, 2004), Н. М. Дробот [41] (Дніпропетровськ, 2006), О. А. Козак [64] (Київ, 2006), Н. В. Микуляк [95] (Харків, 2006), О. В. Пащенко [117] (Київ, 2006), О. М. Щербатюк [192] (Київ, 2006), С. В. Васильчак [14] (Київ, 2007), В. І. Душка [48] (Львів, 2007), М. О. Карпенко [55] (Київ, 2007), Ю. П. Майданевич [89] (Київ, 2008), О. М. Одінцов [105] (Тернопіль, 2008), Х. І. Пастернак [116] (Миколаїв, 2008), В. І. Радько [135] (Київ, 2008), С. Р. Теслюк [166] (Львів, 2008), П. Ю. Ткачук [169] (Луганськ, 2008), О. А. Гнатенко [26] (Київ, 2009).

Як зазначає М. І. Скрипник [156, с.70], найчастіше автори дисертацій про витрати приділяли увагу таким проблемним питанням: організація та комп’ютеризація обліку на підприємстві (5 %), місце облікової інформації про витрати у системі управління підприємством (10 %), розробка системи управління

і обліку витрат, яка повинна сприяти підвищенню ефективності використання ресурсів та реалізації конкурентних переваг підприємства (27 %), сутність витрат, їх класифікація, яка б відповідала цілям управління (8 %), недоліки нормативного регулювання обліку витрат та необхідності наближення національних стандартів до міжнародних (6 %), документування, звітність щодо витрат, інформаційне забезпечення управління витратами, кількісний показник яких практично не змінюється (3 %), податковий аспект обліку витрат (2 %), аналіз, контроль та аудит витрат (35 %).

У своєму розвитку вчення про витрати завжди змінювалися: від першоджерел витрат, їх місця у веденні господарства до створення нових принципів, складових та елементів у бухгалтерській системі. Відомо, що Ф. Кене першим поділив витрати на капітальні вкладення (інвестиційні витрати) та витрати виробництва, торгівлі (поточні витрати), але базові знання про витрати витікають із теорії вартості. А. Сміт ввів у обіг поняття абсолютних витрат, а Д. Рікардо створив теорію порівняльних витрат. Під терміном “витрати” класики розуміли “середні суспільні витрати на одиницю, тобто те, що коштувала окрема одиниця продукції на середньому підприємстві або чому дорівнюють середні витрати на усіх підприємствах, що належать до галузі [39, с. 175]”.

Г.В. Ростовська зазначає, що основи сучасного бачення витрат закладено у XIX ст., а поділ витрат на постійні і змінні зумовили розвиток теорії витрат як самостійного об'єкта управління [140, с. 269].

Проблеми витрат виробництва розглядає І. О. Белебега: “Якщо зусилля на виготовлення продукції є первісними, основоположними, то, природно, вони є базисними витратами підприємства. Саме за допомогою цих витрат здійснюється процес поєднання живої та уречевленої праці, тобто безпосереднє виробництво. Над базисними функціонують інші різні витрати, які викликаються розподільчими, транспортними, сервісними, координаційними процесами, і прямо чи опосередковано пов'язані з виробництвом, обігом продукції” [5, с.20].

Сутність поняття “витрати” можна розглядати у багатьох трактуваннях. Зупинимося на основних понятійних моментах та авторах, що їх відображають (рис.1.1).

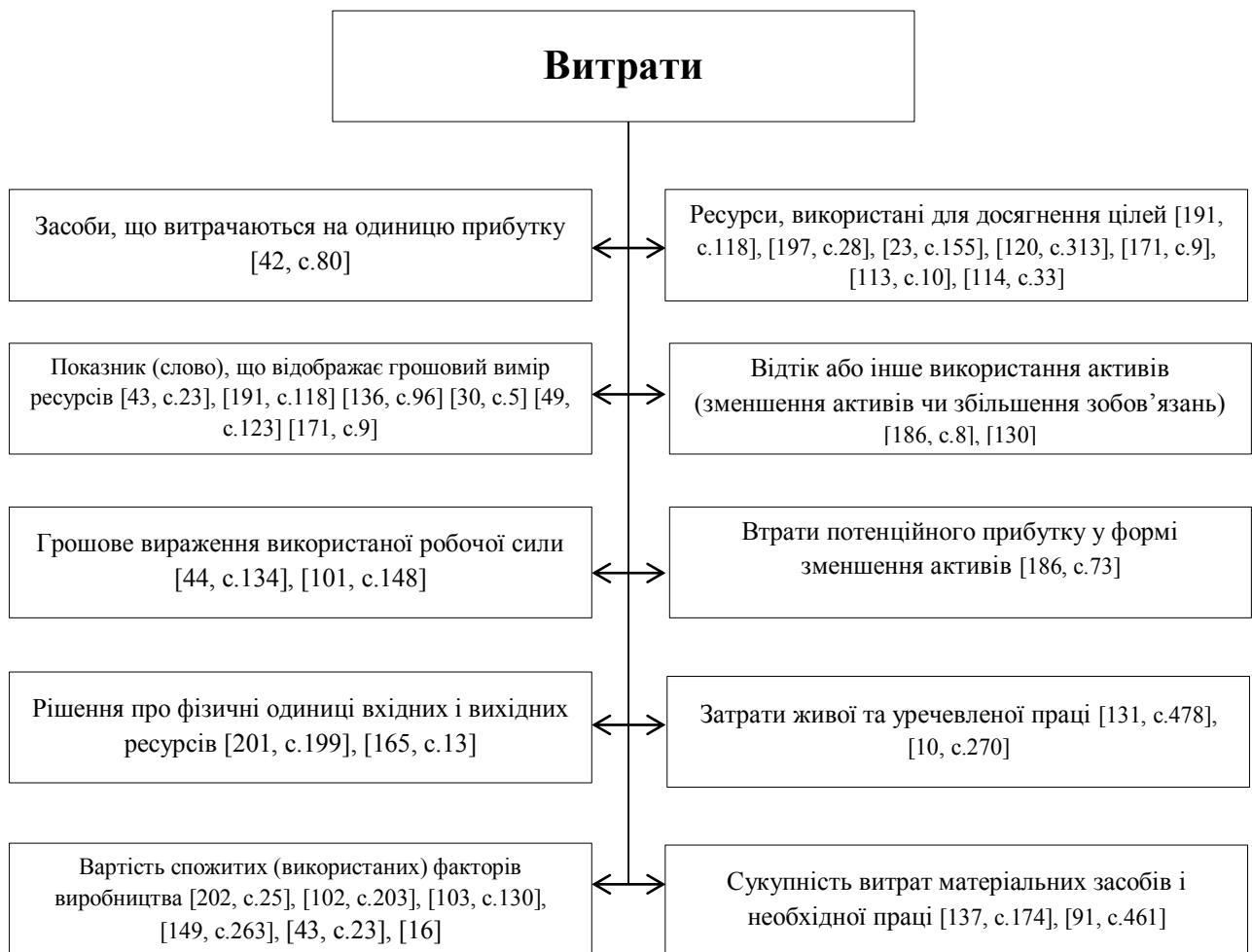


Рис. 1.1. Сутність поняття “витрати” у економічній літературі
Джерело: Складено автором.

Отже, найчастіше автори розглядають аналізоване поняття в контексті ресурсів, використаних для досягнення певних цілей.

Сучасна теорія витрат еволюціонувала в межах розробок вчених економістів усіляких наукових шкіл, напрямів і течій. Усі підходи значно впливали на формування окремих напрямів уявлення сутності витрат та їх класифікації в ринковій економіці, а часом і визначали базисні засади такої теорії.

Еволюція поняття витрати пройшла випробування часом та зміною термінів. На сучасному етапі і досі використовуються терміни видатки, затрати, витрати, виплати в Україні; издержки, расходы, затраты в Росії; cost, expenditure, expense,

disbursement, outgoings в англомовних країнах; auswand, ausgaben, kosten, auslagen в Німеччині; dépense, coût, frais, charges у Франції.

Поняття “витрати” (та собівартість як сума витрат) залишається найменш визначеним словом в обліку, оскільки використовується в багатьох різних значеннях. Це характерно не тільки для англійської мови, де слово “cost” одночасно означає: “собівартість”, “вартість”, “витрати”, “затрати”. Якщо в російській мові використовують окремі поняття “издержки” (вхідні витрати), “затраты” (витрати виробництва), “расходы” (витрати періоду) для уточнення особливостей використання (етапів руху) ресурсів в процесі організаційного циклу, то в українських нормативно-правових актах поширеним є термін “витрати”, що додатково ускладнює визначення сутності цієї категорії [156, с. 9].

Найпоширенішим терміном англомовних країн є термін “cost” (витрата). Він розуміється в декількох значеннях:

- 1) ціна, сплачена за набуття, виробництво, завершення чи підтримки чогось;
- 2) кошторис чи витрачання грошей, часу тощо;
- 3) пожертва, втрата чи штраф;
- 4) вимога сплатити міру вартості в процесі обміну.

Порівняно з ним, термін expenditure трактується як щось витрачене чи акт витрачання; термін expense як витрата, виплата, акт виплати; disbursement – як витрачені чи виплачені гроші [205].

У вітчизняних авторів знаходимо наступні тлумачення щодо порівнюваних термінів: видатки – це ціна (грошовий вимір вартості) суми ресурсів фірми, що використовуються з певною метою; затрати – зменшення активів або збільшення зобов’язань, пов’язане з виникненням видатків; виплати – це платежі грошовими коштами [122, с.312-313].

Різноманітність підходів до визначення понять “витрати” і “затрати” набуває широкого змісту на сучасному етапі розвитку економіки.

Розглядаючи законодавчу базу визначення досліджуваних понять, варто звернути увагу на відсутність тлумачення терміна “затрати”, що зумовлює його визнання лише у внутрішньогосподарському обліку. У нормативних актах

України (П(С)БО 16, п.6) наводиться тільки термін “витрати”, під яким розуміється зменшення активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства [130].

Цікавий парадокс нормативної бази України зауважує М. І. Скрипник [153], констатує, що в Плані рахунків назви рахунків класу 8 та класу 9 включають термін “витрати”, в П(С)БО 16 “Витрати” у п. 21, 22 при визначенні економічних елементів витрат вказується матеріальні затрати, а у формі № 2 “Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)” ряд. 2500 має назву “Матеріальні затрати”. В даному випадку має місце неточний переклад аналогічних термінів з іноземних мов, зокрема російської. Адже на нормативному рівні відбувається синергія трьох російських термінів в один, що перевантажує суть вітчизняного терміна “витрати”.

Російські науковці першочергово ввели термін “затраты” як економічно однорідний елемент. Це дало змогу провести дивергенцію термінів в процесі виробництва при виході на ринкову економіку. Термін “издержки” пройшов еволюцію від “...сукупності затрат живої та уречевленої (матеріальні засоби) праці на виготовлення продукту [131, с.478]” до “...реальних чи припущених затрат, що стосуються експлуатації чи структури фінансів підприємства [189, с.270]”, залишився супутнім терміну “виробництво” і трактується лише в його контексті. Натомість російський термін “расходы” є узагальненим, має широке поле для коригування відповідно до нових економічних умов і став передумовою українського терміна “витрати”. Згідно з російським ПБУ 10/99 “Расходы организации”, затвердженим наказом Мінфіну Росії від 06.05.1999 р. № 33н (зі змінами та доповненнями), окрім збігів з вітчизняним П(С)БО 16 “Витрати”, зазначено, що “...при формуванні витрат за звичайними видами діяльності повинно бути забезпечено їх групування за наступними елементами: матеріальні затрати; затрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби; амортизація; інші затрати. Для цілей управління в бухгалтерському обліку організовується облік витрат за статтями затрат. Перелік статей затрат встановлюється організацією самостійно...”[125, с.337]. Тобто, прогресивна форма російського

тлумачення забезпечує зв'язок дивергованих термінів за допомогою слова “затрати”.

М. І. Скрипник [156] наголошує, що необхідність розрізнення понять “затрати” і “издержки” пов'язується з диференціацією ресурсів, необхідних для виробництва та їх вартісною оцінкою. Пропонується виокремлювати наступні відмінності між аналізованими поняттями:

- “издержки” можуть виникати без витрат, затрати завжди пов'язані з витратами (хоча і можуть відрізнитися від витрат у випадку, якщо товари, матеріали, які надійшли в одному періоді, повністю або частково витрачаються в іншому періоді);

- затрати охоплюють всі витрачені на підприємстві матеріальні цінності, “издержки” стосуються лише безпосередньо виробництва продукції;

- “издержки” є одним із найважливіших внутрішньовиробничих індикаторів управління підприємством, а затрати є важливим показником при представленні підприємства у зовнішній сфері, оскільки у річній бухгалтерській звітності за основу приймаються не “издержки”, а затрати.

Ю.С. Погорелов [122] наголошує, що поняття затрат вперше сформульовано О. Шмаленбахом, який розглядав затрати без їхнього зв'язку з реальними грошовими потоками, а наступне розуміння затрат як форм платежів за використувані блага, отримані з зовнішнього середовища, сформував Г. Кох. І хоча затрати пов'язані з вартістю ресурсів, але статичне визначення затрат не в повній мірі відбиває динамічний характер їхнього формування.

Німецький учений Г. Фандель [174] у праці “Теорія виробництва і витрат” зазначає, що витрати (Kosten) – це “затрати факторів виробництва у вартісному вимірі; термін затрати (Einsatz) автор тлумачить як “участь факторів виробництва у виробничому процесі шляхом їхнього поглинання або часткової віддачі виробничого потенціалу [174, с. 460]”. Інший німецький вчений Герберт Зейт тлумачить затрати як “закупівельну ціну, яка в рамках підприємства оцінює споживання товарів і послуг [208, с. 26]”, водночас наголошуючи, що “між

витратами і затратами, так як між доходами і виторгом, існують речові, часові та цінові відмінності [209, с. 28]”.

Німецькі вчені Н. Бартелс і Й. Фішер відображають конвергенцію та поєднання термінів затрати (Aufwand) і витрати (Kosten) (рис.1.2), трактуючи затрати як поняття фінансового обліку, а витрати як поняття обліку доходів і витрат [204, с.22].

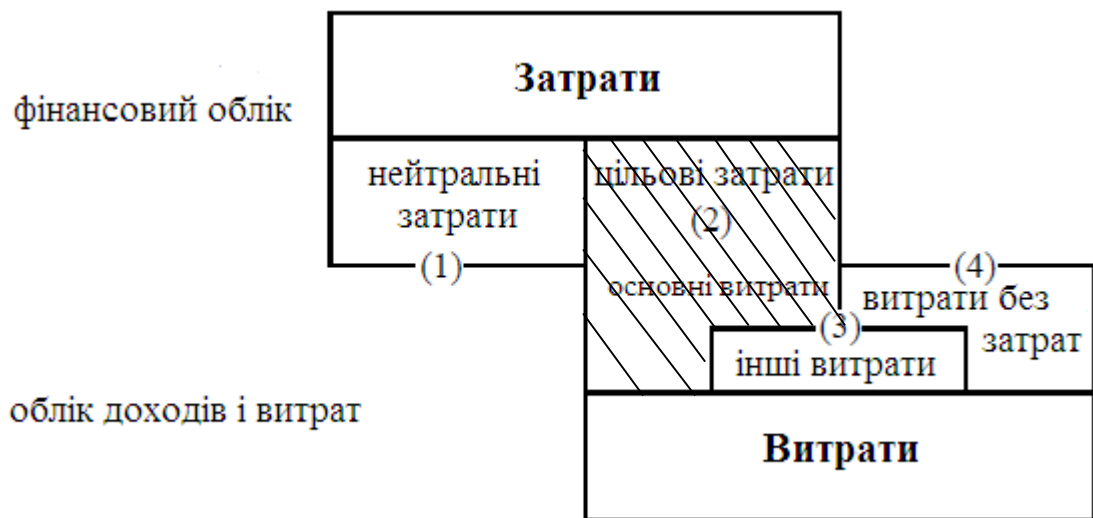


Рис.1. 2. Поєднання затрат і витрат

Джерело: Складено автором.

На даному рисунку зображено проміжні види витрат і затрат:

(1) – нейтральні затрати, тобто позареалізаційні витрати. До них належать такі, що не відносяться до виробництва (betriebsfremd), наприклад, заощадження; надзвичайні (außerordentlich), продаж об’єктів не за балансовою вартістю; і ті, що не відносяться до періоду (periodenfremd), податкові чи орендні платежі;

(2) – основні витрати чи цільові затрати. До них належать витрати на сировину, матеріали, зарплату;

(3) – витрати, затрати яких відповідають іншим рівням (калькуляційна амортизація, калькуляційні ризики);

(4) – витрати без затрат, тобто додаткові витрати. Наприклад, адміністративні витрати.

На рис.1.2 основним дивергуючим елементом є (2), що може трактуватися і як затрати (участь факторів виробництва для певної цілі), і як витрати (наявність вартісної оцінки факторів у певному періоді).

На сучасному етапі поняття “затрати” може змінюватися лише в межах зміни елементів виробництва, натомість зміна поняття “витрати” відбувається паралельно зі зміною та розвитком розуміння ведення економічної діяльності. Дедалі частіше дане розуміння відходить від поняття “ресурси”, стаючи складовою поняття “рішення”. Формування нового трактування витрат як грошового виразу рішень, пов’язаних з отриманням та використанням засобів для функціонування діяльності підприємства за умови достовірної оцінки рішень підтверджується сучасними принципами ведення бухгалтерського обліку. Зокрема, принцип єдиного грошового вимірника та наявність форм звітності дозволяють відобразити всі групи рішень в межах бухгалтерського обліку. Відповідно, розуміння виробничих витрат як грошового виразу рішень, пов’язаних з купівлею та використанням засобів для функціонування виробничої діяльності підприємства не може цілком відповідати внутрішньогосподарському поняттю “затрати”, оскільки останнє не потребує обов’язкової вартісної оцінки. Воно стає супутнім поняттю “ресурси”. Таким чином доводяться запропоновані Гербертом Зейтом речові відмінності досліджуваних понять.

Різницю між витратами і затратами зустрічаємо у Н. Цветкової, яка зазначає, що затрати слід розуміти як ресурси, “...які використовуються для виготовлення продукції та включаються в її собівартість. Затрати на продукт відображають в балансі як активи на рахунку 23 “виробництво” і не застосовують при визначенні фінансового результату. Термін витрати не застосовують у виробничій діяльності, оскільки витрати не включаються у собівартість продукції. Вони є витратами періоду і їх вираховують із суми доходів при визначенні фінансового результату, виходячи із принципу нарахування і відповідності доходів і витрат [181, с. 16]”.

Професор В. В. Сопко розглядає затрати як загальноекономічне поняття, яке характеризує використання речовин та сил природи у процесі господарювання [161, с.429].

На думку проф. О. В. Олійник, у вітчизняній економіці доцільно вживати термін витрати, оскільки українці його використовують доволі тривалий період. Відповідно, поняття затрати застосовували в значенні затрата, тобто: 1) втрата, утрата, шкода; 2) знищення [107, с146-147]. Але в сучасних умовах, коли підприємства можуть вільно купувати і продавати товари на внутрішніх і зовнішніх ринках, важливим завданням бухгалтерського обліку є забезпечення правильності формування цін на товари [90, с.30], а ціноутворення оперує поняттям “витрати”.

Професор В.А. Дерій наголошує, що у вітчизняній економічній науці доречно використовувати термін витрати. Поняття затрати можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць), реальних грошей на придбання товарно-матеріальних цінностей. За суттю термін затрати логічно застосовувати, коли йдеться про індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці. Якщо цей грошовий вимірник є загальним (узагальнюючим) вимірником у сучасному обліку, то слід використовувати термін витрати, щоб уникнути помилок [36, с. 23].

Ю. С. Погорелов розглядає термін витрати як “неминулі затрати підприємства, що сформувалися раніше і перетворилися на минулі в даному звітному періоді [122, с. 600]”, водночас трактуючи затрати як “вартісне вираження обміну і трансформації ресурсів підприємства, а також їхнього невідшкодованого виходу за межі підприємства [122, с. 602]”.

Затрати відображають використання виробничих ресурсів, а витрати – втрату сукупних ресурсів. Затрати можуть декілька разів перетворюватися в ресурс і знову в затрати, поки не стануть витратами.

Аналіз вітчизняних джерел свідчить, що проблема тлумачення термінів “витрати” та “затрати” як облікових категорій описується у роботах невеликої кількості науковців. Терміни “витрати” та “затрати” можуть вважатися синонімічними. Чітке розмежування термінів відсутнє в економічних літературних джерелах, що доповнюється відсутністю терміна “затрати” у нормативній базі України. Правильній інтерпретації термінів заважає

некоректний переклад відповідних слів з російської та іноземних мов. Проте, для подальшого інтегрованого розвитку бухгалтерського обліку в Україні, необхідне правильне тлумачення згаданих облікових категорій як таких, що безпосередньо впливають на визначення фінансового результату. Варто погодитися з думкою вітчизняних авторів щодо тлумачення терміна “витрати” як це зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов’язань підприємства, що веде до зменшення капіталу, а “затрати” як вартісне вираження використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів [186, с. 272].

Виникнення витрат, саме по собі, не є негативним фактором, оскільки затрати спрямовані на створення нових ресурсів. Виникнення витрат завжди означає, що підприємство залишається без своїх ресурсів [153, с. 239].

У вітчизняній нормативно-правовій системі поняття витрати розглядають наступні документи законодавчої та виконавчої влади, зокрема: Податковий Кодекс України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулюванню собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, методичні рекомендації по формуванню собівартості будівельно-монтажних робіт, методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства, методичні рекомендації по формуванню складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності, методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку.

Визначення терміну “витрати” наводиться в пункті 3 НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”[129]. Під витратами розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). П(С)БО 16 фактично замінило всі існуючі раніше типові положення по плануванню, калькулюванню

собівартості продукції та обліку витрат, оскільки в стандарті використовуються терміни: елемент витрат, непрямі витрати, нормальна потужність [130].

У Податковому Кодексі України зазначено, що витрати – це сума будь-яких витрат у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов’язань [123].

Отже, законодавча практика щодо застосування терміна “витрати” є суперечливою, оскільки поряд із цим терміном у виробничій сфері існує поняття “затрати”. Відповідне розрізнення цих понять можливе при правильній класифікації витрат на підприємствах. Основні підходи до визначення поняття “витрати” узагальнено в додатку А.

Розглянемо відмінності понять “затрати” і “витрати” (табл. 1.1):

Таблиця 1.1

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)
	Є передуючими продажу продукції	Відносяться на продану продукцію чи товари
	Збільшення одних активів зі зменшенням 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

Джерело: Складено автором

Таким чином, витрати можна розуміти як відтік ресурсів із підприємства, що або відбувся, або відбудеться в найближчому часі. В той же час затрати є

використанням ресурсів, що, власне, ще не може стверджувати про вплив ресурсів із підприємства. Витрати визнаватимуться з визнанням доходу. Також коли використання ресурсів не впливало на появу іншого ресурсу. Дане твердження матиме сутність, наприклад, коли праця адмінперсоналу не призводить до можливої результативної матеріалізації ресурсу. В такому випадку згадані затрати на оплату праці адміністративних працівників визнаватимуться як витрати звітного періоду.

Отже, розуміння витрат як зменшення економічних вигід чи збільшення зобов'язань підприємства, містить у собі як витрати виробництва, що формують собівартість продукції, так і витрати, які безпосередньо не пов'язані з процесом виробництва. Багато правових документів використовує саме поняття “витрати”, що обумовлює необхідність застосування терміну. Тому під витратами виробництва розуміємо 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.

Класифікація є важливим інструментом в сфері управління витратами виробництва. За її допомогою обмежуються чи розширюються можливості управління. Американський спеціаліст у сфері управління підприємствами торгівлі Р. Маркін зазначає: “...класифікувати витрати – означає згрупувати їх в уніфіковані класи чи категорії, спираючись на попередньо розроблені (чи прийнятні) принципи такого групування [92, с. 54]”. Це сприяє своєчасній діагностиці позитивних чи негативних тенденцій зміни витрат і дає можливість коригувати заплановані показники. Класифікація витрат передбачає їх поділ на економічно однорідні групи з метою планування, облікового відображення, економічного аналізу та контролю [156, с. 77].

Проблема класифікації витрат в усіх своїх базисних засадах знаходила відбиття в працях вітчизняних учених економічного спрямування. Групування витрат, які пропонували такі дослідники, насамперед, мали межі традиційного бухгалтерського обліку щодо підходів до обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Класифікації витрат, запропоновані в такій постановці не змогли повністю відповідати задачам управлінського обліку витрат, оскільки вирізнялися певною функцією в системі калькулювання собівартості продукції. Витратна класифікація управлінської системи завжди матиме на меті допомогу для керівництва щодо прийняття правильних, ефективних та раціональних рішень, оскільки управлінець, що ухвалює рішення, має бути усвідомлений, які витрати чи вигоди вони за собою спричинять. Тому суть процесу класифікації витрат – це виділити ту частину витрат, на яку може вплинути керівник.

Виробничі витрати слід підрозділяти залежно від характеру виробництва (витрати основного, допоміжних виробництв і витрати непромислових виробництв і господарств), за підрозділами підприємства (цехами і дільницями), видами продукції та послуг, етапами виробничого процесу (стадіями, переділами, фазами).

Сукупність витрат на виробництво, що включаються до собівартості продукції, має бути класифікована за такими основними ознаками:

- відношення до процесу виробництва;
- економічна однорідність витрат;
- спільність їх виробничого призначення;
- відношення до звітного періоду;
- залежність від обсягу виробництва;
- спосіб включення до собівартості окремих видів продукції;
- місце виникнення;
- статті калькуляції;
- економічні елементи тощо [17, с. 20].

Вітчизняні автори [15, с. 25-26], [114, с. 34-36], [187, с. 79-80], [87, с. 25], [3, с.36], [120, с. 280-281], [165, с. 20], [179, с. 20], [42, с. 10], [22, с. 75], [202, с. 26] пропонують класифікувати витрати за такими ознаками:

- цільове призначення – поточні витрати/капітальні вкладення;
- ступінь еластичності до обсягу реалізації продукції – змінні/постійні;
- стан операційного процесу – витрати, пов'язані з виробництвом продукції/ витрати, пов'язані зі збутом продукції/ повні операційні витрати;

- можливість віднесення на конкретні результати операційної діяльності – прямі/ непрямі;
- ступінь доцільності – корисні/ марні;
- економічний зміст – матеріальні витрати/ витрати на оплату праці / відрахування на соціальні заходи / амортизація / інші витрати;
- конкретний вид витрат – калькуляційні статті;
- період віднесення поточних витрат – пов'язані з поточною операційною діяльністю/ будуть відшкодовані в майбутньому періоді;
- на виробництво і збут продукції – явні/ альтернативні/ постійні/ змінні/ валові/ середні/ граничні/ змінні/ змішані;
- ті, що утворюють собівартість продукції – матеріальні витрати/ витрати на оплату праці / відрахування на соціальні заходи / амортизація основних фондів і нематеріальних активів / інші витрати;
- характер зміни в короткостроковому періоді зі збільшенням обсягу виробництва – умовно-змінні/ умовно-постійні / змінні / постійні;
- характер участі у виробничому процесі – основні/ накладні;
- залежно від кількості елементів, що включають у себе – прості/ комплексні;
- залежно від часу здійснення і віднесення на собівартість – витрати поточного періоду/ витрати майбутнього періоду/ витрати минулого періоду;
- прийняття рішень – релевантні / нерелевантні;
- контроль виконання – контрольовані/ неконтрольовані;
- для визначення собівартості виготовленої продукції й одержання прибутку – вхідні й минулі/ собівартості і за період/ основні, накладні й непрямі;
- для ухвалення рішень і планування – майбутні/ очікувані/ минулі/ постійні і змінні/ напівзмінні/ напівпостійні/ прийняті і не прийняті в розрахунок/ безповоротні/ тимчасові/ інкрементні;
- за якими здійснюється контроль – регульовані/ нерегульовані;
- повнота здійснення витрат – вичерпані / невичерпані;
- послідовність формування і сфера виникнення – технологічна собівартість / цехова собівартість / виробнича собівартість / повна собівартість.

Практика організації управління витратами різних розвинених країнах має на меті низку варіантів щодо витратної класифікації. Це залежатиме від цілі та напрямів обліку витрат. Споживачі внутрішньої інформації виокремлюють таку позицію щодо обліку, яка видається раціональною при забезпеченні їх потрібною господарською інформацією.

У зв'язку з цим заслуговує на увагу класифікація витрат, запропонована К. Друрі. На його думку, перш за все, в обліку нагромаджується інформація про три категорії витрат: витрати на матеріали, робочу силу і накладні витрати. Потім узагальнені витрати розподіляються за напрямками обліку:

- 1) для калькуляції і оцінки собівартості виробленої продукції;
- 2) для планування і ухвалення управлінських рішень;
- 3) для здійснення процесу контролю і регулювання [186, с. 17-18].

Дослідження літератури призводить до висновку виокремлення у класифікації витрат напрямів, щодо яких раціонально об'єднувати певні види витрат. В цьому плані, проф. Я. В. Соколов окремив такі основні напрями: 1) для цілей калькулювання і бюджетування (забезпечує операції, що повторюються із певною періодичністю); 2) для прийняття ситуаційних стратегічних, оперативних і тактичних управлінських рішень; 3) для цілей контролю і управління підрозділами підприємства [160, с. 41].

Усі класифікаційні напрями забезпечують формування завдань, що необхідні для виконання в межах системи управління. Якщо сукупність витрат має на меті калькулювання, це забезпечує пряму наявність виробничих витрат у собівартості продукції; якщо витрати є згрупованими і передують прийняттю управлінських рішень, це полегшить роботу управління та дасть можливість оперативного впливу на обсяги витрат, що є чинником раціонального використання ресурсів. Аналогічну за своєю сутністю класифікацію виробничих витрат виокремлює і Н. Д. Врублевський [19, с. 60], пропонуючи щоб у класифікації виробничих витрат розширювалася межа операцій цільового використання ресурсів: безпосереднього створення продукту (основна діяльність); підтримання основної діяльності

(ремонтно-експлуатаційні роботи); організації і управління виробництвом (виробничий менеджмент).

Класифікаційна система “різні витрати для різних цілей” виділяє ту частину витрат, на які існує можливість впливу. За своєю безпосередньою сутністю, ця класифікація передбачає такі напрями: для оцінки запасів та визначення фінансового результату; для дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень; для планування (прогнозування), здійснення контролю та регулювання [56, с. 40].

Можливе поєднання виробничих витрат з відповідними цілями управління. Зокрема, виробничі витрати за місцями виникнення (виробництво, цех, дільниця) згідно системи “різні витрати для різних цілей” мають на меті планування (прогнозування), здійснення контролю та регулювання. Аналогічно до цієї цілі можна віднести такі ознаки витрат – за відношенням до процесу виробництва та доцільністю витрачання. Тобто, ефективні (неефективні) витрати перебуватимуть під контролем, а основні (накладні) будуть об’єктом регулювання. Щодо виробничих витрат, ціллю яких буде дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень, доцільно виділити такі ознаки – календарні періоди та ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат. Дослідження поведінки витрат здійснюється при змінних чи постійних витратах, а управлінські рішення приймаються в межах певних періодів. Ціллю усіх інших виробничих витрат, а це здебільшого витрати за елементами та статтями калькуляції буде оцінка запасів та визначення фінансового результату.

Отже, здійснюючи правильну класифікацію витрат, у кінцевому результаті завжди передбачається вдосконалення системи обліку як елементу управління витратами. Адаптація виробничих витрат до існуючих класифікаційних систем покращує інформаційні потреби підприємства відповідно до цілей управління [65, с. 250-253].

Практика організації управління витратами в економічно розвинених країнах передбачає різні варіанти класифікації витрат залежно від цільової установки, напрямів обліку витрат. Споживачі внутрішньої інформації визначають такий

напрям обліку, який необхідний їм для забезпечення інформацією по досліджуваній проблемі [186, с. 18]. Саме тому можна запропонувати класифікацію, розділену за функціями управління витратами виробництва [156, с.146] (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація виробничих витрат на основі визначених функцій

Функції управління витратами	Види витрат
Прогнозування	змінні/постійні/змішані
Планування	планові /непланові
Організація	витрати в місцях їх виникнення/ витрати в центрах витрат/ витрати в центрах відповідальності
	витрати на постачання/ технологічні/ комерційно-збутові/ організаційно-управлінські
Нормування	нормовані/ ненормовані
Мотивація	обов'язкові/ заохочувальні
Облік	економічні елементи
	основні/ накладні
	одноелементні/ комплексні
	поточні/ витрати майбутніх періодів/ інвестиційні
Калькулювання собівартості	статті калькуляції
	прямі/ непрямі
	повні / неповні
	загальні/ середні
Контроль	контрольовані/ неконтрольовані; базові/додаткові
Аналіз	фактичні/ прогнозні/ планові/ кошторисні
Координація та регулювання	регульовані/ нерегульовані; релевантні/нерелевантні /диференційні

Джерело: Складено автором.

Класифікації витрат, запропоновані вітчизняними науковцями, характеризувалися певною функцією в системі калькуляції собівартості продукції, але не відповідали повністю задачам управлінського обліку виробничих витрат. Сукупність виробничих витрат потребує класифікації, оскільки остання необхідна для вдосконалення цільового призначення витрат та визначення ступеня впливу витрат на кінцеві результати діяльності. Звісно, в управлінському обліку метою будь-якої класифікації витрат є “надання допомоги керівнику в ухваленні

правильних, раціонально обґрунтованих рішень, оскільки менеджер, ухвалюючи рішення, повинен знати, які витрати і вигоди вони за собою спричинять [186, с.17-18]”. Тому в процесі класифікації витрат необхідно виділяти саме їх релевантну частину.

Автори М.О. Данилюк та В.Р. Лещій [34, с.32-33] стверджують, що Р.Купер і Р.Каплан пропонують здійснювати класифікацію витрат за такою схемою:

1. Змінні в короткостроковому періоді витрати, динаміка яких пропорційна до обсягу виробництва. Вони відносяться на види продукції з використанням традиційних, орієнтованих на показники обсягу виробництва продукції факторів-рушіїв витрат, але не одного “універсального”, а декількох, в залежності від пропорцій використання при виробництві певної продукції людино-машин, машино-годин чи матеріальних витрат.

2. Змінні в довгостроковому періоді витрати, що змінюються пропорційно не до обсягів виробництва, а до певної іншої міри діяльності, однак із певним часовим лагом. Наприклад, витрати на складування запасів чи переналагодження обладнання є постійними в короткостроковому періоді, але змінюються в довгостроковому відповідно до асортименту і технологічної складності виготовлюваної продукції.

3. Постійні витрати, які в заданому часовому періоді помітно не змінюються пропорційно до жодного показника діяльності і являють собою базовий майновий потенціал підприємства.

Диференціація ознак при класифікації витрат не забезпечує розв’язок труднощів, що відносяться до формування інформації у системі управління в межах прийняття управлінських рішень. Наявність класифікаційних ознак вимагає чіткого групування витрат із врахуванням функцій управління. На необхідність розмежування облікових класифікацій при їх достатній наявності вказував проф. В. Ф. Палій: “У кожній науковій класифікації необхідно забезпечувати значущість, тобто обирати найістотніші ознаки як підставу для розділення досліджуваної множини на частини. Чим більше ознак ми виділяємо, тим більше ступінь пізнання множини, що досліджується. Тому не варто

погоджуватися з пропозиціями про обмеження класифікаційних ознак. Не обмежувати число ознак, а обґрунтувати науково та глибоко досліджувати їх – ось в чому завдання облікових теоретиків” [112, с. 413].

Отже, виділивши основні функції управління, такі як планування, облік, контроль та аналіз, і регулювання, запропонуємо наступну класифікацію витрат (рис.1.3).

Функції управління є взаємопов’язаними, водночас вони є частинами єдиного циклу від планування до регулювання. Тому всі витрати підприємства в системі управління виокремлюються залежно від цілей та завдань управління підприємством.

	Ознаки	Витрати
Планування	Стадія господарського процесу. Періодичність виникнення. Строки планування. Час реагування. Частота здійснення.	Закупівля, зберігання товарів, реалізація продукції Періодичні, одноразові. Короткострокові, довгострокові. Запізнілі, випереджаючі. Регулярні, нерегулярні.
Облік	Відношення до виробн. Процесу. За технологією виробництва. За календарним періодом. Віднесення до об’єктів обліку. За економічними елементами. За статтями калькуляції.	Витрати на продукцію, витрати періоду. Основні, накладні, конверсійні. Поточні, витрати майбутніх періодів. Прямі, непрямі.
Контроль і аналіз	Рівень контрольованості. Порядок обчислення. Підвищення якості продукції.	Контрольовані, неконтрольовані. Фактичні, планові, нормативні. Базові, додаткові.
Регулювання	Управлінські рішення. Доцільність здійснення. Зміна фактора витрат. Потужність підприємства.	Релевантні, нерелевантні, диференційні. Продуктивні, непродуктивні. Змінні, постійні, змішані. Обов’язкові, дискреційні .

Рис. 1.3. Види витрат залежно від функцій управління

Джерело: Складено автором

Для ефективної організації обліку на підприємстві застосовується економічно обґрунтована класифікація виробничих витрат за ознаками. Це дасть змогу не

тільки краще обліковувати та планувати витрати, але й більш точно їх аналізувати, а також виявляти певні співвідношення між окремими видами виробничих витрат і обчислювати рівень їхнього впливу на рівень собівартості чи рентабельності виробництва.

Оскільки обґрунтована класифікація витрат має важливе значення для аналізу собівартості та оцінки чинників, що на неї впливають, на підприємствах харчової промисловості доцільно наближувати витрати до технологічних процесів виробництва. З цією метою запропоновано класифікувати виробничі витрати для молокопереробних підприємств наступним чином (рис.1.4).

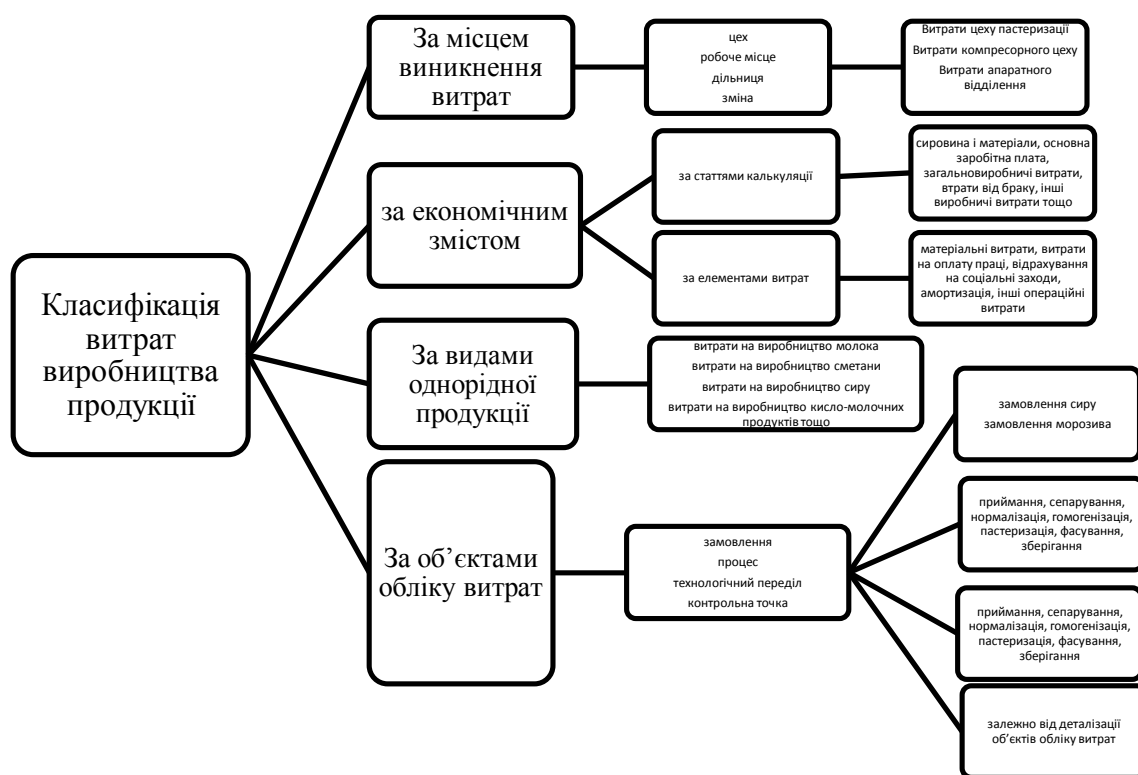


Рис.1.4. Класифікація виробничих витрат молокопереробного підприємства

Наявність диференціації щодо різних класифікацій витрат пов'язана з відмінностями, що притаманні господарській діяльності молокопереробних підприємств. З таких позицій важливою є розробка власної класифікації для окремого підприємства щодо забезпечення раціональної організації планування, обліку та аналізу в системі управління.

Позитивна оцінка усіх визначень є констатацією того, що їх характеристика в частині забезпечення ресурсами та рівноцінної наявності інших чинників

розширює сферу найсуттєвіших ознак витрат. Проведений огляд сучасної літератури дозволяє констатувати, що жодне з наведених визначень витрат не є повним за переліком всіх розглянутих сутнісних характеристик даної економічної категорії, хоча всі визначення є правильними і доречними в залежності від галузей чи видів економічної діяльності.

За результатами дослідження наукової літератури (додаток А) сформовано висновок, що частина авторів визначають витрати виробництва як ресурси використані для досягнення певних цілей. Отже, витрати виробництва слід трактувати як вартість ресурсів використаних на виготовлення готових виробів найбільш економічно вигідними методами, що при визначенні прибутку підприємства за певний період часу ставляться у відповідність доходам.

1.2. Теоретичні засади обліку і аналізу виробничих витрат у системі управління

Ведучи мову про облік виробничих витрат, варто з'ясувати такі поняття як облік та облік витрат. Оскільки існує декілька напрямів щодо дослідження ролі обліку витрат (бухгалтерський, управлінський, статистичний, контролінговий, напрям безпосереднього обліку витрат), з них варто визначити головні: бухгалтерський (фінансовий) та управлінський.

Облік являється процесом (роботою), який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксування (реєстрації) записів фактів, явищ, процесів, подій природи або суспільного життя [161, с.9].

Облік можливий лише тоді, коли наявний факт, тобто передумовою обліку є факт (від лат. *factum* – зроблене, дійсна подія, істина). У даному випадку йдеться про господарські факти [161, с.10]. У кожному господарському факті присутні три аспекти: економічний (зміст факту), юридичний (суб'єкт факту) і математичний (числові, кількісні, вартісні виміри факту) [120, с.153]. Тому метод обліку витрат також повинен базуватися на згаданих аспектах і бути елементом господарського обліку [74, с.102]. Бухгалтерський облік є підвидом

господарського, який, в свою чергу, є кількісним відображенням та якісною характеристикою процесу суспільного відтворення з метою управління ним.

Узагальнену модель обліку виробничих витрат зображено на рис.1.5. Розглядати облік витрат також можна і з позицій управлінського обліку. Побудова управлінського (внутрішньогосподарського) обліку базується на даних фінансового обліку. Завдання внутрішньогосподарського обліку – за допомогою деталізації та цільової конкретизації відобразити відповідність чи невідповідність витрат бізнес-плановим показникам.

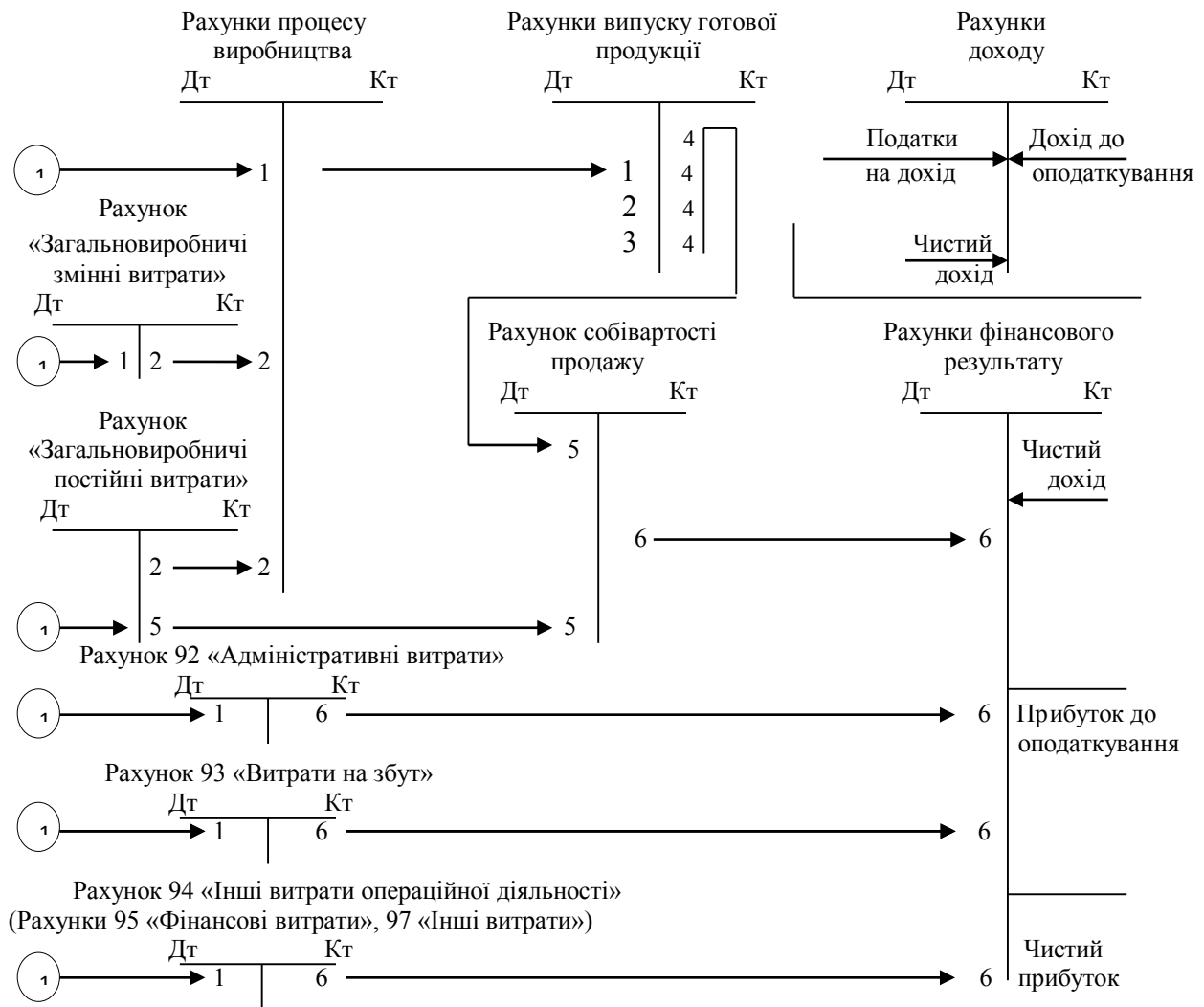


Рис.1.5. Загальна схема бухгалтерського обліку виробничої діяльності

Джерело: Складено автором

Позначення на рисунку 1.5 наступні: 1 – прямі витрати за елементами; 2 – розподіл непрямих витрат; 3 – зведення витрат та визначення собівартості

виготовленої продукції; 4 – калькуляція виробничої собівартості; 5 – визначення собівартості реалізації; 6 – списання витрат.

В процесі формування управлінського обліку застосовуються різновиди інформації, як в технологічному чи маркетинговому контексті, так і інших сферах, що можуть мати вплив на оптимізацію рішень в системі управління при зменшенні витрат, збільшенні доходів, наявності маржинального прибутку чи зменшенні збитку.

А це означає, що термін “управлінський облік” виступає у глибшому контексті за просто бухгалтерський облік. Тенденція різних назв у обліковій практиці країн світу залежала від умов формування системи: управлінський облік є притаманним для англо-американської системи, виробничий – для французької системи, а контролінг – для німецької.

Розглядаючи стадії еволюції управлінського обліку [56, с.14] (рис.1.6), можна зробити висновок, що передумовою управлінського обліку був саме облік витрат.

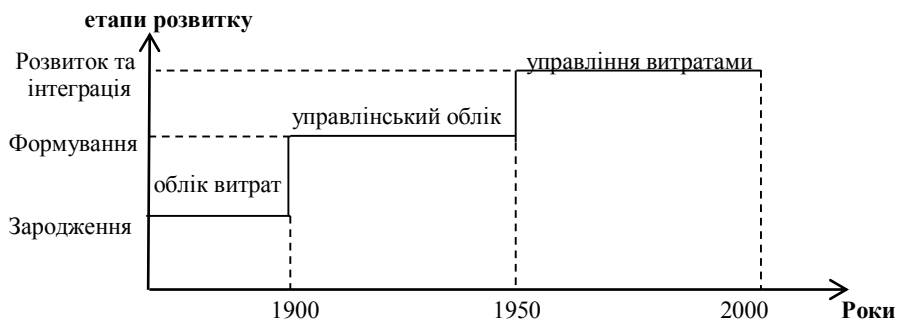


Рис.1.6. Світовий розвиток управлінського обліку

Джерело: Складено автором.

На етапі розвитку та інтеграції управлінський облік все більше звертається до свого вихідного стану, зберігаючи управлінський елемент. Тому в XXI столітті управлінський облік трансформувався в процес управління витратами, що зводиться до прийняття ефективних рішень. Щодо таких міркувань, американські науковці виділяють залежність цінності бізнесу від управлінських рішень. Передумовою ефективних рішень вважається процес з трьох складових: планування, управління і контроль. Метою ж управлінського обліку є забезпечення інформації, необхідної для заповнення даного процесу, тобто

процесу прийняття рішень [200, с. 11]. Облік витрат стає невід’ємним елементом процесу управління, що складається з калькулювання, виробництва та аналізу, а це лише підтверджує тезу про поступовий занепад обліку витрат як виду обліку.

Міжнародна федерація бухгалтерів пропонує наступне визначення: “управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтеграції та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [56, с.16]”. Посилення впливу стратегічного управління дало значний поштовх для синтезу обліку і менеджменту, що, зокрема, і відображає дане визначення в контексті роботи з інформаційними потоками. Небезпека цього синтезу полягає в нівелюванні управлінського обліку. Підтвердження цієї думки бачимо в положеннях та дослідженнях з управлінського обліку, розроблених Міжнародною федерацією бухгалтерів: основні ідеї стосуються саме понять “управління” та “рішення”.

Розглядаючи принципи управління витратами як можливий синтез принципів управлінського обліку і обліку витрат, можливе їх узагальнення стратегічним елементом, тобто “з позицій стратегічного управління останні передусім за все залежать від стратегічного вибору [190, с. 35]”:

- системний підхід;
- єдність методів, які використовуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу продукту (від створення до утилізації);
- органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- недопущення зайвих витрат;
- широке застосування ефективних методів зниження витрат;
- удосконалення інформаційного забезпечення про рівень витрат;

- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства до оптимізації витрат [56, с.17-18].

Водночас облік витрат “використовується як ключова частина загальних управлінських стратегій та їх пояснення [197, с. 3]” В сучасних умовах, де “облік витрат розглядають як збирання, обробку та інтерпретацію витрат [200, с. 17]”, дане поняття мимоволі формує власний предмет, поєднуючи фінансовий та управлінський облік. Адже розглядаючи “інформаційну складову як підтримку управління підприємством [75, с. 234]”, можна ствердити, що облік витрат забезпечує інформацією і управлінський і бухгалтерський облік. “Він вимірює і представляє фінансову і нефінансову інформацію, яка відноситься до витрат щодо набуття або споживання ресурсів фірмою. Облік витрат включає ті частини фінансового і управлінського обліку, де інформація про витрати збирається чи аналізується [196, с. 3]”.

Згідно даних Кембриджського міжнародного коледжу, облік витрат має за мету: 1) діагностику витрат; 2) контроль та зменшення витрат. Найпрестижніші європейські економічні вищі навчальні заклади, зокрема, Лондонська школа економіки та Віденський університет економіки все більше прив’язують поняття управлінського обліку до понять “прийняття рішень” та “контроль”, тим самим залишаючи питання кількісного відображення для бухгалтерського обліку. Аналогічну тенденцію бачимо у тих країнах Європи, де термін “управлінський облік” замінено: “аналітична бухгалтерія”(Франція), “контролінг”(Німеччина). Тому практика інтеграції управлінського обліку в управління витратами надає місце обліку витрат як виду господарського обліку знову стати самостійною дисципліною і розглядатися як кількісне відображення та якісна характеристика інформації про витрати в процесі суспільного відтворення [74, с. 103].

В сучасних ринкових умовах господарювання у підприємств дедалі частіше виникає потреба вести бухгалтерський облік витрат і визначати собівартість продукції, обмежуючись не лише вимогами діючої нормативно-правової бази. Виникнення такої потреби обумовлено наступними причинами:

- підприємство має володіти інформацією щодо вартості виробництва усіх видів продукції. Це надає підприємству можливості ухвалення рішень щодо цін, структури виробництва, збуту, напрямів авансування та інвестування трудових, матеріальних і фінансових ресурсів;

- підприємство повинно здійснювати аналіз щодо якості та наслідків прийнятих рішень, порівнювати витрати, доходи та фінансові результати за усіма видами продукції чи структурними підрозділами;

- підприємство повинно використовувати одержану в процесі розробки планів, стратегій, бюджетів, програм розвитку інформацію.

Тобто, цілі бухгалтерського обліку витрат і калькулювання продукції розташовані в околі зацікавлень суб'єкта господарювання та відносяться до питань організації бухгалтерського обліку.

Раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві передбачає врахування впливу тих складових, що відносяться до системи бухгалтерського обліку витрат.

Вплив зовнішніх факторів при цьому є вагомим. Оскільки вони в цілому є визначниками умов діяльності підприємства. Так, про існування подібних факторів впливу на виробничі витрати згадує В. В. Лесних, виділяючи наступні: клімат, наявність природних ресурсів, протяжність території [86, с. 10-11].

Потребу користувачів володіти інформацією здійснює і бухгалтерський облік витрат. Вважається про інформативну достатність даних про витрати упродовж звітного періоду для складання фінансової звітності. Така звітність є узагальненою. Але для управлінських потреб щодо обґрунтування цін на продукцію, аналізу ефективності виробничої діяльності чи планування обсягів виробництва все ж потрібна повніша та детальніша інформація. Таким чином, організація бухгалтерського обліку витрат враховує економічні наслідки управлінських рішень, оскільки на основі облікових даних звітних та попередніх

періодів здійснюється планування, аналіз та контроль отриманих результатів, регулювання виявлених відхилень.

Як стверджує Г. С. Червоноіванова [184, с. 340], формулювання цілей підприємства починається з аналізу зовнішнього середовища. Визначивши зовнішні чинники, що можуть впливати на завдання обліку витрат, можна детальніше підійти до питання організації обліку.

Тому зобразимо на рисунку 1.7 сукупність умов, в яких здатна функціонувати система обліку витрат на підприємстві, завдання, основи та принципи організації обліку витрат.

Чинники, що впливають на організацію бухгалтерського обліку виробничих витрат	
Вимоги до організації обліку витрат	
<p>Завдання обліку витрат</p> <p><u>Контрольне</u> – забезпечує збереження майна, попередження виникнення недостачі цінностей.</p> <p><u>Оптимізаційне</u> – виявляє приховані резерви зниження собівартості продукції, підвищує рентабельність.</p> <p><u>Оціночне</u> – достовірно та своєчасно обчислювати собівартість продукції та визначати фінансові результати.</p> <p><u>Інформаційно-аналітичне</u> – забезпечує адміністрацію достовірною інформацією для ухвалення управлінських рішень.</p>	<p><i>Розробка облікової політики підприємства.</i></p> <p><i>Відповідність вимогам чинного законодавства.</i></p> <p><i>Документування витрат у момент їх виникнення.</i></p> <p><i>Групування витрат за статтями, підрозділами.</i></p> <p><i>Узгодження об'єктів обліку з об'єктами калькулювання.</i></p> <p><i>Зв'язок обліку витрат з номенклатурою рахунків бухгалтерського обліку.</i></p> <p><i>Визначення складу витрат, відносяться на собівартість продукції за прямою ознакою.</i></p>
Основи обліку витрат	
<p>Принципи бухг. обліку (щодо витрат):</p> <p>- нарахування і відповідності доходів і витрат;</p> <p>- історичної (фактичної) собівартості;</p> <p>- обачності.</p>	<p>Нормативна база:</p> <p>- ПКУ, Закони України</p> <p>- Постанови КМУ</p> <p>- П(С)БО, План рахунків</p> <p>Методичні рекомендації (інструкції, вказівки)</p> <p>- Організаційні та розпорядчі документи підприємства</p>
<p><i>Географічні особливості діяльності підприємства.</i></p> <p><i>Зміни у нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку.</i></p> <p><i>Розвиток сучасних методів обліку.</i></p> <p><i>Розвиток інформаційних технологій.</i></p> <p><i>Галузеві особливості.</i></p>	

Рис. 1.7. Організаційна система бухгалтерського обліку витрат
Джерело: Складено автором.

Розподіл завдань обліку витрат на контрольне, оптимізаційне, оцінююче та інформаційно-аналітичне ілюструє призначення обліку витрат та сприяє його раціональній організації.

Контрольне завдання обліку витрат полягає: в оцінці виконання плану за обсягом, структурою і асортиментом продукції; забезпеченні збереження майна, попередження та недопущення виникнення нестач, крадіжок цінностей; порівнянні фактичних рівнів витрат з нормативними, розрахунковими значеннями чи рівнями ринкових цін; розмежуванні виробничих витрат за економічним змістом, центрами відповідальності, центрами витрат, елементами та статтями, між реалізованою і нереалізованою продукцією, звітними періодами та іншими ознаками.

Оптимізаційне завдання обліку витрат включає в себе: підвищення рентабельності підприємства, окупності програм з виробництва і технології; управління якістю продукції, підвищення рівня організації виробництва; сприяння щодо ефективного використання ресурсів; виявлення прихованих резервів зниження собівартості продукції.

До оціночного завдання обліку витрат належить: визначення доцільності виробництва чи придбання матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів; формування інформації для аналізу можливостей та доцільності зміни виробничих технологій чи організаційної структури; облік обсягу, асортименту та структури виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Щодо інформаційно-аналітичного завдання обліку витрат, то до нього відноситься: забезпечення інформацією адміністрацію для прийняття управлінських рішень; збір відповідної інформації про обсяги витрат і виготовленої продукції передбаченою системою документів, звітності та облікових реєстрів; своєчасне та правильне визначення доходів, витрат та кінцевих фінансових результатів;

Облік витрат оперує великою базою даних. Цьому поняттю приписують такі функціональні характеристики щодо витрат: збирання, обробку та інтерпретацію [200, с. 17], вимір та представлення [197, с. 3], акумулювання та систематизацію

[56, с. 27]. Можливий розподіл завдань управлінського обліку між управлінням витратами та обліком витрат повинен заздалегідь забезпечити останні складові цього процесу розвитком та інтеграцією. За таких обставин виникає необхідність пошуку загальної інтеграційної науки, яка на даному етапі здатна замінити управлінський облік. В деякій мірі ці функції переймає німецька концепція контролінгу, яка ставить домінанту на плануванні даних внутрішньогосподарського обліку. Це забезпечується застосуванням інтегрованої системи планово-контрольних показників, що орієнтують підприємство на обрану стратегію та цілі. Представники німецької школи (Д. Хан, П. Хорват, Т. Райхман, Х.Ю. Кюппер, Й. Вебер, Д. Шнайдер та ін.) розглядають контролінг як інформаційну підтримку системи менеджменту. Німецькі вчені також “визнають архітектуру системи управління зі зворотним зв’язком базовою моделлю системи контролінгу [31, с.19]”. На нашу думку, розглядаючи зворотний зв’язок як засіб порівняння, спроба інтеграції обліку витрат через контролінг знаходить місце на існування, адже діагностика витрат потребує їх порівняння.

Теорія німецького контролінгу має свою еволюцію. А. Шмідт [207] розрізняв види контролінгу, що розвиваються в рамках управлінського обліку, інформаційних систем та систем менеджменту. Аналогічну диференціацію зустрічаємо і в О.Д. Гудзинського: контролінг як підсистема фінансового обліку; контролінг як підсистема інформаційного забезпечення; контролінг як підсистема управління [31, с.15]. Але незалежно від різних цілей німецька концепція виділила певний консенсус щодо контролінгу – координація менеджменту, яка полягає в “узгодженні окремих рішень відповідно до загальної цілі [198]”. Більшість наукових джерел погоджуються з тим, що першим етапом становлення контролінгу була трансформація системи бухгалтерського обліку в контексті зміни якості інформації, яку він надає [83, с.332]. Ми вважаємо, що тогочасне виникнення управлінського обліку було покликане зупинити ретроспективну екстраполяцію даних обліку для перенесення їх в площину стратегій. Це частково вдалося завдяки стратегічному управлінському обліку.

В німецькій літературі виокремлюють такі поняття як “kostenmanagement”, “kostencontrolling” та “kostenrechnung”. Будучи однакоvими за суттю, вони є різними за функціональним призначенням. “Kostenrechnung” (костенрехнунг) – дослівно означає “облік витрат”, “kostencontrolling” (костенконтролінг) – “контроль за витратами” та “kostenmanagement“ (костенменеджмент) – “управління витратами”. Основним поняттям нашого дослідження є саме “костенрехнунг”. За У. Гьотце, це поняття служить як первинний інструментарій для генерування інформації про ситуації на підприємстві, які пов’язані з витратами. “Костенрехнунг” в більшій мірі орієнтується на минулі документації, відображення інформації і їх розрахунків, а також він формує фундамент для “костенменеджменту”. На противагу до “обліку витрат” “управління витратами” має орієнтацію на майбутнє. В свою чергу, “костенконтролінг” на противагу “костенменеджменту” бере на себе функцію підтримки (сервіс-функцію)[196].

Німецькі види контролінгу працюють в комплексі, розділяючись лише за стратегічним і тактичним призначенням.

Завданнями контролінгу є збирання, обробка та передача інформації, яка впливає на витрати підприємства. А потім вже та інформація опрацьовується в рамках “костенменеджменту” для прийняття необхідних рішень і вжиття заходів щодо відхилень [196]. Таким чином, можна виділити місце обліку витрат в концепції контролінгу (рис. 1.8).

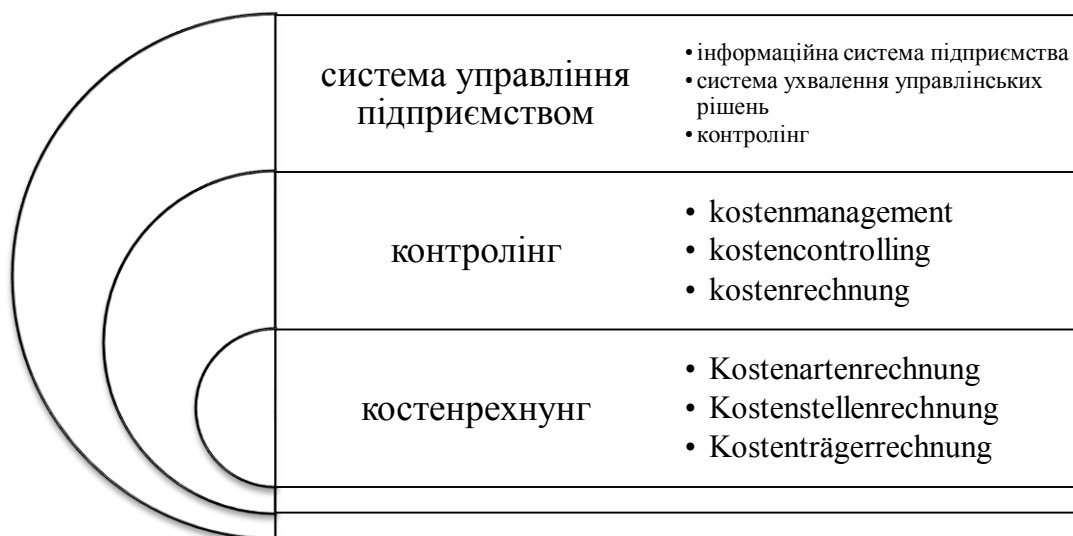


Рис.1.8. Місце обліку витрат в німецькій концепції контролінгу

Джерело: Складено автором.

З рисунку 1.8 видно, що *костенрехнунг* (облік витрат) розподіляється на три види: облік за видами витрат (*kostenartenrechnung*), облік місць виникнення витрат (*kostenstellenrechnung*) та облік суб'єктів-носіїв витрат (*kostenträgerrechnung*) [111]. Адаптуючи внутрішньогосподарський облік під цю модель зауважимо, що *kostenartenrechnung* має місце для витрат за елементами та статтями калькуляції; *kostenstellenrechnung* – використовується для “центрів відповідальності” – робочих місць, бригад, цехів, структурних підрозділів, а *kostenträgerrechnung* – для процесів (здебільшого, виробничих). П. Хорват визначив ключове завдання обліку за процесами як “зменшення в довгостроковій перспективі рівня загальновиробничих та інших непрямих витрат за рахунок скорочення кількості неефективних процесів [177, с. 98]”. На нашу думку, правильна деталізація та розподіл об'єктів витрат між видами складових обліку витрат сприятимуть ефективнішому управлінню ними.

Таким чином, визначено одне із завдань німецького контролінгу – систематизація, збір, обробка та представлення інформації про витрати. Інтеграція та місце обліку витрат у даній концепції дають можливість застосовувати міжнародний досвід та вдосконалювати ідентифікацію витрат на вітчизняних підприємствах [73, с. 148].

Отже, можна стверджувати, що поява “управління витратами” є наслідком синтезу управлінського обліку і менеджменту. О. О. Андросенко стверджує, що управління витратами знаходиться на перетині систем бухгалтерського обліку і менеджменту [2, с. 7]. Але, оскільки в процесі розвитку інформаційних потоків дане поняття вийшло за межі синтезованих дисциплін, воно потребує систематизації у певних новостворених межах. Поступові синтези обліку і системи управління (управлінський облік), управлінського обліку і стратегічного позиціонування (стратегічний управлінський облік) надали отриманим дисциплінам широкий спектр завдань, в зв'язку з чим з'явилася тенденція до аналізу утворених напрямів. За нашим дослідженням пропонується “розподіл

завдань управлінського обліку між управлінням витратами і обліком витрат [73, с.146]”. Науковці стверджують про наявність прямого зв’язку між інформаційними потребами управління витратами та інформаційним забезпеченням управлінського обліку витрат, де інформаційні потреби є причиною, а інформаційне забезпечення – наслідком [45, с. 175].

Тому, і облік витрат, і управління витратами потребують комплексного підходу, який, на нашу думку, здатен забезпечити контролінг. В даний час його трактують як “процес інтеграції методів обліку, аналізу, контролю та планування в єдину комплексну систему одержання інформації для прийняття рішень [31, с.15]” або як систему, “яка управляє економікою підприємства та зорієнтована при цьому на досягнення глобальних стратегічних цілей [31, с. 16]”. Розглядаючи “управління витратами” як “систему, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати [28, с. 30]”, а контролінг в управлінні витратами як “відособлену саморегуляційну підсистему ефективного загального управління підприємством на основі планування, обліку й аналізу, контролю, координації, інформаційного забезпечення витрат з урахуванням попиту на продукцію, яка виробляється [132, с. 20]” можна стверджувати про необхідність контролінгу витрат для стратегічного періоду.

Американська і німецька моделі контролінгу відрізняються за діапазоном впливу. Так, німецька модель, здебільшого, орієнтується на внутрішній облік, а американська доповнюється зовнішнім обліком. Тобто, на противагу поняттю “management accounting”, в теорії і практиці управління підприємствами Німеччини відсутнє поняття управлінського обліку, а “бухгалтерія ділиться на фінансову і виробничу [183, с. 87]”. Для потреб нашого дослідження застосовується німецька модель.

Наука не дає нам чіткого визначення видів німецького контролінгу, але, в контексті витрат, ми виділяємо “kostenmanagement” (управління витратами), “kostencontrolling” (контроль за витратами) та “kostenrechnung” (облік витрат) [73, с.147]. Оскільки це лише частини контролінгу, їх можна відобразити у наступному вигляді (рис. 1.9).



Рис. 1.9. Конвергенція видів контролінгу

Джерело: Складено автором.

Щодо трактування контролінгових функцій, то по відношенню до системи управління це викликає значні труднощі, які пов'язані з різним поясненням цього явища в наукових колах. Найчастіше фігурують такі функції – облікова, контрольна, аналітична, інформаційна. Суть цих функцій підтримують вітчизняні науковці, але виникають дискусії щодо їх доцільності та предметності. Це пояснюється тим, що незважаючи на подібні назви, різні автори під однією і тією ж функцією розуміють різні підходи її реалізації. Німецькі науковці виділяють планування, контролювання, управління, інформування [209, с. 229], пояснюючи контролінг як регулювання даних інформації [209, с. 83]. Деякі автори, зокрема О.Д. Гудзинський, розглядають функції контролінгу нарівні із завданнями, виділяючи: вдосконалення управлінського обліку, підтримку процесу планування, контроль за реалізацією планів, забезпечення керівництва аналітичною інформацією, виявлення відхилень в реалізації планових завдань та розробку рекомендацій щодо змін середовища підприємства [31, с. 117]. На нашу думку, можливість абстрагуватися та розглядати функції нарівні із завданнями та цілями, є прийнятною.

Вчені влучно провели систематизацію контролінгових функцій (завдань) за допомогою піраміди контролінгу, де функції замінені цілями [31, с. 18]. На вершині піраміди відображаються тактичні цілі, а при основі – стратегічні.

Об'ємна модель піраміди зображена на рис. 1.10 де рівні піраміди можна доповнювати в залежності від контролінгових цілей підприємства: управлінські рішення

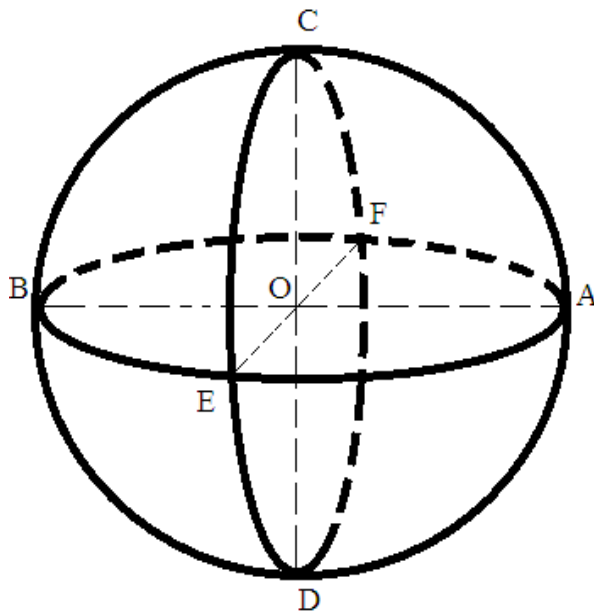


Рис.1.10. Конвергенція функцій контролінгу

Джерело: Складено автором.

Присутність в основі піраміди даних цілей розширює стратегічні можливості контролінгу. На думку проф. А.С. Муратова, гармонізаційний підхід в управлінні (для контролінгу) – це пошук “вузьких місць, диспропорцій і дисгармоній у виробничо-господарській діяльності підприємства і розробці та реалізації заходів по їх вилученню, а теорія економічних гармоній необхідна для можливого ідеалу підприємства, який базується на: світових тенденціях розвитку економіки і суспільства; законах економіки; законах організації та складає основу даної теорії [104].

Оскільки конвергентна модель передбачає системний підхід, можлива підсистемність основних складових контролінгу: планування, обліку, аналізу та контролю. Дане моделювання зображено на рис.1.11:



Зона CEDA – область підсистеми планування;

CFDA – область підсистеми обліку;

CEDB – область підсистеми аналізу;

CFDB – область підсистеми контролю.

Рис. 1.11. Конвергенція підсистем контролінгу

Джерело: Складено автором.

Кожна підсистема є складовою контролінгу, що зумовлює їх невід’ємність та необхідність. У даній трьохвимірній моделі відрізки OA, OE, OB, OF можуть бути максимальними параметральними показниками діяльності кожної підсистеми, відрізки OC, OD додатними чи від’ємними межами, а двовимірні області OFA, OEA, OFB, OEB – функціональними областями взаємодії підсистем. Науковець О.Д. Гудзинський пропонує наступні завдання для кожної складової:

Планування: стратегічне планування (обов’язковість письмово зафіксованих планів); забезпечення процесу планування необхідною інформацією (фактичними даними, плановими показниками, нормативами та стандартами); забезпечення збалансованості планів виробничих підрозділів; поточне планування (по підприємству в цілому, по стадіях технологічного процесу, по видах продукції по витратах, по центрах відповідальності);

Облік: формування системи обліку та звітності відповідно до вимог менеджменту (забезпечення повноти та достовірності даних внутрішньої звітності); систематизація інформації відповідно до сформованих менеджерами критеріїв; оперативність збору інформації; приведення облікової політики у відповідність до вимог управлінського обліку.

Аналіз: аналітична інтерпретація виявлених відхилень; координація діяльності менеджера при прийнятті рішень щодо усунення відхилень; дослідження динаміки та тенденцій змін показників величини попиту, росту цін на матеріали та дослідження сезонних коливань попиту; виділення таких об'єктів аналізу як сильні та слабкі сторони підприємства, можливості розвитку потенціалу успіху, інноваційний потенціал підприємства та види потреб споживачів.

Контроль: контроль за досяжністю поставлених цілей, виявлення відхилень, встановлення причин і винних у відхиленнях; забезпечення процесу самоконтролю; випереджальний контроль; контроль динаміки збуту в розрізі товарів, каналів збуту та груп споживачів; виділення факторів впливу навколишнього середовища як об'єктів стратегічного контролю [31, с. 64].

Загальна модель конвергенції представлена на рис. 1.12:

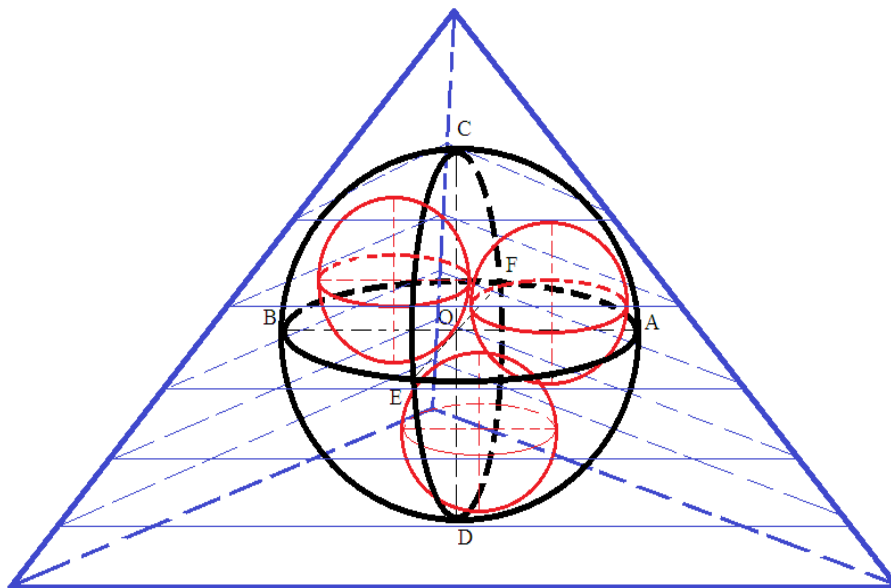


Рис. 1.12. Загальна модель конвергенції

Джерело: Складено автором.

З'ясування місця моделі в управлінні витратами визначається наступним чином: у вітчизняній економіці витрати є визначником фінансового результату, згідно з К.Уордом, “стратегічні рішення повинні прийматися тільки після всебічної оцінки їх фінансових результатів [172 с. 21]”. Отже, оцінка витрат є передумовою прийняття стратегічного рішення (основа піраміди). Рух в піраміді

згори донизу є процесом реалізації завдань контролінгу. Відповідно, присутній зворотній зв'язок, що є базовою моделлю системи німецького контролінгу [31, с.19]. За У. Гьотце, види контролінгу є його інструментами, а основні завдання – це збір, обробка та передача інформації, яка впливає на витрати підприємства [195], а отримана інформація опрацьовується в рамках “костенменеджменту”, тобто управління витратами.

Ще одна причина конвергенції контролінгу і управління витратами зумовлюється витратною централізацією. Класифікація витрат і видів промислового виробництва за місцями їх виникнення зумовлює необхідність централізації управління витратами. Таким чином, логічним буде здійснення цього процесу в рамках окремого підрозділу, яким виступає контролінг, оскільки він вирішує стратегічні і тактичні завдання. Реалізуючи ці завдання на всіх рівнях управління підприємством, контролінг потребує координації різних рівнів, засобів і методів їх реалізації, щоб забезпечити максимальний ступінь досягнення цілей підприємства. Дана модель забезпечує таку координацію.

Виявлення сильних і слабких сторін організації управління витратами можливе на підготовчому етапі застосування системи контролінгу. На цьому ж етапі є можливість оцінки синхронності вибуття та прибуття матеріальних цінностей, визначення відхилень, тенденцій показників в часовому вимірі, ефективності стратегічного і оперативного управління центрами витрат.

Конвергенція складових в даному дослідженні дозволяє відділу контролінгу ефективніше здійснювати наступні заходи:

1. Формування стратегічних планів розвитку промислового підприємства;
2. Здійснення коригувань в організаційній структурі господарюючого суб'єкта;
3. Визначення центрів відповідальності, центрів витрат, а також центрів прибутку та інвестування;
4. Здійснення взаємодії між фінансовим та управлінським обліком;
5. Створення системи бюджетування та оперативного планування витрат;

6. Створення системи внутрішнього контролю і здійснення моніторингу по різних напрямкам управління витратами підприємства та ін.

Отже, облік виробничих витрат має широке поле для інтеграції закордонного досвіду та розширення вітчизняного з метою раціоналізації процесів обліку та контролю за витратами, зокрема, пошуку місць та етапів виробничого процесу, де можливе скорочення витрат.

1.3. Технологічні й організаційні особливості діяльності молокопереробних підприємств та їх вплив на побудову обліку витрат виробництва

Стратегічно важливим напрямком для економіки України є розвиток молокопереробних підприємств. Молочна сировина є важливою, як у харчовій, так і у переробній промисловості. Вартісна структура споживчого кошика населення України визначає споживання молока на третьому місці після м'яса (19%) і хліба (18 %), на такому ж рівні як і цукор (12 %). Важливість молока, як продукту харчування, полягає в необхідності його технологічної обробки на відповідний термін зберігання. Втрата харчової цінності необробленим молоком значно впливає на зниження якісних показників виробництва молочних продуктів [179, с.6].

Вагомим чинником ефективного виробничого процесу є управлінська діяльність, яка забезпечує керівництво оперативною, правдивою та достовірною інформацією про витрати. Інформаційне забезпечення відображає взаємозв'язок між підрозділами, розмежовує права і відповідальність підрозділів за результати роботи, узгоджує окремі види діяльності у реалізацію стратегії розвитку.

Діяльність молокопереробних підприємств містить такі групи виробництва: виробництво незбираного молока, маслоробна група, сироробна та виробництво молочних консервів. Провідне місце молочної галузі в загальній структурі харчової промисловості України є передумовою для діяльності переробників, з яких власне переробкою молока займається більше 300 підприємств, де 80 %

ринку контролює 50 заводів зі складу великих холдингів. За період 1990-2015 рр. діяльність молокопереробних підприємств визначається низкою кризових тенденцій. Зростання цін на молочну продукцію за відповідного зменшення платоспроможності попиту населення, наростаючий дефіцит сировини, формування несприятливої кон'юнктури світового ринку молочних продуктів. За даними Держкомстату України, у 2015 р. відбувся спад виробництва молока на 4 % порівняно з 2014 р. (табл. 1.1).

Таблиця 1.3

Виробництво молока в Україні (2014-2015 рр.)

Місяць		Січ	Лют	Бер	Кві	Тра	Чер	Лип	Сер	Вер	Жов	Лис	Гру	За рік
2014	Тис.т	615,2	636,5	1493,3	995,8	1239,4	1109,1	1199,8	1142	1036,3	935,9	770,3	672,1	11845,7
	%	5,19	5,37	12,6	8,4	10,46	9,36	10,12	9,64	8,74	7,9	6,5	5,72	100
2015	Тис.т	590	602,3	811,9	925	1128	1138,3	1131,7	1075,1	1002,5	883,4	737,6	656,6	10682,4
	%	5,52	5,63	7,6	8,66	10,56	10,65	10,59	10,06	9,38	8,27	6,9	6,14	100

Джерело: Складено автором на основі [143].

Сезонність виробництва в Україні сприяє збільшенню обсягів молока у весняно-літній період та зменшенню у осінньо-зимовий (рис.1.13).

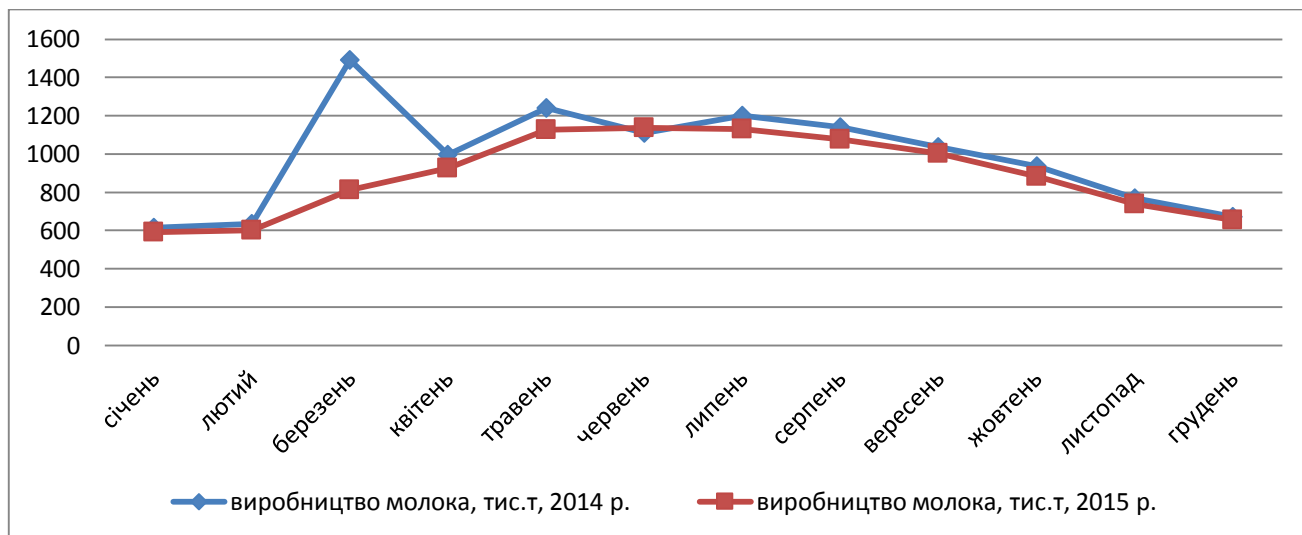


Рис. 1.13. Виробництво молока в Україні у 2014-2015 рр.

Джерело: Складено автором.

Детальне місячне виробництво за областями розглянуто у додатках Б, В. На рисунку 1.14 зображена динаміка виробництва молока у трьох областях з найбільшими і найменшими показниками.

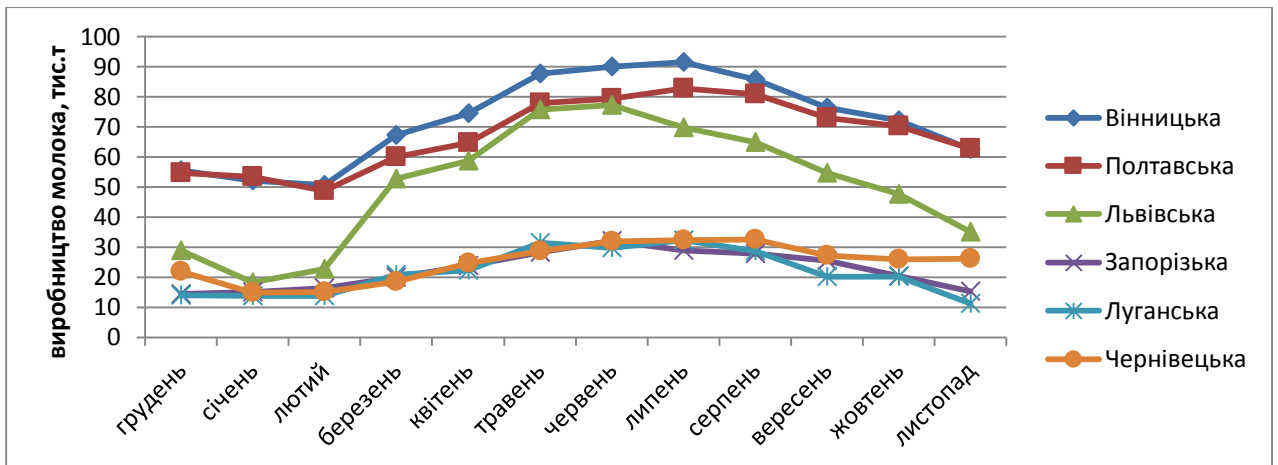


Рис.1.14. Виробництво молока в деяких областях України за 2015 р.

Джерело: Складено автором.

Ціни реалізації молока та молочних продуктів в Україні за 2015 рік відображено на рисунку 1.15.

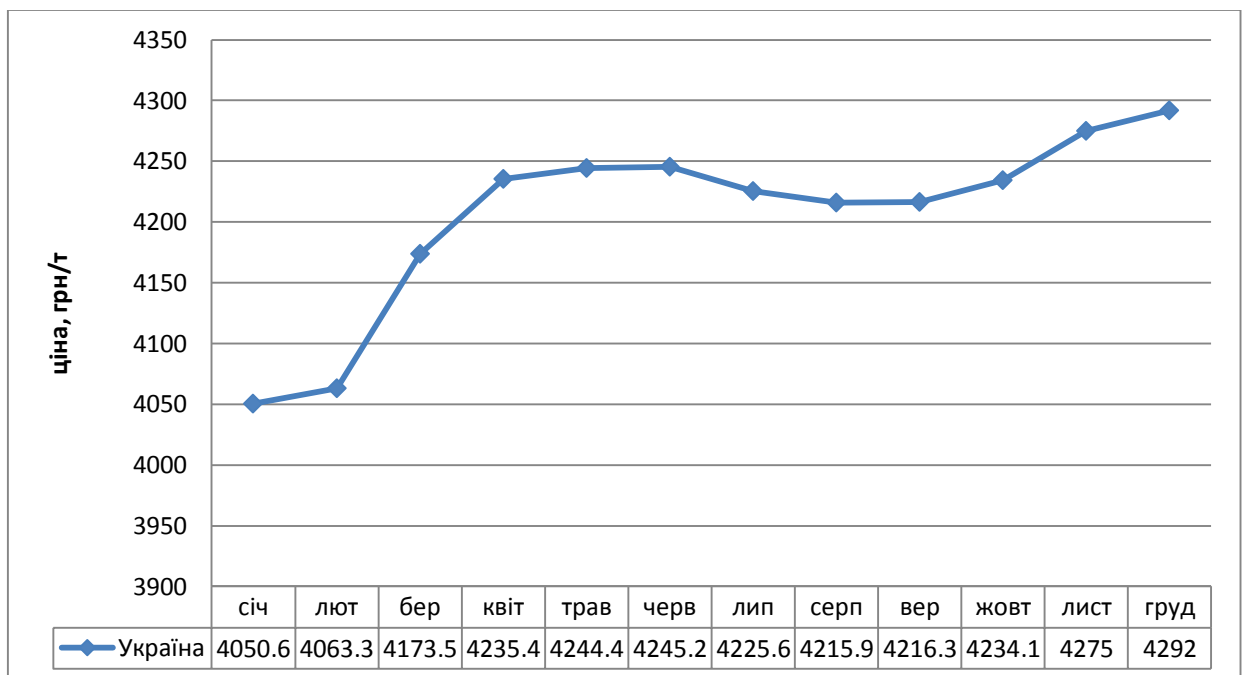


Рис.1.15. Динаміка середньої ціни реалізації молока в Україні за 2015 р.

Джерело: Складено автором.

Детальна місячна ціна реалізації молока та молочних продуктів за 2015 рік розглянута у додатках Д, Ж. Зростання ціни з березня 2015 року пояснюється не сезонним збільшенням обсягів молока, а наявною у цьому періоді інфляцією – 110,8%. Виробництво найважливіших видів молочної продукції за 2007-2015 рр. зображено у таблиці 1.4.

Оскільки молоко не є продуктом, якому властивий тривалий складський контроль, найважливішим етапом його обліку в переробному підприємстві є, власне, виробництво, в процесі якого мають враховуватися такі передумови (рис.1.16).

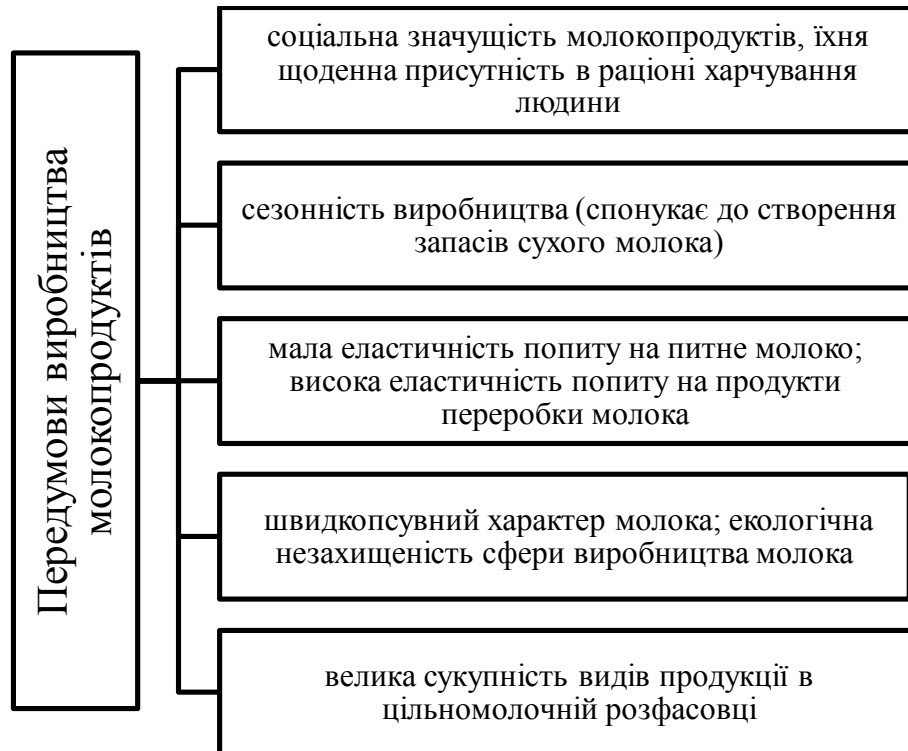


Рис. 1.16. Передумови виробництва молока і молочних продуктів

Джерело: Складено автором.

Сезонність в отриманні сировини зумовлює диференціацію ринку молочних продуктів. Переробники змушені проводити сезонну закупівлю великої кількості молока в літній період, а реалізовувати ці залишки в зимовий період, який вважається піком споживання продукції. Тому в зимовий період витрати підприємств цієї галузі значно зростають, що в кінцевому результаті відображається на ціні готової продукції. Позитивним чинником тут може виступити співпраця виробника і переробника, яка б сприяла максимізації користі для обох суб'єктів. Тобто, намагання виробника рівномірно виробляти та постачати продукцію упродовж року має підтримуватись аналогічною рівномірністю щодо встановлення закупівельної ціни переробником.

Таблиця 1.4

Виробництво найважливіших видів молочної продукції за 2007-2015 рр.

Молоко і молоко- продукція	Обсяги виробництва продукції за роками, тис. т									Приріст (+), зменшення (-)							
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (січень- листопад)	2008 р. у % до 2007 р.	2009 р. у % до 2008 р.	2010 р. у % до 2009 р.	2011 р. у % до 2010 р.	2012 р. у % до 2011 р.	2013 р. у % до 2012 р.	2014 р. у % до 2013 р.	Січ-лист 2015р. у % до січ-лист 2014р.
Молоко рідке оброблене, тис. т	863	808	770	801	894	912	972	1117	890,6	-6,38	-4,71	4,02	11,6	2,01	6,58	14,91	-10,88
Масло вершкове, тис. т	100	84,8	74,7	79,5	76,7	88,6	94,3	114	93,9	-15,2	-11,91	6,42	-3,52	15,51	6,43	2,09	-11,99
Сир свіжий неферментований та сир кисломолочний, тис. т	92,6	91,9	84,8	78,5	76,5	79	83,7	74,7	61,5	-0,76	-7,73	-7	-2,54	3,26	5,95	-10,7	-10,21
Сири жирні, тис. т	246	236	224	207	178	168	165	130	113,3	-4,07	-5,09	-7,59	-14	-5,61	-1,78	-21,2	-4,06
Йогурт та інші ферментовані чи сквашені молоко та вершки, тис. т	532	532	492	479	474	489	522	473	393,8	-	-7,51	-2,64	-1,04	3,16	6,74	-9,38	-9,51

Джерело: Складено автором на основі [143].

За наявності надлишків сирого молока переробник повинен переробляти їх в сухе молоко на ймовірний період нестач. Відповідно до рівня завантаженості виробничих потужностей повинні здійснюватись щомісячні амортизаційні відрахування, що входять у собівартість продукції.

Переробка молока є складним і багатоплановим процесом, який можливий за умови використання спеціального технологічного обладнання і відноситься до промислової інфраструктури АПК. Нині на промислову переробку надходить майже 6 млн тонн сирого молока, з якого 90% переробляється на підприємствах молочної промисловості, які є самостійними виробничими структурами, не пов'язаними технологічно, організаційно і юридично з виробництвом. До молока, що надходить на переробне підприємство, є низка вимог: молоко повинно бути натуральним, свіжим, отриманим від здорових корів, з кислотністю не вище 21°Т, вмістом жиру не менше 3,2%, відповідати вимогам санітарних і ветеринарних правил щодо його отримання. Не допускається до реалізації молоко, що отримується від корів упродовж перших семи днів після отелення і впродовж 15 днів перед запуском. За органолептичними показниками воно повинно відповідати таким вимогам: на смак і запах – без сторонніх, не властивих свіжому молоку запахів, на вигляд – однорідна рідина без осаду, колір натурального молока – білий, із трохи жовтуватим відтінком, для знежиреного – білий, із трохи синюватим відтінком. Температура молока повинна бути не вище 15°С [97, с. 147-148].

Отже, формування прибутку від переробки молочної сировини в підприємствах є замкнутою системою, на яку не впливають економічні фактори та ситуації з її виробництвом [8, с. 217]. Тому економіки виробника і переробника зазвичай відокремлені.

У періоди зменшення зовнішнього попиту молочні заводи згортають виробничі зв'язки із дрібними господарствами-постачальниками молока і за рахунок збільшення цін залучають до інтеграції потужніші сільськогосподарські підприємства [8, с. 16], тим самим зменшуючи рентабельність виробництва дрібних господарств.

Виробник, маючи додаткові кошти від правильної годівлі і менеджменту репродукції, може інвестувати їх у потужності для зберігання кормів та раціональну логістику для можливого постачання великої кількості молока у зимовий час. Як відомо, на українському ринку продажу молока найвищу ціну за нього можна отримати саме взимку, що пояснюється сезонністю (рис. 1.17).

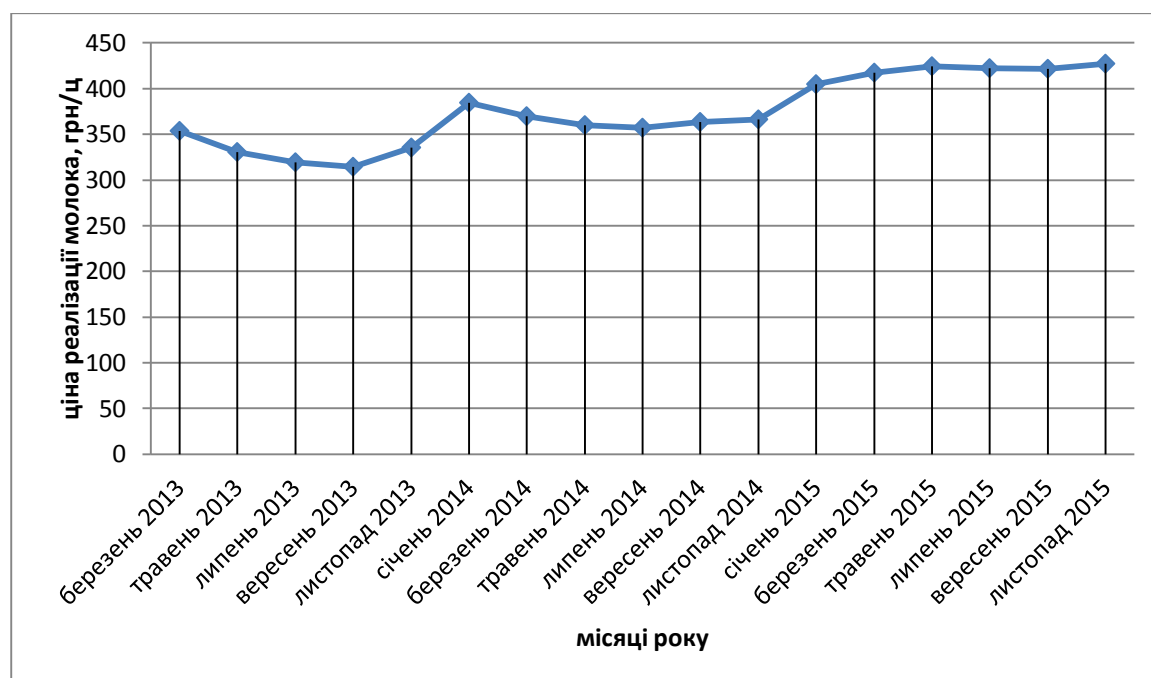


Рис.1.17. Помісячна динаміка середніх цін реалізації молока, грн/ц

Джерело: Складено автором на основі [143].

З рисунку 1.17 простежується відсутність зменшення реалізаційної ціни навесні 2015 року. Це пояснюється наявністю інфляційних процесів у державі, адже індекс інфляції у березні 2015 року становив 110,8 %, зокрема 105,5 % на молоко, 104,4 % на сири, 105,4 % на масло вершкове [176]. Розглянувши коливання ціни, можна зробити висновок про обернену залежність ціни реалізації від кількості виробленого молока. Дана нерівномірність розподілу викликає вплив сезонності. В Україні цьому сприяє відсутність ефективної системи інтервенційних закупівель молока, що виявляється у зростанні цін на сире молоко в умовах навіть невеликого скорочення його виробництва та, відповідно, до стрімкого зростання вартості готової молочної продукції. На думку деяких авторів “створення інтервенційних агентств дасть можливість збільшувати пропозицію молочних продуктів в умовах їх дефіциту, а також купувати даний

вид продукції за середніми цінами в ситуації, коли надмірна пропозиція призводить до необґрунтованого зниження ринкових цін на молокопродукти” [8, с. 25].

Розглядаючи сезонні особливості виробництва молочних продуктів в Україні (рис.1.18), варто відзначити великі обсяги їх виробництва і продажу в літній період.

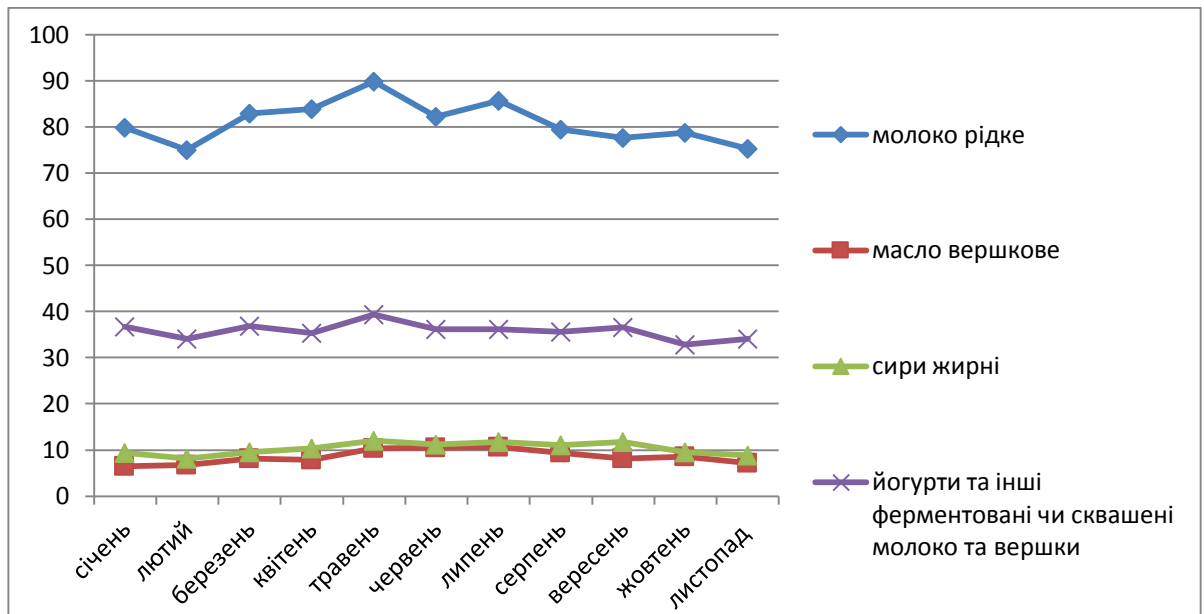


Рис.1.18. Помісячна динаміка обсягів реалізації молочної продукції в Україні за 2015 рік.

Джерело: Складено автором на основі [143].

З рисунку 1.18 чітко простежується більше сезонне коливання обсягів продажу молока та менше щодо продуктів його переробки. Поєднуючи обсяги виробництва і виробничі витрати у молочній галузі, важливим змінним сезонним показником є транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ). В перерахунок на обсяги виробництва у весняно-літній період такі витрати є меншими за осінньо-зимовий період. До прикладу, літом можна залити повний молоковоз із одного сільськогосподарського підприємства, а зимою, в зв'язку з малими обсягами виробництва, таку кількість молока збирають з декількох пунктів. В даному випадку має місце така особливість молокопереробних підприємств як розгалужена мережа та територіальна віддаленість пунктів заготівлі і збору молока.

Для повного відображення матеріальних витрат у виробничу собівартість необхідно включити ТЗВ, що відносяться до матеріалів, списаних у виробництво.

У відповідності до п. 9 П(С)БО 9 “Запаси” ТЗВ можуть включатися у собівартість придбаних запасів або загальною сумою відображатися на окремому субрахунку рахунку обліку запасів. Сума ТЗВ, яка накопичується на окремому субрахунку, щомісячно розподіляється між сумою залишків запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули.

Згідно із класифікацією витрат за економічними елементами більша частина змінних сезонних витрат відноситься саме до матеріальних. Повне нівелювання сезонності у витратах неможливе через сезонність споживчого попиту. Але при правильному менеджменті виробничого процесу можна досягнути деякого коригування виробничих витрат у відповідності до обсягів виробництва. Завдяки інтеграції сільськогосподарських підприємств та створенню пунктів збору молока, а також стабільній співпраці переробних підприємств з такими установами можна зменшити сезонність транспортно-заготівельних витрат та забезпечити рівномірність розподілу прибутку.

Особливістю структурної побудови витрат за елементами в молокопереробних підприємствах є висока частка матеріальних витрат. Згідно з даними додатка 3, лише у деяких вибірково взятих підприємств України переважає частка інших операційних витрат у собівартості продукції.

В молокопереробних підприємствах основною складовою матеріальних витрат є сировина. Базою бухгалтерського обліку за витрачанням сировини та матеріалів є кількісний облік їх руху на складах і в цехах. Вхідна сировина чи матеріали відпускаються у виробництво відповідно до діючих норм.

Організація обліку сировини та матеріалів вимагає наявності на підприємстві класифікатора, в якому дані складові систематизуються за групами, підгрупами, видами або сортами, а кожному найменуванню, марці, сорту, розміру присвоюється номенклатурний номер (шифр).

Розроблення номенклатури починається з установлення переліку сировинних груп, що використовуються на підприємстві.

Кількість і найменування груп залежать від загальної кількості найменувань сировини та матеріалів, фізико-хімічних властивостей, економічного призначення у виробництві, а також вимог до їх групування при розрахунку потреби, плануванні процесу постачання, контролі за їх використанням і складанням звітності.

Мінімальна кількість груп обмежується кількістю рахунків або субрахунків бухгалтерського обліку запасів, максимальну їх кількість доцільно обмежувати десятьма, щоб при шифруванні груп достатньо було одного цифрового знака.

Найменування групи повинно максимально відображати техніко-економічний зміст включених до неї запасів. При великому переліку різнорідних запасів у групі встановлюються підгрупи сировини та матеріалів, до яких вони входять за подібними фізико-хімічними властивостями чи близькістю економічного призначенням у виробництві. Перелік груп і підгруп сировини та матеріалів розробляється в спеціальній таблиці, де запаси групуються за групами і підгрупами [17, с.79] (табл.1.5).

Таблиця 1.5

Схема груп і підгруп виробничих запасів

Шифр групи	Група матеріалів	Підгрупа	Підгрупа матеріалів (другого порядку)						
			0	1	2	3	4	5	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1	Сировина і матеріали	Сировина та основні матеріали	Молоко незбиране	Молоко знежирене	Молоко пастеризоване	Молоко нормалізоване	Вершки пастеризовані		
		2. сировина і матеріали допоміжні	Сухе молоко	Кисло-молочні бактерії	Харчові добавки	Ароматизатори, стабілізатори, емульгатори			
2	Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби	Купівельні напівфабрикати	Сичужний фермент	Оброблене молоко	Закваска				
		Комплектуючі вироби							
3	Паливо								
4	Тара і тарні матеріали		діжки	пляшки	мішки	банки	пакети	стаканчики	

Продовження табл.1.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5	Запасні частини		Запчастини до ОЗ					
6	МШП		прилади	інструменти	приспосовування	Засоби захисту	Спец одяг і спец взуття	Інший малоцінний інвентар

Джерело: Складено автором.

За кожною підгрупою складаються детальні переліки найменувань матеріалів. Кожен сорторозмір записується окремою позицією. При записі матеріалів спочатку записують іменник, а потім визначення, наприклад “Молоко незбиране”. По кожній підгрупі в переліку необхідно залишити запасні номери для поповнення новими найменуваннями матеріалів.

Організація обліку витрат матеріалів у виробництві починається з відпуску їх безпосередньо на робочі місця для виготовлення продукції. Організація обліку використання матеріалів залежить від ряду чинників, зокрема характеру виробництва, видів виробничого устаткування, змінності роботи, порядку подавання матеріалів на робочі місця. Тому в кожному конкретному випадку потрібний індивідуальний підхід до організації обліку використання матеріалів залежно від конкретних виробничих умов [17, с.87].

Вітчизняні молокопереробні підприємства характеризуються низкою чинників, що ускладнюють конкурентні позиції України з іншими ринками. Зокрема, ці характеристики можна узагальнити в такі блоки:

- значна частина незбираного молока реалізується на стихійних ринках без первинної обробки;
- не проводиться масштабна розбудова сучасних потужних тваринницьких комплексів на основі розширеного відтворення молочного поголів'я;
- відсутність інвестицій на придбання прогресивних технологій утримання і годівлі худоби та формування високопродуктивного стада;

- опортуністична поведінка молокопереробних підприємств по відношенню до суб'єктів підприємницької діяльності, які спеціалізуються на молочному скотарстві;

- відсутність ефективної політики стимулювання ведення племінної справи підприємствами різних форм власності;

- низький рівень закупівельних цін на молоко, особливо для особистих селянських господарств, які не мають необхідної матеріально-технічної бази для його належного зберігання;

- дефіцит мікролабораторій для перевірки якості молока на заготівельних пунктах, що приймають продукцію від селянських господарств;

- недосконалість сучасної системи моніторингу ринку молока і молокопродуктів, особливо в частині роботи посередницьких структур та встановлення закупівельних цін на молоко, що надходить від населення;

- недостатні обсяги надання державних дотацій підприємницьким структурам та одноосібним господарствам, що займаються виробництвом молока та молокопродуктів [8, с.42].

Останніми роками у молочній промисловості України спостерігається тенденція до концентрації виробництва, в тому числі: укрупнюються або ліквідуються заводи первинної обробки сировини та сепараторні відділення у зв'язку з невеликими обсягами переробки молока.

Вивчення особливостей організації бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємствах України дозволило встановити проблеми обліку витрат виробництва [156, с. 265]:

- “котловий” облік витрат на виробництво, що зумовлює втрату індивідуальної собівартості окремого виду продукції та усереднений розподіл усіх показників статей виробничих витрат між абсолютно різними видами продукції;

- на малих підприємствах і підприємствах зі спеціалізованим виробництвом ведеться спрощений облік процесу виробництва, оскільки проблемним є розподіл непрямих матеріальних і цехових витрат між видами продукції;

- на великих і середніх підприємствах, підприємствах з комбінованим виробництвом і безперервним виробничим циклом облік процесу виробництва ускладнюється вибором бази розподілу непрямих витрат, визначенням і розподілом залишків використаних у виробництві сировини і матеріалів;

- штучний поділ продукції загального технологічного процесу на основну (вершки) і побічну (знежирене молоко). За такого розподілу застосовується умовний вимірник обсягу витрат на знежирене молоко. Найчастіше таким умовним вимірником є ринкові ціни на знежирене молоко, ціни на сировину у перерахунку знежиреного молока на базовий показник жирності або ж штучно обчислена вартість, що дозволяє зменшити збитковість певної групи продуктів за рахунок прибутку, що приносять інші види продукції;

- на підприємствах з періодичним виробництвом і повною автоматизацією виробничого циклу бухгалтерський облік витрат виробництва молочної продукції ускладнюється зростанням собівартості продукції внаслідок збільшення амортизаційних відрахувань і витрат з обслуговування виробничого обладнання.

З метою вирішення даних проблем необхідна така організація обліку і внутрішнього контролю витрат виробництва, що враховує організаційні та технологічні особливості виробництва (рис. 1.19).

Як стверджує Г.А Говда, неможливість первинного групування витрат за видами продукції зумовлює потребу в організації обліку витрат за місцями їх виникнення. Під місцем виникнення витрат розуміємо місце первинного споживання виробничих ресурсів [27, с.8].

Молокопереробні підприємства характеризуються низкою технологічних та організаційних особливостей. Проблеми неефективного ведення обліку і контролю на таких підприємствах можна вирішити за допомогою впливу на особливості галузі чи виробничого процесу (рис. 1.20). Окрім згаданих, існують також й інші особливості, такі як швидке псування продукції, наявність незавершеного виробництва (у вигляді супутніх чи побічних продуктів), особливості забезпечення сировинними ресурсами.

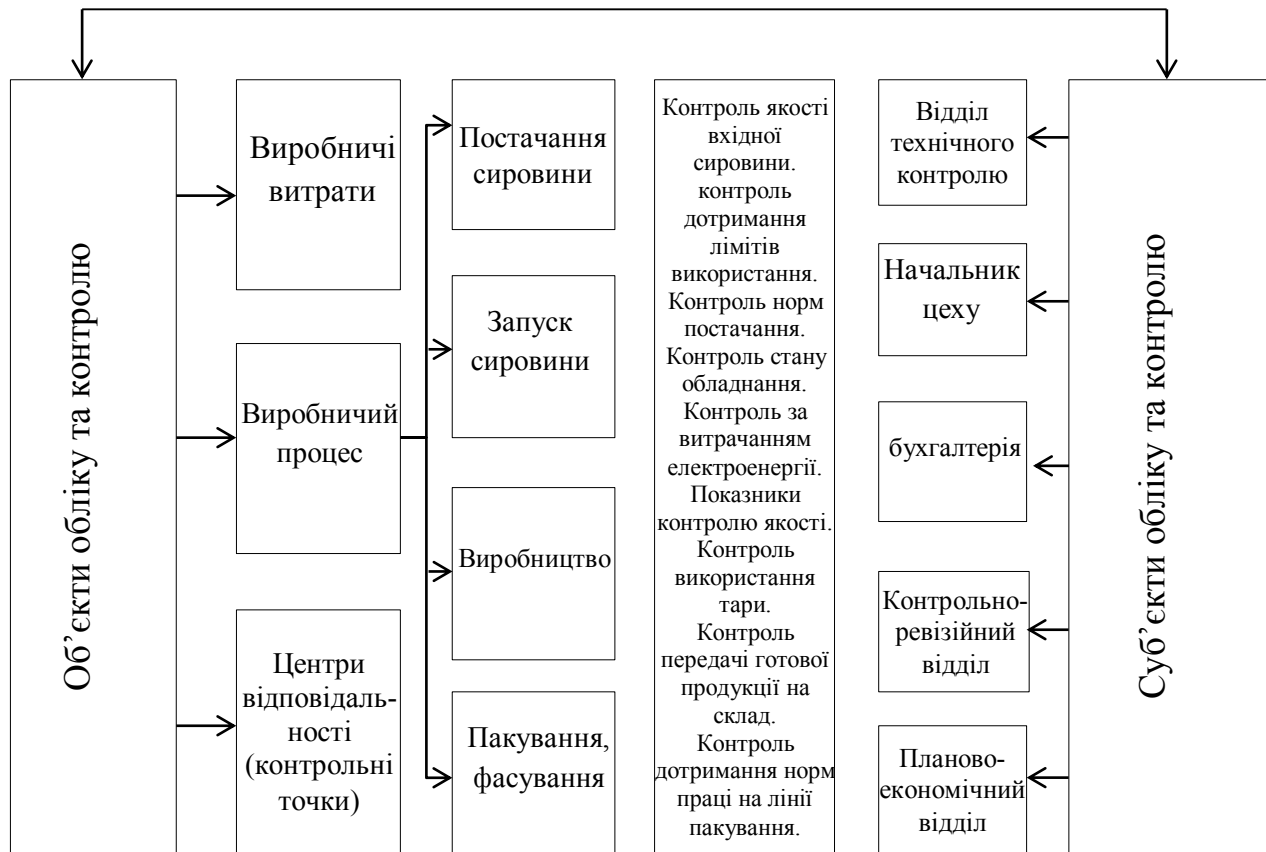


Рис. 1.19. Модель обліку і контролю витрат в системі управління підприємством

Джерело: Складено автором.

Провідним фактором розташування й ефективного функціонування підприємств, діяльність яких спрямована на виробництво продукції з незбираного молока (пастеризованого молока, ряжанки, сметани, кисломолочних продуктів), є місце споживання готової продукції. Тобто підприємства даної спеціалізації розміщені здебільшого в обласних центрах і великих містах. Це зумовлено тим, що основною характеристикою даної групи молочних продуктів є короткий термін споживання, тому виробництво зазначеної групи товарів орієнтується на масового споживача. Виробники молочних товарів, термін зберігання яких перевищує 14 днів (масло, тверді сири) перебувають у невеликих містах [156, с.266].

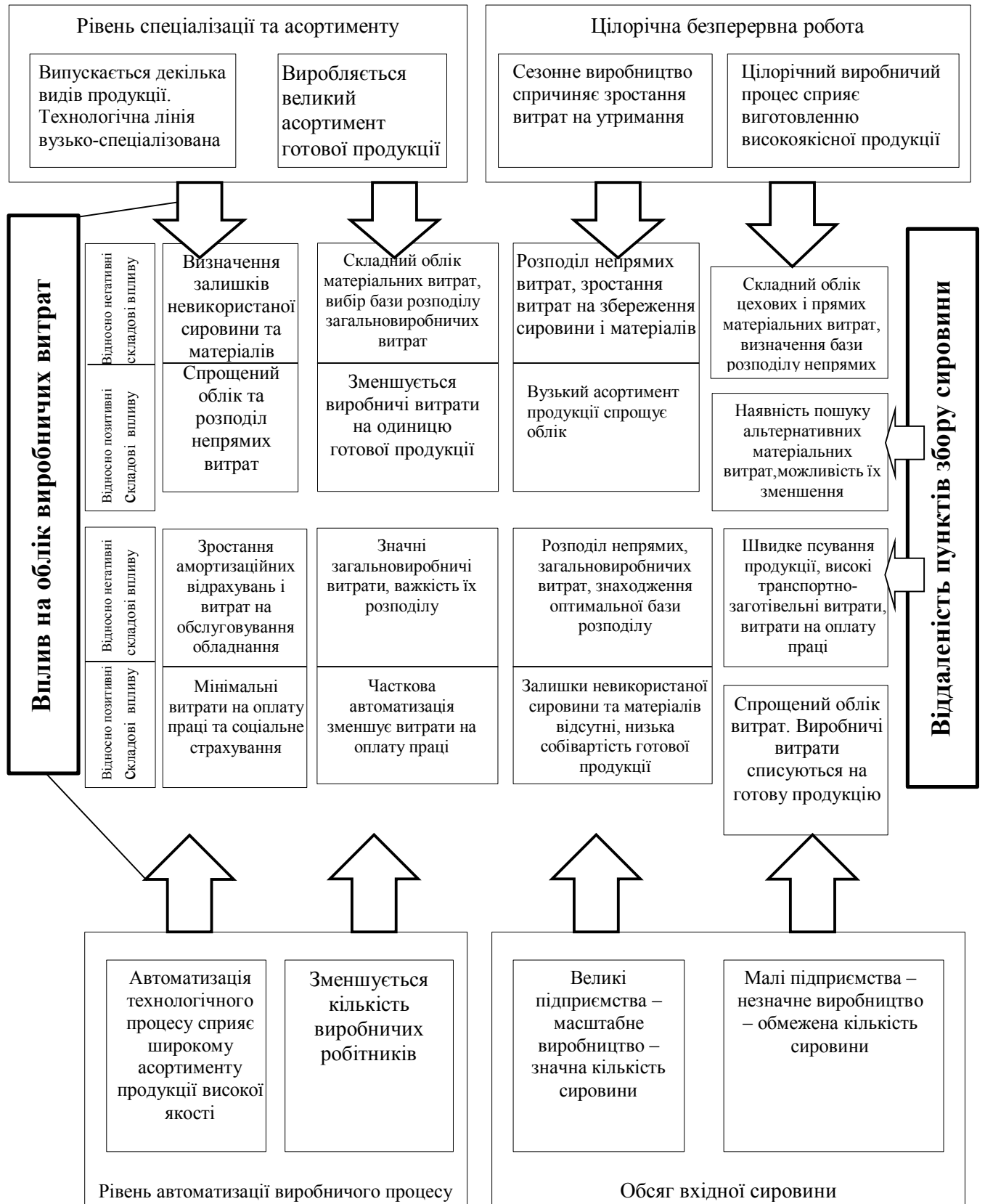


Рис. 1.20. Вплив організаційно-технологічних особливостей виробництва у молокопереробних підприємствах на облік виробничих витрат

Джерело: Складено автором.

При побудові процесу обліку витрат виробництва слід звернути увагу на особливості, пов'язані з виробничим процесом. Вже на етапі прийняття молока до нього ставиться ряд вимог. Лабораторія проводить огляд зовнішніх цистерн, перевіряють механічну забрудненість, граничну кислотність молока та визначають його жирність. Пізніше молоко розподіляється на технологічні лінії виробництва різних видів продукції (рис.1.21).

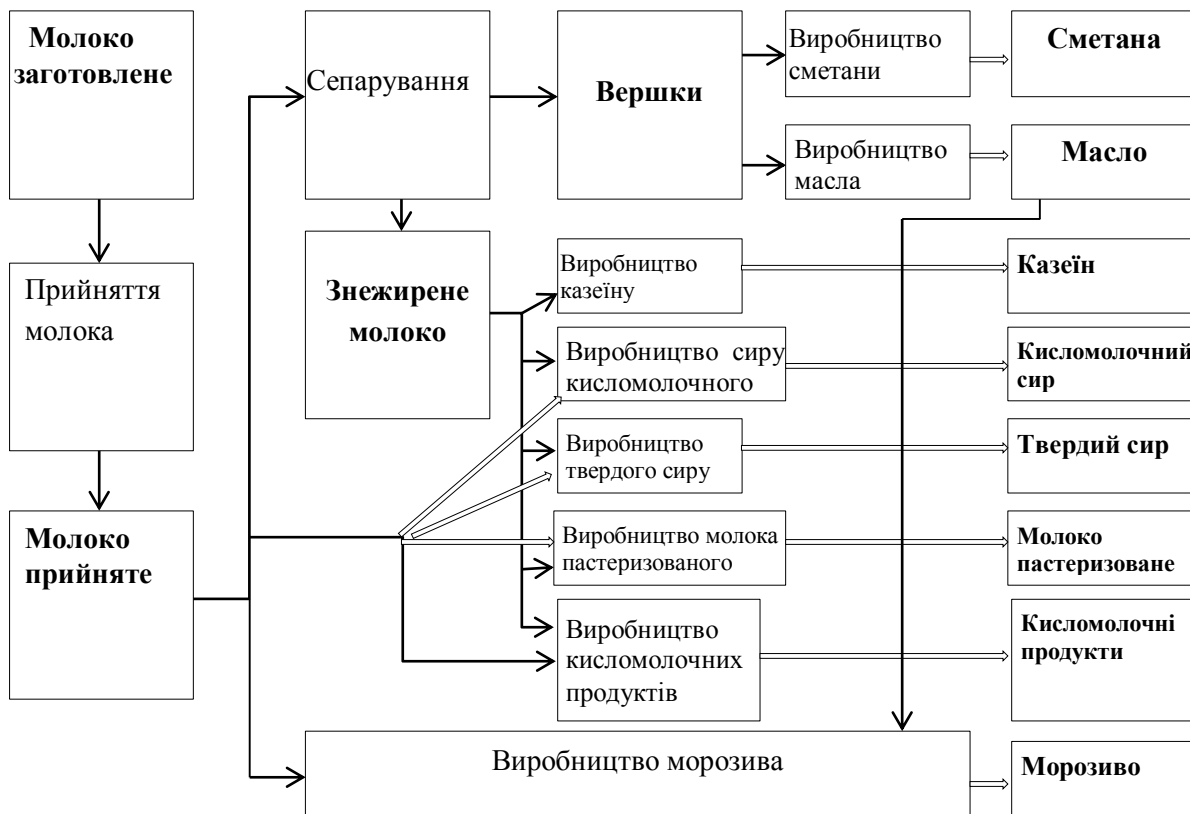


Рис. 1.21. Технологія переробки молока

Джерело: Складено автором.

На етапі виробництва важливим є визначення спільних технологічних операцій для кожної групи продуктів. Наприклад, приймання та зважування молока, або сепарування молока для виробництва масла та сметани, нормалізація молока для виробництва кисломолочних продуктів чи молока пастеризованого.

Поряд із тим важливим є визначення індивідуальних операцій для кожної групи продуктів. Наприклад, коли після сепарації молока отримують вершки, вони можуть потрапити на різні технологічні лінії (масло, сметана), де наступні процеси пастеризації будуть проводитися окремо різними працівниками.

Отже, процес виробництва молокопродуктів є досить складним та комплексним, в результаті чого отримуються зовсім різні за фізико-хімічними властивостями, цільовим призначенням чи споживчою корисністю продукти, виготовлення яких здійснюється внаслідок зміни в процесі переробки структури та органічної будови вхідної сировини у технологічному процесі.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Діяльність молокопереробних підприємств України є важливою як у харчовій, так і у переробній сферах. Досліджено, що сезонність отримання молока в Україні впливає на збільшення об'ємів молока у весняно-літній період та зменшення у осінньо-зимовий. Визначено такі організаційно-технологічні особливості: рівень спеціалізації та асортименту, цілорічна безперервна робота, рівень автоматизації виробничого процесу, обсяг вхідної сировини, та їхній вплив на облік виробничих витрат молокопереробного підприємства.

2. Проведений аналіз нормативно-правового забезпечення щодо тлумачення поняття “витрати” дає змогу визначити недоліки щодо застосування понять. Існуючому перевантаженню щодо функціонального призначення терміна “витрати” у нормативній базі України передувало неправильне трактування понять радянськими науковцями. Введення та розуміння ними терміна “затрати” як економічно однорідного елемента сприяло неправильному його застосуванню при розмежуванні термінів “витрати”-“затрати” в українському законодавстві. Введення в обіг поняття “затрати” або його відповідне вилучення із деяких форм звітності сприятиме правильному трактуванню термінів у законодавстві.

3. Виявлено, що науковцями приділено значну увагу проблемам понятійно-категоріального апарату терміна “витрати”. Значна кількість авторів розглядає це поняття як вартість ресурсів, використаних для досягнення певних цілей. Подекуди розуміння “витрати” відходить від поняття “ресурси”, стаючи складовою поняття “рішення”. Встановлено, що розуміння витрат як зменшення

економічних вигід чи збільшення зобов'язань підприємства, містить у собі як витрати виробництва, призначені для формування собівартості продукції, так і витрати, що можуть бути не пов'язані з процесом виробництва. Тому під витратами виробництва пропонується розуміти використання ресурсів, що при визначенні прибутку підприємства за певний період часу ставляться у відповідність доходам, а під виробничими витратами – використання ресурсів, що при визначенні виробничої собівартості підприємства за певний період часу ставляться у відповідність доходам щодо функціонування виробничої діяльності підприємства.

4. Розглянуто організаційну систему бухгалтерського обліку витрат з наявністю зовнішніх чинників, вимог до організації обліку витрат і завданнями обліку витрат. В якості основ обліку витрат взято основні принципи бухгалтерського обліку, що стосуються витрат та нормативну базу у вигляді правових джерел, що визначають основи ведення обліку на підприємствах молочної галузі України.

Організація бухгалтерського обліку витрат на підприємстві є складовою управління. Вона виступає координатором ефективності та дієвості, здатна вирізняти потребу у оперативному отриманні такої інформації про виробничі витрати, що виступає раціональною. Така організація обліку допомагає своєчасно приймати ті управлінські рішення, що забезпечать ефективність при використанні виробничих ресурсів. Особливість підходу до даної організації полягає у визначенні правильних елементів чи методів організації бухгалтерського обліку.

5. В сучасних умовах для ефективної організації обліку на підприємстві повинна застосовуватися економічно обґрунтована класифікація виробничих витрат за ознаками. Це сприяє кращому плануванню та аналізуванню витрат, а також можливості виявлення зв'язків між певними видами виробничих витрат. Раціональність в процесі класифікації виробничих витрат має можливість в подальшому впливати на обчислення рівня їхнього впливу на рівень собівартості продукції чи навіть рентабельності виробництва. В ході дослідження виділено

класифікацію витрат за чотирма функціями управління: планування, облік, контроль та аналіз, і регулювання.

Основні результати досліджень, викладені в розділі I, опубліковано у наукових працях автора [65, 69, 70, 71, 73, 74, 75].

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

2.1. Загальні принципи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах

Опис методів обліку витрат і калькулювання собівартості досить широко описаний у науковій літературі, однак аналіз цих понять свідчить, що бухгалтерський облік у світі є далеко не однорідним: він чітко пронизаний двома напрямками – американським (основне приділення уваги оперативності контролю витрат виробництва) і європейським (приділення уваги аспектам калькулювання собівартості продукції) [208].

Еволюція питань щодо методів обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції зазнавала змін. У ХХ ст. визначником виокремлення методу обліку витрат були організація виробництва, характер і технологія виробництва. При цьому окреслювали простий (котловий), попередільний методи, метод за нормами і метод за замовленнями. Поряд із згаданими методами, пропонувалися стандарт-костинг, постопераційне калькулювання та інші.

Питання співвідношення систем обліку витрат та методів калькулювання тривалий час було дискусійним через взаємовідповідність елементів цих понять. Синтезуючим аспектом понять є система виробничого обліку, як “система обліку, що забезпечує можливість калькулювання та контролю собівартості об’єктів витрат [8, с.75]”. Першим етапом у взаємодії понять обліку і калькулювання є облік витрат у вигляді методів як “сукупності прийомів і способів, у процесі яких здійснюється групування та розподіл витрат за об’єктами (носіями витрат) для обчислення собівартості [8, с.74]”, наступним – калькулювання собівартості різними способами. Одним із принципів калькулювання є “визначення об’єктів обліку витрат, об’єктів калькулювання і калькуляційних одиниць [180, с.83]”. На

молокопереробних підприємствах об'єктами витрат доцільно вважати стадії (переділи) виробничого процесу, відповідно об'єктами калькуляції – умовні партії виробів (на кількість вхідної сировини), калькуляційними одиницями – ц, тонни, кг тощо.

Відображення досліджуваного взаємозв'язку можна пояснити за допомогою певного процесу [8, с. 77] (рис. 2.1).

Отже, на кожній стадії виробничого процесу можливий розподіл витрат на прямі і непрямі з їх подальшим віднесенням на об'єкти калькуляції і включенням до собівартості. Як стверджує К. Друрі, на промисловому підприємстві “всі виробничі витрати включаються в собівартість продукції [17, с. 27]”.



Рис. 2.1. Процес обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Джерело: Складено автором.

Розглядаючи варіанти обліку витрат на виробництво, доцільно погодитися з Ю. П. Майданевич щодо формування позасистемного відображення інформації напівфабрикатів із цеху в цех при безнапівфабрикатному варіанті обліку витрат на підприємствах молочної промисловості [97, с.108]. Тому в умовах ведення

обліку за центрами відповідальності більш прийнятним є напівфабрикатний варіант обліку витрат. При нормативному методі обліку витрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість може плануватись на початковій стадії. З таких міркувань даний метод є найбільш ефективним на молокопереробних підприємствах, де потрібно оперативно визначати відхилення від норм.

Таким чином поєднання різних методів обліку витрат і систем калькулювання собівартості дозволяє створювати ефективний контроль за витратами на промислових підприємствах. Зокрема, на молокопереробних підприємствах раціональний ефект синергії спостерігатиметься при попроцесному методі калькулювання собівартості та нормативному методі обліку витрат.

Будь-яке підприємство має особливості, які стосуються структури при побудові витрат за елементами. Так, у галузях видобування корисних копалин (наприклад, вугілля чи солі) питома вага витрат на оплату праці є найвищою; натомість у промислових галузях будівництва (машин, приладів, обладнання) матеріальні витрати є рівноцінними витратам на оплату праці.

Щодо молокопереробних підприємств, вони включають переробне виробництво, де здійснюється переробка (оброблення) сировини, матеріалів, отриманих чи виготовлених на переробних підприємствах.

Розглянемо суть основних методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції молокопереробних підприємств.

У цих підприємствах застосовується попередільний метод (від слова переділ як певної сукупності технологічних операцій, у результаті виконання яких одержують продукт праці (це може бути готовий продукт, напівфабрикат або напівпродукт).

Понад дві третини усіх підприємств мають передільну технологію виробництва продукції. Це означає, що на цих підприємствах найдоцільніше застосовувати попередільний метод обліку витрат. Тому, виробничі витрати можуть обліковуватися у межах видів продукції. Часом напівфабрикатів або

технологічних переділів. Попередільний метод обліку витрат застосовують такі суб'єкти господарювання, що характеризуються переробкою сировини послідовно, тобто за стадіями (етапами) виробничого процесу. Завершення кожного етапу може мати на виході напівфабрикат. Відповідно, цей виріб здають на склад. Також перед наступним етапом для напівфабрикату може обчислюватися собівартість за вказаними параметрами.

Попередільний метод має два варіанти: одно- та багатопередільний. У молочному виробництві застосовується другий варіант, тому технологічний процес поділяють на кілька технологічних етапів (переділів). При завершенні етапу чи переділу отримують напівфабрикат, що має свої кількісні та вартісні характеристики, тобто відбувається його калькулювання. В цьому разі повністю готову продукцію можна отримати по завершенні останнього етапу.

У попередільних виробництвах виготовляють різні види продукції. Це потребує роздільного обліку витрат не лише за переділами, а й за окремими продуктами. Тому важливим завданням бухгалтерського обліку витрат виробництва є облік прямих витрат за виробами у межах кожного переділу (фази) технологічного процесу.

У всіх випадках узагальнення (синтетичний облік) витрат ведуть на рахунку 23 "Виробництво". Субрахунки обмежують переділами та фазами. За продуктами відображають прямі витрати. Усі непрямі витрати обліковують на рахунках у цілому за організаційними центрами витрат по підприємству, а потім розподіляють відповідно до обраної бази розподілу.

Якщо процес зведення витрат є завершеним, необхідно провести калькулювання продукції. Воно проводиться виокремленням незавершеного виробництва за конкретним етапом виробничого процесу. Також здійснюється його оцінка відповідно до рекомендацій за галуззю і діючого законодавства.

Згадані процеси можуть бути здійснені суб'єктом господарювання за напівфабрикатним або безнапівфабрикатним методом. Перший варіант характеризується кількісною передачею напівфабрикатів з одного етапу чи переділу на інший, але не проводячи при цьому вартісну оцінку. А для

визначення загальної собівартості продукції кінцевого переділу витрати за окремими переділами підсумовують і загальну суму розподіляють між готовою продукцією та незавершеним виробництвом. У другому випадку (у разі безнапівфабрикатного варіанту зведення витрат і визначення собівартості) насамперед відбувається калькулювання напівфабрикатів на кожному етапі виробничого процесу. Такі напівфабрикати можуть бути вартісно і кількісно передані за етапами технологічного процесу, при цьому вартісна характеристика дається на підставі калькуляції.

Одним із варіантів попередільного методу обліку виробничих витрат вважається попроцесний метод. Особливістю підприємств цих галузей є відсутність незавершеного виробництва. При цьому не сума витрат між готовою продукцією і виробництвом (незавершеним) не розподіляється.

Окремі витрати (для забезпечення виробництва) попередньо обліковуються на рахунку “Допоміжні виробництва” [161, с. 372-373].

Існують різні думки щодо розділення методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості [154, с. 203]. Але для молочної галузі варто виходити з думки, що облік витрат є більш ширшим поняттям, бо включає весь комплекс витрат на противагу калькулюванню собівартості, що включає лише виробничі витрати (виробнича собівартість).

Розглянути метод обліку витрат, який вважається оптимальним – нормативний. Він є найбільш прогресивним, що дозволяє ефективно використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості і оперативного управління витратами підприємства. Норму варто розуміти як числове значення результатів господарської діяльності, встановлений заздалегідь, що діє в умовах прогресу організаційно-технологічного виробництва. При нормативному методі облік організують таким чином, щоб всі поточні витрати розділити на витрати по нормам і відхилення від норм, які є сумами різниць планового прибутку від фактичного.

При нормативному методі обліку витрат до витрат основного виробництва зараховують окремо нормативні витрати та відхилення. Для визначення

фактичного прибутку від обсягу реалізації продукції віднімають її нормативну собівартість та відхилення. При цьому складається нормативна калькуляція собівартості продукції.

Приклад встановлених норм при виробництві молока в сільськогосподарських підприємствах відображено у додатку Б.

У кожному підприємстві існує система внутрішньої звітності, що має брати до уваги організаційні складові бухгалтерського обліку, зокрема такі, що виокремлюються за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат. Системі необхідно враховувати, що чим нижчий рівень, тим більш деталізованими повинні бути показники діяльності структурних підрозділів та, навпаки. Така звітність є оперативною, зокрема, на рівні цеху як центру витрат може застосовуватися звіт щодо виконання кошторису витрат, який містить перелік контрольованих витрат, планові та фактичні дані, їх можливі відхилення.

На думку К. А. Ягмур, внутрішня звітність представляє собою систему взаємозв'язаних показників, які характеризують результати діяльності центрів відповідальності за визначений проміжок часу. При цьому організації самостійно встановлюють склад, строки та періодичність подання внутрішньої звітності, враховуючи рівень та розмір центру відповідальності. Для того, щоб надавати вичерпну, різнобічну та неперекручену інформацію, система внутрішньої звітності повинна базуватися на спеціальних принципах її підготовки [194, с. 278]. Так, принципами підготовки внутрішньої управлінської звітності в організації, з погляду автора, є:

1. Адресність. Кожний звіт готується, виходячи з інформаційних потреб конкретного менеджера, що дозволяє не перевантажувати його зайвими показниками і надавати в повному обсязі ту інформацію, яка дозволяє приймати рішення у межах службових повноважень;

2. Розподіл відповідальності. Внутрішня (управлінська) звітність має бути підготовлена у розрізі центрів відповідальності, що дасть змогу здійснювати вплив на підконтрольний об'єкт та здійснювати якісну оцінку його роботи;

3. Достовірність. Раціональна система управлінського контролю суб'єкта господарювання забезпечує правильність інформаційних потоків за центрами відповідальності;

4. Зрозумілість. Інформація у звітах повинна бути представлена у простій доступній формі (табличній і/або графічній), тобто сприйняття її не потребуватиме спеціальних навичок для розшифрування та аналізу;

5. Рентабельність. Витрати на створення та забезпечення роботи системи внутрішньої (управлінської) звітності не повинні перевищувати економічний ефект від її використання [194, с. 278].

Зрозуміло, що при складанні звіту про виконання бюджету звіт нижчого центру відповідальності автоматично входить складовою частиною до звіту вищого центру відповідальності [3, с. 342]. Присутність певної ієрархії в системі обліку витрат за центрами відповідальності повинна враховуватися системами звітності наступним чином: Деталізація показників стає високою при найнижчих рівнях центрів відповідальності. Але при вищому рівні, управлінська інформація, наявна у звітах, узагальнюється. Надані звіти є ефективними при такому наданні інформації, що розуміється науковцями як горизонтальний аспект. Тобто динаміка показників звітного періоду досліджується зіставленням: чи то з показниками базового, чи попереднього, чи аналогічного періоду минулого року, чи навіть низкою попередніх періодів. В частині отримання результатів плану здійснюється порівняння фактичних даних із плановими. При цьому можливе встановлення відхилень, виявлення причин порушення, наявності відповідальності для винних осіб. Існує аспект, виділений науковцями як вертикальний. В такому разі виокремлюється питома вага певного показника у порівнянні із повною сумою, вивчається асортиментно-структурний склад кожного показника). Внутрішня (управлінська) звітність в організації, на думку К. А. Ягмур, передбачає, наявність наступних її елементів:

1. Інформаційна звітність. Складається за вимогою керівника вищого рівня та представляє собою вибіркового огляд окремих нефінансових аспектів функціонування центру відповідальності. Такого роду звітність не має

періодичного характеру, оскільки заздалегідь не обумовлені періоди її подання, то формування відбувається тільки після відповідного запиту.

2. Звітність про економічні та фінансові показники. Характеризує стан матеріальних запасів та основних засобів, а також дає уявлення про необхідну кількість працівників та ефективність їх роботи. За таким типом звітності визначаються періоди складання та подання керівникам вищого рівня. Показники цієї звітності не тільки дають змогу менеджерам наступного рівня оцінювати потреби підлеглих їм структурних підрозділів, а і дають змогу аналізувати доцільність цих потреб та якість ухвалених управлінських рішень стосовно економічного витрачання ресурсів та додержання планового обсягу виробничих витрат.

3. Результативна звітність. Призначена для оцінки роботи структурного підрозділу в цілому та успішності управління менеджером, що його очолює. Оцінка якості функціонування підрозділу здійснюється на підставі співвідношення фактичних (понесених протягом певного періоду) та планових (згідно кошторису) витрат. Оцінка результатів діяльності керівника здійснюється на підставі аналізу прийнятих їм управлінських рішень та характеризується здатністю відповідного менеджера забезпечувати щоденне ефективне управління діяльністю, що знаходиться під його контролем. Результативна звітність складається за визначений період. Як правило, в досліджуваних організаціях він становить місяць. Однак з метою оперативного контролю керівник центру відповідальності може встановити щотижневу звітність, оскільки він повинний виявляти та аналізувати відхилення від плану до включення їх до звіту вищому керівництву, а також визначати причини таких відхилень, встановлювати винуватців та приймати заходи по запобіганню подібних явищ в наступному періоді. Тому і звіт менеджерам вищого рівня, крім розрахункових позицій (планові, фактичні данні та відхилення), буде доповнений стовпцями “причини”, “винуватці”, “прийняті заходи чи пояснення щодо неможливості виправлення ситуації” [194, с. 279].

О. С. Полікарпова стверджує, що для впровадження системи обліку, контролю та аналізу за центрами відповідальності необхідна реструктуризація підприємства. Також автор виділяє наступний алгоритм впровадження системи обліку за центрами відповідальності з допомогою методу ABC на підприємствах:

- 1) виділити на підприємстві основні види діяльності (операції);
- 2) для кожного виду діяльності необхідно виділити окремий центр відповідальності;
- 3) для кожного центру відповідальності розробляється форма бюджету і визначається алгоритм розрахунку. До нього входять як планові, так і фактичні показники;
- 4) розробка внутрішніх нормативних документів (документи первинного обліку, кошторис, форми внутрішньої звітності);
- 5) встановлюється регламент взаємодії учасників бюджетного процесу на етапах планування, виконання, контролю (в т. ч. попереднього), обліку та аналізу виконання планових показників;
- 6) внесення змін та доповнень в накази: про облікову політику (внутрішньогосподарська частина), Положення про діяльність центрів, штатний розпис [124, с.99]

За допомогою визначених норм можна порахувати весь комплекс матеріальних витрат та відслідковувати їх зміну.

Водночас складовими нормативного методу обліку виробничих витрат і супутнього йому калькулювання собівартості є:

- поточний облік витрат окремо за діючими нормами і з урахуванням відхилень від них, виявлення місць, причин і винуватців відхилень;
- системний облік зміни самих норм;
- складання і періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;
- визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни самих норм [85, с.67], [18, с.43].

Комплексність методів дає можливість управлінському підрозділу формувати узагальнену систему контролю. Відповідна система може використовувати як загальну інформацію по підприємству, так і в розрізі окремих продуктів. Наприклад, сировинні витрати переробника по виробництву сметани можна подати у вигляді таблиці норм (додаток Н).

Норми витрат сировини включають:

- чисті витрати сировини, що безпосередньо входять у готову продукцію;
- технологічні відходи – частина сировини, яка не може бути використана на виробництві даного виду продукту.

Вони поділяються на ті, що використовуються та не використовуються при виробництві інших продуктів харчування. Витрати сировини на виробництво повинні визначатись на основі технічно обґрунтованих норм. А це значить, що норми застосовують в промисловості лише для контролю за витратами сировини при виробництві, виявлення резервів економії ресурсів сировини. Списання сировини необхідно здійснювати лише за її фактичними витратами. Основним показником використання сировини є вихід продукту (напівфабрикату).

Вихід продукту (напівфабрикату) виражає відношення маси виготовленого продукту (напівфабрикату) до маси фактично витраченої вихідної сировини.

Цей показник дає змогу оцінювати ефективність використання сировини на виробництві, а також застосовується для розрахунків планів виробництва продукції із сировини, що призначена для переробки. На основі фактичних даних можна встановити фактичні витрати сировини:

$$H_{\phi} = \frac{m_c}{m_{\phi}}; \text{кг} / \text{т}, \quad (2.1)$$

де H_{ϕ} – фактичні витрати сировини на 1 т продукції; m_c – маса фактично витраченої сировини, кг; m_{ϕ} – маса фактично отриманого продукту, т.

Фактичні витрати сировини повинні бути меншими або дорівнювати нормативним. Якщо фактичні витрати більші за нормативні, це свідчить про перевитрати сировини. У молочній промисловості зазвичай користуються показником норми витрат.

У нормах витрат сировини враховується масова частка жиру продуктів, що виробляються; гранично допустимі виробничі втрати по операціях, що виконуються даним підрозділом, а також враховуються втрати жиру у відходи (сироватку, знежирене молоко, маслянку). При цьому виробничі втрати, масова частка жиру продуктів, що виробляються, знежиреного молока, маслянки і сироватки не повинні перевищувати нормативів, що прийняті при розрахунку діючих норм витрат сировини.

Сфера застосування нормативного методу тісно пов'язана з контролем. Саме тому метод контрольних точок витрат як елемент поточного контролю здатен поєднуватися з обраними методиками обліку і калькулювання.

Базуючись на наступних принципах, система здатна функціонувати у поєднанні з попроцесним калькулюванням собівартості:

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

2. Визначення контрольних точок етапів (операцій) технологічного процесу, в яких треба його контролювати, щоб усунути (мінімізувати) негативний вплив чинників особливої уваги, можливість їх появи та при необхідності забезпечити позитивний вплив чинника. Під "етапом (операцією)" розуміють будь-яку стадію життєвого циклу харчових продуктів.

3. Визначення контрольних меж, яких варто дотримуватися для того, щоб впевнитись, що точка перебуває під контролем.

4. Створення моніторингової системи, що дає змогу встановити контроль у контрольних точках виробничого процесу шляхом запланованої апробації чи спостереження.

5. Розробка та застосування коригувальних дій у разі, якщо результати моніторингу свідчать про відхилення від встановлених контрольних меж.

6. Розробка процедур перевірки, яка дає змогу упевнитися в ефективності функціонування системи.

7. Документування процедур і реєстрація даних, необхідних для функціонування системи.

За допомогою правильного співставлення етапів виробництва з витратами та чинниками впливу на них стає можливим проведення постійного контролю та коригування виробничих витрат (табл.2.1).

Таблиця 2.1

**Відповідність етапів виробничого процесу з виготовлення кефіру
витратам та чинникам особливої уваги**

Етапи процесу виробництва	Види витрат за місцями виникнення	Чинники особливої уваги
1	2	3
Закупівля сировини та матеріалів	Витрати на закупівлю сировини та матеріалів (матеріальні витрати)	Ціна молока з врахуванням жирності, іншої сировини, пакувальних матеріалів, обладнання та устаткування
Приймання сировини та матеріалів	Транспортно-заготівельні витрати	Вид транспорту для перевезення, відстань до місця виробництва
Зберігання сировини та матеріалів	Витрати на зберігання (загальновиробничі витрати)	Температура зберігання, Термін та умови зберігання
Фільтрація молока, його охолодження, зберігання та підігрівання, сепарування, нормалізація, гомогенізація, пастеризація, витримання, внесення закваски, сквашування	Витрати на переробку сировини (витрати на оплату праці, соціальне страхування, амортизація, втрати від браку, загальновиробничі витрати)	Час і температура для кожного процесу, тиск при гомогенізації, умови процесів, знос відповідного обладнання, виробничий брак, рівень заробітної плати
Розлив і пакування	Витрати на пакування і маркування (втрати від браку, загальновиробничі витрати)	Швидкість розливу
Маркування		Метод маркування

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
Зберігання	Витрати на зберігання готової продукції (загальновиробничі витрат)	Температура, термін та умови зберігання, застосування технічних засобів
Доставка	Транспортні витрати та витрати на збут	Вид транспорту, відстань до місця постачання

Джерело: Складено автором.

Для всіх контрольних точок встановлюється загальний критичний коефіцієнт, який визначається відношенням максимальної ринкової ціни до собівартості продукції. За цим коефіцієнтом визначається верхня критична межа на кожному етапі. Встановлення нижньої межі не завжди є обов'язковим, оскільки двосторонній вихід за межі контрольної точки може взаємонівелюватися на етапі випуску готової продукції (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Встановлення контрольних точок за місцями виникнення витрат

Види витрат за місцями виникнення	Контрольні точки витрат
Витрати на закупівлю сировини та матеріалів (матеріальні витрати)	Контрольна точка закупівлі
Транспортно-заготівельні витрати,	Контрольна точка доставки
Витрати на зберігання сировини і матеріалів(загальновиробничі витрати)	Контрольна точка зберігання сировини і матеріалів
Витрати на переробку сировини (витрати на оплату праці, соціальне страхування, амортизація, втрати від браку, загальновиробничі витрати)	Контрольна точка переробки сировини
Витрати на пакування і маркування (втрати від браку, загальновиробничі витрати)	Контрольна точка пакування
Витрати на зберігання готової продукції (загальновиробничі витрат)	Контрольна точка зберігання готової продукції
Транспортні витрати та витрати на збут	Контрольна точка доставки за місцем продажу

Джерело: Складено автором.

Також при розрахунках норм витрат сировини враховують:

- використання для нормалізації знежиреного молока власного виробництва або отриманого від інших підприємств, відновленого;
- виду закваски (прямого внесення або на знежиреному молоці);
- виробництва продукції з молока, масова частка жиру якого вища за масову частку жиру у готовому продукті;
- виробництва продукції багатокomпонентного складу за рецептурами.

Суть попроцесного методу полягає в тому, що прямі і накладні витрати враховуються за статтями калькуляції на весь обсяг продукції. Цей метод передбачає диференційований облік витрат по кожному технологічному процесу. При цьому об'єкт обліку витрат (вид продукції) співпадає з об'єктом калькулювання. Така побудова обліку забезпечує калькулювання одиниці продукції, отриманої в різних технологічних процесах. Таким чином собівартість одиниці продукції буде визначатися діленням загальної суми виробничих витрат, віднесених на відповідний виробничий підрозділ за певний проміжок часу, на кількість одиниць готової продукції, вироблених за цей проміжок часу.

Отже, до основних характеристик даного методу відносять:

- групування виробничих витрат за окремими підрозділами чи місцями без відношення до окремих замовлень;
- списання витрат за календарний період, а не за час, необхідний для завершення окремих замовлень;
- відкриття декількох аналітичних рахунків до рахунку 23 "виробництво". Тут необхідно ввести стільки аналітичних рахунків, скільки існує діляниць чи стадій технологічного процесу.

Моніторинг контрольних точок складається із послідовності запланованого вимірювання чи спостереження контрольованих показників, щоб оцінити перебування під контролем чинника особливої уваги.

При калькулюванні собівартості виокремлюють також і відповідні способи [18, с.78]:

1. Спосіб прямого розрахунку. Є найпростішим і полягає в тому, що собівартість продукції розраховується на основі прямого обліку витрат, а собівартість одиниці продукції розраховується діленням загальної величини витрат по цій продукції на її кількість. Такий спосіб можна застосовувати у дрібних молочних підприємствах, які випускають однорідну продукцію. В даному випадку об'єкти обліку витрат і калькулювання собівартості співпадають.

2. Нормативний спосіб. Його застосування передбачається поряд із нормативним обліком витрат, попроцесним калькулюванням собівартості та методом контрольних точок. Якщо підприємство здійснює облік витрат по одному виду продукції, то собівартість одиниці розраховується як сума її нормативної собівартості результату від ділення виявлених відхилень від норм і зміни норм на кількість виготовлених виробів. У зведеному обліку витрат, що ведеться за кожною групою виробів, витрати та відхилення обліковують за відповідними групами.

3. Спосіб додавання витрат. Полягає в тому, що фактична собівартість об'єкта калькулювання або одиниці продукції визначається шляхом додавання витрат по окремих процесах виробництва в розрізі калькуляційних статей і діленням отриманих сум на фактичну кількість виготовленої продукції. Цей спосіб можна застосовувати в сільськогосподарських підприємствах-виробниках молока.

4. Спосіб виключення витрат на супутню продукцію. Він полягає в тому, що отримані в комплексному виробництві продукти розділяють на основні та супутні. Щоб визначити собівартість основної продукції, на супутні продукти калькуляція не складається, а витрати за цими продуктами вираховуються з витрат за заздалегідь встановленими цінами. Складність способу полягає у визначенні оцінки супутньої продукції. В молокопереробних підприємствах супутня продукція, здебільшого, може бути подана у вигляді відходів (додаток Л). При попроцесному методі виробнича собівартість визначатиметься (рис.2.2):

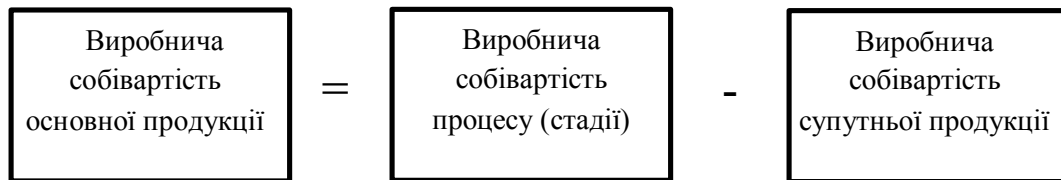


Рис. 2.2. Визначення собівартості за способом виключення витрат на супутню продукцію

Джерело: Складено автором.

5. Коефіцієнтний спосіб калькулювання. Застосовується для калькулювання собівартості продукції в умовах одночасного виробництва декількох видів продукції, пряме віднесення витрат на які неможливе. Такий спосіб застосовується у виробництві суміжних продуктів, коли супутня продукція відсутня. Зведений облік витрат формується за групами однорідних виробів, а витрати всередині груп розподіляються на окремі види продукції за допомогою економічно обґрунтованих коефіцієнтів.

Наприклад, для сиру кисломолочного нежирного розрахунок норми витрат молока залежить від об'єму переробки молока:

$$N_{з.м.} = \frac{237,4 \times 100}{B_{з.м.}} \times K; \text{кг} / \text{т}, \quad (2.2)$$

де $N_{з.м.}$ – норма витрат знежиреного молока, кг/т; 237,4 – маса білку, необхідного для виробництва 1 т знежиреного сиру кисломолочного з масовою часткою вологи 77,5%, кг; $B_{з.м.}$ – фактична масова частка білку у знежиреному молоці; K – коефіцієнт, що враховує втрати знежиреного молока на приймання, охолодження та пастеризацію, зберігання та фасування.

Коефіцієнт K залежить від річного обсягу переробки молока, т:

- до 10000 та від 10000 до 25000	1,0028;
- від 25001 до 50000	1,0021;
- від 50001 і вище	1,0017.

6. Спосіб пропорційного розподілу витрат. Є широко розповсюдженим, як в комплексних, так і в спеціалізованих виробництвах, які виготовляють одночасно декілька видів продукції. Суть полягає в тому, що собівартість сукупного обсягу розподіляється між видами продукції пропорційно обраній базі розподілу.

Витрати можуть розподілятися пропорційно плановій або нормативній собівартості, або пропорційно гуртовим цінам, фізичній вазі, основній заробітній платі виробничих робітників, людино-годинам. Тут визначаються відповідні індекси. Наприклад, вага окремого продукту/загальна фізична вага.

Масу сировини готової та побічної продукції без обліку втрат можна визначити за формулами:

$$m_z = \frac{m_c \times (c_c - c_n)}{(c_z - c_n)}; \quad (2.3)$$

$$m_c = \frac{m_z \times (c_z - c_n)}{(c_c - c_n)}; \quad (2.4)$$

$$m_n = \frac{m_c \times (c_z - c_c)}{(c_z - c_n)}; \quad (2.5)$$

де m_c , m_g , m_n – маси сировини, готової та побічної продукції; c_c , c_g , c_n – масова частка молока в сировині, готовій та побічній продукції [78, с. 298].

Наприклад, необхідно визначити масу вершків для виробництва 500 кг масла, якщо масова частка жиру в маслі складає 78 %, у вершках – 38 %, в пахті – 0,7 %. Нормативні втрати складають 0,6 %.

$$\frac{500 \times (78 - 0.7)}{38 - 0.7} \times \frac{100}{100 - 0.6} = 1042 \text{ кг}. \quad (2.6)$$

7. Комбінований спосіб калькулювання. Це поєднання інших способів, якщо застосування кожного з них окремо неможливе або не забезпечує обґрунтованого нарахування собівартості. Спосіб може застосовуватися у випадку, коли виробляються декілька видів основної і супутньої продукції. Тут алгоритм визначення виробничої собівартості буде мати наступний вигляд:

- визначаються витрати на супутню продукцію в порядку, передбаченому способом виключення витрат;

- визначається загальна сума витрат на основну продукцію, як різниця між виробничою собівартістю усієї стадії і витратами на супутню продукцію;

- розподіляється виробнича собівартість між основними видами продукції з використанням економічно обґрунтованих індексів.

Отже, вибір певного способу калькулювання підприємством молочної галузі повинен здійснюватися самостійно залежно від технології виробництва та методів облікової політики.

Асортимент молочної продукції є визначником бухгалтерського обліку виробничих витрат при організації попередільного методу калькулювання. Таким визначником можуть виступити і особливості технологічного процесу. Це передбачить можливе врахування усіх здійснених витрат щодо певного центру відповідальності в частині тих аналітичних рахунків, що запропоновані підприємством. При цьому кожен центр відповідальності має змогу проводити оперативний контроль виробничих витрат за певними видами продукції. Це сприяє точності, а також необхідності включення окремих статей витрат до собівартості продукції. Метод нормативних витрат здійснюється, передусім, із основною передумовою щодо оперативного контролю за зберіганням виробничих запасів у виробництві. Встановлені нормативи будуть визначальними чинниками при обліку відпуску запасів.

Потреба у збільшенні тривалості зберігання молочних продуктів є передумовою для дослідження нових технологій щодо вищої якості при здійсненні аналізу мікробіологічних складових молочної продукції. Такою передумовою виступає і обмеженість молока як основної сировини. Тому калькулювання, що охоплює етапи життєвого циклу продукції є вирізняється, насамперед, доцільністю щодо нових видів молочної продукції. Зрештою, до таких можна віднести ацидофілін, молочне пиво, сир пресований, молочний квас із сироватки. Для таких продуктів врахування витрат упродовж виробничого циклу є найважливішим аспектом. Наприклад, для сироватки, приділяється вагоме значення на етапі утилізації. Стратегічний напрям даного методу має на меті не тільки можливість оцінки чи врахування витрат за весь термін життєвого циклу продукту, а й визначає той прибуток, що отримується від товару на етапі виробництва. Саме він здатен оптимізувати витрати, що були здійснені на початкових чи кінцевих стадіях.

Отже, калькулювання собівартості молокопродукції є вагомим аспектом та складовою обліку. На молокопереробних підприємствах раціональним вважається попроцесний метод калькулювання собівартості продукції з елементами нормативного методу обліку витрат. Метод контрольних точок витрат дає змогу відслідковувати зміну витрат у визначеному періоді. Цей метод може бути рекомендований як аналітичний супровід витратного контролю на підприємствах промисловості.

2.2. Особливості обліку витрат за калькуляційними статтями

Визначення економічної інформації впливає з того масиву даних, що має відношення до економічної частини господарської діяльності. Такі дані відображають причинно-наслідковий зв'язок між керуючою системою і системою, що підлягає керуванню. Економічна інформація в частині тих вихідних даних, що необхідні для прийняття управлінських рішень, є найбільш затребуваною. Вона широко використовується на етапах розробки і ухвалення управлінських рішень.

Базовою ознакою інформаційного суспільства є той вплив, що здійснює інформація. Його вагомість характеризує діяльність підприємства в часі, щоб воно мало змогу приймати ефективні управлінські рішення. А оскільки у зменшенні витрат виробництва, що мають вплив на загальний рівень цін, зацікавлені в тому числі і споживачі, достовірність облікової інформації та внутрішнього контролю витрат з метою їх оптимізації є дотичною до інтересів суспільства загалом.

Сучасні умови господарювання є визначальними для створення методологічних основ калькулювання. Вони зумовлюють необхідності пошуку прихованих резервів, що в майбутньому нададуть конкурентні переваги та будуть мати вплив на зниження й оптимізацію витрат.

Проте, за словами проф. Ф.Ф. Бутинця, на даний час важливість питань обліку і контролю витрат, що несуть за собою поклик зменшення собівартості продукції є обділені в увазі управлінського підрозділу. Вчений обстоює позицію того, що

“насамперед, забезпечити рентабельність діяльності підприємства прагнуть за рахунок високих цін реалізації, а не за рахунок економії витрат виробничих ресурсів, що є ненадійним способом вирішення проблем виживання підприємства” [12, с. 308].

Вважається, що процес обліку витрат на виробництво є необхідною умовою реалізації процесу формування собівартості продукції. Другий процес організовується в розрізі об'єктів калькулювання, тобто номенклатури продукції, що випускається. Основними методологічними проблемами тут може бути вибір об'єкта калькулювання, методу обліку витрат, способу оцінки незавершеного виробництва чи готової продукції.

Незалежно від галузевої приналежності і серійності виробництва процес обліку витрат і формування собівартості продукції у підприємствах складається, в основному, з таких етапів:

- збір, групування і деталізація первинних витрат на виробництво в процесі виробничої діяльності в розрізі калькуляційних статей, прив'язка (розподіл) прямих витрат до об'єктів обліку витрат і калькулювання;
- локалізація даних про понесені витрати за видами діяльності, виробництвами, структурними підрозділами, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, продуктами, роботами тощо;
- розподіл загальних витрат підприємства між виробничими підрозділами;
- оцінка відходів, отриманих у процесі виробництва, і побічної продукції;
- визначення собівартості остаточного браку;
- розподіл виробничих витрат обслуговуючих (допоміжних) виробництв між незакінченою і готовою продукцією (виконаними роботами і послугами) і перерозподіл витрат за виробничими підрозділами – споживачам продукції, робіт і послуг обслуговуючих виробництв;
- розподіл загальновиробничих витрат за видами продукції шляхом їхнього включення до складу її виробничої собівартості в розрізі кожного виробничого підрозділу;
- формування виробничої собівартості;
- виявлення й оцінка незавершеного виробництва;

- розмежування витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом;
- обчислення собівартості всього обсягу товарної продукції, окремих видів продукції та одиниці продукції;
- розподіл за видами продукції адміністративних і збутових витрат – формування повної собівартості продукції [17, с.11].

В умовах ринкової економіки перелік і склад статей калькулювання для виробничої собівартості продукції встановлюється підприємством та закріплюється у його обліковій політиці.

Для калькулювання собівартості продукції можливе застосування наступних статей:

- сировина та основні матеріали;

В підприємствах з переробки молока до сировини належить натуральне молоко, вершки, кисломолочний сир, сметана тощо, а до основних матеріалів – цукор, родзинки, цукати, сіль, ванілін, какао, масло рослинне, борошно дієтичне та інші сировинні продукти.

Під час обліку сировини у виробництві за базовою жирністю, підприємства застосовують норми витрат молока. Зрозуміло, що такі норми містять додатково дозволені втрати що виникають у виробничому процесі.

Норми виробничих витрат чи додатково встановлені втрати молочної сировини можуть відображатися за стадіями технологічного процесу. При цьому додаткові норми списання молочної сировини є раціонально визначеними, оскільки не передбачають врахування тих операцій, що є виконаними. Тому при формуванні такого денного документу як рапорт випуску готової продукції виконуються встановлені вимоги. Їх зобов'язані дотримуватися виробничі майстри при встановлених норм витрат. Наприклад, списання сировини відбуватися з врахуванням фактичного обсягу виготовленої продукції. Виникла при цьому різниця залишається в якості резерву.

Попередільна основа є визначальною при обліку матеріальних витрат. Вона враховує здійснені матеріальні витрати кожним виробничим цехом. Це дозволяє

відображати оперативний контроль за здійсненими витратами. Якщо брати до уваги переділи, то облік витрат у встановлених ними межах ведеться лише за видами продукції. Зрозуміло, що дана організація бухгалтерського обліку витрат дає змогу контролювати витрати виробництва кожного виду продукції конкретним підрозділом і впливати на точність та доцільність включення виробничих витрат до собівартості продукції на молокопереробних підприємствах.

Щодо вартості сировини, що передається у виробництво або сировини, що купляється у постачальників, то вона визначається молокопереробними підприємствами на основі договірних ринкових цін. Такі ціни на молоко встановлюються відповідно до категорії сорту, а також інших якісних показників. Сюди додаються транспортно-заготівельні витрати.

– поворотні відходи (віднімаються);

Утворення поворотних і безповоротних відходів є невід'ємною частиною процесу виробництва. Водночас, такі відходи поділяються на небезпечні та безпечні.

Зворотні відходи розглядаються як залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних ресурсів. Такі ресурси утворюються у виробничому чи процесі надання послуг. Ті ресурси, що зовсім не використовуються за потребою або такі, що в якійсь частині втратили властивості початкового ресурсу, у зв'язку з чим стали використовуватися з додатковими витратами також вважаються зворотними.

Відповідно, безповоротні відходи виробництва трактуються як відходи, що не можуть бути використані. Вони не можуть мати подальше застосування на підприємстві. Їхня реалізація на сторону при даному стані техніки є неприйнятною. У поворотних відходів є перевага щодо їх подальшої оцінки, тому що безповоротні відходи вважаються не допустимими навіть до оцінки.

Небезпечними вважаються відходи, що мають такі фізіологічні, хімічні, біологічні чи інші небезпечні властивості, які створюють або можуть створити небезпеку для навколишнього природного середовища і здоров'я людини та які потребують спеціальних методів і засобів поводження з ними.

В процесі формування собівартості відображається вартість поворотних відходів, що виключаються з витрат на сировину. Згаданими поворотними відходами у виробництві є залишки сировини, які утворилися в процесі перетворення вихідної сировини на готову продукцію, змінили при цьому свій хімічний склад і втратили повністю або частково споживчі властивості вихідної сировини або ті, які використовуються не за прямим призначенням.

Молокопереробні підприємства виробляють багато видів продукції. Зокрема, при виготовленні масла, сиру, вершків чи сирів сичужних отримуються поворотні відходи. До них можна віднести знежирене молоко, пахту і молочну сироватку. Поворотні відходи зменшують вартість сировини, оскільки їх споживання всередині суб'єкта господарювання здійснюється лише за розрахунковими цінами підприємств.

Якщо у процесі виробництва здійснюють зачистку і обрізання сиру при умові, що в майбутньому це стане кормом для сільськогосподарських тварин, це вважається відходами. Їх вартість визначатиметься множенням вартості одиниці відходу на ту кількість, що отримують при виготовленні одиниці готового продукту.

Трактування безповоротних відходів полягає у неможливості їх використання при даному стані техніки: чад, випаровування, усихання тощо. Відповідно до обраної підприємством технології деякі матеріальні ресурси передаються в інші цехи як вхідний матеріал. Такі матеріальні ресурси не мають відношення до поворотних відходів.

Знижена ціна для оцінки поворотних відходів застосовується у випадку якщо відходи можуть бути використані для основного виробництва, але з додатковими витратами (наприклад, вихід готової продукції є зниженим).

– купівельні вироби, напівфабрикати і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;

Як відомо, на виробництво готової продукції, подекуди, витрачаються і купівельні вироби чи напівфабрикати. Такі вироби можуть бути отримані від інших підприємств, наприклад сир для подальшого дозрівання, чи отриманий

постачальником сир, що в майбутньому стане основою виробництва сирково-сирних виробів.

Сторонні організації можуть надавати і інші види послуг, при цьому до статті калькулювання “купівельні вироби, напівфабрикати” включатимуться і витрати на оплату послуг виробничого характеру. Наприклад, це може бути виконання окремих операцій з виготовлення продукції чи початкової обробки сировини.

– *транспортно-заготівельні витрати;*

– *допоміжні матеріали на технологічні цілі; тара та пакувальні матеріали.*

Компоненти, що необхідні як при виготовленні продукції для її нормального функціонування, так і для здійснення запакування можуть включатися до статті калькулювання “Допоміжні матеріали”. Такі витрати не є складовою частиною продукції. До них відносяться матеріали (міткаль, марля, фланель чи бязь фільтрувальна, ватяні фільтри тощо), хімікати виробничі, інвентар, ферменти, дезінфікуючі та миючі засоби, пакувальні матеріали, тара одноразового використання.

Стаття “Загальновиробничі витрати” містить пункт щодо витрат на утримання й експлуатацію обладнання. Сюди ж буде відноситися і вартість таких допоміжних матеріалів як мастила.

Тара, в тому числі дерев’яна (діжки, ящики, барабани), картонна і картонно-гофрована (ящики, коробки), в яку запаковують масло тваринне, сири, молочні консерви, у розмірі 100 % вартості цієї тари включається в собівартість готової продукції, а також в тому випадку, якщо у оптову ціну на готову продукцію вартість тари включена за розміром 60 % по дерев’яній тарі чи 50 % по картонній. Розподіл витрат на собівартість виготовленої продукції по тарі має деякі особливості у порівнянні з розподілом витрат за іншими статтями.

На підприємстві існують продукти, які пакують в тару через деякий час після їх виготовлення, таким чином виготовлення продукту завершено, але формування заводської собівартості не є завершеним. Тому на підприємствах прийнято попередньо нараховувати на собівартість продукту витрати тари в розрахунковому порядку. Звідси слідує, що незалежно від того, запований

продукт чи не запакований, при визначенні його собівартості витрати на тару обов'язково повинні бути враховані, хоча би у орієнтовних розмірах.

Тут витрати по тарі включають безпосередньо в собівартість тільки тих продуктів, які підлягають упаковці в цю тару.

У тих випадках, коли не вся випущена продукція реалізується в тому ж періоді (місяці, кварталі), для визначення повної собівартості випуску продукції складається розрахунок сум витрат упаковки і транспортування продукції, які відносяться на виготовлену продукцію. Такий розрахунок проводиться зважаючи на обсяги товарного випуску чи фактичного рівня витрат на збут за звітний період за відвантаженою частиною продукції.

Відповідно, вартість дерев'яних діжок та металевих фляг, в яких молокопереробні підприємства відвантажують молоко та інші молочні продукти, на собівартість продукції не відносяться, проте витрати на знос такої тари включаються в транспортно-заготівельні витрати.

Так само і вартість заставної тари (фляги, діжки, ящики, пляшки), в яких покупцям відпускають молоко, вершки та молочнокислі продукти, на собівартість продукції не відноситься.

Згадуючи про вартість розбитої (у виробничому процесі) скляної тари в межах нормативу, зокрема непридатної для виробництва (з тріщинами, надщербками чи іншими дефектами), її відображають у статті "Допоміжні матеріали на технологічні цілі" за вирахуванням сум, отриманих від здачі скла на бій.

Також відомо, що вартість основних і допоміжних матеріалів молокопереробних підприємств формується виходячи з цін на їх придбання (не враховуючи податок на додану вартість) з врахуванням транспортно-заготівельних витрат і націнки постачальницьких організацій.

Існуючі витрати на матеріали і тару, що використані на окремі вироби, відносяться безпосередньо на собівартість таких виробів. Проте, витрати на допоміжні матеріали, використовувані на технологічні цілі, чи на пакувальні матеріали і тару, але віднесення яких безпосередньо на собівартість окремих видів продукції є ускладненим, включаються в собівартість окремих виробів, в гривнях

на тонну готової продукції, з врахуванням кількості фактично виробленої в цьому цеху продукції кожного виду.

Собівартість розбитої скляної тари, що виявилась непридатною для виробничих потреб (з тріщинами, надщербками чи іншими дефектами), списується за нормами на собівартість продукції, а бій склотари понад норму відшкодовується за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємств, та списується за фактичними даними лише за наявності належно оформлених документів про здачу битого скла організаціям [156].

– паливо і енергія на технологічні цілі;

Під даним видом статті калькулювання розуміються витрати на паливо, гарячу і холодну воду, пару, стисле повітря і холод, що безпосередньо витрачаються в процесі виробництва продукції. Тут у вказану статтю можуть включатися і витрати тої енергії, що вироблена підприємством самостійно. Аналогічно до тої, що отримана підприємством зі сторони.

Витрати на паливо власних заготовок та енергію, вироблену енерготехнічними цехами підприємств, включаються в собівартість продукції цих підприємств за собівартістю їх виготовлення, а розподіл витрат за паливом і енергією між окремими видами продукції проводиться виходячи з норм, затверджених на підприємстві, або пропорційно сировині (молоку базисної жирності і ін.), як передбачено в обліковій політиці підприємства.

– витрати на оплату праці виробничих робітників; витрати з оплати праці виробничих робітників понад тариф;

В дану статтю включається заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Витрати на оплату праці робітників за основними цехами виробництва прямо включаються в собівартість окремих видів продукції відповідно до трудомісткості її виробництва і розцінок (тарифних ставок), що діють, і розрядності робіт за видами продукції всередині цеху може розподілятися пропорційно вартості

сировини (молоко базисної жирності і ін.) відповідно до облікової політики підприємства.

– *соціальні відрахування;*

– *загальновиробничі витрати;*

До складу загальновиробничих витрат включаються:

– витрати на управління виробництвом (оплата праці відділу управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування відділу управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

– амортизація (знос) основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

– амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

– витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

– витрати на удосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

– витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв);

У кінці місяця згруповані загальновиробничі витрати (за статтями чи підрозділами) підлягають розподіленню пропорційно до обраної бази та включенню до вартості виготовлених виробів. При пошуку оптимальної бази розподілу для кожної статті загальновиробничих витрат потрібно чітко дослідити її кореляційну залежність із базою розподілу. Згруповані витрати дають можливість обрати бази, що знаходяться в тісному взаємозв'язку з витратами [82, с.102].

- *втрати від браку;*

Втрати від браку можна розглядати як додаткові витрати підприємства щодо витрат виробництва. Вони зумовлені складністю технології виробництва, неминучим господарським ризиком, багатогранним характером взаємовідносин з постачальниками товарно-матеріальних цінностей. Подальший контроль за браком за даними бухгалтерського обліку дозволяє попередити виникнення браку в майбутньому. Таким чином, управління витратами підприємства повинне бути спрямоване на створення продукції високої якості. Брак, що є її протилежністю, може виникати на будь-якому етапі виробництва, тому створення ефективної системи управління браком має на меті сприяти зменшенню витрат від браку, поліпшенню виробничого процесу та підвищенні його ефективності.

Втрати внаслідок перевищення норм витрат на гарантійний ремонт і обслуговування виготовленої продукції можуть виникати в тому випадку, якщо підприємством резервуються кошти для забезпечення гарантійних зобов'язань. При цьому суми створеного забезпечення в установлених підприємством межах включаються до складу витрат на збут, а на втрати від браку (дебет рахунку 24 "Брак у виробництві") списуються лише перевищення зарезервованих сум. Якщо кошти для забезпечення гарантійних зобов'язань не резервуються, то витрати підприємств, що

виготовляють продукцію з гарантійним терміном служби, пов'язані з утриманням персоналу, що забезпечує нормальну експлуатацію виробів у споживачів у межах встановленого гарантійного терміну (інструктаж і обслуговування споживачів, налагодження), включаються у повному обсязі до складу витрат на збут.

На промислових підприємствах браком у виробництві є продукція і напівфабрикати, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані лише після виправлення.

Залежно від характеру дефектів, встановлених при технічному прийманні, брак поділяється на виправний і невиправний (остаточний).

Розглядаючи виправний брак, ним є продукція та напівфабрикати, які після виправлення можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких технічно можливо чи економічно доцільно.

На молокопереробних підприємствах до виправного браку відноситься нестандартна продукція (сир, вершки, сметана та ін.), доведена шляхом доробки до встановлених стандартів і технічних умов і реалізована після цього як стандартна.

Відповідно, невиправним браком є готова продукція і напівфабрикати, які не можуть бути використані за прямим призначенням та виправлення яких технічно неможливе чи економічно недоцільно. Вони можуть бути використані лише як повторна сировина для переробки на інші види продукції або реалізовані за ціною можливого використання.

З існуванням браку у виробництві, наприклад, у процесі виробництва використано недостатній обсяг молочної сировини, що призвело до зміни терміну придатності продукції, собівартість виправного браку молочної продукції включає вартість: сирого, знежиреного, нормалізованого молока, вершків, молочної закваски, наповнювачів, згущувачів, ароматизаторів тощо на усунення дефектів молочної продукції; витрати на оплату праці робітників за виправлення браку; відрахування на соціальні заходи від нарахованої заробітної плати згідно чинним законодавством, що включаються до собівартості молочної продукції після усунення браку.

Коли брак являється невинним, його вартість віднімається від суми витрат виробництва. Аналітичні рахунки до рахунку 24 “Брак у виробництві” у розрізі виправного та невинного браку необхідні для забезпечення контролю за витратами та встановлення відповідальності за допущений брак у виробництві.

Значною мірою обліковий процес залежить від обраної підприємством облікової політики, що зумовлена інтересами різних користувачів облікової інформації. Положення про облікову політику підприємства повинне містити інформацію про склад витрат та порядок формування собівартості продукції, в тому числі перелік об’єктів витрат, постійних та змінних витрат, перелік центрів відповідальності, центрів витрат, методи обліку і калькулювання, що застосовуються на підприємстві, базу розподілу загальновиробничих витрат, перелік зворотних відходів, супутньої та побічної продукції, оцінку залишків незавершеного виробництва та класи рахунків, що застосовуються для обліку витрат [156].

Процес бухгалтерського обліку виробничих витрат на підприємстві містить лише ті методи чи дії, що мають місце на виробничих етапах. Проф. Ф. Ф. Бутинець [12, с. 230] вказує, що облік витрат виробництва при визначення собівартості продукції складається із таких послідовних етапів (рис. 2.3).

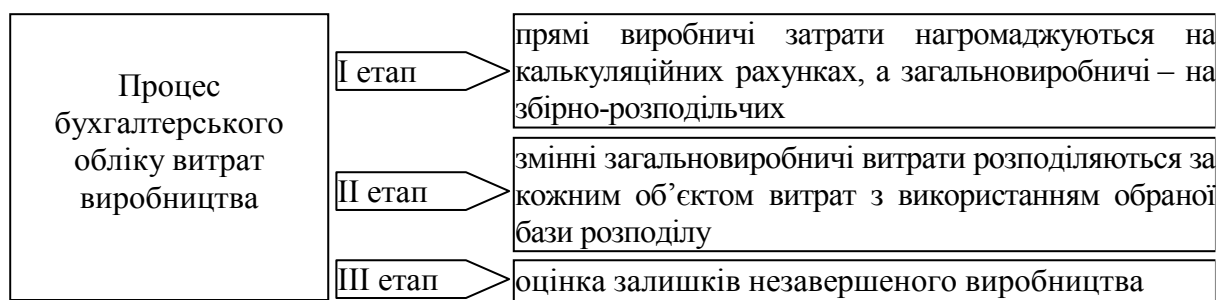


Рис. 2.3. Процес бухгалтерського обліку витрат виробництва для калькулювання

Джерело: Складено автором.

Деталізацію даного процесу продемонстрував проф. Ю.А. Соколов [158, с. 23-25], який виокремив для нього певні етапи бухгалтерського обліку (рис. 2.4).

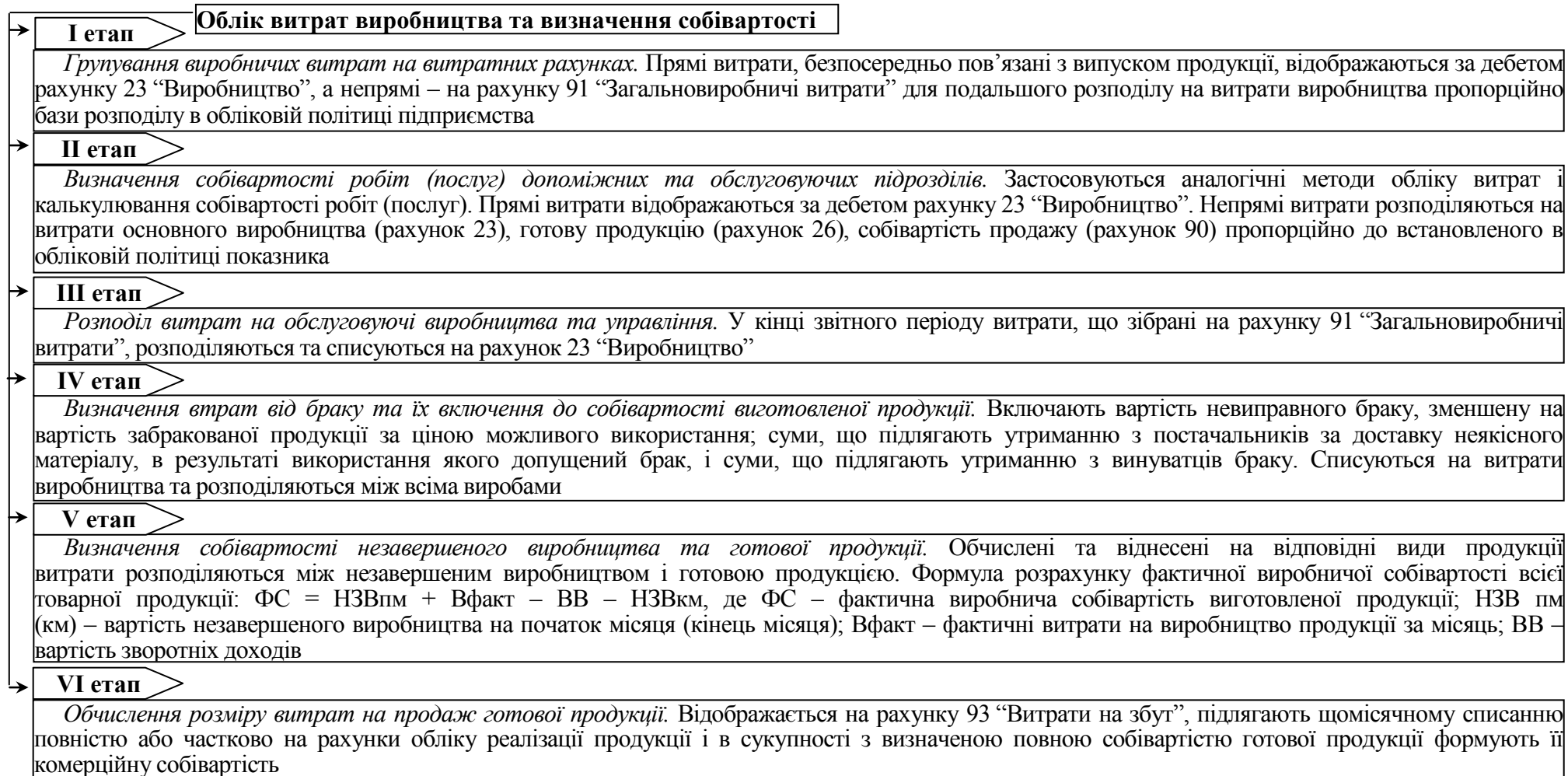


Рис. 2.4. Процес обліку витрат виробництва та визначення собівартості продукції за проф. Ю.А. Соколовим.

Розподіл постійних загальновиробничих витрат на кожен із об'єктів обліку, що використовує з використанням обраної бази розподілу при нормальній потужності відбувається на другому етапі представленого процесу. Оцінка залишків незавершеного виробництва здійснюється згідно із галузевим порядком калькулювання собівартості готової продукції.

Під час формування облікової політики підприємства необхідно звернути увагу на визначення об'єктів обліку і складу витрат (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Об'єкти бухгалтерського обліку витрат
Джерело: Складено автором.

Базою для правильного визначення об'єктів витрат виступають рекомендації галузі. Ю.В. Сіра [150, с. 210] вважає, що групування об'єктів витрат за виконуваними функціями є доцільним. Тому об'єктами обліку є види використання ресурсів, їх зміни, створення готового продукту. Класифікацію об'єктів обліку витрат можна запропонувати у наступному розширенні (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

Класифікація об'єктів обліку витрат

Об'єкти обліку витрат	За видами ресурсів	За елементами витрат
	За перетворенням ресурсів	За центрами відповідальності, організаційними ланками, структурними підрозділами, робочими місцями
	За виготовленням нової продукції	За виробами, статтями калькуляції, групами продукції, об'єктами основних засобів і капітальних вкладень, замовленнями
	За операціями	За процесами, переділами, діяльностями

Джерело: Складено автором.

Доцільним буде вважатися виокремлення процесу “Проведення санітарно-технічних заходів” в частині об’єкта обліку витрат. Це може підтвердити знання про вартість підтримки відповідних норм при прибиранні цехів. Зміни часової вартості притаманні і процесам дезінфекції обладнання, чи перевірки чистоти.

Ефективна організація бухгалтерського обліку витрат і калькулювання враховується особливостями діяльності молокопереробних підприємств України.

В процесі виробництва молочної продукції може виникати ситуація, коли готова продукція чи залишки з неї є напівфабрикатом щодо інших видів молочної продукції (наприклад, частина знежиреного молока, що отримується в результаті сепарування, може спрямовуватись на виробництво знежиреного сиру чи нормалізацію молока, жирний кисломолочний сир може використовуватися у виробництві декількох видів сирів та сирків). Також бувають випадки, коли відбувається рух не тільки напівфабрикатів, але, водночас, і молочної сировини між цехами або її повернення зі складу до цеху (наприклад, якщо виявлено пошкодження в упаковці, молоко зі складу можуть направити до виробничого цеху на переробку).

Організація аналітичного обліку матеріальних витрат на виробництво молочної продукції має забезпечувати облік витрат в умовах попередільного виробництва. Відповідно, методика обліку на кожному з переділів виробничого процесу дасть змогу формувати аналітичну інформацію про витрати виробництва.

В молокопереробних підприємствах (крім молочних комбінатів) мають місце залишки незавершеного виробництва і може бути декілька виробництв, що ускладнює облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. Зокрема, при виробництві вузькоспеціалізованого асортименту продукції на кожній стадії технології виробництва виникають залишки сировини, що не використовуються у подальшому виробництві, тобто така сировина не включається до собівартості готової продукції, однак підлягає відображенню у бухгалтерському обліку. Відповідно, підприємству необхідно обрати методи обліку витрат виробництва та калькулювання калькулювання

собівартості, які б враховували залишки невикористаних матеріалів і мінімізували витрати виробництва.

В молочній промисловості жирна сировина та напівфабрикати (цільне молоко, вершки, творог) відображається в первинних документах в натуральних вимірниках у перерахунку на молоко базової жирності (якісні вимірники). Продукція, що виготовляється зі знежиреного молока (знежирене молоко, пахта, сироватка та ін.) враховуються лише у кількісних вимірниках. Внутрішньоцеховий рух сировини та напівфабрикатів за окремими етапами (переділами) технологічного процесу виробництва готової продукції в первинних документах зазвичай відображається у цехових журналах та внутрішніх накладних. Контроль за використанням сировини та матеріалів має на меті не лише їх зіставлення у виробництві, але й фактичний розподіл на партію чи замовлення готової продукції. Для напівфабрикатів визначаються ті норми, які контролюватимуть витрачання і будуть розраховані відносно до жирності продукції. Як щодо базової жирності молока, та щодо його знежирення у повній масі сировини.

Отже, вагомість калькулювання має за основу потребу у вартісній деталізації кінцевих результатів господарських процесів. Це досягається шляхом калькулювання. Відповідне подання калькуляцій передбачає точність для аналізу та доцільність для організації обліку. Калькулювання продукції включає у себе ту історичну складову, яка виокремлює потребу регламентації для витрат. Облікове оцінювання виробничих витрат має на меті не тільки калькулювання собівартості молочної продукції, а й визначення планових показників діяльності. Дана проблема у розвитку вітчизняної науки обліку повинна досліджуватись шляхом визначення позитивних тенденцій у промисловому дозріванні країни та її законодавчої бази. Оцінка існуючого взаємозв'язку, що може виникати між калькулюванням продукції і обліком витрат свідчить про такий фактор ефективної організації обліку, як відповідність цілям калькулювання.

2.3. Організація обліку витрат виробництва за технологічними циклами і центрами відповідальності

В процесі виробництва продукції на будь-якій стадії життєвого циклу виникають витрати. Відповідно, на кожній стадії доцільно виокремлювати чинники впливу, які унеможливають неконтрольовані витратні процеси. Враховуючи організаційну побудову виробництва, яка містить горизонтальні та вертикальні зв'язки, організація обліку виробничих витрат визначатиметься технологією. В контексті даної організації обліку витрат мають місце такі поняття як центр відповідальності та центр витрат.

Як зазначає К. І. Кузьмінська, для ефективної організації управлінського обліку витрат запропоновано виділити центри відповідальності і місця виникнення витрат [81, с.11]. Це дає змогу групувати та систематизувати витрати. На думку М. І. Скрипник, це також відкриває доступ певному переліку функцій, зокрема:

- виділенню вузькоспеціалізованих підрозділів з простою побудовою облікового процесу;
- встановленню належності витрат до конкретного центру витрат, центру відповідальності;
- уникненню подвоєння даних і громіздкості економічних робіт;
- отриманню інформації у вигляді, придатному для здійснення калькулювання кінцевого продукту;
- встановленню відповідальних осіб;
- отриманню повної інформації для здійснення завдань контролю, аналізу, управління [155].

Отже, у контексті центрів відповідальності можна ствердити, що дані поняття передують виникненню певних правових відносин між учасниками господарських процесів. Такого висновку доходимо судячи із визначення поняття “центру відповідальності” за І. Є. Давидовичем [33] як структурний підрозділ підприємства, який очолює керуючий, що володіє делегованими повноваженнями,

самостійно приймає управлінські рішення в межах своїх повноважень і відповідає за результати роботи підрозділу. Аналогічне визначення зустрічаємо і у Ф. Ф. Бутинця [53, с. 140], який розкриває центр відповідальності як визначену частину господарської діяльності підприємства, характерними рисами якої є відповідальність конкретної посадової особи за контроль та виконання певних показників. Тому облік за “центрами відповідальності” уможлиблює організацію нормування, планування та власне обліку витрат виробництва з метою управління та контролю. Як об’єкти такого виду обліку виділяються центри витрат. Щодо них, на думку К. А. Ягмур, існує дискусійність у визначенні, зокрема пропонуються дві поняттєві концепції. За першою, центрам витрат надають декілька визначень, одне з яких відповідає місцю виникнення витрат, друге полягає в тому, що ідея поділу організації на центри відповідальності розглядається без участі категорії “місце виникнення витрат”, а поняття “центр витрат” використовуються лише як різновид центру відповідальності. Інші науковці, серед яких переважно російські вчені – В. Б. Івашкевич, Т. П. Карпова, Ю. А. Мішин, доводять, що місце та центр витрат нерівнозначні поняття. Тут В.Б. Івашкевич наголошує на тому, що “кожне місце витрат складається з одного або декількох центрів затрат”, тобто це поняття є більш загальним порівняно з центром витрат та “центр відповідальності є масштабнішим за місце витрат”. Кожен центр відповідальності, на думку В. Б. Івашкевича, складається з кількох місць витрат та, крім цього, може здійснювати витрати, які не мають чітко вираженого місця формування усередині підприємства [194, с. 275]. Водночас автор висловлює свою думку щодо ієрархії розглянутих категорій і зазначає, що центри відповідальності в організації можуть охоплювати декілька центрів витрат різної функціональної приналежності. Таким чином, розробка сегментації організаційної структури підприємства за центрами відповідальності ґрунтується на висновках щодо визначення понять “центри відповідальності”, “центри витрат” та “місця виникнення витрат”. Автор трактує аналізовані поняття як різні за суттю та такі, що є ієрархічною пірамідою, основою якої є місця виникнення витрат, а вершиною – центри відповідальності [194, с. 276].

Кажучи про співвідношення аналізованих понять, варто згадати авторів П. О. Куцика, О. М. Мазуренко [82, с.24], які виокремлюють щонайменше три схематичні варіанти взаємодії (рис. 2.6):

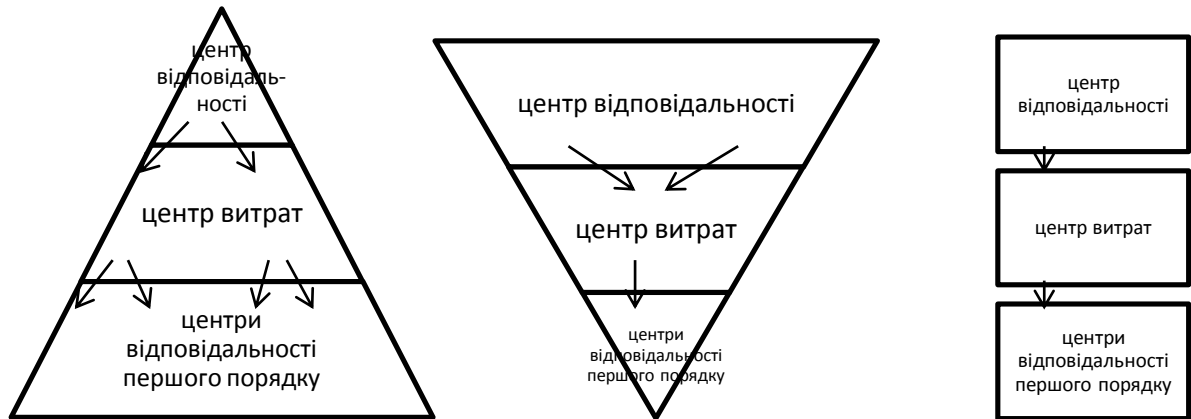


Рис.2.6. Співвідношення центрів відповідальності та центрів витрат

Тобто, центр відповідальності може мати як декілька центрів витрат, так і бути частиною щодо одного центру. Паралельно з цими поняттями виокремлюються також “місця витрат”, як структурні підрозділи підприємства, за якими організовується планування, нормування й облік витрат виробництва для контролю та управління витратами виробничих ресурсів і поглиблення господарського розрахунку [82, с. 25]. З цією метою, тобто з метою визначення місця витрат як об’єкта обліку, О. В. Миронюк пропонує враховувати дві взаємопов’язані тенденції:

- чим більш детальнішою і ближчою до організаційно-виробничої структури є система планування, нормування й обліку витрат за місцями виникнення, тим вищими стають витрати на ведення такого обліку і складання звітних даних;

- чим менше деталізовано місця виникнення витрат, тим менший ефект від ухвалення рішення стосовно стратегії формування витрат і зниження собівартості продукції [96].

Отже, кількість місць витрат повинна бути достатньою для ухвалення ефективних рішень. Про це згадують автори П. О. Куцик, О. М. Мазуренко [82, с. 28], кажучи, що деталізуючи облік за більш дрібними центрами витрат –

виробничими лініями, дільницями, підрозділами, створюється можливість ідентифікації частини витрат з виробництвом конкретного виробу. Звісно, такий поділ породжуватиме децентралізацію як структури підприємства, так і управлінських функцій. Дану децентралізацію здебільшого визначають як ефективну. П.М. Іванечко [53] пропонує декілька етапів побудови цього організаційного процесу:

1. Визначення “центрів виникнення” витрат (структурних підрозділів підприємства в яких є можливість організувати облік, планування, нормування, бюджетування витрат).

2. Визначення “центрів відповідальності”. Структура підприємства може включати декілька “центрів відповідальності” за витрати. Процес формування центрів повинен бути визначений доцільністю (необхідністю, в т. ч. фінансово обґрунтованою) введення керівника на чолі певної структурної одиниці, який буде здійснювати управління та нести персональну відповідальність за виконання показників. Якщо така необхідність відсутня, то дана ділянка господарської діяльності буде визначена, як “центр (місце) виникнення” витрат.

3. Створення положень про “центри відповідальності”, з обов’язковим визначенням сфери впливу, величини відповідальності та об’єктів управлінського обліку витрат (“місць виникнення” витрат).

При виокремленні центрів витрат основне значення має однотипність обладнання, тобто це може бути група обладнання, за допомогою якого здійснюються однорідні технологічні операції чи функції. Основна різниця між “центрами відповідальності” і “центрами витрат” полягає у тому, що центр витрат виділяється для обліку, калькулювання собівартості виготовлених промислових виробів, а поняття центру відповідальності застосовується для регулювання обсягу виникнення витрат, визначення відповідального за відхилення, для здійснення контролю [82, с. 27].

Розглянемо паралельно введений з цими поняттями термін “контрольної точки витрат”. Під нею розуміємо етап (стадію) технологічного процесу, на якому

можливе поєднання процесних груп витрат у точку контролю з метою відстеження облікової інформації на даній ділянці процесу.

Місце контрольних точок у системі витрат виробництва зображено на рисунк 2.7, що співвідносить аналізовані поняття на прикладі виробництва сиру. Розглянемо такий процес детальніше. Отже, технологія домашнього сиру традиційним методом містить наступні стадії:

- приймання молока;
- нормалізація молока до потрібного складу;
- чистка і пастеризація молока;
- охолодження молока до температури заквашування;
- внесення закваски і сичужного ферменту в молоко;
- сквашування молока;
- розріз згустку;
- відділення сироватки;
- охолодження сиру;
- фасування;
- пакування в тару і зберігання готової продукції.

З рисунку 2.7 видно, що першою точкою є контрольна точка закупівлі. Вона охоплює витрати на закупівлю сировини, матеріалів та обладнання. Відповідним центром витрат буде відділ постачання, а центром відповідальності – менеджер із закупівлі. Якщо доставка сировини здійснюється сторонньою організацією, контрольну точку доставки можна об'єднати із закупівлею.

В контрольну точку зберігання сировини входять витрати на утримання обладнання для зберігання та комплексу інших витрат за елементами. Контрольна точка виробництва, згідно з рисунком 2.7, містить перелік інших контрольних точок, що відповідають етапам технологічного процесу. Даний процес також можна простежити на рисунку 2.8.

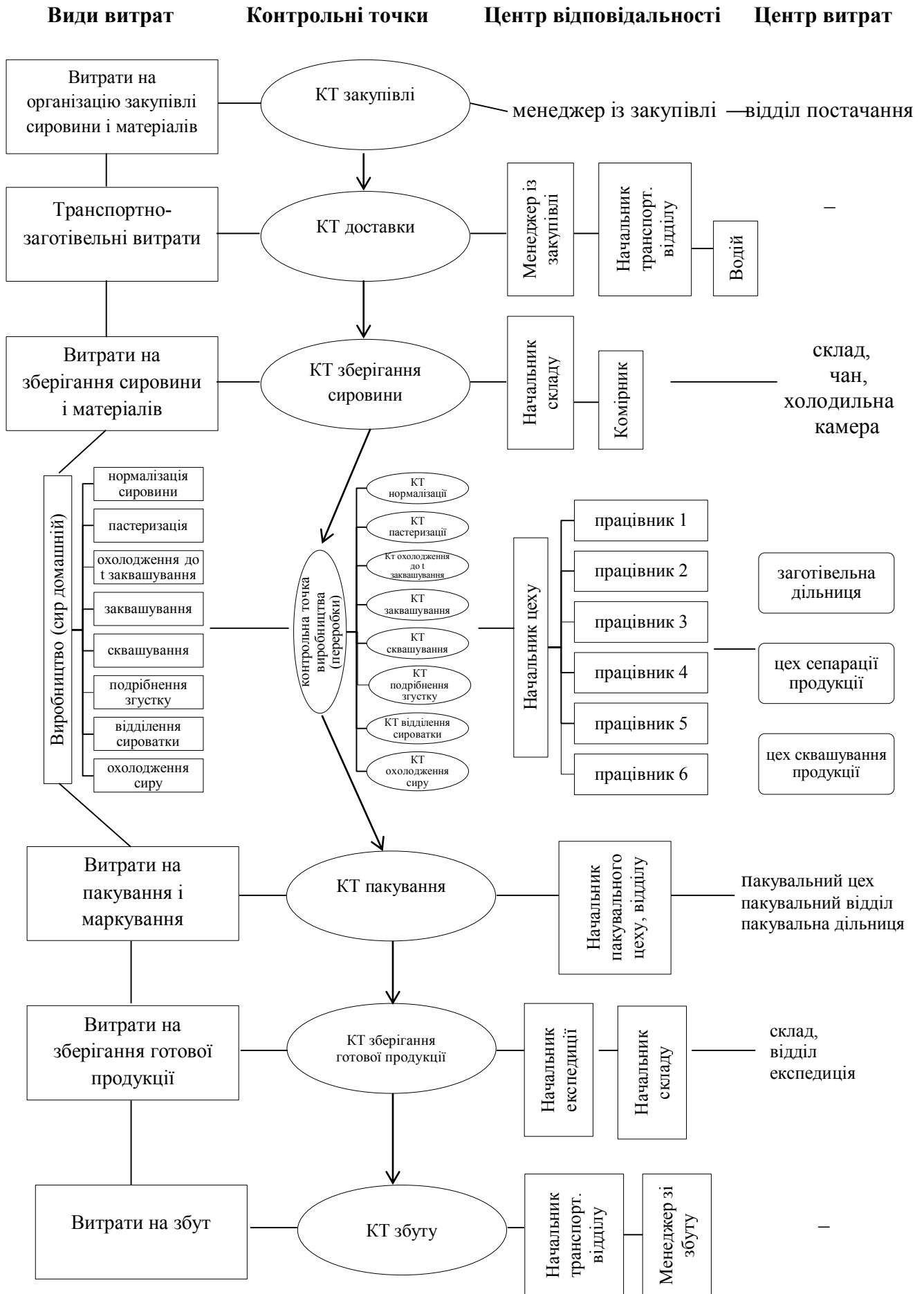


Рис. 2.7.Співвідношення понять “центр відповідальності”, “центр витрат”, “контрольна точка витрат”.

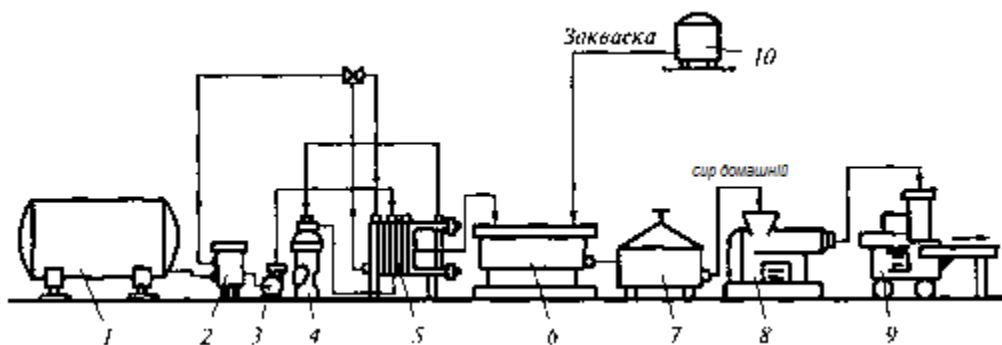


Рис. 2.8. Машинно-апаратурна схема лінії виробництва сиру домашнього традиційним методом.

1- ємність для зберігання; 2-балансувальний бачок; 3-насос; 4-секція рекуперації; 5-пастеризаційно-охолоджувальна установка; 6-сирні ванни; 7-прес-візок; 8-двухциліндровий охолоджувач; 9-фасувальна машина; 10-заквасочник.

Складено автором на основі: [167].

Якщо розглянути процес виробництва домашнього сиру роздільним методом (рис.2.9), можна стверджувати про можливість виділення більшої кількості центрів витрат.

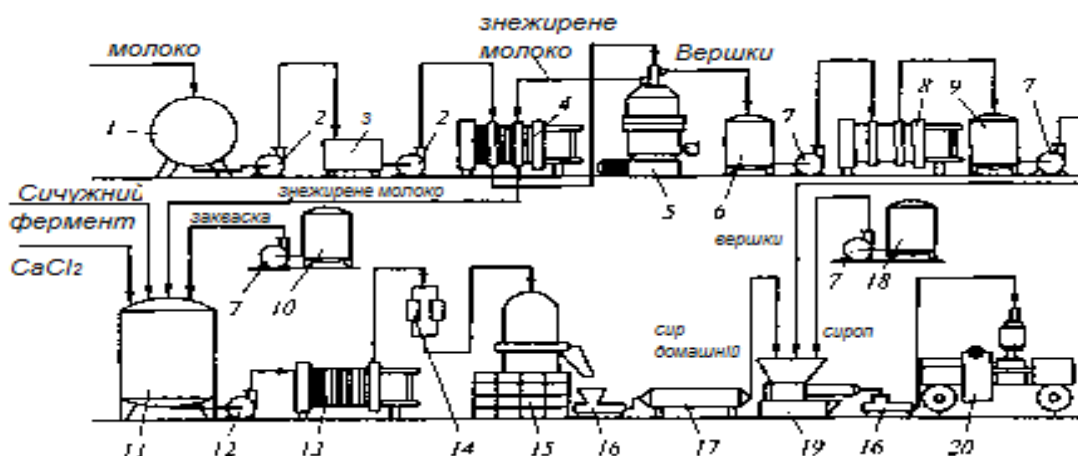


Рис. 2.9. Машинно-апаратурна схема лінії виробництва сиру домашнього роздільним методом.

1-ємність для зберігання; 2-насос; 3-зрівнювальний бачок; 4-пластинчаста пастеризаційно-охолоджувальна установка; 5-сепаратор-відділювач вершків; 6-проміжна ємність; 7-дозувальний насос; 8-пластинчаста пастеризаційно-охолоджувальна установка; 9-двостінна ємність; 10-заквасочник; 11-резервуар для заквашування; 12-насос; 13-пластинчастий

теплообмінник; 14-сітчастий фільтр; 15-сепаратор-виготовлювач сиру; 16-насос; 17-охолоджувач; 18-ємність для вершків; 19-місильна машина; 20-фасувальні машини.

Складено автором на основі: [167].

Залежно від місця розташування комплексу обладнання, зображеного на рисунках 2.8 і 2.9 буде встановлюватись відповідна кількість центрів витрат та центрів відповідальності. Якщо обладнання знаходиться в одному приміщенні, матимемо один центр витрат, наприклад, цех домашнього сиру, і один центр відповідальності (начальник цеху), що може мати центри відповідальності нижчого порядку.

Облік витрат за центрами відповідальності та за контрольними точками є трудомістким, тому розглянемо кодування рахунків обліку за контрольними точками (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Відкриття аналітичних рахунків до рахунку 23 “Виробництво” на підприємстві молочної галузі

Рахунок	Назва
23	Виробництво
231	Основне виробництво
231.1	Основне виробництво молока
231.2	Основне виробництво масла
231.3	Основне виробництво сметани
231.4	Основне виробництво кефіру
231.5	Основне виробництво йогурту
231.6	Основне виробництво сиру
232	Допоміжне виробництво
232.1	Виробнича лабораторія
232.2	Ремонтно-механічний цех
232.3	Електроремонтний цех
232.4	Паросиловий цех
232.5	Цех аміачно-повітряних компресорів
232.6	Інші відділи

Джерело: Складено автором.

Допоміжне виробництво на підприємствах молочної галузі, зазвичай, складається із виробничої лабораторії, ремонтно-механічного, електроремонтного, паросилового цехів, цеху аміачно-повітряних компресорів, та інших відділів. Відповідно до запропонованих рахунків виробництва вводиться групування за рахунками 26, 90 і 93 (рис. 2.10).

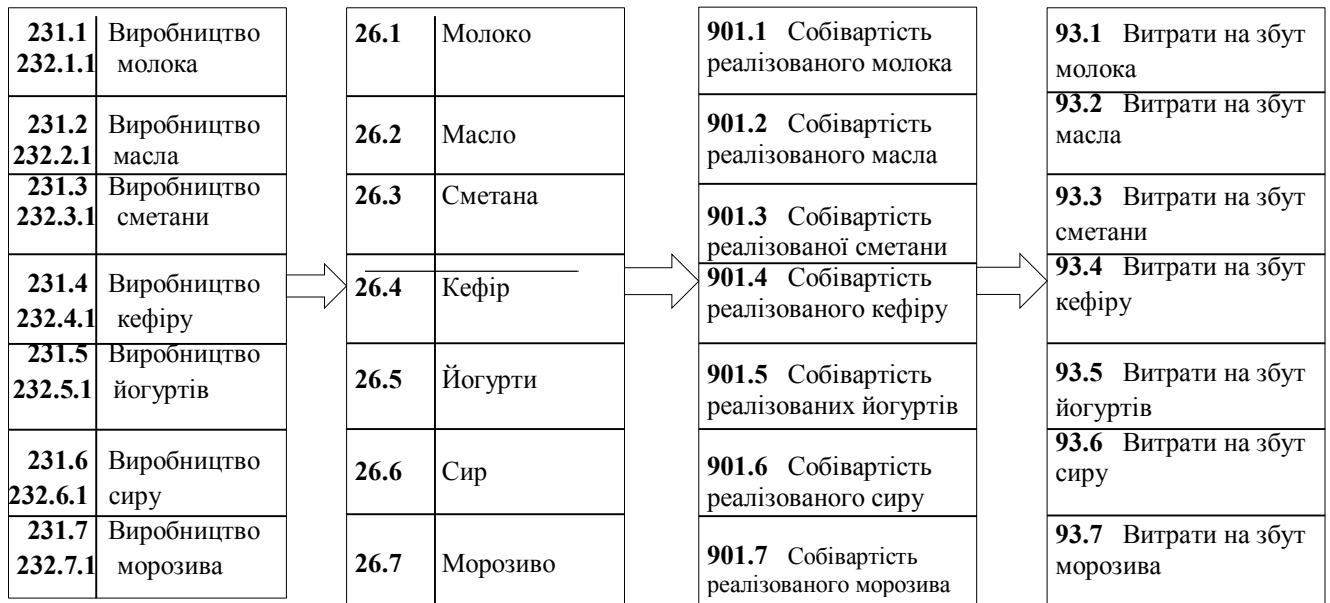


Рис.2.10. Рахунки для обліку молочних продуктів

Джерело: Складено автором.

Процес деталізації аналітичних рахунків залежить від технології виробництва молочної продукції. Наприклад, при виробництві молока коров'ячого пастеризованого кодування рахунків обліку матиме відповідний вигляд (табл. 2.5)

Таблиця 2.5

Кодування рахунків при виробництві молока пастеризованого

Рахунок	Назва
1	2
231.1	Виробництво молока
231.1.1	Приймання та підготовка сировини (охолодження, резервування, очищення сировини)
231.1.1.1	Матеріальні витрати
231.1.1.2	Витрати на оплату праці
231.1.1.3	Відрахування на соціальне страхування
231.1.1.4	Амортизація
231.1.1.5	Інші операційні витрати
231.1.2	Нормалізація суміші
231.1.2.1	Матеріальні витрати
231.1.2.2	Витрати на оплату праці
231.1.2.3	Відрахування на соціальне страхування
231.1.2.4	Амортизація
231.1.2.5	Інші операційні витрати
231.1.3	Гомогенізація молока
231.1.3.1-5	Витрати за елементами на стадії гомогенізації молока
231.1.4	Пастеризація і охолодження молока
231.1.4.1-5	Витрати за елементами на стадії пастеризації і охолодження
231.1.5	Розлив, пакування і маркування молока
231.1.5.1-5	Витрати за елементами на стадії розливу, пакування і маркування

Продовження табл.2.5

1	2
231.1.6	Зберігання готової продукції (молока)
231.1.6.1-5	Витрати за елементами на стадії зберігання
232.1.1	Витрати виробничої лабораторії на виготовлення молока
232.1.2	Витрати ремонтно-механічного цеху на виготовлення молока
232.1.3	Витрати електроремонтного цеху на виготовлення молока
232.1.4-6	Витрати інших цехів на виготовлення молока

Джерело: Складено автором.

Отримане кодування можна використовувати при обліку виробничих витрат за контрольними точками. Схематично структура рахунку виглядає певним чином (рис. 2.11)

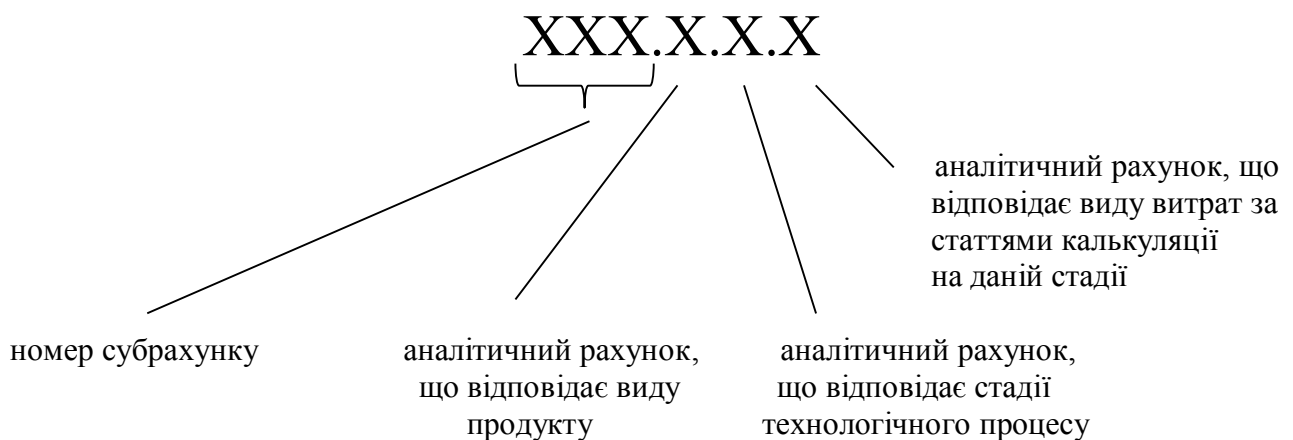


Рис. 2.11. Структура рахунку “Виробництво” у молокопереробного підприємства
Джерело: Складено автором.

У підприємствах (крім молочних комбінатів) мають місце залишки незавершеного виробництва та може бути декілька виробництв (основне та допоміжне, непромислові виробництва й господарства), що ускладнює облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. Зокрема, при виробництві вузькоспеціалізованого асортименту продукції на кожній стадії технології виробництва виникають залишки сировини, що не використовуються у подальшому виробництві, тобто дана сировина не включається до собівартості готової продукції, однак підлягає відображенню у бухгалтерському обліку [156, с.272].

Облік витрат за контрольними точками використовує аналітичні рахунки стадій технологічного процесу (рис. 2.12).

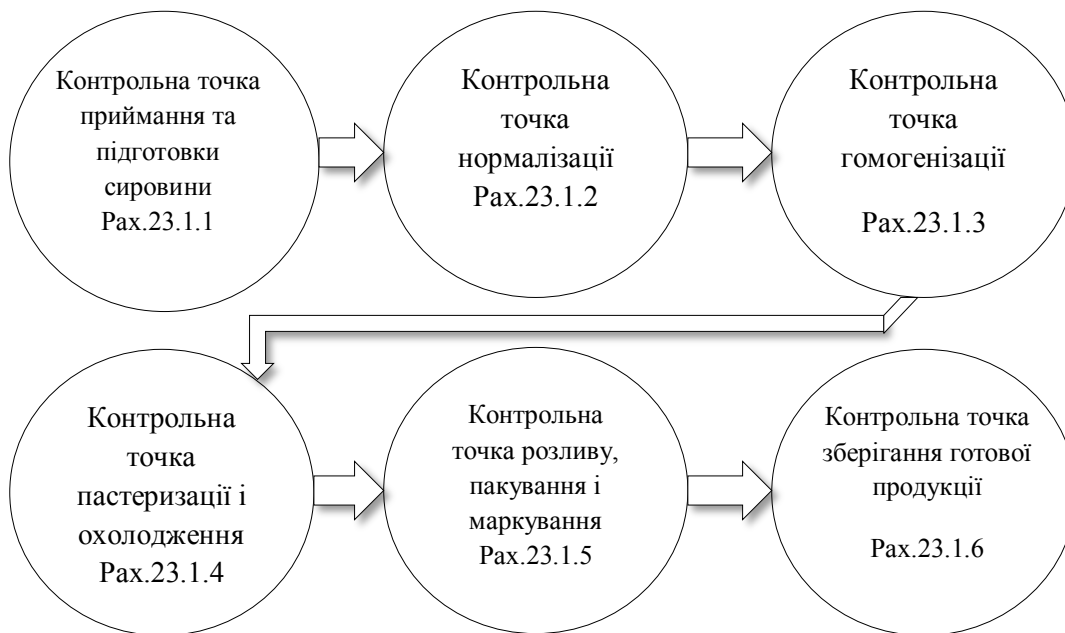


Рис. 2.12. Контрольні точки для виробництва молока пастеризованого.
Джерело: Складено автором.

Повертаючись до управління витратами, на думку О. С. Полікарпової, для ефективного функціонування системи управління за центрами відповідальності під час її розробки потрібно враховувати такі основні чинники:

1) при виокремленні центрів відповідальності та формуванні бюджетів має бути забезпечена відповідність повноважень і відповідальності. До бюджету центру відповідальності повинні потрапляти лише показники, досягнення яких залежить від ефективності роботи його керівника та персоналу;

2) система обліку повинна забезпечувати коректність списання витрат на той центр відповідальності, в якому такі витрати виникли, що забезпечується поміткою коду відповідального підрозділу на кожному первинному документі (розробка системи кодування);

3) система стимулювання повинна забезпечувати зв'язок матеріальної винагороди керівника центру відповідальності із досягнутими ними показниками з виконання бюджетів;

4) витрати на підтримку роботи системи управління за центрами відповідальності не мають бути більше принесеного нею ефекту. Це забезпечується аналізом рівня суттєвості витрат, що належать до кожного центру відповідальності;

5) обов'язок керівника центру складати кошториси (бюджети) на певний період і подавати звітність про фактичні витрати і результати в розрізі таких кошторисів (бюджетів) [124, с. 99].

Відповідно, для формування інформації про втрати за центрами витрат необхідно використати систему або елементи нормативного методу, при застосуванні якого відбувається групування витрат за причинами і за тими, хто винен. Тобто витрати групуються за центрами відповідальності всередині місць виникнення [96]. Нормативний метод також використовується в системі контрольних точок витрат (рис. 2.13), щоб передбачити норму витрат на кожному етапі технологічного процесу.



Контрольні точки	КТ закупівлі	КТ переробки	КТ пакування	КТ зберігання
Операції контрольних точок	Приймання сировини та її підготовка до виробництва	Виробництво продукту	Фасування продуктів в тару	Зберігання готової продукції
Витрати контрольних точок	Матеріальні витрати (основна сировина)		Тара, етикетки	
	Заробітна плата і відрахування на соціальні заходи працівників	Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи виробничих працівників	Заробітна плата і відрахування на соціальні заходи пакувальників	Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи комірників
	Витрати енергії на технологічні цілі	Витрати енергії на технологічні цілі	Витрати енергії на технологічні цілі	Витрати енергії на технологічні цілі
	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин і обладнання	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин та обладнання	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин і обладнання	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин та обладнання
	Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати

Рис. 2.13. Види витрат у контрольних точках.

Джерело: Складено автором.

Для молочних підприємств організація групування витрат за центрами витрат та центрами відповідальності дасть змогу лише встановити приналежність витрат до конкретного місця, але не до технологічної стадії [82, с. 30] (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Систематизація центрів витрат та центрів відповідальності в молокопереробному підприємстві

Центри відповідальності п'ятого рівня	Директор																	
Центри відповідальності четвертого рівня	Керівник виробництва																	
Центри відповідальності третього рівня	Головний інженер						Керівник цехів допоміжного виробництва			Керівник цехів підготовчих процесів			Керівник цехів процесу обробки			Керівник підсобно-виробничих цехів		
Види виробництв	Цехи основного виробництва						Цехи допоміжного виробництва			Цехи та дільниці підготовчих процесів			Цехи та дільниці процесу обробки			Підсобно-виробничі цехи		
Центри відповідальності другого рівня	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник дільниці	Керівник дільниці	Керівник дільниці	Керівник цеху	Керівник цеху
Центри витрат	Молочний цех	Маслоцех	Сирцех	Цех сушки	Цех по виготовленню йогуртів	Цех морозива	Ремонтно-буд. цех	Ремонтно-мех. цех	Електроцех	Цех нормалізації молока	Охолоджувальний цех	Заквасочна	Пастеризаційна дільниця	Розрізування згустків	Дільниця сквашування	Транспорт	Пакувальний цех	
Центри відповідальності першого рівня	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи
Первинні центри відповідальності	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники

Джерело: Складено автором.

Для наочності застосування системи контрольних точок розглянемо процес життєвого циклу 1 тонни сметани.

Отже, при виробництві вершків власними силами підприємству варто закупити необхідну кількість молока, що можна визначити за формулою, запропонованою російськими науковцями на 1000 кг продукції [78, с. 301]:

$$P_m = \frac{1000 \times (Ж_в - Ж_{об})}{Ж_m \times (1 - 0,01 \times n_{ж}) - Ж_{об}}, \quad (2.6)$$

де P_m – розхід молока, кг; $Ж_в$ – жирність вершків, %; $Ж_{об}$ – частка жиру в обезжиреному молоці, %; $Ж_m$ – жирність молока, %; $n_{ж}$ – гранично допустимі втрати жиру, %.

При мінімальній жирності молока в 3,2 %, втратах на рівні 0,15 % та частці жиру в обезжиреному молоці 0,05 %, необхідний розхід молока для 20 %-ої сметани становитиме:

$$P_m = \frac{1000 \times (22 - 0,05)}{3,2 \times (1 - 0,01 \times 0,15) - 0,05} = 6979 \text{ кг}$$

З формули видно, що за більшої жирності отриманого молока його витрати менші, як і за меншої бажаної жирності вершків. Для необхідної кількості 908 кг вершків потрібно $908 \times 6979 / 1000 = 6336,93$ кг молока. Ціна 1 ц молока на українському ринку коливається в залежності від сезону.

Так, станом на 15 грудня 2015 року [144] (рис. 2.14), молоко екстра гатунку коштувало 6,11 грн/кг, що на 5 коп. вище ціни попереднього тижня (6,06 грн/кг). Найдорожче його закуповували на Яготинському маслозаводі – 6,41 грн/кг.

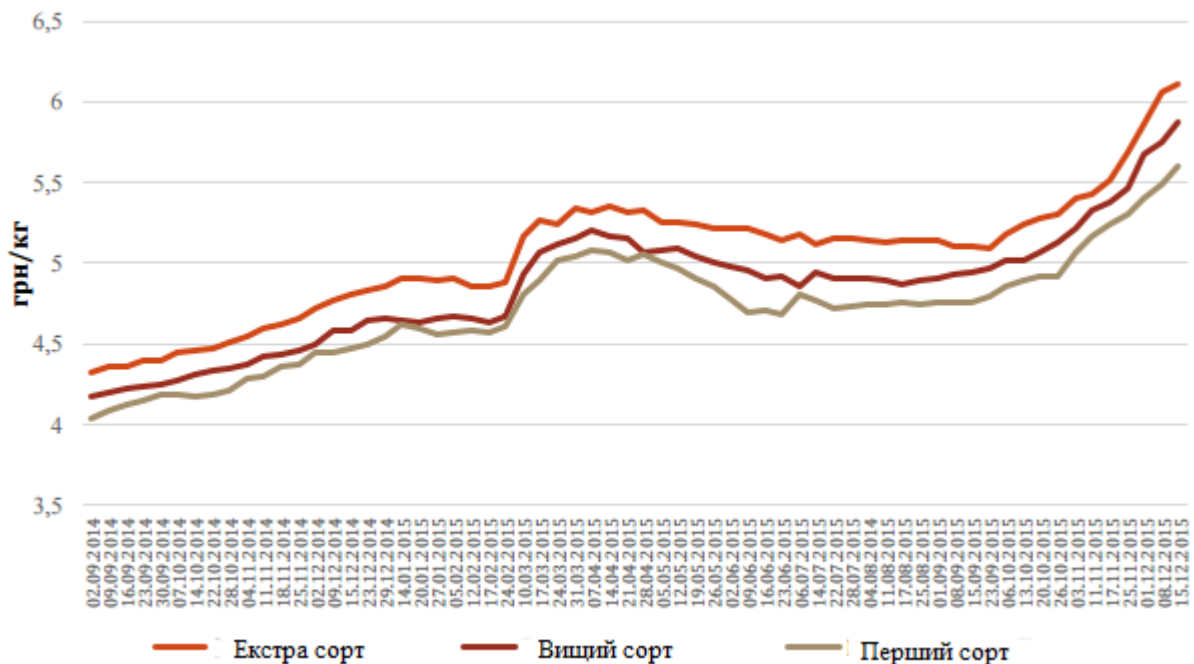


Рис. 2.14. Закупівельні ціни на молоко в Україні, грн/кг

Джерело: [144].

При ціні молока 611 грн/ц у грудні 2015 року та інших нормативних цін на супутню сировину витрати сировини складатимуть:
 $611*63,3693+3*90+39*25+50*85 = 44213,64$ грн.

В суму транспортних витрат включається: вартість бензину для доставки сировини на необхідну відстань, зарплата водія, розділена на кількість його виїздів, відповідна частина відрахувань на неї, амортизація машини, розділена на кількість виїздів та частина інших витрат у відношенні до перевезення необхідної кількості сировини. Наприклад, станом на грудень 2015 року:
 $((20,48*0,08)*48)+2500/8+919/8+250/10 = 531,02$ грн.

Наступні контрольні точки витрат містяться в процесі виробництва до моменту фасування по закінченні сквашування. Точки включають сукупність витрат по сепарації молока; нормалізації вершків; пастеризації, гомогенізації та охолодженню вершків; заквашування і сквашування. Сюди входить: зарплата виробничому персоналу (розрахована відповідно до годин роботи на 1 т продукції), відсоток відрахувань, частина амортизації виробничого устаткування, частина загальновиробничих витрат, затрачених на виробництво заданої кількості продукції. Процес на даних точках займає від 10 до 20 год. (тривалість процесу сквашування складає 6-16 год. в залежності від виду сметани [78, с.84]). Наприклад, при ставці 15 грн./год. за наявності 10 працівників витрати на зарплату становитимуть від 1500 до 3000 грн. (відрахування при ставці ЄВСС 36,76 % - від 551,4 до 1102,8 грн.), амортизація у відношенні місячної амортизації відповідного обладнання до кількості пропущеної сировини на 1000 кг продукції, наприклад $4000*1000/12450 = 321,28$ грн., та загальновиробничі витрати (кількість установок (шт) помножити на потужність (кВт/год.) на час роботи (год.) на вартість (грн) для електроенергії, опалення тощо та години роботи загальновиробничих працівників) у розмірі $2*5*16*0,9$ (обладнання 1) + $5*4*10*0,9$ (обладнання 2) + $12*10*4$ (працівники) = 804 грн. Сума витрат по даній точках складатиме: $2250+827,1+321,8+ 804 = 4202,9$ грн. Цю суму можна поділити на точку сепарації молока (амортизація сепараторів та загальновиробничі витрати ($200*1000/12450=16,06+(2*4*2*0,9=14,4)= 20,46$ грн));

точку нормалізації вершків (вартість закваски, маслянки чи обезжиреного молока $500 \cdot 1000 / 12450 = 40,16$ грн.); точку пастеризації та охолодження вершків (амортизація пастеризаційних установок, гомогенізаторів, охолоджувачів $((300 \cdot 1000 / 12450) + (80 \cdot 1000 / 12450) + (120 \cdot 1000 / 12450)) = 24,09 + 6,42 + 9,63 = 70,14$ грн.); точку сквашування ($50 \cdot 1000 / 12450 = 4,01 \cdot 4 = 16,04$ грн.). Витрати на оплату праці та відрахування (3077,1 грн.) розділяємо на чотири точки порівну ($=769,27$ грн.) та додаємо до суми точок. Решта витрат (958,56 грн.) розглядаємо як загальновиробничі та розділяємо порівну між чотирма точками ($=239,64$ грн.).

Контрольна точка фасування включає низку технологічних операцій щодо фасування сквашеної сметани, її охолодження і дозрівання. Щодо сметани можливе фасування безпосередньо у споживчу або іншу (алюмінієві бідони місткістю 10 кг, металеві фляги – 25 кг, дерев'яні бочки – 50 кг [78, с.85]) тару. Вартість споживчої тари входить у виробничу собівартість продукції. При фасуванні у 400-грамові пакети за вартості рулону на 1000 од. – 100 грн., витрати тари складуть 250 грн. За даними технології “тривалість охолодження і дозрівання у великій тарі від 12 до 48 год., у малій – від 6 до 12 год. [59, с.85]”. Відповідно амортизація та загальновиробничі витрати щодо охолоджувальних і пакувальних установок розраховуються за аналогією з точкою виробництва: 250 (тара) + $1 \cdot 6 \cdot 36 \cdot 0,9$ (охолоджувач) + $1 \cdot 0,5 \cdot 2 \cdot 0,9$ (пакування) + $12 \cdot 3 \cdot 4$ (працівники) = 589,3 грн. На цій точці можливе зменшення витрат при розвезенні продукції на далекі відстані відразу після фасування. Витрати зі зберігання готової продукції складають 600 грн.

Дані вісім контрольних точок формують виробничу собівартість 1 т сметани. Графік контрольних точок витрат, побудований для грудня 2015 року матиме вигляд (рис. 2.15).

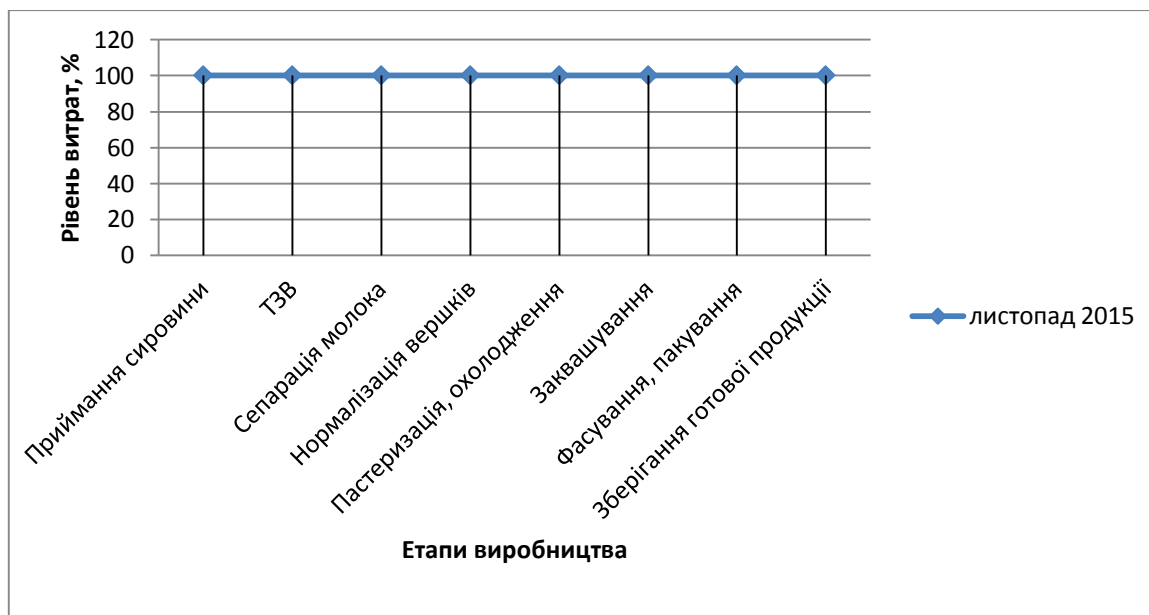


Рис.2.15. Графік контрольних точок витрат за грудень 2015 року

Джерело: Складено автором.

Суми по точках станом на грудень приймаються за одиницю (I=44213,64 грн; II = 531,02 грн; III = 1029,37 грн; IV = 1069,53 грн; V = 1079,05 грн; VI = 1024,95; VII = 589,3; VIII = 600 грн). Зміна даних у наступному місяці призведе до зміни графіка. В системі управлінського обліку керівнику легше проводити аналіз проблеми економії чи перевитрати, наочно спостерігаючи зміни. Побудова аналогічних графіків можлива по днях, місяцях чи інших термінах, а також по центрах відповідальності витрат.

Наприклад, взявши дані за листопад 2015 року, можна побачити різницю у закупівельній ціні молока, білка соєвого, молока обезжиреного, закваски:

$$543*63,3693+3*85+39*22+50*85 = 39772,53 \text{ грн.}$$

Відповідно мала інше значення контрольна точка транспортування:

$$((21,03*0,08)*48)+2500/8+919/8+250/9 = 535,9 \text{ грн.}$$

Точки у виробництві не змінювалися, окрім нормалізації вершків, яка здійснювалася обезжиреним молоком ($200*1000/12450=16,06$). Точка нормалізації = 1045,97 грн.

Точка фасування і пакування: $1*0,5*2*0,8$ (пакування) + $12*3*4$ (працівники) = 567,6 грн.

Взявши значення точок у листопаді за одиницю, та знайшовши відповідні відсоткові зміни у грудні (I-111,16 %; II-99,08 %; III-100 %; IV-97,79 %; V-100 %; VI-100 %; VII-103,82 %; VIII-91,6 %) можемо побудувати графік зі значеннями за два місяці, беручи листопад за базовий період (рис. 2.16):

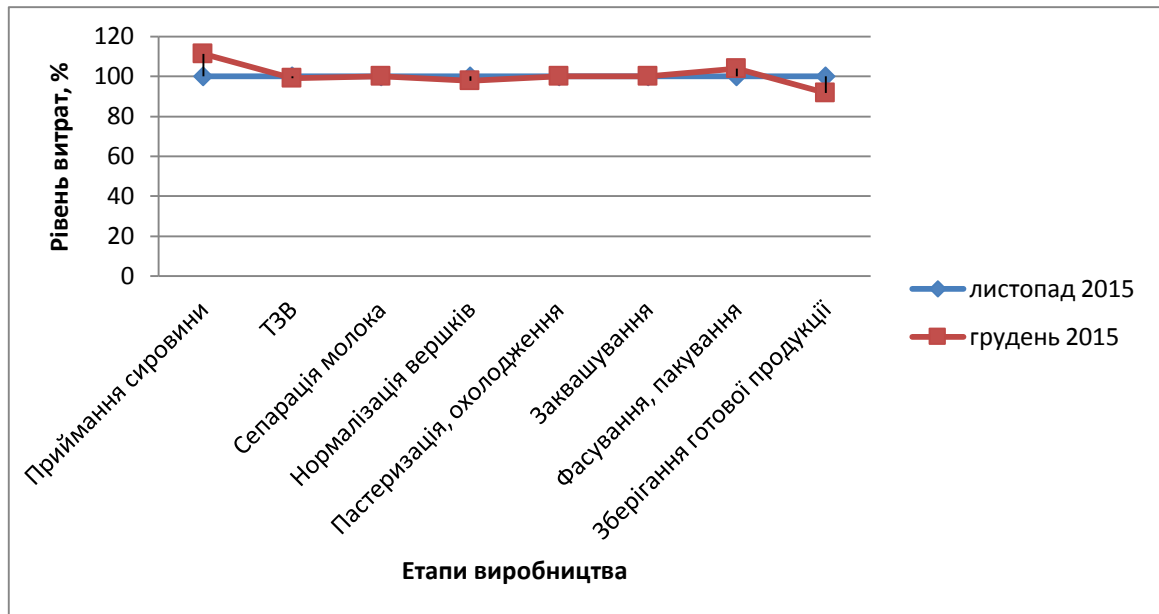


Рис. 2.16. Графік контрольних точок витрат за листопад-грудень 2015 року.

Джерело: Складено автором.

За даними контрольних точок складаються графіки відхилень, тобто, своєрідною формою звітності по даній системі будуть саме графіки, в той час як система обліку за центрами відповідальності забезпечується відповідною системою внутрішньої звітності, яка передбачає звітування кожного центру відповідальності про результати його діяльності за окремі періоди.

Отже, поняття центра відповідальності, центра витрат та контрольної точки витрат є схожими в контексті контролю за виробничими витратами. Облік за центрами відповідальності пов'язаний з децентралізацією підрозділів підприємства, за якою кожен підрозділ може вести свою окрему бухгалтерію, а наприкінці звітного періоду отримується звіт, в якому не розподіляються витрати за технологічним процесом, тобто:

– транспортний відділ дає витрати по усьому транспорту, тоді як облік витрат за контрольною точкою виокремлює транспортні витрати на заготівлю молока, на внутрішні перевезення, на збут готової продукції;

– виробничий облік за центрами відповідальності дає загальну картину витрати, 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 лишень 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.

Застосування такої системи в молокопереробних підприємствах може бути доцільним. Сучасні умови існування даних підприємств вимагають систематизації теорій ухвалення управлінських рішень, оскільки витрати галузі мають здатність змінюватися. Отже, доходимо висновку, що управляючи витратами виробництва у системі, суб'єкт впливу отримує значний рівень гнучкості і динамічності контролю. Дана система є елементом внутрішньогосподарського обліку та контролю. Реалізація даних системи дозволить візуалізувати дані бухгалтерського обліку для адміністративного персоналу щодо подальшого прийняття ефективних управлінських рішень. Також система контрольних точок запобігає виходу витрат за критичні межі з подальшим контролем за ними. В теоретичному плані, значення відображених результатів полягає в тому, що їх можна використовувати при дослідженні аналогічних технологічних процесів виробництва продукції.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Проведене дослідження щодо виробничих витрат як об'єкта бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства визначило місце бухгалтерського обліку виробничих витрат у загальній системі управління витратами та дозволило сформулювати наступні висновки:

1. Обґрунтовано необхідність калькулювання собівартості в сучасних умовах господарювання, що виявляється у деталізації вартісної оцінки результатів

діяльності й аналізу її доцільності через форму калькуляції продукції. Калькулювання собівартості продукції молокопереробних підприємств є досить важливим процесом, зокрема у процесі вирішення проблеми мінімізації витрат виробництва та оптимізації собівартості продукції. Запропонований перелік статей витрат для калькулювання собівартості продукції у молокопереробних підприємствах дає змогу удосконалити організаційні складові і запропонувати єдині методичні підходи до бухгалтерського обліку витрат виробництва з врахуванням специфіки досліджуваної галузі, тим самим сформувати інформаційне забезпечення для задоволення управлінських потреб, зумовлених сучасними умовами господарювання.

2. В молокопереробних підприємствах основною складовою матеріальних витрат є сировина. Базою бухгалтерського обліку за витрачанням сировини та матеріалів є кількісний облік їх руху на складах і в цехах. Сировина чи матеріали відпускаються у виробництво відповідно до діючих норм. Поєднання різних методів обліку витрат та систем калькулювання собівартості створює ефективний контроль за витратами у промислових підприємствах. Зокрема, в підприємствах молочної промисловості раціональний ефект синергії спостерігатиметься при попроцесному методі калькулювання собівартості і нормативному методі обліку витрат.

3. Досліджено поняття центру відповідальності, центру витрат та контрольної точки витрат. В контексті контролю за виробничими витратами дані поняття є схожими, однак облік за центрами відповідальності пов'язаний із децентралізацією підрозділів підприємства, облік за центрами витрат ототожнюється з виробничими лініями, дільницями, підрозділами, а облік за контрольними точками витрат ідентифікується з етапами (циклами) виробничого процесу.

4. Поняття контрольної точки витрат розглядається як етап (стадія) технологічного процесу, на якому можливе поєднання процесних груп витрат у точку контролю з метою відстеження облікової інформації на даній ділянці процесу. В системі контрольних точок витрат на кожному етапі технологічного

процесу пропонується нормативний метод обліку витрат для посилення контролю на кожному етапі (циклі) технологічного процесу.

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

6. 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 молокопереробних підприємствах України на основних етапах технологічного процесу.

Основні результати дослідження, викладені в розділі 2, опубліковано у працях автора [60, 61, 72, 76].

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

3.1 Оцінка стану та прогнозування витрат за елементами в молокопереробних підприємствах

Основний мотив діяльності будь-якої фірми в ринкових умовах – максимізація прибутку. Реальні можливості реалізації цієї стратегічної мети в усіх випадках обмежені витратами виробництва та попитом на продукцію, що випускається. Оскільки витрати – це основний обмежувач прибутку і, водночас, основний фактор, що впливає на обсяг пропозиції, то ухвалення рішень керівництвом підприємства неможливе без аналізу вже наявних витрат виробництва та їх величини на перспективу [187, с. 225].

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 керування підприємством [185, с. 318]

Якщо на початку 90-х років в Україні в усіх категоріях господарств вироблялось 24,5 млн. т молока, 75-80 % з якого перероблялось на вітчизняних молочних підприємствах, то на кінець 2015 року вироблено лише близько 10,6 млн. т. Споживання молока і молочних продуктів на душу населення скоротилося з 472 л у 1990 р. до 247,3 л у 2014 р. Аналогічний показник в Білорусі становить близько 700 кг на душу населення.

Обсяг виробництва молока в Україні в 2015 році зменшився на 4 % порівняно з 2014 роком, оскільки погіршилося фінансове становище, в якому опинилися виробники. В 2014 році через девальвацію гривні молочна галузь України була збитковою, оскільки максимальна закупівельна ціна залишалася на рівні 2013 року, а виробничі витрати зросли в декілька разів.

Аналіз виробничих витрат доцільно розпочати з аналізу витрат за економічними елементами. Хоча дана класифікація не дає змоги визначити собівартість одиниці продукції, все ж має важливе аналітичне значення. Вона, зокрема, дає змогу:

- оцінити характер виробництва;
- визначити величини витрат живої і минулої праці та співвідношення між ними;
- обчислити чисту продукцію підприємства (галузі);
- зв'язати план собівартості з іншими розділами плану підприємства (праця, матеріально-технічне забезпечення, технічний розвиток);
- визначити структуру витрат на виробництво за рік і в динаміці, що дозволяє оцінити структурні зміни затрат;
- виявити резерви подальшого зниження витрат на виробництво продукції [29, с. 141].

Аналіз, будучи однією з основних функцій управління, займає проміжне місце між збором інформації та прийняттям управлінських рішень і вимагає високої її якості, достовірності та деталізації [82, с.138].

Результати аналітичних досліджень, що поєднуються з врахуванням чинників зовнішнього впливу, дають можливість обирати найоптимальніший варіант розвитку підприємства та його витрат.

Розглянемо структуру витрат за елементами компанії “Вімм-Білл-Данн Україна”(табл.3.1; табл.3.2).

Взявши 2010 рік за базовий, можна констатувати збільшення загальної суми витрат за 6 років на 357865 тис. грн. або 51,76 %, в тому числі збільшення матеріальних затрат на 65,38 %, витрат на оплату праці на 40,36 %, відрахувань на соціальні заходи на 44,67 %, амортизації – на 135,11 %. Водночас відбулось зменшення інших операційних витрат на 1,19 %, хоча динаміка цього елемента є найменш прогнозованою, оскільки в 2014 році спостерігалось його збільшення на 99,16 % щодо 2010 року.

Таблиця 3.1

**Динаміка витрат за елементами компанії “Вім-Білл-Данн Україна”
(м.Київ) за 2010-2015 рр.**

Елементи операційних витрат, тис. грн..	Роки					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні затрати	443850	453272	522895	711786	660252	734025
Витрати на оплату праці	58704	57151	72428	57270	104584	82396
Відрахування на соціальні заходи	19761	19142	24824	29688	33973	28588
Амортизація	27282	25836	27746	35646	55275	64144
Інші операційні витрати	141802	68878	159658	184342	282412	140111
Разом	691399	624279	807551	1018732	1136496	1049264

Джерело: Складено автором на основі [144].

Таблиця 3.2

**Динаміка витрат компанії “Вім-Білл-Данн Україна” за елементами у
відносних величинах за 2010-2015 рр.**

Елементи операційних витрат, %	Рік					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні затрати	64,2	72,61	64,75	69,87	58,09	69,96
Витрати на оплату праці	8,49	9,15	8,97	5,62	9,21	7,85
Відрахування на соціальні заходи	2,86	3,07	3,07	2,91	2,99	2,72
Амортизація	3,95	4,14	3,44	3,5	4,86	6,11
Інші операційні витрати	20,5	11,03	19,77	18,1	24,85	13,36
Разом	100	100	100	100	100	100

Джерело: Складено автором на основі [146].

Для наочності табличні дані подано у вигляді графіків (рис. 3.1; рис. 3.2)

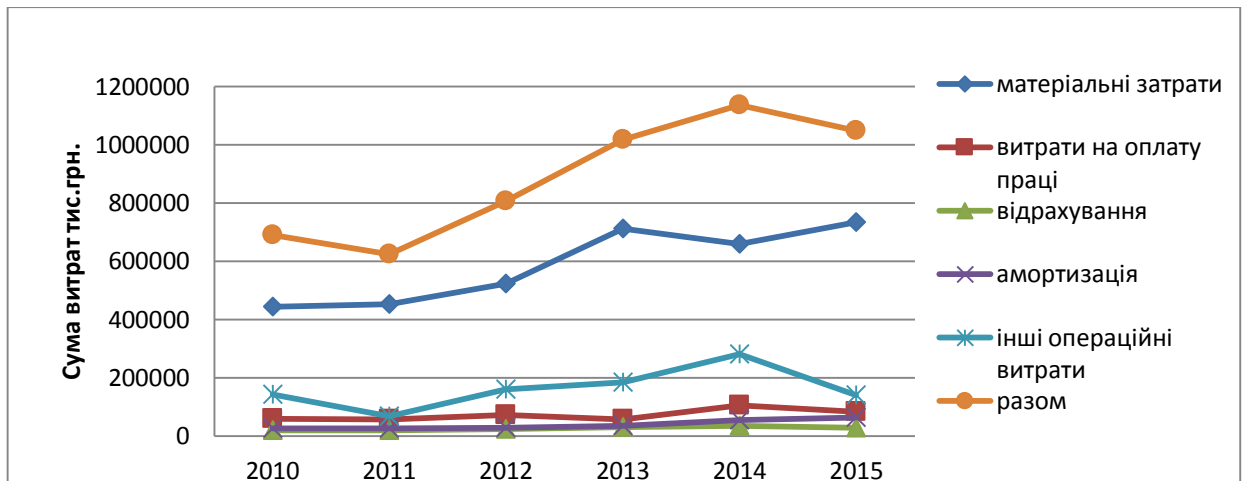


Рис. 3.1. Динаміка елементів витрат компанії “Вімм-Білл-Данн Україна” за 2010-2015 рр.

Джерело: Складено автором.

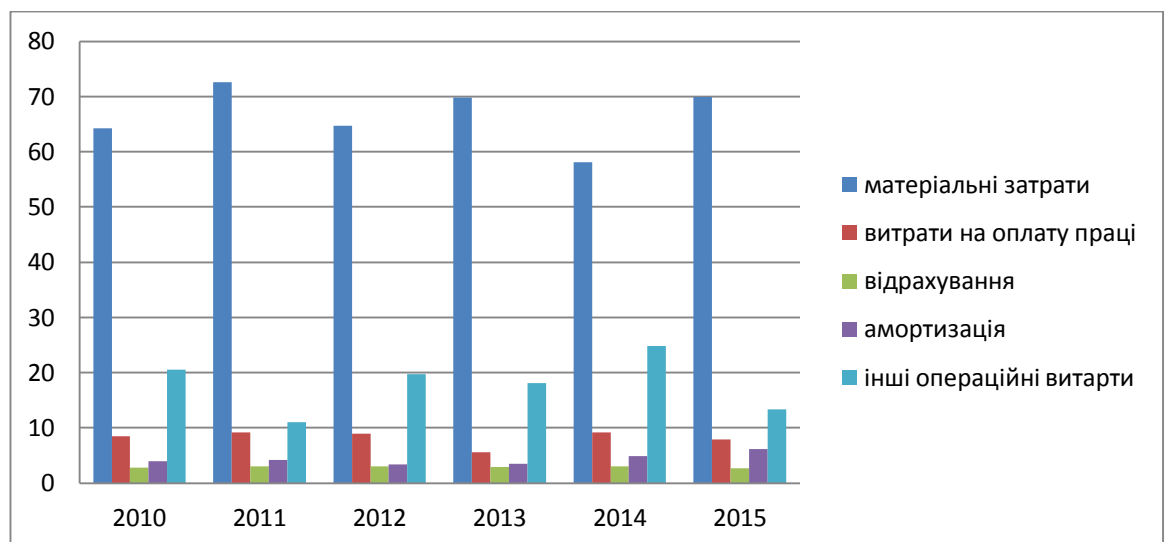


Рис.3.2. Динаміка елементів витрат у відносних величинах за 2010-2015 рр.

Джерело: Складено автором.

Дана структура елементів витрат свідчить, що досліджуване підприємство відноситься до матеріаломістких.

Розглянемо аналіз витрат ПАТ “Дубномолоко” Рівненської області за елементами і структурою (табл. 3.3; рис. 3.3; рис. 3.4).

За 5 років відбулося зростання матеріальних витрат на 111210 тис. грн., невелике зростання трудових витрат і амортизації та значне підвищення інших операційних витрат (+166336 тис. грн.).

Таблиця 3.3

Динаміка витрат за елементами ПАТ “Дубномолоко” за 2010-2015 рр.

Елементи операційних витрат, тис.грн	Рік									
	2011	%	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
Матеріальні затрати	289265	91,53	556555	94,45	574195	92,23	297427	62,39	400475	64,78
Витрати на оплату праці	9240	2,92	13510	2,29	20603	3,31	20481	4,29	26565	4,3
Відрахування на соціальні заходи	3384	1,07	5053	0,86	7660	1,23	8091	1,7	8538	1,38
Амортизація	13842	4,38	13427	2,28	19116	3,07	15926	3,34	15967	2,58
Інші операційні витрати	294	0,09	672	0,11	987	0,16	134771	28,27	166630	26,95
Разом	316025	100	589217	100	622561	100	476696	100	618175	100

Джерело: Складено автором на основі [146].

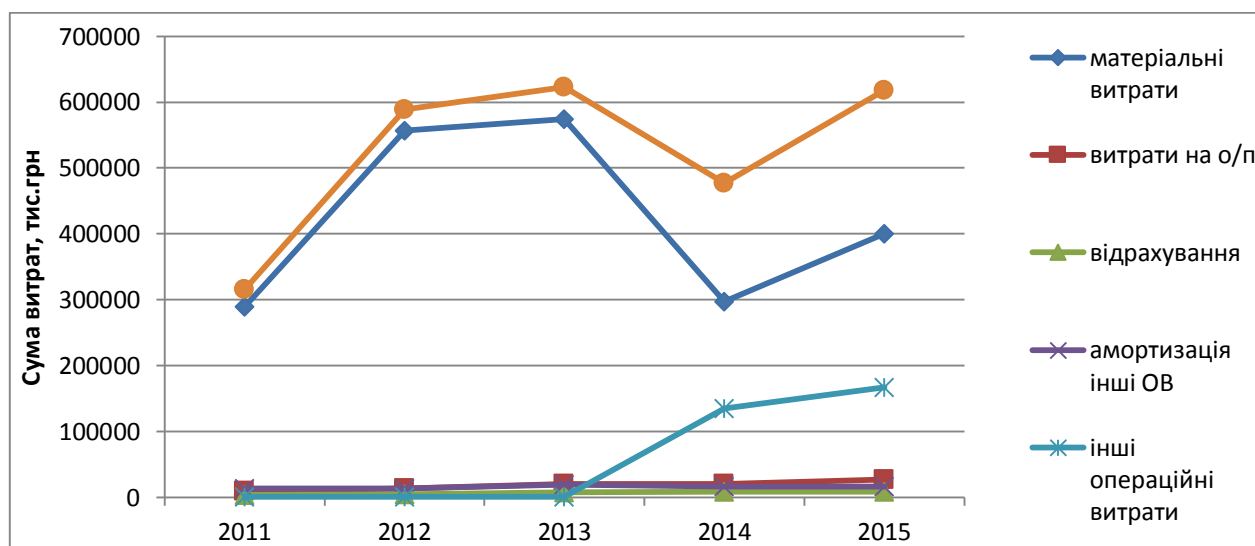


Рис.3.3. Динаміка елементів витрат ПАТ “Дубномолоко” за 2010-2015 рр.

Джерело: Складено автором.

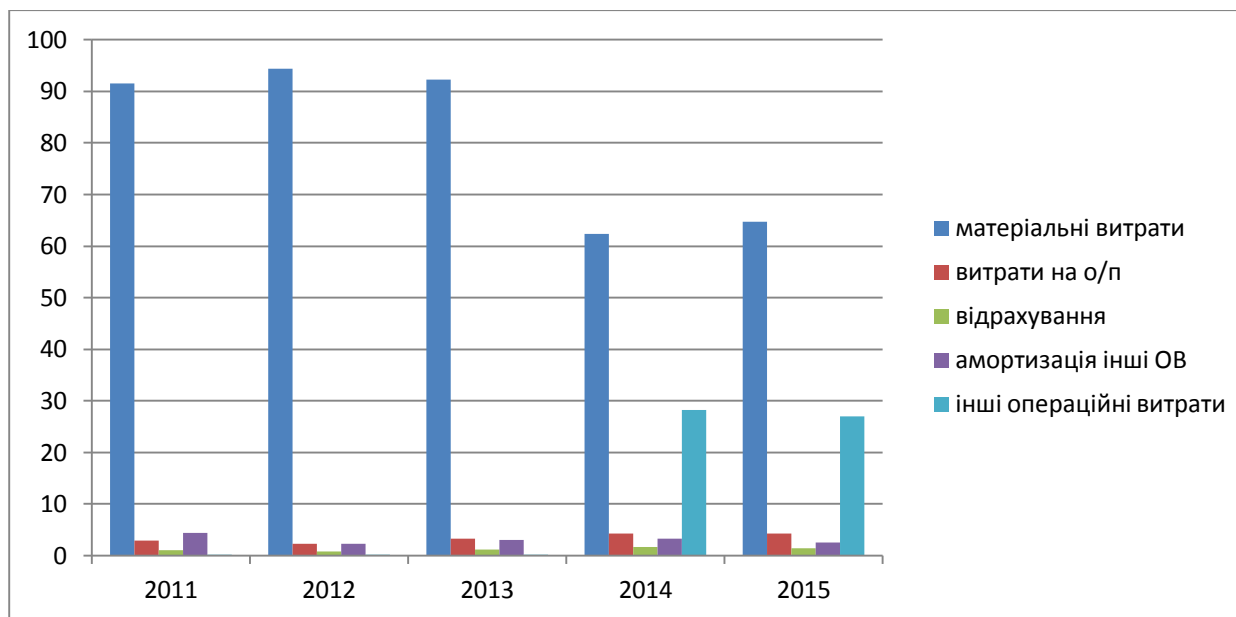


Рис. 3.4. Динаміка елементів витрат ПАТ “Дубномолоко” у відносних величинах за 2010-2015 рр.

Джерело: Складено автором.

При аналізі витрат за статтями виявляють:

- величину економії (перевитрат) за кожною статтею;
- частку впливу кожної статті у загальному зниженні собівартості продукції;
- вплив факторів на величину витрат за окремими статтями [29, с.148].

Розглянемо динаміку витрат за статтями калькулювання ПАТ “Дубномолоко” Рівненської області (табл. 3.4; рис. 3.5; рис. 3.6).

Таблиця 3.4

Динаміка витрат за статтями калькулювання ПАТ “Дубномолоко” за 2010-2015 рр.

Види витрат, тис.грн	Рік									
	2011	%	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Собівартість реалізованої продукції	279006	68,57	539273	88,64	662948	80,55	597728	93,25	664454	85,32
Адміністративні витрати	1694	0,41	2717	0,44	5700	0,69	6656	1,04	6358	0,82
Витрати на збут	748	0,18	5965	0,98	20334	2,47	23290	3,63	3598	0,46
Інші операційні витрати	111849	27,49	55430	9,11	25179	3,06	742	0,11	56292	7,23

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Фінансові витрати	1558	0,38	2274	0,37	1520	0,18	12358	1,93	48005	6,16
Інші витрати	11534	2,83	1708	0,28	106836	12,98	165	0,02	19	0,002
Податок на прибуток	459	0,11	1050	0,17	511	0,06	-	-	-	-
Разом	406848	100	608417	100	823028	100	640939	100	778726	100

Джерело: Складено автором на основі [146].

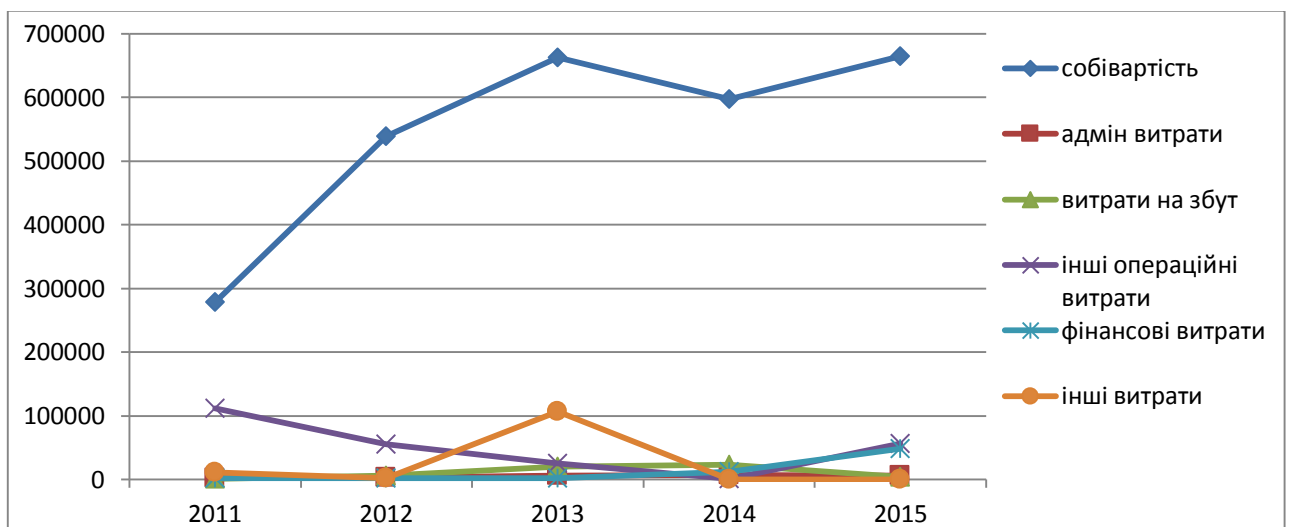


Рис. 3.5. Динаміка витрат за структурою ПАТ "Дубномолоко" за 2010-2015 рр.

Джерело: Складено автором.

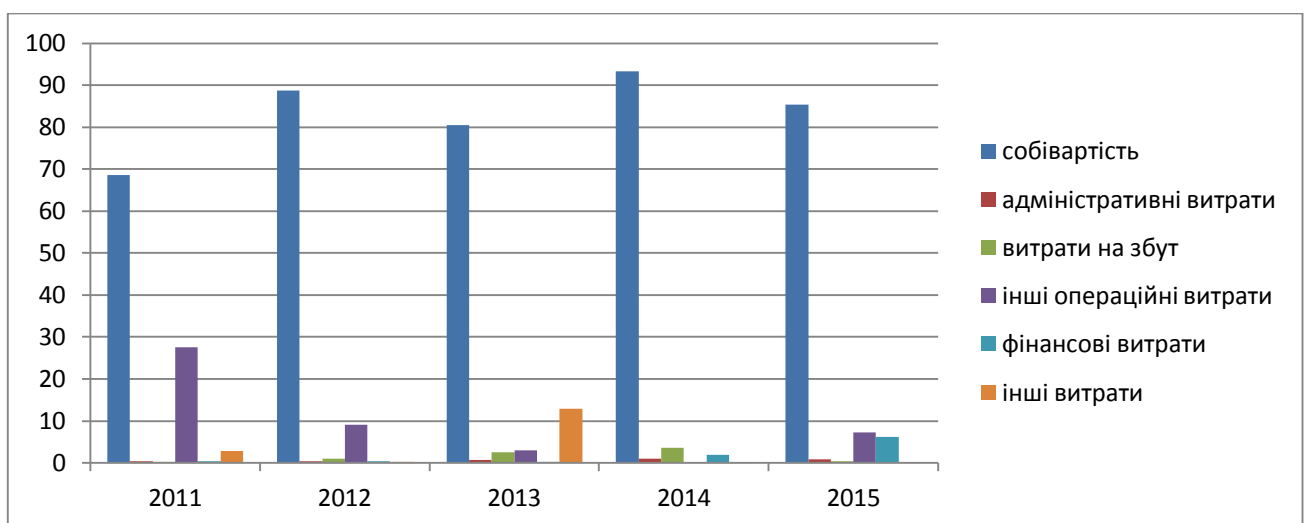


Рис. 3.6. Динаміка видів витрат ПАТ "Дубномолоко" за структурою у відносних величинах за 2010-2015 рр.

Джерело: Складено автором.

Залежно від місця виникнення витрат і їх призначення здійснюється формування витрат за статтями калькулювання. Постатейне відображення витрат розкриває їх цільове призначення і зв'язок з технологічним процесом.

Як видно з графіків, найбільшу частину у постатейному складі витрат займає собівартість виготовленої продукції, що має тенденцію до зростання (з 68 до 85 %).

Отримання найбільшого ефекту з якнайменшими витратами, економія трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як вирішує підприємство питання зниження собівартості продукції.

За даними додатку II побудуємо графіки зміни собівартості виготовленої та реалізованої продукції ПАТ “Дубномолоко” (рис. 3.7; табл.3.5)

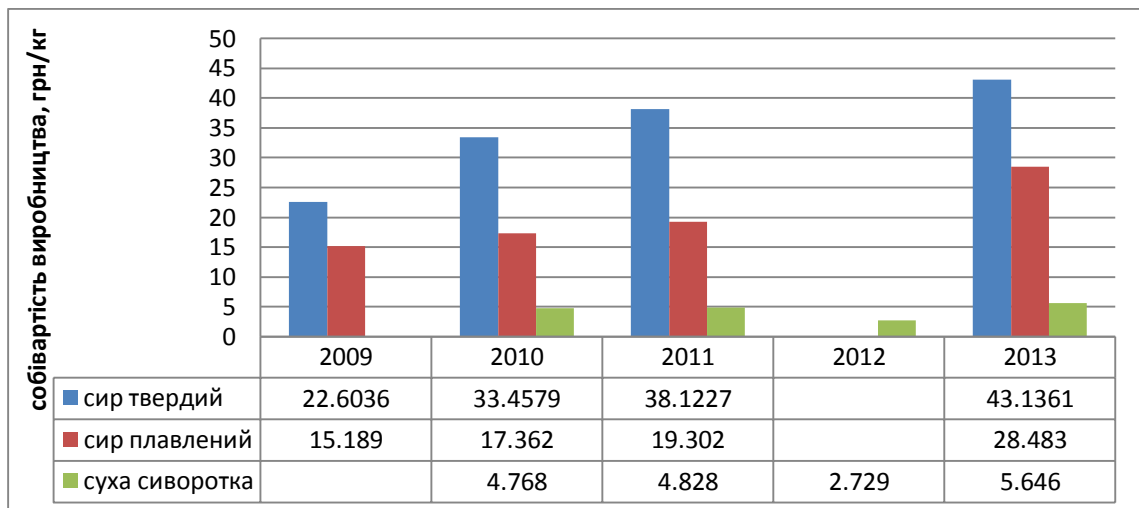


Рис.3.7. Зміна собівартості виготовленої продукції ПАТ “Дубномолоко” за 2009-2013 рр.

Джерело: Складено автором.

Таблиця 3.5.

Зміна собівартості реалізованої продукції ПАТ “Дубномолоко” за 2009-2013 рр.

Продукція	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	Разом
Сир твердий	23,7645	36,9791	46,1	-	46,0828	152,9264
Сир плавлений	15,661	35,831	21,803	-	28,071	101,366
Суша сироватка	-	2,38	5,098	3,218	5,772	16,468

Джерело: Складено автором.

З рис. 3.5 і табл. 3.5 видно, що собівартість реалізації сироватки у 2010 році та реалізації сиру плавленого у 2013 р. була нижчою від собівартості виробництва, що свідчить про нерентабельність таких продуктів в зазначені періоди.

Завданнями аналізу є: перевірка обґрунтованості плану з собівартості, прогресивності норм витрат; оцінка виконання плану і вивчення причин відхилень від нього, динамічних змін; виявлення резервів зниження собівартості; пошук шляхів їх мобілізації.

Виявлення резервів зниження собівартості повинне спиратися на комплексний техніко-економічний аналіз роботи підприємства: вивчення технічного і організаційного рівня виробництва, використання виробничих потужностей і основних засобів, сировини і матеріалів, робочої сили, господарських зв'язків.

Собівартість продукції знаходиться у взаємозв'язку з показниками ефективності виробництва. Вона відображає велику частину вартості продукції та залежить від зміни умов виробництва і реалізації продукції. Істотний вплив на рівень витрат мають техніко-економічні чинники виробництва. Цей вплив залежить від змін у техніці, технології, організації виробництва, структурі та якості продукції, величини витрат на її виробництво. Аналіз витрат, як правило, проводиться систематично протягом року з метою виявлення внутрішньовиробничих резервів їх зниження.

Для аналізу рівня та динаміки зміни вартості продукції використовується низка показників. До них відносяться: кошторис витрат на виробництво, собівартість товарної і реалізованої продукції, зниження собівартості порівняльної товарної продукції та витрати на 1 грн. товарної (реалізованої) продукції [187, с. 226].

Шляхи економії сировини, матеріалів і палива надзвичайно різноманітні. До них належать: використання ресурсозберігаючих технологічних процесів; підвищення вимогливості та повсюдне використання вхідного контролю за якістю сировини і матеріалів від постачальників; запровадження науково обґрунтованих

норм витрат матеріалів, зменшення витрат та відходів; вторинне використання матеріалів. Поліпшення використання основних засобів, а отже, і витрат на утримання обладнання. Підвищення коефіцієнта змінності, ліквідація простоїв, зниження витрат на ремонт шляхом подовження міжремонтного періоду, збільшення терміну служби машин і поліпшення якості ремонтів забезпечує істотне зниження витрат виробництва продукції.

У зниженні витрат важливе місце належить скороченню адміністративно-управлінських витрат. Незважаючи на спрощення і здешевлення утримання апарату управління, в цій області є невикористані резерви [188, с.300].

Сконцентруємо нашу увагу спочатку на розрахунку прогнозних значень обсягів виробництва молока в Україні. Передусім, до уваги візьмемо квадратичне рівняння, яке представимо такою залежністю (3.1):

$$\hat{y}_t = a_0 + a_1 t + a_2 t^2, \quad (3.1)$$

де t – фактор часу;

a_0, a_1, a_2 – коефіцієнти рівняння;

\hat{y} – розрахункове значення функції.

Для використання тренду як інструменту прогнозу обсягів виробництва продовольства слід чисельно оцінити параметри (коефіцієнти) рівнянь (a_0, a_1, a_2).

Параметри рівняння визначають за допомогою методів найменших квадратів:

$$\sum (y_t - \hat{y}_t)^2 = \min, \quad (3.2)$$

де y_t – фактичне значення функції;

\hat{y}_t – розрахункове значення функції, яке визначають на основі рівняння (3.1).

Запишемо залежність (3.2) для цього квадратичного рівняння:

$$\sum (y_t - a_0 - a_1 t - a_2 t^2)^2 = \min \quad (3.3)$$

З рівняння (3) бачимо, що y_t та t є відомими величинами, а коефіцієнти (a_0, a_1, a_2) – невідомими. Для їхнього визначення прирівнюємо до нуля похідні від цього рівняння за кожним початковим коефіцієнтом (параметром) окремо.

Після відповідних перетворень отримуємо систему нормальних рівнянь, що набуде вигляду:

$$\begin{cases} \sum y_t = a_0 n + a_1 \sum t + a_2 \sum t^2 \\ \sum y_t t = a_0 \sum t + a_1 \sum t^2 + a_2 \sum t^3 \\ \sum y_t t^2 = a_0 \sum t^2 + a_1 \sum t^3 + a_2 \sum t^4 \end{cases}, \quad (3.4)$$

де n – період часу (у нашому випадку кількість років).

Підставляючи значення (a_0, a_1, a_2) , отримані шляхом розв'язання системи (3.4), у квадратичне рівняння (3.1), запишемо рівняння тренда, у яке, підставляючи лише фактор часу t , отримаємо заплановане значення прогнозованого показника \hat{y} .

Для аналізу відхилень між фактичними і запланованими значеннями обсягів виробництва також можна побудувати лінійну залежність, що має вигляд:

$$\hat{y}_t = a_0 + a_1 t \quad (3.5)$$

З метою використання тренда, як інструменту прогнозування, слід обчислити числові значення коефіцієнтів рівняння (a_0, a_1) .

Згідно з методом найменших квадратів, маємо:

$$\sum (y_t - a_0 - a_1 t)^2 = \min \quad (3.6)$$

Після відповідних перетворень отримуємо систему лінійних рівнянь, що набуде вигляду:

$$\begin{cases} \sum y_t = a_0 n + a_1 \sum t \\ \sum y_t t = a_0 \sum t + a_1 \sum t^2 \end{cases} \quad (3.7)$$

Під час дослідження та визначення прогнозних значень обсягів виробництва молока та молочних продуктів взято до уваги лінійну та квадратичну залежності тренда. У результаті відповідних перетворень (додаток Щ, Ю) отримано системи рівнянь для квадратичної та лінійної залежності:

$$\begin{cases} 10a_0 + 55a_1 + 385a_2 = 115931 \\ 55a_0 + 385a_1 + 3025a_2 = 620836 \\ 385a_0 + 3025a_1 + 25333a_2 = 4296820 \end{cases} \quad (3.8)$$

$$\begin{cases} 10a_0 + 55a_1 = 115931 \\ 55a_0 + 385a_1 = 4296820 \end{cases} \quad (3.9)$$

Завдяки розрахункам системи рівнянь для квадратичної та лінійної залежностей тренда отримуємо значення параметрів $a_0=13466; a_1=-580; a_2=34$ (для квадратичної залежності) та $a_0=25446; a_1=-2518$ (для лінійної залежності) на основі чого запишемо квадратичне та лінійне рівняння тренда щодо молочної галузі:

$$\hat{y}_t = 13466 - 580t + 34t^2, \quad (3.10)$$

$$\hat{y}_t = 25446 - 2518t. \quad (3.11)$$

У результаті досліджень для оцінки рівня адекватності квадратичного та лінійного рівнянь трендів реальному процесу виробництва розраховано середню помилку апроксимації $\bar{\varepsilon}$:

$$\bar{\varepsilon} = \frac{1}{n} \sum \frac{|y_t - \hat{y}_t|}{y_t} \times 100\% = \frac{5.022398}{10} \times 100\% = 50.22\% \quad (3.12)$$

$$\bar{\varepsilon} = \frac{1}{n} \sum \frac{|y_t - \hat{y}_t|}{y_t} \times 100\% = \frac{0.000432875}{10} \times 100\% = 0.00432875\% \quad (3.13)$$

Отже, помилка апроксимації рівна 50,22 % (для лінійної залежності) та 0,004 % (для квадратичної залежності), що засвідчує високий рівень адекватності квадратичного рівняння до реальних умов виробництва.

Із наведених розрахунків робимо висновок про те, що під час обчислення прогнозних значень обсягів виробництва молока на 2015-2017 рр. до уваги слід брати саме квадратичну залежність тренда.

Звідси, підставляючи відповідні значення фактора часу t за період 2015-2017 рр. отримаємо прогнозні значення показників обсягів виробництва молока у тис. т (\hat{y}_t) за цей період, обчислені на основі квадратичного рівняння (табл. 3.6):

Таблиця 3.6

Прогнозні значення показників обсягів молока на 2015-2017 рр.

Показник	Розрахунок	Прогнозований обсяг, тис. т.
\hat{y}_{2015}	$13466 - 580 \cdot 11 + 34 \cdot 121$	11200
\hat{y}_{2016}	$13466 - 580 \cdot 12 + 34 \cdot 144$	11402
\hat{y}_{2017}	$13466 - 580 \cdot 13 + 34 \cdot 169$	11672

Джерело: складено автором.

Аналогічно, маючи дані витрат за елементами підприємств України (Додаток 3) спрогнозуємо витрати ПАТ “Вільнянський маслозавод”, ПАТ “Галіївський маслозавод і ПАТ “Лубенський молочний завод” на 2015-2017 рр., поскільки відсутні дані за 2015 р. (табл. 3.7-3.9)

В таблиці 3.8 приведені проміжні дані для розрахунку матеріальних витрат ПАТ “Вільнянський маслозавод”, а також розраховані на основі лінійного тренду їх прогнози.

Таблиця 3.7

Прогнозні значення витрат ПАТ “Вільнянський маслозавод” на 2015-2017 рр., тис.грн

П-во	Витрати	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ПАТ “Вільнянський маслозавод”	Матеріальні витрати	22749	21548	23097	22916	11356	13907,8	11766	9624,2
	Витрати на о/п	2320	2578	2629	2470	1105	1459	1205,2	951,4
	Відрахування на соц. страх.	851	985	967	915	421	548,8	455,8	362,8
	Амортизація	237	402	417	430	825	823,4	943,8	1064,2
	Інші операційні витрати	4300	4177	4316	3521	3723	3464,4	3283,4	3102,4

Джерело: Складено автором.

Таблиця 3.8

Прогнозні значення витрат ПАТ “Галіївський маслозавод” на 2015-2017 рр., тис.грн

П-во	Витрати	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ПАТ “Галіївський маслозавод	Матеріальні витрати	68302	38457	43988	45063	54128	43465	41290,8	39116,6
	Витрати на о/п	4935	3542	4041	4430	3245	3291	3041,8	2792,6
	Відрахування на соц. страх.	1791	1245	1455	1639	2145	1994,6	2107,8	2221
	Амортизація	1008	857	830	976	1024	984,3	999,4	1014,5
	Інші операційні витрати	3668	2547	2163	3808	3901	3735,5	3908,2	4080,9

Джерело: Складено автором.

Таблиця 3.9

Прогнозні значення витрат ПАТ “Лубенський молочний завод” на 2015-2017 рр., тис.грн

П-во	Витрати	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ПАТ “Лубенський молочний завод”	Матеріальні витрати	212042	215487	203654	265312	275458	287387,7	305053,4	322719,1
	Витрати на о/п	32710	33541	36589	39520	41200	43599,7	45895,6	48191,5
	Відрахування соц. страх.	12142	15489	15632	19874	21545	23893,7	26212,8	28531,9
	Амортизація	6872	6578	6989	7254	7211	7387	7522,4	7657,8
	Інші операційні витрати	16945	15874	16223	17848	18553	18645,6	19164,6	19683,6

Джерело: Складено автором.

Відобразимо рівень витрат на аналізованих підприємствах та його зміну у прогнозованих періодах графічно (рис.3.8).

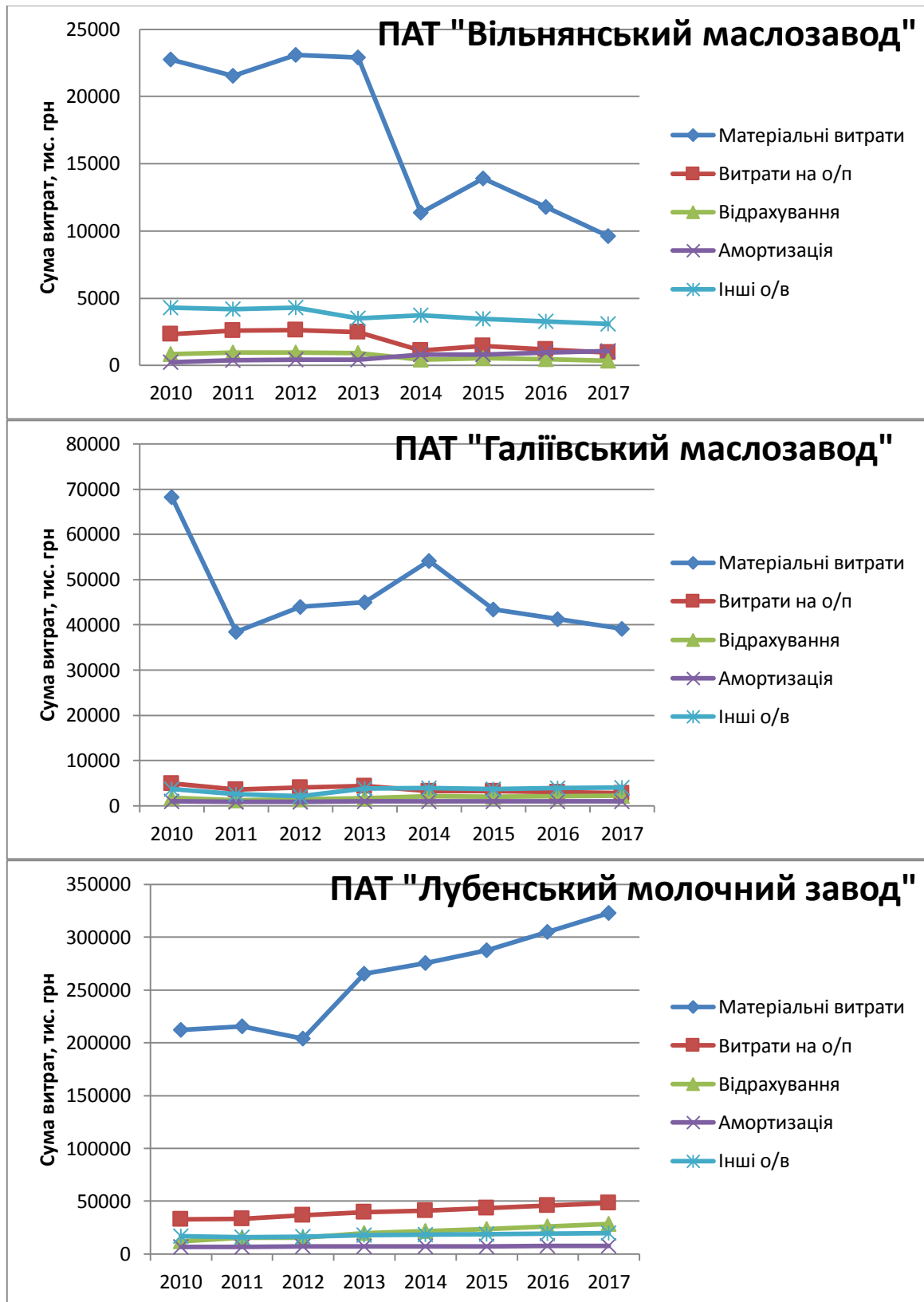


Рис. 3.8. Прогнозні значення витрат на аналізованих підприємствах у 2015-2017 рр.

Джерело: Складено автором.

Таблиця 3.10

Проміжні дані для розрахунку матеріальних витрат та їх прогнози на 2015-2017 рр. на ПАТ “Вільнянський маслозавод”

роки t		y_t , тис.т	y_t^*	t^2	\hat{y}_t	відхилення	квадрат відхилення
2010	1	22749	22749	1	24616,8	1867,8	3488676,84
2011	2	21548	43096	4	22475	927	859329
2012	3	23097	69291	9	20333,2	2763,8	7638590,44
2013	4	22916	91664	16	18191,4	4724,6	22321845,16
2014	5	11356	56780	25	16049,6	4693,6	22029880,96
2015	6		0	36	13907,8	13907,8	193426900,8
2016	7		0	49	11766	11766	138438756
2017	8		0	64	9624,2	9624,2	92625225,64
Сума:15		11102	30768	55			

Джерело: Складено автором.

Отже, підприємства з переробки молока є матеріаломісткими, частка матеріальних витрат у структурі витрат за елементами перевищує 60%. Тому найбільш суттєвим є прогнозування саме для матеріальних витрат. Прогнозування на основі лінійного тренду не цілком адекватно відображає рівень зміни елементів витрат, оскільки даний прогноз спрямований на одnobічну зміну (у бік збільшення чи зменшення). Зокрема, на ПАТ “Галіївський маслозавод”, незважаючи на поступове збільшення рівня матеріальних витрат протягом останніх 4 років, лінійний тренд прогнозує поступове зменшення даних витрат, оскільки зміна рівня цих витрат у 2011 р. щодо 2010 р. була удвічі більшою.

Вибір підприємством для прогнозування того чи іншого тренду залежить від аналізованого ряду динаміки. Аналітик повинен бути впевнений щодо ймовірної реальності прогнозу в майбутньому. Щодо прогнозування витрат для молочної галузі варто досліджувати тенденції минулих років та на їх основі будувати найбільш прийнятну модель тренду. Така модель застосовується у випадках, коли спостерігаються найбільш стійкі закономірності.

3.2. Використання асортиментно-структурних моделей оптимізації виробничих програм та їх вплив на витрати молокопереробних підприємств

Одним з найважливіших напрямів деталізації обсягів випуску продукції є вивчення його в асортиментно-структурному розрізі. При цьому слід враховувати, що підприємство має чітку виробничу і галузеву спеціалізацію. Її визначають ще при організації підприємства, але асортимент продукції з часом може змінюватися. Одні товари перестають виробляти, інші включають у виробничу програму. Процес постійного оновлення асортименту є важливою складовою маркетингової політики сучасного підприємства. Мінливість складу продукції є результатом цілеспрямованого чіткого управління цим процесом, передбачає відносну стабільність асортименту в певні короткі проміжки часу, ретельне планування всіх асортиментних завдань і термінів випуску окремих видів продукції. Тому відхилення від планових завдань розглядають як істотний недолік у роботі виробничих підрозділів, їх керівників і виконавців.

Щодо виробничих підрозділів, можливий аналіз ефективної роботи кожного з них шляхом встановлення відповідних контрольних точок на етапах виробництва.

Суб'єкт господарювання, що володіє достовірною, повною та неупередженою інформацією про наявність та використання ресурсів, здатен ефективно управляти діяльністю підприємства. Тому структурно-асортиментний аналіз витрат посідає особливе місце у системі управління, оскільки за допомогою облікових і аналітичних даних звітних періодів відбувається процес планування господарської діяльності, аналіз і контроль отриманих результатів, регулювання відхилень з врахуваннями обсягів випуску продукції та обчислення її собівартості.

Надзвичайно актуальним для молокопереробних підприємств є вплив територіальних особливостей на асортимент продукції та можливі шляхи його коригування в залежності від потреб.

Під асортиментом розуміють перелік всіх видів продукції, яка виготовляється. Більш вузьким поняттям є номенклатура, яка характеризує тільки перелік і різноманітність продукції. І структура – це співвідношення окремих виробів у загальному обсязі виробництва у відсотках [187 ,с.200].

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.

З усього різноманіття методів прийняття управлінських рішень варто зосередитися на тих з них, що пов'язані з оптимізацією виробництва і збуту продукції, в тому числі, в умовах невизначеності і ризику діяльності підприємств харчової промисловості.

У застосовуваних оптимізаційних моделях при визначенні найкращого варіанта прийняття рішень використовується, як правило, цільова функція. Критерієм оцінки варіанта виступає тут екстремум цільової функції (максимум або мінімум). Відповідно задача ускладнюється, коли значення цільової функції є випадковою величиною або випадковими є параметри цільової функції. Інші параметри оптимізаційної моделі також можуть бути випадковими змінними, наприклад, технологічні коефіцієнти, ресурсні обмеження потужності.

У практичних питаннях використовується ряд критеріїв оптимізації, що дозволяють зробити відбір або за ознакою економічного змісту конкретного варіанта, або за ознакою відношення операційного ряду до даного показника цільової функції.

Так, при рішенні на максимум можна виділити такі види цільової функції як: максимізація очікуваної величини, мінімізація дисперсії цільового показника, максимум імовірнісних оцінок цільового показника, максимізація корисності, мінімізація збитку тощо.

Наведені критерії оптимізації досить умовні і можуть бути розширені з однієї сторони їх деталізацією, а з іншої – розширенням їх переліку. Разом з тим, в

залежності від об'єктивних умов, приймаються рішення частіше за все на основі суб'єктивно відібраних критеріїв.

З точки зору управління ризиками варто домагатися однієї з двох основних цілей:

- розробка і реалізація програми виробничо-комерційної діяльності з мінімізацією ризиків при заданому рівні прибутковості;
- розробка стратегії, що забезпечує найбільший дохід при заданому рівні ризику.

Розглянемо сучасну методологію прийняття рішень оптимізації обсягів виробництва продукції в умовах обмежених ресурсів і невизначеності. З метою демонстрації методології застосування моделі тут і надалі будемо використовувати масив реальних даних підприємства ПрАТ "Галичина". З усієї номенклатури продукції цього підприємства, що випускається, виділимо 5 видів (табл.3.11).

Найбільшу частку у виробництві займають саме кисломолочні продукти. До них відносяться кисломолочні напої, сметана, сирні продукти, кефір, кисле молоко тощо.

Таблиця 3.11

Економічні показники реалізації продукції в 2015 р. ПрАТ "Галичина"

№	Найменування продукції, що випускається (% від загального виробництва)	Позначення в моделі	Собівартість грн./од.	Відпускна ціна грн./од.	Виторг від реалізації, грн
1	Молоко рідке оброблене (23,08)	x_1	12,2752	13,2129	192678000
2	Молоко сухе знежирене (4,96)	x_2	30,9603616	30,9603624	27338000
3	Масло вершкове (8,12)	x_3	45,5068	45,5066	68260000
4	Йогурти та інші ферментовані та сквашені молоко та вершки (62,31)	x_4	12,6078192	12,6078179	501539000
5	Спред (1,52)	x_5	17,7037	17,7042	13650000

Джерело: Складено автором на основі [146].

В якості обмежених ресурсів розглядалися лише 7 видів сировинних продуктів, які необхідні для виробництва готової продукції (табл.3.12)

Таблиця 3.12

Середньорічні витрати сировини на випуск продукції

№	Продукти, сировина	Позначення в моделі	Од. виміру	Середньорічний ліміт відпуску сировини
1	2	3	4	5
1	Молоко коров'яче	B ₁	кг	107450000
2	Молоко знежирене рідке	B ₂	кг	51251000
3	Пальмова олія	B ₃	кг	483898
4	Фруктові добавки	B ₄	кг	529380
5	Жир молочний концентрований	B ₅	кг	500000
6	Білок соєвий	B ₆	кг	214520
7	Закваска (бактерії)	B ₇	кг	250
8	Тара	B ₈	тис. грн.	56125240

Джерело: Складено автором.

Побудуємо таблицю використання відповідного ресурсу на відповідний виріб (табл.3.13). У якості одного з можливих підходів для розв'язання задачі може бути використана модель лінійного програмування у формі симплекса. Розглянемо методологію в детермінованій постановці. Це дозволить не тільки одержати наближення до оптимальної стратегії, але й виконати аналіз граничних умов задачі.

Таблиця 3.13

Норми витрат сировини, кг (тис. грн) на тону продукції

№	Продукція	Молоко коров'яче, кг	Молоко знежирене рідке, кг	Пальмова олія, кг	Фруктові добавки, кг	Жир молочний концентрований, кг	Білок соєвий, кг	Закваска (бактерії), кг	Тара, тис. грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Молоко рідке оброблене (900 г)	941	59	-	-	-	-	-	22973455,2
2	Молоко сухе знежирене(1000 г)	-	10000	-	-	-	-	-	1150112,4
3	Масло вершкове (200 г)	22000	-	-	-	-	-	-	1281279,6
4	Йогурти та інші ферментовані та сквашені молоко та вершки (275 г)	805	155	-	15	24	12	0,05	35481600
5	Спред (200 г)	-	374	626	-	-	-	-	618210

Джерело: Складено автором.

Цільова функція матиме вигляд:

$$1,04 x_1 + 0,0000008 x_2 - 0,001 x_3 - 0,000017 x_4 + 0,0025 x_5 \rightarrow \max$$

$$\text{Для } x_1: (7,2129 - 6,2752) * 1000 / 900 = 1,04$$

$$x_2: (30,9603624 - 30,9603616) * 1000 / 1000 = 0,0000008$$

$$x_3: (45,5066 - 45,5068) * 1000 / 200 = -0,001$$

$$x_4: (12,6078179 - 12,6078192) * 1000 / 275 = -0,000017$$

$$x_5: (17,7042 - 17,7037) * 1000 / 200 = 0,0025$$

Побудуємо систему обмежень, де кожна нерівність відображає вид сировини та його витрати на відповідні продукти. Наприклад перша нерівність побудована за даними стовпця 3 таблиці 3.13, друга за даними 4 стовпця і т.д:

$$\left\{ \begin{array}{l} 941x_1 + 22000x_3 + 805x_4 \leq 107450000 \\ 59x_1 + 10000x_2 + 155x_4 + 374x_5 \leq 51251000 \\ 626x_5 \leq 483898 \\ 15x_4 \leq 529380 \\ 24x_4 \leq 500000 \\ 12x_4 \leq 214520 \\ 0.05x_4 \leq 250 \\ 22973455,2x_1 + 1150112,4x_2 + 1281279,6x_3 + 35481600x_4 + 618210x_5 \leq 56125240 \\ x_i \geq 0, \forall i \in \{1;5\} \end{array} \right. \quad (3.14)$$

Реалізація моделі в детермінованій постановці проводиться в середовищі SCalc 1.7. З урахуванням обмежень одержано детермінований оптимальний план виробництва ПрАТ “Галичина”(табл.3.14)

Таблиця 3.14

Оптимальний план виробництва продукції ПрАТ “Галичина”

№	Продукція	Оптимальний план, кг
1	Молоко рідке оброблене (900 г)	70156550
2	Молоко сухе знежирене(1000 г)	0
3	Масло вершкове (200 г)	0
4	Йогурти та інші ферментовані та сквашені молоко та вершки (275 г)	0
5	Спред (200 г)	0

Джерело: Складено автором.

Значення цільової функції становитиме 729628,12 тис. грн. Даний результат щодо виробництва лише першого продукту пояснюється найбільшою різницею між собівартістю і ціною реалізації саме молока рідкого. Це може свідчити про абсолютну нерентабельність інших видів продукції або приховування підприємством своїх прибутків.

Для даної лінійної детермінованої постановки можна побудувати двоїсту задачу на мінімізацію витрат з можливим встановленням обмежень щодо випуску.

Цільова функція матиме вигляд:

$107450000y_1 + 51251000y_2 + 483898y_3 + 529380y_4 + 500000y_5 + 214520y_6 + 250y_7 + 56125240y_8 \rightarrow \min$, де $y_1 - y_8$ – ліміти відпуску сировини.

Відповідні обмеження:

$$\begin{cases} 941y_1 + 59y_2 + 22973455.2y_8 \geq 1.04 \\ 10000y_2 + 1150112.4y_8 \geq 0.0000008 \\ -22000y_1 - 128127.9y_8 \leq 0.001 \\ -805y_1 - 155y_2 - 15y_4 - 24y_5 - 12y_6 - 0.05y_7 - 35481600y_8 \leq 0.000017 \\ 374y_2 + 626y_3 + 618210y_8 \geq 0.0025 \\ y_j \geq 0, \forall j \in \{1;8\} \end{cases} \quad (3.15)$$

Реалізація моделі показує те, що функція не має оптимального плану, оскільки не обмежена у багатьох із них. Тому в даному випадку використання ресурсів не може мати наперед заданих показників.

При розробці моделі оптимізації виробництва в умовах ризику важливим завданням є вимога врахування економічних наслідків прийняття того або іншого рішення при різних рівнях ризику. Це особливо важливо, якщо як оптимальність плану випуску й збуту продукції виступає критерій мінімізації очікуваних втрат.

Самі втрати виникають через стохастичний характер виробничого процесу, невизначеності кон'юнктури ринку, цілого ряду інших чинників. При цьому представляється доцільним підкреслити розходження в поняттях “витрати”, “збитки” й “втрати”. Ясно, що будь-яка підприємницька діяльність по необхідності пов'язана з витратами, тоді як збитки й втрати мають місце при несприятливому збігу обставин, прорахунках й представляють додаткові витрати понад визначені витрати. Крім того, існує ризик можливого завищення або

заниження планового рівня цільового показника, що приводить до певних економічних втрат (наприклад, втрати від дефіциту або надвиробництва продукції, пов'язані з дисбалансами попиту та пропозиції).

У двоїтій постановці моделі необхідно в явному виді визначити ризик втрати ресурсів або доходу, кількісна міра яких може бути визначена абсолютним або відносним рівнем, і розробляти варіант стратегії, мінімізуючи саме ці можливі економічні втрати.

Ризик втрат в абсолютному вираженні може бути вимірний величиною можливого збитку в матеріальному або вартісному вираженні, за умови, якщо він піддається такому виміру.

Ризик втрат у відносному вираженні визначається величиною можливих втрат, віднесених до деякої бази. Щодо підприємств харчової промисловості такою базою на наш погляд доцільно брати розрахункові або очікувані величини витрат, прибутку й витрат. Тут відповідно втратами будемо вважати зменшення доходу, прибутку або збільшення витрат у порівнянні з очікуваними величинами.

Економічні наслідки прийняття управлінських рішень при різних рівнях ризику можуть проявлятися в наступних основних втратах:

1. Матеріальні втрати – ризик непередбачуваних додаткових витрат або ймовірність прямих втрат матеріальних активів (продукції, товарів, матеріалів, сировини, енергії, псування готової продукції).

2. Трудові втрати – ризик втрат робочого часу, що викликано випадковими, непередбаченими обставинами або збільшення витрат часу щодо запланованих.

3. Фінансові втрати – ризик прямого грошового збитку, що пов'язано зі збільшенням строків оборотності оборотних коштів, затримками погашення дебіторської заборгованості, скорочення кредиторської заборгованості, непередбачуваними платежами, виплатою штрафів, зміною ставок податків. У цю групу входять втрати, що пов'язані зі зменшенням витрат внаслідок зниження відпускних цін на реалізовану продукцію, підвищення вартості чинників виробництва, втрати через інфляцію.

4. Втрати часу – ризик збільшення кругообігу капіталу, уповільнення процесу підприємницької діяльності.

Отже, охарактеризуємо втрати, потенційна наявність яких породжує підприємницький ризик.

Розглянуті втрати можуть бути агреговані у дві основні групи:

Втрати у виробничій і комерційній сферах. Розрахунок основних видів такої групи втрат можна проводити за формулами:

1) зниження обсягів виробництва й наступної реалізації продукції, що призводить до недоодержання запланованого виторгу:

$$\Delta D_1 = \Delta Q \times P, \quad (3.16)$$

де ΔQ – імовірнісне сумарне зменшення обсягу випуску продукції;

P – ціна реалізації одиниці обсягу продукції;

2) зниження цін реалізації у зв'язку зі зниженням споживчих властивостей продукції, несприятливою зміною ринкової кон'юнктури, падінням попиту, ціновою інфляцією:

$$\Delta D_2 = \Delta P \times Q, \quad (3.17)$$

де ΔP – імовірнісне зменшення ціни одиниці обсягу продукції;

Q – загальний обсяг запланованої до випуску й реалізації продукції;

3) підвищення матеріальних витрат, що обумовлено перевитратою матеріалів, сировини, палива, енергії:

$$\Delta D_3 = \sum_{i=1}^n \Delta M_i \times P_i, \quad (3.18)$$

де ΔM_i – імовірна перевитрата i -го матеріального ресурсу;

P_i – ціна i -ої одиниці ресурсу;

4) втрати через підвищення закупівельної ціни чинників виробництва, які не хеджовані умовами договору про закупівлю:

$$\Delta D_4 = V \times \Delta P_3, \quad (3.19)$$

де V – обсяг закупівель чинників виробництва;

ΔP_3 – імовірнісне підвищення закупівельної ціни одиниці чиннику виробництва;

5) втрати непередбаченого зменшення обсягу реалізації, можуть бути розраховані як добуток зниження обсягу продажів (виторгу) - ΔB на величину маржинального прибутку (доходу):

$$\Delta D_5 = \Delta B \times (p - c), \quad (3.20)$$

де ΔB – величина зміни обсягів продажу (виторгу);

p – ринкова ціна одиниці готової продукції;

c – собівартість одиниці готової продукції;

6) імовірні втрати у сфері обігу готової продукції (транспортування, зберігання) або втрати споживчої цінності товару, що приводять до зниження його вартості:

$$\Delta D_6 = \Delta N \times \Delta P, \quad (3.21)$$

де ΔN – кількість готової продукції, що втратила повністю або частково свою споживчу вартість;

ΔP – усереднене зниження відпускної ціни одиниці товару, викликане втратою його якості.

При оцінці наслідків ризику фінансової діяльності необхідно враховувати втрати, які викликані такими чинниками, як, наприклад, неплатоспроможність споживача (збільшення дебіторської заборгованості), зміна курсу валюти (при закупівлі імпортової сировини й компонентів, реалізації продукції за кордоном), зміна курсу власних і придбаних цінних паперів, можливі зміни в законодавстві, що призводять до обмежень на валютно-грошові операції, можливі вилучення певної частини фінансових ресурсів у процесі здійснення підприємницької діяльності тощо [185, с. 331-334].

Для аналізу впливу випадкових чинників на параметри моделі виконаємо спочатку спрощену процедуру модифікації моделі з детермінованої постановки у стохастичну. Тут будемо розглядати існуючі методи врахування імовірнісного характеру виробництва, що не цілком адекватно описують і враховують реальний характер виробничо-фінансової діяльності підприємств, проте дають змогу оцінити імовірнісні складові цієї діяльності [185, с. 324].

Вихідну оптимізаційну модель (3.14) перетворимо в модель стохастичного програмування, що у принципі може бути сформульована і вирішена в двох постановках:

М-постановка – пошук екстремуму середнього значення цільової функції (екстремуму математичного очікування цільового показника):

$$M[Z] \rightarrow \max (\min). \quad (3.22)$$

Р-постановка – передбачає максимізацію імовірності одержання екстремального значення цільової функції:

$$P[Z_{\max(\min)}] \rightarrow \max. \quad (3.23)$$

Для вирішення моделі в М-постановці задамо її у виді детермінованого еквівалента стохастичного постановки:

$$\left. \begin{aligned} z &= \sum_{j=1}^n M[c_j x_j] \\ \sum_{j=1}^n M[a_{ij}]x_j + t(a_i)W_i &\leq M[b_i], \forall i \in [1, m] \\ W_i &= \sqrt{\sigma^2[a_{ij}]x_j^2 + \sigma^2[b_j]} \\ d_j &\leq x_j \leq D_j, \forall i \in [1, m], \forall j \in (1, n) \end{aligned} \right\} \quad (3.24)$$

де $\sigma[y]$ – середнє квадратичне відхилення, що визначає розкид значень випадкової величини y відносно його математичного очікування;

$$t = \frac{y - M[y]}{\sigma[y]} \text{ - випадкова величина, що відповідає нормальному закону}$$

розподілу з параметрами $M[t]=0$, $\sigma[t]=1$.

Часто в процесі дослідження випадкових чинників середнє квадратичне відхилення невідоме. тоді можна спочатку задавати коефіцієнт варіабельності

$$v(y) = \frac{\sigma(y)}{M[y]}, \text{ а потім за його значенням визначити } \sigma.$$

Для цілей даного аналізу спочатку варто ввести наступні умови:

1. Витрати сировини на виробництво продукції, задані у таблиці 3.9, мають детермінований характер та не піддаються випадковим збурюванням. Для таких показників припустимо, що коефіцієнт варіабельності $v=0$, що забезпечить відсутність відхилень від заданих питомих витрат, тобто $\sigma^2[a_{ij}]=0$ і $W_i = \sqrt{\sigma^2[b_j]}$.

2. Виключаємо з розгляду випадкові зміни коефіцієнтів цільової функції, вважаючи ціни і собівартість стабільними.

3. Для врахування коливань обсягів використовуваних ресурсів задамо в якості прикладу коефіцієнт варіабельності $v=0,2$.

4. Задамо значення імовірності виконання всіх обмежень – $a_i=0,8$.

При виконанні таких умов розв'язання задачі дає результат, наведений у таблиці 3.13.

У Р-постановці передбачені ймовірнісні залежності, як для цільової функції, так і для обмежень. Для цілей даного аналізу будемо розглядати два варіанти можливих поєднань умов для цільової функції при ймовірнісних обмеженнях.

1. Визначення оптимального плану виробництва при заданому рівні ймовірності його виконання (постановка P_1): $P(Z)=P_{\text{зад}}$.

2. Формування оптимального плану за критерієм максимізації математичного очікування його виконання (постановка P_2): $P(Z) \rightarrow \max$.

Випадковий характер коефіцієнтів цільової функції пов'язаний з невизначеністю кон'юнктури ринку. Це призводить, по-перше, до випадкових коливань цін на сировинні ресурси, що безпосередньо впливає на собівартість виробництва S , по-друге, мають місце випадкові коливання відпускних цін на готову продукцію p . Обидва ці чинники призводять до того, що питомий прибуток $(p-s)$ має випадковий характер, а, отже, і до випадкової величини коефіцієнтів цільової функції.

Тому для обліку стохастичної цільової функції для обох варіантів будемо використовувати нормальний закон розподілу цільової функції. Тут середнє квадратичне відхилення будемо визначати за заданим коефіцієнтом варіабельності $\sigma[Z]=v[Z]*M[Z]$.

Для аналізу і розв'язання задачі в постановках P_1 і P_2 варто прийняти наступні параметри формування стохастичної моделі:

1. Середнє значення цільової функції (прибутку) задамо за результатами розв'язання М-постановки при $v=0,2$ і $a=0,5$ у розмірі $M[Z]$ - (сума другого прибутку).

2. Будемо задавати різні коефіцієнти варіабельності для цільової функції. Для вихідного розв'язання припустимо $v=0,1$.

3. У постановці P_1 задамо імовірність виконання оптимального плану в розмірі 0,45, для обмежень $v=0,2$ і $a=0,5$.

Для розв'язання задачі постановки P_1 буде необхідним максимізувати прибуток при заданій імовірності його виконання. Використовуючи вимоги пп.1-3 одержимо наступне розв'язання задачі (табл. 3.15). Цей план має задану імовірність 0,45.

Зі зростанням показника варіабельності прибуток буде знижуватися, що цілком відповідає загальному висновку про зниження показників плану в зв'язку з врахуванням імовірнісного характеру параметрів моделі.

На останньому етапі попереднього аналізу досліджуваної моделі розглянемо підсумки реалізації P_2 -постановки. Метою розрахунків є визначення оптимального плану випуску продукції при максимальному рівні імовірності його виконання. Розрахунки виконаємо за наступними параметрами настроювання моделі:

- коефіцієнт варіабельності для цільової функції $v=0,1$;
- для обмежень $v=0,2$ і імовірність виконання обмежень $a=0,5$.

Результати представлені у таблиці 3.15.

Таблиця 3.15

Порівняння оптимальних стратегій річного випуску продукції при детермінованій та стохастичній постановках задачі

Найменування продукції, що випускається	Округлені обсяги виробництва, т/рік			
	детермінована постановка	Стохастичні постановки		
		М-пост.	P_1 -пост.	P_2 -пост.
Молоко рідке оброблене (900 г)	70156550	68521240	65451210	67845200
Молоко сухе знежирене(1000 г)	0	0	0	0
Масло вершкове (200 г)	0	0	0	0
Йогурти та інші ферментовані та сквашені молоко та вершки (275 г)	0	0	0	0
Спред (200 г)	0	0	0	0

Джерело: Складено автором.

Як видно з наведених даних різні варіанти Р-постановок дають неоднакові результати.

Забезпечення більш високої ймовірності виконання оптимального плану в стратегії P_2 (критерій максимізації ймовірності виконання цільової функції) призводить до зниження очікуваної величини прибутку (виконання програми випуску з меншим прибутком більш імовірно).

Загалом, проведений аналіз формування програми виробництва продукції в умовах обмежених ресурсів показує, що:

1. При формуванні оптимального плану варто враховувати ймовірнісний характер чинників виробництва, оскільки має місце їх безпосередній вплив на величину очікуваного прибутку, а детерміновані методи не здатні врахувати стохастичний характер виробництва.

2. При формуванні ресурсних обмежень варто враховувати вплив випадкової кон'юнктури ринку. У системі ресурсних обмежень вимоги попиту ринку, виявлені за результатами маркетингових досліджень, необхідно точно задавати. Це забезпечить підвищення адекватності моделі реальним ринковим умовам і дозволить сформулювати реальну програму виробництва. Ця програма повинна враховувати оптимальність структури за видами продукції, що випускається, у точній відповідності з попитом ринку, а не лише виходячи з вимоги забезпечення теоретичної прибутковості реалізації того чи іншого виду продукції. Більш рентабельна продукція по виробництву може мати менш високий попит, що і повинні враховувати ресурсні обмеження щодо випуску продукції.

3. Існуючі методи розрахунку оптимального плану в умовах обмежених ресурсів і ризику не забезпечують надійності виконання плану виробництва. Їх істотна методологічна обмеженість пов'язана, в першу чергу, з тим, що зазначені методи не враховують у явному виді ризик можливого завищення або заниження рівня цільового показника. Очевидно, що необхідно розробити такі методи формування оптимальної виробничої програми, які б дозволили знайти найвигідніший план з урахуванням ризику завищення або заниження цільового

показника і здатні оцінити економічні наслідки такої розбіжності планових і фактичних показників.

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

3.3 Кореляційно-регресійний аналіз виробничих витрат та собівартості на підприємствах молочної галузі України

Вагоме значення у вивченні питання контролю за собівартістю відіграє стратегічний аналіз. Цей аналіз підприємства необхідно почати з дослідження структури галузі, в якій воно працює. Тут необхідно зрозуміти, що основною одиницею буде галузь, в яку входять групи конкурентів, які виробляють товари і послуги і безпосередньо змагаються між собою.

Конкурентна боротьба стає більш жорсткою при збільшенні кількості підприємств-конкурентів за поступового вирівнювання їх розмірів і потенціалу і повільного зростання попиту на даний товар.

Друга сила – загроза появи нових конкурентів;

- загроза появи товарів-замінників;

- здатність покупців диктувати свої умови;

- здатність постачальників диктувати свої умови [187, с.227].

М. Портер вказує на існування тільки двох шляхів досягнення оптимального функціонування: або підприємство стає в своїй галузі виробником з найнижчим рівнем собівартості, або воно диференціює свою продукцію в тих напрямках, які цінуються покупцем до такого ступеня, що він заплатить якнайвищу ціну, аби одержати її.

Існує безліч способів зниження витрат з одночасною підтримкою середньої по галузі якості, деякі з них пов'язані з рухом по кривій досвіду, випереджаючи

зростання конкуренції збільшенням масштабів виробництва для досягнення максимальної економії, яку можуть одержати від такого збільшення.

Низька собівартість може дозволити підприємству проводити при необхідності цінову конкуренцію. Вона також може бути джерелом прибутку для реінвестування у виробництво для поліпшення якості продукції, тоді як ціна на цю продукцію відповідатиме середній по галузі ціні. Таким чином, не низька собівартість сама по собі надає конкурентні переваги, а можливості цієї низької собівартості покращують конкурентоспроможність.

Існують наступні ризики цієї стратегії: надмірний акцент на ефективності може призвести до втрати підприємством реакції на вимоги покупців, що змінюються; багато шляхів досягнення низької собівартості може бути легко скопійовано; загроза від конкурентів, які здатні встановлювати ціну на рівні граничної собівартості.

Успішна стратегія диференціації зменшує гостру конкуренцію, яка часто спостерігається в галузях з виробництва товарів широкого споживання, водночас вона містить такі ризики: основа досягнення диференціації може бути легко скопійована, в цьому випадку конкуренція в галузі перетвориться на цінову; підприємства, що орієнтуються на широку диференціацію, можуть бути відтіснені підприємствами, чий зусилля направлені тільки на один сегмент; якщо підприємство ігноруватиме витрати на диференціацію, підвищення ціни не призведе до підвищення прибутку.

Завданнями аналізу собівартості продукції є:

- оцінка обґрунтованості і напруженості плану з собівартості продукції, витрат виробництва;
- встановлення динаміки та міри виконання плану з собівартості;
- визначення чинників, що вплинули на динаміку показників собівартості і виконання плану за ними, величину і причини відхилень фактичних витрат від планових;
- аналіз собівартості окремих видів продукції;
- виявлення резервів подальшого зниження собівартості продукції.

Основною умовою зменшення витрат сировини і матеріалів на виробництво одиниці продукції є поліпшення конструкцій виробів та вдосконалення технології виробництва, використання прогресивних видів матеріалів, запровадження технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних цінностей.

Скорочення витрат на обслуговування виробництва й управління також знижує собівартість продукції. Розмір таких витрат на одиницю продукції залежить не тільки від обсягу випуску продукції, але і від їх абсолютної суми. Чим менша сума цехових та загальновиробничих витрат загалом по підприємству, тим за інших рівних умов нижча собівартість кожного виробу [188, с. 308].

Щодо раціоналізації витрат за статтями калькуляції, можна виокремити наступні шляхи: 1) сировина і матеріали: збільшення рівня готової продукції з сировини; використання покупних напівфабрикатів; використання більш дешевих матеріалів; краще використання відходів виробництва; 2) зарплата працівників: впровадження наукової організації праці; максимальне зниження трудомісткості; збільшення технічно обґрунтованих норм виробітку; ліквідація марнотратства робочого часу; ліквідація невиробничих витрат; 3) паливо та енергія на технологічні цілі: використання дешевих видів палива та їх економія; впровадження прогресивних технологічних рішень; краще використання потужностей; 4) витрати на утримання й експлуатацію обладнання: раціональне використання обладнання; скорочення часу на ремонт; ретельне міжремонтне обслуговування; 5) загальновиробничі витрати: вибір оптимальної структури управління; наукова організація праці; ліквідація виробничих витрат; механізація підсобних та допоміжних робіт; удосконалення структури управління; ліквідація невиробничих витрат; економне витрачання матеріальних цінностей.

Конкуренентоспроможність вітчизняної молочної продукції значною мірою визначається рівнем затратності матеріальних, людських та фінансових ресурсів. Високий рівень затратності спостерігається як в секторі молочного скотарства, де має місце надмірна енерго- та ресурсомісткість виробництва сирого молока, так і в молокопереробних підприємствах. Саме друга фаза ланцюга молочної продукції вирішальною мірою впливає на рівень собівартості молочної продукції, що

визначає конкурентні переваги вітчизняних виробників як на національному ринку, так на ринку європейських країн. З даних причин виникає необхідність виявлення найбільш детермінуючих чинників, що визначають рівень витрат молокопереробного виробництва. Найбільш адекватно визначити вплив даних чинників на рівень затратності виробництва молочної продукції можна за допомогою елементів регресійного моделювання. Тим більше, в дослідженні бізнес-процесів варто встановити взаємозв'язки між процесами, які мають складну структуру і багатопредметні притаманні їм зв'язки, і тому необхідно використовувати лінійний або нелінійний множинний регресійний аналіз.

За результуючий показник візьмемо собівартість продукції молокопереробного виробництва, а чинниками виступлять основні її статті.

Функція регресії $F(X)$, описує залежність середнього значення результуючого показника Y від заданих значень чинників (x). Загальний вигляд лінійної множинної регресійної моделі з трьома чинниками можна записати у вигляді:

$$y = b_0 + b_1 \times x_1 + b_2 \times x_2 + b_3 \times x_3 + c \quad (3.25)$$

де b_1, b_2, b_3 – коефіцієнти чинників; b_0 – перетин з віссю ординат.

Для точного описання рівняння регресії необхідно здійснити пошук апроксимацій для функції $F(X)$, заснованих на вихідних статистичних даних Дані для розрахунку множинної регресійної моделі представлені у додатку 3.

В даному дослідженні нас цікавить можливість складення математичної моделі залежності собівартості найбільших представників молочної галузі областей України від статей калькулювання, а саме сировини та основних матеріалів, тари та пакувальних матеріалів, транспортно-заготівельних витрат, витрат на оплату праці виробничих робітників та загальновиробничих витрат.

Розрахуємо спочатку кореляційну матрицю витрат підприємств України за 2014 рік, що надасть оцінку тісноти зв'язку між результуючим показником та чинниками (табл. 3.16). Кореляційні матриці для 2011-2013 рр. наведені в додатку Щ.

Таблиця 3.16

Кореляційна матриця тісноти зв'язку показників за 2014 рік

	Собівартість	Сировина та основні матеріали	Витрати на оплату праці виробничих робітників	Транспортно-заготівельні витрати	Тара та пакувальні матеріали	Загальнови-робничі витрати
1	2	3	4	5	6	7
Собівартість	1					
Сировина та основні матеріали	0,98835202	1				
Витрати на оплату праці виробничих робітників	0,915782132	0,899567613	1			
Транспортно-заготівельні витрати	0,869266033	0,845788788	0,984207777	1		
Тара та пакувальні матеріали	0,930364335	0,920630998	0,847313843	0,819937276	1	
Загальнови-робничі витрати	0,904210387	0,884037657	0,876829831	0,854747362	0,933264	1

Джерело: Складено автором.

За результатами аналізу кореляційної матриці доцільно включити в розрахунок математичної моделі усі чинники. Зважаючи на те, що показники мають високу тісноту зв'язку (значення $> 0,7$), можна стверджувати про присутність мультиколінеарності. Для її усунення можна не брати до уваги усі чинники, але проведемо деталізований вплив видів витрат на собівартість.

Таким чином параметри лінійної множинної регресійної моделі наступні:

y – собівартість; x_1 – сировина та основні матеріали;

x_2 – витрати на оплату праці виробничих робітників;

x_3 – транспортно-заготівельні витрати;

x_4 – тара та пакувальні матеріали; x_5 – загальнови-робничі витрати.

Провівши математичну обробку даних за методом найменших квадратів отримано наступну лінійну регресійну статистику (табл. 3.17).

Таблиця 3.17

Регресійна статистика аналізованих показників

Коефіцієнт множинної регресії R	0,991473612
R-квадрат (коефіцієнт детермінації)	0,983019923
Скоректований R-квадрат	0,977713649
Стандартна помилка	34858,1898
Спостереження	22

Джерело: Складено автором.

З наведених результатів слідує, що залежність між результуючим показником та чинниками досить тісна (R – квадрат 0,9777). Детальний аналіз впливу чинників на результуючий показник представлено в таблиці 3.18.

В таблиці наведено стандартизовані (БЕТА) регресійні коефіцієнти (ваги), їх стандартні помилки та рівні значимості. Величини БЕТА дають змогу порівняти вклад кожного чинника на рівень результуючого показника. Так, на залежні перемінні більший вплив роблять сировина та основні матеріали, а менший – витрати на оплату праці виробничих робітників. Додатний знак коефіцієнтів при всіх змінних, окрім амортизації, означає, що із зростанням даних змінних зростає залежна змінна (прямий зв'язок). Всі коефіцієнти чинників, за винятком сировини та загальновиробничих витрат не статистично значущі, оскільки p -рівень більше 0,1.

Таблиця 3.18

Результати аналізу з деталізованими статистичними показниками

	<i>Коефіцієнти</i>	<i>Стандартна помилка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значення</i>	<i>Нижні 95 %</i>	<i>Верхні 95%</i>
Собівартість	15134,04963	10522,74104	1,438223137	0,169643401	-7173,164868	37441,26412
Сировина та основні матеріали	0,846907656	0,137302878	6,168171205	1,35048E-05	0,555838558	1,137976754
Витрати на оплату праці виробничих робітників	1,515132954	3,885079034	0,389987679	0,701688265	-6,720866678	9,751132585
Транспортно-заготівельні витрати	-0,014462193	6,609201386	-0,002188191	0,998281129	-14,02534323	13,99641885
Тара та пакувальні матеріали	1,871866001	2,930555554	0,638741009	0,532029235	-4,340634218	8,084366221
Загальновиробничі витрати	0,283029639	0,496733065	0,569782161	0,576738866	-0,769997417	1,336056695

Джерело: Складено автором.

Лінійна модель $y=15134+0,846*x_1+1,51*x_2-0,014*x_3+1,87*x_4+0,283*x_5$ адекватна для аналізу собівартості за чинниками: сировини та основних матеріалів, тари та пакувальних матеріалів, транспортно-заготівельних витрат, витрат на оплату праці виробничих робітників та загальновиробничих витрат..

З даної моделі випливає, що зростання вартості сировини на 1000 грн. призводить до зростання собівартості готової продукції на 846 грн.; зростання витрат на оплату праці на 1000 грн. – на 1515 грн., зменшення транспортно-

заготівельних витрат – на 14 грн. (оскільки між цими показниками високий коефіцієнт кореляції, а також між показниками присутня невід’ємність, це значення до уваги може не братися), зростання вартості тари – на 1871 грн та загальновиробничих витрат – на 283 грн.

Викладені залежності дають підстави зробити такі висновки: підвищення рівня завантаженості потужностей молокопереробних підприємств, що супроводжується збільшенням витрат на купівлю молочної сировини (матеріальні витрати), не є основним чинником зростання витрат виробництва, оскільки потужності дозволяють нарощувати обсяги виробництва аж до рівня завантаженості 1990 року; підвищення рівня оплати праці, що було зумовлено переважно збільшенням мінімальної зарплати, суттєво впливає на рівень витрат виробництва, оскільки зростання доходів працівників викликано 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; найбільш суттєво на рівень собівартості виробництва молочної продукції впливає зростання витрат на оплату праці виробничих робітників.

Для побудови функції витрат залежно від обраних показників, можна застосувати модель Холта [185, с. 259], цільова функція витрат якої має квадратичну форму:

$$Z(T) = \sum [C_1 W_t + C_2 (W_t - W_{t-1})^2 + C_3 (N_t - C_4 W_t)^2 + C_5 N_t - C_6 W_t + C_7 (S_t + C_8)] \quad (3.26)$$

Показники цієї формули мають наступні значення (табл. 3.19)

Таблиця 3.19

Значення показників у формулі цільової функції витрат моделі Холта

№	Позначення в моделі	Значення
1	2	3
1	W_t	рівень робочої сили в момент часу t , чол.
2	N_t	обсяг виробництва продукції
3	S_t	рівень запасів готової продукції
4	D_t	попит на продукцію;
5	T_t	число місяців планування, $t=1,2,\dots,T$
6	$C_1 W_t$	витрати по оплаті праці робочої сили;

Продовження табл. 3.19

1	2	3
7	$C_2(W_t - W_{t-1})^2$	витрати, пов'язані з найманням і звільненням робочої сили
8	$C_3(N_t - C_4 W_t)^2 + C_5 N_t - C_6 W_t$	витрати на понаднормові роботи і втрати від простою робочої сили
9	$C_7(S_t + C_8)$	витрати на запаси готової продукції і втрати від дефіциту

Джерело: Складено автором.

Обмежуючою умовою при мінімізації цільової функції $Z(T)$ є співвідношення: $S_t = S_{t-1} + N_t - D_t$.

Певну проблему викликає ідентифікація (оцінка параметрів) даних моделей.

В якості параметра C_1 приймається значення середньої місячної заробітної плати робітника з урахуванням відрахувань на соціальне страхування.

За параметр C_2 пропонується значення:

$$C_2 = \frac{\sum_{i=1}^m \Delta W_i^2 A_i}{\sum_{i=1}^m \Delta W_i^2},$$

Таблиця 3.20

Значення показників у формулі показника C_2 моделі Холта

№	Позначення в моделі	Значення
1	2	3
1	W_t	рівень робочої сили в момент часу t , чол.
2	ΔW_i	$W_i - W_{i-1}$
3	A_i	витрати, пов'язані з найманням і звільненням робочої сили в момент часу t

Джерело: складено автором.

У витрати A_i включаються виплати і допомога при звільненні, витрати на підвищення кваліфікації, навчання кадрів, витрати на рекламу, оголошення про найм робочої сили тощо.

Оскільки частина витрат, пов'язаних з навчанням кадрів, входить у погодинний фонд заробітної плати і, отже, враховується в значенні параметра C_1 , з метою подвійного обліку, значення C_1 варто зменшити на відповідну суму.

Витрати на понаднормовий час, що враховуються в даній моделі, варто розуміти як витрати, що пов'язані з відхиленням реального рівня виробництва N_t у момент часу t від середнього рівня виробництва, що розраховується виходячи з добутку середньомісячної продуктивності праці C_4 і кількості робочої сили W_t у момент часу t :

$$\Delta N_t = N_t - C_4 W_t \quad (3.27)$$

Відповідно для випадку перевищення реального рівня виробництва над середнім маємо співвідношення:

$$N_t > C_4 W_t \quad (3.28)$$

За такого співвідношення підприємство має додаткову кількість продукції.

Витрати, пов'язані з простоем, у даній моделі можна описати співвідношенням:

$$N_t < C_4 W_t \quad (3.29)$$

Тобто реальний рівень виробництва нижче середнього. У зазначеній виробничій ситуації підприємство недоодержує певну кількість продукції.

Величина витрат визначається в залежності від того, яка з нерівностей (3.28) або (3.29) справедлива в момент часу t . У випадку (3.28) спостерігається додаткове виробництво продукції і, отже, ріст витрат на виробництво продукції (за винятком постійної їх частини). У випадку (3.29) виробництво падає, отже, витрати підприємства визначаються як втрати від недоотриманої суми прибутку.

З урахуванням вищевикладеного за кожним місяцем визначаються витрати V_i , пов'язані з додатковим випуском продукції або втратами в сумі прибутку. При визначенні витрат із собівартості продукції необхідно виключити величину заробітної плати робітників з відрахуваннями на соціальне страхування, тому що ця величина врахована в коефіцієнті C_1 .

Для випадку (3.28) маємо

$$V_i = c_i (N_i - C_4 W_i), \quad (3.30)$$

де c_i – величина собівартості одиниці продукції без зарплати робітників з відрахуваннями на соціальне страхування, скоректована на зміну умовно-постійної частини витрат.

Для випадку (3.29)

$$B_i = (g_i - c_i)(N_i - C_4 W_i), \quad (3.31)$$

де g_i – оптова ціна одиниці продукції.

З (6) визначаємо

$$B_i = C_3(N_i - C_4 W_i)^2 + C_5 N_i - C_6 W_i \quad (3.32)$$

де i – число місяців, за якими наявна статистична інформація N_i, W_i, B_i ; $i = 1, 2, \dots, m$.

Значення коефіцієнтів C_3, C_5, C_6 одержуємо безпосередньо за методом найменших квадратів із системи рівнянь:

$$\left\{ \begin{array}{l} \sum_{i=1}^m B_i \Delta N_i^2 = C_3 \sum_{i=1}^m \Delta N_i^4 + C_5 \sum_{i=1}^m N_i \Delta N_i^2 - C_6 \sum_{i=1}^m W_i \Delta N_i^2, \\ \sum_{i=1}^m B_i \Delta N_i = C_3 \sum_{i=1}^m N_i \Delta N_i^2 + C_5 \sum_{i=1}^m \Delta N_i^2 - C_6 \sum_{i=1}^m W_i \Delta N_i, \\ \sum_{i=1}^m B_i \Delta N_i = C_3 \sum_{i=1}^m W_i \Delta N_i^2 + C_5 \sum_{i=1}^m N_i W_i - C_6 \sum_{i=1}^m W_i^2. \end{array} \right. \quad (3.33)$$

Коефіцієнт C_8 можна оцінити як оптимальний рівень запасів готової продукції на складі. При цьому з урахуванням функції попиту використовуємо метод:

$$C_8 = R \sqrt{D_t} = \frac{\sqrt{2R_1}}{R_2} \cdot \sqrt{D_t}, \quad (3.34)$$

де D_t – рівень попиту на продукцію в момент часу t ;

R_1 – витрати на одну поставку партії продукції;

R_2 – витрати на збереження одиниці запасу протягом місяця.

Тоді коефіцієнт C_7 можна визначити за формулою

$$C_7 = \frac{\sum_{i=1}^m DE_i \Delta S_i^2}{\sum_{i=1}^m \Delta S_i^4} \quad (3.35)$$

де DE_i – витрати на збереження і втрати від дефіциту в i -й місяць;

$$\Delta S_i = S_i - C_8,$$

m – число місяців, за якими є статистична інформація D_i, S_i .

У результаті розрахунків отримані наступні значення коефіцієнтів: $C_1=3800$ грн/чол.; $C_2=3300,82$ грн/чол.; $C_3=0,002553$ грн/т; $C_4=7,583$ тис.т; $C_5=0,4546$ грн/т; $C_6=0,083$ грн/чол.; $C_7=0,00000004$ грн/т; $C_8=86,993$ т.

За розрахунковим значенням параметрів $C_1...C_8$ сформульовано цільову функцію моделі Холта і проведено оптимізацію плану молочного виробництва по місяцям планування $t=1,2,...T$ на основі методу невизначених множників Лагранжа. У результаті оптимізації отримано оптимальний розподіл для рівнів виробництва N_t робочої сили W_t і запасів готової продукції S_t в залежності від коливань рівня попиту (табл.3.20).

Таблиця 3.21

Виробнича програма виробництва умовного молокозаводу

T	Рівень попиту D_t тис.т.	Кількість робітників W_t , чол.	Рівень виробництва N_t , тис.т.	Рівень запасів S_t , тис.т.	Витрати за період t, грн
1	2	3	4	5	6
0	-	190	-	1	-
1	678	191	5	0,5	734405,8035
2	687	190	6	0,25	730543,2746
3	685	192	8	0,2	748143,3725
4	690	195	12	0,1	776188,5517
5	694	198	10	0,256	787774,2995
6	698	195	11	0,5	776195,5886
7	702	195	9	0,3	746502,3005
8	699	190	9	0,5	809742,3558
9	688	191	7	0,2	734391,9834
10	685	192	5	0,5	738261,7521
11	673	192	5	0,3	734960,9324
12	674	193	4	0,8	742124,9894

Джерело: Складено автором.

Проміжні результати розрахунків відображено в додатку Р.

Як видно з табл. 3.21, найбільший рівень витрат спостерігається у весняно-літній період, зокрема у 8 місяці спостерігається рівень 809,742 тис. грн. Аналіз показників, що характеризують рівень витрат, є досить важливою передумовою ефективного планування діяльності підприємств.

Отже, аналіз виробничих витрат промислового підприємства може здійснюватися у багатьох напрямках, з використанням різних методів впливу на собівартість. Вибір того чи іншого методу повинен визначатися підприємством самостійно.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Провівши аналіз сучасного стану молочної галузі та асортиментно-структурних методів щодо оптимізації, можна сформулювати наступні висновки:

1. Аналіз собівартості продукції показує, що вона знаходиться у взаємозв'язку з показниками ефективності виробництва, а також відображає велику частину вартості продукції і залежить від зміни умов виробництва і реалізації продукції. Істотний вплив на рівень витрат мають техніко-економічні чинники виробництва. Цей вплив залежить від змін у техніці, технології, організації виробництва, структурі і якості продукції, величини витрат на її виробництво. Аналіз витрат проводиться систематично протягом року з метою виявлення внутрішньовиробничих резервів їх зниження та виявлення тенденцій щодо змін витрат у динаміці.

2. Проведений аналіз формування програми виробництва продукції в умовах обмежених ресурсів показує, що:

2.1. При формуванні оптимального плану необхідно врахувати ймовірнісний характер чинників виробництва, оскільки є їх безпосередній вплив на величину очікуваного прибутку, а детерміновані методи не здатні врахувати стохастичний характер виробництва.

2.2. При формуванні ресурсних обмежень необхідно врахувати вплив випадкової кон'юнктури ринку. У системі ресурсних обмежень вимоги попиту ринку, виявлені за результатами маркетингових досліджень, необхідно точно задавати. Це забезпечить підвищення адекватності моделі реальним ринковим умовам і дасть змогу сформулювати реальну програму виробництва. Ця програма повинна враховувати оптимальність структури за видами продукції, що випускається, у точній відповідності з попитом ринку, а не лише виходячи з

вимоги забезпечення теоретичної прибутковості реалізації того чи іншого виду продукції. Більш рентабельна продукція з виробництва може мати менш високий попит, що і мають враховувати ресурсні обмеження щодо випуску продукції.

2.3. Існуючі методи розрахунку оптимального плану в умовах обмежених ресурсів і ризику не забезпечують надійності виконання плану виробництва. Їх істотна методологічна обмеженість пов'язана, в першу чергу, з тим, що зазначені методи не враховують у явному виді ризик можливого завищення або зниження рівня цільового показника. Очевидно, що необхідно розробити такі методи формування оптимальної виробничої програми, які б дали змогу знайти найвигідніший план з урахуванням ризику завищення або зниження цільового показника і здатні оцінити економічні наслідки такої розбіжності планових і фактичних показників.

3. Підвищення рівня завантаженості потужностей молокопереробних підприємств, що супроводжується зростанням витрат на купівлю молочної сировини, не є основним чинником збільшення витрат виробництва, оскільки потужності дозволяють нарощувати обсяги виробництва аж до рівня завантаженості 1990 року; підвищення рівня оплати праці, що було зумовлено переважно збільшенням мінімальної зарплати, суттєво впливає на рівень витрат виробництва, оскільки зростання доходів працівників викликано не зростанням продуктивності праці, а механічним зростанням оплати праці, і до того ж рівень автоматизації на більшості молокопереробних підприємств надзвичайно низький, що є свідченням значний рівень трудових витрат при виробництві молочної продукції; зростання витрат на оплату праці найбільш суттєво впливає на рівень собівартості виробництва молочної продукції.

4. Застосування методів кореляційно-регресійного аналізу дозволяє сформулювати математичну модель залежності собівартості найбільших представників молочної галузі областей України від величини окремих статей калькулювання, а саме сировини та основних матеріалів, поворотних відходів, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів, тари та пакувальних матеріалів, втрат від браку, витрат на оплату праці виробничих робітників та загальновиробничих

витрат, що адекватна для аналізу собівартості за чинниками. За результатууючий показник взято собівартість продукції молокопереробного виробництва, а в ролі чинників – основні її статті.

Основні результати дослідження, викладені в розділі 3, опубліковані в науковій праці автора [76].

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 співставляються з доходами. Відповідно, під виробничими витратами необхідно визначати використання ресурсів, що під час обчислення виробничої собівартості продукції підприємства за певний період часу співставляються 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 і регулювання. Дана адаптація сприятиме вдосконаленню системи обліку як елемента управління витратами та покращить забезпечення підприємства інформацією щодо витрат відповідно до цілей управління. Класифікація витрат повинна здійснюватись в 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 несвоєчасності 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 наступні 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 і реєстрація даних, необхідних для функціонування системи.

7. Визначені в межах технологічних циклів виробництва продукції в молокопереробних підприємствах контрольні точки витрат та 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 і невизначеності не забезпечують надійності виконання плану виробництва. Їх істотна методична обмеженість пов'язана, в першу чергу, з тим, що вони не враховують у явному виді 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 та пакувальних матеріалів, витрат від браку, витрат на оплату праці виробничих робітників та загальновиробничих витрат.

Таким чином, результати дослідження доцільно використовувати для вдосконалення обліку, контролю і аналізу виробничих витрат при управлінні в молокопереробних підприємствах України, з метою ефективного функціонування даної галузі в системі національної економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамова О. В. Аналіз витрат операційної діяльності підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. В. Абрамова. – К., 2015. – 20 с.
2. Андросенко О. О. Бухгалтерський облік і аналіз в управлінні витратами: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. О. Андросенко. – К., 2015. – 21 с.
3. Атамас П. Й. Управлінський облік. навч. Посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
4. Бачинський В.І. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств: [монографія] / С.А. Кошкарів, В.І. Бачинський, П.О. Куцик. – Чернівці: Золоті Лаври, 2012. – 264 с.
5. Белебеха І. О. До проблем витрат виробництва // Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепція: зб. наук. праць міжнар. наук-практ. конф. / І. О. Белебеха. – Тернопіль: ТАНГ, 2004. – С. 20-23.
6. Біла О. Г. Управління витратами підприємства: теорія та практика: монографія / О. Г. Біла, І. Л.Бондарюк, Т. В. Мединська. – Львів: Вид.-во ЛКА, 2012. – 200 с.
7. Боднар О. В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль процесу виробництва продукції: організація і методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. В. Боднар. – Житомир, 2013. – 21 с.
8. Божидарнік Т. В. Розвиток молокопродуктового підкомплексу АПК в умовах глобалізації: теоретико-методологічні та прикладні аспекти: моногр. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2011. – 412 с.
9. Бойчик І. М. Економіка підприємства: навч посіб. / І. М. Бойчик. – К: Атіка, 2002. – 480 с.
10. Бойчик І. М. Економіка: навч. посіб. / І. М. Бойчик, П. С. Харів. М. І. Хопчан, Ю.В.Піча. – 2-ге вид., випр. і доп. – Львів: Новий світ, 2001. – 298 с.

11. Болюх М. А. Економічний аналіз: навч. посібник / М.А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатов та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.
12. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручн.]. – [7-ме вид, доп. і перер.] – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 832 с.
13. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. – 2012. - № 1. – С. 11-18.
14. Васильчак С. В. Розвиток виробництва молока та ринку молочних продуктів в карпатському регіоні України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. економ. наук: спец. 08.00.03. “Економіка та управління національним господарством” / С. В. Васильчак. – Київ, 2007. – 37 с.
15. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства: моногр. – Х.: ВД “Інжек”, 2009. – 192 с.
16. Вернеке Х. Расчет затрат для инженеров [пер. с нем.] / Ханс Вернеке, Ханс-Йорг Буллингер, Рольф Хихерт, Арно Фёгеле. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 307 с.
17. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. – Х.: Фактор, 2005. – 266 с.
18. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві / Т.Войтенко, Н.Вороная. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2012. – 304 с.
19. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н. Д. Врублевский. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
20. Гаврись П. О. Формування інтегрованої системи управління витратами промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04. “Економіка та управління підприємствами” / П. О. Гаврись. – Маріуполь, 2014. – 21 с.
21. Ганзієнко Н. І. Економічна поведінка молокопереробних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04.

“Економіка та управління підприємствами” / Н. І. Ганзієнко. – Вінниця, 2014. – 20 с.

22. Гаррисон Р. Управленческий учет / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр /12-е изд./ пер. с англ. под ред. М. А. Карлика. – СПб. – Питер, 2012. – 592 с.

23. Гейтс Б. Бизнес со скоростью мысли / Б. Гейтс. – 2-е изд., исправл. – М.: Эксмо, 2007. – 480 с.

24. Герасименко Т. О. Аналіз господарської діяльності: навч. посібник / Т. О. Герасименко, М. О. Мазуренко. – Львів, 2014. – 320 с.

25. Глібов Р. В. Еколого-економічні перспективи розвитку ринку молока в поліській зоні Житомирської області: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.07.02. “Економіка сільського господарства і АПК” / Р. В. Глібов. – Житомир, 2004. – 20 с.

26. Гнатенко О. А. Підвищення конкурентоспроможності продукції підприємств-виробників молочних консервів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04. “Економіка та управління підприємствами” / О. А. Гнатенко. – Київ, 2009. – 21 с.

27. Говда Г. А. Облік і контроль в управлінні витратами основної діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Г. А. Говда. – Львів, 2013. – 20 с.

28. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

29. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз: навч. посіб. / Б. Є. Грабовецький. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.

30. Грещак М. Г. Управління витратами: навч. посіб. / М. Г. Грещак, В.М,Гордієнко, О.С.Коцюба та ін. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с.

31. Гудзинський О. Д. Контролінг в системі менеджменту (теоретико-методологічний аспект): моногр. / О. Д. Гудзинський, М. М. Аксентюк, О.М. Деменіна. – К.: ІПК ДСЗУ, 2009. – 255 с.

32. Гуторов О. І. Економічні засади формування прибутковості виробництва молока в аграрних підприємствах: теоретико-прикладний аспект: моногр. / О. І. Гуторов, Л. Ю. Кучер, А. В. Кучер. – Х.: Точка, 2013. – 490 с.

33. Давидович І. Є. Управління витратами: [навч. посібник] / І. Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320с.

34. Данилюк М. О., Лещій В. Р. Теорія і практика первісно-орієнтованого управління витратами. наукове видання – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. – 248 с.

35. Дашкевич О. Ю. Бухгалтерський облік і контроль витрат виробництва продукції: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. Ю. Дашкевич. – Київ, 2014. – 24 с.

36. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: моногр. – Тернопіль: ТНЕУ, “Економічна думка”, 2009. – 272 с.

37. Дерій В. А. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво: оцінка стану і потенціал застосування / В. А. Дерій // Економічні науки. – серія “облік і фінанси”. Зб. наук. праць Луцького нац. техн. ун-ту. – Вип.7 (25). – Ч. 1. – Луцьк, 2010. – С. 415-424.

38. Дерій В. А. Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В. А. Дерій. – Тернопіль, 2012. – 36 с.

39. Добрынин А. И. Экономическая теория / А. И. Добрынин, Л. С. Тарасевич, 3-е изд. – СПб: изд.СПбГУЭФ, 2002. – 544 с.

40. Довідник зооінженера [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://skotnyidvor.ru/dovidnyk-zooinzhenera-tehnologiya-oderzhannya-ta-pervynna-obrobka-moloka.html>

41. Дробот Н. М. Фінансовий механізм експорту та імпорту молочних продуктів в умовах вступу України до СОТ: автореф. дис. на здобуття наук.

ступеня канд. економ. наук: спец. 08.04.01. “Фінанси, грошовий обіг та кредит” / Н. М. Дробот. – Дніпропетровськ, 2006. – 20 с.

42. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт: учеб. пособие для вузов/ К. Друри. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.

43. Друри К. Управленческий и производственный учёт. Вводный курс: учеб. Для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.

44. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост / под ред. Н. Д. Эриашвили / пер. с англ. – М.: Аудит, 1998. – 224 с.

45. Дутчак Р. Р. Еволюція теорії управління витратами на підприємстві / Р. Р. Дутчак // Держава та регіони: науково-виробничий журнал – 2012. – № 3. – С.171-176.

46. Дутчак Р. Р. Удосконалення калькулювання собівартості продукції в управлінському обліку витрат / Р. Р. Дутчак // Наука й економіка: науково-техніч. Журнал ХЕУ. – 2012. – Вип. 2 (26). – С.69-73.

47. Дутчак Р. Р. Управлінський облік і контроль витрат на промислових підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Р. Р. Дутчак. – Київ, 2013. – 20 с.

48. Душка В. І. Економічні основи формування ринку молока: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04. “Економіка та управління підприємствами” / В. І. Душка. – Львів, 2007. – 20 с.

49. Жиделева В. В. Экономика предприятия: учеб. пособ. / В. В. Жиделева, Ю. Н. Каптейн.- [2-е изд., перераб и доп]-М.: ИНФРА-М, 2003. – 133 с.

50. Задорожний З. В. Управлінський облік як складова виробничого обліку / З. В. Задорожний // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2008. – Вип. 3. – С. 283-286.

51. Захарченко Ю. М. Функціонування ринку молока в сучасних умовах господарювання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук:

спец. 08.07.02. “Економіка сільського господарства і АПК” / Ю. М. Захарченко. – Харків, 2003. – 20 с.

52. Золотогоров В. Г. Экономика: энциклопедический словарь / В. Г. Золотогоров. – Минск: Книжный Дом, 2004. – 720 с.

53. Іванечко П. М. Облік витрат за “місцями виникнення” та за “центрами відповідальності” як основа побудови управлінського обліку витрат / П. М. Іванечко // Галицький економічний вісник. — 2009. — № 2. — С. 139-143.

54. Іванюта О. В. Бухгалтерський облік і аналіз загальнопромислових витрат на великих промислових підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”/ О. В. Іванюта. – Житомир, 2014. – 21 с.

55. Карпенко М. О. Маркетинг конкурентоспроможності підприємств по виробництву та переробці молока: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04. “Економіка та управління підприємствами” / М. О. Карпенко. – Київ, 2007. – 18 с.

56. Карпенко О. В., Карпенко Д. В. Управлінський облік: навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 296 с.

57. Кернасюк Ю. Рентабельність виробництва молока [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.agro-business.com.ua/2012-07-07-14-39-23/1896-2013-11-25-08-38-43.html>

58. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній / навч. посібник. Серія “Дистанційне навчання”. - № 31. – Львів: Вид-во НУ “Львівська політехніка”, 2005. – 428 с.

59. Ковальчук Т. М. Теорія економічного аналізу: Рек. М-вом освіти і науки Укр як навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів / Т. М. Ковальчук. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2011. – 544 с.

60. Ковалюк О. М. Контроль витрат на виробництво молочної продукції в системі управлінського обліку в Україні / О. М. Ковалюк, О. А. Колібаба // Вісник НУ “Львівська політехніка”: Менеджмент та підприємництво в Україні. – Львів: Видавництво Львівської політехніки. – № 794. – С. 263-267.

61. Ковалюк О. М. 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. - № 2 (2015). - С.103-112.

62. Кожанова Є.П. Економічний аналіз. / Є.П.Кожанова, І.П.Отенко, Т.М.Серікова, П.М.Куліков / навч. посібник. – 3-є вид., доправ. і доп. – Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2009. – 344 с.

63. Козак І.І. Економічний аналіз: навч. посіб. / І.І.Козак. – Львів:ЛРІДУ НАДУ, 2009. – 220 с.

64. Козак О.А. Формування та розвиток ринку молока та молочної продукції в регіоні (на матеріалах Вінницької області) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.07.02. “Економіка сільського господарства і АПК” / О.А.Козак. – Київ, 2006. – 21 с.

65. Колібаба О.А. Адаптація виробничих витрат до основних цілей управління підприємством/ О.А.Колібаба // Формування ринкової економіки в Україні: зб. наук. праць – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка. – 2013. – Вип.29, ч.1. – с.249-253.

66. Колібаба О.А. Актуальність напівфабрикатного варіанта зведеного обліку витрат /О.А.Колібаба // Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів: матеріали міжнародної наукової студентсько-аспірантської конференції,27-28 квітня 2012 р. : тези доповідей – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка,2012. – с.143-144.

67. Колібаба О.А. Використання критичних точок контролю витрат для підприємств молочної галузі / О.А.Колібаба // Формування ринкової економіки в Україні: зб. наук. праць – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка. – 2014. – С. 383-389.

68. 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

Міжнародної науково-практичної конференції, 16-17 жовтня 2015 р.: тези доповідей – Івано-Франківськ: ІНУНГ, 2015. – С.148-150.

69. Колібаба О.А. Дивергенція витрат і затрат: виробничий аспект / О.А.Колібаба // Кримський економічний вісник. Науковий журнал – Сімферополь. – 2014 – Вип.2(09). – С.99-102.

70. Колібаба О.А. Ефективність управління витратами на стадії планування / О.А.Колібаба // Актуальні проблеми функціонування господарської системи України: матеріали XX-ої міжнародної наукової конференції студентів, аспірантів та молодих учених, 17-18 травня 2013р.: тези доповідей – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2013. – С.104-105.

71. 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 / наукова організація "Перспектива". У 2-х частинах. – Дніпропетровськ: Видавничий дім "Гельветика" - 2014.ч.2. – С. 7-11.

72. Колібаба О.А. Критичні точки контролю виробничих витрат молокопродукції / О.А.Колібаба // Вісник Тернопільського національного економічного університету. Науковий журнал – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – С.172-179.

73. 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: матеріали II Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конференції, 10-11 грудня 2013 р.: тези доповідей – Херсон: ХНТУ, 2013. – С. 146-149.

74. Колібаба О.А. Облік витрат як вид господарського обліку / О.А.Колібаба // Макроекономічні проблеми інвестиційно-інноваційного розвитку: матеріали XXVI-ої міжнародної науково-практичної конференції, 11-12 жовтня 2013 р.: тези доповідей – Київ: Аналітичний центр "Нова Економіка", 2013. – С.101-104.

75. Колибаба О.А. Функції управління витратами як інтегруюча складова управлінського обліку / О.А.Колибаба // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.11. – С.234-239.

76. Колибаба О.А. Control critical points establishment of costs in the dairy industry at the planning stage /О.А.Колибаба // Актуальні проблеми функціонування господарської системи України: матеріали XXI-ої міжнародної наукової конференції студентів, аспірантів та молодих учених,16-17 травня 2014р.: тези доповідей – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка,2014. – С.131-133.

77. Колибаба О.А. Влияние сезонности на управление производственными затратами (на примере молочной отрасли Украины) / О.А.Колибаба // Веснік беларускага дзяржаўнага эканамічнага універсітэта. Навукова-практычны часопіс – Мінск: БДЭУ. – 2015 – №4(111). – с.42-48.

78. Крусь Г.Н. Технология молока и молочных продуктов / Г.Н.Крусь, А.Г.Храмцов, З.В.Волокитина, С.В.Карпычев //под ред. проф. А.М.Шалыгиной. – М.:КОЛОСС, 2003. – 316 с. (учебник).

79. Кудлай В.Г. Ринок молока і молокопродуктів: стан, тенденції та перспективи розвитку (на прикладі Київської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.07.02. “Економіка сільського господарства і АПК” / В.Г.Кудлай. – Київ, 2004. – 19 с.

80. Кузьмінська К.І. Управлінський облік витрат підприємства за процесами: теорія, методика, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / К.І.Кузьмінська. – Львів, 2014. – 21 с.

81. Кузьмінська К.І. Центри витрат та центри відповідальності як елементи організації управлінського обліку витрат / К.І.Кузьмінська // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”: зб. наук. праць. Луцький національний технічний університет. – 2011. – Вип.8(29) – Ч.3. – С.172-177.

82. Куцик П.О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства: монографія / П.О.Куцик, О.М.Мазуренко. – Львів: Видавництво “Растр-7”, 2014. – 288с.

83. Куцик П.О. Фінансовий та управлінський облік як інформаційна база контролінгу / П.О.Куцик // Вісник ДонНУЕТ імені М.Туган-Барановського. – Донецьк. – Вип.№4. – 2011. – С.331-340.

84. Кучер Л.Ю. Методологічні основи визначення прибутковості виробництва та реалізації молока / Л.Ю.Кучер // Економіка АПК. – 2010. – №9. – С.43-48.

85. Лень В.С.Управлінський облік: навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К.: Знання-Прес, 2006. – 317 с.

86. Лесных В.В. Численная оценка специфических издержек / В.В. Лесных // Вестник УГТУ-УПИ. – 2008. – № 6 (95). – С. 4–11.

87. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 254 с.

88. Лишиленко О.В. Обліково-аналітичне забезпечення доходів і витрат в діяльності сільськогосподарських підприємств (методологія, методика, практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.В.Лишиленко. – Київ, 2010. – 38 с.

89. Майданевич Ю.П. Бухгалтерський облік і контроль процесу виробництва продукції молочної промисловості: організація і методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Ю.П.Майданевич. – Київ, 2008. – 21 с.

90. Малярівський Ю.Д. Облік у галузях виробництва і послуг: навч посібник / Малярівський Ю.Д., Горяєва М.С., Пасенко Н.С. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2012. – 400с.

91. Манів З.О. Економіка підприємства: навч посіб./ З.О.Манів, І.М.Луцький. – К.:2004. – 580 с.

92. Маркин Р. Управление розничной торговлей / Р.Маркин; [пер.с англ.] – М. Экономика, 1980. – 272 с.

93. Марченко О.І. Економічний аналіз: навч. посібник. – вид. 2-ге, без змін. – Тернопіль: Крок, 2010. – 495 с.

94. Мініна Є.О. Стратегічне управління затратами промислового підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец.

08.00.04. “Економіка та управління підприємствами” / Є.О.Мініна. – Сєверодонецьк, 2015. – 21 с.

95. Микуляк Н.В. Економічний механізм формування і функціонування ринку молока: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец.

08.07.02. “Економіка сільського господарства і АПК” / Н.В.Микуляк. – Харків, 2006. – 20 с.

96. Миронюк О.В. Облік витрат за центрами виникнення і сферами відповідальності – основа контролю за витратами / О.В.Миронюк // збірник наукових праць Буковинського університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – Вип. 5. – с.43-48.

97. Мирось В.В. Технологія виробництва молока та яловичини: навч. посібник / В.В.Мирось, В.Г.Василець, І.Г.Бабарика / Харк. нац. аграр. ун-т ім. В.В.Докучаєва. – Харків:ХНАУ, 2009. – 197 с.

98. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник. – 2-ге вид., перер. і доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.

99. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: підручник – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 514 с.

100. Мостенська Т.Л. Економічний механізм формування і ефективного функціонування молочної промисловості України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. економ. наук: спец. 08.07.02. “Економіка сільського господарства і АПК” / Т.Л.Мостенська. – Київ, 2001. – 37 с.

101. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія у трьох томах. Т.1 / Редкол.: С.В.Мочерний та ін.. – К.:ВЦ “Академія”, 2000. – 864 с.

102. Мочерний С В. Основи економічних знань: підруч./ С В Мочерний.-К.: Академія,2001. – 312 с.

103. Мочерний С.В. Основи підприємницької д-сті: навч. посіб./ С.В.Мочерний, А.О.Устенко, С.І.Чоботар. – К.: Академія, 2001. – 280 с.

104. Муратов А.С. Эволюция контроллинга: настоящее и будущее /А.С.Муратов // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2013. - №53.

105. Одінец О.М. Формування та функціонування ринку молока і молокопродуктів в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.03. “Економіка та управління національним господарством” / О.М.Одінец. – Тернопіль, 2008. – 20 с.

106. Озеран В.О. Вплив організаційно-технологічних особливостей лісового господарства на методику обліку та контролю витрат і калькулювання собівартості продукції / В.О.Озеран, М.Ю.Чік // Вісн. Нац. ун-ту “Львівська Політехніка”. – 2009. – №647. – С.445-450.

107. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства/ О.В.Олійник// Житомир: Вісник ЖІТІ. – 2001. - №14. – С.146-152.

108. Осадчук О.П. Формування системи управління якістю на підприємствах молочної промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04. “Економіка та управління підприємствами” / О.П.Осадчук. – Київ, 2015. – 21 с.

109. Осетрова О.П. Управління виробничо-господарською діяльністю молокопереробних підприємств на основі вартісної оцінки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04. “Економіка та управління підприємствами” / О.П.Осетрова. – Чернігів, 2013. – 20 с.

110. Особливості бухгалтерського обліку в США. (Peculiarities of accounting in the USA)/ пер. з англ. мови за ред. д.е.н., проф.Ф.Ф.Бутинця. – Житомир:ЖІТІ, 1997. – 559с.

111. Офіційний сайт компанії bildungxperten [Електронний ресурс] – режим доступу: <<http://www.bilanzbuchhalter-weiterbildung.de/kostenrechnung.html>>.

112. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 279 с.

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

114. Партин Г.О. Управлінський облік: навч.-метод. посіб./ Г.О.Партин, А.Г.Загородній, А.І.Ясінська. – К.: Знання, 2006. – 235 с.

115. Пархоменко В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В.М.Пархоменко. – Житомир, 2011. – 36 с.

116. Пастернак Х.І. Розвиток виробництва та промислової переробки молока у львівському регіоні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.03. “Економіка та управління національним господарством” / Х.І.Пастернак. – Миколаїв, 2008. – 20 с.

117. Пащенко О.В. Організаційно-економічні умови підвищення ефективності виробництва молока в сільськогосподарських підприємствах АПК: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.07.02. “Економіка сільського господарства і АПК” / О.В.Пащенко. – Київ, 2006. – 19 с.

118. Пащенко О.П. Стратегічне управління розвитком молокопереробних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04. “Економіка та управління підприємствами” / О.П.Пащенко. – Київ, 2013. – 20 с.

119. ПБУ 10/99 “Расходы организации”: Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.ru/modules/helppbu/?id=11>.

120. Петрович Й.М. Економіка виробничого підприємництва: навч. посіб. / Й.М.Петрович, І.О.Будіщева, І.Г.Устінова та ін.; - 3-тє вид., випр. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2002. – 405 с.

121. Піскунова Н.В. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства / Н.В.Піскунова, М.Г.Федорець, К.С.Піскунова // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ “Економічна думка”, 2013. – Том 13. – с.357-364.

122. Погорелов Ю.С., Христенко Л.М., Алейніков А.А. Управління витратами підприємства: навч. посібник; за заг. ред. Козаченко Г.В. – Луганськ: Вид. ”Ноулідж”, 2011. – 628 с.

123. Податковий Кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

124. Полікарпова О.С. Особливості впровадження управлінського обліку на основі “центрів відповідальності” / О.С.Полікарпова // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2013. - №4(66). – С.97-100.

125. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации ПБУ 10/99» (затверджене наказом Мініфіну Росії від 06.05.1999 р. №33 н.) // Електронний ресурс: режим доступу: http://sprbuh.systems.ru/uchet/pbu/pbu_10.html.

126. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 №182 “Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету “Расходы организации””: Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=W21224697>

127. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, N 40, ст.365. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

128. Программа развития молочной отрасли на 2010-2015 годы, утвержденная в Беларуси [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.infobaza.by/agriculture/4032.html>.

129. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://docs.dtkr.ua/doc/1207.612.0>.

130. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

131. Прохоров А.М. Советский энциклопедический словарь. М.: ”Советская энциклопедия”, 1986. – 1572 с.

132. Прохорова В.В. Контролінг в управлінні витратами підприємств: Монографія / В.В.Прохорова, Н.В.Сабліна. – Харків: УкрДАЗТ, 2010. – 256с.

133. Пушкар М.С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар; Терноп. акад. нар. госп-ва. - Т. : Карт-бланш, 2004. – 371 с.

134. Пушкар М.С. Створення сучасної системи обліку, орієнтованої на потреби ринкового середовища / М.С. Пушкар // Інноваційна економіка : Всеукр. наук.-вироб. Журнал. – Тернопіль, 2010. – №5. – С.92-96.

135. Радько В.І. Організаційно-економічні умови ефективного виробництва молока сільськогосподарськими підприємствами: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04. “Економіка та управління підприємствами” / В.І.Радько. – Київ, 2008. – 22 с.

136. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А.Райзберг, Л.Ш. Лозовський, Е.Б.Стародубцев. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 495 с.

137. Реслер М.В. Управлінський облік в інформаційному забезпеченні контролінгу / М.В.Реслер // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2013. – Вип. 1 (61). – С. 256-263. – (Серія: Економічні науки).

138. Реслер М.В. Облік як інформаційна складова процесу управління підприємством / М.В. Реслер // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10 (37), ч.4. – С.191-198. – (Серія: Облік і фінанси).

139. Реслер М.В. Обліково-аналітичне забезпечення: розвиток та формування для потреб менеджменту / М.В. Реслер // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2013. – Вип. 2 (39). – С. 220-223. – (Серія: Економіка).

140. Ростовська Г.В. Витрати: економічна сутність та напрямки дослідження / Г.В.Ростовська // Донецьк: Вісник Донецького Національного університету. – 2009. – №2. – с.268-272.

141. Савицька Г.В. Економічний аналіз д-сті п-ва: навч. посібник. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 668 с.

142. Сайт Вінниця Ок. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vinnitsaok.com.ua/2014/08/18/188751>
143. Сайт Державної Служби Статистики. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
144. Сайт інформаційно-аналітичного порталу про молоко і молочне скотарство. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.milkua.info/uk/>
145. Сайт інформаційного агентства УНІАН. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://press.unian.ua/pressnews/1034598-virobnitstvo-moloka-v-ukrajini-v-2015-rotsi-moje-skorotitisya-na-15-fao.html>
146. Сайт Сміда. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/>
147. Сайт Статистичної служби Європейського Союзу. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eurostat>
148. Серединська В.М. Економічний аналіз: навч. посіб. / В.М.Серединська, О.М.Загородна, Р.В.Федорович. – Тернопіль: Астон, 2010. – 624 с.
149. Сідун В.А. Економіка підприємства : навч посіб./ В.А.Сідун, Ю.В.Пономарьова. – [вид 2-ге, перероб. та доп.] – К.:Центр навч. л-ри, 2006. – 356 с.
150. Сіра Ю.В. Вплив технології та організації виробництва на побудову обліку витрат на молокопереробних підприємствах / Ю.В. Сіра // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 5 (83). – С. 210–213.
151. Скитиба К.М. Облік і контроль витрат виробництва підприємств енергомістких галузей переробної промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”/ К.М.Скитиба. – Київ, 2014. – 20 с.
152. Скригун Н.П. Управління витратами виробництва на підприємствах харчової промисловості (на прикладі хлібопекарської галузі): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.04 / Н.П. Скригун; Нац. ун-т харч. технологій. – К., 2007. – 18 с.
153. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М.І.Скрипник // Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський

облік, контроль і аналіз. Випуск 1 (13). Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 408 с. – С. 236-240.

154. Скрипник М. І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять / М. І. Скрипник // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(14). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1620/1/22.pdf>.

155. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / М.І.Скрипник. – Київ, 2012. – 40 с.

156. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: [монографія] / М.І.Скрипник. – Житомир: ФОП Кузьмін, 2011. – 732 с.

157. Скригун Н.П. Управління витратами виробництва на підприємствах харчової промисловості: (на прикладі хлібопекарської галузі): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук. – Київ: Національний університет харчових технологій, 2007. – 20 с.

158. Соколов Ю.А. Формирование себестоимости продукции в бухгалтерском и налоговом учетах / Ю.А. Соколов – М.: Издательство “Альфа-Пресс”, 2005. – 216 с.

159. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703-2003 / Я.В. Соколов // зб. ст.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – СПб.: Изд. “Юридический центр Пресс”, 2003. – 402 с.

160. Соколов Я.В. Управленческий учет (Бакалавриат): учебное пособие / под ред. проф. Я.В.Соколова. – М. : Магістр, 2010. – 428 с.

161. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2006. — 526 с.

162. Спільник І.В., Загородна О.М. Економічний аналіз: навч.-метод. комплекс дисципліни. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 432 с.

163. Стандарт бухгалтерского учета №7 “Учет товарно-материальных запасов”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://online.zakon.kz/document/?doc_id=1010873.

164. Столяр Л.Г. Облік і контроль витрат виробництва та калькулювання собівартості лакофарбової продукції: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Л.Г.Столяр. – Київ, 2013. – 23 с.

165. Сумець О.М. Логістичні витрати підприємства: теоретичний аспект [монографія]. – Харків: КП “Міська друкарня”, 2013. – 224 с.

166. Теслюк С.Р. Розвиток організаційно-економічних відносин у молокопродуктовому підкомплексі регіону: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04. “Економіка та управління підприємствами” / С.Р.Теслюк. – Львів, 2008. – 20 с.

167. Технологическая линия производства творога. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.znaytovar.ru/s/Tehnologicheskaya liniya_proizvod4.html.

168. Ткаченко А.М. Організація контролінгу та внутрішнього аудиту в системі управління промисловим підприємством: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. економ. наук: спец. 08.06.01. “Економіка, організація і управління підприємствами” / А.М.Ткаченко. – Донецьк, 2005. – 30 с.

169. Ткачук П.Ю. Стан і проблеми розвитку підприємств молочного підкомплексу регіону: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04. “Економіка та управління підприємствами” / П.Ю.Ткачук. – Луганськ, 2008. – 20 с.

170. Тринька Л.Я. Економічний аналіз: навч.-метод. посіб. / Л.Я.Тринька, О.В.Липчанська (Іванчук). – К.:Алерта, 2013. – 568 с.

171. Турило А.М. Управління витратами підприємства: навч. посіб. / А.М.Турило, Ю.Б.Кравчук, А.А. Турило. – К.:Центр навч. л-ри, 2006. – 120с.

172. Український Радянський Енциклопедичний Словник: в 3-х т./редкол.: А.В.Кудрицький та ін. – 2-ге вид. – К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. – Т.1 – 752 с.

173. Уорд К. Стратегический управленческий учет: пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2002. – 448с.
174. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Г.Фандель; пер. з нім. М.Г.Грецака. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.
175. Фаріон В.Я.Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової промисловості / В.Я. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип.6. –С.159-162.
176. Финансовый портал Минфин. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://index.minfin.com.ua/index/infl/?2015>.
177. Хорват П. Концепция контроллинга. Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование: [пер. с нем.] / Horvath & Partners. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
178. Хурдей В.Д. Формування та використання виробничо-технічного потенціалу в молочному скотарстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.07.02. “Економіка сільського господарства і АПК” / В.Д.Хурдей. – Полтава, 2004. – 20 с.
179. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібник. – К.:ЦУЛ, 2002. – 656 с.
180. Цвайг Х.І. Розвиток виробництва та промислової переробки молока у Львівському регіоні: монографія / Х.І.Цвайг. – К.: ННЦ ІАЕ, 2010. – 136 с.
181. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень// Бухг. облік і аудит. – 2008. - №3. – С.14-27.
182. Цимбалюк Л.Г. Формування та управління витратами виробництва. – Донецьк: Юго-Восток,2009. – 240 с.
183. Ципоренко А.А. Теоретические аспекты контроллинга / А.А.Ципоренко // Проблемы современной экономики: научный журнал – 2011. – №1. – С.86-88.
184. Червоіванова Г.С. Організація обліку витрат підприємства в конкурентному середовищі / Г.С. Червоіванова // Вісник економіки, транспорту і промисловості: зб. наук.-практ. Праць. – Харків. – 2013. – №42. – С.338-342.

185. Череп А.В. Вибір ефективних управлінських рішень на підприємствах харчової промисловості: монографія / А.В.Череп, Н.М.Шмиголь. – Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2010. – 408 с.
186. Череп А.В. Управління витратами промислового підприємства: монографія / А.В.Череп, О.В.Болдуєва, А.В.Горбунова, О.С.Богма. – Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2012. – 302 с.
187. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.1: Монографія. – 2-ге вид., стереотип. – Х.:ВД “Інжек”, 2007. – 368 с.
188. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання .Ч.ІІ: монографія. – 2-ге вид., стереотип. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 458 с.
189. Чирва А.А. Терміни “витрати” та “затрати”: проблеми визначення / А.А.Чирва // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку - №722. – Львів: НУ “ЛП”, 2012. – С.267-272.
190. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік: Навч. посібник. – К.: Алерта, 2009. – 176 с.
191. Шим Дж.К. Методы управления стоимостью и анализ затрат / Шим Дж.К., Сигел Д.Г. – М.: Филинь, 1996. – 344с.
192. Щербатюк О.М. Комплексний механізм зміцнення конкурентних позицій місцевих товаровиробників (на прикладі м'ясо- та молокопереробних підприємств Криворіжжя): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.01. “Економіка, організація і управління підприємствами” / О.М.Щербатюк. – Київ, 2006. – 20 с.
193. Юрченко К.Г. Облік і контроль витрат виробництва та формування собівартості молокопродукції: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.04. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / К.Г.Юрченко. – Київ, 2002. – 19 с.
194. Ягмур К.А. Організація обліку витрат на виробництво за центрами відповідальності в будівельних організаціях / К.А.Ягмур // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжн. збірник наук. праць. – 2009. – Вип.1(13). – С.269-281.

195. Яковлєва А.О. Підвищення ефективності виробництва молока в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.04. "Економіка та управління підприємствами" / А.О.Яковлєва. – Миколаїв, 2013. – 20 с.
196. Götze, U. (2007): *Kostenrechnung und Kostenmanagement/ Götze, U.* – Berlin.
197. Horngren, Charles T. *Cost accounting: a managerial emphasis* / Charles T.Horngren, George Foster, Srikant M. Datar; - 10th ed.;Prentice-Hall, Inc. Upper Saddle River, New Jersey, 2000. – 928pp.
198. Horvath, P. (1996): *Controlling*, 6.Aufl., Munchen: Vahlen ["Controlling"].
199. Larry M. Walther, Christopher J. Skousen. *Managerial and cost accounting*, Ventus Publishing ApS, 2009.
200. Larry M.Walther. *Introduction to management accounting – managerial and cost accounting* / Ventus Publishing ApS, 2010.
201. Larry R.Reynolds. *Basic Microeconomics* / Boise University, 2010. – 301 pp.
202. Luca Cesaro. *Cost of production. Definition and Concept*. FACEPA Deliverable, D 1.1.2 – Italy: INEA, October,2008.
203. Merchant, K.A. (1998) *Modern Management Control Systems: Text and Cases*, Prentice-Hall, New Jersey.
204. Norbert Bartels, Joachim Fischer. *Einführung in die Kosten- und Leistungsrechnung*. – Paderborn, Oktober 1994. – 188 s.
205. Pol Marquer. *Portrait of the EU milk production sector*. [Electronic resource] - access mode: <http://bookshop.europa.eu/en/portrait-of-the-eu-milk-production-sector-pbKSSF13017/>.
206. Random House Kernerman Webster's College Dictionary, 2010/ [Електронний ресурс]. – режим доступу: <<http://www.kdictionaries-online.com>>.
207. Schmidt, A. (1986): *Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung*, Frankfurt a. M.: Lang ["Controlling" as Tool for the Coordination of Management].

208. Schierenbeck Henner: Grundzuge der Betriebswirtschaftslehre / von H. Schierenbeck. – Munchen. – Wien: Ordenbourg 8. – Vollig uberarb. – 2000. – 554 p.

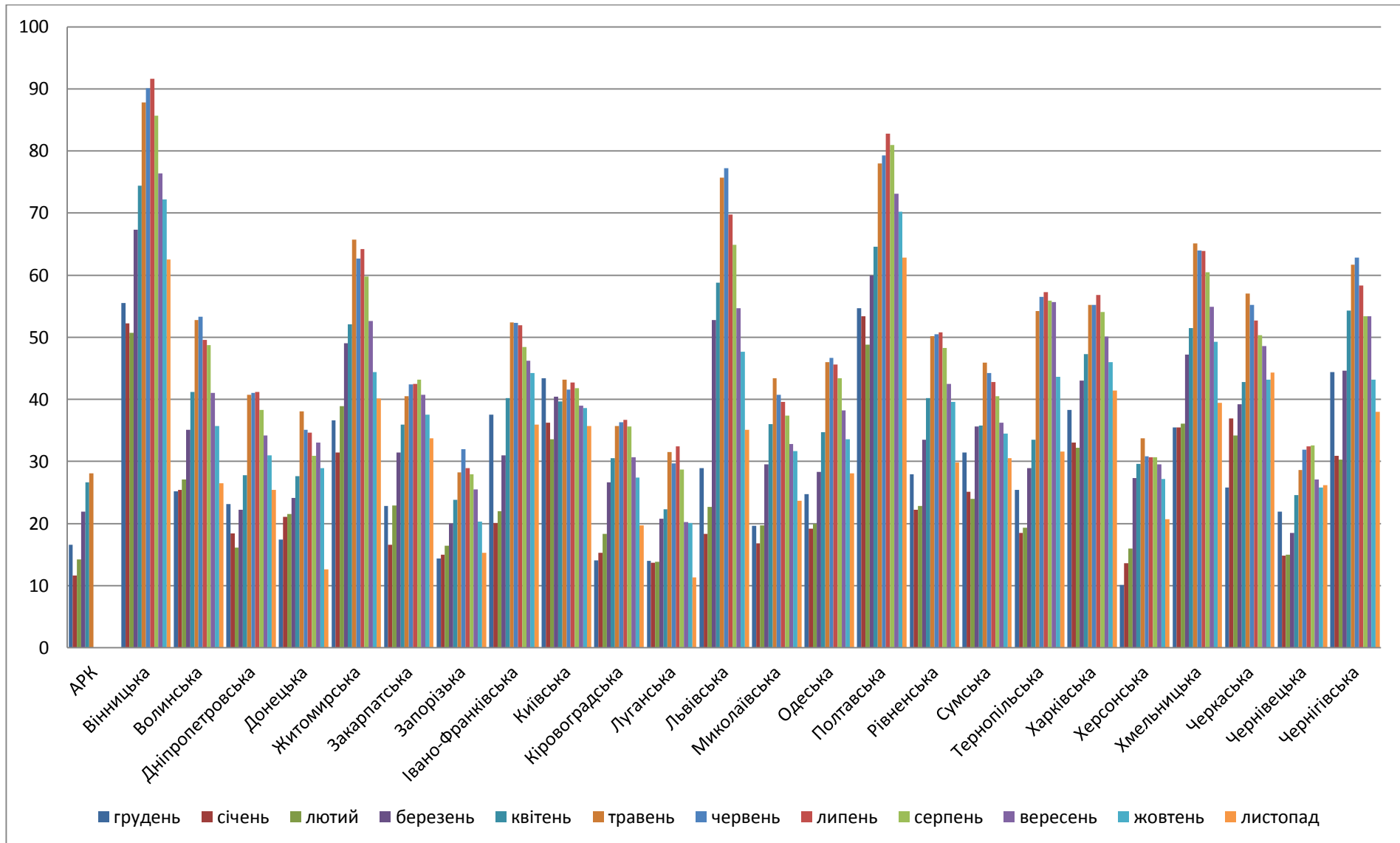
209. Seicht G. Kostenrechnung und Controlling / Gerhard Seicht. – Wien: Linde, 1991.

Додаток Б

Помісячне виробництво молока та молочних продуктів в Україні за областями з 12.2014 р по 12.2015 р.(тис.т)

	грудень	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад
АРК	16,6	11,6	14,2	21,9	26,6	28,1	0	0	0	0	0	0
Вінницька	55,5	52,2	50,7	67,3	74,4	87,8	90,1	91,6	85,7	76,4	72,2	62,5
Волинська	25,2	25,4	27,1	35,1	41,2	52,8	53,3	49,6	48,7	41	35,7	26,5
Дніпропетровська	23,1	18,4	16,1	22,2	27,8	40,7	41	41,2	38,3	34,2	31	25,4
Донецька	17,4	21,1	21,5	24,1	27,6	38,1	35,1	34,6	30,9	33	28,9	12,6
Житомирська	36,6	31,4	38,9	49	52,1	65,7	62,7	64,2	59,8	52,6	44,4	40,1
Закарпатська	22,8	16,6	22,9	31,4	35,9	40,5	42,4	42,5	43,2	40,7	37,5	33,7
Запорізька	14,4	15	16,4	20	23,8	28,2	32	28,9	27,9	25,5	20,3	15,3
Івано-Франківська	37,5	20,1	22	31	40,2	52,4	52,3	51,9	48,4	46,2	44,2	35,9
Київська	43,4	36,2	33,6	40,4	39,7	43,2	41,6	42,7	41,8	39	38,6	35,7
Кіровоградська	14,1	15,3	18,3	26,6	30,5	35,7	36,3	36,7	35,6	30,7	27,4	19,7
Луганська	14	13,7	13,8	20,8	22,3	31,5	29,7	32,4	28,7	20,2	20,1	11,3
Львівська	28,9	18,3	22,7	52,8	58,8	75,7	77,2	69,8	64,9	54,7	47,7	35,1
Миколаївська	19,6	16,8	19,7	29,5	36	43,4	40,7	39,6	37,4	32,8	31,7	23,7
Одеська	24,7	19,2	19,9	28,3	34,7	46	46,7	45,6	43,4	38,2	33,6	28,1
Полтавська	54,7	53,4	48,8	59,9	64,6	78	79,3	82,8	81	73,1	70,2	62,8
Рівненська	27,9	22,2	22,8	33,5	40,2	50,2	50,5	50,8	48,3	42,5	39,6	29,8
Сумська	31,4	25,1	24	35,6	35,8	45,9	44,2	42,8	40,5	36,2	34,5	30,5
Тернопільська	25,4	18,5	19,3	28,9	33,5	54,2	56,5	57,3	55,9	55,7	43,6	31,6
Харківська	38,3	33	32,2	43	47,3	55,2	55,2	56,8	54,1	50,1	46	41,4
Херсонська	10,1	13,6	16	27,3	29,6	33,7	30,8	30,7	30,7	29,5	27,2	20,7
Хмельницька	35,5	35,5	36,1	47,2	51,5	65,1	64	63,9	60,5	54,9	49,3	39,4
Черкаська	25,8	36,9	34,2	39,2	42,8	57	55,2	52,7	50,3	48,6	43,2	44,3
Чернівецька	21,9	14,8	15	18,5	24,6	28,6	31,9	32,4	32,6	27,1	25,8	26,2
Чернігівська	44,4	30,9	30,3	44,6	54,3	61,7	62,8	58,3	53,4	53,4	43,2	38

Графік помісячного виробництва молока та молочних продуктів в Україні за областями з 12.2014 р по 12.2015 р.



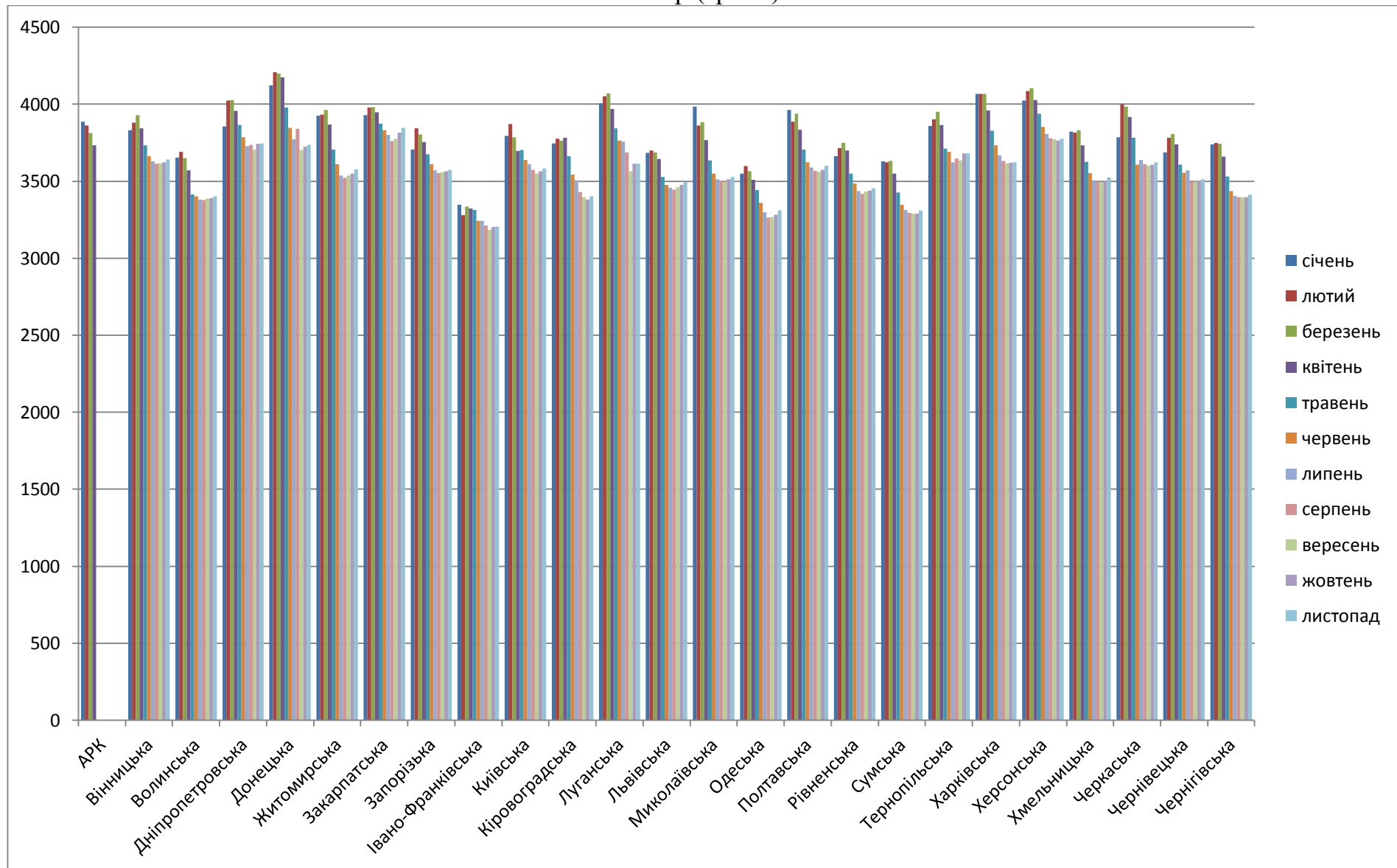
Додаток Д

Помісячна ціна реалізації молока та молочних продуктів в Україні за областями з 01.2015р. по 12.2015р.(грн./т)

	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад
АРК	3885,2	3861,4	3813,7	3734,1	0	0	0	0	0	0	0
Вінницька	3831,1	3881,6	3929,7	3843	3733,8	3663,7	3629,5	3613	3616,6	3624,1	3640,5
Волинська	3654,2	3690,2	3651,7	3569,7	3413,9	3400,9	3382	3378,9	3386,5	3391	3401,3
Дніпропетровська	3854,5	4024,1	4028	3956,3	3866,2	3784,3	3728,5	3735,2	3704,8	3742,5	3746,1
Донецька	4122,6	4207,9	4198,7	4174,4	3979,5	3845,9	3771,8	3841	3702,5	3725,6	3735,9
Житомирська	3925,1	3932,1	3964	3867,7	3705,7	3611	3538,4	3523	3535,7	3549,8	3576,6
Закарпатська	3930,1	3978,8	3981,9	3947,8	3872,8	3830,3	3800,6	3761,1	3777,5	3817	3845,5
Запорізька	3704,3	3843	3802,6	3755,1	3675	3610,2	3570,3	3554	3558,7	3566,2	3573,2
Івано-Франківська	3347,9	3279,7	3334,4	3321,2	3313,2	3242,5	3242,8	3212,9	3184,7	3202,5	3207,2
Київська	3794	3872,2	3785,3	3696,3	3704,1	3639,2	3610,1	3572,5	3548,8	3563,3	3584,4
Кіровоградська	3744,7	3774,9	3764,8	3782,9	3661,5	3544,3	3507,4	3429,2	3395	3381,5	3401,3
Луганська	4007	4050,9	4070,8	3969,3	3844,3	3763,7	3758,4	3687,2	3565,9	3613,2	3613,2
Львівська	3683,9	3698,9	3686,6	3645,2	3528,8	3475,9	3457,2	3446,2	3460,1	3476,5	3493,6
Миколаївська	3983,5	3862,4	3882,2	3768,3	3634,9	3548,8	3511,5	3499,8	3498,2	3514,1	3528
Одеська	3549,7	3598,4	3564,1	3509,9	3442,2	3360,5	3298,5	3265,1	3266,2	3283,6	3311,7
Полтавська	3963,9	3885,7	3937,5	3833,5	3706,4	3623,6	3590,6	3566,7	3561	3574,8	3600
Рівненська	3664,2	3713,4	3747,5	3698,3	3549,5	3485,7	3436,9	3417,3	3432,9	3440,2	3453,4
Сумська	3629,8	3621,9	3633,1	3548,5	3426,2	3348,7	3315	3295,3	3289,6	3290,5	3310,8
Тернопільська	3857,9	3902,3	3950,3	3865,3	3710,8	3691,9	3623,6	3646	3635	3681,1	3679,7
Харківська	4067,2	4065,8	4068	3960,1	3829,2	3731,8	3668,5	3632,3	3616,4	3620,2	3622,2
Херсонська	4024,7	4085,3	4103,4	4028,6	3937,7	3853,1	3806,4	3778,3	3773,7	3762,8	3774,8
Хмельницька	3821,1	3815,9	3830,2	3732,7	3626,2	3553,4	3507,4	3496,4	3495,7	3504	3523,6
Черкаська	3784	3999,1	3983,6	3917,8	3783,1	3606,7	3639,4	3612,2	3602,5	3606,3	3622
Чернівецька	3688,4	3783,7	3807,3	3738,5	3607,9	3557,1	3572,4	3498,5	3496,2	3499,3	3512,1
Чернігівська	3738,5	3749,7	3741,4	3661,1	3531,2	3436,5	3404,8	3396,4	3396,2	3396,8	3410,2

Додаток Ж

Графік помісячної ціни реалізації молока і молочних продуктів в Україні за областями з 01.2015р. по 12.2015р.(грн./т)



Витрати за статтями калькулювання підприємств України за 2014 рік, тис. грн

Область	Підприємство	Рік	Собівартість	Сировина та основні матеріали	Витрати на оплату праці виробничих працівників	Транспортно-заготівельні витрати	Тара та пакувальні матеріали	Загальновиробничі витрати
АР Крим	ПрАТ “Євпаторійський ММЗ”	2010	17017	11705	3353	1425	662	2048
		2011	15024	9584	2541	957	425	1087
Вінницька	ПАТ “Вінницький міський молочний завод”	2010	17216	1697	1921	867	408	12323
		2011	85010	75975	3676	1469	1236	2654
		2012	88974	78943	4574	1938	1036	2483
		2013	156823	56696	4474	1873	933	8965
		2014	165624	124057	15248	6521	4762	15248
Волинська	ПАТ “Рожищенський сирзавод”	2010	92981	79157	7642	2781	1404	10194
		2011	105290	80402	9698	3423	1598	12978
		2012	97832	57427	6343	2327	1246	10563
		2013	71426	55385	5262	1837	1571	7544
		2014	79588	60246	6918	2525	2764	7377
Дніпропетровська	ПрАТ “Криворізький міський молокозавод “№1”	2010	89759	62927	11495	4257	1856	10965
		2011	97584	52478	5849	5789	1254	12548
		2012	84524	65102	6578	4851	1840	6874
		2013	78506	47521	5840	2517	1478	5147
		2014	84510	58426	4725	1987	1589	12789
Донецька	ПрАТ “СЛАВМОЛОКО”	2010	22063	19070	3120	1130	427	2181
		2011	24998	16476	2895	1057	402	4168
		2012	22658	15970	2377	886	480	2945
		2013	23443	17538	2014	1062	533	2296
Житомирська	ПАТ “Галіївський маслозавод ім. В.Ф.Мазуркевича”	2010	77538	68302	4935	1791	1008	3668
		2011	47419	38457	3542	1245	857	2547
		2012	52477	43988	4041	1455	830	2163
		2013	55916	45063	4430	1639	976	3808
		2014	68450	54128	3245	2145	1024	3901
Закарпатська	ПАТ “Ужгородмолоко”	2010	455,6	20,7	94,8	34,8	32,4	226,9
		2011	429,5	21,3	250	74,9	37,9	139,7
		2012	170,8	35,5	72,2	26,3	12,3	22,7
		2013	450,8	22,4	98,4	35,1	36,7	215,2
		2014	468,3	38,4	102,3	35,4	33,5	124,7
Запорізька	ПАТ “Вільнянський маслозавод”	2010	33357	22749	2320	851	237	4300
		2011	33149	21548	2578	985	402	4177
		2012	28436	23097	2629	967	417	4316
		2013	28748	22916	2470	915	430	3521
		2014	11725	11356	1105	421	825	3723
Івано-Франківська	ПАТ “Городенківський сирзавод”	2010	175461	144654	9901	3807	2150	13839
		2011	185479	134587	8745	4105	1845	16547
		2012	198457	165784	6578	5412	1785	21457
		2013	80752	67376	7572	2733	2193	18632
		2014	144482	105164	7082	2541	2231	15487

Продовження додатка 3

Київська	ПАТ “Вімм-Білл-Данн Україна”	2010	658457	548789	46522	16789	21584	142421
		2011	648785	542110	43165	24567	25864	145231
		2012	784322	458752	35784	25312	29786	167233
		2013	768845	563244	45789	28567	31564	182013
		2014	830025	711786	57270	29688	35646	184342
Кіровоградська	ПАТ “Новоархангельський сирзавод”	2010	71149	70197	3377	1167	518	3334
		2011	61706	48548	2415	857	459	1702
		2012	52101	48292	3250	1124	449	2033
		2013	60454	57467	2417	877	438	1070
		2014	42126	39689	2330	849	348	803
Луганська	ПрАТ “Біловодський маслоробний завод”	2010	58705	51823	4476	1615	498	293
		2011	42150	35211	3587	1487	357	251
		2012	35266	24001	2457	1245	248	214
		2013	24011	15263	1247	984	152	178
Львівська	ПрАТ “Галичина”	2010	580197	535057	33449	12069	31703	49006
		2011	321547	319160	14339	5145	28785	56988
		2012	457854	425187	15442	5478	24576	65478
		2013	498785	458745	19586	6215	32114	85412
		2014	579328	623346	35971	13155	25280	99898
Миколаївська	ПАТ “Баштанський сирзавод”	2010	524875	502124	22275	7507	15487	50680
		2011	541588	417120	23714	8423	10954	73162
		2012	530223	415241	21200	7542	9586	45785
		2013	546879	494909	22272	7907	10087	50120
		2014	615668	539743	23591	8168	14142	51423
Одеська	ПрАТ “Янтар”	2010	22513	13190	2806	1019	2127	3722
		2011	23564	14575	2905	986	2242	3785
		2012	23989	13698	3021	1012	2369	3656
		2013	24578	14582	3120	978	2456	3845
		2014	25523	14775	3169	1006	2356	3568
Полтавська	ПАТ “Лубенський молочний завод”	2010	251260	212042	32710	12142	6872	16945
		2011	261548	215487	33541	15489	6578	15874
		2012	295543	203654	36589	15632	6989	16223
		2013	315246	265312	39520	19874	7254	17848
		2014	312578	275458	41200	21545	7211	18553
Рівненська	ПАТ “Острозький молокозавод”	2010	1174	10	120	50	16	932
		2011	1179	30	125	4	20	995
		2012	2158	32	120	12	24	875
		2013	2244	25	119	45	21	758
		2014	1987	21	98	26	25	742
Сумська	ПАТ “Бель Шостка Україна”	2010	460524	355024	37821	12589	12687	117495
		2011	450690	355409	38596	11254	12547	115332
		2012	452215	342525	39654	12589	13659	119356
		2013	471215	352112	40213	13659	15846	125632
		2014	485652	365478	42513	17853	16332	124556

Продовження додатка 3

Тернопільська	ПАТ “Борщівський сирзавод”	2010	41212	37854	2201	958	358	958
		2011	41265	36589	3658	956	365	968
		2012	44896	32225	2589	987	312	955
		2013	57128	31245	2154	1002	458	1042
		2014	61786	56366	2617	1001	467	1086
Херсонська	ПАТ “Іванівський маслозавод”	2010	37033	34906	2324	835	73	48
		2011	40056	35656	2456	956	89	58
		2012	41250	34589	2565	1021	96	69
		2013	42321	36986	2599	1356	102	102
		2014	42350	36556	2656	1255	112	104
Хмельницька	ПрАТ “Хмельницька маслосирбаза”	2010	205338	187746	15021	5508	2310	5877
		2011	212254	185478	16586	5900	2458	5698
		2012	236659	198653	16998	6210	2565	6545
		2013	239853	202215	17853	6320	2659	6875
		2014	238856	203652	17884	6656	2699	6598
Черкаська	ПАТ “Жашківський маслозавод”	2010	90112	48595	2033	745	12540	7586
		2011	99856	49562	2156	698	11569	8456
		2012	115975	85222	2579	921	14745	8143
		2013	92343	44381	1431	500	13701	4239
		2014	154132	71381	2014	701	13409	10744
Чернівецька	ПАТ “Чернівецький міський молочний завод”	2010	4216	2066	693	295	92	1034
		2011	3265	1986	598	256	89	986
		2012	3565	1856	542	301	95	997
		2013	3865	1457	489	325	97	1021
		2014	3368	1654	512	310	85	978
Чернігівська	ПАТ “Чернігівський молокозавод”	2010	99918	84922	9319	3413	3360	5230
		2011	108524	85223	9589	3326	3265	5698
		2012	102585	95698	10023	3659	3489	6696
		2013	115665	99963	11548	4102	3956	7856
		2014	152456	105869	12512	4521	4120	6659

Додаток К

Норми витрат матеріалів та хімікатів при первинній обробці молока
(на 1 т продукції)

Матеріали, інвентар	Молоко	Вершки, сировина для виробництва масла
Текстиль, м:		
Марля	0,34	2,72
Лавсан	0,01	—
Фільтросітка	—	—
Дезинфікуючі та мийні засоби, кг:		
мило господарське	0,03	0,24
мило туалетне	0,01	0,08
порошок пральний	0,024	0,19
сода кальцинована синтетична	0,35	2,80
скло натрієве рідке	0,01	0,08
тринатрійфосфат технічний	0,29	2,32
сода каустична	0,04	0,32
сульфамінова кислота	0,04	0,32
кислота азотна концентрована	0,05	0,40
вапно хлорне	0,1	0,8
купорос залізний технічний	0,08	0,64
вапно негашене	2,2	17,6
Мийний інвентар, шт.:		
Щітки	0,09	0,72
щітки капронові	0,005	0,04
щітки волосяні	0,05	0,4
йоржі для миття капронові	0,002	0,016
йоржі для миття труб волосяні	0,02	0,16
Пакувальні матеріали:		
Кільця гумові для фляг, шт.	1	1
підпергамент (тверд. 43 г/м ²), кг	0,1	0,1
папір обгортковий, кг	0,03	0,03
пломби, кг	0,072	0,072
шпагат з конопляних волокон, кг	0,021	0,021
етикетки або бирки, шт.	30	40
Мастила, кг:		
Сепараторні	0,002	0,016
індустріальні (веретенні та машинні)	0,007	0,056

Примітка: [26].

Відходи молочного виробництва

Код	Назва класифікаційного угруповання
155	ВІДХОДИ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКТІВ МОЛОЧНИХ ТА МОРОЗИВА
1551	<i>Відходи виробництва продуктів молочних</i>
<i>1551.1</i>	<i>Відходи вхідних компонентів для виробництва продуктів молочних</i>
1551.1.1	Відходи сировини
1551.1.1.01	Молоко та основні матеріали інші зіпсовані, забруднені або неідентифіковані, їх залишки, які не можуть бути використані за призначенням
1551.1.1.02	Ферменти молочні та закваска зіпсовані, забруднені або неідентифіковані, їх залишки, які не можуть бути використані за призначенням
1551.1.1.03	Кава зіпсована, забруднена або неідентифікована, її залишки, які не можуть бути використані за призначенням
1551.1.1.04	Какао зіпсоване, забруднене або неідентифіковане, його залишки, які не можуть бути використані за призначенням
1551.1.1.05	Цукор зіпсований, забруднений або неідентифікований, його залишки, які не можуть бути використані за призначенням
1551.1.1.06	Добавки фруктові зіпсовані, забруднені або неідентифіковані, їх залишки, які не можуть бути використані за призначенням
1551.1.1.07	Добавки харчові інші (у т.ч. барвники, ароматизатори, наповнювачі) зіпсовані, забруднені або неідентифіковані, їх залишки, які не можуть бути використані за призначенням
1551.1.1.08	Молоко та основні матеріали інші, забруднені радіонуклідами та (або) шкідливими (небезпечними) речовинами
<i>1551.2</i>	<i>Відходи виробничо-технологічні виробництва продуктів молочних</i>
1551.2.6	Відходи промивання та очищення
1551.2.6.01	Відходи рідкі очищення вод стічних
1551.2.9	Відходи виробничо-технологічні інші, не позначені іншим способом, або відходи від комбінованих процесів
1551.2.9.01	Маслянка
1551.2.9.02	Сироватка
<i>1551.3</i>	<i>Відходи кінцевої продукції виробництва продуктів молочних</i>
1551.3.1	Продукція бракована
1551.3.1.01	Молоко рідке оброблене некондиційне
1551.3.1.02	Молоко, зібране з пакетів, що протікають
1551.3.1.03	Вершки некондиційні
1551.3.1.04	Молоко та вершки у твердих формах некондиційні
1551.3.1.05	Масло вершкове некондиційне
1551.3.1.06	Сир сичужний (твердий) некондиційний
1551.3.1.07	Сир кисломолочний некондиційний
1551.3.1.08	Молоко згущене некондиційне
1551.3.1.10	Продукти молочні ферментовані некондиційні

Продовження додатку Л

1551.3.1.11	Сметана некондиційна
1551.3.1.12	Продукція кисломолочна нежирна некондиційна
1551.3.1.13	Казеїн некондиційний
1551.3.1.14	Білок молочний некондиційний
1551.3.1.15	Лактоза та патока лактозна некондиційні
1551.3.1.16	Сироватка згущена некондиційна
1551.3.1.17	Молоко відновлене некондиційне
1551.3.2	Продукція, забруднена радіонуклідами та (або) шкідливими (небезпечними) речовинами
1551.3.2.01	Продукти молочні, забруднені радіонуклідами та (або) шкідливими (небезпечними) речовинами
1552	<i>Відходи виробництва морозива та продуктів заморожених подібних інших</i>
<i>1552.1</i>	<i>Відходи вхідних компонентів для виробництва морозива та продуктів заморожених подібних інших</i>
1552.1.1	Відходи сировини
1552.1.1.01	Молоко та основні матеріали інші зіпсовані, забруднені або неідентифіковані, їх залишки, які не можуть бути використані за призначенням
1552.1.1.02	Цукор зіпсований, забруднений або неідентифікований, його залишки, які не можуть бути використані за призначенням
1552.1.1.03	Добавки смакові зіпсовані, забруднені або неідентифіковані, їх залишки, які не можуть бути використані за призначенням
1552.1.1.04	Добавки харчові інші (у т.ч. барвники, ароматизатори, наповнювачі) зіпсовані, забруднені або неідентифіковані, їх залишки, які не можуть бути використані за призначенням
<i>1552.2</i>	<i>Відходи виробничо-технологічні виробництва морозива та продуктів заморожених подібних інших</i>
1552.2.6	Відходи промивання та очищення
1552.2.6.01	Відходи рідкі очищення вод стічних
1552.2.9	Відходи виробничо-технологічні інші, не позначені іншим способом, або відходи від комбінованих процесів
1552.2.9.01	Залишки очищення виробничо-технологічного обладнання
<i>1552.3</i>	<i>Відходи кінцевої продукції виробництва морозива та продуктів заморожених подібних інших</i>
1552.3.1	Продукція бракована
1552.3.1.01	Морозиво некондиційне
1552.3.1.02	Продукція подібна інша некондиційна
1552.3.2	Продукція, забруднена радіонуклідами та (або) шкідливими (небезпечними) речовинами
1552.3.2.01	Морозиво та продукція подібна інша, забруднена радіонуклідами та (або) шкідливими (небезпечними) речовинами

Молочні бактерії при виробництві кисломолочних продуктів

Кисломолочні продукти	Молочнокислі коки				Молочнокислі палички		Дріжджі, що зброджують лактозу	Кефірний грибок	Біфідобактерії
	<i>Lc. lactis</i>	<i>Lc. cremoris</i>	<i>Lc. diacetylactis</i>	<i>Sc. Salivarius thermophilus</i>	<i>L. acidophilus</i>	<i>L. delbruechii bulgaricus</i>			
Простокваша звичайна, простокваша вершкова, кислий сир, сметана (масова частка жиру 20, 25, 30 %)	+	+	+						
Сметана нежирна (масова частка жиру 10, 15 %), сметана любительська (масова частка жиру 40 %), простокваша «Цитрусова»	+	+	+	+					
Сметана ацидофільна, пахта дієтична	+	+	+		+				
Йогурт				+		+			
Ряжанка, варенець (квашене топлоне молоко)				+		+/-			
Біойогурт				+	-/+	+			+/-
Ацидофілін	+	+	+		+			+	
Ацидолакт, ацидофільна паста					+				
Кефір								+	
Кумис					+	+	+		
Молочний квас							+		

Додаток Н

Рецептура сметани столової (в кг на 1000 кг продукту без врахування втрат)

Компоненти	Норма, кг для сметани з масовою часткою жиру, %						
	10			15		20	
Вершки з масовою часткою жиру 10 %	906,0	944,6	–	–	–	–	–
Вершки з масовою часткою жиру 20 %	–	–	749,4	694,4	–	–	–
Вершки з масовою часткою жиру 22 %	–	–	–	–	–	908,0	–
Молоко цільне сухе з масовою часткою жиру 25 %	44,0	–	–	44,0	132,0	–	127,0
Білок соєвий з масовою часткою сухих речовин 94 %	–	5,4	3,4	–	–	3,0	–
Масло вершкове селянське	–	–	–	–	161,4	–	232,0
Молоко обезжирене	–	–	197,2	211,6	–	39,0	–
Вода	–	–	–	–	656,6	–	591,0
Закваска	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0

Примітка: [72, с.86].

Додаток II

Динаміка виробництва та реалізації продукції ПАТ “Дубномолоко”

Продукція	Рік	Обсяг виробництва			Собівартість виробленої продукції, грн./кг	Обсяг реалізації			Собівартість реалізованої продукції, грн./кг
		тис. тонн	тис. грн	%		тис. тонн	тис. грн	%	
Сир твердий	2009	11996	271153,5	80,9	22,6036	10105,3	240148	73,2	23,7645
	2010	13339	446294,8	62,9	33,4579	12907	477289,8	63,2	36,9791
	2011	14680	559641	90,3	38,1227	15307,4	705671,2	91,4	46,1
	2013	14338	618485,1	87	43,1361	13876	639445	88	46,0828
Сир плавлений	2009	1302	19776,3	5,9	15,189	1343	21033	6,4	15,661
	2010	587	10191,5	2,7	17,362	587	21033	2,8	35,831
	2011	1189	22950,4	3,7	19,302	1189,8	25941	3,4	21,803
	2013	1528	43522,4	6,1	28,483	1528	42893	5,9	28,071
Суха сироватка	2010	7314	34875,2	34,4	4,768	6940	16517,1	34	2,38
	2011	7652	36944,5	6	4,828	7961,3	40591,3	5,2	5,098
	2012	6226	16991,7	5,07	2,729	5132,7	16517,1	5	3,218
	2013	7447	42047,4	5,9	5,646	7447	42989	5,9	5,772

Примітка: [26]

Додаток Р

Проміжні дані для розрахунків у моделі Холта

T	A _i	C ₄ *W _t	N _i -C ₄ *W _i ΔN _i	g _i	c _i	B _i	Δ W _i ²	Δ W _i ² *A _i	ΔN _i ²	B _i *d(Ni) ²	N _i *ΔN _i ²	W _i *d(Ni) ²	DE _i	De _i *Si ₂
1	1400	1448,353	-1443,35	10	10,5	721,6765	1	1400	2083268	1503445474	10416339	397904166	500	3,78389E+12
2	2000	1440,77	-1434,77	11	10	-1434,77	1	2000	2058565	-2953567237	12351390	391127341	450	3,40552E+12
3	1500	1455,936	-1447,94	8,5	8,4	-144,794	4	6000	2096519	-303562484,3	16772149	402531583	300	2,27035E+12
4	1550	1478,685	-1466,69	8	7,5	-733,343	9	13950	2151165	-1577540638	25813979	419477153	250	1,89196E+12
5	1400	1501,434	-1491,43	7,5	7	-745,717	9	12600	2224375	-1658754533	22243754	440426325	250	1,89196E+12
6	4000	1478,685	-1467,69	6	5	-1467,69	9	36000	2154099	-3161539171	23695092	420049356	100	7,56778E+11
7	500	1478,685	-1469,69	6	5	-1469,69	0	0	2159974	-3174481387	19439766	421194930	150	1,13517E+12
8	5100	1440,77	-1431,77	6,5	6,2	-429,531	25	127500	2049965	-880523659,4	18449688	389493413	150	1,13517E+12
9	600	1448,353	-1441,35	8	7	-1441,35	1	600	2077498	-2994408653	14542489	396802208	300	2,27035E+12
10	800	1455,936	-1450,94	8,5	8	-725,468	1	800	2105215	-1527266316	10526076	404201333	450	3,4055E+12
11	1000	1455,936	-1450,94	10	9,5	-725,468	0	0	2105215	-1527266316	10526076	404201333	500	3,78391E+12
12	500	1463,519	-1459,52	11	11,1	145,9519	1	500	2130196	310906111,4	8520782,8	411127772	550	4,16225E+12
Сума							61	201350	25396055	-17944558809	193297582	4898536912		2,98928E+13

Характеристика переділів у молочному виробництві

Переділи	Характеристика процесу	Документування	Рахунки обліку витрат виробництва	Прямі витрати	Непрямі витрати	Напівфабрикати (готова продукція)
1	2	3	4	5	6	7
Переділ 1. Приймання	Перевезення молока на молокопереробні підприємства повинні проводитись спеціальними цистернами, флягами та іншими герметичними ємкостями. У цеху приймання повинна бути забезпечена можливість приймання молока за сортами	Журнал реєстрації надходження молока, заявка на виробництво продукції та отримання сировини у виробництво; товаро-транспортна накладна; реєстр документів про надходження сировини, в якому записується номер ТТН, показники маси молока та вершків, їх маса в перерахунку на базову жирність та 10-% вершки, кількість повернутого молока чи сироватки.	231/н Лабораторія	Молоко-сировина	На транспортування сировини; на оплату праці робітників; на соціальне страхування; на дезінфекцію	201
Переділ 2. Відбір проб, оцінка якості сировини (лабораторія)	Дослідження молока проводиться згідно з нормативними документами. Визначення органолептичних показників, жирності, білків, кислотності для забезпечення збереження якості молока	На відбір проб молока; на оплату праці робітників; на соціальне страхування; на дезінфекцію				
Переділ 3. Охолодження	Охолодження може здійснюватися у флягах, пластинчастих охолоджувальних установках та резервуарах	Накладна на внутрішнє переміщення товарів				
Переділ 4. Зберігання	Відповідно до державних санітарних правил та норм розміщення сировини, припасів у камері або складі повинно бути суворо за партіями із зазначенням дати і номера партії. Для зберігання повинні бути окремі танки, а для подачі молока – молокопроводи. Танки для зберігання молока повинні бути маркіровані		232/н Зберігання		На воду, електроенергію; експлуатаційні витрати обладнання; знос обладнання, приміщення цеху; на дезінфекцію	251 Питне молоко
Переділ 5. Сепарування	Відбувається виділення жиру з молока-сировини, на виході отримуються вершки та знежирене молоко. Частина знежиреного молока направляється на виробництво згущеного знежиреного молока, сухого знежиреного молока, виробництва сиркової маси, творогу, нормалізацію молока	Лімітно-забірні картки; відомість на відпуск (отримання) сировини у виробництво; накладна на внутрішнє переміщення матеріалів	233/н Сепарування		На оплату праці робітників, соціальне страхування, на воду, електроенергію; експлуатаційні витрати обладнання; знос обладнання, приміщення цеху; на дезінфекцію	252 Молоко після сепарування

Продовження додатку С

1	2	3	4	5	6	7
Переділ 6. Нормалізація	Знежирене молоко доводиться до вимог стандартів вмісту жиру та сухих речовин для пастеризованого молока. Отримуються суміші для подальшої переробки відповідно до вимог продукції. Кожна із сумішей має необхідні властивості та окремо направляється на подальшу обробку. Собівартість вихідних напівфабрикатів розраховується шляхом розподілу понесених витрат у цеху нормалізації відповідно до обсягу вихідної суміші	Лімітно-забірні картки; відомість на відпуск (отримання) сировини у виробництво; накладна на внутрішнє переміщення матеріалів	234/н Нормалізація	Молоко цільне та знежирене	На оплату праці робітників, соціальне страхування, на воду, електроенергію; експлуатаційні витрати обладнання; знос обладнання, приміщення цеху; на дезінфекцію	253 Молоко нормалізоване
Переділ 7. Очищення	З метою отримання високоякісної молочної продукції проводиться очищення молока-сировини під тиском у спеціальних молокоочисниках, а також часткове видалення з нього мікроорганізмів	Лімітно-забірні картки; відомість на відпуск (отримання) сировини у виробництво; накладна на внутрішнє переміщення матеріалів	235/н Очищення		На оплату праці робітників, соціальне страхування, на воду, електроенергію; експлуатаційні витрати обладнання; знос обладнання, приміщення цеху; на дезінфекцію	254 Очищене молоко
Переділ 8. Гомогенізація	Для рівномірного розподілу жиру в молоці, підвищення його густини, однорідності, уповільнення відстоювання вершків і розвитку окислювальних процесів проводиться гомогенізація молока – дроблення жирових шарів шляхом ультразвукової або високочастотної обробки молока. Всі витрати на гомогенізацію молока є прямими та включаються до собівартості напівфабрикату	Лімітно-забірні картки; відомість на відпуск (отримання) сировини у виробництво; накладна на внутрішнє переміщення матеріалів	236/н Гомогенізація		На оплату праці робітників, соціальне страхування, на воду, електроенергію; експлуатаційні витрати обладнання; знос обладнання, приміщення цеху; на дезінфекцію	255 Гомогенізоване молоко
Переділ 9. Пастеризація	Гомогенізоване молоко передається в цех пастеризації для збільшення терміну придатності, відокремлення вершків. Прямі витрати на виробництво молока пастеризованого складаються з прямих витрат використаного молока та амортизації обладнання за мінусом обсягу вершків, що отримуються після закінчення процесу пастеризації.	Лімітно-забірні картки; відомість на відпуск (отримання) сировини у виробництво; накладна на внутрішнє переміщення матеріалів	237/н Пастеризація	Молоко цільне, молоко знежирене	На оплату праці робітників, соціальне страхування; на паливо, воду, електроенергію; експлуатаційні витрати обладнання; знос обладнання, приміщення цеху; на дезінфекцію.	256 Пастеризоване молоко

Продовження додатку С

Переділ 10. Охолодження	Кінцевим етапом технологічного процесу є охолодження, розлив і упаковка. При цьому всі витрати, окрім амортизації цеху та витрат на оплату праці працівників даного центру відповідально від, є прямими витратами на виробництво	Лімітно-забірні картки; відомість на відпуск (отримання) сировини у виробництво; накладна на внутрішнє переміщення матеріалів	238/н охолодження		На оплату праці робітників, соціальне страхування; на паливо, воду, електроенергію; експлуатаційні витрати обладнання; знос охолоджувало хол установок, приміщення цеху; на дезінфекцію.	257 Охоложене молоко
11. Перевірка якості готового продукту	Випуск готової продукції здійснюється експедитором, комірником або майстром. Кожну партію продукції оформляють окремим посвідченням про якість. Контроль сировини, готової продукції, технологічних процесів, санітарно-гігієнічних умов виробництва здійснює лабораторія згідно з інструкцією по мікробіологічному контролю	Лімітно-забірні картки	239.1/н технічний контроль		На оплату праці робітників, соціальне страхування	
12. Фасування, пакування, маркування	Розлив молока у тару разового використання – паперові та поліетиленові пакети з використанням спеціальних автоматів.	Рапорт випуску готової продукції	239.2		На оплату праці робітників, соціальне страхування, тара, пакувальні матеріали	26/н Молоко 26/відх Молоко 931 Витрати на зберігання молока

Примітка: [144, с.632-637].

Відповідальність суб'єктів внутрішнього контролю витрат

Посада	Сировина та матеріали	Витрати на оплату праці	Фінансові витрати	Втрати від псування цінностей	Енергетичні ресурси	Витрати на якість	Витрати на ремонт	Втрати від браку	Витрати на збут	ЗВВ	Адміністративні витрати	Інші витрати
Головний бухгалтер	+	+	+	+							+	
Головний економіст	+	+	+								+	
Головний енергетик					+							
Головний інженер	+	+	+			+						
Головний механік	+						+					
Головний технолог	+	+			+			+				
Комерційний директор			+						+		+	
Завідувач складу				+						+		
Завідувач експедиції									+			
Майстер виробничої дільниці	+	+			+					+		
Контрольний майстер	+							+		+		
Начальник виробничого відділу	+					+		+		+		
Начальник відділу збуту									+			
Начальник відділу зовнішньоекономічних зв'язків			+								+	+
Начальник відділу кадрів		+									+	+
Начальник відділу матеріально-технічного постачання	+									+		
Начальник відділу комплектації устаткування							+			+		
Начальник відділу охорони навколишнього середовища												+
Начальник відділу технічного контролю якості						+						
Начальник планово-економічного відділу	+	+	+							+	+	+
Начальник ремонтного цеху	+						+			+		
Начальник фінансового відділу			+									
Начальник цеху, дільниці	+	+		+	+			+		+		+

Приклад виробничого звіту по контрольних точках

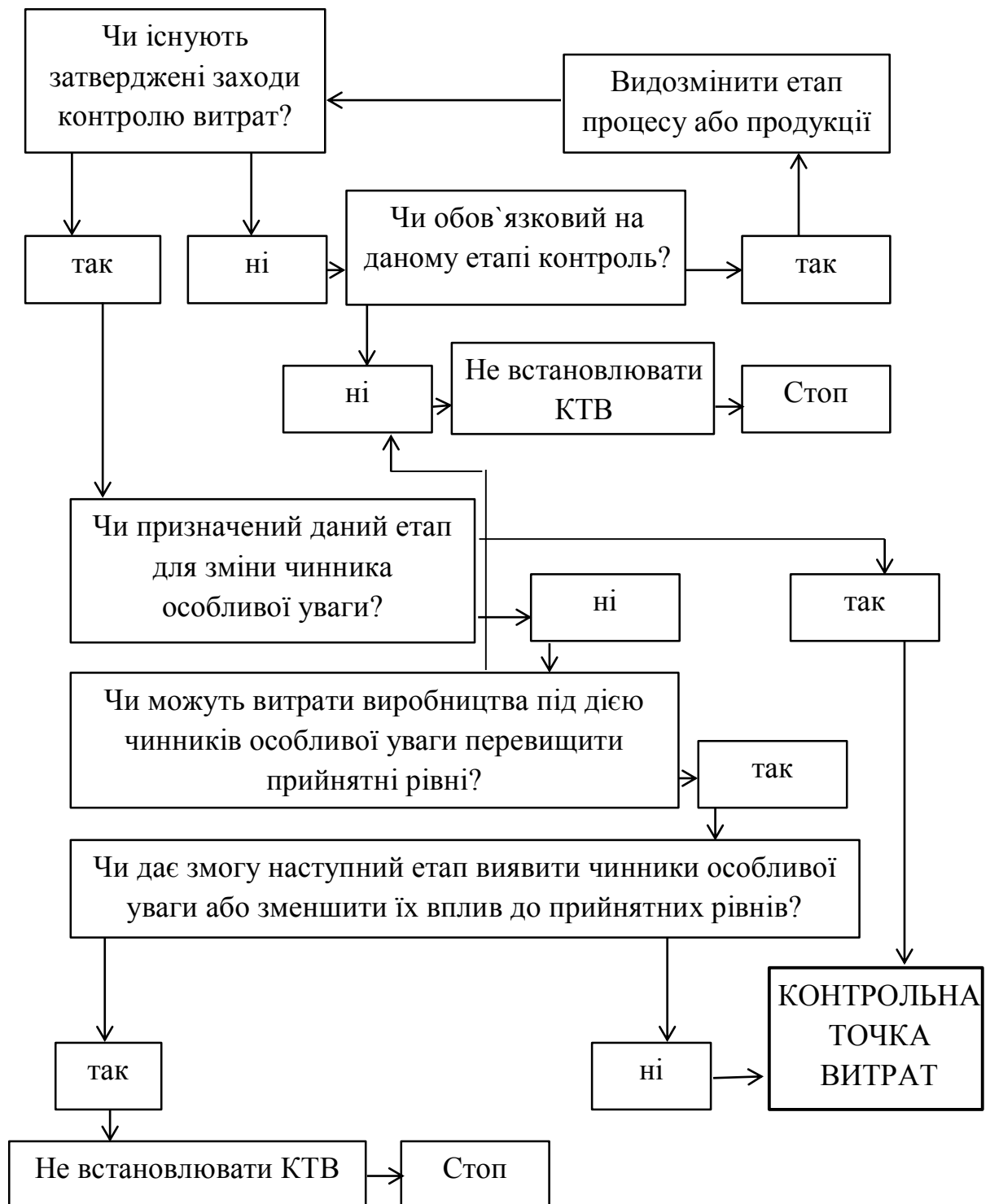
п-во

Звіт про виробництво молочної продукції за контрольними точками за _____ 20__ р.

№	Статті витрат	КТ ₁				Код відхилення	Причини	Відповідальна особа за КТ	КТ ₂				...	КТ ₃				Код відхилення	Причини	Відповідальна особа за КТ
		За попередній період		За звітний період					За попередній період		За звітний період			За попередній період		За звітний період				
		Норма	Факт	Норма	Факт				Норма	Факт	Норма	Факт		Норма	Факт	Норма	Факт			
1	Молоко пастеризоване	12900	11850	15650	14580	038	81	Кіт М.В.	10000	6850	12000	8580		10000	6850	12000	8580			
2	Сметана	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Кефір	1400	1360	8500	8570	023	64	Кіт М.В.	1300	1250	8500	8520		1300	1250	8500	8520			
Разом																				

Виконавець: _____

Приклад дерева рішень для встановлення контрольної точки виробничих витрат



Додаток Х

Найбільші переробні підприємства молока в Україні за 2012 рік

Назва підприємства	Область	Об'єм молока, що надійшов на переробку за 12 місяців 2012 року, тонн
ТОВ «Люстдорф»	Вінницька	139213,0
ПАТ «Дубномолоко» (ТД «Українська сирна компанія»)	Рівненська	129372,0
ПАТ «Баштанський сирзавод» (ГК «Молочний Альянс»)	Миколаївська	127121,3
ПАТ «Бершадьмолоко» (Roshen)	Вінницька	109936,0
ПАТ «Донецький ММЗ № 2» (ПрАТ «Геркулес»)	Донецька	107850,0
ПрАТ «Тернопільський молокозавод» (ТМ «Молокія»)	Тернопільська	99930,0
ПАТ «Житомирський маслозавод» (ТМ «Рудь»)	Житомирська	90042,0
ПрАТ «Галичина»	Львівська	87601,0
ПАТ Комбінат «Придніпровський»	Дніпропетровська	79520,0
ПАТ «Бель Шостка Україна»	Сумська	77826,0
ПрАТ «Лакталіс Миколаїв»	Миколаївська	76182,0
Філія «Роменський молочний комбінат» ПП «Рось» (ДП «Мілкленд-Україна»)	Сумська	71302,0
ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат»	Миколаївська	64271,0
ПАТ «Куп'янський МКК»	Харківська	59674,7
ДП «Старокостянтинівський молочний завод» (Укрпродукт Груп)	Хмельницька	58178,0
Тулчинська філія ТОВ «Інтер Фуд» (Терра Фуд)	Вінницька	52483,0
ПрАТ «Хмельницька маслосирбаза»	Хмельницька	52095,0
ТОВ «Інтермол»	Дніпропетровська	44000,0
ПрАТ «Літинський молокозавод»	Вінницька	43882,0
ТОВ «Данон Дніпро» (Данон Україна)	Херсонська	41863,6

Примітка: [105]

Кореляційні матриці тісноти зв'язку показників за 2011-2013 рр

	Собівартість	Сировина та основні матеріали	Витрати на оплату праці виробничих робітників	Транспортно-заготівельні витрати	Тара та пакувальні матеріали	Загальнови-робничі витрати	
1	2	3	4	5	6	7	
2011	Собівартість	1					
	Сировина та основні матеріали	0,993839173	1				
	Витрати на оплату праці виробничих робітників	0,914552855	0,910581422	1			
	Транспортно-заготівельні витрати	0,87343874	0,870748381	0,945573708	1		
	Тара та пакувальні матеріали	0,798895568	0,832673659	0,677087707	0,674185013	1	
	Загальнови-робничі витрати	0,928817859	0,925769989	0,865734583	0,829627128	0,8065471	1
		Собівартість	Сировина та основні матеріали	Витрати на оплату праці виробничих робітників	Транспортно-заготівельні витрати	Тара та пакувальні матеріали	Загальнови-робничі витрати
1	2	3	4	5	6	7	
2012	Собівартість	1					
	Сировина та основні матеріали	0,976250681	1				
	Витрати на оплату праці виробничих робітників	0,856477584	0,824642684	1			
	Транспортно-заготівельні витрати	0,883535629	0,793285122	0,916293792	1		
	Тара та пакувальні матеріали	0,872279937	0,852605552	0,67320948	0,735617216	1	
	Загальнови-робничі витрати	0,904141048	0,840098204	0,793831318	0,852456719	0,8576135	1
		Собівартість	Сировина та основні матеріали	Витрати на оплату праці виробничих робітників	Транспортно-заготівельні витрати	Тара та пакувальні матеріали	Загальнови-робничі витрати
1	2	3	4	5	6	7	
2013	Собівартість	1					
	Сировина та основні матеріали	0,987774258	1				
	Витрати на оплату праці виробничих робітників	0,894412909	0,871350202	1			
	Транспортно-заготівельні витрати	0,855572978	0,812638262	0,955239594	1		
	Тара та пакувальні матеріали	0,863407104	0,852842591	0,711411722	0,695259791	1	
	Загальнови-робничі витрати	0,903374229	0,859299404	0,83044714	0,823072075	0,86871178	1

Додаток Ю

**Результати аналізу з деталізованими статистичними показниками за
2011-2013 рр.**

	<i>Коефіцієнти</i>	<i>Стандартна помилка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значення</i>	<i>Нижні 95%</i>	<i>Верхні 95%</i>	
2011	Собівартість	7639,370626	5127,566416	1,489862833	0,152673942	-3092,749224	18371,49047
	Сировина та основні матеріали	1,20992353	0,096884455	12,48831437	1,31709E-10	1,007142035	1,412705024
	Витрати на оплату праці виробничих робітників	-0,273643365	1,197385369	-0,228534081	0,821672745	-2,779799744	2,232513015
	Транспортно-заготівельні витрати	0,443027872	2,031644395	0,218063689	0,829704433	-3,809252717	4,695308462
	Тара та пакувальні матеріали	-2,407517241	0,961704342	-2,503386057	0,021585747	-4,420387562	-0,394646919
	Загальновиробничі витрати	0,413548202	0,272841848	1,515706648	0,146054245	-0,157516348	0,984612753
		Коефіцієнти	Стандартна помилка	t-статистика	P-Значення	Нижні 95%	Верхні 95%
2012	Собівартість	-826,1521834	5548,816363	-0,148888002	0,883297392	-12483,78278	10831,47841
	Сировина та основні матеріали	1,039213668	0,071527459	14,52887724	2,19602E-11	0,888940054	1,189487283
	Витрати на оплату праці виробничих робітників	-2,894085973	0,991930913	-2,917628573	0,009188574	-4,97805549	-0,810116457
	Транспортно-заготівельні витрати	12,04675165	2,018610759	5,967842782	1,2038E-05	7,805807814	16,28769548
	Тара та пакувальні матеріали	-0,389437236	1,185792603	-0,32841935	0,746384405	-2,880695052	2,10182058
	Загальновиробничі витрати	0,633981083	0,24935738	2,542459673	0,020419018	0,110100667	1,157861499
		Коефіцієнти	Стандартна помилка	t-статистика	P-Значення	Нижні 95%	Верхні 95%
2013	Собівартість	13275,9016	6499,506715	2,042601412	0,056019074	-379,0553132	26930,8585
	Сировина та основні матеріали	0,970227857	0,082810977	11,71617454	7,41174E-10	0,796248451	1,144207263
	Витрати на оплату праці виробничих робітників	-0,938244848	1,521123242	-0,61681054	0,54508316	-4,134006192	2,257516496
	Транспортно-заготівельні витрати	4,12944145	2,537283061	1,627505229	0,12100725	-1,201192455	9,460075354
	Тара та пакувальні матеріали	-0,367291469	1,278664665	-0,287246124	0,777204518	-3,053666246	2,319083308
	Загальновиробничі витрати	0,78235474	0,282869903	2,765775824	0,012736055	0,188067126	1,376642355

Філія “Львівський молочний комбінат” ПП КФ “Прометей”

79037, м. Львів, вул. Б.Хмельницького, 302
ЄДРПОУ 26549189 Свідоцтво ПДВ 100338809, ПНН 306689810071,
р/р 26000708942113 АТ “Райффайзен Банк Аваль” м. Київ, МФО 380805

0(32) 2940501 приймальня
0(32) 2940493 бухгалтерія

Вих. № 742 від 12.11.2015р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи Колібаби Олега Анатолійовича на тему “Облік і аналіз виробничих витрат у системі управління молокопереробними підприємствами України”

В сучасних умовах актуальним для молокопереробного підприємства є організація обліку та внутрішнього контролю витрат виробництва, що враховує організаційні та технологічні особливості виробничого процесу

За результатами наукового дослідження, виконаного аспірантом економічного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка Колібабою Олегом Анатолійовичем, розроблено та впроваджено у діяльність філії “Львівський молочний комбінат” ПП КФ “Прометей” наступні практичні рекомендації:

- систему контрольних точок витрат, що базується на групуванні витрат за технологічними процесами;

- складання математичної моделі залежності собівартості від елементів операційних витрат та лінійної моделі для аналізу собівартості за чинниками.

Головний бухгалтер



Скрипка Л.Є.

УКРАЇНА
ТОВАРИСТВО З ДОДАТКОВОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
“РОЖИЩЕНСЬКИЙ СИРЗАВОД”

45100, Волинська обл., м. Рожище, вул. Чайковського, 20
тел./факс: 2-15-31, 2-16-33, 2-14-16, e-mail: office@rchz.com.ua, код ЄДРПОУ 00444694

№ 812 в.г 11.11.2015р.

ДОВІДКА

Про впровадження результатів наукових досліджень
Колібаби Олега Анатолійовича з виконання дисертаційної роботи
на тему:

**“Облік і аналіз виробничих витрат у системі управління
молокопереробними підприємствами України”**

Результати, отримані при виконанні дисертаційної роботи Колібаби Олега Анатолійовича стосовно організаційно-методичних основ і практичних рекомендацій з удосконалення процесу контролю виробничих витрат в умовах ринкової економіки були апробовані в діяльності ТДВ “Рожищенський сирзавод”, а саме:

- запровадження і аналіз системи контрольних точок витрат шляхом групування витрат за технологічними процесами;
- методологія прийняття рішень щодо оптимізації обсягів виробництва продукції в умовах обмежених ресурсів і невизначеності за критерієм максимізації прибутку.

Використання розроблених рекомендацій дозволило вдосконалити процес внутрішнього контролю на ТДВ “Рожищенський сирзавод” в умовах ринкової економіки.

Головний бухгалтер



В.І. Федосюк

№ 943 від 20.11.2015р.

ДОВІДКА

Про впровадження результатів наукових досліджень
Колібаби Олега Анатолійовича з виконання
дисертаційної роботи на тему «Облік і аналіз виробничих витрат у
системі управління молокопереробними підприємствами України»

Результати, отримані Колібабою Олегом Анатолійовичем під час виконання дисертаційної роботи, щодо організації, методики і практичних рекомендацій з удосконалення процесу обліку і контролю виробничих витрат, були апробовані в діяльності ПрАТ «Галичина», а саме:

- створення підрозділу контролінгу для відслідковування зміни рівнів контрольних точок витрат на виробництві упродовж кварталу.
- рекомендації щодо застосування методології оптимізації обсягів виробництва продукції в умовах обмежених ресурсів.

Використання даних апробацій дозволило вдосконалювати процес відслідковування витратних процесів на ПрАТ «Галичина».

Гол. бухгалтер
посада



Васьків З.Є.
прізвище, ініціали



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE OF UKRAINE
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА
IVAN FRANKO NATIONAL UNIVERSITY OF LVIV

вул. Університетська, 1, м. Львів, 79000, Україна
тел./факс (032) 261-60-48, тел. 260-34-02
<http://www.lnu.edu.ua>, e-mail: lnu@lnu.edu.ua
Код ЗКПО 02070987 Державна Казначейська служба України
МФО 820172, р.р. 35225230001061
№ свідоцтва 17701483, ін. под. № 020709813029
Валютний рахунок № 26007006042 в Укресімбанку
м. Львова МФО 325718

1, Universytetska Str., Lviv, 79000, Ukraine
Phone/Fax: +38 (032) 261-60-48, 260-34-02
<http://www.lnu.edu.ua>, e-mail: lnu@lnu.edu.ua
Code ZKPO 02070987 State Treasury Service of Ukraine
MFO 820172, Settlement Acc. 35225230001061
Certificate No. 17701483, Tax IN020709813029
Foreign Currency Acc.No. 26007006042 in Lviv Branch of
Ukreximbank MFO 325718

№ 5535-Н від 30.11.2015р.

на № _____ від _____

Довідка

про впровадження результатів наукових досліджень

Колібаби Олега Анатолійовича з виконання дисертаційної роботи на тему

**«Облік і аналіз виробничих витрат у системі управління
молокопереробними підприємствами України»**

Результати дисертаційної роботи Колібаби Олега Анатолійовича «Облік і аналіз виробничих витрат у системі управління молокопереробними підприємствами України» використано при виконанні теми, що виконується в межах робочого часу викладачів, а також досліджень докторантів, аспірантів Львівського національного університету імені Івана Франка: «Розвиток обліку, аналізу і контролю в господарській системі України» (державний реєстраційний номер 0114U004776) на кафедрі обліку і аудиту у 2015 р.

Зокрема, Колібабою О.А. розроблено рекомендації щодо поглиблення управлінського підходу до обліку і аналізу виробничих витрат на молокопереробних підприємствах України та особливостей раціоналізації категорії виробничих витрат.

Проректор з наукової роботи
член-кореспондент НАН України,
професор



Р.С.Гладишевський



№ 150 від 27. 11. 2015 р.

Довідка

Про впровадження результатів наукових досліджень
Колібаби Олега Анатолійовича з виконання дисертаційної роботи
на тему
«Облік і аналіз виробничих витрат у системі управління
молокопереробними підприємствами України»

Результати дисертаційної роботи Колібаби Олега Анатолійовича «Облік і аналіз виробничих витрат у системі управління молокопереробними підприємствами України» використано у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка при викладанні дисциплін: «Управлінський облік», «Стратегічний аналіз і контролінг», «Аналіз господарської діяльності».

Декан економічного факультету _____

доц. Михайлишин Р.В.

Завідувач кафедри обліку та аудиту _____

проф. Ковалюк О.М.

