МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ
Тернопільська академія народного господарства

На правах рукопису

РОЖЕЛЮК Вікторія Миколаївна

636

УДК 657.471:631.1

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ПЕРЕРОБКУ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА (на прикладі молокопереробних підприємств Тернопільщини)

Спеціальність 08.06.04 - Бухгалтерський облік, аналіз і аудит

ДИСЕРТАЦІЯ
на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник - доктор економічних наук,
професор Олійник В.М.

ТЕРНОПІЛЬ - 1998

ЗМІСТ

ВСТУП 3

РОЗДІЛ 1

ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕРОБНОГО ВИРОБНИЦТВА І ОСНОВИ ПОБУДОВИ В НЬОМУ ОБЛІКУ ВИТРАТ 9

1.1. Загальна характеристика молокопереробного виробництва та завдання його обліку і контролю 9

1.2. Організаційно-технологічні особливості молокопереробного виробництва і їх вплив на побудову обліку та контролю витрат 18

1.3. Місце виробничого обліку в системі управління молокопереробним підприємством 31

Висновок до розділу 40

РОЗДІЛ 2

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПЕРЕРОБКУ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА 41

2.1. Класифікація витрат на переробку продукції тваринництва 41

2.2. Організація обліку прямих витрат 55

2.3. Організація обліку непрямих витрат молокопереробного виробництва 69

2.4. Зведений облік витрат на переробку продукції тваринництва з використанням ЕОМ 78

Висновок до розділу 86

РОЗДІЛ 3

УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ПЕРЕРОБКУ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА 87

3.1. Організація побудови управлінського контролю витрат 87

3.2. Методика проведення контролю витрат на молокопереробних підприємствах 104

Висновок до розділу 127

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ 128

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 137

ДОДАТКИ 155

ВСТУП

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

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

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

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

Проблема розвитку молокопереробних підприємств, облік і контроль витрат на переробку досить широко досліджена в працях вчених-економістів: Х.Андерсена, К.Друрі, Б.Нідзла, Д.Кондуелла, Валуєва Б.І., Герасимовича А.М., Гуцайлюка З.В., Кузьмінського А.М., Линника В.Г., Литвина Ю.Я., Сопка В.В., Стукова С.А., Чумаченка М.Г., Шатковської Л.С.

Шкарабана С.І. та ін. Однак, через зміни умов функціонування молокопереробного виробництва на сучасному етапі виникла необхідність додаткового наукового дослідження шляхів вирішення облікових проблем.

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

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

Нерозробленість перерахованих проблем і зумовили актуальність вибору теми дисертаційного дослідження.

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

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

Для досягнення поставленої мети вирішувалися такі завдання:

•вивчити тенденції економічних і соціальних передумов розвитку мо-

локопереробних підприємств у ринковій системі господарювання;

•обгрунтувати організаційно-технологічні процеси переробки молочної сировини та їх вплив на побудову обліку затрат;

•розкрити економічний зміст і обгрунтувати склад витрат, запропонувавши їх класифікацію у відповідності з новими умовами господарювання;

•обгрунтувати вибір об'єктів обліку витрат та пропозиції з удосконалення номенклатури статей затрат, шляхи поліпшення обліку використаних у процесі виробництва ресурсів та їх оцінки у відповідності з міжнародними стандартами обліку і звітності;

•виробити модель пошуку резервів підвищення ефективності використання матеріальних та трудових витрат для прийняття оптимальних управлінських рішень;

•запропонувати методику обчислення собівартості готової продукції молокопереробних підприємств і побудову реєстрів синтетичного та аналітичного обліку;

•систематизувати можливості використання нормативного методу обліку затрат у поєднанні із зарубіжними системами "Директ-костінг" та "Стандарт-кост" з метою контролю у молокопереробному виробництві;

•побудувати модель організації обліку витрат і обчислення собівартості молокопродуктів в умовах застосування ЕОМ;

•запропонувати систему постійних та гнучких бюджетів для порівняння стандартних показників з фактичними результатами, виявлення відхилень і прийняття рішень щодо їх усунення в майбутньому.

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

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

•теоретично обгрунтовані роль та особливості переробки сільськогосподарської сировини на молокопереробних підприємствах;

•визначено основні методи обліку та контролю, досліджено вплив технології та організації молокопереробного виробництва на побудову методологічних основ виробничого обліку і управлінського контролю витрат;

•конкретизовано номенклатуру статей витрат у молокопереробному виробництві, дано пропозиції щодо відповідності класифікації їх у ринковому середовищі;

•запропоновано методику оцінки використаних сировини та матеріалів відповідно до міжнародних стандартів обліку;

•розроблено модель пошуку резервів, підвищення ефективності використання матеріальних і трудових затрат з допомогою системи науково-обгрунтованих норм і нормативів;

•запропоновано форми первинних документів та реєстрів для обліку виробництва з врахування технологічних та організаційних особливостей переробки молока;

•розроблено методику зведеного обліку витрат і визначення собівартості молочної продукції, раціональної побудови реєстрів обліку виробництва при застосуванні ЕОМ;

•запропоновано модель внутрішнього контролю витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності через використання нормативного методу і зарубіжної системи "Директ-костинг", постійних та гнучких бюджетів відповідно до галузевих особливостей молокопереробної промисловості;

•визначено точку беззбитковості, яка забезпечує взаємозв'язок обсягів виробництва, виручки та прибутку на основі поділу витрат виробництва на постійні і змінні.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що в результаті теоретичних досліджень, а також вивчення системи управління

молокопереробних підприємств асоціації "Тернопільмолпром" вироблено конкретні рекомендації щодо методики обліку і контролю витрат, які можуть бути впроваджені у господарській діяльності підприємств молочної промисловості України, а також при розробці нормативних документів з обліку, аналізу і контролю.

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

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

Особистий внесок здобувача полягає у тому, що:

•досліджено критерії для обгрунтування складу статей витрат молокопереробного виробництва;

•запропоновано форми реєстрів первинного та зведеного обліку витрат на сировину й матеріали при переробці продукції тваринництва;

•уточнено методику і окремі положення внутрішнього контролю за формуванням собівартості молокопродуктів.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційної роботи відображені в доповідях на Херсонській науково-практичній конференції "Розвиток економічної науки в Україні та викладання економічних дисциплін" (м. Херсон, 25-26 вересня 1996 р.), на міжнародній науково-практичної конференції, присвяченій 25-річчю кафедри економічного аналізу і 30-річчю інституту обліку і аудиту (м. Тернопіль, 1996 р.), на міжнарод-

ній науково-практичній конференції "Інвестиційна діяльність в Україні - проблеми розвитку та регулювання" (м. Чернівці, 8-10 квітня 1997 р.), на міжвузівській науково-практичній конференції "Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах" (м. Львів, 15-16 травня 1997 р.).

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

Обсяг та структура роботи. Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури та додатків. Зміст викладено на 179 сторінках основного тексту. Розміщено 16 рисунків на 13 сторінках, 17 таблиць на 15 сторінках, 8 додатків на 28 сторінках, список літератури складається із 238 найменувань і займає 17 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕРОБНОГО ВИРОБНИЦТВА І ОСНОВИ ПОБУДОВИ В НЬОМУ ОБЛІКУ ВИТРАТ

1.1. Загальна характеристика молокопереробного виробництва та завдання його обліку і контролю

Молокопереробна промисловість є однією з пріоритетних і структуроформуючих ланок не лише агропромислового комплексу, а й народного господарства України в цілому. Це пояснюється тим, що продукція молокопереробного виробництва має значний експортний потенціал, працює на споживчий ринок і забезпечує швидкий обіг капіталу, значні надходження до бюджету, сприяє підвищенню зайнятості населення.

Незважаючи на першочергову значимість молокопереробної галузі, кризові явища перехідного періоду до ринку негативно вплинули на темпи її розвитку. Як свідчать статистичні дані за період з 1991 р., виробництво основних видів молочної продукції зазнало значного спаду (табл.1.1). З наведених даних спад виробництва відбувся за всіма основними видами молочної продукції, а саме: в 1996 р. порівняно з 1991 р. виробництво масла тваринного скоротилось по Україні на 214.4 тис. т, а по Тернопільській області - на 4.9 тис. т; по продукції з незбираного молока відповідно - на 4794 тис. т та 80.7 тис. т; по сирах жирних - на 102.6 тис. т та на 4.0 тис. т і т.д. У процентному співвідношенні спад виробництва масла тваринного за вищевказані роки становить по Україні на 56.9%, по Тернопільській області - 41.9%; по продукції з незбираного молока відповідно на 84% та 84.5%; по сирах жирних - 63.5% та 48.8% і т.д.

При цьому спад виробництва носить не структурний, а загальний характер і пояснюється перш за все підвищенням цін на енергетичні та водні ресурси, виробниче та технологічне обладнання, що в свою чергу вплинуло на зростання поточних витрат і зниження величини прибутку.

Таблиця 1.1

Виробництво найважливіших видів продукції підприємствами молочної промисловості по Україні та Тернопільській області, тис. т

Види продукції	1991		1993		1995		1996		1996 до 1991				1996 до 1995			
	Україна	Тернопільська обл.	Україна	Тернопільська обл.	Україна	Тернопільська обл.	Україна	Тернопільська обл.	Україна		Тернопільська обл.		Україна		Тернопільська обл.	
									+ , -	в %	+ , -	в %	+ , -	в %	+ , -	в %
Тваринне масло	376.4	11.7	311.8	9.7	221.9	8.9	162	6.8	-214.4	43.1	-4.9	58.1	59.9	73.0	-2.1	76.4
Продукція з незбираного молока	5709	95.5	2801	42.7	1293	20.5	915	14.8	-4794	16.0	-80.7	15.5	-378	70.8	-5.7	72.2
Жирні сири	161.5	8.2	101.8	4.9	73.5	4.6	58.9	4.2	-102.6	36.5	-4.0	51.2	-14.6	80.1	-0.4	91.3

В такій ситуації більшість молокопереробних підприємств залишились без власних оборотних засобів і опинилися за межею фінансової стабільності і платоспроможності.

Амортизація втратила в даний час властивість одного із важливих і надійних джерел інвестицій і не в змозі забезпечити навіть просте відтворення основних фондів.

Всі ці вищенаведені факти порушили систему грошового обігу, що призвело до зростання цін на молокопродукти, знизило ефективність переробного виробництва і стало причиною банкрутства багатьох молокопереробних підприємств.

Таким чином, втрата державою засобів впливу на систему управління аграрно-промисловим комплексом, непродумана концепція приватизації, постійний ріст цін на сировину і матеріали, великі процентні ставки на кредити, високий рівень оподаткування результатів господарської діяльності та інші фактори негативно вплинули на стан молокопереробного підкомплексу. Вітчизняний і зарубіжний досвід ринкової системи господарювання переконливо свідчить, що ефективність виробництва визначається не тільки і не скільки формою власності, розміром, скільки продуманою економічною та соціальною політикою в перехідний період.

Тому Кабінетом міністрів України розроблено проект національної програми розвитку сільського господарства на 1996-2005 рр., яка в свою чергу включає розробку заходів щодо виведення економіки країни з кризи і передбачає призупинення спаду агропромислового виробництва, гарантування продовольчої безпеки держави, досягнення раціональних норм споживання продуктів харчування на душу населення, визначення основних напрямків реформування економічних, соціальних та правових відносин в аграрній сфері, стабілізацію економічних та фінансових умов для здійснення відтворювального процесу в усіх галузях продовольчого комплексу, створення економічного механізму функціонування різних форм власності і господа-

рювання в період становлення ринкової економіки.

Виконання програми забезпечить в 2005 р. значний ріст споживання на душу населення продуктів харчування (табл.1.2), збільшення обсягів виробництва продукції харчової промисловості (в т.ч. молокопереробної - масла тваринного на 18.6% порівняно з 2000 р., сиру жирного на 76.2%; молока в 2.9 рази).

Таблиця 1.2

Виробництво продукції харчової промисловості (оптимальний варіант)

Види продукції	1990	1994	1995	1996	2000	2005	1995 в % до 1990	2000 в % до 1995	2005 в % до 2000
Масло тваринне, тис.т	444,1	248,5	195	195	307	364	43,9	157,4	118,6
Сир жирний, тис. т	183,3	103,7	64	70	105	185	34,8	164,1	176,2
Молоко сухе незбиране і сухі молочні суміші, тис. т	61,1	19,9	19	19	21	62	31,1	110,5	в 2,9 р.
В т.ч. для дитячого харчування	24,7	5,1	7	8	12	26	28,3	171,4	в 2,2 р.

Це вплине на рівень споживання продуктів харчування [142, с.9-11]. Як свідчать дані рис.1.1, споживання молока та молочних продуктів у 2000 році становитиме 368 кг на душу населення.

На нашу думку, успіх стабілізаційних процесів залежить, в першу чергу, від створення власної моделі реформування народного господарства країни, забезпечення його паливно-енергетичними ресурсами, здійснення структурної перебудови національної економіки, визначення вартості робочої сили, підвищення продуктивності праці, пошуку шляхів подальшого реформування відносин власності, створення функціональної моделі державного сектора економіки з посиленням ролі держави в процесі перебудови системи управління народним господарством.

Перехід молокопереробної галузі до ринкових відносин передбачає, в першу чергу, формування чіткої організаційної структури управління її підприємствами. Вона повинна забезпечити поєднання вертикальних та горизонтальних напрямків управління, всебічну їх взаємодію у розв'язанні продо-

вольчої проблеми.

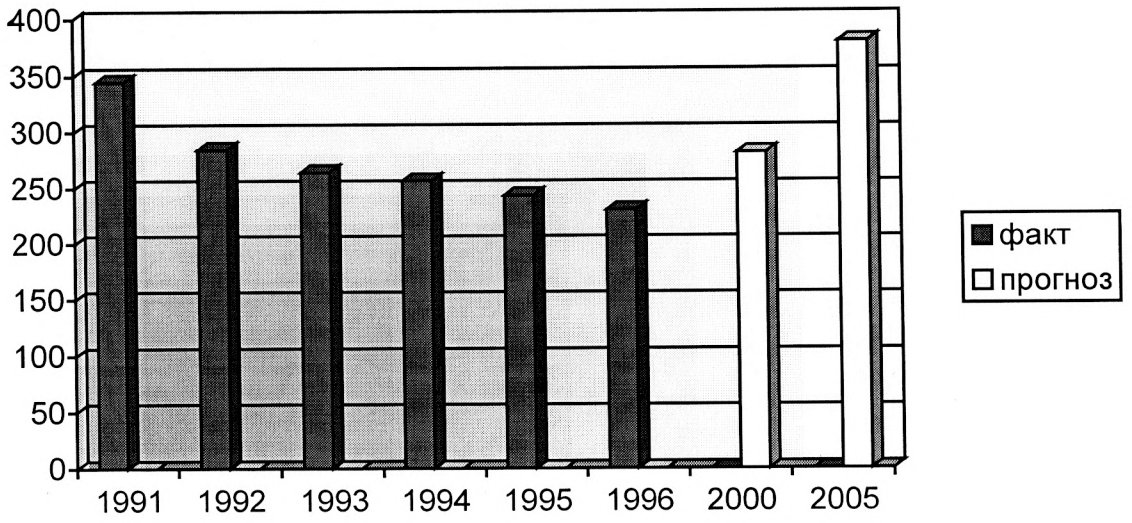


Рис. 1.1. Графік споживання молока і молокопродуктів (на душу населення по роках, кг) та прогноз до 2005 р.

Заслуговує на увагу питання реформування економічних відносин між молокопереробними заводами і виробниками сільськогосподарської продукції шляхом створення акціонерних товариств. Це пояснюється тим, що акціонерні товариства, по-перше, належать колективу власників - трудовому колективу молокопереробних заводів, фізичним і юридичним особам, які входять до складу акціонерів, виробникам сільськогосподарської сировини; по-друге, фізичні і юридичні особи, які входять до складу акціонерів, також використовують свої кошти як капітал; по-третє, коли акціонер стає працівником даного підприємства, він починає виконувати і роль власника, і роль працівника.

На даний момент, сільськогосподарським товаровиробникам належить від 10% до 40% акцій молокопереробних акціонерних товариств, що дає змогу поглиблювати міжгалузеву збалансованість інтересів різних сфер і галузей агропромислового виробництва.

Ще одним із пріоритетних напрямків розвитку молокопереробного підкомплексу є поліпшення якісних характеристик молочних продуктів, під-

вищення їх споживних властивостей за рахунок розширення масштабів фасування та пакування готової продукції із використанням сучасних пакувальних матеріалів та технологічного обладнання щодо здійснення пакування молокопродуктів, оскільки втрати від усушки при зберіганні і транспортуванні продуктів у запакованому вигляді скорочуються у 10-20 разів.

Отже, розвиток матеріально-технічної бази підприємств молокопереробної промисловості повинен здійснюватись на основі використання найновіших досягнень науки і техніки, за рахунок впровадження новітніх технологій щодо збільшення виробництва молочних продуктів тривалого зберігання, забезпечення повного використання для переробки вторинної сировини. На даний момент лише 34% знежиреного молока і маслянки використовується на потреби харчування, сироватки - лише 7%, решта - передається сільськогосподарським підприємствам для корму тварин.

Крім того, докорінного поліпшення і перебудови вимагає управління виробництвом на рівні конкретного молокопереробного заводу через стимулювання розвитку ініціативи і підприємництва, усунення монополізму та стимулювання конкурентоспроможності виробництва в ринковому середовищі, формування нової інформаційної системи даних для прийняття ефективних управлінських рішень.

Звідси випливає необхідність розробки обліково-нормативної бази, пристосованої до ринкових умов та світових стандартів. Важливу роль при цьому відіграє інформаційна база фінансового та управлінського обліку, яка повністю відповідає ринковим умовам господарювання і покладена за основу побудови проекту Закону "Про бухгалтерський облік і звітність" та Плану рахунків.

Єдиної думки стосовно даної проблеми в економічній літературі не існує. За пропозицією Бородкіна А.С., який підтримує думку Валуєва Б.І. та інших вітчизняних вчених, «... поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський неможливий ні теоретично, ні практично. Це пояснюється

тим, що він одночасно є і тим, і іншим» [28, С.44].

М.Г.Чумаченко з даного приводу підкреслює, що для успішного проведення реформи є вироблення власної концепції обліку, яка б відповідала національним інтересам держави і була орієнтована на вітчизняних виконавців реформи, тим самим вважаючи за необхідне використання як власного, так із зарубіжного досвіду реформування системи бухгалтерського обліку України [221, С.6].

Оскільки на даний момент Україна як повноправна держава вступає у світову ринкову систему господарювання, вихід із кризового стану неможливий без залучення іноземних інвестицій, ноу-хау, прогресивних технологій виробництва, що потребує відповідності вітчизняної облікової системи міжнародним стандартам обліку і звітності.

Отже, адаптація вітчизняного обліку до вимог ринкової економіки є довготривалим і складним процесом. Тому ми вважаємо, що вивчаючи зарубіжний досвід і запозичуючи із нього все корисне для нас, необхідно зберегти традиції існуючої облікової системи, розвивати і використовувати в практиці роботи молокопереробних підприємств ці положення облікової політики, які не могли розвиватися в умовах командно-адміністративної системи управління.

Не претендуючи на всестороннє розкриття даної проблеми спробуємо розглянути систему управління молокопереробними підприємствами у контексті фінансового та управлінського обліку.

Управління підприємством можна визначити як процес забезпечення ефективної діяльності всіх його виробничих підрозділів для досягнення головної мети - одержання максимального розміру прибутку.

З точки зору організації цього процесу, господарська діяльність здійснюється послідовно за такими етапами:

—постачання ресурсами;

—процес виробництва;

—процес реалізації.

Фінансовий облік стежить за діяльністю підприємства шляхом послідовного, суцільного, хронологічного і систематичного відображення всіх вищевказаних етапів виробництва з метою формування повної і достовірної фінансової інформації. Така форма управління і ведення обліку достатня при простому відтворенні в умовах необмеженої кількості ресурсів і стабільного попиту на продукцію та послуги підприємства. Але в умовах жорсткої конкуренції на ринку збуту готової продукції і при певному обмеженні ресурсів, що має в своєму розпорядженні конкретне підприємство, менеджери (управлінці різних рівнів) повинні приймати управлінські рішення в зворотному порядку - від збуту через виробництво до постачання за схемою:

—що сьогодні вигідно продати?

—як цей продукт виробити при мінімальних затратах?

—які конкретно ресурси і за якою ціною можна придбати?

Таку інформацію має подавати управлінський облік, спрямований на конкретного внутрішнього споживача з метою надання йому необхідної інформації для забезпечення контролю, прогнозування, вибору найбільш ефективних шляхів розвитку, і прийняття оперативних та оптимальних управлінських рішень. Оскільки управлінський облік призначений для внутрішнього користувача, він не обмежується ніякими зовнішніми законодавчими актами. Перелік показників, вимірників і форм звітності встановлюється адміністрацією підприємства.

Якщо розглядати реформування нашої системи обліку і можливість її адаптації до міжнародних стандартів з точки зору розвитку двох напрямків обліку - фінансового та управлінського, то можна зробити висновок, що система обліку в Україні на даному етапі є системою фінансового обліку. Що стосується управлінського обліку і дієвого внутрішнього контролю, то ці напрямки не мали в нас належного розвитку з об'єктивних причин. При командно-адміністративних методах управління бухгалтерський облік був повніс-

тю ізольований від системи економічного аналізу та планування, тому з розвитком ринкових відносин, необхідно повернути його визначальне завдання - одержання своєчасної, оперативної і відповідним чином оформленої інформації для потреб управління, адже така інформація є необхідним атрибутом розвитку конкурентоздатної ринкової економіки.

Таким чином, реформування обліку вимагає осмислення того, в якому напрямку повинні здійснюватися подальші перетворення на перспективу і які конкретно шляхи змогли б прискорити реформи.

Основними напрямками реформування системи бухгалтерського обліку, на нашу думку, повинні бути:

—розробка і прийняття національної концепції бухгалтерського обліку в ринковій економіці України;

—завершення формування ринкової моделі взаємозв'язку системи оподаткування і системи бухгалтерського обліку;

—впровадження дієвих процедур корегування бухгалтерської звітності стосовно до інфляційних процесів;

—прискорення процесу оновлення правил бухгалтерського обліку і встановлення системи контролю за їх дотриманням;

—забезпечення стабільності розвитку національної бухгалтерської системи;

—посилення ролі виробничих підрозділів в системі управління підприємств;

—забезпечення об'єктивності і оперативності облікових показників;

—досягнення прогресивного техніко-економічного рівня розвитку інформаційної системи.

Здійснення наведеного комплексу заходів повинно забезпечити успішне проходження реформи при умові, що недоліки та невідповідності в системі бухгалтерського обліку стосовно ринкового господарства будуть усуватись послідовно без порушення її цілісності. Такий підхід є найбільш при-

йнятний і продуктивний у сучасних українських умовах стосовно підприємств молочної промисловості, детальну характеристику якого розглянемо нижче.

1.2. Організаційно-технологічні особливості молокопереробного виробництва і їх вплив на побудову обліку та контролю витрат

Успішне функціонування молокопереробного підкомплексу в ринковій системі господарювання можливе за умови подальшого вдосконалення організації обліку і контролю виробничих витрат, які мають прямий вплив на формування кінцевої ціни готової продукції та одержання максимальної норми прибутку.

Особливого значення набувають питання обліку та контролю за витратами виробництва та визначення фактичної собівартості готових молокопродуктів, які перебувають в прямій залежності від організаційно-технологічних особливостей переробки молока. І чим більше вони відповідатимуть цим особливостям, тим ефективніше буде функціонувати молокопереробне підприємство в умовах ринкової конкуренції.

Нами визначено основні особливості молокопереробної галузі, які безпосередньо впливають на облік витрат виробництва, а саме:

—сезонні коливання надходження сільськогосподарської сировини, що негативно впливає на стан розрахунків з постачальниками та на обсяг випуску продукції;

—складність технології виробництва, яка в більшості випадків носить закритий характер без втручання людини і включає механічні, термічні, хімічні, мікробіологічні та інші процеси;

—наявність незначних залишків незавершеного виробництва;

—складність організаційної структури підприємства і присутність декількох виробництв (основних та обслуговуючих);

—наявність цехової і безцехової структури управління;

—використання технологічної і предметної спеціалізації при виготовленні молокопродуктів.

Вищевказані технологічні особливості визначають загальні напрямки впливу на побудову обліку витрат, зокрема:

—збір, обробку і відображення інформації про матеріальні, трудові та грошові витрати на виробництво і реалізацію продукції щодо конкретного виробничого підрозділу та підприємства в цілому;

—нагромадження і узагальнення інформації про затрати на виробництво продукції для оцінки діяльності підприємства за місяць, квартал, рік;

—забезпечення інформацією про затрати на виробництво одиниці продукції всіх рівнів управління при взаємодії таких функцій, як планування, організації, стимулювання, регулювання і контролю.

Розглянемо конкретніше вплив кожної із перерахованих вище особливостей. В зв'язку з великим обсягом інформації за базу дослідження вибрані молокопереробні заводи Тернопільщини, існуюча система їх управління та обліково-контрольна діяльність на сучасному етапі розвитку молокопереробної галузі.

На даний момент в Тернопільській області функціонує 514 господарств різних організаційних форм (селянські спілки, агрофірми, фермерські господарства), які безпосередньо виробляють основну сировину для виробництва молокопродуктів - молоко; 16 молокопереробних підприємств, з них 10 маслозаводів, 3 сирзаводи, 2 молокозаводи та завод сухого знежиреного молока. Крім того, на етапі формування ринкових відносин на селі в господарствах побудовано 85 молокопереробних цехів, які в більшості випадків не мають завершального технологічного процесу переробки молока.

Отже, молокопереробна галузь створена для організації виробництва молокопродуктів і забезпечення потреби в них споживачів. Виробництво основних видів молокопродукції в Тернопільській області відображено в

табл.1.3, А.1.

Таблиця 1.3

Виробництво основних видів молочних продуктів по асоціації молокопереробних підприємств Тернопільської області за 1995-96 рр.

Види продукції	Одиниці виміру	Виробництво		в % до 1995
		1995	1996	
Масло тваринне	т	6638	5333	80.3
в т.ч. давальницьке	т	635	596	93.8
Сир жирний - всього:	т	4569	4125	90.3
в т.ч. твердий	т	3501	3378	96.5
плавлений	т	1066	746	69.9
м'який	т	2	1	50.0
Продукція з незбираного молока	т	19444	13961	71.8
Нежирна продукція	т	3359	1975	58.8
Сухе знежирене молоко	т	1148	1162	101.2
Казеїн технічний	т	610	620	101.6
Сир знежирений	т	349	253	72.5
Молочний цукор-сирець	т	111	92	82.9
Морозиво	т	396	321	81.1
Закупки молока	тис. т	200.5	164.9	82.2
в т.ч. давальницьке	тис. т	16.5	19.3	117.0
Товарна продукція в порівняльних цінах на 1.01.96	тис. грн.	56312	47343	84.1

Слід відзначити, що молокопереробна галузь області здійснює глибоку переробку молока, включаючи вторинну сировину, до 700 тис. тонн на рік. Для підвищення конкурентоздатності молочних продуктів як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку, молочні заводи налагодили виробництво 84 різноманітних види молочних продуктів у 16 типах упаковки. З метою врахування зарубіжного досвіду стосовно виробництва знежиреної молочної продукції галузь освоїла 32 види молочних та кисломолочних продуктів з пониженим вмістом жиру і підвищеною енергетичною цінністю білка. Це дало змогу знизити їх ціну і дозволило нормалізувати вміст холестерину, який знаходиться в молочному жирі.

Всі вищевказані зміни асортименту молокопереробної продукції стали можливими за рахунок модернізації матеріально-технічної бази молокопереробних підприємств і підвищення їх виробничих потужностей. Про це свідчать дані табл.1.4.

Таблиця 1.4

Виробничі потужності молокопереробних підприємств Тернопільської області за зміну

№ п/п	Назва продукції	Виробничі потужності за 1 зміну
1	Масло тваринне, т	42
2	Плавлені сири, т	10.5
3	Тверді сири, т	5.4
4	Продукція з незбираного молока, т	105.0
5	Казеїн технічний, т	8.4
6	Молочний цукор сирець, т	2.5
7	Морозиво, т	12.0
8	Сухе знежирене молоко, т	5.0

Виробнича потужність підприємства - це максимальна кількість виробленої продукції певного асортименту за одиницю часу, тобто за зміну, при заданому технічному оснащенні, повному використанні обладнання і виробничих площ, впровадження передових технологій з організації господарських процесів. Слід відзначити, що виробничі потужності молокопереробних підприємств не є постійними величинами, а змінюються з року в рік або протягом року за рахунок впровадження нового обладнання, модернізації діючого, розширення виробничих площ, вдосконалення організації виробничого процесу, вибуття обладнання з різних причин. Отже, потужність є одним із важливих показників оцінки діяльності підприємства, на основі якого обгрунтовується виробнича програма обсягів переробки, відбувається пошук резервів з метою збільшення обсягів виробництва готової продукції.

Ще однією важливою особливістю молокопереробних підприємств є їх організаційна структура, яка істотно впливає на організацію обліку витрат за центрами затрат і центрами відповідальності. Вона включає в себе: цехи, відділи, що виконують певні технологічні та виробничі функції і сприяють збільшенню виробництва високоякісних молочних продуктів. Крім того, молочна промисловість, як і всі інші, має в своєму розпорядженні допоміжні виробництва, які обслуговують виробничий процес різними видами енергії (електроенергія, холод, вода, пара, стиснене повітря), таропакувальними матеріалами, транспортними засобами і проводять різні ремонтні роботи тех-

нологічного обладнання. Організаційно-виробнича структура молокопереробного підприємства відображена на рис.1.2.

Молокопереробна промисловість будучи однією з переробних галузей АПК, відноситься до таких, що перебувають в прямій залежності від сезонності надходження сировини та виробництва продукції. Така ситуація негативно впливає на рівномірне та повне завантаження виробничих потужностей, знижує продуктивність праці, змушує підприємства створювати додаткові холодильні установки та складські приміщення тощо.

Як свідчать маркетингові дослідження, виробництво молокопродуктів у зимовий період скорочується в 3-4 рази, що є однією з причин їх збитковості.

Пом`якшення впливу сезонного характеру виробництва залежить в першу чергу від рівня розвитку молочного скотарства та його кормової бази. Тому Програма ефективного розвитку молокопереробної галузі повинна включати в себе заходи щодо поліпшення породного складу великої рогатої худоби, підвищення його продуктивності, забезпечення збалансованості кормової бази, що прямо впливає на збільшення обсягів виробництва молока. Отже, подолання сезонності в молокопереробній промисловості - значний резерв росту ефективності виробництва за рахунок впровадження високопродуктивного холодильного обладнання, розширення асортименту продукції, яка виробляється в несезонний період, застосування комплексної переробки сировини та відходів виробництва.

Поряд із сезонністю молокопереробної промисловості істотний вплив на побудову обліку витрат здійснює характер сировини і сам процес переробки молока. Технологічний процес переробки молока в загальному вигляді представлений на рис.1.3.

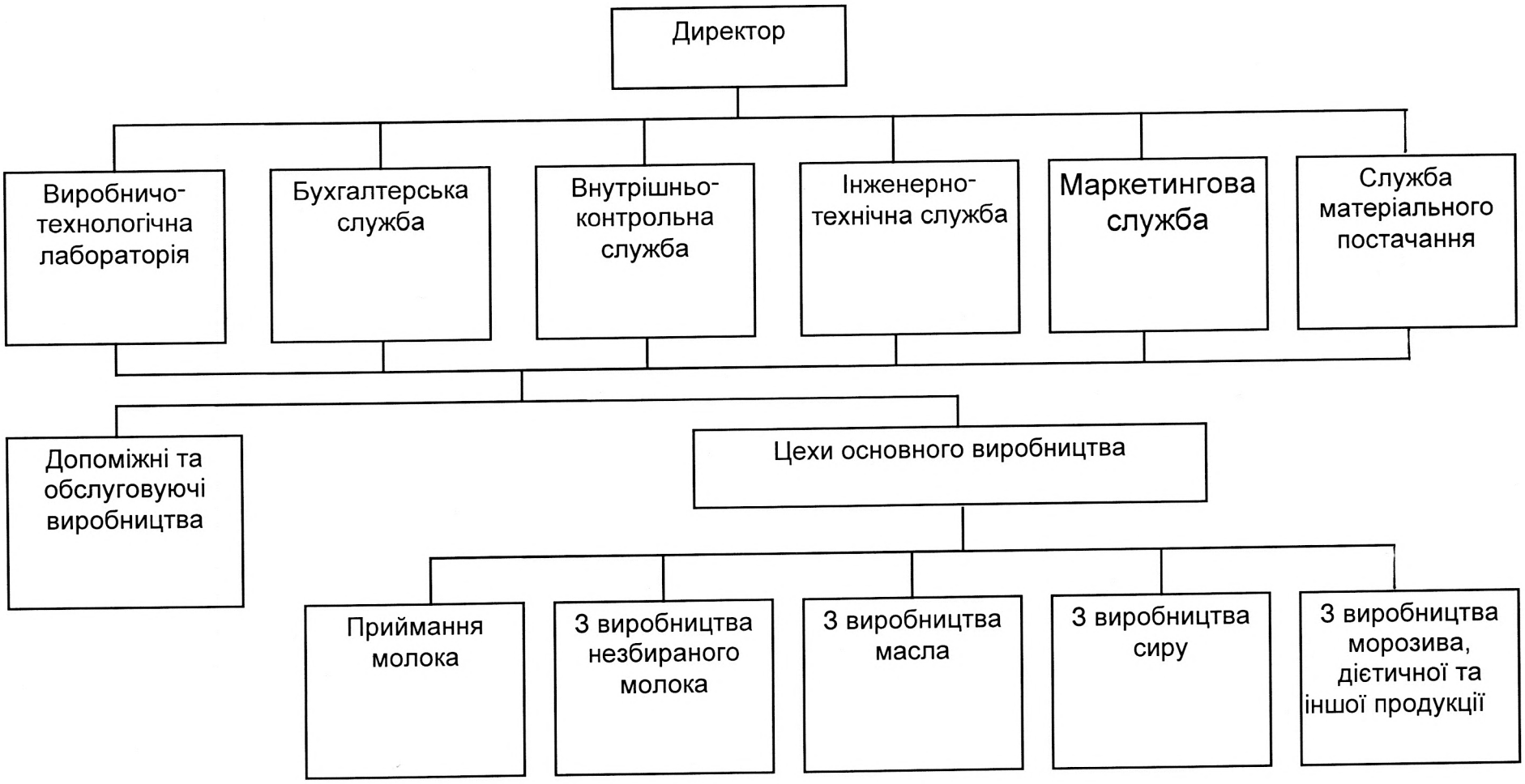


Рис. 1.2. Організаційно-виробнича структура молокопереробних підприємств.

Процес переробки включає в себе ряд основних операцій, які є загальними для всіх видів молокопродуктів. Оскільки кожен конкретний вид продукції має свої специфічні особливості виробництва, розглянемо їх детальніше.

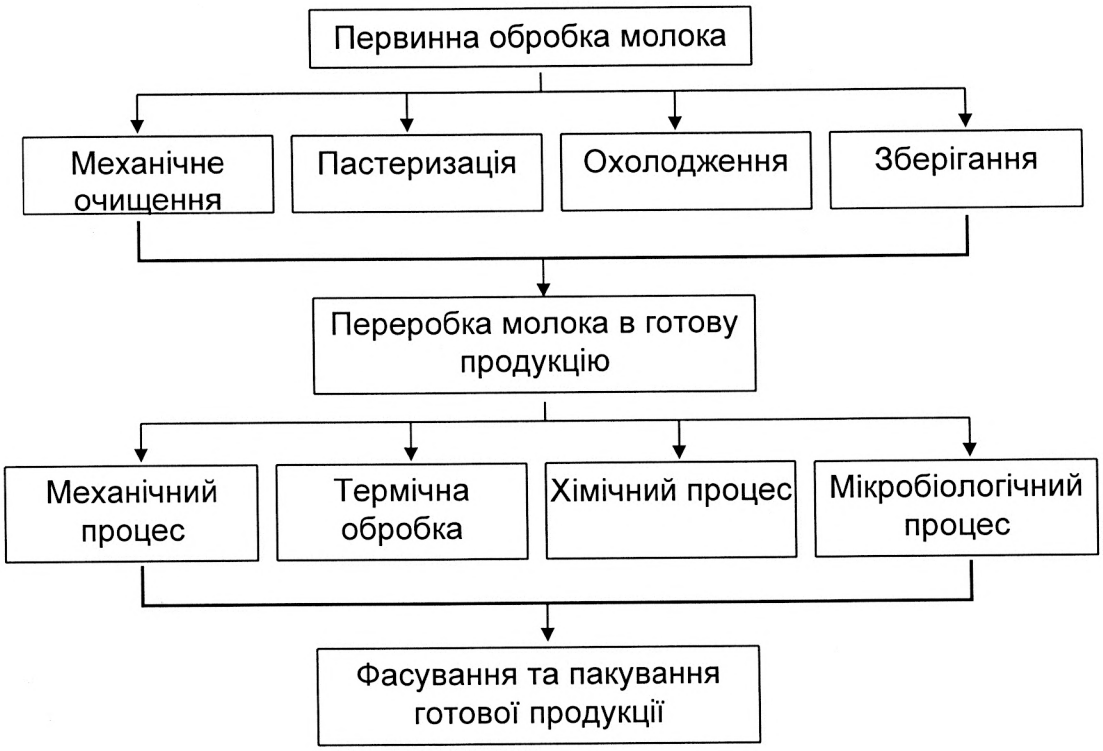


Рис. 1.3. Загальна схема технологічного процесу переробки молока.

З метою одержання високоякісних і придатних для тривалого зберігання молокопродуктів очищення молока проводиться під тиском в спеціальних молокоочисниках, що забезпечує часткове зниження в ньому шкідливих мікроорганізмів. Якщо його переробка або реалізація затримується з певних причин, молоко охолоджують, що стримує розвиток небажаних мікробіологічних процесів.

Пастеризоване молоко виготовляють шляхом обробки сирого молока з наступним охолодженням і розливом у тару. Воно повинно містити певний процент жиру (3.2%) і не менше 8.1% сухого знежиреного залишку.

Кисломолочні дієтичні продукти (кефір, ряжанка та ін.) виготовляються із пастеризованого молока шляхом сквашування його з чистими сортами

молочних бактерій. Всі кисломолочні продукти за характером сквашування молока поділяються на дві групи:

1) продукти, одержані в процесі молочнокислого бродіння (ряжанка, йогурт);

2) продукти, одержані в результаті молочнокислого і спиртового бродіння, до них відносяться кефір, кумис і т.д.

Кисломолочні продукти завдяки біохімічним процесам, які вони проходять при сквашуванні молока, мають ряд дієтичних властивостей. В даний час вони складають 40% від загального обсягу продукції з незбираного молока.

Найбільш поширеним способом механічної обробки молока є сепарування, в процесі якого одержують знежирене молоко і вершки. Результати сепарування оцінюються за кількістю жиру, що залишається в знежиреному молоці. Норми передбачають допустимий вміст жиру не більше 0.05%. На даний момент частина знежиреного молока передається для виробництва сухого молока, згущеного молока, а також для виробництва сиркової маси, сиру і т.д. Крім того, відповідно до встановлених норм знежирене молоко повертається здавальникам сировини.

Вершки, одержані від сепарування, охолоджують до низької температури і передають для подальшої переробки. Частину вершків, яка призначена для виробництва вершкового масла, підготовлюють до збивання шляхом її нормалізації, пастеризації, сквашування, дозрівання і підфарбовування. Для виготовлення масла використовують вершки певного проценту жирності. Якщо цей процент перевищує норму, вершки розбавляють незбираним або знежиреним молоком для доведення їх до встановленої норми.

На підприємствах, які не мають складів готової продукції, готова продукція з незбираного молока включається в товарну лише після її відвантаження, а невідвантажена продукція обліковується в залишках незавершеного виробництва. На інших підприємствах продукція із незбираного молока

вважається готовою у момент передачі її на склад.

Виробництво масла відбувається на поточних лініях за допомогою перетворення вершків із високим вмістом жиру або шляхом збивання вершків у виготовлювачах масла періодичної чи безперервної дії. Спосіб перетворення вершків у масло полягає в термомеханічній дії на них у спеціальних апаратах. При цьому охолодження і механічна обробка вершків із високим вмістом жиру може проводитись паралельно або послідовно.

Технологічний процес виробництва масла складається з таких операцій: приймання сировини, сортування, пастеризація, охолодження і дозрівання вершків, промивання, соління і обробка масла, фасування і пакування готової продукції.

Якість масла залежить в першу чергу не лише від жирності вершків, а й від правильної організації їх переробки, пастеризації, охолодження, дозрівання, повноти заповнення маслозбивача, швидкості його обертання, тривалості збивання вершків та ін.

В даний час технологією передбачено виробництво більше 500 видів сирів, які поділяються на сичужні та кисломолочні. Сичужні сири виробляють із молока, шляхом його згортання ферментами тваринного походження. Кисломолочні сири виробляються шляхом згортання молока за допомогою молочної кислоти, яка нагромаджується молочнокислими бактеріями. Плавлені сири виділяються в окрему групу, як перероблені.

Поряд з прийманням, очищенням і тепловою обробкою молока технологія виробництва сирів включає підготовку молока до згортання, сам процес згортання, розрізування і обробки згустку, формування і пресування сирної маси, соління, дозрівання і кінцевої обробки готової продукції. Ефективність виробництва сирів залежить від виду обладнання, яке використовується при його виробництві.

Жирний і знежирений сири включаються до складу готової продукції при виході з під преса, не зважаючи на те, що після того вони довгий час ви-

тримуються в камерах дозрівання, де змінюється не лише якість, а й вага. На розміри усушки в процесі дозрівання встановлюються спеціальні норми за конкретними видами готової продукції.

Слід відмітити також, що на даному етапі розвитку молочна промисловість використовує сучасне технологічне обладнання з автоматизованою системою контролю та управління, яка не допускає непродуктивних зупинок, нагромадження запасів напівфабрикатів, забезпечує безперервність виробничого циклу, зумовлюючи при цьому незначні залишки незавершеного виробництва в цехах. У зв`язку з тим відпадає необхідність відображати незавершене виробництво як в бухгалтерському обліку, так і в балансі.

Отже, переважання машинних та апаратних процесів, які займають найбільшу питому вагу в загальних затратах часу на виробництво, зумовлює застосування в молокопереробній промисловості переважно погодинної оплати праці, тим самим знижуючи питому вагу затрат праці в собівартості продукції.

Другою важливою характеристикою молокопереробного виробництва є те, що за характером дії на предмети праці досліджувана галузь визначається високою матеріаломісткістю. В структурі матеріальних затрат на виробництво молокопродуктів питома вага сировини і матеріалів становить 65-85% (Табл.Б.3-Б.4). Внаслідок цього підвищення ефективності даного виробництва в першу чергу пов`язане з економним витрачанням сировини і відповідно до раціональної побудови обліку за даною статтею, організацією дієвого контролю за дотриманням норм витрачання матеріалів та зберіганням матеріальних цінностей.

Не менш важливим фактором молокопереробного виробництва, який істотно впливає на собівартість, є наявність побічних продуктів і зворотних відходів (знежиреного молока, маслянки, сироватки тощо). Значна кількість відходів і побічних продуктів використовується в інших виробництвах, що вимагає точного їх обліку та правильної оцінки. Цей показник впливає не

лише на достовірність їх визначення, але й на ефективність використання ресурсів, забезпечення значної економії сировини.

За характером технології молокопереробне виробництво вважається попередільним, що визначає застосування попередільного методу обліку витрат, який використовується при виробництві однорідної за вихідним матеріалом продукції. Після кожного переділу одержують напівфабрикат, який може передаватись в наступні переділи для виготовлення масла або реалізовуватись, як кінцевий продукт. Облік витрат при цьому організовують за технологічними переділами (табл.1.5), де нами запропоновано ввести аналітичний облік витрат по таких переділах: первинна переробка молока, виробництво вершків, виробництво масла. І відповідно до цього встановлені об'єкти обліку витрат. Це дозволяє визначати собівартість напівфабрикатів і вести облік по місцях виникнення та центрах відповідальності, а залишки незавершеного виробництва на кінець місяця розподіляти на основі інвентаризації за плановою собівартістю відповідного переділу.

На основі узагальнення даних впливу технології та організації молокопереробного виробництва на побудову обліку і контролю витрат нами запропоновано здійснити виконання таких заходів:

—створення ресурсозберігаючих технологій виробництва масла, сиру та інших продуктів, які забезпечували б підвищення їх біологічних і споживних якостей, зниження витрат молочної сировини;

—пошук технічних і технологічних прийомів зниження витрат сировини і готової продукції за рахунок модернізації виробничих потужностей;

—використання найновіших досягнень науки і техніки для забезпечення комплексної переробки вторинної молочної сировини (знежиреного молока, маслянки, сироватки);

—пошук нових раціональних шляхів використання знежиреного молока і сироватки з метою ефективного витрачання ресурсів білка і жиру для виготовлення продуктів харчування;

Таблиця 1.5

Взаємозв'язок між фазами (переділами) переробки молока та його організаційно-технологічними особливостями

№ п/п	Фази (переділи) переробки молока	Об'єкт обліку	Перелік затрат	Аналітичний рахунок обліку затрат		Об'єкти калькуляції	Між чим розподіляються затрати	База розподілу
				фактично існує	пропонується			
1.	Первинна обробка молока	Молоко отримане від основного стада корів та корів на відгодівлі	Вартість молока плюс затрати на первинну переробку $З_0=В_т+З_п$	Переробка молока	Первинна переробка молока	Пастеризоване молоко	Між молоком, що використовується на споживання та молоком, що використовується на виробництво вершків	Пропорційно до кількості пастеризованого молока
2.	Переробка пастеризованого молока у вершки	Пастеризоване молоко	Вартість молока плюс затрати на первинну переробку плюс затрати на виробництво вершків $З_1=В_т+З_п+З_в$	Переробка молока	Виробництво вершків	Вершки	Між вершками, що використовуються на споживання та вершками, що використовуються на виробництво молока	Пропорційно до кількості вершків
3.	Переробка вершків в масло	Вершки	Затрати на виробництво вершків плюс затрати на виробництво масла $З_2=В_т+З_п+З_в+З_м$	Переробка молока	Виробництво масла	Масло	Між маслом, що використовується на внутрішнє споживання та маслом, що реалізується замовникам (покупцям)	Пропорційно до кількості масла

—вдосконалення партнерських відносин з господарствами-постачальниками сировини з метою створення стабільної сировинної зони, забезпечення виробничих потужностей;

—поліпшення використання основних фондів, матеріально-трудових ресурсів і на цій основі зниження собівартості готової продукції;

—нарощування експортного потенціалу молокопереробної промисловості області за рахунок вдосконалення виробничої інфраструктури, забезпечення підприємств сучасними таропакувальними матеріалами, проведення постійних маркетингових досліджень на внутрішньому та зовнішньому ринках;

—прискорення приватизації молочної галузі області через створення акціонерних товариств відкритого типу, що дасть змогу підвищити ефективність інвестицій фізичних осіб, швидко реагувати на попит ринку, підвищувати ефективність виробництва необхідної готової продукції та зацікавленість колективу власників у результатах своєї праці.

Таким чином, виконання вищевказаних напрямків розвитку молокопереробної галузі Тернопільської області залежить від раціонально побудованої системи виробничого обліку і контролю затрат, яка визначається специфікою молочної промисловості: типом і обсягами виробництва, особливостями технологічного процесу, характером виробленої продукції, її асортиментом відповідно до попиту та пропозиції на ринку, періодичністю надходження сировини, організаційною структурою підприємства та його спеціалізованих цехів.

Вищевказані напрями обліку витрат розглянемо детальніше в наступних розділах дослідження.

1.3. Місце виробничого обліку в системі управління молокопереробним підприємством

В умовах впровадження ефективних методів управління, при яких успішно можуть функціонувати лише рентабельні підприємства, облікова інформація стає головною передумовою ефективного господарювання, визначальним засобом управління економікою підприємства. Вона включає в себе фактичну інформацію про стан виробничих ресурсів, а також дані про вплив на фінансово-господарську діяльність підприємства з урахуванням кон'юнктури ринку, законодавчих обмежень, податкової політики держави і т.д.

Тому формування обліково-аналітичної інформації дає можливість адміністрації молокопереробних підприємств передбачати тенденції розвитку негативних і позитивних явищ у процесі вирішення поставлених виробничих завдань і запропонувати варіанти їх нейтралізації або подальшого розвитку, тобто вона складається з показників, що дозволяють оцінювати надійність вибраної стратегії і тактики.

Для виконання вищевказаних функцій облікова інформація повинна відповідати таким основним принципам, які визначають рівень їх корисності для потреб управління:

—адресність - виробнича інформація не може бути узагальнюючою, як інформація фінансового обліку, а повинна мати конкретних адресатів і відповідати рівню їх підготовки та рівню прийнятих ними рішень;

—оперативність - інформація повинна бути представлена в строки, які дозволяють приймати ефективне управлінське рішення, адже попередня інформація вже не може впливати на хід того чи іншого господарського процесу;

—достатність - інформація повинна бути достатньою для прийняття рішень відповідного рівня, але при цьому вона не може бути надлишковою і

відвертати увагу користувачів окремі моменти, які не відносяться до суті справи;

—аналітичність - інформація для управління мусить містити дані експрес-аналізу або давати можливості проведення аналізу з найменшими затратами;

—гнучкість та ініціативність, тобто із зміною зовнішніх факторів управління чи виробництва повинна мати місце можливість оперативної зміни обсягів та оцінки інформації;

—економічність - затрати щодо підготовки внутрішньої інформації не можуть перевищувати економічного ефекту від її використання.

Таким чином, у створенні такої інформаційної бази основну роль відіграє бухгалтерський облік, який є системою збору і обробки економічної інформації про факти господарської діяльності підприємства для прийняття різного роду рішень.

В загальному вигляді систему обліку можна розглянути у вигляді таких підсистем:

- основні засоби;
- матеріальні ресурси;
- праця і заробітна плата;
- витрати на виробництво і калькуляція собівартості продукції;
- готова продукція;
- грошові кошти і розрахунки;
- фінансові результати і фонди;
- капіталовкладення;
- забалансовий облік;
- звітність.

Однак, при переході до ринкової системи господарювання в галузі бухгалтерського обліку виникають проблеми його придатності до нових умов функціонування підприємств. Командно-адміністративна система

управління встановлювала єдині для всіх суб'єктів управління процедури та методику ведення обліку, внесення змін були поєднані з багатьма узгодженнями і затвердженням вищих законодавчих органів.

Такий стан справ не відповідає умовам вільного підприємництва, при яких бухгалтерський облік спрямований на задоволення потреб та інтересів конкретних підприємств.

Для вирішення цих завдань потрібно перш за все знати запити системи управління, тобто кому потрібна інформація, для яких цілей, в які строки, в яких формах її слід подавати, які методи і прийоми обробки інформації використовувати. В даний час у більшості випадків результати роботи підприємств стають відомі після закінчення звітного періоду, що дозволяє лише констатувати існуючу ситуацію замість оперативного втручання у виробничий процес. Дослідження інформаційних систем підприємства свідчить про те, що лише 50% необхідної економічної інформації використовується для потреб управління [55, С.30].

М.С.Пушкар, характеризуючи бухгалтерський облік, вважає, що основною метою його є: "Визначення обсягу облікової інформації і використання її як засобу управління господарською діяльністю підприємства". При цьому він акцентує свою увагу на тому, що "система інформації повинна відповідати наступним вимогам: мати в своєму розпорядженні мінімальний, але достатній обсяг інформації для здійснення управлінського впливу; мати достовірну інформацію на всіх стадіях руху. При цьому облік повинен запозичувати методи та прийоми з інших наук - економіки, математики, статистики. Використання цих прийомів забезпечує трансформацію традиційного обліку: з нього виділяється управлінський облік" [169, С.54].

Дослідження ряду вітчизняних та зарубіжних вчених показують, що в системі управлінського обліку важливим засобом оцінки результатів діяльності будь-якого підприємства, його виробничих підрозділів, виявлення економії всіх видів ресурсів, забезпечення контролю за витратами виробництва,

обгрунтування економічної ефективності управлінських рішень є облік виробничих витрат.

Вищевказану систему бухгалтерського обліку, яка здатна терміново надавати інформацію для прийняття обгрунтованих управлінських рішень і своєчасно втручатися у процеси виробничо-господарської діяльності, Стуков С.А. вважає більш правильно називати "виробничим обліком" [191, С.6].

Ми підтримуємо думку В.Б.Івашкевича, який дає таку характеристику виробничого обліку: "На промисловому підприємстві правильно організований облік витрат виробництва і реалізації продукції забезпечує визначення величини витрат за видами, місцями і об'єктами калькулювання. Об'єктами виробничого обліку є обсяг виготовленої продукції і затрати живої та уречевленої праці на її виробництво і реалізацію" [88, С.81].

Оскільки мета дослідження - проблеми обліку витрат на переробку молочної продукції цікавими з цього приводу є дослідження і публікації Зуділіна А.П., Сатубалдіна С.С., Стукова С.А., Чумаченка М.Г. стосовно зарубіжного досвіду ведення експлуатаційної (виробничої, калькуляційної) бухгалтерії в порівнянні з вітчизняною обліковою системою [83, 181, 191, 220].

Значна увага в цих роботах приділяється управлінському обліку країн з розвинутою ринковою інфраструктурою в порівнянні з внутрішньовиробничим обліком на вітчизняних підприємствах. По-перше, система управлінського обліку, як і виробничого, відображає внутрішні операції конкретного підприємства і забезпечує інформацією керівників або менеджерів, що несуть відповідальність за виконання певних управлінських рішень. Стуков С.А. визначає такі спільні риси вітчизняного виробничого та зарубіжного управлінського обліку:

—"наближення обліку до місць споживання виробничих ресурсів з метою контролю за їх раціональним витрачанням, чіткий розподіл між керівниками підрозділів відповідальності за раціональне витрачання ресурсів і впливу на фінансові результати;

—висока оперативність і аналітичність обліку, яка дозволяє приймати своєчасні обгрунтовані управлінські рішення, використовувати найсучаснішу обчислювальну техніку в обліку, аналізі та контролі для надання інформації керівникам всіх рівнів про процеси і результати виробничої діяльності" [191, С.6].

Одним з перших детальну характеристику управлінського обліку дав Чумаченко М.Г., який вказав, що "на відміну від обліку витрат в управлінському обліку наголос робиться на складання попередніх кошторисів затрат, на оперативне виявлення відхилень від кошторисів, на систематичний аналіз витрат виробництва і варіантів управлінських рішень на базі оцінки їх собівартості" [220, С.41].

На думку Сатубалдіна С.С.: "Управлінський облік має справу з класифікацією затрат, записом, нагромадженням інформації про собівартість за видами виробів і витратами, центрами відповідальності або центрами прибутку, складанням кошторисів і звітності про затрати і їх аналізом, підготовкою інформації керівництву для вибору оптимальних рішень" (181, с.62).

Безперечно, цікавими є завдання експлуатаційної (виробничої, калькуляційної) бухгалтерії, яку виділяє Зуділін А.П., на капіталістичних підприємствах:

а) облік витрат за місцями їх виникнення і виробами;

б) виявлення відхилень фактичних витрат від стандартних або кошторисних;

в) оцінка залишків незавершеного виробництва;

г) визначення собівартості окремих видів продукції і результатів від їх реалізації;

д) облік запасів товарно-матеріальних цінностей [83, С.98].

Особливої уваги заслуговує і той момент, що інформація, яка нагромаджується, обробляється і систематизується виробничим обліком на підприємстві, не доступна для "аутсайдерів" і оберігається законом про комер-

ційну таємницю. Порядок реєстрації і обробки економічної інформації виробничої бухгалтерії, не зважаючи на існування загальних принципів і методів (наприклад, принципи класифікації затрат на виробництво, обліку витрат за центрами відповідальності), не регламентуються законодавством, а є внутрішньою і самостійною справою конкретного підприємства чи фірми. Слід відзначити позитивні зрушення в практиці обліку на вітчизняних підприємствах. Вони полягають в тому, що на даний момент підприємства самостійно розробляють методику і техніку виробничого обліку звітності і контролю у відповідності до виду підприємства, технологічних умов виробництва, визначають форми та методи узагальнення облікової інформації.

Отже, адміністрація молокопереробного підприємства вирішує самостійно як класифікувати затрати, на скільки деталізувати місця їх виникнення, центри відповідальності, центри прибутку, чи вести облік фактичних або стандартних витрат, повних або часткових. Різноманітність підприємств, яка визначається формою власності, економічними, юридичними, організаційними, технологічними, а також іншими особливостями, визначає наявність різних форм організації виробничого обліку.

Сучасний ринок вимагає, щоб бухгалтерія, з однієї сторони, своєчасно надавала управлінню об'єктивну інформацію про хід господарських процесів, а, з другої сторони, була б гнучкою при оцінці можливих затрат і результатів у випадку зміни політики управління або зовнішніх умов. В центрі уваги перебувають внутрішні процеси діяльності підприємства: рух затрат від одних підрозділів до інших, внутрішня звітність і її достовірність, оцінка діяльності різних рівнів управління, відповідальність за внутрішнє ціноутворення. Всі ці фактори сприяють підвищенню значимості виробничого обліку.

Однак, ототожнювати поняття управлінського обліку та виробничого, не зважаючи на подібність їх функцій на перший погляд і завдань, не слід. Оскільки Національна Асоціація Бухгалтерів США вважає, що управлінський облік - "... процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, об-

робки, передавання інформації про господарську діяльність, яка використовується в управлінні для планування, оцінки і контролю усередині організації і забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів (236,с.29).

Що стосується зарубіжних економістів, то Б.Нідлз, Х.Андерсон, Д.Колдуелл визначають "Бухгалтерський облік" як систему, яка вимірює, обробляє і передає інформацію, необхідну для прийняття рішень, і, в свою чергу, його поділяють на управлінський і фінансовий облік. Управлінський облік (management accounting) охоплює всі види облікової інформації, яка вимірюється, обробляється і передається для внутрішнього використання керівництвом. Фінансовий облік (financial accounting) охоплює облікову інформацію, що поряд з використанням її для внутрішніх потреб фірми, повідомляється тим користувачам, які знаходяться за межами підприємства [143, С.17].

До цієї ж думки приєднується і К.Друрі, виділяючи два напрямки обліку, відповідно до користувачів бухгалтерської інформації - внутрішніх та зовнішніх, управлінський та фінансовий облік, формулює визначення системи виробничого обліку на підприємстві, обгрунтовуючи його важливу роль в системі економічної інформації та відмінності стосовно управлінського обліку.

"В системі виробничого обліку визначаються виробничі затрати для оцінки вартості матеріально-виробничих запасів, що відповідає вимогам зовнішньої звітності, в той же час, завданням управлінського обліку є підготовка відповідальної фінансової інформації для посадових осіб усередині організації (підприємства), яка необхідна їм для прийняття правильних управлінських рішень" [66, С.27].

Таким чином, управлінський облік охоплює не лише фіксування минулих затрат і їх документальне відображення, а й робить інформаційне обгрунтування процесів прийняття управлінських рішень. В його сферу входять питання, пов'язані з економікою, управлінням, теорією, організацією,

психологією, математичними методами, технологією виробництва та іншими операціями ринкової системи господарювання. Управлінський облік досліджує всі фактори, які дозволяють зробити затрати ефективними і реально ними управляти.

Виробничий облік пов'язаний, як вже було відмічено, безпосередньо з процесами виробництва. Інформація, що нагромаджується, обробляється і систематизується в процесі виробничого обліку, призначена для внутрішнього користування в процесі планування, контролю та аналізу господарської діяльності, а також для оцінки раціонального використання наявних ресурсів на молокопереробних підприємствах.

Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновок, що поняття управлінського обліку значно ширше від виробничого, оскільки охоплює всі аспекти діяльності як підприємства в цілому, так і його виробничих підрозділів, використовуючи при цьому засоби і методи обробки економічної інформації, що не входять до компетенції виробничого обліку. Однак для більш повного розуміння взаємозв'язку управлінського та виробничого обліку слід взяти до уваги призначення фінансового обліку. З даного приводу немає єдиної думки серед вчених-економістів. Ряд економістів: М.Г.Чумаченко, С.С.Сатубалдін, Я.В.Соколов, відзначають рівноправне положення управлінського і фінансового обліку [220, С.23; 181, С.17; 183, С.93].

Узагальнюючи літературні джерела та практичний досвід діяльності підприємств в ринкових умовах, нами визначено основні елементи системи господарського обліку в Україні, кожен з яких має своє визначення, мету дослідження та користувачів (табл.1.6).

Таким чином, створення відповідних систем обліку (документів, реєстрів та процедур, що використовуються в процесі фінансово-господарської діяльності), є визначеною умовою реформування національної системи обліку в Україні.

Таблиця 1.6

Система господарського обліку

Вид обліку	Визначення видів обліку	Мета дослідження	Користувачі
Фінансовий	Сукупність правил та процедур, які забезпечують підготовку оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства та його фінансовий стан відповідно до правил законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку	Забезпечення достовірною інформацією про фінансовий стан підприємства та результати	Реальні та потенційні інвестори, банківські та інші кредитні установи, постачальники та інші кредитори і замовники, покупці і клієнти тощо.
Управлінський	Сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку та надання інформації для планування контролю, прийняття оптимальних рішень на різних рівнях управління підприємством	Підготовка інформації для різних функцій управління і прийняття оптимальних рішень на різних управлінських рівнях у середині підприємства	Керівництво підприємства і менеджери різних напрямків діяльності (фінансові, виробничі, маркетингові), керівники підрозділів (центрів відповідальності) підприємства, робітники, службовці підприємства
Виробничий	Система збирання даних про виробничі витрати для оцінки вартості запасів ТМЦ і продукції, про рух матеріальних запасів на підприємстві, обсяги виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг	Розподіл витрат за кожною окремою операцією або за кожним окремим продуктом, що переслідує мету науково-обгрунтованої оцінки запасів ТМЦ, визначення собівартості виробленої продукції, виконаних робіт чи наданих послуг і обчислення прибутку за різними видами діяльності.	Менеджери всіх виробничих підрозділів підприємства

Взаємозв'язок виробничого обліку з фінансовим та управлінським відобразимо на рис.1.4.

Отже, жоден з наведених видів обліку не може існувати відокремлено, тому, що кожен з них являє собою самостійну складову і надає інформацію для вирішення конкретних завдань, які сприяють прийняттю оптимальних управлінських рішень і здійсненню управлінського контролю за господарською діяльністю підприємств.

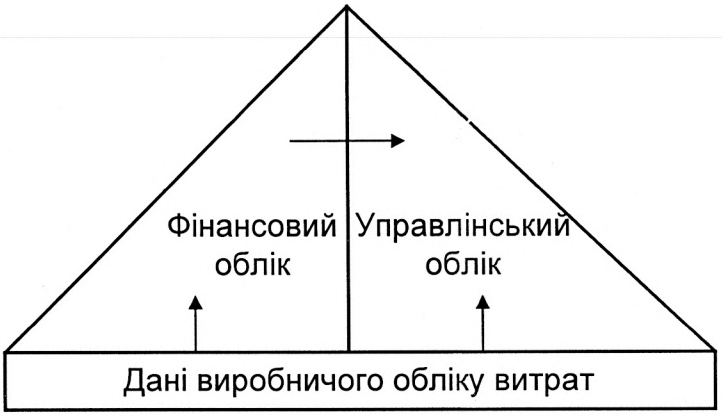


Рис. 1.4. Взаємозв'язок облікових систем на молокопереробному підприємстві.

Висновок до розділу

Викладений матеріал першого розділу дає змогу зробити наступні висновки і пропозиції:

1. Успішне функціонування молокопереробних підприємств у ринковій системі неможливе без раціонально побудованої інформаційної системи обліку та контролю витрат відповідно до національних традицій і міжнародних стандартів, оскільки прийняття оперативних і тактичних рішень з питань управління підприємством в умовах конкурентного середовища перебуває у прямій залежності від якісних характеристик облікової інформації.

2. Організаційно-технологічні особливості молокопереробного виробництва прямо впливають на побудову обліку і контролю витрат і визначають успіх кінцевих результатів діяльності.

3. Узагальнення наукових розробок вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів дало змогу сформулювати точку зору щодо самостійності виробничої бухгалтерії у системі господарського обліку і визначити загальні принципи її побудови на молокопереробних підприємствах: розмежування в обліку поточних витрат на виробництво, регламентування складу собівартості молокопродуктів та ін.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПЕРЕРОБКУ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА

2.1. Класифікація витрат на переробку продукції тваринництва

Процес виробництва є однією з найважливіших стадій кругообігу засобів молокопереробних підприємств. Під час даного процесу підприємство, використовуючи ресурси (матеріальні, трудові, фінансові), які знаходяться в його розпорядженні, формує собівартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг і в кінцевому випадку визначає фінансовий результат його роботи.

Необхідною умовою досягнення ефективних кінцевих результатів є правильна організація обліку витрат на виробництво, яка забезпечує дієвий контроль за використанням основних засобів, виробничих запасів та інших ресурсів, а також сприяє успішному функціонуванню підприємств у ринкових умовах, прийняття ними конкурентноздатних управлінських рішень. Адже недаремно в практиці роботи підприємств країн з ринковою економікою облік затрат та калькулювання собівартості продукції виділені в окрему систему управлінського, який переслідує мету забезпечувати адміністрацію, тобто внутрішніх користувачів необхідною інформацією для контролю за виробничою діяльністю і прийняття рішень за результатами цієї діяльності. До такої інформації в першу чергу можна віднести дані про затрати на виробництво, собівартість та рентабельність готової продукції.

На нашу думку, побудувати раціональну систему обліку та контролю затрат неможливо без визначення їх органічної структури та класифікації, яка дає можливість одержати сукупність об'єктивно існуючих групувань, що розкривають внутрішню структуру та процеси формування затрат і показують взаємозв'язки їх внутрішніх елементів.

За словами П.С.Безруких, під класифікацією затрат слід “розуміти зведення всієї різноманітності затрат підприємства в нечисельні і економічно обгрунтовані групи, які б включали окремі затрати, близькі між собою або однорідні по визначених ознаках” [16, С.62].

І.О.Белебеха з цього приводу пише, що ”класифікація витрат — необхідний науковий елемент пізнання всіх затрат, які мають місце на підприємстві і частині тих, що забезпечують створення продукції” [13, С.11].

Таким чином, класифікація затрат повинна відображати всі характерні ознаки, за якими відрізняються одні затрати від інших, розмежовувати їх за функціональним призначенням, відповідно з яким кожна сума затрат виконує певну функцію. В економічній літературі немає єдиної думки щодо кількості і складу ознак, за якими слід класифікувати витрати виробництва, відсутня єдина термінологія та ідентифікація ознак групування затрат. Така ситуація пояснюється різноманітністю внутрішньої структури затрат, що формують собівартість продукції.

Більшість авторів класифікують затрати за такими ознаками:

—за видами затрат;

—за їх відношенням до технологічного процесу;

—за характером і зв’язком з об’ємом виробництва;

—за способом включення до собівартості продукції;

—за участю у виробничому процесі;

—за доцільністю витрачання;

—щодо міри охоплення планом (нормуванням);

—за періодичністю виникнення (рис 2.1.).

Поряд з вказаними, в економічній літературі застосовується цілий ряд інших групувань, при яких кількість класифікаційних ознак досягає 30.

Кожна група затрат за певними класифікаційними ознаками має своє економічне обгрунтування і практичний зміст, при якому слід мати на увазі, що класифікація затрат виробництва для організації їх обліку і калькулюван-

ня собівартості продукції за одними ознаками має більш практичне значення, за іншими — менш практичне. Але, незважаючи на це, кожна з них має своє самостійне значення і не може бути замінена будь-якою іншою.



Рис. 2.1. Ознаки класифікації затрат.

В той же час використання різних систем класифікації призводить під час розрахунків до одержання різної собівартості одного і того ж виду продукції, при умові, що розмір затрат залишається незмінним. Це знижує роль калькулювання собівартості продукції, що в свою чергу зменшує ефективність прийнятих управлінських рішень.

На наш погляд, в умовах становлення ринкових відносин, класифікація повинна бути не тільки теоретично і методично обгрунтована, але й придатна для практичного її використання. Тільки тоді вона забезпечить правильний облік затрат на виробництво та реалізацію продукції, раціональну організацію калькулювання собівартості, підвищення ефективності виробництва.

Вивчивши різні точки зору вчених-економістів з питанн класифікації затрат виробництва, ми дійшли висновку, що нині діюча система групування затрат вимагає подальшого вдосконалення в умовах ринкових відносин.

Основою для глибокого пізнання господарських процесів, пов'язаних з формуванням і методикою визначення собівартості, служить групування затрат за економічними елементами і калькуляційними статтями. Маючи важливе теоретичне і практичне значення, дане групування знайшло своє відображення в багатьох авторів, а саме П.С.Безруких, В.А.Бєлобородової, А.Ш.Маргуліса, В.А.Радостовця та ін. [16, 52-103; 21, 54-61; 130; 9-13, 173, С.10-15]. "Поділ затрат за економічною ознакою, - за словами І.А.Ламикіна,- зумовлено тим, що процес праці, не залежно від будь-якої суспільної форми, складається із доцільної діяльності або самої праці та предметів, на які діє праця, і засобів праці, якими вони здійснюють свою діяльність" [114, С.11].

Склад затрат за елементами та статтями передбачений Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [199]. Витрати виробництва, що включаються в собівартість молокопродуктів (робіт, послуг), групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами: матеріальні витрати (без вар-

тості зворотних відходів), витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних фондів та нематеріальних активів, інші витрати.

Отже, економічний елемент - це первинний однорідний вид затрат на виробництво і реалізацію продукції, який на рівні підприємства неможливо розкласти на складові частини.

Поділ затрат за елементами необхідний для встановлення кошторисних і фактичних витрат на виробництво по підприємству в цілому, тобто він дозволяє вказати вид затрат не залежно від місця їх виникнення і напрямку. Така класифікація стосується системи фінансового обліку і не задовольняє внутрішні потреби системи управління підприємством.

Досліджуючи теорію і практику переробки продукції тваринництва, ми дійшли до висновку, що тільки при умові встановлення науково-обгрунтованої номенклатури статей затрат забезпечується висока аналітичність обліку затрат, можливість проведення дієвого і надійного контролю і виявлення резервів зниження собівартості та прийняття оптимальних управлінських рішень на всіх рівнях управління.

В економічній літературі не існує єдиного підходу до побудови ефективної номенклатури статей затрат.

Так, І.А.Басманов [14, С.7] і Д.У.Ураков [204, С.38] за основу побудови оптимальної номенклатури статей беруть перш за все принципи відповідальності технологічним особливостям виробництва, а І.М.Білий передбачає такі вимоги до побудови номенклатури калькуляційних статей:

- чітко розмежовувати елементні і комплексні статті затрат.

- кожна комплексна стаття повинна відображати послуги одного виду допоміжного виробництва або включати лише ті затрати, які мають однакове виробниче призначення.

- номенклатура статей затрат повинна відображати особливості організації і технології виробництва, а також забезпечувати калькулювання собі-

вартості продукції за економічно однорідними елементами [17, С.27].

Ми ж пропонуємо такі критерії до побудови номенклатури калькуляційних статей затрат на переробку продукції тваринництва:

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

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

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

4.Розмежування витрат основного і допоміжного виробництва.

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

6.Групування витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності.

Характеризуючи номенклатуру статей затрат, яка передбачена Типовим положенням, слід доповнити її такими статтями. Для підвищення раціонального використання таропакувальних матеріалів при переробці молока слід виділити їх в окрему статтю “Тара і пакувальні матеріали”.

Для кращого відображення витрат палива та електроенергії на технологічні цілі переробки, на нашу думку, доцільно буде відкрити дві статті: “Паливо на технологічні потреби”, “Електроенергія на технологічні потреби”.

Оскільки стаття “Загальнозаводські витрати” включає в себе як витрати на обслуговування та управління цехом, так і витрати на управління молокопереробним підприємством в цілому, тому правильним буде дану статтю розділити на дві “Загальновиробничі витрати” і ”Загальногосподарські витрати”.

Впровадження вищевказаних змін в номенклатуру статей затрат на

виробництво сприятиме:

—посиленню контролю за рівнем витрат виробництва;

—виявленню внутрішніх резервів підвищення ефективності переробного виробництва;

—поліпшенню якості облікової інформації про затрати, яка необхідна для всіх рівнів управління в умовах ринкових відносин;

—підвищенню точності та об'єктивності розробки нормативів витрат на переробку молока.

Дискусійною залишається на даний момент ознака класифікації витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності. Група авторів на чолі з Валуєвим Б.І. [37, С.203] вважає недоцільним вводити вищевказану ознаку класифікації витрат, пояснюючи це тим, що покладення відповідальності за витрати повинно здійснюватись в залежності від їх приналежності до різних стадій кругообігу засобів і видів діяльності та функціональної орієнтації підрозділів і окремих працівників.

Ми ж вважаємо за необхідне здійснювати класифікацію витрат за центрами відповідальності, адже в умовах ринкових відносин дане групування витрат забезпечує оперативний контроль за відповідними статтями прямих та непрямих витрат на окремих ділянках переробки молока.

Тому для управління затратами, контролю за використанням засобів підприємства і для визначення планової та фактичної собівартості одиниці продукції необхідно знати, які конкретно засоби та матеріали використовуються на виготовлення саме якої продукції, в яких саме виробничих підрозділах. Вказаним вимогам управлінського обліку відповідає групування затрат за калькуляційними статтями собівартості продукції. Кожна стаття відображає цільове економічне призначення затрат, їх зв'язок з процесом виробництва продукції, обслуговування обладнання, управління цехами і підприємствами. Перелік статей затрат, склад і методи розподілу за видами продукції, роботами та послугами визначаються вищевказаним Типовим положенням

[199]:

—сировина і матеріали;

—покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та їх організація;

—паливо та енергія на технологічні цілі;

—зворотні відходи (віднімаються);

—основна заробітна плата;

—додаткова заробітна плата;

—відрахування на соціальні заходи;

—витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції;

—відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення та інші спеціальні витрати;

—витрати на утримання та експлуатацію обладнання;

—загальновиробничі витрати;

—загальногосподарські витрати;

—витрати внаслідок технічного неминучого браку;

—супутня продукція (віднімається);

—інші виробничі витрати;

—позавиробничі (комерційні витрати).

Організовувати облік за статтями калькуляції значно складніше, ніж за економічними елементами. На його організацію впливає ряд факторів: характер виробленої продукції і технології на її виготовлення, спеціалізація та кооперування виробничих підрозділів, їх структура та внутрішні взаємозв'язки.

Таким чином, групування затрат за економічним змістом відповідає вимогам планування та контролю за ними, але не дає можливості одержувати повної інформації про затрати для прийняття ефективних управлінських рішень. Тому виникає необхідність поряд з існуючими класифікаціями шукати

нові підходи для групування затрат у відповідності з умовами ринку для підвищення ефективності управління з метою активного впливу на виробничі процеси.

В залежності від ролі затрат в процесі виробництва та реалізації продукції їх поділяють на виробничі та позавиробничі.

Під виробничими розуміють затрати, які мають місце в процесі виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг. Стосовно до молокопереробних підприємств, це будуть всі витрати по переробці молока.

Позавиробничі (комерційні) затрати пов'язані з реалізацією продукції, які разом з виробничою собівартістю створюють повну собівартість продукції.

Дискусійним на даний момент в літературі є питання групування затрат за технологічною ознакою. Вчені-економісти Литвин Ю.Я., Голов С.Ф., Єфіменко В.І., Сопко В.В. пропонують поділити затрати на основні та накладні [123, 51, 188].

На жаль, багато авторів змішують прямі затрати з непрямими, а непрямі — з накладними.

Технологічні (основні затрати) зумовлені, за визначенням В.І.Петрової, "безпосередньо процесами виробництва. До них відносяться витрати на сировину і матеріали, паливо та енергію на технологічні потреби, пов'язані з оплатою праці основних працівників, їх соціальним страхуванням.

Господарсько-управлінські (накладні) витрати пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва. До їх складу включають заробітну плату управлінського персоналу, відрахування на його соціальне страхування, утримання, амортизацію та поточний ремонт будівель, споруд і господарського інвентарю" [163, С.9-11].

Безперечно, що скорочення накладних витрат є важливою умовою підвищення ефективності виробництва, тому необхідно створити принципи

розмежування окремих видів затрат для визначення їх дійсної величини.

Щодо обсягу виробництва всі затрати поділяються на постійні (умовно-постійні) і змінні (умовно-змінні). До постійних відносяться затрати, величина яких не змінюється або слабо змінюється при змінах обсягів виробництва (наприклад, загальновиробничі та загальногосподарські).

На відміну від умовно-постійних до умовно-змінних відносяться затрати, відносний і абсолютний рівень яких змінюється при рості або скороченні обсягів виробництва. До таких статей затрат відносять витрачання сировини і матеріалів, палива та енергії на технологічні потреби, заробітної плати працівників виробництва та ін. Крім того, є витрати, величина яких змінюється залежно від зміни обсягів виробництва в меншій мірі. Прикладом можуть бути витрати на утримання та експлуатацію обладнання.

Слід відзначити, що поділ на змінні і постійні витрати в певній мірі умовний, оскільки в чистому вигляді вони не проявляються. Тому П.С.Безруких пропонує називати їх як умовно-постійні та умовно-змінні [15, С.196].

Необхідність поділу витрат на виробництво на змінні і постійні І.А.Ламикін обгрунтовує організацію нормативного обліку затрат і калькулювання собівартості продукції [114, С.16].

Досліджуючи дану групу затрат, нами встановлено, що при впровадженні нормативного методу обліку виникає необхідність класифікації затрат, виходячи із діючих норм затрат планового випуску продукції. Ця проблема достатньо обгрунтована в економічній літературі. Так, Ю.Я.Литвин вважає, що питання правильності обліку відхилень від діючих (поточних або планових) норм затрат і змінах за цими нормами є однією з основних умов впровадження нормативного методу обліку затрат на виробництво в сільськогосподарських підприємствах [121, С.12-14]. Він вказує, що "правильний вибір способів визначення відхилень від норм - одне з важливих завдань бухгалтера сільськогосподарського підприємства при нормативному методі об-

ліку витрат" [121, С.27-28]. З такими твердженнями погоджуються ряд авторів: Чернова А.В., Ящук Н.А. [219; 324].

Підсумовуючи вищесказане, в залежності від форм організації обліку за діючими нормами пропонуємо поділити затрати на нормовані та ненормовані з обов'язковим врахуванням відхилень від норм. Це сприятиме посиленню контрольних функцій обліку, забезпеченню надійної інформаційної бази для контролю затрат, підвищенню ефективності переробки продукції тваринництва.

Слід також відмітити, що змінні затрати, змінюючись в залежності від коливань обсягів виробництва, в свою чергу поділяються на пропорційні, прогресивні, дигресивні, регресивні, "стрибкоподібні", реманентні та гнучкі [191, С.140-141].

Пропорційні затрати змінюються в тій же залежності, що й обсяг виробництва. Прогресивними є затрати, зростання яких випереджає ріст обсягів виробництва. Наприклад, це може бути оплата праці робітників відрядно-прогресивній системі, витрачання сировини та матеріалів.

Дигресивними називають затрати, зростання яких помітно відстає від росту обсягів виробництва. Наприклад, затрати на технологічну енергію та паливо.

Регресивні затрати при зростанні обсягів виробництва знижуються. Чим більше випущено продукції, тим затрати менші в розрахунку на одиницю продукції.

Стрибкоподібні затрати характерні для випадків перегляду оптових цін на сировину і матеріали, комплектуючі вироби, тарифи на послуги виробничого характеру зі сторони і тарифні ставки по заробітній платі.

Такі зміни в більшості випадків разові і викликають стрибкоподібне підвищення або зниження затрат.

Прогресивні затрати, швидко зростаючи при збільшенні обсягів виробництва, набагато повільніше знижуються при його скороченні.

Гнучкі затрати ведуть себе по-різному при різних обсягах виробництва, виступаючи в окремих випадках як пропорційні, прогресивні або дигресивні.

На жаль, така класифікація затрат стосовно до виробництва не одержала широкого застосування.

За характером виробничі затрати поділяються на продуктивні та непродуктивні.

Продуктивні затрати випливають із потреб виробництва і враховують всі затрати, які передбачені кошторисами. До продуктивних витрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції і зростанням її вартості. відносять оплату праці робітників, зайнятих в сфері матеріального виробництва, включаючи оплату праці виробничо-технічного персоналу, а також спожиті засоби виробництва, куди входять і їх втрати в межах природних збитків.

Непродуктивні витрати, навпаки, не беруть участі у створенні вартості і нічого не додають до її збільшення. Це просто витрати по збереженню вже створеної вартості або по перетворенню її з однієї форми в іншу, а також понаднормовані втрати продукції і псування її якості.

В умовах ринку можливі також інші групування затрат. Як нам відомо, дані виробничого (управлінського) обліку використовуються для прийняття управлінських рішень. Така інформація в умовах вільного підприємництва і конкуренції сприяє вибору оптимальної альтернативи і на основі цього, затрати можна класифікувати на залежні (диференційні) і незалежні від управлінських рішень.

Диференційні затрати впливають на вибір оптимальних управлінських рішень. Незалежні затрати не впливають істотно на альтернативи прийняття рішень.

Як на нашу думку, на практиці важко класифікувати затрати за всіма ознаками одночасно, адже кожен із принципів класифікації затрат повинен бути в органічному взаємозв'язку з метою, яку переслідує.

Такий взаємозв'язок покажемо в табл.2.1.

Даний підхід відрізняється комплексністю і простотою при виборі класифікації залежно від поставленої мети і прийняття управлінських рішень.

За способом включення в собівартість всі затрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі - це затрати, які на основі первинних документів, де відображено здійснення господарських операцій, можна прямо віднести на відповідний вид виробленої продукції або наданих послуг.

Таблиця 2.1

Класифікація затрат у взаємозв'язку з переслідуваною метою

Мета	Ознака класифікації	Види затрат
Оцінка і аналіз господарської діяльності підприємства	1. За способом включення в собівартість продукції 2. За видами господарської діяльності	Прямі, непрямі; виробничі, комерційні; фінансово-управлінські змінні, постійні
Планування	3. Стосовно до обсягів виробництва 4. За економічним змістом 5. Стосовно до використання виробничих потужностей	елементи, статті залежні, незалежні
Контроль	6. Можливість встановлення над ними контролю 7. Порівняння фактичних і нормативних затрат	контрольовані, неконтрольовані фактичні нормативні
Прийняття управлінських рішень	8. Всі ознаки класифікації (в тому числі стосовно до прийнятих рішень)	залежні, незалежні

Непрямі затрати в момент їх здійснення не пов'язані з виробництвом конкретних видів продукції, а визначаються роботою обладнання або обслуговуванням виробничих підрозділів молокопереробних підприємств.

В зарубіжній практиці обліку виробничі затрати за їх відношенням до обсягу виробництва поділяються на постійні і змінні з однієї сторони, прямі і непрямі - з іншої. В результаті виділяються чотири типи затрат: прямі змінні, прямі постійні, непрямі змінні, непрямі постійні.

Поділ змінних затрат на прямі і непрямі дозволяє закордонним фірмам одержувати інформацію для прийняття наступних управлінських рішень: оптимізації виробничої програми за критерієм максимуму маржиналь-

ного доходу (різниця між виручкою від реалізації по підприємству в цілому і його виробничих підрозділах і прямими змінними витратами), ціноутворенні, виборі та заміні низькопродуктивного обладнання і технологічних ліній з переробки продукції.

Враховуючи ці два підходи до класифікації виробничих затрат за їх відношенням до обсягу виробництва і реалізації, а також те, що в практичній діяльності деякі затрати можуть змінювати своє місце в загальній структурі в залежності від змін в умовах діяльності підприємств, ми вважаємо за доцільне групувати їх за такими ознаками: прямі і непрямі змінні, прямі і непрямі постійні.

До прямих змінних витрат необхідно відносити: прямі матеріальні затрати і прямі витрати на оплату праці, а також відрахування на соціальні потреби.

До непрямих змінних витрат доцільно включити: допоміжні (експлуатаційні) матеріали, затрати на оплату праці обслуговуючих робітників і т.д. До прямих постійних витрат доцільно буде відносити лізингові та орендні платежі, витрати по амортизації технологічного обладнання щодо переробки продукції та інші витрати.

До прямих постійних затрат можна відносити: адміністративні накладні витрати, витрати щодо амортизації будівель переробних цехів та нематеріальних активів, збутові (комерційні) витрати, інші витрати.

Узагальнюючи практичний та теоретичний досвід класифікації затрат за різними ознаками і не претендуючи на всестороннє розкриття даної проблеми, рекомендуємо здійснювати класифікацію затрат при переробці продукції тваринництва на молокозаводах за основними функціями діяльності (рис.2.2).

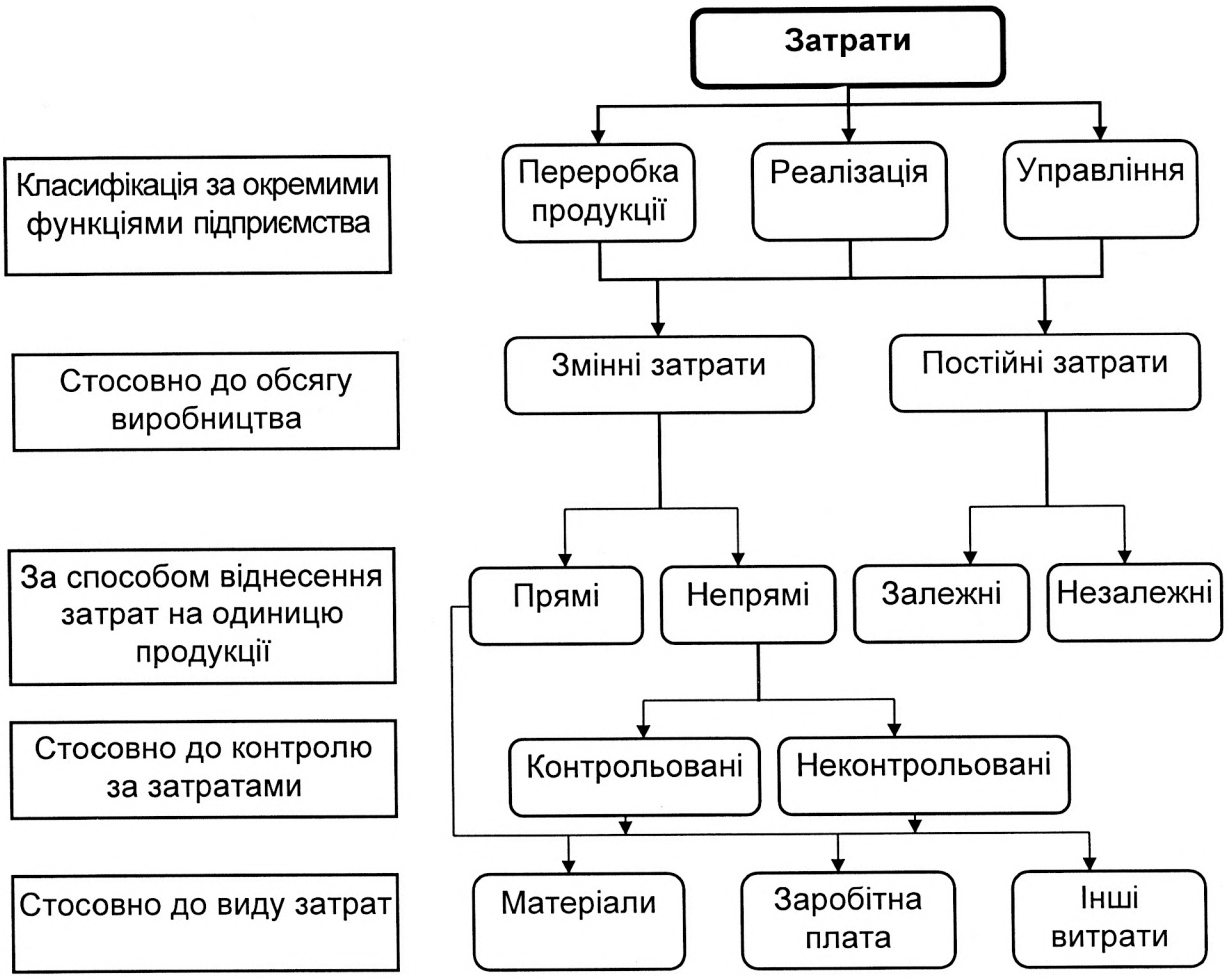


Рис. 2.2. Класифікація затрат відповідно з функціями підприємства.

Таким чином, запропонована класифікація виробничих затрат по переробці продукції тваринництва сприятиме збільшенню інформаційної ємності затрат, розширить їх аналітичні можливості, що в кінцевому випадку дозволить більш ефективно організовувати їх облік і контроль з метою оперативного визначення можливих змін реальних витрат при тих або інших умовах переробних виробництв.

2.1. Організація обліку прямих витрат

Головним напрямком розвитку виробничого обліку в умовах становлення ринкових відносин є підвищення його оперативності, аналітичності, орієнтація на прийняття економічно обгрунтованих та ефективних рішень в

даний час і на перспективу.

Виконання цих заходів є реально можливим при умові раціональної організації обліку витрат як прямих, так і непрямих, що складають собівартість виробленої продукції, котра є основою ринкової ціни реалізації готових молокопродуктів. Як свідчать дані структури собівартості товарної продукції асоціації молокопереробних підприємств Тернопільської області (табл.Б.3-Б.4), найбільшу питому вагу займають витрати на сировину та матеріали, яка становить від 65% до 85%. Тому підвищення ефективності переробки продукції тваринництва залежить в першу чергу від раціонального використання матеріальних та енергетичних ресурсів, зниження їх витрат на одиницю готових молокопродуктів при збереженні високих споживних якостей. Типове положення з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, галузева інструкція, якою понині користуються молокопереробні заводи Тернопільської області передбачає такі компоненти, які складають собівартість готової продукції: натуральне молоко, вершки для виробництва продукції незбираного молока, масла, сирів та інших виробів (199; 91). Крім того молокопереробні підприємства можуть одержувати від різних низових ланок (сепараторних пунктів, молокопереробних цехів) продукти переробки молока: вершки, топлене масло, масло-сирець, натуральний сир і т.д. Потреба в сировині та допоміжних матеріалах визначається у виробничій програмі підприємства (табл.2.2).

Основними матеріалами, які входять до складу готових виробів, є цукор, ізюм, какао, кава і т.д.

В молокопереробній промисловості допоміжними матеріалами є такі, які не є складовими готової продукції, а беруть участь при переробці, забезпечуючи нормальний технологічний процес. Це можуть бути: марля, фланель, ватні фільтри, виробничі хімікати, ферменти, дезінфікуючі та миючі засоби, пакувальні матеріали, тара одноразового використання.

Слід відзначити, що вартість матеріалів визначається за діючими ці-

нами і з врахуванням транспортно-заготівельних витрат і прямо відносяться на собівартість готової продукції за мінусом вартості зворотних відходів (за ціною їх можливого використання або реалізації).

Таблиця 2.2

Виробнича програма

Назва показників	Од. виміру	1997 рік			1996 р.	Темпи росту
		план	факт	%		
Товарна продукція в порівняльних цінах	тис.грн.	5410.0	4604.3	85.1	5358.7	85.9
Товарна продукція в діючих цінах	тис.грн.	х	5428.5	х	4028.8	134.7
Товари народного споживання	тис.грн.	х	6354.8	х	7339.6	86.6
Масло тваринне	т	448	341.1	76.1	478.6	71.3
в т.ч. селянське	т	418	341.1	81.6	446.7	76.4
шоколадне	т	30	-	-	31.9	-
з нього давальницьке	т	х	6.1	-	-	-
Сир жирний всього: в т.ч.	т	817	788.5	96.5	817.4	96.5
Степовий	т	542	441.5	81.5	464.1	95.1
Костромський	т	125	157.5	126.0	140.0	112.5
плавлений,	т	150	189.5	126.3	213.3	88.8
в т.ч. сир твердий давальницький	т	х	35.4	х	-	-
ЦМП всього:		1980	1493.1	75.4	1977.2	75.5
в т.ч. молоко 3.2% ваг.	т	13	11.8	90.8	31.4	37.6
Молоко 2.5% ваг.	т	15	0.2	1.3	30.6	0.6
Молоко 2.5% бут.	т	384	147.3	38.4	667.9	22.1
Молоко 2.5% пак.	т	475	568.9	119.8	105.3	540.3
Кефір 1% таллінський	т	62	40.8	65.8	55.7	73.2
Сметана 20% ваг.	т	200	145.9	72.9	209.2	69.7
Вершки 35%	т	2	0.9	45.0	1.2	75.0
Творог 9% ваг.	т	2	1.0	50.0	1.8	55.6
Творог (% фас.	т	7	5.1	72.8	7.4	68.9
Творог 18% ваг.	т	2	0.6	30.0	1.6	37.5
Творог 18% фас.	т	-	0.3	-	-	-
ЦМП розфасована	т	928	762.4	82.2	836.5	91.1
Нежирна продукція	т	540	385.4	71.4	748.4	51.5
в т.ч. творог о/б ваг.	т	14	6.5	46.4	11.1	58.6
Творог о/б фас.	т	50	36.7	73.4	79.1	46.4
Кефір о/б	т	60	61.4	102.3	71.9	85.4
Морозиво всього:	т	20	14.9	74.5	22.0	67.7
в т.ч. морозиво фас.	т	20	8.8	44.0	2.6	338.5
9. Казеїн технічний	т	20	13.0	65.0	24.3	53.5
10. Молочний цукор	т	53	46.0	86.8	48.6	94.7
11. Альбумінне молоко	т	560	499.1	89.1	528.8	94.4
12. Масло підсирне	т	4	7.1	177.5	8.1	87.7

На молокопереробних підприємствах до зворотних відходів відносяться знежирене молоко, маслянка і сироватка, які одержують при виробництві вершків, сиру, масла та інших видів молокопродуктів.

Як свідчить зарубіжний досвід, знежирене молоко, маслянка та сироватка зберігають багато поживних речовин і використовуються за кордоном для виготовлення найрізноманітніших видів дієтичних молокопродуктів.

Тому ми пропонуємо відносити їх до побічної продукції або до вторинних (молочних) ресурсів. адже і в нас значна частина знежиреного молока, маслянки та сироватки використовується в хлібопекарській, кондитерській та фармацевтичній промисловості. Певна кількість знежиреного молока передається сільськогосподарським підприємствам на кормові потреби, яку також можна відносити до побічної продукції молокопереробної промисловості.

Використання знежиреного молока і маслянки на потреби переробки оцінюється за ціною 10 грн. за тонну, а при поверненні здавальникам - по 30 грн. за тонну. Жирна сироватка відноситься на виробництво продукції по 9 грн., а знежирена - по 3 грн. за тонну.

Наявність зворотних відходів знижує собівартість вироблених молокопродуктів, що не показує реальної ситуації і зменшує реальну ціну молокопродуктів.

Надходження молока на молокопереробні заводи від сільськогосподарських підприємств різних форм власності та індивідуальних власників відбувається центровивозом або транспортом здавальників сировини. Нами розроблено приймальну квитанцію на закупівлю молока, яка найбільш повно відповідає сучасним вимогам ведення виробничого обліку з використанням ЕОМ (табл.В.1), де вказуються дані про фактичну вагу молока, його якісні параметри, показники фактичної жирності, кислотності, температури, сортність молока, а також фактична вага в перерахунку на базисну жирність, вартість сировини, сума транспортно-заготівельних витрат, сума податку на до-

дану вартість.

Підвищення оперативності економічної інформації стосовно надходження сировини залежить в першу чергу від організації системи управління з використанням електронно-обчислювальних машин, створенням автоматизованих робочих місць по надходженню сировини, що в кінцевому випадку забезпечить автоматизацію всіх господарських процесів постачання сировини та матеріалів, систематизацію даних про наявність і рух виробничих запасів, їх залишків.

Рух молока або вершків у процесі виробництва відображається у щоденному "Рапорті про виробництво готової продукції" у двох вимірниках: фактична вага і вага в перерахунку на базисну жирність (табл.Д.1).

Недоліком цього документа є те, що витрати сировини показуються в загальному, а не конкретно за видами продукції; фактичне витрачання сировини в рапорті визначається розрахунковим шляхом (інвентарним методом): до залишків молока або вершків на початок дня додають надходження за день і віднімають залишок на кінець дня. Такий облік знижує контроль за нормами витрачання сировини, правильністю списання її на виробництво конкретних видів продукції. Так само визначається вихід знежиреного молока, маслянки та сироватки, що не дає можливості визначати правильно обсяги їх оприбуткування.

Важливе значення в інформаційному відношенні має облік процесу відпуску сировини та матеріалів на виробництво. Нами запропоновано облік надходження та витрачання сировини на молокопереробних підприємствах відображати у відомості "Рух сировини за місяць" (табл.Е.1), де вказується залишки сировини на початок місяця, витрати на виробництво за видами молокопродуктів, залишки на кінець місяця, а також канали використання побічної продукції (перегону, маслянки, сироватки).

При командно-адміністративній системі управління головним завданням контролю за витратами була проблема кількісного раціонального їх ви-

трачання. Ціни протягом років були незмінними, оскільки інфляційних процесів як таких не було.

В умовах ринкової економіки однією з головних проблем обліку матеріалів є оцінка їх у відповідності з кон'юнктурою ринку. Ціни на сировину і матеріали відповідно до попиту і пропозиції коливаються то в сторону підвищення, то в сторону зниження під впливом різних факторів конкурентного середовища. Така ситуація ускладнює процес оцінки сировини і матеріалів, особливо при перспективному плануванні, складанні прогнозних бюджетів та інше.

З метою забезпечення точного визначення вартості матеріальних затрат в країнах з ринковою економікою використовуються складні і трудомісткі розрахунки оцінки матеріалів поточного обліку. З цією метою використовуються 13 методів оцінки з їх різновидами і модифікаціями [134, С.57]. Ці методи використовуються по-різному, залежно від динаміки цін і призводять до одержання неоднакових результатів.

Таким чином, в ринковій економіці величина прибутку залежить не лише від зусиль колективу, але і від методів та прийомів, які використовує обліковий працівник. Загальноприйнятим є порядок, за яким матеріальні цінності відображають на синтетичних рахунках за фактичною собівартістю їх придбання або плановою (нормативною) собівартістю.

В зв'язку з реформуванням національної системи бухгалтерського обліку у відповідності до міжнародних стандартів обліку та звітності визначення фактичної собівартості матеріальних ресурсів, які списуються на виробництво, дозволяється проводити за такими методами оцінки запасів:

—за середньою собівартістю;

—за собівартістю перших за часом придбання матеріалів (метод FIFO);

—за собівартістю останніх за часом придбання матеріалів (метод LIFO) та ін.

Розглянемо вищевказані методи оцінки на конкретному прикладі (табл.2.3, табл.2.4).

Таблиця 2.3

Дані про залишки, надходження та витрачання маслотари за жовтень 1997 р. по ВАТ "Шумський маслозавод"

Зміст операції	Дата	Кількість натуральну одиниць, ящиків	Ціна за одну натуральну одиницю, грн.	Вартість, грн.
Залишок на початок періоду	1.10.	87	0.91	79.17
Надходження (1)	3.10.	100	0.93	93.00
Витрачання (1)	5.10.	157		
Надходження (2)	6.10.	210	0.95	199.50
Надходження (3)	11.10.	190	1.00	190.00
Витрачання (2)	10.10.	86		
Витрачання (3)	19.10.	231		
Витрачання (4)	25.10.	64		
Залишок на кінець періоду	31.10.	49		

Таблиця 2.4

Оцінка списання маслотари на витрати виробництва по ВАТ "Шумський маслозавод" за жовтень 1997 р.

	Методи								
	Оцінка FIFO			Оцінка LIFO			Середньої вартості		
	кількість натуральних одиниць, ящ.	ціна за одиницю, грн.	вартість, грн.	кількість натуральних одиниць, ящ.	ціна за одиницю, грн.	вартість, грн.	кількість натуральних одиниць, ящ.	ціна за одиницю, грн.	вартість, грн.
Залишок на 01.10.96	87	0,91	79,17	87	0,91	79,17	87	0,91	79,17
Надходження									
1	100	0,93	93,00	100	0,93	93,00	100	0,93	93,00
2	210	0,95	199,50	210	0,95	199,50	210	0,95	199,50
3	190	1,00	190,00	190	1,00	190,00	190	1,00	190,00
Всього надійшло + залишок на початок періоду	587		561,67	587		561,67	587	0,9475	561,67
Витрачання	538		512,67	538		517,08	538	0,9475	509,755
Залишок на кінець періоду 31.10.97	49	1,00	49,00	49	0,91	44,59	49	0,9475	46,4275

Метод середньої собівартості є традиційним для нашої вітчизняної облікової практики. Він передбачає визначення середньої собівартості матеріалів діленням загальної суми матеріалів, що надійшли, на їхню кількість

(561.67:587=0.957 грн. за один ящик маслотари). На основі одержаного результату визначається вартісна величина залишку матеріалів на кінець місяця і величина списаних на виробництво матеріалів.

Суть методу FIFO полягає в тому, що сировина і матеріали, які надходять на склад в різний час і за певною ціною, при відпуску їх на виробництво, оцінюється по тими ж цінами і в тій же послідовності, за якою вони були одержані від постачальника.

Другий метод LIFO полягає в тому, що матеріали, які надійшли на склад останніми, відпускаються на виробництво продукції першими за ціною, яка склалася на них в даному періоді надходження. Потім списуються матеріали, які надходять в передостанньому періоді і т.д.

З даних таблиць видно, що собівартість списаних на виробництво матеріалів при однакових вихідних даних є максимальною за методом LIFO (517.08), меншою за методом середньої собівартості (514.87) та мінімальною за методом FIFO (512.67). Отже, метод списання матеріалів на видаток має безпосередній вплив на собівартість запасів товарно-матеріальних цінностей. За методом LIFO, як видно з даного прикладу, собівартість запасів зменшується, а за методом FIFO - збільшується.

Найбільш прийнятним в умовах перехідного періоду є метод LIFO, коли інфляційні процеси впливають на підвищення вартості матеріалів і відповідно на зниження прибутку, що є вигідним для молокопереробних підприємств при оподаткуванні в такій ситуації.

Оскільки молокопереробна галузь характеризується наявністю відповідних норм витрачання матеріалів, підвищення ефективності виробництва залежить в першу чергу від стану нормативної бази. Вона являє собою цілий комплекс прогресивних, науково-обгрунтованих, матеріальних, трудових та фінансових норм і нормативів, на яких базується розробка нормативних калькуляцій по виробництву конкретних видів продукції (масла, сиру, сметани і т.д.).

Розробка і впровадження науково-обгрунтованих норм та нормативів є необхідною умовою не лише підвищення ефективності виробництва, а й поліпшення функціонування всієї системи управління молокопереробним підприємством, тобто поліпшення якості нормативного планування та прогнозування, управлінського обліку і контролю за формуванням собівартості готової продукції.

В сучасних умовах на більшості молокопереробних заводів Тернопільської області використовуються застарілі норми виходу продукції і втрат сировини та матеріалів при їх переробці та зберіганні, а на деякі виробничо-господарські процеси, що відповідають умовам ринку, розроблені нормативи відсутні взагалі. Тому для своєчасного оновлення та внесення змін в нормативну базу молокопереробного підприємства необхідно встановити загальний для всіх порядок їх оформлення первинними документами, ведення обліку відхилень від норм затрат за місцями виникнення, причинами, винними особами, а також за конкретними видами готової продукції. Відхиленнями можуть бути перевитрати або економія при фактичних затратах із встановленими нормами використання сировини та матеріалів.

Така інформація дозволяє приймати обгрунтовані управлінські рішення, які переслідують мету усунення цих відхилень за рахунок удосконалення технології та організації виробництва.

Фактичне витрачання сировини та матеріалів, як вказувалося вище, визначається за формулою: до початкового залишку необхідно додати надходження і відняти кінцевий залишок. Інвентарний метод визначення фактичних витрат матеріалів виправдовує себе саме в харчових галузях промисловості, де має місце закритий безперервний технологічний процес і практично відсутнє незавершене виробництво.

Отже, при визначенні собівартості окремих видів молокопродуктів, вартість сировини і матеріалів відноситься за фактичною собівартістю, а напівфабрикати власного виробництва - за виробничою собівартістю. Зворотні

відходи, які по можливості використовуються на виробництво, оцінюються за вартістю сировини, а для реалізації - за можливими цінами реалізації.

Вартість витрачених на технологічні потреби палива, води, холоду відноситься також прямим шляхом, а де немає такої можливості, розподіляється пропорційно до нормативу витрат. Взаємозв'язок витрачання і придбання матеріалів на виробництво в системі рахунків зображено на рис.2.3.

Зупинимося тепер на такому важливому питанні як управління трудовими ресурсами, що є не менш важливим об'єктом виробничого обліку і вимагає завжди точних та оперативних даних.

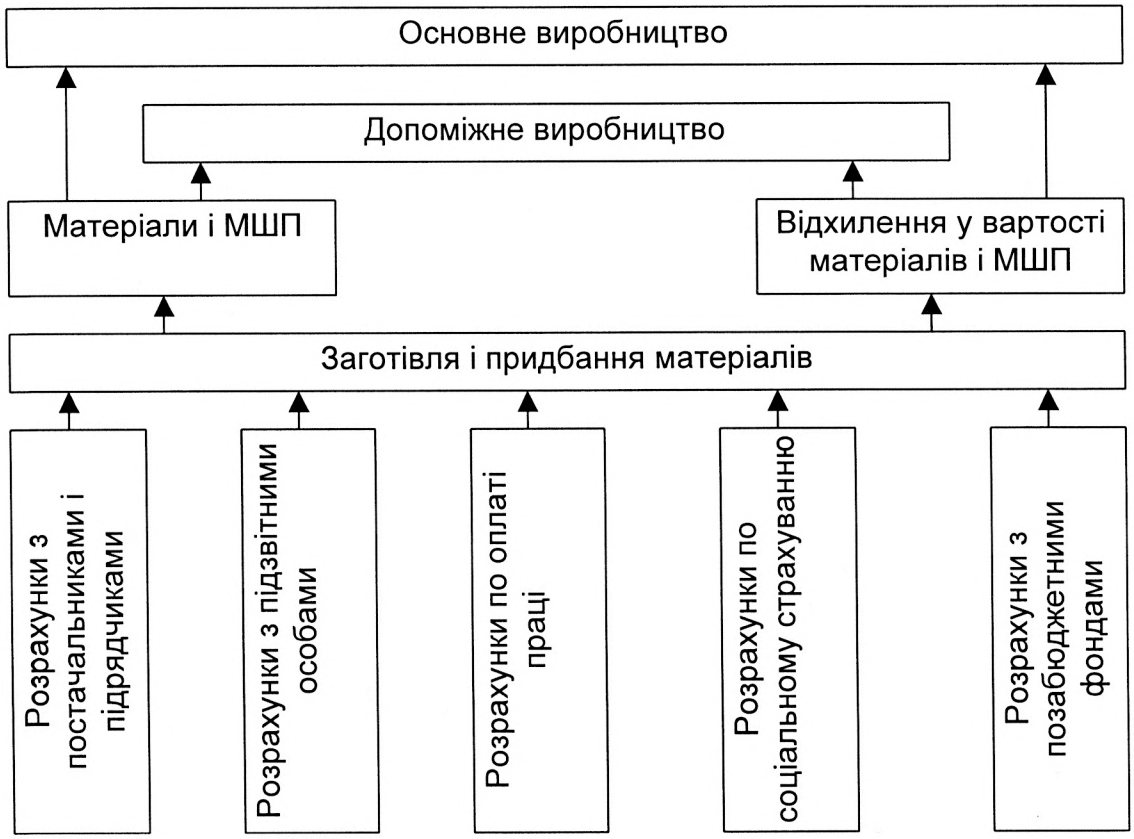


Рис. 2.3. Схема обліку витрат матеріалів у розрізі рахунків.

Управління працею і заробітною платою потребує такої облікової інформації як:

- відпрацьований і невідпрацьований час;
- продуктивність праці;

- система і форми оплати праці;
- ефективність організації праці;
- нормування праці;
- фонд заробітної плати і його використання структурними підрозділами;
- умови праці;
- системи преміювання і їх ефективність;
- трудомісткість продукції за відпрацьований час;
- трудомісткість продукції по заробітній платі;
- відхилення від норм заробітної плати;
- інші.

Вивчення досвіду країн з розвиненою ринковою економікою свідчить, що єдиної методики оцінки трудових ресурсів не існує. В більшості випадків оцінка трудових ресурсів здійснюється залежно від того, яку винагороду отримує кожен працівники, а також за сумою витрат на одержання освіти та ін.

Основними завданнями обліку трудових затрат є перш за все, забезпечення належних умов для ефективного використання трудових ресурсів; формування фонду оплати праці в прямій залежності від кінцевих результатів діяльності, впровадження прогресивних форм та систем оплати праці, які забезпечують високий рівень продуктивності праці, проведення контролю за раціональним витрачанням фонду оплати праці відповідно до чисельності та професійності працівників.

В молокопереробній промисловості дана стаття формується за рахунок заробітної плати виробничих працівників, які безпосередньо беруть участь у виробництві готової продукції. Це робітники, що зайняті на пастеризації, сепаруванні і охолодженні молока, виробництві масла, сиру і т.д.

Сума основної заробітної плати виробничих працівників складається з двох частин: заробітної плати відрядних працівників (яка визначається на

основі планових обсягів виробництва, норм часу і розцінок), а також заробітної плати погодинних працівників, сума якої визначається за нормативами, що розраховуються відповідно до переліку робочих місць, норм їх обслуговування, прогнозного обсягу виробництва і тарифних ставок.

При цьому обліковий працівник повинен враховувати різні додаткові виплати, премії, які передбачені законодавчими та нормативними актами.

Додаткова заробітна плата відображає витрати на виплату виробничим працівникам заробітку за додатково відпрацьований час, трудові успіхи та особливі умови праці.

Визначення витрат на оплату праці відбувається один раз в кінці місяця, що утруднює проведення процедур внутрішнього контролю з метою виявлення відхилень. На даному етапі потрібно розробляти нові системи та форми оплати праці, більш гнучкі, із щотижневим визначенням суми трудових затрат і одночасним списанням їх на рахунки бухгалтерського обліку. Взаємозв'язок витрат на оплату праці у розрізі рахунків зображено на рис.2.4.

В цілому організація обліку затрат на оплату праці залежить від системи оплати праці, вдосконалення технічного нормування праці, тарифних ставок, які використовуються у молокопереробному виробництві. Технічно обгрунтовані норми забезпечують правильне нарахування заробітної плати, її виплату у відповідності з наявними фактичними затратами праці основних та допоміжних працівників і їх кваліфікацією.

Дослідження молокопереробної галузі Тернопільської області дають змогу зробити висновок, що на молокопереробних заводах використовують погодинну та відрядну системи оплати праці. Погодинна система заробітної плати використовується там, де за характером роботи недоцільно переводити робітників на відрядну систему оплати (робота чергових слюсарів, наладчиків, контролерів якості сировини та готової продукції, а також робота, яка виконується на механізованому та автоматизованому обладнанні). У пого-

динній системі оплата праці в більшості випадків використовується погодинно-преміальна для робітників основного виробництва, а проста погодинна оплата для робітників допоміжних та обслуговуючих виробництв.



Рис. 2.4. Облік витрат на оплату праці в розрізі рахунків.

Відрядна система заробітної плати є стимулом збільшення виробництва продукції на встановленому рівні техніки та технології, коли не погіршується якість продукції або виконаних робіт, не виникає перевитрат матеріалів та порушення технології виробництва молочних продуктів.

Поряд з відрядною, в молочній промисловості набуває поширення відрядно-преміальна система, яка стимулює та зацікавлює виробничих працівників по підвищенню продуктивності праці, досягненню кращих кінцевих результатів роботи підприємства та збільшення прибутку від реалізації високоякісної готової продукції.

В управлінні трудовими ресурсами важливу роль відіграє нормування праці, яке на даний момент не відповідає ринковим методам господарювання.

Недоліки в нормуванні та обліку праці пояснюються закономірними процесами зрівнялівки, коли норми встановлювалися відповідно до середнього рівня заробітної плати на підприємстві. Тому перехід до ринку вимагає підвищення ефективності роботи молокопереробного підприємства, його структурних підрозділів, кожного конкретного товаровиробника. В такій ситуації необхідно переглянути застарілі норми витрат робочого часу, заробітної плати з метою оцінки їх якості, організувати і впровадити на всіх молокопереробних підприємствах управління трудовим потенціалом на основі науково-обгрунтованих норм та нормативів, відхилень від норм в розрізі місць виникнення їх, причин та винних осіб. Доцільним буде впровадження класифікаторів причин та винних осіб відхилень від норм, які б давали узагальнену інформацію щодо невідповідності встановлених норм про непродумані додаткові трудові затрати, які пов'язані з недосконалістю технологічного обладнання, матеріально-технічного постачання щодо ефективності оплати праці. Системи оплати праці, які використовуються у молокопереробному виробництві, безпосередньо впливають на їх документальне оформлення. Визначення оплати праці погодинним працівникам, службовцям та управлінському персоналу оформляється табелем, в якому містяться дані про відпрацьований час, їх посади та нарахована заробітна плата за певний період. При розрахунку заробітної плати відрядним працівникам поряд з Табелем обліку робочого часу використовуються різноманітні документи по обліку виробництва продукції (наряди, рапорти, маршрутні листи і т.д.).

Отже, поліпшення обліку витрат на оплату праці молокопереробні підприємства можуть досягти шляхом впровадження автоматизованої системи управління трудовими ресурсами. Перспективним буде впровадження безтабельного обліку робочого часу, створення автоматизованих робочих місць бухгалтера по обліку трудових витрат, що значно поліпшить оперативність та точність розрахунків і забезпечить підвищення продуктивності праці.

2.3. Організація обліку непрямих витрат молокопереробного виробництва

Ринок вимагає нових підходів до побудови системи управління виробництвом, яка б давала можливість молокопереробним підприємствам визначати ступінь ризику при зміні попиту на вироблення продукції, розраховувати конкурентоздатну ціну молокопродуктів, проводити альтернативний аналіз беззбитковості підприємства, обгрунтовувати прийняття оптимальних управлінських рішень для успішного проведення фінансово-господарської діяльності, з метою визначення собівартості, яка могла б забезпечити певний прибуток.

Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості за способом перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі і непрямі [199]. У вітчизняній методології обліку на сьогодні непрямим витратам, зокрема питанням їх розподілу приділяється особлива увага. Це пояснюється, перш за все, переходом України до ринкових відносин, які сприяють змінам обсягів виробництва молокопродуктів, завантаженням виробничих потужностей, що прямо впливає на варіації непрямих витрат на одиницю продукції і зростання їх питомої ваги у загальній сумі витрат виробництва.

Тому, вдосконалення організаційних форм виробничого обліку молокопереробних підприємств вимагає особливої уваги до питань обліку списання та розподілу непрямих витрат, до яких відносяться витрати на утримання та експлуатацію устаткування і витрати по управлінню виробництвом. Загальною характеристикою цих витрат є те, що вони розподіляються між окремими видами продукції непрямим шляхом і не співпадають з періодом її виготовлення.

Єдиного підходу до питань групування непрямих витрат в зарубіжних країнах немає. Проте, при поглибленому вивченні даної проблеми можна зробити висновок, що розбіжностей не так вже й багато. Це пояснюється перш за все тим, що діюче групування в кожній країні відображає їх належність як до витрат на утримання і експлуатацію машин та устаткування (накладні технологічні витрати), так і до управлінських витрат у розрізі різних рівнів управління підприємством. Таке групування в основному виправдало себе і навряд чи найближчим часом зміниться.

За об'єкти дослідження вибрано непрямі витрати, оскільки вони займають значну питому вагу в структурі собівартості готової продукції молокопереробних підприємств області і забезпечують необхідні умови успішного функціонування їх в ринковій системі господарювання (рис.2.5).

У процесі дослідження непрямих витрат нами було поставлено такі завдання:

—оцінка діючої практики вибору баз розподілу непрямих витрат;

—аналіз розподілу непрямих витрат на молокопереробних підприємствах області;

—виявлення можливостей та особливостей методів розподілу непрямих витрат, які використовуються;

—вироблення методики розподілу непрямих витрат для конкретного молокопереробного підприємства;

—визначення напрямків подальшого удосконалення методів розподілу непрямих витрат.



Рис. 2.5. Класифікація непрямих витрат.

Вибір оптимальних баз розподілу непрямих витрат є першочерговим завданням на підприємстві, успішне вирішення якого залежить від характеру його діяльності, зовнішніх та внутрішніх умов виробництва, тобто кон'юнктури ринкового середовища, попиту і пропозиції на молочні продукти, наявності нових високопродуктивних технологій по виробництву готової продукції. Значення такого вибору особливо зростає із прискоренням науково-технічного прогресу, який впливає на збільшення частки непрямих витрат у собівартості готової продукції. У структурі собівартості товарної продукції молокопереробних підприємств Тернопільщини за 1995-1996 рр. питома вага витрат на утримання та експлуатацію устаткування становить в середньому 2.6%, а загальнозаводських - 7.9% (табл.Б.3-Б.4).

У різних роботах з теорії та практики обліку витрат в залежності від галузевих особливостей наводиться більше 20 баз розподілу непрямих витрат між об'єктами калькулювання: основна заробітна плата робітників виробничої сфери; верстато-, машино-, нормо-години, які використовуються при розподілі витрат на утримання та експлуатацію устаткування; кількість продукції, обсяги виробництва та інші натуральні або вартісні показники.

Найбільш поширеною базою розподілу непрямих витрат на даний час в молокопереробній промисловості залишається заробітна плата основних виробничих працівників. Науково-обгрунтований аналіз становища цих питань показує, що застосування вказаної бази розподілу істотно знижує значення показників затрат на виробництво. Проте використання інших баз (коефіцієнтів машино-годин, кошторисних ставок і т.д.) вимагає додаткових витрат та детальних наукових пошуків та досліджень.

Розглянемо детальніше питання розподілу непрямих витрат за їх складовими. До витрат на утримання та експлуатацію устаткування на молокопереробних підприємствах відносять: заробітну плату допоміжних працівників, амортизацію машин та устаткування, витрати на ремонт, інструменти, спецодяг тощо.

Правильна організація їх обліку та методика розподілу сприяють підвищенню точності розрахунків собівартості продукції, робіт та послуг, а також забезпечують зростання прибутковості молокопереробного виробництва. Практика облікової роботи показує, що витрати на утримання та експлуатацію устаткування розподіляються пропорційно до таких баз розподілу:

—планового часу роботи устаткування;

—витрат часу щодо експлуатації робочого місця;

—фактичного часу роботи устаткування;

—витрат на обробку виробів та ін.

На даний момент багато вчених-економістів пропонують розподіляти вищевказані витрати пропорційно до нормативних (кошторисних ставок) цих витрат на одиницю продукції. Така база найбільш повно відповідає їх економічній суті, оскільки дає можливість правильно відносити витрати на конкретні види продукції.

Разом з тим, незважаючи на істотні переваги даної бази розподілу порівняно із заробітною платою виробничих працівників, для неї характерні і певні недоліки. Як вказує Безруких П.С. "розробка нормативних ставок - складна і трудомістка робота, адже багато підприємств не мають належного групування обладнання за його вартістю, складністю, потужністю та ін. показниками [16, С.215-216]. Ще один істотний недолік нормативних ставок пов'язується з появою нового технологічного обладнання, внаслідок чого норми та нормативи потрібно постійно переглядати.

Типовим положенням з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості передбачено проводити розподіл витрат на утримання і експлуатацію устаткування між конкретними видами продукції, виходячи з величини цих витрат за годину роботи устаткування і загальної тривалості його роботи. Для проведення цих розрахунків використовують кошторисні (нормативні) ставки, розраховані на підставі даних про кількість машино-годин роботи машин та обладнання [199, С.56].

Дослідження роботи молокопереробних підприємств свідчать, що на практиці дані витрати розподіляються пропорційно до основної заробітної плати виробничих працівників. Розглянемо це на прикладі розподілу непрямих витрат по ВАТ “Коропець” (табл.2.5). Такий розподіл є економічно вигідним тільки при виготовленні однорідної продукції з однаковим ступенем механізації, що не спостерігається в молокопереробній промисловості. Із даних таблиці можна зробити висновок про те, що розподіл витрат на утримання та експлуатацію устаткування пропорційно основній заробітній платі виробничих працівників веде до підвищення собівартості одних видів продукції та зниження інших.

Таблиця 2.5

Розподіл витрат на утримання і експлуатацію обладнання пропорційно заробітній платі виробничих працівників по ВАТ "Коропець" Підгаєцький маслосирзавод за IV квартал 1996 р.

№ п/п	Види продукції	Заробітна плата	Коефіцієнт розподілу	Витрати на утримання і експлуатацію обладнання
1	Сир "Костромський"	4,2		5,2
2	Сир "Костромський" (давальницький)	4,4		5
3	Масло селянське	0,5		0,5
4	Масло селянське (давальницьке)	0,2		0,3
5	Молоко 3.2%	0,2		0,2
6	Сметана 20%	0,3		0,3
7	Сир обезжирений	0,3		0,3
8	Перегін давальницький	0,01		0,01
9	Маслянка давальницька	0,008		0,01
10	Сироватка	0,3		0,3
	Всього по заводу	10,418	1,164	12,12

В процесі діяльності молокопереробних підприємств певні труднощі виникають при організації обліку, контролю та розподілу загальновиробничих і загальногосподарських витрат, оскільки велика кількість різноспрямовуючих факторів, що характеризують її взаємозв’язок з витратами структурних підрозділів і собівартістю окремих видів продукції, не дають можливості визначати єдину для всіх підприємств базу розподілу.

Узагальнення досліджень роботи молочних заводів області дає можливість зробити висновок, що, оскільки загальновиробничі і загальногосподарські витрати перебувають в прямій залежності від величини прямих змінних витрат, доцільним буде і розподіл проводити відповідно до них.

Більшість молокопереробних підприємств асоціації "Тернопільмолпром" мають безцехову структуру управління, де загальновиробничі витрати обліковуються у складі загальногосподарських, в перелік яких додатково вводять ряд статей по утриманню персоналу дільниць (цехів), підрозділів. Тому дану статтю називають "Загальнозаводські витрати".

В молокопереробній галузі вищевказані витрати розподіляються між окремими видами продукції пропорційно основній заробітній платі виробничих працівників та суми витрат на утримання і експлуатацію устаткування, що регламентується Типовим положенням [199] і галузевою інструкцією [91] молокопереробних підприємств. Розподіл непрямих витрат здійснено нами на прикладі ВАТ "Коропець" Підгаєцький маслосирзавод (табл.2.6.).

Таблиця 2.6

Розподіл загальногосподарських витрат пропорційно заробітній платі і витрат на утримання і експлуатацію обладнання по ВАТ "Коропець" Підгаєцький маслосирзавод за IV квартал 1996 р., тис. грн.

№ п/п	Види продукції	Заробітна плата	Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	Зарплата + витрати на утримання і експлуатацію обладнання	Коефіцієнт розподілу	Фактичні витрати
1	Сир "Костромський"	4,2	5,2	9,4		14,4
2	Сир "Костромський" (давальницький)	4,4	5	9,4		15,4
3	Масло селянське	0,5	0,5	1		1,6
4	Масло селянське(давальницьке)	0,2	0,3	0,5		0,8
5	Молоко 3.2%	0,2	0,2	0,4		0,6
6	Сметана 20%	0,3	0,3	0,6		1
7	Сир обезжирений	0,3	0,3	0,6		1
8	Перегін давальницький	0,01	0,01	0,02		0,04
9	Маслянка давальницька	0,008	0,01	0,018		0,03
10	Сироватка	0,3	0,3	0,6		0,9
	Всього по заводу	10,418	12,12	22,538	1,591	35,77

Такий розподіл відображає найважливіші фактори виробництва - людину і машину, стан яких найповніше впливає на природу виробництва молокопродуктів і рівень механізації цеху, а також становить значну питому вагу собівартості готової продукції. Тому, на нашу думку, доцільним буде непрямі витрати відносити за місцями виникнення та центрами відповідальності - автоматизованими та конвеєрними лініями, цехами, дільницями, допоміжними виробництвами та іншими підрозділами підприємства.

Як свідчить досвід роботи підприємств та фірм країн з розвинутою ринковою економікою, обгрунтування вибору методів розподілу непрямих витрат залежить від ряду факторів:

—характеру виробництва і структури молокопереробного підприємства, у відповідності з яким необхідно вирішувати питання про можливості прямого обліку цих витрат і віднесення їх за місцями виникнення та центрами відповідальності або шляхом непрямого розподілу, але з використанням баз, які тісно пов'язані з розподіленими витратами. Це дає можливість не лише правильно визначати собівартість окремих видів продукції, але і є визначальним моментом ринкового господарства;

—питомої ваги затрат, відповідно до якої значні величини витрат вимагають більш точного їх обліку та розподілу, а незначні, можуть бути розподілені спрощеним способом;

—відношення до обсягу виробництва у відповідності з яким окремі статті непрямих витрат можуть бути умовно-постійними та умовно-змінними. Це необхідно при виборі методики поточного обліку, бази розподілу та внутрішнього контролю. Крім того, при виборі методів розподілу необхідно враховувати однорідність та неоднорідність продукції, її матеріаломіcткість, фондоміcткість, трудоміcткість, рівень механізації і автоматизації виробничих процесів.

Нами запропоновано облік витрат з обслуговування та управління виробництвом здійснювати відповідно до визначених центрів затрат на моло-

копереробних підприємствах, згрупованих в табл.2.7.

Таблиця 2.7

Центри непрямих затрат молокопереробного підприємства

Витрати	Місце виникнення і центри відповідальності
витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування	робоче місце дільниця (бригада) цех (переділ)
загальногосподарські витрати	дільниця (бригада) цех (переділ) підприємство адміністрація

Отже, на основі вищевикладених матеріалів можна зробити такі висновки:

—по-перше, вітчизняна облікова наука завжди приділяла багато уваги питанням розподілу і списання непрямих витрат, однак це були в більшості випадків теоретичні дослідження, підтвердженні одиничними експериментами. Практичний бік цього питання залишається розробленим на низькому рівні;

—по-друге, незважаючи на наявність широкого спектру теоретичних розробок, молокопереробні підприємства використовують обмежений набір найпростіших методів та баз розподілу, що негативно впливає на точність визначення собівартості готових молокопродуктів;

—по-третє, велику користь на молокопереробних підприємствах може принести при розподілі непрямих витрат використання комплексних баз розподілу, які дозволяють деталізувати ці витрати за конкретними центрами виникнення та місцями відповідальності - цехами, дільницями, робочими місцями.

2.4. Зведений облік витрат на переробку продукції тваринництва з використанням ЕОМ

Завершальним етапом обліку витрат на переробку продукції тваринництва є їх зведений облік, який переслідує мету - узагальнити всі затрати, пов'язані з виробництвом різних видів молокопродуктів і підготовити дані для визначення їх собівартості. Незважаючи на першочергове значення даного напрямку дослідження, він і нині залишається недостатньо вивченим.

Узагальнивши літературні джерела, ми дійшли висновку, що зведений облік витрат є узагальненням їх в розрізі калькуляційних статей за видами виробленої продукції, виробничими підрозділами і по підприємству в цілому.

Побудова зведеного обліку витрат залежить в першу чергу від специфічних особливостей молокопереробної галузі: типу і структури виробництва, асортименту виробленої продукції, структури управління підприємством, особливостей технологічного процесу, а також методів обліку витрат на виробництво.

Дослідження облікової практики молокопереробних підприємств області показують, що тут в більшості випадків використовується безнапівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат, який не передбачає обліку переміщення напівфабрикатів. Узагальнення даних витрат на виробництво здійснюється несистемним методом відображення частки всіх цехів, які брали участь у виготовленні молокопродукції. Витрати за місяць збираються на рахунку 20 "Основне виробництво", а вкінці місяця списуються з кредиту 20 рахунку на дебет 40 "Готова продукція".

Вибір безнапівфабрикатного варіанту зведеного обліку обумовлюється перш за все тим, що він не перекручує собівартості конкретних видів молокопродуктів, оскільки їх основна складова (сировина і матеріали) зразу обліковується за окремими видами продукції, що значно полегшує точ-

ність та надійність розрахунків по даній групі витрат.

При даному методі зведеного обліку слід враховувати особливості незавершеного виробництва молокопереробної галузі, оцінка якого ведеться по кожному цеху (переділу) за фактичною наявністю в процесі переробки сировини і матеріалів із виділенням витрат на переробку в окрему групу.

Обсяг незавершеного виробництва може регулюватись технічними і технологічними службами. На суму незавершеного виробництва впливає обсяг і ритмічність випуску продукції, ступінь виконання виробничої програми окремими цехами, тривалість робочого циклу (чим коротший цикл, тим менший обсяг незавершеного виробництва), наявність власних напівфабрикатів та покупних тощо.

Якщо процес формування незавершеного виробництва знаходиться поза контролем і аналізом, то його сума є нестабільною по місцях і може бути нижчою або вищою від встановлених нормативів. Відхилення від нормативу вносить дестабілізацію в нормальний хід виробничого процесу.

Взаємозв'язок зведеного обліку витрат в системі синтетичного та аналітичного обліку схематично зобразимо в табл.Ж.1.

Слід відзначити, що забезпечення ефективного та правильного відображення витрат в системі зведеного обліку є трудомістким процесом, формування якого залежить в першу чергу від вдосконалення інформаційної функції бухгалтерського обліку за рахунок автоматизації облікових процесів.

Вітчизняна та зарубіжна практика свідчать, що сучасним вимогам управління молокопереробним підприємствам найбільше відповідає створення децентралізованої форми використання обчислювальної техніки. Як зазначає Подольський В.І.: "Використання персональних ЕОМ дозволяє автоматизувати основні процеси за обліковою інформацією робить його роботу більш цікавою і комфортною, приводить до створення на базі ЕОМ автоматизованих робочих місць (АРМ) облікових працівників" [167, С.15].

Тому, на нашу думку, основним напрямком автоматизації вироб-

ничого обліку молокопереробних підприємств буде застосування АРМ облікових працівників на базі персональних ЕОМ з використанням програми "1С-Бухгалтерія" (табл.К), яка має широкі можливості стосовно ведення синтетичного і аналітичного обліку:

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

Новизна обліку затрат на виробництво в умовах інтегрованої обробки даних полягає в організації взаємопов'язаного обліку затрат за видами, місцями виникнення та центрами відповідальності. Впровадження у практику діяльності молокопереробних підприємств автоматизованої системи обліку витрат на виробництво вимагає довготривалої підготовчої роботи. Необхідно, перш за все, переглянути методику обліку затрат відповідно до попередільного методу обліку з елементами нормативного.

На молокопереробних підприємствах до складу нормативно-довідкової інформації входить норми витрачання сировини, основних, допоміжних матеріалів, тари; норми витрачання всіх видів палива, енергії, холоду і води на технологічні потреби; норми трудових затрат (нормативи часу і розцінки, тарифні ставки і розряди, чисельність працівників, продуктивність праці); виробнича програма і асортимент виробленої продукції; довідкові дані про причини відхилень та винних осіб.

Вищевказана інформація має бути правильно згрупована у автоматизованому режимі і представлена у вигляді єдиної бази даних бухгалтерського

обліку у відповідності до вимог АРМ бухгалтера обліку затрат на виробництво. Організація внутрікомп'ютерної інформації у вигляді бази даних дозволяє:

—створювати, зберігати, обробляти в ПЕОМ не тільки елементарні дані, але й їх складні структури;

—виключати дублювання даних, що сприяє оптимальному використанню ресурсів комп'ютера;

—знизити затрати на ведення і обслуговування інформаційної бази.

Робота з базами даних здійснюється за допомогою системи управління базами даних (СУБД), за допомогою якої створюються робочі файли відповідної структури, встановлюються взаємозв'язки між даними, здійснюється введення та коректування інформації у файлах, забезпечується можливість перегляду і видачі на друк необхідних даних.

Організація процесу обліку затрат на виробництво подається нами у вигляді схеми робочих місць (рис.2.6), яка відображає їх взаємодію під час реалізації облікових функцій.

Автоматизоване робоче місце облікового працівника представляє собою робоче місце спеціаліста, яке поряд з іншими засобами обладнане персональним комп'ютером разом з комплексом програм для автоматизованого виконання працівником функцій по збору та обробці економічної інформації. Ефективність АРМ бухгалтера забезпечується в основному за рахунок ліквідації проміжних ланок при обробці інформації і встановлення режиму "людина-машина", що підвищує ефективність виконання своїх функціональних обов'язків.

Застосування персональних ЕОМ дає можливість своєчасно здійснювати функції обліку та контролю, скоротити потоки і дублювання облікової інформації, забезпечити обробку даних безпосередньо в місцях виникнення первинної інформації про виробничо-фінансову діяльність підрозділів молокопереробного підприємства.

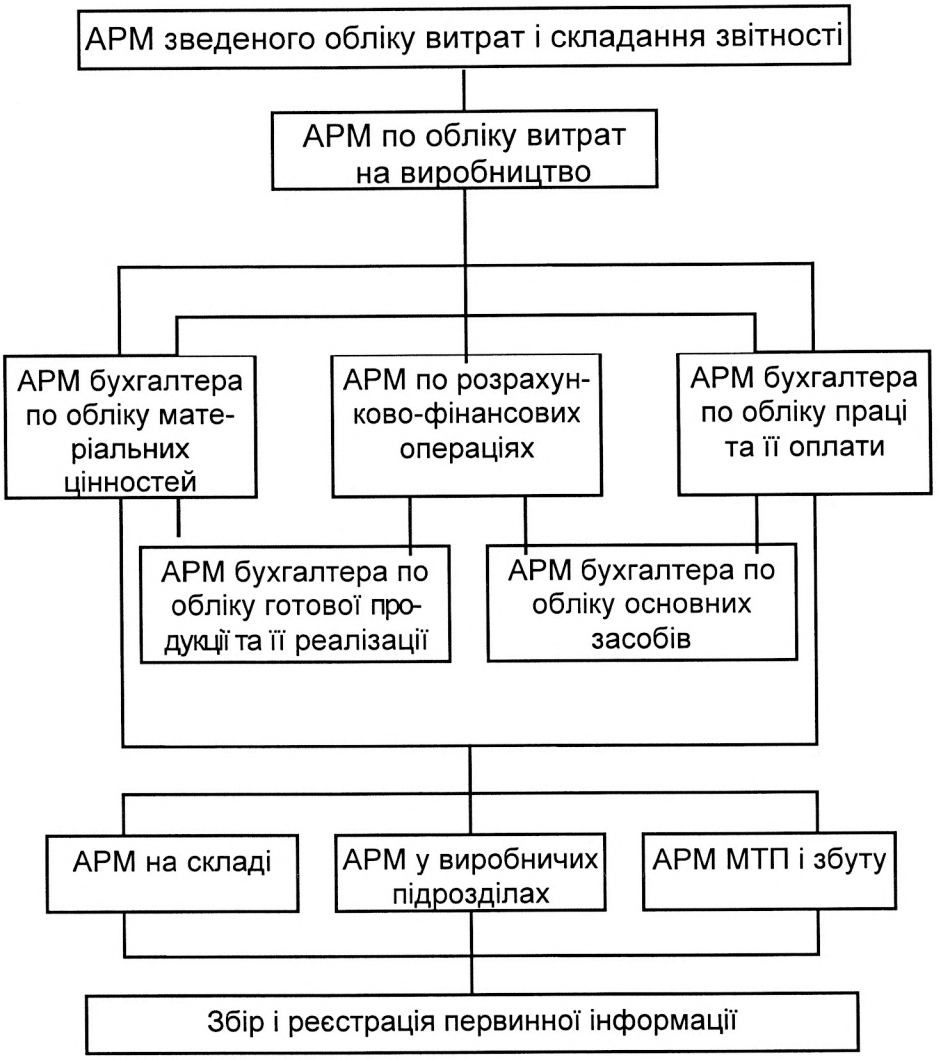


Рис. 2.6. Організація АРМ облікових працівників при автоматизації обліку.

Автоматизоване робоче місце повинно відповідати таким вимогам:

—своєчасне задоволення інформаційних і обчислювальних потреб спеціаліста;

—мінімальний час відповіді на запитання користувача;

—адаптація програмного забезпечення до рівня підготовки користувача і його професійних запитів;

—простота спілкування і освоєння прийомів роботи;

—можливість роботи в складі мережі ЕОМ.

Робота бухгалтера в умовах АРМ істотно відрізняється від звичайної механізації обліку. При використанні електронно-обчислювальних машин

бухгалтер на робочому місці виписує первинні документи, складає різного роду бухгалтерські реєстри, робить кореспонденцію рахунків, здійснюючи логічні та контрольні операції.

Одним з найбільш складних і трудомістких розділів бухгалтерського обліку є облік процесу виробництва, який тісно пов'язаний з іншими розділами і отримує від них інформацію. Організація АРМ бухгалтера на базі персональних ЕОМ і застосування спеціальної технології для обробки інформації по обліку витрат виробництва і виходу продукції дає змогу ефективно автоматизувати їх, забезпечуючи складання повного комплексу бухгалтерських документів та реєстрів аналітичного і синтетичного обліку.

Найбільш раціональним на нашу думку є поділ АРМБ з обліку затрат на виробництво на певні рівні.

АРМБ обліку затрат на виробництво першого рівня передбачає формування і підготовку первинної інформації безпосередньо за місцями виникнення витрат і своєчасне виявлення відхилень від нормальних умов.

На другому рівні за допомогою АРМБ вирішуються питання обліку виробничих затрат в цілому по молокопереробному підприємстві.

Третій рівень АРМБ з обліку затрат забезпечує аналіз і контроль за роботою підприємства та його структурних підрозділів, узагальнення зведеного обліку затрат на виробництво, проведення внутрішнього контролю за використанням виробничих ресурсів.

Вирішення завдань АРМБ затрат на виробництво реалізується за допомогою директив з використання триступеневої інформації. Перший ступінь інформації складається з директив, які дозволяють завантажувати комплекс програм і має таку структуру:

Первинна інформація Нормативно-довідкова інформація Вихідна інформація Ведення інформаційної бази

При виборі першої функції "Первинна інформація" на II ступені відображається перелік вхідної інформації у вигляді бухгалтерської довідки, яка

має таку структуру:

Дата	Зміст операції	Основний рахунок	Кореспондуючий рахунок	Сума

На третьому ступені оператор заповнює всі реквізити бухгалтерської довідки. Базою нормативно-довідкової інформації у молокопереробних підприємствах є такі джерела:

—довідник норм природних втрат;

—довідник структурних підрозділів підприємства;

—довідник матеріально-відповідальних осіб;

—довідник асортименту молокопродуктів;

—довідник статей витрат;

—довідник постачальників;

—довідник покупців;

—довідник кореспонденції рахунків та ін.

При виборі функції «Ведення інформаційної бази» відображаються такі режими роботи:

Відновлення інформації
Перезапис інформації для архівного зберігання
Перезапис інформації в інші АРМБ та інформаційну систему АСУП
Збереження бази даних
Контроль наявної інформації

На молокопереробних підприємствах технологічний процес вирішення завдань на АРМБ з обліку затрат на виробництво здійснюється в певній послідовності.

На АРМБ першого рівня здійснюються такі роботи: введення, контроль і друк вихідних даних з обліку затрат на виробництво; формування даних з інших АРМБ, а також інформаційної системи про фактичні витрати матеріальних цінностей, заробітної плати та інших прямих затрат; групування затрат за статтями, за місцями їх виникнення і в розрізі рахунків - 20, 24, 25, 26; розподіл затрат за об'єктами обліку та місцями виникнення.

На АРМБ другого рівня виконується такий обсяг робіт: розподіл затрат за об'єктами обліку в цілому на молокопереробному підприємстві; на рахунках - 20, 24, 25, 26, їх закриття; формування реєстрів аналітичного обліку по затратних рахунках; визначення собівартості готової продукції.

АРМБ третього рівня вирішує такі завдання: моделювання затрат на виробництво молокопродуктів, правильне віднесення затрат на конкретні види готової продукції, складання звітності на рівні підприємства, розробка і прийняття управлінських рішень стосовно мобілізації внутрішніх резервіві збільшення зростання прибутку.

Після завершення розрахунків проводиться оформлення вихідної інформації у вигляді оборотної відомості по рахунку 20 "Основне виробництво" (табл.К). Групування даних здійснюється за такими розрядами:

—за об'єктами обліку;

—за статтями витрат;

—за структурними підрозділами;

—в цілому по підприємству;

—на рахунках;

—на субрахунках;

—за кодом аналітичного обліку.

Вибираючи потрібне групування даних, зазначаючи період одержання інформації, отримуємо її відображення на екрані або, за запитом, на друкуючому пристрої. В таких умовах найбільш сприятливим є використання ПЕОМ, функціональні можливості яких (великий обсяг пам'яті, швидкодія при обробці економічної інформації) забезпечують оперативне вирішення управлінських завдань.

Технологічний процес автоматизованої обробки даних із зведеного обліку витрат на виробництво готової продукції і визначення її собівартості передбачає проведення таких етапів:

—збір, реєстрація, передача первинної інформації в ЕОМ, запис ін-

формації на жорсткий диск комп'ютера;

—автоматична обробка інформації;

—виведення форм вихідних документів.

На наш погляд, організація обліку затрат в умовах комплексної автоматизованої обробки інформації на ПЕОМ дозволяє усувати істотні недоліки діючої практики виробничого обліку, реалізовувати пропозиції з удосконалення організаційних і методологічних принципів обліку витрат на молокопереробних підприємствах.

Висновок до розділу

1. Дослідження класифікаційних ознак витрат молокопереробного виробництва дає можливість визначити їх внутрішню природу і побудувати класифікацію витрат, яка сприятиме посиленню контролю за рівнем обсягу переробки і виявленням внутрішніх резервів підвищення ефективності роботи підприємств досліджуваної галузі.

2. Впровадження у практику роботи молокопереробних підприємств науково обгрунтованих норм і нормативів витрачання сировини, допоміжних матеріалів, витрат праці дозволить мати значну економію ресурсів молокопереробної галузі.

3. Автоматизація зведеного обліку витрат на переробку продукції тваринництва створює можливості оперативного виправлення недоліків, дозволяє одержувати інформацію про будь-які види витрат відповідно до запитів системи управління, а використання АРМ облікових працівників забезпечує поряд із зведенням даних виробничого обліку здійснення управлінського контролю за ходом і результатами виробництва, проведення аналітичних розрахунків при мінімальних затратах робочого часу облікових працівників.

РОЗДІЛ 3

УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ПЕРЕРОБКУ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА

3.1. Організація побудови управлінського контролю витрат

Основним завданням контролю в ринковій системі управління буде системне спостереження за збереженням і ефективним використанням всіх видів виробничих та фінансових ресурсів, попередження можливих фактів нецільового використання, розбазарювання, крадіжок, псування, розукомплектування їх, пошук невикористаних резервів продуктивності праці і, найголовніше, контроль за дотриманням технологічних характеристик переробки молока.

Питання вдосконалення контролю завжди в центрі уваги вчених-економістів. Різні аспекти цієї проблеми висвітлювались у працях П.С.Безруких, І.А.Белобжецького, Ф.Ф.Бутинця, Б.І.Валуєва, З.В.Гуцайлюка, В.А.Єрофеєвої, В.Б.Івашкевича, В.Ф.Палія, Я.В.Соколова, А.А.Шпига, М.Я.Штейнмана, М.Г.Чумаченка.

Однак, більшість робіт були написані в умовах командно-адміністративної системи управління народним господарством, коли контроль розглядався, як спосіб збереження соціалістичної власності, виховання у трудящих почуття відповідальності за допомогою системи засобів стимулювання, тобто повністю був засобом політичної влади в державі. Найпоширенішими були такі види контролю, як ревізія та відомчий контроль.

В умовах переходу до ринку особлива роль відводиться системі внутрішнього контролю, як важливому елементу системи управління (рис.3.1), оскільки ринкові відносини по-новому розглядають процес господарювання, зумовлюють необхідність формування якісно нового механізму контролю, в основу якого покладено економічні методи управління молокопереробним

підприємством та його виробничими підрозділами.

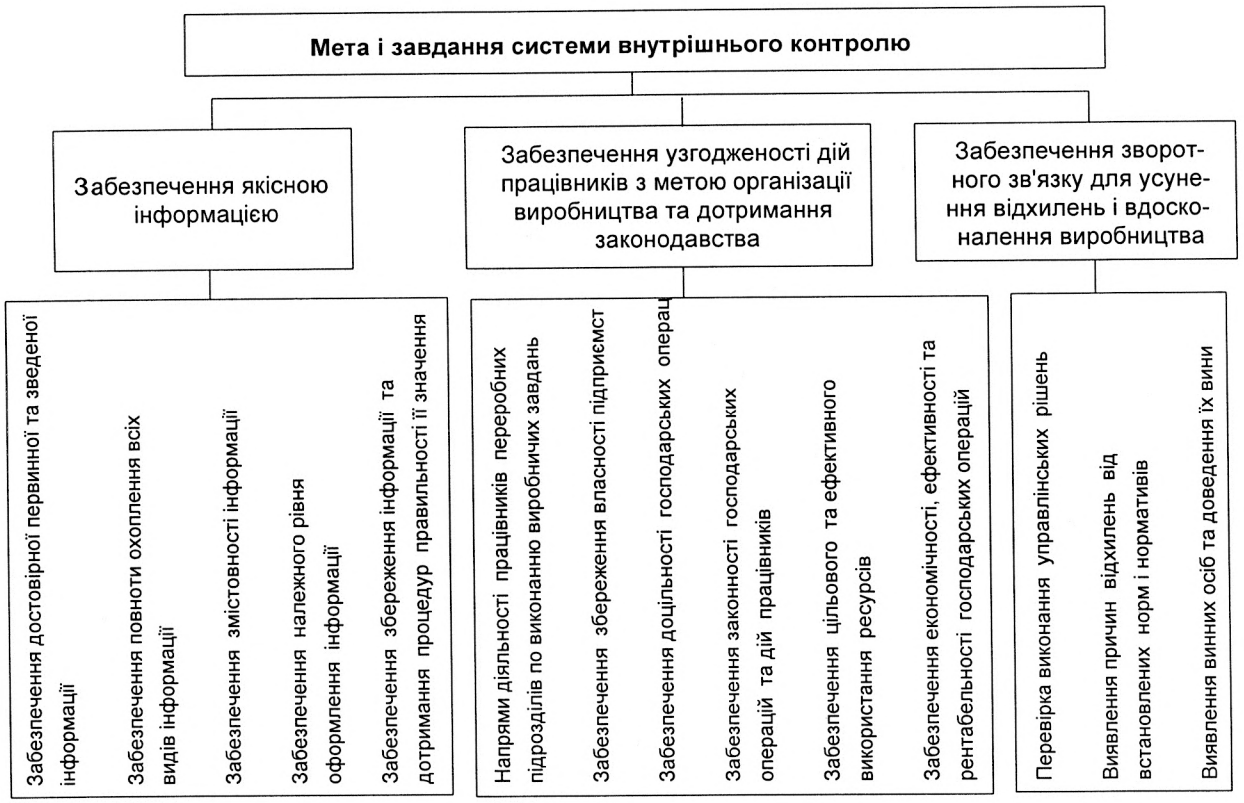


Рис. 3.1. Мета і завдання системи внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль необхідно організувати таким чином, щоб забезпечити реальну та своєчасну оцінку стану і перспектив розвитку підприємства при мінімальних затратах.

Єдиного визначення поняття контролю та класифікації його видів не існує. Узагальнення літературних джерел та практичної діяльності молокопереробних підприємств дало змогу нам згрупувати види контролю за різними класифікаційними ознаками (табл.3.1.). Це пов'язано з різноманітністю його форм та масштабів: від контролю за діяльністю підприємства до контролю за конкретними характеристиками, крім того, різними є напрямки його діяльності.

Криницький Р.М. визначає контроль, як "процес спостереження і перевірки виробничої та фінансової діяльності підприємств, який здійснюється суб'єктами управління з метою виявлення відхилень від встановлених параметрів цієї діяльності, усунення і попередження негативних тенденцій" [109,

С.6]. Білуха М.Т. вважає, що "контроль - це система спостережень та перевірки відповідності функціонування управлінського об'єкта прийнятим рішенням, які визначають результати управлінських дій на управлінський об'єкт та відхилення, допущені в процесі виконання рішень" [25, С.4].

Таблиця 3.1

Класифікація видів контролю

Ознаки класифікації	Види контролю
Стосовно до об'єкта управління	зовнішній
	управлінський (внутрішній)
За суб'єктами контролю	самоконтроль виконавця
	взаємоконтроль учасників господарської діяльності
	лінійний (керівників виробничих підрозділів) і функціональний (працівників відділів та служб) контроль
За ступенем охоплення	суцільний
	вибірковий
За фазами виробничого циклу	постачальницько-заготівельна діяльність
	виробнича діяльність
	фінансово-збутова діяльність
За сферами управління	адміністративний
	правовий
	фінансово-економічний
	інженерно-технічний
	планово-диспетчерський
За часом проведення	оперативний
	поточний
	наступний (послідуючий)
За стадіями проведення	попередній
	проміжний
	кінцевий
В просторовому аспекті	вхідний
	процесний
	вихідний
За характером	направляючий
	фільтруючий
За функціональністю	технічний
	технологічний
	економічний
	організаційний
За способом організації взаємовідносин працівників	односторонній
	багатосторонній
За періодичністю проведення	епізодичний
	періодичний
	систематичний
За повнотою охоплення	комплексний
	тематичний

Продовження табл. 3.1

За інтенсивністю проведення	полегшений
	нормальний
	посилений
За ступенем організації	системний
	позасистемний
За способом одержання і обробки інформації	ручний
	автоматизований
	автоматичний
За призначенням і використанням результатів	для використання в виробничих підрозділах
	для використання керівництвом підприємства
	для використання функціональними службами
	для відомчого використання
	для позавідомчого використання
За способами представлення	первинні та зведені документи
	машинограми
	машинні носії інформації
	екран дисплея
За способом вимірювання	контроль, який допускає кількісні вимірювання
	контроль якісних та вартісних ознак

Суйц В.П. висуває твердження, за яким "контроль оцінюється більш за все з системою спостереження і перевірки будь-чого, тобто в основі контролю лежить спостереження з метою перевірки, суттю контролю є перевірка" [194, С.3].

Іншої точки зору дотримується В.М.Стражев, який стверджує, що "контроль є вираженням функцій обліку і аналізу, а також виявляє та усуває помилки в діях усіх функцій управління - планування, обліку, аналізу і регулювання" [189, С.23].

І.А.Белобжецький вважає, що "контроль є складовою частиною бухгалтерського обліку на різних стадіях процесу при реалізації всіх елементів його методу" [18, С.18].

На наш погляд, не правомірно буде облік як функцію управління ототожнювати з контролем, адже кожна з них має свою мету та механізм для її досягнення. Ми поділяємо думку В.Б.Івашкевича, що "облік як загальна функція представляє собою систему організованого спостереження, кількісного вимірювання і відображення процесів з метою управління ними" [88,

С.26].

В той же час метою контролю як конкретної функції відповідно до досліджуваного об'єкта є виявлення та усунення відхилень від норм та нормативів у процесі виробничої діяльності.

Слід відзначити, що найбільш об'ємне і точне визначення контролю дає В.Г.Афанасьєв: "Контроль - це праця за спостереженням і перевіркою відповідності процесу функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням, законам, нормам, стандартам, правилам, наказам і т.д.; виявленням результатів впливу суб'єкта на об'єкт, допущених відхилень від вимог управлінських рішень від прийнятих принципів організації та регулювання" [10, С.9]. Дане визначення свідчить про контроль як функцію активної дії на об'єкт з метою подолання ним впливу негативних факторів, а також розглядаються категорії механізму контролю, такі як контрольна діяльність, норми контролю, об'єкт та суб'єкт контролю відхилення від норм та нормативів і т.д.

Таким чином, контроль розглядається як широка системна діяльність, що охоплює як економічні, так і технічні служби (аспекти управлінської діяльності) дозволяє виявити недоліки в плануванні, обліку та аналізі, а також намітити шляхи усунення або пом'якшення негативного впливу явищ та процесів.

В економічній літературі переважають твердження про самостійне значення контролю в якості функції управління, від реалізації якої залежить ефективність усієї системи управління підприємством та його виробничими підрозділами. Іншими словами "контроль є самостійною функцією управління економікою, яка не поглинає інші функції, не обслуговує їх у ролі допоміжної функції, а взаємодіє з ними, вказуючи активний вплив на ефективність їх застосування" [10, С.10].

Найбільш суттєвим в ринкових умовах господарювання, на нашу думку, є підхід, при якому відбувається органічний взаємозв'язок усіх функцій

управління. Ми повністю підтримуємо твердження Єрофеєвої В.А. відносно того, що "у процесі управління при вирішенні цілого комплексу завдань, пов'язаних з використанням ресурсів на всіх стадіях відтворювального циклу, між собою взаємодіють практично всі функції, адже в практиці управління жоден організаційно-структурний орган не займається лише однією загальною функцією" [70, С.17-18].

Звідси випливає, що саме взаємодія контролю, обліку та аналізу разом з даними планування та регулювання дозволяє приймати достатньо оптимальні управлінські рішення.

Наступним етапом дослідження дисертації є визначення принципів контролю, без яких не можливо побачити його суть, значення та напрямки побудови.

Ф.Ф.Бутинець "під принципами науки господарського контролю розуміє керівні начала, які визначають її характер і практику здійснення контролю за процесами відтворення". В умовах командно-адміністративної системи, як свідчить аналіз літературних джерел [31, С.14], загальні принципи контролю були підпорядковані політичній системі, а саме принципу партійності, єдності та комплексного характеру, науковості і максимальної ефективності, самостійності та незалежності, планомірності і координації зусиль, масовості та широкої гласності. Тому в умовах ринку деякі з них втрачають свою актуальність.

Ми погоджуємось з думкою Б.І.Валуєва та групи авторів, які в організації контролю на підприємствах та його підрозділах виділяють наступні принципи:

1.Принципи системного впорядкування організації контролю. Складність сукупного виробничого процесу і організаційної структури підприємства вимагає адекватної складності організації контролю, яка дозволяє "перекрити" відповідними елементами цієї функції всі центри використання ресурсів і створення матеріально-речових резервів.

2.Принцип наближення контролю до об'єкта. Організацію контролю слід побудувати з таким розрахунком, щоб можна було максимально наблизити його до центрів використання ресурсів і одержання результатів.

3.Принцип ієрархічності контролю. Загальноприйнято, що він є головним принципом загальної теорії систем і має безпосереднє відношення до організації контролю, по суті визначає його цілеспрямованість і ефективність.

4.Принцип делегування повноважень і відповідальності. Реальне використання принципу ієрархічності можливе в умовах передачі генеральною дирекцією певних прав і відповідальності на нижчі рівні управління.

5.Принцип взаємодії з іншими функціями. Функція контролю повинна створювати можливості впровадження і вдосконалення ринкових відносин за рахунок чіткого виявлення відхилень від планових завдань, норм та нормативів шляхом впливу на сфери планування, обліку і аналізу з метою встановлення недоліків, порушень, які знижують якість виконання цих функцій, а також негативно впливають на систему ринкового господарства.

6.Принцип доцільної взаємодії елементів функції контролю. Для того, щоб досягнути поставлених перед контролем завдань і покращити його зв'язок з іншими функціями управління, необхідно узгодити в просторі і часі всі складові контролю. Таку можливість створює матриця взаємозв'язків усіх його елементів.

7.Принцип допустимості контролю в часі. Реалізація даного принципу передбачає створення такої системи, в якій результати попереднього контролю могли б бути використані в поточному контролі, поточного в наступному, наступного – в попередньому.

Отже, загальні принципи контролю доцільно буде доповнити специфічними, які характерні для системи контролю конкретного підприємства (фірми) та їх виробничих підрозділів. До таких принципів можна віднести наступні:

—попередження господарських порушень та недостач;

—забезпечення економного та раціонального використання матеріально-технічної бази та трудових ресурсів;

—виявлення нестач, втрат та зловживань в процесі виробничо-господарської діяльності підприємства і його виробничих підрозділів;

—визначення причин та умов, які призводять до порушень та зловживань, невиконання на належному рівні управлінських рішень;

—встановлення відповідності результатів діяльності діючим нормативам, правилам та положенням.

Виконання та дотримання вищевказаних принципів сприятиме ефективному функціонуванню системи управління підприємством в ринковій інфраструктурі.

Вивчення нами принципів контрольної діяльності дозволяє зробити висновок, що в умовах ринкових відносин найефективнішою формою контролю є управлінський (внутрішній) контроль, який являє собою, за визначенням Кочерина Є.А., "систематичну конструктивну діяльність, що спрямована на наближення фактичного виконання плану до запланованого результату. При такому контролі відбувається процес дотримання норм функціонування господарської організації, які узгоджуються з плановими завданнями. Контроль проявляється в створенні системи інформації зворотного зв'язку, у виявленні відхилень від норм функціонування і зміни величини таких відхилень. В порівнянні фактичних показників з наперед запланованими та встановленими значеннями та оцінці одержаної інформації, в створенні і здійсненні необхідних заходів для забезпечення необхідної ефективності використання всіх ресурсів господарської організації в досягненні поставлених завдань" [104, С.101].

Управлінський (внутрішній) контроль є щоденним, безперервним та універсальним, він проводиться в основному не ревізорами, а самими працівниками апарату управління (менеджерами), яким відомі всі специфічні

особливості діяльності даного підприємства. Із вищевказаного випливає, що даний вид контролю є основою всієї сукупності господарського контролю, тобто тією ланкою, на яку треба звернути увагу, щоб найбільш економним і дійовим шляхом досягти поліпшення всієї системи контролю.

Особливості управлінського (внутрішнього) контролю на основі вивчення економічної літератури і практики будуть такими:

об'єктом контролю виступає виробнича діяльність відповідних підрозділів, відображена в системі показників, що дає можливість оперативніше виявляти причини відхилень в процесах, що відбуваються, від заданих нормативів і вживати заходи щодо усунення виявлених недоліків.;

при здійсненні контролю і аналізу показників роботи підрозділів залучаються працівники не тільки відповідних служб підприємства, але й самих підрозділів;

при управлінського (внутрішнього) контролю ширше використовується інформаційна база, оскільки залучаються первинні документи з обліку;

найбільша ефективність управлінського (внутрішнього) контролю діяльності молокопереробних підприємств та їх виробничих підрозділів досягається завдяки системному підходу до його організації.

Система контролю являє собою сукупність суб'єктів, об'єктів контролю та механізму контролю, при допомозі якого відбувається дія впливу суб'єкта на об'єкт. Графічно це можна зобразити у вигляді схеми (рис.3.2). Система управлінського (внутрішнього) контролю забезпечує виконання таких завдань:

—забезпечення надійною інформацією адміністрацію підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень;

—забезпечення узгодження в діях окремих робітників з метою діяльності молокопереробного підприємства та його виробничих підрозділів;

—забезпечення зворотного зв'язку для виявлення та усунення відхилень і підвищення ефективності господарської діяльності.

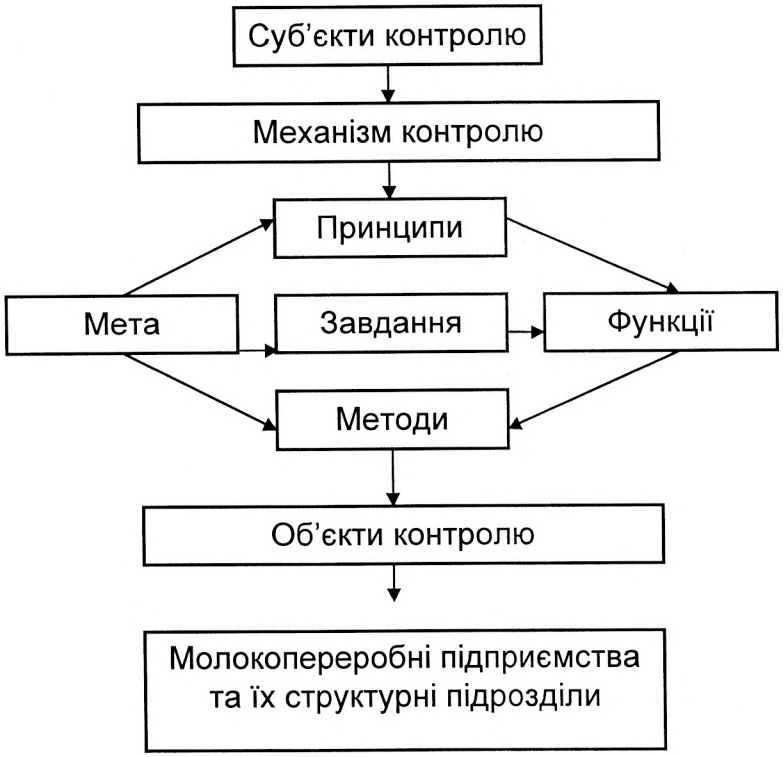


Рис. 3.2. Система управлінського (внутрішнього) контролю на підприємстві.

Кожне з цих завдань має складові елементи, від належного виконання яких і буде залежати дієвість та ефективність системи управлінського (внутрішнього) контролю.

Основна мета, яку переслідує організація управлінського (внутрішнього) контролю в молокопереробних підприємствах, полягає у забезпеченні планової, організаційної, стимулюючої та ефективної діяльності всієї системи управління, єдності виконання та прийняття управлінських рішень, попередження виникнення відхилень, а також виявлення вузьких місць, можливих недоопрацювань в самому змісті управлінських рішень та визначення невикористаних резервів і можливостей досягнення високих кінцевих результатів.

Для досягнення цієї мети в умовах переходу до ринкових відносин необхідно визначити об'єкти та суб'єкти контролю у виробничих підрозділах молокопереробних підприємств і методологічні аспекти їх взаємодії (рис.3.3).



Рис. 3.3. Загальна схема об'єктів, джерел, методів та прийомів управлінського (внутрішнього) контролю.

Під об'єктом контролю слід розуміти все те, на що направлена контрольна діяльність суб'єкта контролю. Таким чином, в найбільш загальному вигляді об'єкт управлінського (внутрішнього) контролю складають виробничі ресурси підприємства, господарські процеси та результати господарської діяльності підприємства. Суб'єктами контролю є працівники підприємства, у функціональні обов'язки яких входить здійснення контрольної діяльності, тобто контроль за раціональним використанням ресурсів, за здійсненням виробничого процесу і формуванням його результатів. Контрольна діяльність більшості суб'єктів управлінського (внутрішнього) контролю не є основною, а виконується паралельно з реалізацією їх основних посадових обов'язків.

Процес управлінського (внутрішнього) контролю здійснюється в двох організаційних формах:

1.Контроль здійснюється безпосередньо на кожному робочому місці.

2.Контроль здійснюється спеціально створеним контрольним апаратом.

Прикладом першої форми організації контролю можуть бути:

—контроль при здійсненні операцій бухгалтерського обліку, який проводиться паралельно з обліковою роботою;

—самоконтроль або спільний контроль у виробничих підрозділах при передачі продукції (або напівфабрикатів) із однієї стадії переробки на іншу;

—диспетчерський контроль як форма виробничого контролю;

—контроль у функціональних відділах;

—контроль за виконанням виробничих завдань на всіх стадіях переробки продукції та за реалізацією управлінських рішень.

Прикладом другої форми контролю може бути:

—організація інтегрованих центрів управління ресурсами та контроль за раціональним їх використанням;

—контроль облікових документів, який виконується спеціально створеними методичними контрольними центрами;

—проведення внутрішнього аудиту спеціально створеним на підприємстві відділом внутрішнього аудиту.

Питання взаємодії двох організаційних форм контролю достатньо актуальне і заслуговує детального розгляду.

В економічній літературі є різні погляди на організацію управлінського (внутрішнього) контролю. Поширеною є думка про те, що високоякісний контроль може здійснюватись тільки групами та відділами, які спеціалізуються виключно на контролі. Відсутність таких відділів призводить до того, що контроль залишається другорядним засобом виконання управлінських рішень, а залучення до функції контролю різних підрозділів призводить, з одного боку, до дублювання в роботі, а з іншого — деякі сторони виробничого процесу залишаються за межами контролю [76, С.8].

Ефективність контрольної роботи на молокопереробних підприємствах залежить перш за все від її раціональної структури. На наш погляд, система управлінського (внутрішнього) контролю у досліджуваній галузі повинна складатися з таких основних елементів: середовище контролю, облікова система і контрольні процедури (рис.3.4).

Середовище контролю у молокопереробних підприємствах формується під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх факторів. Найважливішими з них є: загальний план економіки; нестабільність законодавства; державне регулювання обліку; підпорядкованість молокопереробних підприємств.

Доцільно буде відмітити, що загальний стан перехідного періоду в Україні, нестабільність законодавчої бази, що негативно впливають на виробничо-фінансову діяльність народного господарства в цілому, так й молокопереробних підприємств зокрема, не сприяють зацікавленості в організації ефективного управлінського (виробничого) контролю. Крім того, нестабільність законодавчої бази, її недосконалість та часті зміни законів зумовлюють різного роду правопорушення, створюють сприятливий грунт для зловживань.

Державне регулювання обліку, яке встановлюється «Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» [158] визначає такі основні вимоги до системи управлінського (внутрішнього) контролю:



Рис. 3.4. Структура системи управлінського (внутрішнього) контролю на молокопереробних підприємствах.

- забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм та нормативів;

- своєчасне запобігання негативним явищам у виробничо-фінансовій діяльності, пошук та іммобілізація внутрішніх резервів;

- контроль за формуванням повної достовірної інформації про госпо-

дарські процеси та результати діяльності молокопереробного підприємства, яка необхідна для оперативного керівництва і прийняття оптимальних управлінських рішень.

Отже, при формуванні своєї організаційної структури, керівництво підприємства повинно чітко дотримуватися встановлених вимог до організації внутрішнього контролю, тобто керівник підприємства несе повну відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, створює необхідні умови правильного його ведення, забезпечує повне і точне відображення всіх господарських операцій молокопереробних підприємств у первинних носіях облікової інформації, своєчасне виконання всіма підрозділами, службами, окремими працівниками вимог щодо оформлення облікових документів.

Істотний вплив на систему управлінського (внутрішнього) контролю молокопереробного підприємства здійснює асоціація "Тернопільмолпром", котра надає консультаційні послуги щодо організації обліку і контролю виробничої діяльності, формує інформацію про ринки сировини та збуту та ін.

Розглянемо напрямки впливу внутрішніх факторів середовища контролю - філософії адміністрації, стилю управління і організаційної структури, функцій управлінського (внутрішнього) контролю досліджуваних підприємств. Перший фактор показує підхід адміністративно-управлінського персоналу молокопереробного підприємства до визначення виробничих, соціальних та фінансових показників діяльності.

Організаційна структура молокопереробного підприємства визначає заходи стосовно розподілу прав, обов'язків та відповідальності, проведення контролю за виконанням функцій підрозділів і посадових осіб, які займаються проведенням облікової роботи. Такий розподіл повинен оформлятися положенням про структуру підрозділи та посадові інструкції. Практика діяльності молокопереробних підприємств свідчить, що даний вид робіт в них на дуже низькому рівні.

Важливе місце у структурі управлінського (внутрішнього) контролю

займає організація контрольної діяльності за втратами виробництва, що прямо впливає на ефективність господарювання. В даному випадку важливе значення має розподіл обов'язків працівників за центрами витрат і місцями виникнення, оскільки висока кваліфікація працівників забезпечує успішне виконання ними своїх обов'язків без помилок та порушень.

Другим важливим елементом структури управлінського (внутрішнього) контролю є система бухгалтерського обліку, яка, в свою чергу, включає облікову політику, форму обліку та спосіб обробки економічної інформації.

Міжнародними вимогами до бухгалтерського обліку передбачено розробку і реалізацію облікової політики кожним підприємством.

Під обліковою політикою розуміють сукупність прийомів оцінки, методів відображення фінансової, експлуатаційної та надзвичайної діяльності, методики розрахунку окремих облікових показників.

Положенням про бухгалтерський облік, яке регламентує порядок його ведення на підприємствах України, передбачена можливість деяких підходів щодо вибору прийомів обліку і систем відображення активів і пасивів. В основному спостерігається значне обмеження облікових служб у вирішенні цих питань. Разом з тим, незалежно від створених можливостей повнішого використання обліково-аналітичного механізму в управлінні економічними процесами більшість молокопереробних підприємств не надають належного значення даній проблемі і не прагнуть розробити свою облікову політику, оскільки більшість керівників облікових служб ігнорують у своїй діяльності основні теоретичні положення бухгалтерського обліку. Це, перш за все, відноситься до методу обліку і розуміння його як частини взаємопов'язаних, взаємодоповнюючих його елементів, застосування яких дозволяє повніше реалізовувати інформаційну, контрольну, пізнавальну та інші функції обліку.

Облікова політика повинна забезпечити:

- повноту відображення всіх фактів господарської діяльності;

- обережність (відображати лише реальні доходи, а витрати і втрати - навіть сумнівні);

- тотожність аналітичного і синтетичного обліку;

- розподіл доходів і витрат між обліковими періодами, виконання інших принципів, передбачених Міжнародними вимогами.

Складовими облікової політики молокопереробного підприємства є наступні: методика обліку витрат виробництва (попередільний метод); особливості калькулювання собівартості різних видів молокопродуктів; порядок нарахування зносу основних засобів і МШП; порядок використання фондів, резервів та інше.

Слід відзначити, що дані підприємства мають обмежені права із формування власної облікової політики, яка визначається діючими нормативно-правовими актами, організаційно-технологічними особливостями переробки продукції тваринництва.

Отже, на основі узагальнення літературних джерел та практичної діяльності молокопереробних підприємств нами визначено наступні контрольні процедури системи внутрішнього контролю:

—розподіл прав та обов'язків облікових працівників за місцями виникнення та центрами витрат;

—обов'язковість документального оформлення облікової інформації;

—санкціонування господарських операцій;

—підзвітність;

—нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку.

Використання вищевказаних контрольних процедур у системі внутрішнього контролю молокопереробних підприємств дозволить приймати ефективні управлінські рішення стосовно об'єктів контролю і забезпечить можливість її адаптації до ринкової системи господарювання.

Таким чином, розглянуті питання організаційних аспектів системи внутрішнього контролю молокопереробних підприємств дають можливість

нам зробити наступні висновки:

—ринкова система господарювання вимагає нових підходів до побудови дієвої системи внутрішнього контролю на підприємстві;

—взаємозв'язок середовища контролю, облікової системи та контрольних процедур забезпечують прийняття ефективних управлінських рішень до конкретних об'єктів контролю на підприємстві з метою одержання максимальних прибутків.

3.2. Методика проведення контролю витрат на молокопереробних підприємствах

Ситуація в економіці України вимагає прийняття радикальних заходів щодо перебудови господарського механізму, створення гнучкої системи управління та контролю, яка б дозволила: оперативно і компетентно визначати шляхи стабілізації економіки і переведення її в ринкові умови господарювання; забезпечити ефективну діяльність підприємства та його виробничих підрозділів, точно обліковувати всі витрати підприємства в місцях їх виникнення та центрах відповідальності; відмовитись від методів наступного контролю і перейти до безперервного контролю за всіма стадіями процесу виробництва та реалізації продукції; орієнтувати керівників на пошук самостійних та ефективних напрямків діяльності.

Структурою для такого контролю може бути система місць виникнення і центрів економічної відповідальності, вибір яких на конкретному молокопереробному підприємстві залежить від ряду факторів: особливостей технології та організації виробництва; розмірів та структури підприємства; типу виробництва (одиничне, серійне, масове) та його видів (основне, допоміжне); структури переробленої сировини; асортименту готової продукції; форми організації та оплати праці; рівня автоматизації обробки економічної інформації. Тому ми вважаємо, що спочатку потрібно встановити основні

групи виникнення витрат і у кожній групі визначити конкретні місця їх виникнення. Дослідження показують, що витрати виникають в усіх сферах діяльності підприємства (рис.3.5).

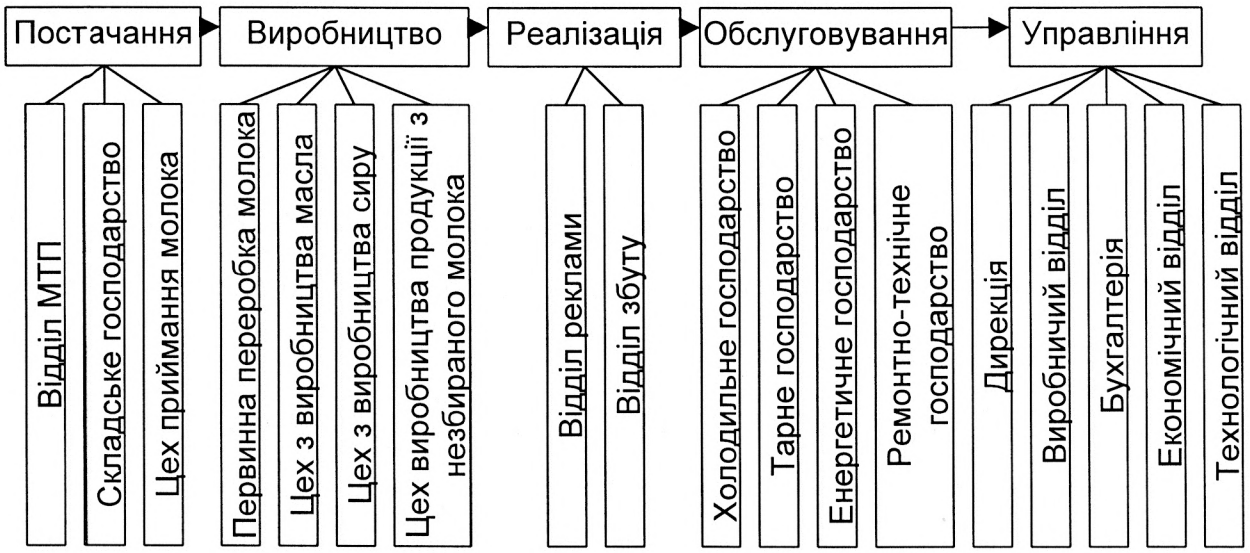


Рис. 3.5. Місця виникнення витрат молокопереробного підприємства за сферами діяльності.

У кожній з цих груп можна точніше вибирати конкретні місця виникнення витрат, які тісно зв'язані з центрами відповідальності

Ідея здійснення контролю за діяльністю підприємств через формування центрів економічної відповідальності не є принципово новою і використовується в теорії економічної науки та практичної діяльності.

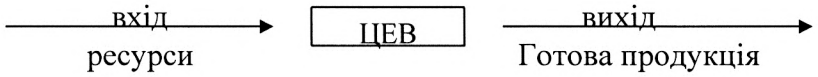
Найбільш широкого застосування набула ця система в Японії. На думку японських економістів, центри економічної відповідальності дозволяють швидко виявити слабкі ділянки у виробництві, точно визначити причини низької ефективності і виправити становище. За даними японської преси, така система контролю використовується майже на 80% досліджуваних компаній.

В економіці нашої країни центри економічної відповідальності в ролі організаційної структури майже не застосовувались. Але оскільки відсутність контролю за величиною затрат призводить до значних збитків у народному господарстві, то вчені-економісти Бородкін А.С., Івашкевич В.Б., Ластовецький В.О., Мацкевичюс М.С. (28; 83; 116; 131) та інші почали вносити

пропозиції щодо створення центрів відповідальності, особливо центрів затрат та обгрунтовувати їх. Найбільш детально ці питання розглядаються в роботі ЧумаченкаМ.Г. "Учёт и анализ в промышленном производстве США" [220].

Автор аналізує досвід використання центрів економічної відповідальності в США і робить висновки, корисні для економіки нашої країни. За основу виділення центрів відповідальності Чумаченко М.Г. бере єдність використаного обладнання, виконання операцій або функцій. Тому центри економічної відповідальності можуть співпадати з іншими організаційними одиницями - цехами, відділами чи підрозділами.

Суть центру економічної відповідальності схематично можна представити таким чином:



Готова продукція або надані послуги можуть бути направлені до наступного центру економічної відповідальності. Основною функцією центрів є поліпшення контролю за затратами за допомогою встановлення конкретної відповідальності (табл.3.2).

В основу закріплення відповідальності керівників за витратами покладено певні правила:

—якщо керівник має право замовляти і використовувати продукцію, то він повинен бути відповідальним за величину витрат по цій продукції та послугах;

—якщо керівник може своїми діями в значній мірі впливати на величину витрат, він повинен бути відповідальним за ці витрати;

—якщо навіть керівник своїми прямими діями не може в значній мірі впливати на суму витрат, він повинен нести відповідальність по тих елементах, на які він впливає через підпорядкованих йому працівників [220, С.126].

Всі центри відповідальності можна поділити на 4 групи:

—центри затрат;

—центри прибутку;

—центри доходів;

— центри капітальних вкладень (інвестицій).

Таблиця 3.2

Основні напрямки контролю матеріалів за центрами відповідальності

Напрямки контролю	Центри відповідальності	Відповідальні особи
Контроль організації складського господарства	Стан складських приміщень та обладнання. Стан вагового та вимірювального господарства на складі. Визначення матеріально-відповідальних осіб і укладання договорів по матеріальній відповідальності. Забезпечення збереження товарно-матеріальних цінностей та належний їх облік. Належне оформлення відпуску матеріальних цінностей у виробництво. Наявність на складі запасів матеріалів. Встановлення групи осіб, яким дозволяється придбання матеріалів.	Зав.складом Зав.складом Керівник підприємства Головний бухгалтер Зав.складом Зав.складом Головний бухгалтер
Контроль за надходженням матеріалів	Поступлення матеріалів за асортиментом, кількістю та якістю у відповідності з документами. Пред'явлення претензій постачальникам при недостачі, браку і т.д. Наявність журналу реєстрації виданих доручень на одержання товарно-матеріальних цінностей.	Зав.складом Менеджер з постачання Головний бухгалтер
Контроль за відпуском матеріалів у виробництво	Встановлення правильних норм відпуску матеріалів на виробництво. Організація обліку залишків матеріалів на робочих місцях, на складі переробного цеху.	Технолог цеху, обліковець Обліковець, технолог
Контроль за використанням матеріалів на виробництво	Коректування норм відпуску матеріалів на виробництво. Проведення контролю за якістю норм та нормативів, забезпечення систематичного їх перегляду при застосуванні нової техніки та технології. Розробка номенклатури причин відхилень від норм витрачання матеріалів, організація правильного обліку відхилень. Повнота охоплення інвентаризацією товарно-матеріальних цінностей.	Обліковець, технолог Обліковець, головний бухгалтер
Контроль за проведенням інвентаризації	Виявлення випадків покриття нестач під виглядом пересортиці. Перевірка наявності фактів списання матеріалів під виглядом природних втрат. Відшкодування нестач і втрат матеріальних цінностей винними особами.	Зав.складом Члени інвентаризаційної комісії Головний бухгалтер

Центри витрат - це один з видів центрів економічної відповідальності, особливістю якого є те, що витрати вимірюються не в грошовому виразі, а в якій-небудь негрошовій формі.

Центри прибутку - вид центрів економічної відповідальності, результати діяльності яких вимірюються з точки зору різниці між одержаними прибутками і затратами.

Центр капітальних вкладень - це центр економічної відповідальності, керівництво якого відповідає за використання закріплених за ним ресурсів та одержання прибутків. В даному центрі рівень прибутку порівнюється з інвестиціями, які сприяли його одержанню.

Центри доходів - це вид центрів економічної відповідальності, які займаються діяльністю по реалізації продукції та наданню послуг.

Розглянемо детальніше класифікацію центрів затрат, які складають основну ланку діяльності по центрах економічної відповідальності. Всі центри затрат можна класифікувати за різними ознаками. В залежності від характеру затрат вони поділяються на первинні, структурні та складові. До першого виду ми відносимо центри, де проходить формування затрат. В структурних центрах затрати узагальнюються, а в складових — групуються за групами однорідних виробів та іншими об'єктами калькулювання.

За ступенем узагальнення центри затрат можна поділити на реальні та фіктивні. Реальні центри затрат можна об'єднувати із структурними підрозділами підприємства, а фіктивні центри затрат призначаються для тих витрат, які не можна ув'язати з діяльністю конкретних підрозділів або служб.

За часом здійснення центри затрат поділяються на тимчасові і постійні. Більшість центрів затрат є постійними, а тимчасові центри створюються в міру виробничої необхідності (наприклад, при проведенні випробувань нової техніки, технології і т.д.).

За роллю в процесі виробництва центри затрат поділяються на основні, обслуговуючі та інші. До основних центрів затрат відносяться відділи,

цехи, підрозділи, що займаються виробництвом основної продукції. До обслуговуючих відносяться центри затрат, призначення яких полягає в забезпеченні основного виробництва ресурсами, запасними частинами. До інших відносяться центри затрат, що займаються, наприклад, переробкою побічної продукції.

Характеристика існуючих на підприємстві центрів економічної відповідальності вимагає використання ефективних методів та прийомів для виконання ними своїх контрольних функцій.

Мета процесу контролю полягає в оцінці обгрунтованості прийнятих управлінських рішень по досягненню оптимальної економії сукупних затрат за видами, центрами та причинами.

В період функціонування командно-адміністративної системи управління підприємствами широко використовувався метод фактичних затрат, тобто в кінці звітного (облікового) періоду фактичні затрати порівнювались із затратами минулого року чи із затратами аналогічних підприємств. В таких умовах результати відхилень визначались із запізненням і вже важко було їх аналізувати, виявляти причини та винних осіб, а також приймати дієві та оперативні заходи щодо їх усунення або недопущення в процесі виробництва. В даному випадку сама побудова контролю була неправильною, бо порівняння затрат поточного року з минулим не є достатнім для оцінки ефективної діяльності підприємства і не може бути базою для порівняння з ряду об'єктивних та суб'єктивних причин: інфляційні процеси, вдосконалення технологій по освоєнню та виробництву нової продукції. Це саме відноситься до порівняння з результатами діяльності аналогічних підприємств.

Існуюча практика контролю на молокопереробних підприємствах має ряд недоліків, до числа яких можна віднести її некомпетентність, відсутність єдності попереднього, поточного і наступного контролю, неохопленість усіх об'єктів обліку, причин та винних осіб, відхилень, її дані не використовуються для прийняття ефективних управлінських рішень.

Подолання цих недоліків, на наш погляд, зумовлює необхідність розробити методологічні основи організації і здійснення контролю як єдиної комплексної системи, які б ефективно впливали на рівень виробничих затрат.

Концептуально вважається, що потреба в контролі виникла в наслідок існування різних рівнів управління і неможливості виконання одним суб'єктом (людиною, відділом) всіх робіт по контролю на сучасному молокопереробному підприємстві.

Таким чином, контроль - це діяльність різних рівнів управління підприємствами з метою порівняння фактично виконаних з плановими, виявлення і оцінка відхилень, визначення причин та винних осіб по цих відхиленнях.

Сама процедура контролю пов'язана із застосуванням методу обліку затрат на виробництво та з різними системами спостереження за формуванням цих затрат.

Теоретики бухгалтерського обліку визначають нормативний метод як засіб контролю, при якому завчасне визначення на науковій основі затрат дозволяє виявити відхилення, їх причини, винних осіб, а також контролювати різні рівні виробництва.

Суть нормативного методу обліку як ефективного засобу контрольної системи визначається такими принципами:

—попереднє складання нормативних калькуляцій на основі технічно-обгрунтованих діючих норм витрачання за основними статтями витрат виробництва в натуральному та грошовому вимірнику;

—облік змін діючих норм в міру впровадження організаційно-технічних заходів і визначення впливу цих відхилень на собівартість продукції;

—виявлення відхилень фактичних затрат від діючих норм з причин та винних осіб.

Дані принципи характерні не лише для нормативного методу. Пер-

ший і третій з них складають суть ринкової системи “Стандарт-кост”, яка використовується в країнах з розвинутим ринком. Другий принцип є візитною карткою нормативного обліку.

Основою використання даного методу є точна розробка нормативів. У виробничих цехах молокопереробних підприємств технологічний процес відбувається на основі заздалегідь розроблених рецептур (по кожному виду молокопродуктів).

Однак слід врахувати і неминучі матеріальні втрати, а також необхідність профілактики та ремонту обладнання. Норми розробляються як в натуральному, так і в грошовому виразі для кожного виду виробленої продукції, для однорідних груп продукції і певних виробничих процесів. У вітчизняному обліку це робиться в розрізі калькуляційних статей затрат. По матеріалах та заробітній платі нормативи витрат визначаються для кожного виду продукції в обов’язковому порядку, а щодо відношення до комплексних статей встановлювати нормативи важко в зв’язку з їх економічною неоднорідністю.

Такий стан справ вимагає визначення наступної послідовності при розробці норм виробничих затрат:

—досліджується кожна стаття даної групи окремо і виявляється її залежність від рівня виробництва, тобто виділяються постійні та змінні затрати;

—визначається передбачений рівень виробничої діяльності для кожного підрозділу і підприємства в цілому, у відповідності з технологічними особливостями виробництва;

—визначаються затрати відповідно до попереднього етапу, які будуть служити базою розподілу витрат за видами продукції.

Особливу роль при розробці нормативів відіграє бухгалтер з обліку затрат, який виступає головним контролером і дає експертний висновок щодо обгрунтування відхилень від заданих нормативів.

Для достовірного і оперативного контролю за процесом формування

собівартості продукції облік відхилень від норм потрібний, як засіб оперативного реагування на різноманітні науково-технічні та організаційні зміни і постійного коректування нормативної собівартості по техніко-економічних факторах.

Відхилення виявляється шляхом сумування як нормативних, так і фактичних затрат та аналізу їх за причинами та винними особами. Вони бувають позитивними (економія) або негативними (перевитрата). Відхилення фактичних затрат від нормативних (стандартних) не завжди можна вважати достовірними, бо в їх основу не закладено людський фактор. З метою забезпечення ефективного оперативного та систематичного контролю при виявленні відхилень від норм матеріальних і трудових затрат застосовується спосіб періодичних розрахунків (експертні оцінки або лабораторні проби), які проводяться при переробці сировини. Аналіз відхилень фактичних показників витрат від встановлених норм наведено нами в табл.Л.1-Л.2.

При контролі незавершеного виробництва, його точна величина визначається шляхом інвентаризації, яка проводиться кожного місяця у всіх видах виробництва. До різких змін в складі незавершеного виробництва призводить нерівномірний щоденний відпуск сировини на переробку, а також неритмічна робота виробничих підрозділів.

Для контролю відхилень від норм по заробітній платі слід обліковувати їх окремо і встановлювати номенклатуру причин виникнення. До складу таких відхилень включаються оплата простоїв, понаднормових робіт, доплата до середнього заробітку за виконання робіт нижчої кваліфікації. Ці види відхилень повинні відображатися в листах доплат, нарядах на відрядну роботу, нагромаджувальних відомостях і т.д.

На основі даних обліку і платіжних відомостей можна складати місячні відомості відхилень по заробітній платі працюючих при переробці сировини. Підсумкові суми в даному випадку краще відображати в окремих графах звітних калькуляцій собівартості молока і готових виробів, для подаль-

шого аналізу та коректування.

Відхилення від норм затрат по управлінню виробництвом слід встановлювати шляхом зіставлення фактичних даних з нормативними (стандартними) (табл.Л.3).

Питання вибору найбільш ефективних методів обліку і контролю затрат на виробництво має свої труднощі та особливості, адже ні в теорії, ні в практиці не існує єдиних для всіх підприємств методологічних основ організації обліку і контролю затрат. Це зумовлюється перш за все характером способу виробництва, галузевими особливостями, формами власності і збереженням "комерційної таємниці". Єдиної централізованої системи звичайно немає, але існує багато систем і методів, які використовуються в умовах різних підприємств. З них, на наш погляд, для побудови і функціонування системи ефективного контролю найбільшу зацікавленість представляють системи «Стандарт-кост», «Директ-костинг», метод бюджетного планування. Наведений перелік відображає вплив американського та іншого міжнародного досвіду на формування системи контролю виробничих затрат в Україні. Кожна із вищезгаданих систем може використовуватися при будь-якому методі затрат на виробництві. Розглянемо їх детальніше.

Система "Стандарт-кост" дозволяє встановити точний і оперативний контроль за виробничими затратами. Вона набула широкого визнання в цілому світі. "Стандарт-кост" сприяє виконанню наступних завдань, а саме:

—визначає політику виробництва і реалізації продукції через встановлення стандартів затрат на основі рівня цін і обсягу виробництва;

—оптимізує фактори, які визначають обсяги виробництва продукції;

—встановлює жорсткий контроль за виробничими затратами та впливає на формування собівартості продукції в процесі виробництва для досягнення необхідних результатів.

Успіх системи визначається точністю встановлених стандартів, які є її основою. Ідеал-стандарт визначає можливість досягнення кінцевої мети ви-

робництва в умовах оптимальних виробничих відносин, високої їх культури, наявністю якісних матеріалів та сировини, робочої сили з високим рівнем кваліфікації без будь-яких втрат. В іншому виробництві ідеальний стандарт не може бути реальним, бо не завжди досягаються оптимальні умови виробництва.

Нормальний або очікуваний стандарт розрахований на діюче виробництво з неминучими втратами, до яких можна віднести низьку кваліфікацію працівників, брак виробництва, недовантажені потужності переробки продукції через сезонний характер сільськогосподарського виробництва.

Полегшений стандарт встановлюється для некваліфікованих працівників з великими трудовими затратами при низькій тарифній оплаті. При підвищенні професійних навичок цей стандарт може замінюватися нормальним.

Для визначення стандартної собівартості продукції спочатку встановлюють стандарти кожного виду затрат, окремо в натуральному та грошовому вимірнику. Діючі стандарти матеріалів не завжди співпадають з фактичними даними. В такій ситуації розраховують норми ефективності використання матеріалів шляхом ділення суми стандарту матеріалів на фактично затрачені. Чим ближче одержаний коефіцієнт до одиниці, тим ефективніше використовуються матеріали у виробництві. Процес контролю проходить через порівняння стандартних затрат з фактичними, виявлення відхилень і визначення норми ефективності використання матеріалів у виробництві. Контроль проводить завідуючий складом за допомогою переліку стандартів відпуску матеріалів. При понаднормованому відпуску матеріалів завскладом повідомляє начальника цеху, який аналізує ситуацію і приймає рішення про повернення матеріалів на склад або оформляє перевитрати спеціальним документом. Негативні відхилення (перевитрати) шифруються в документах буквою ”П”, позитивні (економія) - буквою “Е”. Вкінці місяця визначається сукупне відхилення і аналізуються фактори їх виникнення.

Відхилення щодо кількості матеріалів відбувається з причин нераціонально встановлених стандартів на них, недбалого ставлення, втратах при переміщенні і зберіганні та інших причинах, які виникають в процесі виробництва.

Стандарт заробітної плати встановлюється на базі стандартів годин виробітку і вартості однієї години. Стандарт виробітку на одну годину визначається управлінським персоналом після хронометражу робітника середньої кваліфікації в нормальних умовах виробництва та технології. Відхилення зо стандартом вартості однієї години виникають в результаті загального підвищення заробітної плати в країні, збільшення питомої ваги доплат, підвищення рівня кваліфікації працівників і т.д.

Розрахунок стандартів по матеріалах та заробітній платі не є складним завданням, оскільки існує взаємозв'язок між прямими затратами та обсягом виробництва. І навпаки, при складанні стандартів за непрямими затратами виникають труднощі, які зумовлюються рядом причин: вони є загальними для різних центрів затрат (відділів, підрозділів), де не можна простежити прямий зв'язок між ними та обсягом виробництва. В зв'язку з тим, стандарти за непрямими затратами пов'язуються з виробничими підрозділами, а не з конкретними видами продукції. Визначення собівартості молокопродуктів за системою "Стандарт-кост" наведено нами в табл.3.3.

«Директ-костинг» є системою виробничого обліку, основою якої є поділ затрат на постійні та змінні залежно від зміни обсягів виробництва. Як було сказано вище, змінними є витрати, які залежать від обсягу виробництва: молоко, основні і допоміжні матеріали, оплата праці за результатами виробництва та ін. Умовно-постійні (ми абстрагуємось постійні) – це витрати, які не залежать від обсягу виробництва і поділяються в свою чергу на дві групи:

- орендна плата, амортизація основних засобів, оплата праці адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу, витрати на обслуговування устаткування та ін.;

- витрати, пов'язані з науковими та маркетинговими дослідженнями(впровадження нового виробничого обладнання, реклама, консультаційні послуги, підвищення кваліфікації кадрів, благодійні заходи.

Таблиця 3.3

Калькуляція собівартості молокопродуктів за системою "Стандарт-кост" по ВАТ "Борщівський сирзавод" за 1997 р.

№ п/п	Показники	Масло "Вершкове"			Сир "Костромський"		
		Стандарт	Факт	Відхилення	Стандарт	Факт	Відхилення
1.	Сировина і матеріали	3968	3520	-448	2454	2433	-21
2.	Заробітна плата основних виробничих працівників	47	56	9	266	311	45
3.	Інші прямі витрати	409	642	233	439	573	134
4.	Постійні витрати	517	699	182	1205	1347	142
5.	Всього витрат	4941	4917	-24	4364	4664	300
6.	Прибуток	494	323	-171	876	466	-410
7.	Виручка від реалізації	5435	5240	-195	5240	5130	-110

Отже, система директ-костинг дозволяє виявити взаємозв'язки і взаємозалежності між обсягом виробництва, затратами та прибутком.

Віднесення лише змінних витрат на собівартість молокопродуктів забезпечує спрощення процесу нормування, планування, обліку і контролю та різко скорочує статті затрат. Показник собівартості стає конкретнішим, а обмежені витрати краще піддаються контролю і регулюванню. Крім того, «Директ-костинг» дає можливість оперативно контролювати і постійні витрати шляхом використання нормативних (стандартних) витрат, що підкреслює поєднання директ-костингу із системою «Стандарт-кост» та постійними і гнучкими бюджетами.

Головною особливістю директ-костингу є те, що собівартість молокопродуктів обліковується і планується тільки в частині змінних витрат. Постійні витрати збираються на окремому рахунку і з відповідною періодичністю списуються безпосередньо на зменшення прибутків. Отже, застосування директ-костингу дає можливість приймати ефективні рішення в умовах конкуренції, адже їх базою є взаємозв'язок затрат, обсягу виробництва і

прибутку. Цей взаємозв'язок дає можливість проводити аналіз беззбитковості молокопереробного виробництва. При цьому особлива увага приділяється аналізу виробництва продукції, що дозволяє керівництву визначати критичні «мертві» точки обсягу виробництва.

Критичною є така точка обсягу продажу, при якій підприємство має затрати, які дорівнюють виручці від реалізації продукції. В цій системі немає ні прибутків, ні збитків.

Аналіз беззбитковості виробництва визначає залежність обсягів продажу, витрат і прибутку. На практиці для визначення цієї точки використовують аналітичний або графічний прийоми.

Для проведення аналітичних розрахунків абстрагуємося на виборі за базу дослідження виробництво сиру твердого, оскільки він займає найбільшу питому вагу в асортименті молокопродуктів ВАТ «Чортківський сирзавод».

Слід відзначити, що на практиці поведінка затрат залежить не лише від фізичного обсягу виробництва, а й від ціни на сировину, основні та допоміжні матеріали, продуктивності праці, змін виробничих технологій та законодавства, існуючих економічних умов господарювання та ін. Тому для аналізу поведінки прибутку, затрат і обсягів виробництва використовують припущення, які обмежують точність і надійність розрахунків. До них відносяться:

- сума затрат і виручка від реалізації продукції є лінійними величинами;

- всі витрати поділяються на змінні та постійні;

- постійні витрати не залежать від обсягу в межах досліджуваного діапазону виробництва;

- змінні витрати прямо пропорційні до обсягу виробництва в межах даного діапазону виробництва;

- ціна реалізації продукції не змінюється;

- обсяг виробництва дорівнює обсягу реалізації.

Вибираємо такі аналітичні показники для виведення формул:

В - загальна сума витрат, грн.;

ПВ - постійні витрати - 205756,5 грн.;

ЗВ - змінні витрати - 1180110,0 грн.;

ЗВод - змінні витрати одиниці продукції - 3002,0 грн.;

ПЦод - продажна ціна одиниці продукції - 4000,0 грн.;

О - обсяг виробництва - 600 т;

Х - обсяг виробництва у точці рівноваги, т.

Як відомо, функція «Витрати-обсяг» є прямою лінією, рівняння якої має такий вигляд:

$$y=ax+b, \qquad (3.1)$$

де *y* - загальна сума витрат при обсягу *Х*;

a - коефіцієнт зміни витрат відповідно до обсягу виробництва;

b - постійні витрати.

Рівняння для графіків доцільніше подати в такому вигляді:

$$В=ПВ+(ЗВод\cdot О) \qquad (3.2)$$

Виходячи із формули (3.2), графік загальної суми витрат від обсягу виробництва:

$$В=205756,5+3002Х.$$

Графік взаємозв'язку «витрати-обсяг» може бути доповнений і одержимо новий графік витрати-обсяг-прибуток. Виведемо рівняння виручки:

$$В=ПЦод\cdot Х. \qquad (3.3)$$

Звідси $В=4000Х$.

У точці рівноваги загальна сума витрат дорівнює загальній сумі виручки. Оскільки точка рівноваги означає рівність витрат і виручки або $В=В$, то одержимо:

$$ПЦод\cdot Х=ПВ+(ЗВод\cdot Х)$$

$$4000Х=205756,5+(3002\cdot Х)$$

$$4000Х=205756,5+3002Х$$

$$4000X-3002X=205756,5$$

$$998X=205756,5$$

$$X=206,17$$

Отже, у точці рівноваги ВАТ «Чортківський сирзавод» виробляє і реалізує 206,17 т сиру за ціною 4000,0 грн./т (рис.3.6). Звідси виручка становитиме:

$$4000 \cdot 206,17=824680 \text{ грн.}$$

Загальна сума витрат при виробництві 206,17 т сиру твердого складає:

$$205756,5+(3002 \cdot 206,17)=824680 \text{ грн.}$$

Рівняння для точки рівноваги можна подати у вигляді формули:

$$X = \frac{ПВ}{ПЦод - ЗВод} \qquad (3.5)$$

Підставивши фактичні дані, матимемо такі результати:

$$X = \frac{205756,5}{4000 - 3002} = 206,17m.$$

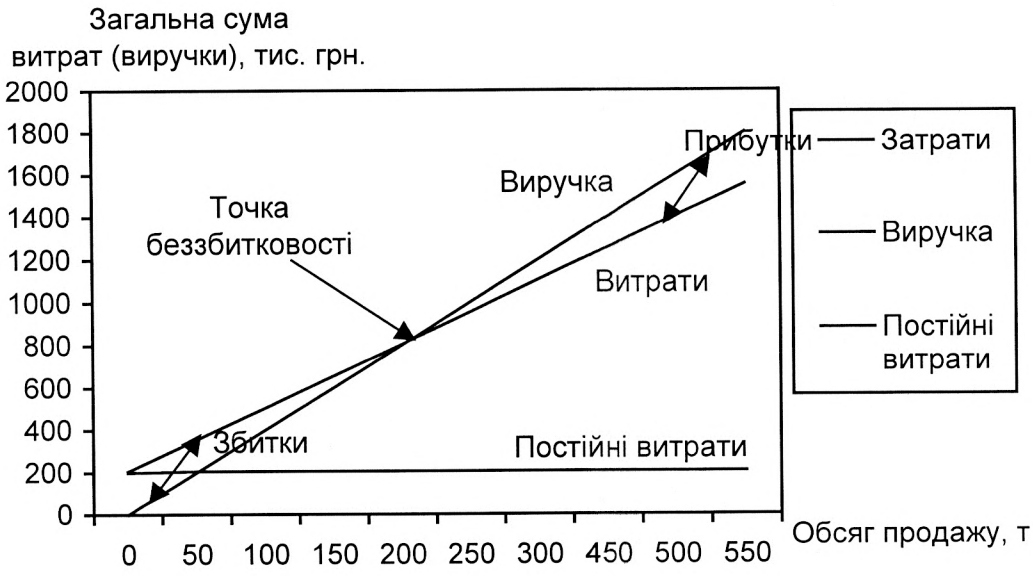


Рис. 3.6. Залежність продажної ціни, повної собівартості і обсягу продажу.

Прибуток на одиницю продукції різний для різних обсягів виробництва, але існує інша величина, яка є постійною для різного обсягу у відповідних межах. Це маржинальний прибуток, що являє собою різницю між про-

дажною ціною і змінними витратами на одиницю продукції. У нашому прикладі це 4000-3002=998 грн.

Отже, рівняння загальної суми прибутку (*П*):

$$П=(ПЦод-ЗВод) \cdot Х \cdot ПВ. \quad (3.6)$$

Для наведеного прикладу і обсягу виробництва 400 т матимемо:

(4000-3002) ·400-205756,5=193443,5 грн.

Отже, підприємство при обсязі виробництва 400 т одержить 193443,5 грн. прибутку.

Таким чином, використання «Директ-костингу» як системи контролю дає можливість визначати необхідні обсяги виробництва для забезпечення очікуваного прибутку і встановлення оптимальної ціни реалізації, оскільки побудова графіка беззбитковості показує межу прибутковості підприємства, зону збитків за встановленою структурою реалізації продукції; досліджувати наявність і місткість ринків збуту і забезпеченість виробництва сировиною і матеріалами; дотримуватися вимог технології переробки продукції тваринництва; розраховувати рівень рентабельності виробництва та окупності додаткових витрат тощо.

Для ефективного контролю за виробничими затратами використовується також метод бюджету виробничих затрат. У вітчизняній економічній практиці бюджети в повному розумінні цього слова ніколи не використовувалися, крім кошторисів, які складали підприємства у комплексі техпромфінплану. Найбільш повно суть кошторисів визначає А.Яругова [233, С.179].

“Під кошторисом витрат розуміють перелік груп непрямих витрат, визначених раціональними за наявних техніко-економічних умов”. В свою чергу С.Ф.Голов та В.І.Єфіменко дають визначення бюджету як плану майбутніх операцій, виражених у кількісному і вартісному вимірах [51, С.417-418] і формують наступну мету бюджетування:

—здійснення періодичного планування;

—забезпечення координації, кооперації та комунікації;

—змусити менеджерів кількісно обгрунтувати їхні плани;

—забезпечення обгрунтованості витрат на діяльність підприємства;

—створення основи для оцінки і контролю виконання;

—мотивація працівників через орієнтацію на досягнення мети організації;

—виконання вимог законів та контрактів.

Звідси можна зробити висновок, що бюджети на відміну від традиційних в умовах планової економіки кошторисів, охоплюють весь комплекс витрат та фінансових результатів діяльності молокопереробних підприємств.

Для розробки та впровадження бюджетів створюється спеціальний бюджетний комітет на чолі з економістом-аналітиком, який визначає такі головні стадії бюджетного процесу:

—Визначення головних напрямів діяльності підприємства і затвердження осіб, які відповідають за підготовку бюджетів;

—Попереднє складання бюджетів;

—Обговорення програми бюджетного планування з керівництвом;

—Координація та аналіз запланованих бюджетів;

—Затвердження загального бюджету.

В практиці використовують бюджети двох видів: постійні та гнучкі.

Постійний бюджет встановлюється в умовах, коли можна визначити рівень діяльності підприємства у взаємозв'язку з обсягами виробництва або з певними виробничими потужностями. Він характерний для стабільних економічних ситуацій.

Бюджет – це офіційний документ, бізнес-план управління компанією, який виражається в фінансових термінах і складається з орієнтацією на бажані результати в майбутньому.

До основних принципів складання бюджетів відносяться:

—визначення мети або напрямку діяльності підприємства в ринково-

му середовищі;

—періодичне порівняння одержаних результатів з поставленими виробничими завданнями.

Визначення мети майбутньої діяльності відноситься до функції планування, а періодичне порівняння фактичних даних з поставленими орієнтирами - до функції контролю в системі управління.

Бюджети по поточних операціях в більшості випадків складаються на фінансовий рік. Однак для підвищення ефективності управлінського контролю річний бюджет повинен поділятися на бюджети коротких проміжків часу, таких, як квартали, місяці або тижні.

Час від часу потрібно переглядати бюджети і вносити необхідні зміни, які відбуваються в економіці країни, в галузі або на окремому підприємстві.

Процес розробки бюджетів починається із збору необхідної інформації по виробництву, реалізації продукції, надання робіт та послуг або інших оперативних даних по кожному виробничому підрозділу підприємства. Дуже важливо, щоб усі рівні управління і всі підрозділи фірми (організації) брали участь при складанні бюджетів, що в кінцевому результаті забезпечує контроль за їх виконанням і досягненням поставлених завдань.

На підприємствах застосовують різні методи складання бюджетів. Один з них передбачає складання бюджету з нуля, тобто при оцінці об'ємів виробництва, реалізації та інших показників передбачають, що підприємство кожен раз починає діяльність з нуля.

Другий метод полягає в тому, що показники минулорічного бюджету модифікуються в залежності від результатів діяльності за попередній рік і очікуваний результат планується від досягнутого рівня виробничо-фінансової діяльності.

Основний бюджет на підприємстві в ринковій інфраструктурі складається з таких елементів: бюджет грошових коштів; бюджет використання ма-

теріалів; бюджет прямих трудових витрат; бюджет виробничих непрямих затрат на виробництво; бюджет собівартості виробленої продукції; бюджет собівартості реалізованої продукції; бюджетний звіт про прибуток.

Розглянемо конкретніше процес складання кожного із вище перерахованих бюджетів. При їх характеристиці слід відмітити, що на практиці мають місце непередбачувані зміни, які повинні бути відображені в бюджетах, тільки тоді він буде ефективним інструментом управлінського контролю затрат.

Бюджет грошових коштів - це плановий документ. який відображає майбутні платежі та надходження коштів (табл.М.1). Він складається на підставі операційних бюджетів, тобто визначається загальна сума доходів від реалізації та виплат за придбані матеріали. В нашому прикладі загальна сума грошових доходів в бюджетному періоді становитиме 5715 тис. грн.

Бюджет використання матеріалів - це плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, які необхідні для виконання виробничої програми бюджетного періоду. На формування вартості матеріалів впливає перш за все обсяг виробництва, норми матеріальних витрат на одиницю продукції та метод оцінки матеріалів.

Нами складено бюджет матеріальних витрат (табл.М.2), дані якого свідчать, що в 1997 р. на виробництво масла було заплановано витратити основної сировини на суму 1393 тис. грн., в тому числі найбільше в II та III кварталах, відповідно 464 тис. грн. і 433 тис. грн, а вартість матеріалів на виробництво сирів твердих становила 1728 тис. грн. Загальна сума витрат основної сировини в бюджетному періоді дорівнює 4054 тис. грн. Отже, формування вартості витрачених матеріалів на виробництво залежить в першу чергу від обсягів переробки та вартості однієї тонни сировини, що й було взято за основу для складання бюджету матеріальних витрат.

Бюджет прямих трудових затрат на виробництво продукції відображає витрати на оплату праці, які необхідні для виробництва молокопродуктів

за бюджетний період. Нами розроблено бюджет прямих трудових витрат для конкретних видів готової продукції, який зображено в табл.М.3. Розрахунки проведено, виходячи з запланованих обсягів виробництва та прямої оплати праці на одну тонну готової продукції. Так, наприклад, сума прямої оплати праці на виробництво масла в 1997 р. становила 17.6 тис. грн., а сума трудових затрат - 139.7 тис. грн.

Бюджет виробничих непрямих витрат - це плановий документ, який відображає накладні витрати, пов`язані з виробництвом молокопродуктів у бюджетному періоді (1997 р.). Цей бюджет складається на основі виробничої програми, укладених договорів (оренди, надання послуг і т. д) та відповідних розрахунків. Сума змінних виробничих непрямих витрат по кожному кварталу визначається на підставі бази розподілу.

У бюджеті виробничих непрямих витрат відображається сума витрат, пов'язаних з виробництвом продукції у бюджетному періоді відповідно до коефіцієнту розподілу. В нашому прикладі (табл.М.4) для кожної статті змінних непрямих витрат встановлено окремі коефіцієнти розподілу. Загальна сума непрямих виробничих витрат в 1997 р. становила 659 тис. грн.

Бюджет собівартості виготовлення продукції використовується для проведення розрахунку собівартості молокопродуктів, які будуть виготовлені у бюджетному періоді (табл.М.5). Бюджетна собівартість готової продукції визначається на основі бюджетів використання матеріалів (в тому числі основної сировини - молока), прямих витрат на оплату праці та виробничих непрямих витрат з врахуванням залишків незавершеного виробництва. Оскільки, в молокопереробній галузі залишки незавершеного виробництва незначні або відсутні взагалі, то собівартість вироблених молокопродуктів дорівнює витратам на їх виробництво.

Собівартість реалізованої продукції визначається розрахунковим шляхом: залишок готової продукції на початок місяця додати собівартість виготовленої продукції і відняти залишок готової продукції на кінець періо-

ду. В нашому прикладі собівартість реалізованої продукції становить 4903 тис. грн. (табл.М.6).

Бюджетний звіт про прибуток є формою фінансової звітності, яка складається до початку звітного періоду і відображає фінансовий результат діяльності на перспективу. Він складається на основі попередніх бюджетів і містить дані про нерозподілений прибуток, який в нашому прикладі становить 28 тис. грн. (табл.М.7).

Ефект змін обсягів виробництва може бути впроваджений в систему бюджетів шляхом використання так званих гнучких бюджетів (табл.3.4.). Гнучкий бюджет являє собою серію бюджетів, які складаються з врахуванням різних об'ємів виробництва продукції. Якщо в процесі коливань попиту та інших неконтрольованих підприємством факторів об'єм виробництва значно змінюється по місяцях, то загальна сума накладних витрат в періоди високої ділової активності буде значно вищою, ніж в періоди спаду.

В процесі складання бюджетів визначаються як загальні напрями виробничої стратегії підприємств, так і специфічні завдання, які стоять перед окремими їх виробничими підрозділами.

Гнучкі бюджети розраховуються для різних обсягів виробництва - прогнозних або очікуваних, які не пов'язані із заданими умовами виробництва. Можна сказати, що гнучкі бюджети створюються з багатьох постійних із заданими співвідношеннями затрат, прибутку, обсягів виробництва. Вони розраховуються на рік, потім поділяються на квартали, місяці, тижні. Це дозволяє постійно порівнювати їх дані з фактичними результатами, виявляти відхилення і приймати рішення про їх виправлення та недопущення на майбутнє. Розрахунок і контроль за допомогою гнучких бюджетів вимагає поділу затрат на постійні, змінні, напівзмінні відповідно по статтях затрат і з наступним їх аналізом. Наприклад, всі витрачені матеріали розподіляються за статтями затрат, потім поділяються на постійні та змінні.

Таблиця 3.4

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

Статті	В розрізі кварталів														
	I			II			III			IV			1997		
	проект	звіт	відхилення	проект	звіт	відхилення	проект	звіт	відхилення	проект	звіт	відхилення	проект	звіт	відхилення
Доход від реалізації	1194	1389	195	1815	1523	-292	1696	1529	-167	1010	1424	414	5715	5865	150
Змінні витрати: виробничі	860	1122	262	1349	1123	-226	1267	1178	-89	718	1103	385	4194	4526	332
невиробничі	21	19	-2	28	24	-4	27	18	-9	28	12	-16	104	73	-31
Разом змінних витрат	881	1141	260	1377	1147	-230	1294	1196	-98	746	1115	369	4298	4599	301
Маржинальний доход	313	248	-65	438	376	-62	402	333	-69	264	309	45	1417	1266	-151
Постійні витрати: Загальногосподарські витрати	97	62	-35	122	104	-18	114	125	11	110	157	47	443	448	5
Утримання обладнання	25	18	-7	33	27	-6	31	30	-1	23	29	6	112	104	-8
Разом постійних витрат	122	80	-42	155	131	-24	145	155	10	133	186	53	555	552	-3
Операційний прибуток	191	168	-23	283	245	-38	257	178	-79	131	123	-8	862	714	-148

Для матеріалів, які відносяться до постійних затрат, визначають стандарт на одиницю продукції, який змінюється в залежності від обсягів виробництва матеріалів, і потім відносять прямо на собівартість продукції за стандартом прямих затрат.

Після визначення непрямих затрат і поділу їх на постійні та змінні вибирають бази розподілу між видами продукції. Всі непрямі затрати, які обліковують за стандартами, також розподіляють на постійні та змінні. В кінці кожного періоду робиться порівняння між фактичними непрямими і стандартними непрямими затратами, виявляються відхилення у відповідності з діючим гнучким бюджетом, потім аналізують одержані дані з метою прийняття управлінських рішень. Таким чином, використання гнучких бюджетів розраховано на середній та низький рівні управління підприємством, що дозволяє приймати ефективні рішення за результатами змін умов діяльності підприємства, а також точніше проводити розподіл непрямих затрат на собівартість продукції.

Висновок до розділу

Узагальнення результатів третього розділу створює умови для обгрунтування висновків і пропозицій щодо визначальної ролі управлінського (внутрішнього) контролю в системі управління молокопереробним підприємством як засобу оперативного і точного прийняття управлінських рішень.

Тому впровадження у практику діяльності підприємств усіх форм власності методів контролю за місцями виникнення і центрами відповідальності з використанням зарубіжних систем «Стандарт-кост» і «Директ-костинг», бюджетного планування істотно поліпшить управління підприємством та ефективність його роботи з метою максимального одержання прибутків.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

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

1. АПК займає винятково важливе місце в економіці України. Тут зосереджено близько третини основних виробничих фондів, працює четверта частина товаровиробників, зайнятих в народному господарстві, виробляється понад 20% валового суспільного продукту та третя частина національного доходу, формується 3/4 роздрібного товарообміну. Тому на даний момент від ефективної діяльності даного комплексу залежить економічна, соціальна та політична ситуація в суспільстві. В умовах переходу до ринкових відносин успішний розвиток агропромислового комплексу можливий при раціональному поєднанні сировинних, обслуговуючих та переробних галузей. Останнім належить важлива роль в підвищенні ефективності виробництва продуктів харчування. Доцільність такого поєднання зумовлена дією багатьох факторів (природних, технологічних, організаційних, соціально-економічних та інших). Визначальне місце в агропромисловій сфері належить молокопереробній галузі, яка є потенційно найбільш перспективною галуззю економіки України, адже попит на високоякісні молочні продукти в світі зростає. Ефективна організація молокопереробного виробництва відкриває значно ширші можливості для раціонального використання сільськогосподарської сировини та місцевих ресурсів, забезпечує більш рівномірну зайнятість робочої сили протягом року, дозволяє збільшити виробництво продукції та товарів народного споживання.

В роботі наведено дані про спад виробництва молокопродуктів по Україні та Тернопільскій області. Така ситуація зумовлюється кризовими явищами перехідного періоду до ринку, а саме: перекосами у фінансово-

кредитній та податковій політиці, руйнівними наслідками інфляції, відсутністю сталих виробничих зв'язків між постачальниками сільськогосподарської сировини та переробниками.

Аналіз існуючої ситуації в молокопереробній галузі дає можливість сформулювати основні причини кризового стану та шляхи їх вирішення стосовно зміцнення конкурентноздатності вітчизняних молокопродуктів як на внутрішньому, так і на міжнародному ринках споживання.

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

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

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

Вищевказані технологічні особливості визначають загальні напрямки розвитку обліку витрат:

—збір, обробка і відображення інформації про матеріальні, трудові та грошові витрати на виробництво і реалізацію продукції щодо конкретного виробничого підрозділу та підприємства в цілому;

—нагромадження і узагальнення інформації про затрати на виробництво для оцінки діяльності підприємства за місяць, квартал, рік;

—забезпечення інформацією про затрати на виробництво одиниці продукції всіх рівнів управління при взаємодії планування, організації, стимулювання, регулювання і контролю.

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

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

—єдина методологія обліку затрат на виробництво молокопродуктів і калькулювання собівартості продукції протягом року;

—відображення в обліку всіх без винятку господарських операцій;

—правильне віднесення витрат і доходів стосовно конкретних звітних періодів;

—розмежування в обліку поточних витрат на виробництво;

—регламентування складу собівартості молокопродуктів.

4. На основі критичного аналізу різних точок зору та діючих законодавчих актів України нами обгрунтовано вибір критеріїв відповідно до класифікації виробничих затрат.

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

Із врахуванням особливостей молокопереробного виробництва нами запропонована більш досконала номенклатура статей витрат, яка забезпечить формування якісної управлінської інформації і відповідає таким критеріям:

—відображення на окремих статтях тих затрат, які визначають організаційно-технологічні особливості переробки молока;

—виділення в окремі статті таких затрат, які дають можливість контролювати процес переробки продукції тваринництва на кожному технологічному переділі;

—включення у собівартість готової продукції всіх без винятку витрат, які зумовлені процесом виробництва молокопродуктів;

—розмежування витрат основного і допоміжного виробництва;

—виділення в окрему групу витрат на організацію, обслуговування, технічне і технологічне переоснащення виробництва;

—групування витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності.

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

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

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

Крім того, розглянуто напрямки удосконалення первинного та зведеного обліку матеріальних ресурсів і запропоновано використання приймальної квитанції на закупівлю молока та молочних продуктів у сільськогосподарських підприємств та реєстр зведеного обліку про рух сировини за місяць.

6. Визначено методи оцінки сировини і матеріалів у відповідності до ринкових умов, від яких залежить формування реальної ціни молокопродуктів:

—за середньою собівартістю;

—за собівартістю придбання першої партії матеріалів (FIFO);

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

Застосування наведених методів оцінки дає різні величини, що є одні-

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

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

—вирішення методологічних проблем розрахунку норм і нормативів;

—організація побудови науково-обгрунтованої нормативної бази;

—створення автоматизованого робочого місця бухгалтера з обліку сировини і матеріалів в єдиній системі автоматизації облікових процесів.

На основі проведеного аналізу причин відхилення фактичного витрачання сировини на виробництво від заданих норм, а також на прикладі ВАТ "Чортківський сирзавод" розроблено бюджет матеріальних затрат на виробництво продукції, де відображено потреби молока на виробництво конкретних видів продукції і визначено його вартісні параметри.

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

8. У процесі дослідження непрямих витрат нами було вирішено такі завдання: оцінка діючої практики вибору баз розподілу постійних непрямих витрат; аналіз розподілу непрямих витрат на молокопереробних підприємствах області; виявлення можливостей та особливостей визначення методів розподілу непрямих витрат; розробка методики розподілу непрямих витрат для конкретного молокопереробного підприємства; визначення напрямків

подальшого розвитку методів розподілу непрямих витрат, і обгрунтовано необхідність використання найбільш поширених баз розподілу - суми заробітної плати виробничих працівників для витрат на утримання і експлуатацію устаткування і для розподілу загальнозаводських витрат - суми заробітної плати виробничих працівників та витрат на утримання і експлуатацію устаткування, а також запропоновано облік непрямих витрат проводити за центрами відповідальності.

9. Узагальнення витрат молокопереробного виробництва залежить, в першу чергу, від специфічних особливостей галузі, типу і структури виробництва, асортименту виробленої продукції, управлінської структури, особливостей технологічного процесу і тому на основі проведеного дослідження нами обгрунтовано використання безнапівфабрикатного методу зведеного обліку витрат, який не перекручує собівартості конкретних видів молокопродуктів.

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

—введення інформації і одержання підсумків за рахунками, субрахунками і об'єктами аналітичного обліку (сировині і матеріалах, готовій продукції, основних засобах, працівниках і т.д.);

—ведення обліку в грошовому і натуральному вимірнику;

—ручне і автоматизоване введення інформації;

—здійснення оперативного контролю за введеною інформацією;

—одержання підсумків одразу після вводу інформації;

—можливість формування звітності за будь-який період;

—оперативний пошук інформації.

10. Важливе місце в системі управління молокопереробним підприємством займає управлінський (внутрішній) контроль, який сприяє підвищенню оперативності і точності прийняття науково обгрунтованих управлінських рішень. На основі вивчення економічної літератури і практичної діяльності молокопереробних заводів нами розроблено специфічні принципи управлінського (внутрішнього) контролю:

—попередження господарських порушень та нестач;

—забезпечення економного і раціонального використання матеріально-технічної бази і трудових ресурсів;

—оперативне виявлення зловживань процесів виробничо-господарської діяльності молокопереробного підприємства та його виробничих підрозділів;

—визначення причин та умов, які призводять до невиконання управлінських рішень;

—встановлення відповідності результатів діяльності діючим нормативам, правилам і положенням;

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

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

12. Нами вироблено методику управлінського (внутрішнього) контролю витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності, обгрунтовано

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

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

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1.Адамс Р. Основы аудита. /Пер. с англ.; под ред. Соколова Я.В. -М.: Аудит ЮНИТИ.-1995.- 480 с.

2.Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности. Теория, практика и перспективы развития. - М.: Финансы и статистика, 1983.- 224с.

3.Алексеев И.А. Рыночная экономика и контроль / Контроллинг.-1991.- №1.-С.70-75.

4.Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие).- М.: Экономика, 1994.- 366 с.

5.Андрушків Б.М., Кузьмін О.Є. Основи менеджменту. - Львів: Світ, 1995.- 296 с.

6.Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов.- М.: Финансы и статистика, 1995.- 560 с.: ил.- (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

7.Аудит и ревизия. Справ. пособие /А.Л. Бавдей, И.Н.Белый, Н.П.Дробышевский и др.; Под общей ред. И.Н.Белого - Мн.: ООО “Мисанта”, 1994.- 221 с.

8.Аудит Монтгомери /Ф.Л.Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М.О`Рейлли, М.Б.Хирш; Пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова - М.: Аудит ЮНИТИ, 1997.- 542 с.

9.Аудит: Практическое пособие /А.Кузьминский, Н.Кужельный, Е.Петрик, В.Савченко и др.; Под ред. А.Кузьминского - К.: Учетинформ, 1996.- 283 с.

10.Афанасьев В.Г. Общество: системность, познание и управление.- М.: Политиздат, 1981.

11.Ахмедов М.З. Оперативный учет и анализ использования материалов. - М.: Финансы и статистика, 1986.- 118 с.

12.Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. Под ред. В.А.Новака. -М.: Финансы, 1970.- 167 с.

13.Белебеха И.А. Учет и калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции. - Львов: "Высшая школа", Издательство при Львовск. у-те, 1975.- 176с.

14.Басманов И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. - Минск.- Вышейшая школа, 1973.-296 с.

15.Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Учебник Под ред. П.С.Безруких. -М.: Бухгалтерский учет, 1996.- 570 с.

16.Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. -М.: Финансы, 1974.- 320 с.

17.Белый И.Н. Учет затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции. - Минск: Ураджай, 1987.- 144 с.

18.Белобжецкий И.А. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля. -М.: Финансы и статистика, 1985. - 272 с.

19.Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: учеб. пособие. -М.: Финансы и статистика, 1987.- 284 с.

20.Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. -М.: Финансы и статистика, 1989.- 256 с.

21.Белобородова В.А. Бухгалтерский учет с основами экономического анализа. -М.: Финансы и статистика, 1982.- 252 с.

22.Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве: Учебник 3-е изд. перераб. и дополн. -М.: Агропромиздат, 1988.- 320 с.

23.Белуха Н.Г. Ревизия и контроль в торговле. -М.: Экономика.-1988.-225 с.

24.Бикардов Н.А. Нормативный метод учета и калькулирования продукции. -М.: Финансы, 1974.-152 с.

25.Білуха М.Г. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. -К.: Вища школа, 1994.-364 с.: іл.

26.Бычкова С.М. Лебедева Н.В. Новый подход к калькуляции и себестоимости: опыт развитых стран / Бухгалтерский учет,1996.-№5.-С.

27.Бородкин А.С., Торопов В.А. Нормативный учет и себестоимость промышленной продукции. -К.: Техника, 1990.- 152 с.

28.Бородкин А.С. “Шоковая терапия” для бухгалтерского учета. // Світ бухгалтерського обліку, 1997.-№1С.41-46.

29.Борщевский П.П. Интенсификация производства в пищевой промышленности. -К.: Урожай, 1989.- 136 с.

30.Брок Х.Р., Палмер И.Е. Бухгалтерский учет в США. -М.: Финансы и статистика, 1991.- 184 с.

31.Бутынец Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. -К., 1976.

32.Бутынец Ф.Ф. Подрядные отношения: организация, контроль. -М.: Агропромиздат, 1989.- 92 с

33.Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку ч.2.- Житомир: ЖІТІ, 1996.- 528 с.

34.Бухгалтерський облік в сільському господарстві. Підручник для вузів /Литвин Ю.Я., Хомин П.Я., Олійник В.М., Совінський В.С., Палюх М.С., Дерій В.А., та ін. За ред. Ю.Я.Литвина.- Тернопіль: Чарівниця, 1995.- 824 с.

35.Бухгалтерский учет: учебник /П.С.Безруких, В.Б.Ивашкевич, А.Н.Камнев и др. // Под ред. П.С.Безруких. -М.: Финансы и статистика, 1982.-456 с.

36.Бухгалтерский учет: Учебник /П.С.Безруких, А.Н.Кашаев, Д.А.Рогулин /Под ред. П.С.Безруких. -М.:Финансы, 1973.-375с.

37.Валуев Б.И., Горлова Л.П., Зверенчук Л.Ф. Совершенствование учета и контроля в современных условиях хозяйств. -М.: Финансы, 1978.-144 с.

38.Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета// Світ бухгалтерського обліку, 1998.-№1-С.7-10.

39.Васылькив А.И., Миневский А.И. Учет и анализ распределения косвенных затрат в промышленности. -М.: Финансы и статистика, 1985.- 176 с.

40.Воевудский Е.Н., Беспалова Э.Г., Филановская И.Н. Моделирование и автоматизация бухгалтерского учета (на примере морского транспорта). Монография. -К.: Наукова думка, 1987.- 300 с.

41.Волков С.И. Краева Т.А., Савин В.П. Методологические основы автома-

тизированного учета на предприятиях.- М.: Финансы, 1977.- 270 с.

42.Волков Н.Г. Оценка товарно-материальных ценностей в учете и отчетности.//Бухгалтерский учет, №11 - 1996.- с.22-27.

43.Волков Н.Г. Учет расходов будущих периодов и резервов пердстоящих платежей.//Бухгалтерский учет, №4 - 1996.- с.30-38.

44.Воропаев Ю.Н. Оценка внутреннего контроля.//Бухгалтерский учет, №2 - 1996.- с.43-46.

45.Гайдуцкий П.И. Анализ и контроль экономических взаимоотношений предприятий АПК.- М.: Агропромиздат, 1989.- 160 с.

46.Гаррисон У. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта /Пер. с англ. Б.Вакман Под ред. и пред. Ю.О.Любовича.- М.: Техника управления, 1930.- 300 с.

47.Герасимович А.Н. Учет затрат и себестоимость продукции переработки плодов и овощей.- М.: Агропромиздат, 1987.- 229 с.

48.Гершенгорин А.Т. Что такое АРМ бухгалтера.- М.: Финансы и статистика, 1988.- 95 с.

49.Гетьман В.Г. Организация оперативного учета в сельскохозяйственных предприятиях. - М.: Статистика, 1976.

50.Гильде Э.К. Нормативный учет в промышленности.- М.: Финансы, 1976.- 152 с.

51.Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. - Тов. Автоінтерсервіс., 1996.- 544 с.

52.Голованов А.А. Учет на предприятиях АПК.//Бухгалтерский учет, №3 - 1996.- с.40-42.

53.Гринман Г.И. Совершенствование бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. - М.: Статистика, 1973.- 187 с.

54.Гуцайлюк З.В. Методологические проблемы эффективности промышленного производства в условиях перестройки хозяйственного механизма. - К.: УМК ВО, 1990.- 48 с.

55.Гуцайлюк З.В. Учет и контроль показателей эффективности производства в пищевой промышленности.- М.: Агропромиздат, 1985.- 120с.

56.Гуцайлюк З.В. Учет и контроль производственных отходов.- М.: Финансы и статистика, 1990.- 79 с.

57.Гуцайлюк З.В. Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности.- К.: Техника, 1983.- 104 с.

58.Давыдов К.И. Блох С.А. Учет труда и заработной платы.- М.: Финансы и статистика, 1986.- 85 с.

59.Данилевский Ю.А. Аудиторская проверка калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг).//Бухгалтерский учет, №2 - 1996.- с.34-38.

60.Данилевский Ю.А. Внутрихозяйственный контроль и внутренний аудит. //Все о бухгалтерском учете, 16 ноября - 1994.- с.18.

61.Дем`яненко М.Я. Формування виробничих затрат селянських (фермерських) господарств в умовах ринкової економіки.- К.: Урожай, 1994.- 152 с.

62.Джон В. Ален, Дэвид Дж. Армстронг, Лоуренс С. Уолкер. Основы свободного предпринимательства.- К.: Укр. НИИНТИ, 1992.- 24 с.

63.Додонов А.А. Нормативный учет: каким ему быть.//Бухгалтерский учет, №3 - 1992.- с.43-45.

64.Додонов А.А. Об учете затрат на производство. //Бухгалтерский учет, №2 - 1993.- с.33-36.

65.Додонов А.А. Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР.- М.: Экономика, 1964.

66.Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ./ Под ред. С.А.Табаниной.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994.- 560 с.

67.Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова.- М.: Финансы и статистика, 1993.- 560 с.

68.Ержанов М.С. Трудовому коллективу об учете и контроле в условиях рыночной экономики. - М.: Финансы и статистика, 1991.- 160 с.: ил.

69.Ермолинский В.Б., Филипенко С.И. Контроль и ревизия хозяйственной

деятельности строительных организаций.- М.: Финансы, 1979.- 190 с.

70.Ерофеева В.А. Учет и контроль использования ресурсов в объединении.- Л.: ЛГУ, 1987.- 176 с.

71.Ерофеева В.А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи. - М.: Финансы и статистика, 1992.- 188 с.

72.Єфіменко В., Зубілевич С. Міжнародний досвід і удосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні //Бухгалтерський облік і аудит, №6 - 1996.- с.13-15.

73.Жакипбеков С. Первичный учет на промышленном предприятии.- М.6 Финансы и статистика, 1982.- 80 с.

74.Жебрак М.Х. Основы нормативного метода калькуляции.- М.: Малинц, 1948.- 196 с.

75.Журко В.Ф., Ястребов В.Б. Внутреведомственный контроль и социалистическая собственность.- М.: Финансы, 1980.- 192 с.

76.Жилкина Л.В. Учет и контроль в пищевой промышленности.- К.: Техника, 1973.- 185 с.

77.Житная Н.П. Ларионова Л.Ф. Организация учета в хозрасчетных бригадах.- М.: Финансы и статистика, 1989.- 157 с.

78.Завгородний В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка.- К.: Блиц-информ, 1995.- 829 с.

79.Завьялков А.Г. Планирование и калькулирование себестоимости промышленной продукции.- Минск: Беларуев, 1978.- 157 с.

80.Зайцев М.Г., Елкин В.М., Козлов С.М. Бухгалтерский учет в мясной и молочной промышленности.- М.: Агропромиздат, 1989.- 233 с.

81.Закон України "Про аудиторську діяльність" //Голос України.- 1993.- 29 травня.

82.Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" // Галицькі контракти, №26.- 1997 р.

83.Зудилин А.П. Бухгалтерский учет на капиталистических предприятиях:

учебное пособие - 2-е изд. перероб. и дополн. - М.: Изд-во УДН, 1990.

84.Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма.- М: Финансы и статистика, 1982.- 175 с.

85.Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н. Современные тенденции развития бухгалтерского учета //Бухгалтерский учет, №12 - 1996.-С. 34-35.

86.Ивашкевич В.Б., Ивашкевич А.И.Контролинг: экзотика или необходимость.//Бухгалтерский учет, №7 - 1996.- с.28-24

87.Ивашкевич В.Б. Использование данных учета издержек для обоснования заказов и цен.// Бухгалтерский учет, №2 - 1997.

88.Ивашкевич В.Б. Калькулирование себестоимости продукции в отраслях промышленности. Изд-во казанского университета, 1974.- 148 с.

89.Ивашкевич В.Б. Организация бухгалтерского учета в применении ЭВМ.- М.: Финансы и статистика, 1988.- 176 с.

90.Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. - М.: 1974.

91.Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях маслосыродельной и молочной промышленности М.: Минмясомолпром СССР, 1974.- 233 с.

92.Камнев А.Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных обьединениях.- М.: Финансы, 1978.- 224 с.

93.Кашаев А.Н., Островский О.М. О принцыпах бухгалтерского учета//Бухгалтерский учет, №11 - 1996.- с.58-63.

94.Киллен К. Вопросы управления: Сокр. пер. с англ.- М.:Экономика, 1981.- 200 с.

95.Кирьянова З.В. Методические и организационные основы первичного учета.- М.: Финансы и статистика, 1981.- 140 с.

96.Коваленко Ю.С. Линник В.Г. Нормативный метод планирования, учета и контроля затрат в животноводстве.- М.: Агропромиздат, 1990.- 127 с.

97.Козина Т.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции

на перерабатывающих предприятиях АПК и основы управления затратами. Учебное пособие. /НТИПП.- М.: 1992.- 102 с.

98.Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт в мясной и молочной промышленности.- М.: Агропромиздат, 1991.- 451 с.

99.Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт и анализ баланса на предприятиях мясной и молочной промышленности.- М.: Пищевая промышленность. - 1974. - 408 с.

100.Коныгин А.Н. Фермерское хозяйство США.- М.: Агропромиздат, 1989.

101.Кармайкл Д.Р. Бенис М. Стандарты и нормы аудита.- М.: Аудит ЮНИТИ, 1995.- 527 с.

102.Корчагина Л.М. Управленческие аспекты бухгалтерского учета на предприятии.//Бухгалтерский учет, №7 - 1996.- с.73.

103.Кочерин Е.А. Децентрализация без потери контроля.//Контролинг, №1 - 1991.- с.3-41.

104.Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством.- М.: Экономика, 1982.- 117 с.

105.Кравченко О.Н. О распределении косвенных расходов.//Бухгалтерский учет, №7 - 1991.- с.41-43.

106.Крамаровский Л.М., Максимова В.Ф. Организация контрольно-ревизионной работы.//Бухгалтерский учет, №2 - 1992.- с.15-21.

107.Крамаровский Л.М., Максимова В.Ф. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях.- М.: Финансы и статистика, 1990.- 191 с.: ил.

108.Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль. Учебник - 4 е изд, перераб. и доп.- М.: Финансы и статистика, 1988.- 300 с.

109.Криницкий Р.М. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета.- М.: Финансы и статистика, 1990.- 120 с.

110.Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. Практ. руководство.- М.: Финансы и статистика, 1985.- 143 с.

111.Кужельний М. Особливості проведення внутрішнього ауди-

ту.//Бухгалтерський облік і аудит, №4 - 1995.

112.Кузьминский А.Н. Учетная и аналитическая информация в обьединении.- К.:Изд. обьединение "Вища школа", Головное издательство, 1979.- 96 с.

113.Ламыкин И.А., Малышкин А.И. Учет производства в агропромышленных формированиях. - М.: Агропромиздат, 1987.- 175 с.

114.Ламыкин И.А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции. - М.: Статистика, 1980.- 168 с.

115.Ларионов А.Д. Проблемы распределения затрат в сельском хозяйстве. - Л.: Изд-во ЛГУ, 1976.- 127 с.

116.Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. - М.: Финансы и статистика, 1988.- 165с.

117.Левин В.С. Контроль за использованием материалов в производстве. - М.: Финансы и статистика, 1984.- 96 с.

118.Левин В.С. Контроль издержек производства в условиях нормативного учета. М.: Финансы и статистика, 1990.- 159 с.

119.Линнык В.Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий. - К.: Издат. "Вища школа", 1986.- 175 с.

120.Линнык В.Г. Учет и контроль производственной деятельности при разных формах хозяйствования (на материалах сельскохозяйственных формирований Украинской ССР)./Автореферат дис. д-ра єкон. наук 080012.- К.: КИНХ, 1991.- 34 с.

121.Литвин Ю.Я. Нормативный метод учета в сельськом хозяйстве.- К.: "Вища школа". Изд. при киевском универс., 1985.- 160 с.

122.Литвин Ю.Я. Малишкін О.І. Облік і контроль в умовах нормативночекової системи.- К.: Урожай, 1991.- 160 с.

123.Литвин Ю.Я., Олійник В.М. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні).- Тернопіль: Збруч, 1995.- 218 с.

124.Лопухин Н.В., Подольский В.Н. Экономическому контролю - современные технологические решения. - М.: Финансы и статистика, 1989.- 240 с.

125.Луговой В.А. Учет затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг. - М.: Финансы и статистика, 1995.- 144 с.

126.Луговой В.А. Учет малоценных и быстроизнашиваемых предметов// Бухгалтерский учет, №6 - 1996.- с.9-15.

127.Луговой В.А. Учет производственных запасов // Бухгалтерский учет, №4 - 1996.- с.39-42.

128.Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в умовах інфляції: проблеми теорії і практики.- Тернопіль.: Інфотер, 1993.- 36 с.

129.Люблинская Е.М., Черенкова Ю.Г. Учёт и отчётность на предприятиях молочной промышленности. - М.: Агропромиздат.- 1990.- 208 с.

130.Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. - М.: Финансы, 1979.- 414 с.

131.Матвеева Т.И. Учет незавершенного производства.- М.: Финансы и статистика, 1983.- 104 с.

132.Мацкевичюс И.С., Лакис В.И. Ревизия в системе экономического контроля.- М.: Финансы и статистика, 1988.- 224 с.: ил.

133.Международные стандарты бухгалтерского учета. Price Waterhouse LLP, 1994.

134.Международные стандарты учёта и аудита: Сб. с коммент. Вып. 4-7.- М.: фирма "Аудит-Трейдинг".- 1992.

135.Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента.: Пер. с англ.- М.: Дело, 1992.- 702 с.

136.Мех Я.В.. Сумкіна Н.В., Дерій В.А. Облік, контроль і аналіз в умовах ринкових відносин: Навч. посібник.- К.: ИМК ВО, 1992.- 122 с.

137.Мизиковский Е.А. Нормативная база в управленческом учете.//Бухгалтерский учет, №5 - 1996.- с.61-63.

138.Мурашко В.М., Струтинский А.Ф., Гарнець В. Контроль і ревізія у плодоовочевих об`єднаннях і на заготівельних підприємтсвах.- К.: урожай, 1988.- 152с.

139.Мюллер Г., Гернон Х., Мпик Г. Учет: международная перспектива:

Пер. с английского.- М.: Финансы и статистика, 1992.- 136 с.

140.Нарибаев К.Н. Организация бухгалтерского учета в США.- М.: Финансы, 1979.- 152 с.

141.Нарибаев К.Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ.- М.: Финансы и статистика, 1983.- 135 с.

142.Національна програма розвитку сільськогосподарського виробництва України на 1996-2005 роки (проект). //Економіка АПК, №11.- 1995.

143.Нидлз Б, Андерсон Х, Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. Пер. с англ./Под. ред. Я.В. Соколова - 2-е изд.- М.: Финансы и статистика, 1994.- 496 с.

144.Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг": теория и практика.- М.: Финансы и статистика, 1993.- 128 с.: ил.

145.Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике.//Бухгалтерский учет, №1 - 1996.- с.16-21.

146.Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике.//Бухгалтерский учет, №2 - 1996.- с.47-50.

147.Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике.//Бухгалтерский учет, №3 - 1996.- с.47-51.

148.Николаева С.А. Система "директ-костинг" и возможности ее применения.//Бухгалтерский учет, №9 - 1991.- с.12-15.

149.Николаева С.А. Учетная политика предприятия.- М.: Инфра-М. 1995.- 176 с.

150.Новиченко П.П., Рендухов И.М. Учет затрат на производство в промышленности.- М.: Финансы и статистика, 1981.- 144 с.

151.Новиченко П.П, Попова Г.Д. Учет затрат на улучшение качества продукции.- М.: Финансы и статистика, 1986.- 104 с.: ил.

152.Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов (вопросы теории и практики).- М.: Финансы и статистика, 1989.- 254 с.

153.Олійник В.М.. Облік і господарювання в управлінні агропромисловим

комплексом.- Львів: Світ, 1992.- 124 с.

154.Организационные структуры управления промышленными корпорациями США. Теория и практика формирования.- М.: Наука, 1983.- 349 с.

155.Осипова Г.Ф. Работа руководителя с документами.- М.: Экономика.- 1983.- с.70.

156.Остап`юк М.Я. Облік у господарських товариствах: Навч.посібник.- К.:ІСДО, 1993.- 112 с.

157.О`Шонесси Дж.Принципы организации управления фирмой.- М.: Прогресс, 1979.- 420 с.

158.Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Затв. Постановою Кабінету Міністрів Украйгт від 3 квітня 1993 р., №250 // Галицькі контракти, 1994.-№-45-446.

159.Палий В.Ф. Законодательная основа бухгалтерского учета.//Бухгалтерский учет, №1 - 1997.- с.12-19.

160.Палий В.Ф. Основы калькулирования.- М.: Финансы и статистика, 1987.- 288 с.

161.Палий В.Ф., Соколов Я.Р. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета.- М.: Финансы и статистика, 1981.- 224 с.

162.Палий В.Ф. Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник.- М.: Финансы и статистика, 1988.- 279 с.

163.Петрова В.И. Бухгалтерский учет на машино-строительном предприятии.- М.:Машиностроение, 1991.- 384 с.

164.Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельськом хозяйстве. //Бухгалтерский учет, №8 - 1996.- 21-26 с.

165.Пизенгольц М.З., Варава А.П. Бухгалтерский учет в сельськом хозяйстве. Ч.2.- М.: Агропромиздат, 1987.- 512 с.

166.Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции.- М.: Финансы, 1966.- 225 с.

167.Подольский В.И. Автоматизация бухгалтерского учета в современных

условиях // Бухгалтерский учет, 1993.-№2.-С14-16.

168.Проект Закону України «Про бухгалтерський облік і звітність» //Бухгалтерський облік і аудит, №1 - 1994.- С.5-15.

169.Пушкарь М.С. Бухгалтерский учет в системе управления.- М.: Финансы и статистика, 1991.- 176 с.

170.Пушкар М.С. Управлінський облік.- Тернопіль: "Поліграфіст" ЛТД, 1995.- 164 с.

171.Радостовец В.К. Бухгалтерский учет в основных отраслях народного хозяйства.- М.: Финансы и статистика, 1984.- 400 с.

172.Радостовец В.К. Бухгалтерский учет на сельськохозяйственных предприятиях.- М.: Агропромиздат, 1987.- 414 с.

173.Радостовец В.К. Калькуляция себестоимости продукции в сельськохозяйственных предприятиях.- М.: Финансы и статистика, 1986.- 160 с.

174.Ринок продовольства: проблеми формування і розвитку./Під редакцією П.Т.Саблука, В.І.Бойка, М.Г.Собаса.- К.: УкрІНТЕІ, 1993.- 236 с.

175.Робертсон Дж. Аудит. Пер. с англ..- М.:КРМС, Аудиторская фирма "Контакт", 1993.- 496 с.

176.Робертсон С. Размышления о компьютеризации учета //Бухгалтерский учет, №1 - 1992.- с.22-27.

177.Романенков Д.Ф. Учет и экономический анализ работы промышленных производств в колхозах и совхозах.- М.: Статистика, 1975.- 120 с.

178.Ростроса Н.К. Технология молока и молочных продуктов.- 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Пищевая промышленность, 1980.- 192 с.

179.Савицкий А.М. Контроль и ревизия с применением средств вычислительной техники.- М.: Финансы и статистика, 1985.- 104 с.

180.Савчук В.К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. Підручник для вузів.- К.: Урожай, 1995.- 328 с.

181.Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США.- М.: Финансы и статистика, 1980.- 141 с.

182.Свиргун М.Д. Нормативный учет затрат производства в сахарной промышленности.- М.: Легкая и пищевая промышленность, 1983.- 120 с.

183.Соколов Я.В.Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов.- М.: Аудит ЮНИТИ, 1996.- 638 с.

184.Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета.- М.: Финансы и статистика, 1985.- 367 с.

185.Сопко В.В. Основи побудови внутрігосподарського управлінського обліку затрат і діяльності (контролінг)//Бухгалтерський облік і аудит, №8 - 1996.- с.4-14.

186.Сопко В.В., Кужельный Н.В., Шпарко Е.М. Организация контроля и учета в обьединениях.- К.: Техника, 1984.

187.Сопко В.В., Пархоменко В.М. Бухгалтерский облік в підприємницькій діяльності.- К.: Техніка, 1993.- 222 с.

188.Сопко В.В., Патрик А.Н. Учёт затрат и калькуляция себестоимости продукции промышленности.- К.: Тэхника.- 1988.- 112 с.

189.Стражев В.И. Оперативное управление предприятием: проблемы учета и анализа. - Мн.: Наука и техника, 1973.- 152 с.

190.Стуков С.А. Новейшие тенденции в развитии производственного учета: курс лекций. Калинин; КГУ, 1983.- 48 с.

191.Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. - М.: Финансы и статистика, 1988.- 223 с.

192.Стуков С.А. Современные методы калькулирования.- Калинин: КГУ, 1980.- 86 с.

193.Стуков С.А. Учет затрат на производство: современное состояние.//Бухгалтерский учет, №1 - 1996.- с.22-23.

194.Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль.- М.: Финансы и статистика, 1987.- 127 с.: ил.

195.Суйц В.П. Первичный контроль и управление производством// Бухгалтерский учет, №1 - 1996.- с. 37-41.

196.Терехова В.А. Общеметодические принципы применения стандартизации в управленческом учете.//Бухгалтерский учет, №11 - 1996.- с.55-57.

197.Терехова В.А. Учет затрат на производство в условиях перстройки управления предприятиями на базе стандартизации.- М.: Финансы и статистика, 1989.- 95 с.

198.Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємтв / Затверджене постановою Кабінету Міністрів України 23 квітня 1996 р. №452.

199.Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості / Затверджене постановою Кабінету Міністрів України 26 квітня 1996 р. №473.

200.Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности.- М.: Финансы и статистика, 1992.- 160 с.:ил.

201.Ткач В.И., Ткач М.В.Управленческий учет: международный опыт.- М.: Финансы и статистика, 1994.- 144 с.

202.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємтсвах з різними формами власності. - К.: ВТОВ "А.С.К.", 1996.- 512 с.

203.Трусов А.Д. Калькулирование себестоимости продукции комплексных производств.- М.: Финансы и статистика, 1983.- 204 с.

204.Ураков Д.У. Проблемы учета и калькулирования в мясной промышленности М.: Финансы и статистика, 1991.- 176 с.

205.Трусов А.Д. Учет затрат в комплексных производствах.//Бухгалтерский учет, №4 - 1996.- с.58-60.

206.Трусов А.Д. Учет затрат в комплексных производствах.- М.: Финансы и статистика, 1987.- 240 с.

207.Уилсон П. Финансовый менеджмент в малом бизнесе./Пер. с англ.. Под.ред В.А.Микрюкова.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.- 256 с.

208.Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности.- М.: Финансы и статистика, 1991.- 176 с.

209.Урчукин В.Г. Десять заповедей предпринимателя.- К.: Укрзакордонвизасервис, 1992.- 112с.

210.Усач Б.Ф. Ревізія і контроль в споживчій кооперації.- Львів:Світ, 1992.- 320 с.

211.Учет, контроль и анализ в системе ресурсозбережения./Под.ред. М.Я. Розенберга, З.Лаучика.- М.: Финансы и статистика, 1989.- 239 с.

212.Учет производства и калькулирования в промышленности США./Пер.с англ. Под. ред. А.Ш.Маргулиса.- М.:Финансы, 1976.- с.

213.Фінансовий і ціновий механізм АПК в умовах переходу до ринку /П.Т.Саблука, М.Я.Дем`яненка, С.М.Шпичака, Д.В.Полозенка.- К.: Урожай, 1993.- 352 с.

214.Хеджес Т.Р. Организация хозяйства на фермах./Под ред. Тулупникова А.И..- М.: Прогресс, 1996.- 608 с.

215.Хмельницкий В.А., Смоленчук С.М. Контроль в строительстве. // Бухгалтерский учет, №6 - 1991.- с.34-37.

216.Хомин П.Я. Облік у фермерському господарстві: Навч. посібник.- К.: ІСДО, 1993.- 96 с.

217.Хонгрен Ч., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер. с англ./ Под ред. Я.В.Соколова.- М.: Финансы и статистика, 1995. - 416 с.

218.Чумаченко Н.Г. Бухгалтерський учет: прошлое, настоящее...Будущее?! // Світ бухгалтерського обліку. 1997, ПН.- с.6.

219.Чернова А.В. Учет и анализ работы автотранспорта в сельскохозяйственных предприятиях.- М.: Финансы и статистика, 1983.- с.43.

220.Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США.- М.: Финансы, 1974.

221.Шапошников А.А. Организация учета в местной промышленности.- М.: Финансы и статистика, 1986.- 95 с.

222.Шевчук И.А. Учет затрат на производство в условиях внутризаводского хозрасчета.- М.: Финансы, 1977.- 128 с.

223.Шеремет А.Д. и др. Методика финансового анализа предприятия.- М.: Юни-Глоб, 1992.- 80 с.

224.Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа.- М.: Инфра-М, 1996.- 176 с.

225.Шестеркина В.Н., Козина Т.А., Грубицын П.Д. Бухгалтерский учет в пищевой промышленности.- М.: Легкая и пищевая промышленность, 1984.- 280 с.

226.Шишкова Т.В. Управленческий и финансовый учет: сравнительный аспект.//Бухгалтерский учет, №4 - 1996.- с.52-57.

227.Шкарабан С.И. Оперативный экономический анализ в производственном обьединении.- М.: Финансы и статистика, 1985.- 168 с.

228.Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия: пер. с нем. /Под.ред. проф.А.Г.Прошнева.- М.: Финансы и статистика, 1996.- 512.

229.Штейнман М.Я. Внутрихозяйственный контроль в сельськохозяйственных предприятиях.- М.: Финансы и статистика, 1983.- 160 с.

230.Штейнман М.Я. Учет и контроль в управлении сельськохозяйственным предприятиям.- М.: "Колос", 1978.- 176 с.

231.Штейнман М.Я., Гайдуцький П.И. Внутрихояйственный контроль на сельськохозыйственных предприятиях.- М.: Агропромиздат. 1990.- 148 с.

232.Якубова Б.А., Порецкая Н.В. Информационные связи задач бухгалтерского учета при автоматизированной обработке данных.- М.: Статистика, 1979.- 158 с.

233.Яругова Алиция. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран.//Пер. с польск. Предисловие Я.В.Соколова.- М.: Финансы и статистика, 1991.- 240 с.: ил.

234.Ящук Н.А. Нормативный учет затрат и анализ себестоимости сельськохозяйственной продукции.- М.: Финансы и статистика, 1981.- 144с.

235.American Accounting Assotiation Statement of Basic Accounting Theory.- Sarasata, Fla.: A.A.A., 1966, p.135.

236.Definition of Management Accountitg. Statements of Management

Accounting NAA.- N.Y.: NAA, 1981, p.

237.Jonson D., Kaplan R.S., Hook B.B., Looking for Mr.Owerhead: An Expanded Role for Management Accountants//Management Accounting, 1983,p.65-66.

238.Schadtke R.W., Tensen N.G. Manajerial Accountiong. conseptsand uses - Allyn and Bacon, 1981, p.20.

Додаток А

Таблиця А.1

Обсяг виробництва товарів народного споживання у відпускних цінах за 1991-1996 рр.

	Фактично вироблено, тис. грн.					
	1991	1992	1993	1994	1995	1996
ВАТ «Галичина» Тернопіль	8679	5454	3551	4388	2378	2699
ВАТ «Коропець» Підгаєцький масло-сирзавод	1298	1202	1178	1953	1599	2018
ВАТ Борщівський сирзавод	5002	4096	3777	2901	2486	4335
ВАТ Бережанський маслосирзавод	3119	1713	1481	1195	1371	1657
ВАТ Вишнівецький сирзавод	6783	4388	4318	3636	4349	6017
ВАТ Монастириський молокозавод	-	-	-	1199	664	1323
ВАТ Підволочиський маслозавод	3616	3178	3541	2804	2883	2960
ВАТ Теребовлянський ЗСЗМ	5502	3818	3387	2608	4412	5587
ВАТ Чортківський сирзавод	6127	4271	4881	4720	4533	6319
ВАТ Шумський маслозавод	2274	1856	1917	1935	1741	2319
ВАТ Заліщицький маслозавод	3576	3054	2834	2270	1696	1228
ВАТ «Тернопіль міськмолокозавод»	12845	11201	9364	7145	4221	5684
ВАТ «Молоко» Кременецький сирза-вод	4915	4330	4849	3787	3194	3863
ВАТ «Бучацький сирзавод»	5678	4838	5268	4172	3874	5455
ВАТ «Козівський маслозавод»	-	-	4974	1104	1869	1953
ВАТ «Колмаш» Хоростківський мас-лозавод	668	1809	2522	2196	1189	6017

Додаток А

Таблиця А.2

Темпи обсягу виробництва продукції молочної промисловості Тернопільської області у відпускних цінах за 1991-1996 рр.

Назва підприємств	Темпи зростання (зниження) до попереднього року у %						
	1991	1992	1993	1994	1995	1995 р. у % до 1990 р.	1996 р. у % до 1995 р.
ВАТ «Галичина» Тернопіль	95.4	66.3	61.7	123.6	54.2	26.1	75.7
ВАТ «Коропець» Підгаєцький маслосирзавод	-	92.6	98.0	165.8	81.8	-	78.1
ВАТ Борщівський сирзавод	90.8	81.9	92.2	76.8	85.7	45.2	118.8
ВАТ Бережанський маслосирзавод	73.6	54.9	86.5	80.7	114.7	32.3	82.4
ВАТ Вишнівецький сирзавод	84.5	64.7	98.4	84.2	119.6	54.2	87.8
ВАТ Монастириський молокозавод	-	-	-	-	5.5	-	120.4
ВАТ Підволочиський маслозавод	92.5	87.9	111.4	79.2	102.8	73.7	75.5
ВАТ Теребовлянський ЗСЗМ	84.2	69.4	88.7	77.0	169.2	67.5	75.0
ВАТ Чортківський сирзавод	85.0	69.7	114.3	96.7	96.0	62.9	86.1
ВАТ Шумський маслозавод	87.0	81.6	103.3	100.8	89.9	66.4	92.5
ВАТ Заліщицький маслозавод	75.4	85.4	92.8	80.1	74.7	35.8	52.9
ВАТ «Тернопіль міськмолокозавод»	79.4	87.2	83.6	76.3	59.1	26.1	70.7
ВАТ «Молоко» Кременецький сирзавод	78.8	88.1	112.0	78.1	84.3	51.3	75.3
ВАТ «Бучацький сирзавод»	91.2	85.2	108.9	79.2	92.9	62.2	89.4
ВАТ «Козівський маслозавод»	-	-	-	2.2	169.2	-	68.9
ВАТ «Колмаш» Хоростківський маслозавод	18.5	2.7	139.4	87.1	54.1	32.8	75.7

Додаток Б

Таблиця Б.1

Собівартість товарної продукції по асоціації молокопереробних підприємств Тернопільської області за 1995 рік (тис.грн.)

НАЗВА ПІДПРИЄМСТВА	Сировина і матеріали	Зворотні відходи	ТЗВ	Допоміжні витрати	Паливо і енергія	Основна зарплата	Нарахування	Утримання обладнання	ЗЗВ	Інші витрати	Виробнича собівартість	Позавиробничі витрати	Повна собівартість
ВАТ «Галичина» Тернопіль	1350,0			96,9	109,8	20,9	17,6	17,0	147,5	36,4	1793,0		1793,0
ВАТ Монастириський молокозавод	587,5	26,1	79,1	9,8	29,0	11,2	63,0	11,7	60,4	21,7	790,1	9,9	800,0
ВАТ «Коропець» Підгаєцький маслосирзавод	866,0	59,4	91,1	81,1	71,3	14,5	7,4	12,4	26,4	44,9	1105,6	5,0	1110,5
ВАТ Борщівський сирзавод	1341,6	104,1	93,0	76,3	288,7	55,7	35,1	30,2	244,5	49,5	2051,1	26,0	2077,0
ВАТ Бучацький сирзавод	1842,3	118,5	70,6	135,3	312,5	102,5	39,7	21,5	209,5	74,9	2690,7	11,1	2701,8
ВАТ Бережанський маслосирзавод	1027,1	96,7	92,6	16,9	44,5	17,5	14,8	11,6	43,1	39,5	1211,6	2,8	1214,4
ВАТ Вишнівецький сирзавод	1907,8	82,9	159,2	49,7	238,0	36,7	18,5	14,8	256,4	2,5	2600,4	2,3	2602,7
ВАТ Козівський маслозавод	1667,6	358,4	63,1	30,6	166,7	27,2	38,3	13,7	99,2	40,5	1788,5	29,3	1817,8
ВАТ «Молоко» Кременецький сирзавод	1688,8	125,3	133,6	78,1	157,0	22,9	11,9	43,6	182,1	108,1	2300,8	0,8	2301,6
ВАТ Підволочицький маслозавод	2693,5	526,8	182,8	42,4	103,6	18,2	9,3	63,6	146,5	115,9	2849,0		284,9
ВАТ Теребовлянський ЗСЗМ	2611,2	261,9	195,6	120,1	518,1	115,1	61,8	43,1	177,1	138,5	3725,0		3725,0
ВАТ «Тернопільський міськмолокозавод»	2566,5	190,0	400,5	98,5	376,4	57,3	37,7	55,1	31,3	41,8	3756,8	62,3	3819,1
ВАТ Чортківський сирзавод	2936,5	266,7	192,2	149,6	403,9	61,7	36,7	48,4	225,2	26,5	3813,8	77,0	3891,0
ВАТ Шумський маслозавод	1624,0	375,2	145,2	35,8	82,5	41,7	32,5	62,1	11,2	21,0	1780,8	0,3	1781,0
ВАТ «Колмаш» Хоростківський маслозавод	884,1	97,5	74,3	16,2	111,2	11,8	6,0	14,8	54,4	25,3	1100,8	18,5	1119,3

Додаток Б

Таблиця Б.2

Собівартість товарної продукції по асоціації молокопереробних підприємств Тернопільської області за 1996 р., тис. грн.

НАЗВА ПІДПРИЄМСТВА	Сировина і матеріали	Зворотні відходи	ТЗВ	Допоміжні витрати	Паливо і енергія	Основна зарплата	Нараховання	Утримання обладнання	ЗЗВ	Інші витрати	Виробнича собівартість	Позавиробничі витрати	Повна собівартість
ВАТ «Галичина» Тернопіль	1220,7			112,3	100,1	62,4	35,3	56,7	282,7	22,2	1892,3		1892,3
ВАТ Монастириський молокозавод	751,3	49,8	92,5	23,0	45,8	16,0	7,6	30,7	94,7	30,2	1042,0	6,3	1048,3
ВАТ «Коропець» Підгаєцький маслосирзавод	803,5	77,3	111,6	39,5	77,2	40,6	20,7	37,2	93,6	46,5	1193,3		1193,3
ВАТ Борщівський сирзавод	2303,0	234,0	165,0	144,0	302,0	104,0	49,0	64,0	308,0	105,0	3310,0	35,0	3345,0
ВАТ Бучацький сирзавод	2591,0	143,0	259,3	1273,1	307,4	145,4	53,7	74,0	418,4	133,5	4112,8	9,5	4112,2
ВАТ Бережанський маслосирзавод	1171,8	135,2	132,5	17,6	52,2	39,6	22,9	27,9	71,0	42,9	1443,1	0,8	1443,9
ВАТ Вишнівецький сирзавод	2529,4	106,3	307,4	133,9	357,9	112,3	56,2	33,9	369,8	4,0	3798,3	5,2	3803,6
ВАТ Козівський маслозавод	1641,7	376,9	68,6	52,4	226,7	65,5	58,2	34,4	21,1	42,5	2023,6	17,3	2040,9
ВАТ «Молоко» Кременецький сирзавод	1833,9	177,5	187,1	108,6	210,7	52,2	26,6	145,1	205,5	127,5	2719,6	0,2	2719,8
ВАТ Підволочицький маслозавод	2705,8	519,0	266,5	70,1	140,6	30,5	15,6	141,7	144,5	159,6	3155,0		3155,0
ВАТ Теребовлянський ЗСЗМ	4479,1	383,9	353,1	205,4	684,2	193,4	97,5	142,1	441,8	118,4	6331,3	24,7	6356,0
ВАТ «Тернопільський міськмолокозавод»	2958,6	348,8	451,1	151,4	453,8	110,2	56,3	151,5	292,7	150,4	4427,5	84,6	4512,0
ВАТ Чортківський сирзавод	3541,4	397,3	251,9	219,1	4310,8	126,1	85,0	104,5	447,6	14,1	4842,5	72,6	4915,1
ВАТ Шумський маслозавод	2045,1	424,8	174,8	38,4	121,9	71,9	41,0	82,4	228,9	14,3	2393,5	1,0	2394,5
ВАТ «Колмаш» Хоростківський маслозавод	585,7	68,2	106,7	13,5	121,6	16,1	8,2	29,2	48,1	12,3	873,1	7,3	880,4
Всього	31162,0	3442,0	2928,1	2602,3	7512,9	1186,2	633,8	1155,3	3468,4	1023,4	43557,9	264,5	43812,3

Додаток Б

Таблиця Б.3

Структура собівартості товарної продукції по асоціації молокопереробних підприємств Тернопільської області за 1995 рік (в %).

НАЗВА ПІДПРИЄМСТВА	Сирови на і ма-теріали	Зворо-тні від-ходи	ТЗВ	Допо-міжні витра-ти	Паливо і енергія	Основ-на зар-плата	Нараху вання	Утри-мання обладнання	ЗЗВ	Інші витра-ти	Позави-робничі витрати	Повна со-бівартість
ВАТ «Галичина» Тернопіль	75.3	0.0	0.0	5.4	6.1	1.2	1.0	0.9	8.2	2.0	0.0	100
ВАТ Монастириський моло-козавод	73.4	3.3	9.9	1.2	3.6	1.4	7.9	1.5	7.6	2.7	1.2	100
ВАТ «Коропець» Підгаєцький маслосирзавод	78.0	5.3	8.2	7.3	6.4	1.3	0.7	1.1	2.4	4.0	0.5	100
ВАТ Борщівський сирзавод	64.6	5.0	4.5	3.7	13.9	2.7	1.7	1.5	11.8	2.4	1.3	100
ВАТ Бучацький сирзавод	68.2	4.4	2.6	5.0	11.6	3.8	1.5	0.8	7.8	2.8	0.4	100
ВАТ Бережанський маслоси-рзавод	84.6	8.0	7.6	1.4	3.7	1.4	1.2	1.0	3.5	3.3	0.2	100
ВАТ Вишнівецький сирзавод	73.3	3.2	6.1	1.9	9.1	1.4	0.7	0.6	9.9	0.1	0.1	100
ВАТ Козівський маслозавод	91.7	19.7	3.5	1.7	9.2	1.5	2.1	0.8	5.5	2.2	1.6	100
ВАТ «Молоко» Кременецький сирзавод	73.4	5.4	5.8	3.4	6.8	1.0	0.5	1.9	7.9	4.7	0.0	100
ВАТ Підволочицький маслоз-завод	94.5	18.5	6.4	1.5	3.6	0.6	0.3	2.2	5.1	4.1	0.0	100
ВАТ Теребовлянський ЗСЗМ	70.1	7.0	5.3	3.2	13.9	3.1	1.7	1.2	4.8	3.7	0.0	100
ВАТ «Тернопільський міськ-молокозавод»	67.2	5.0	10.5	2.6	9.9	1.5	1.0	1.4	0.8	1.1	1.6	100
ВАТ Чортківський сирзавод	75.5	6.9	4.9	3.8	10.4	1.6	0.9	1.2	5.8	0.7	2.0	100
ВАТ Шумський маслозавод	91.2	21.1	8.2	2.0	4.6	2.3	1.8	3.5	0.6	1.2	0.0	100
ВАТ «Колмаш» Хоростківсь-кий маслозавод	79.0	8.7	6.6	1.4	9.9	1.1	0.5	1.3	4.9	2.3	1.7	100
Всього	76.2	8.0	5.9	3.1	6.1	1.8	1.3	1.4	5.7	2.3	0.7	100

Додаток Б

Таблиця Б.4

Структура собівартості товарної продукції по асоціації молокопереробних підприємств Тернопільської області за 1996 рік (в % співвідношенні).

НАЗВА ПІДПРИЄМСТВА	Сировина і матеріали	Зворотні відходи	ТЗВ	Допоміжні витрати	Паливо і енергія	Основна зарплата	Нараховання	Утримання обладнання	ЗЗВ	Інші витрати	Позавиробничі витрати	Повна собівартість
ВАТ «Галичина» Тернопіль	64.5			5.9	5.3	3.3	1.9	3.0	14.9	1.2		100
ВАТ Монастириський молокозавод	71.7	4.8	8.8	2.2	4.4	1.5	0.7	2.9	9.0	2.9	0.6	100
ВАТ «Коропець» Підгаєцький маслосирзавод	67.3	6.5	9.4	3.3	6.5	3.4	1.7	3.1	7.8	3.9		100
ВАТ Борщівський сирзавод	68.8	7.0	4.9	4.3	9.0	3.1	1.5	1.9	9.2	3.1	1.0	100
ВАТ Бучацький сирзавод	63.0	3.5	6.3	31.0	7.5	3.5	1.3	1.8	10.2	3.2	0.2	100
ВАТ Бережанський маслосирзавод	81.2	9.4	9.2	1.2	3.6	2.7	1.6	1.9	4.9	3.0	0.1	100
ВАТ Вишнівецький сирзавод	66.5	2.8	8.1	3.5	9.4	3.0	1.5	0.9	9.7	0.1	0.1	100
ВАТ Козівський маслозавод	80.4	18.5	3.4	2.6	11.1	3.2	2.9	1.7	1.0	2.1	0.8	100
ВАТ «Молоко» Кременецький сирзавод	67.4	6.5	6.9	4.0	7.7	1.9	1.0	5.3	7.6	4.7	0.0	100
ВАТ Підволочицький маслозавод	85.8	16.5	8.4	2.2	4.5	1.0	0.5	4.5	4.6	5.1	0.0	100
ВАТ Теребовлянський ЗСЗМ	70.5	6.0	5.6	3.2	10.8	3.0	1.5	2.2	7.0	1.9	0.4	100
ВАТ «Тернопільський міськмолокозавод»	65.6	7.7	10.0	3.4	10.1	2.4	1.2	3.4	6.5	3.3	1.9	100
ВАТ Чортківський сирзавод	72.1	8.1	5.1	4.5	87.7	2.6	1.7	2.1	9.1	0.3	1.5	100
ВАТ Шумський маслозавод	85.4	17.7	7.3	1.6	5.1	3.0	1.7	3.4	9.6	0.6	0.0	100
ВАТ «Колмаш» Хоростківський маслозавод	66.5	7.7	12.1	1.5	13.8	1.8	0.9	3.3	5.5	1.4	0.8	100
Всього	71.1	7.9	6.7	5.9	1	2.7	1.4	2.6	7.9	2.3	0.6	100

Додаток В

ПРИЙМАЛЬНА КВИТАНЦІЯ № 4
на закупівлю молока та молочних продуктів у сільськогосподарських підприємств та індивідуальних власників

Дата 31.12.97

Продукти		Прийнято (маса, кг)	Процент жиру	Маса в перер. на баз. жир.	Ціна	Сума
Молоко I сорт		4155	3,53	4302	0,252000	1084,10
Молоко II сорт		0	0	0	0,229200	0,00
Несортоване		0	0	0	0,178800	0,00
Всього:		4155	3,53	4302	0,66	1084,1
в т.ч.ПДВ						180,68
Надбавка за охолоджене:				4302 кг		56,81
в т.ч.ПДВ						9,47
Всього з врахуванням якості:						1140,91
в т.ч.ПДВ						190,15
Перевезено заводом		0,00	**Планові платежі**			0,00
Сироватка:	к-сть	1000	ПДВ:	0,00	Сума:	
Перегін:	к-сть	2500	ПДВ:	16,67	Сума:	
Маслянка:	к-сть	0	ПДВ:	0,00	Сума:	
Матеріали:					Сума:	182,88
Відр. за збир. Молока інд. власн., в т.ч.			ПДВ:	0,00	Сума:	0,00
Відр. за транспортні послуги, в т.ч.				0,00	Сума:	0,00
ПДВ з молока інд. власн.:						0,00
Перерахувало с/г господарство:						0,00

Всього до оплати: **858,03**

М.П. Директор Головний бухгалтер

Додаток Д

Таблиця Д.1

РАПОРТ

Про переробку сировини і виробництво молочної продукції
« 7 » травня 1997 р.
підприємство ВАТ Шумськмаслозавод код
цех по виробництву масла код
Ст.майстер Вітрук В.П. код

Код	Назва сировини	Од. виміру	Залишок на початок дня	Поступ виробл.	Викор.	Залиш.на кін.дня	Розхід по нормі	
							на од.прод.	всього
Рух сировини	Молоко	кг		31448	31448			
		базисн, кг	3.24	30005	30005		x	x
	Вершки	кг					x	x
		базисн, кг					x	x
	Всього	кг		31448	31448		x	x
		базисн, кг		3005	3005		x	x
Основна продукція і напівфабрикати	Масло селянське в/с	кг	5669.905	1402.450	-	7072.335	21.9847	30832
	Сматана 20%	кг	76	-	10	66	-	-
	Молоко 3.2%	кг	-	57	57	-	957.7	55
	Сир 9%	кг	42	30	-	72	2995.2	90
	Ополоски	кг	120			120		
		кг	544					
	Всього	кг	x	1459	x	x	x	31015
Супутня продукція із другорядної сировини	Казеїн технічний	кг	6850	375	-	7225	44770	16789
	Вихід обороту	кг	-	28460	-	-	-	-
	Перегін здавальника	кг	-	-	14300	-	1005.8	-
	Суміш на сир	кг	-	30	-	-	6910	-
	Залишок обороту	кг	83664	-	2722	86386	-	-
	Вихід пахти	кг	-	1529	-	-	-	-
	Пахта реалізована	кг	-	-	1300	-	1024.6	-
	Всього	кг	x	x	x	x	x	
Використання обезжиреної сироватки	Вихід сироватки	кг	-	14174	-	-	-	-
	Сироваька здаваль-ника	кг	-	-	15000	-	1004	-
	Залишок сироватки	кг	56105	-	-	55219	-	-

Відключення												
	По сировині		1010		В т.ч.							Пояснення причин відхилення від норми
	По супутній продукт				списано по актах							
	По обезжир. Сировині				віднесено на винних							

КОД	Назва тари	Один. виміру	Залишок на початок дня	Прихід	Розхід		Залишок на кінець дня
					всього	в т.ч. бою	
Рух тари	Маслотара		225	100	70		
	Флеш		8	-			
	Вкладиші		3	20	15		

Здано склобою_____кг
Рапорт склав майстер_____
Провірили: економіст_____
бухгалтер_____
Прийняв майстер _____

Додаються документи_____
по приходу _____
ст.технолог_____по видатку
Залишки вказані в рапорті по гр.
Залишок на кінюдня
Здав майстер_____

Додаток Е

Таблиця Е.1

Рух сировини за березень 1997 року по ВАТ "Шумський маслозавод"

Показники	Молоко		Перегін		Маслянка		Сироватка		Всього
	кг	Сума	кг	Сума	кг	Сума	кг	Сума	
Сальдо на 01.03.97 р.	13610	2606	58692	2525	-	-	25184	43	5174
Від заготівлі	438378	89783.37	-	-	-	-	-	-	89783.37
Від виробництва	-	-	399793.99	16772	21422	424	177699	327	1752.3
Витрати на:									
масло селянське	431920	88226.37	-	-	-	-	-	-	88226.37
сметана 20%	5820	1189	-	-	-	-	-	-	1189
молоко 3.2%	6286	1284	-	-	158	3	-	-	1287
сир 9%	1152	235	2895	58	-	-	-	-	293
Казеїн технічний	-	-	210421	12625	-	-	-	-	12625
Здавальники	-	-	163543	3271	21073	421	193000	355	4047
Природні втрати	-	-	2757	-	191	-	1930	-	-
Всього витрачено	445178	90934.37	379616	15954	21422	424	194930	355	107667.37
Сальдо на 01.04.97 р.	7110	1455	78968	3343	-	-	7953	15	4813

Додаток Ж



Рис.Ж.1. Загальна схема обліку витрат на виробництво готової продукції молокопереробних підприємств.

Додаток К

Журнал операцій:0.Загальний *,* :
За Жовтень 1997р.(01.10.97-31.10.97)

Дата	№Ж	Операції	Дебет	Кредит	Сума	Сума у валюті	К-сть
01.10.97	0	Видано оплату за молоко від населення.	64	50	56209.86		
01.10.97	0	Виручка з власного магазину.	50	42	3015.00		
01.10.97	0	Одержано в касу з розрахункового рахунку.	50	51	4200.00		
01.10.97	0	Виручка за реалізоване молоко на ринку	50	46	965.27		
01.10.97	0	Одержано в касу для оплати молока інд. власників.	50	55	59906.12		
01.10.97	0	Виручка від реалізації фляг.	50	46	48.52		
01.10.97	0	Одержано від різних дебіторів і кредиторів.	50	76	11028.00		
01.10.97	0	Видано матеріальну допомогу працівникам.	87	50	420.00		
01.10.97	0	Оплачено за патент на право торгівлі.	68	50	105.00		
01.10.97	0	Видано матеріальну допомогу Чорнобильцям.	68	50	105.00		
01.10.97	0	Видано зарплату за вересень.	70	50	10665.92		
01.10.97	0	Видано у підзвіт на відрядження.	71	50	684.00		
04.10.97	0	Одержано в касу з розрахункового рахунку.	50	51	4200.00		
04.10.97	0	Перерах. здавальникам за сировину.	64	51	1000.00		
04.10.97	0	Оплачено одержані мат. цінності та послуги.	76	51	7180.32		
04.10.97	0	Сплачено банку за касове обслуговування.	26	51	38.00		
04.10.97	0	Перерах. внески у Фонд зайнятості.	65	51	61.00		
04.10.97	0	Перераховано ПДВ.	68	51	17008.00		
04.10.97	0	Перерах. внески у Пенсійний фонд.	69	51	2208.00		
04.10.97	0	Перерах. на спецрахунок.	55	51	37110.00		
04.10.97	0	Надходження виручки від торгових організацій.	51	44	58665.00		
04.10.97	0	Виручка від реалізації мат. цінностей.	51	46	3700.00		
04.10.97	0	Надходженні грошей від різних дебіторів і кредит.	51	76	1430.64		
04.10.97	0	Нараховано %банку за зберігання коштів.	51	80	6.45		
04.10.97	0	Держбюджетом повернуто компенс. Чорноб.	51	68	32.67		
07.10.97	0	Отримано готівку для оплати населенню за молоко.	50	55	59906.12		
07.10.97	0	Перерах. сільрадам за збирання молока.	76	55	1004.00		
07.10.97	0	Перерах. підприємствам за заготівлю молока.	64	55	32671.98		
07.10.97	0	Одержано % банку за розрах. і кас. обслуг.	26	55	618.00		
07.10.97	0	Перерах. внески у Пенсійний фонд.	69	55	1610.00		
07.10.97	0	Перерах. прибутковий податок з громадян.	68	55	800.00		
07.10.97	0	Перерах. у фонд Чорнобиля.	68	55	500.00		
07.10.97	0	Перерах. у фонд зайнятості.	65	55	150.00		
09.10.97	0	Отримано молоко від підприємств.	05	64	152185.12		
09.10.97	0	Нарах. тр.-заг. витр. за доставку молока.	05	64	1256.91		
09.10.97	0	Нарах. 11% за збирання молока від населення.	05	64	6090.00		
09.10.97	0	Одержано товари від торгових підприємств.	41	64	1284.48		
09.10.97	0	Нарах. ПДВ за молоко (не оплачене)	67	64	20703.85		
09.10.97	0	Взаємозалік по ПДВ.	68	64	10000.00		
12.10.97	0	Списано з підзвіту за придбане паливо.	06	71	26.00		
12.10.97	0	Списано з підзвіту за придбані запчастини.	08	71	333.60		
12.10.97	0	Списано з підзвіту за придбані МШП.	12	71	11.00		
12.10.97	0	Списано з підзвіту за придбані матеріали.	05	71	1.00		
12.10.97	0	Списано з підзвіту за придбані канцтовари.	26	71	79.80		
12.10.97	0	Виділено ПДВ з підзвітних сум.	68	71	10.72		
15.10.97	0	Нарах. у фонд Чорноб. працівн. осн. в-ва	20	68	987.85		
15.10.97	0	Нарах. у фонд Чорноб. працівн. допом. в-ва	23	68	175.82		
15.10.97	0	Нарах. у фонд Чорноб. працівн. обслуг. в-ва	24	68	151.35		
15.10.97	0	Нарах. у фонд Чорноб. загальновиробн. персон.	25	68	16.06		
15.10.97	0	Нарах. у фонд Чорноб. загальногоспод. персон.	26	68	629.59		
15.10.97	0	Нараховано прибутковий податок.	70	68	3439.00		
15.10.97	0	Сторновано помилкову суму ПДВ.	64	68	-295.32		
15.10.97	0	Одержано запчастини.	08	76	1839.23		
15.10.97	0	Одержано паливно-мастильні матеріали.	06	76	3787.76		
15.10.97	0	Нараховано ПДВ за товари неоплачені.	67	76	1688.13		
15.10.97	0	Одержано послуги з ремонту обладнання.	03	76	4903.67		
15.10.97	0	Виручка від торгових оргназацій.	44	76	2144.33		
15.10.97	0	Утримано із працівників за надані послуги.	70	50	509.41		
15.10.97	0	Віднесення вартості викон.робіт за рах.ФЕС.	87	76	310.00		
15.10.97	0	Одержано від різних дебіторів і кредиторів.	50	76	110.28		
15.10.97	0	Віднесення вартості поштових послуг.	26	76	133.36		
15.10.97	0	Оплачені послуги з реалізації продукції.	46	76	154.17		
15.10.97	0	Виручка від реалізації гот. продукції.	55	76	10800.00		
15.10.97	0	Виручка від реалізації гот. продукції.	51	76	1430.64		
15.10.97	0	Нараховано ПДВ на реалізовану продукцію.	46	67	41681.42		
15.10.97	0	Списано ПДВ по реалізованій оплаченій продукції.	68	67	54667.33		
17.10.97	0	Списано на в-во вартість молока.	20	05	176492.12		
17.10.97	0	Списано суму ТЗВ.	20	05	1256.91		
17.10.97	0	Списано вартість трансп.послуг за збир. молока 11%	20	05	6090.00		

Дата	№Ж	Операції	Дебет	Кредит	Сума	Сума у валюті	К-сть
17.10.97	0	Списано на в-во матеріали	20	05	4220.80		
17.10.97	0	Списано на в-во паливо	20	06	12734.43		
17.10.97	0	Списано на в-во МШП.	20	12	114.27		
17.10.97	0	Списано на в-во знос МШП.	20	13	26.65		
17.10.97	0	Нараховано зарплату основним працівникам.	20	70	19134.98		
17.10.97	0	Нараховано Пенсійному фонду.	20	69	8672.38		
17.10.97	0	Віднесено на затрати ремонт обладнання.	20	03	5582.37		
17.10.97	0	Віднесено на затрати амортизацію.	20	86	2900.00		
17.10.97	0	Реалізовано матеріали.	46	05	456.08		
17.10.97	0	Списано матеріали на ремонт обладнання.	03	05	621.68		
17.10.97	0	Помилково списано на потреби с/г п-в.	64	06	-1315.20		
17.10.97	0	Списано пальне на легковий автотранспорт.	81	06	30.23		
17.10.97	0	Списано пальне для надання послуг працівникам.	87	06	14.72		
17.10.97	0	Реалізовано запасні частини.	46	08	1915.58		
17.10.97	0	Списано запчастини на ремонт обладнання.	03	08	1436.00		
17.10.97	0	Списано запсатини на ремонт легкового автомобіля.	81	08	110.95		
17.10.97	0	Реалізовано МШП.	46	12	331.05		
17.10.97	0	Списано на ремонт товари.	03	41	108.47		
17.10.97	0	Списано ПДВ.	68	41	21.70		
17.10.97	0	Списано знос МШП.	13	12	26.65		
17.10.97	0	Списано будматеріали на кап.будівництво.	33	07	1467.95		
17.10.97	0	Списання (відшкодування) ПДВ.	68	07	293.59		
17.10.97	0	Введено в дію сепаратор.	01	88	1467.95		
17.10.97	0	Перелімт по ремонту III групи основних засобів.	01	03	218.91		
17.10.97	0	Нараховано зарплату за ремонт обладнання.	03	70	433.73		
17.10.97	0	Нараховано внески у Пенсійний фонд.	03	69	196.58		
17.10.97	0	Нараховано зарплату за капітальне будівн.	33	70	127.44		
17.10.97	0	Нараховано внески у Пенсійний фонд.	33	69	57.89		
17.10.97	0	Нараховано зарплату за реалізацію продукції.	46	70	158.00		
17.10.97	0	Нараховано внески у Пенсійний фонд.	46	69	71.61		
17.10.97	0	Нараховано лікарняні.	69	70	406.36		
17.10.97	0	Нараховано зарплату водіям легкового автотр.	81	70	136.00		
17.10.97	0	Нараховано відпускні.	87	70	4739.28		
17.10.97	0	Утримання суми страхових внесків із зарплати.	70	69	124.98		
17.10.97	0	Утримання суми внесків у Пенс. фонд із зарплати.	70	69	124.98		
17.10.97	0	Нараховано амортизацію на легковий автотранспорт.	81	86	175.00		
17.10.97	0	Одержано з виробництва готову продукцію.	40	20	223804.23		
17.10.97	0	Реалізовано готову продукцію.	46	40	213579.23		
17.10.97	0	Усушка (природні втрати)	20	40	224.00		
19.10.97	0	Списана виробнича собівартість реалізованої прод.	46	45	3872.00		
19.10.97	0	Списана факт. с/в реалізованої магазином продукції	44	46	194303.91		
19.10.97	0	Виручка за реалізовану продукцію.	51	46	3700.00		
19.10.97	0	Виручка від реалізації продукції загот. та ін. орг	64	46	55418.48		
19.10.97	0	Виручка від різних дебіторів і кредиторів.	76	46	1028.54		
19.10.97	0	Реалізована продукція в рахунок оплати праці.	70	46	195.77		
19.10.97	0	Списано ПДВ по реалізованій продукції.	68	46	1903.46		
19.10.97	0	Списано на осн.в-во послуг допом. виробництв.	20	23	7073.26		
19.10.97	0	Списано на осн.в-во витрати на експл. обладн.	20	24	7588.72		
19.10.97	0	Списано на осн.в-во загальновиробничі витрати.	20	25	285.92		
19.10.97	0	Списано на осн.в-во загальногосподарські витрати.	20	26	16609.05		
19.10.97	0	Списано на допом. в-во пальне	23	06	2006.54		
19.10.97	0	Списано на допом. в-во МШП	23	12	4.57		
19.10.97	0	Списано на допом. в-во зарплату	23	70	1730.04		
19.10.97	0	Списано на допом. в-во ремонт обладнання	23	03	1098.07		
19.10.97	0	Списано на допом. в-во амортизацію.	23	86	1216.00		
19.10.97	0	Списано на допом. в-во відрахування у Пенсійний ф.	23	69	784.09		
19.10.97	0	Списано на експл. обладнання матеріали	24	05	2.18		
19.10.97	0	Списано на експл. обладнання МШП.	24	12	37.90		
19.10.97	0	Списано на експл. обладнання зарплату.	24	70	1489.28		
19.10.97	0	Списано на експл. обладнання відр. у Пенс. фонд.	24	69	674.97		
19.10.97	0	Списано на експл. обладнання ремонт обладнання.	24	03	3862.62		
19.10.97	0	Списано на експл. обладнання амортизацію.	24	86	1552.00		
19.10.97	0	Списано на загальновиробничі витр. матеріали.	25	05	5.00		
19.10.97	0	Списано на загальновиробничі витр. зарплату.	25	70	158.00		
19.10.97	0	Списано на загальновиробничі витр. відр. у	25	69	69.00		

Дата	№Ж	Операції	Дебет	Кредит	Сума	Сума у валюті	К-сть
		Пенс. ф					
19.10.97	0	Списано на загальногоспод. витр. матеріали.	26	05	786.89		
19.10.97	0	Списано на загальногоспод. витр. паливо.	26	06	363.26		
19.10.97	0	Списано на загальногоспод. витр. МШП.	26	12	71.80		
19.10.97	0	Списано на загальногоспод. витр. знос МШП.	26	13	26.65		
19.10.97	0	Списано на загальногоспод. витр. зарплату.	26	70	6195.13		
19.10.97	0	Списано на загальногоспод. витр. відр. у Пенс. ф.	26	69	2807.76		
19.10.97	0	Списано на загальногоспод. витр. ремонт обладн.	26	03	621.68		
19.10.97	0	Списано на загальногоспод. витр. амортизацію.	26	86	175.00		
Всього:					1705007.50		

Оборотно-сальдова відомість
За Жовтень 1997р.

Рахунок		Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
Код	Найменування	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01	Основні засоби	618218.65		1686.86		619905.51	
02	Знос основних засобів		318262.43				318262.43
03	Капітальний ремонт			7700.13	11383.65		3683.52
04	Нематеріальні активи	5.84				5.84	
05	Матеріали	94054.88		159533.03	189931.66	63656.25	
06	Паливо	28454.11		3813.76	13833.98	18433.89	
07	Обладнання до встановленн	50047.26			1761.54	48285.72	
08	Запчастини	34716.75		2172.83	3462.53	33427.05	
12	МШП	21743.09		11.00	586.24	21167.85	
13	Знос МШП		10403.61	26.65	53.30		10430.26
20	Основне виробництво			269993.71	223804.23	46189.48	
23	Допоміжне виробництво	0.68		7015.13	7073.26		57.45
24	Видатки на експл. машин			7770.30	7588.72	181.58	
25	Загальновиробничі витрати			248.06	285.92		37.86
26	Загальногосподар. витрати	1333.36		12546.92	16609.05		2728.77
33	Капітальні вкладення	72370.90		1653.28		74024.18	
34		13738.31				13738.31	
40	Готова продукція	33956.00		223804.23	213803.23	43957.00	
41	Товари	1337.75		1284.48	130.17	2492.06	
42	Торгова націнка	3497.06			3015.00	482.06	
44	Витрати обігу	220974.51		196448.24	58665.00	358757.75	
45	Товари відвантажені	55361.00			3872.00	51489.00	
46	Реалізація			262219.14	261263.95	955.19	
50	Каса	11.77		143379.31	68699.19	74691.89	
51	Розрахунковий рахунок	5331.20		68965.40	73005.32	1291.28	
52	Валютний рахунок	929.00				929.00	
	USD	929.00				929.00	
	USD У валюті	450.00				450.00	
55	Інші рахунки в банках	7307.24		47910.00	157166.22		101948.98
62	Розрах. з покуп. і замов.		3893.31				3893.31
64	Розрах.по міжгосп.коопер.	10215.55		143689.80	191520.36		37615.01
65	Розрах.по позабюдж. плат.		14828.18	211.00			14617.18
67				22391.98	96348.75		73956.77
68	Розрахунки з бюджетом		119950.42	85414.80	5137.02		39672.64
69	Розрах.по соц.страх.і заб		4147.03	4224.36	13584.24		13506.91
70	Розрах.по оплаті праці		7659.05	15060.06	34708.24		27307.23
71	Розрах. з підзв. особами	281.28		684.00	462.12	503.16	
76	Розрах.з різн.деб.і кред.		98358.31	9212.86	39760.21		128905.66
79	Внутрігосп.розрахунки		1866.19				1866.19
80	Прибутки і збитки		128588.34		6.45		128594.79
81	Використання прибутку	68744.22		452.18		69196.40	
85	Статутний фонд		441150.00				441150.00
86	Амортизаційний фонд		17728.00		6018.00		23746.00
87	Фонди економ.стимулювання	9226.01		5484.00		14710.01	
88	Фонди спеціал. призначенн		177218.29		1467.95		178686.24
89	Резерв майб.витрат і плат		7803.26				7803.26
	Всього:	1351856.42	1351856.42	1705007.50	1705007.50	1558470.46	1558470.46

Картка рахунку:20 Основне виробництво
За Жовтень 1997р.

Дата	Суб. Рах.	Операції	Дебет		Кредит		Поточне сальдо	
			Рахунок	Сума	Рахунок	Сума		
Сальдо на:01.10.97								
15.10.97		Нарах. у фонд Чорноб. працівн. осн. в-ва (№Ж:0)	68	987.85			Д	987.85
17.10.97		Списано на в-во вартість молока. (№Ж:0)	05	176492.12			Д	177479.97
17.10.97		Списано суму ТЗВ. (№Ж:0)	05	1256.91			Д	178736.88
17.10.97		Списано вартість трансп.послуг за збир. молока 11% (№Ж:0)	05	6090.00			Д	184826.88
17.10.97		Списано на в-во матеріали (№Ж:0)	05	4220.80			Д	189047.68
17.10.97		Списано на в-во паливо (№Ж:0)	06	12734.43			Д	201782.11
17.10.97		Списано на в-во МШП. (№Ж:0)	12	114.27			Д	201896.38
17.10.97		Списано на в-во знос МШП. (№Ж:0)	13	26.65			Д	201923.03
17.10.97		Нараховано зарплату основним працівникам. (№Ж:0)	70	19134.98			Д	221058.01
17.10.97		Нараховано Пенсійному фонду. (№Ж:0)	69	8672.38			Д	229730.39
17.10.97		Віднесено на затрати ремонт обладнання. (№Ж:0)	03	5582.37			Д	235312.76
17.10.97		Віднесено на затрати амортизацію. (№Ж:0)	86	2900.00			Д	238212.76
17.10.97		Одержано з виробництва готову продукцію. (№Ж:0)			40	223804.23	Д	14408.53
17.10.97		Усушка (природні втрати) (№Ж:0)	40	224.00			Д	14632.53
19.10.97		Списано на осн.в-во послуг допом. виробництв. (№Ж:0)	23	7073.26			Д	21705.79
19.10.97		Списано на осн.в-во витрати на експл. обладн. (№Ж:0)	24	7588.72			Д	29294.51
19.10.97		Списано на осн.в-во загальновиробничі витрати. (№Ж:0)	25	285.92			Д	29580.43
19.10.97		Списано на осн.в-во загальногосподарські витрати. (№Ж:0)	26	16609.05			Д	46189.48
Обороти за період				269993.71		223804.23		
Сальдо на:01.11.97				46189.48			Д	46189.48

Журнал-Ордер і Відомість по рахунку20

За Жовтень 1997р.

Дата	Операції	Поч.зал. Деб.	Поч.зал. Кр.	03	05	06	12
15.10.97	Нарах. у фонд Чорноб. працівн. осн. в-ва (№Ж:0)						
17.10.97	Списано на в-во вартість молока. (№Ж:0)	987.85			176492.12		
17.10.97	Списано суму ТЗВ. (№Ж:0)	177479.97			1256.91		
17.10.97	Списано вартість трансп.послуг за збир. молока 11% (№Ж:0)	178736.88			6090.00		
17.10.97	Списано на в-во матеріали (№Ж:0)	184826.88			4220.80		
17.10.97	Списано на в-во паливо (№Ж:0)	189047.68				12734.43	
17.10.97	Списано на в-во МШП. (№Ж:0)	201782.11					114.27
17.10.97	Списано на в-во знос МШП. (№Ж:0)	201896.38					
17.10.97	Нараховано зарплату основним працівникам. (№Ж:0)	201923.03					
17.10.97	Нараховано Пенсійному фонду. (№Ж:0)	221058.01					
17.10.97	Віднесено на затрати ремонт обладнання. (№Ж:0)	229730.39		5582.37			
17.10.97	Віднесено на затрати амортизацію. (№Ж:0)	235312.76					
17.10.97	Одержано з виробництва готову продукцію. (№Ж:0)	238212.76					
17.10.97	Усушка (природні втрати) (№Ж:0)	14408.53					
19.10.97	Списано на осн.в-во послуг допом. виробництв. (№Ж:0)	14632.53					
19.10.97	Списано на осн.в-во витрати на експл. обладн. (№Ж:0)	21705.79					
19.10.97	Списано на осн.в-во загальновиробничі витрати. (№Ж:0)	29294.51					
19.10.97	Списано на осн.в-во загальногосподарські витрати. (№Ж:0)	29580.43					
Разом				5582.37	188059.83	12734.43	114.27

13	23	24	25	26	40	68	69
						987.85	
26.65							
							8672.38
					224.00		
	7073.26						
		7588.72					
			285.92				
				16609.05			
26.65	7073.26	7588.72	285.92	16609.05	224.00	987.85	8672.38

70	86	Деб.Оборот	40	Кред. Оборот	Кін.зал. Деб.	Кін.зал. Кр.
		987.85			987.85	
		176492.12			177479.97	
		1256.91			178736.88	
		6090.00			184826.88	
		4220.80			189047.68	
		12734.43			201782.11	
		114.27			201896.38	
		26.65			201923.03	
19134.98		19134.98			221058.01	
		8672.38			229730.39	
		5582.37			235312.76	
	2900.00	2900.00			238212.76	
			223804.23	223804.23	14408.53	
		224.00			14632.53	
		7073.26			21705.79	
		7588.72			29294.51	
		285.92			29580.43	
		16609.05			46189.48	
19134.98	2900.00	269993.71	223804.23	223804.23		

Аналіз рахунку:20
За Жовтень 1997р.

Рахунок	З Кред. рахунків	В Дебет рахунків	З Кред. рахунків У валюті	В Дебет рахунків У валюті
Сальдо на початок періоду				
03	5582.37			
05	188059.83			
06	12734.43			
12	114.27			
13	26.65			
23	7073.26			
24	7588.72			
25	285.92			
26	16609.05			
40	224.00	223804.23		
68	987.85			
69	8672.38			
70	19134.98			
86	2900.00			
Обороти за період	269993.71	223804.23		
Сальдо на кінець періоду	46189.48			

Додаток Л

Таблиця Л.1

Аналіз матеріальних затрат у собівартості масла селянського і сиру костромського (45%) по ВАТ «Коропець» Підгаєцькому маслосирзаводу за 1997 р.

Сировина і матеріали	По нормі			Фактично			Відхилення від норми				
	Кількість, т	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, т	Ціна, грн.	Сума, грн.	Всього	в т.ч. за рах.змін			
								норм		цін	
								кількість	сума на виріб, грн.	Ціна матеріалу, грн.	Сума на виріб, грн.
Масло селянське											
Молоко 3.4% ж.	22.0912	194	4286	22.0337	192	4230.0	-5.6	-0.0575	-12.0	-2	-44
Сир костромський											
Молоко 3.4% ж.	9.5095	194	1845	9.5229	192	1828	-17	-0.0134	-2.6	-2	-4.4
Перегін	3.2355	19.4	63.0	3.2855	19.20	62.0	-1	-	-	-0.2	-1
Сичужний фермент	0.300	130.05	39.0	0.300	128.85	38.6	-0.4	-	-	-1.2	-0.4
Сіль	70	0.07	5.0	70.0	0.07	5.0	-	-	-	-	-
Хлористий кальцій	5.9	1.51	9.0	5.9	1.46	8.7	-0.3	-	-	-0.05	-0.3
Селітра	3.6	2.55	9.0	3.6	2.55	9.0	-	-	-	-	-
Всього			1970			1951	-19		-3		-16

Додаток Л

Таблиця Л.2

Аналіз витрат на основну заробітну плату по ВАТ «Коропець» Підгаєцькому маслосирзаводу за 1997 р.

Елементи затрат	По нормі			Фактично			Відхилення від норми		
	Норма часу, год.	Погодинна оплата, грн.	Сума, грн.	Норма часу, год.	Погодинна оплата, грн.	Сума, грн.	Всього	в т.ч. за рахунок змін	
								трудоємності	оплати
Масло вершкове	28.98	8.62	25.86	28.98	8.62	17.24	-	-	-
Сир жирний	77.33	23.00	69.00	77.33	23.00	46.01	-	-	-
Молоко фасоване 0.5 л (2.5% жирн.)	8.0	1.9	6.7	8	1.9	6.7	-	-	-
Цільномолочна продукція	29.8	14.90	32.63	29.80	14.90	17.73	-	-	-

Додаток Л

Таблиця Л.3

Аналіз динаміки витрат по обслуговуванню виробництва і управління по ВАТ «Коропець» Підгаєцькому маслозаводу за 1997 р., тис. грн.

Показники	Витрачено, тис. грн				Відхилення, % фактичного значення	
	минулий рік	звітний рік			від минулого року	від норми
		по нормі	фактично	по нормі від минулого року		
Товарна продукція в оптових цінах	142	1670	1463	+58	-149	-207
Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	28.7	28.7	37	-	+8.3	+8.3
Загальновиробничі витрати	-	-	-	-	-	-
Загальногосподарські витрати	49	45.0	94	-4	+45	+49
Всього витрат	77.7	73.7	131.0	-4	+53.3	+57.3
Витрати на 1 грн. товарної продукції (с.5:с.1), коп.	5	4.0	9	-1	+4	+1
в т.ч. на утримання і експлуатацію обладнання (с.2:с.1)	2	2	3	-	+1	+1
загальновиробничі витрати (с.3:с.1)	-	-	-	-	-	-
загальногосподарські витрати (с.4:с.1)	3	2	6	-1	+3	+4

Додаток М

Таблиця М.1

Бюджет грошових доходів по ВАТ Чортківському сирзаводу на 1997 р.

Статті	1997 рік	В т.ч. по кварталах				Ціна за 1 т прод.	1997 Рік	В т.ч. по кварталах			
		I	II	III	IV			I	II	III	IV
Залишок на 1.01.96							380	330	400	500	320
Обсяги виробництва							5635	1154	1815	1706	960
масло тваринне	450	90	150	140	70	4300	1935	387	645	602	301
сири тверді	600	120	200	190	90	4000	2400	480	800	760	360
сири плавлені	200	50	50	50	50	3000	600	150	150	150	150
цільномолочна продукція	1950	400	600	500	450	245	480	98	149	122	110,5
казеїн технічний	30	5	10	10	5	5000	150	25	50	50	25
нежирна продукція	500	100	150	150	100	140	70	14	21	21	14
Реалізація							5715	1194	1815	1696	1010
Бажаний залишок							300	290	400	510	270
Всього грошових поступлень							5715	1194	1815	1696	1010
Надійшло сировини по договорах	18000	3800	5800	5600	2800		0				

Таблиця М.2

Бюджет матеріальних затрат на виробництво продукції по ВАТ Чортківському сирзаводу на 1997 р.

	1997 рік	В т.ч. по кварталах (тонн)				Вартість затрат на 1 т	1997 рік	В т.ч. по кварталах (тис.грн.)			
		I	II	III	IV			I	II	III	IV
Обсяги виробництва							4054	831	1305	1227	691
В т.ч. масло тваринне	450	90	150	140	70	3096	1393	279	464	433	217
сири тверді	600	120	200	190	90	2880	1728	346	576	547	259
сири плавлені	200	50	50	50	50	2160	432	108	108	108	108
цільномолочна продукція	1950	400	600	500	450	176	343	70	106	88	79
казеїн технічний	20	5	5	5	5	3600	108	18	36	36	18
нежирна продукція	500	100	150	150	100	101	50	10	15	15	10
Разом матеріальних затрат							4054	831	1305	1227	691

Додаток М

Таблиця М.3

Бюджет прямих трудових затрат на виробництво продукції по Чортківському сирзаводу на 1997 р., тис. грн.

	Одиниця виміру	1997 р. всього	В т.ч. по кварталах			
			I	II	III	IV
Кількість продукції, яка повинна бути вироблена:						
масло тваринне	тонн	450	90	150	140	70
пряма зарплата на 1т масла	грн.	39	39	39	39	39
сума прямої зарплати	тис.грн.	17,6	3,5	5,8	5,6	2,7
сир твердий	тонн	600	120	200	190	90
пряма зарплата на 1т сиру	грн.	73	73	73	73	73
сума прямої зарплати	тис.грн.	43,8	8,8	14,6	13,8	6,6
цільномолочна продукція	тонн	1950	400	600	500	450
пряма зарплата на 1 т ЦМП	грн.	27	27	27	27	27
сума прямої зарплати	тис.грн.	52,7	10,8	16,3	13,5	12,1
казеїн технічний	тонн	30	5	10	10	5
пряма зарплата на 1т казеїн	грн.	35	35	35	35	35
сума прямої зарплати	тис.грн.	1,1	0,2	0,4	0,4	0,1
нежирна продукція	тонн	500	100	150	150	100
пряма зарплата на 1т нежирн.пр.	грн.	27	27	27	27	27
сума прямої зарплати	тис.грн.	13,5	2,7	4,1	4	2,7
сир плавлений	тонн	200	50	50	50	50
пряма зарплата на 1т сиру плав.	грн.	55	55	55	55	55
сума прямої зарплати	тис.грн.	11	2,8	2,7	2,8	2,7
Всього прямих трудових затрат	тис.грн.	139,7	28,8	43,9	40,1	26,9

Таблиця М.4

Бюджет виробничих непрямих витрат на Чортківському сирзаводу на 1997 р.

Статті	Одиниця виміру	1997 рік	В т.ч. по кварталах			
			I	II	III	IV
Утримання і експлуатація обладнання	тис.грн.	112	25	33	31	23
Основна зарплата	тис.грн.	139,7	28,8	43,9	40,1	26,9
Коефіцієнт непрямих змінних витрат		0	0	0	0	0
Змінні адміністративні витрати на все виробництво продукції	тис.грн.	443	97	122	114	110
Коефіцієнт адміністративних витрат		1,8	1,8	1,6	1,6	2,2
Змінні реалізаційні витрати	тис.грн.	104	21	28	27	28
Витрати на виробництво	тис.грн.	4194	860	1349	1267	718
Коефіцієнт змінних реалізаційних витрат		0,026	0,024	0,021	0,021	0,039
Платежі по непрямих витратах		659	143	183	172	14

Додаток М

Таблиця М.5

Зведений бюджет собівартості виробленої продукції по ВАТ Чортківському сирзаводу на 1997 р., тис. грн.

Статті	Одиниця виміру	1997 рік	В т.ч. по кварталах			
			I	II	III	IV
Витрати на виробництво: прямі матеріали	тис.грн.	4054	831	1305	1227	691
пряма зарплата	тис.грн.	140	29	44	40	27
виробничі накладні витрати	тис.грн.	659	143	183	172	161
Собівартість виготовленої продукції	тис.грн.	4853	1003	1532	1439	879

Таблиця М.6

Бюджет собівартості реалізованої продукції по ВАТ Чортківському сирзаводу на 1997 р., тис. грн.

Статті	Одиниця виміру	1997 рік	В т.ч. по кварталах			
			I	II	III	IV
Залишок готової продукції	тис.грн.	230	200	230	300	190
Собівартість виготовленої продукції	тис.грн.	4853	1003	1532	1439	879
Залишок готової продукції на кінець періоду	тис.грн.	180	170	240	300	160
Собівартість реалізованої продукції	тис.грн.	4903	1033	1522	1439	909

Таблиця М.7

Бюджетний звіт про прибуток та його використання по ВАТ Чортківському сирзаводу за 1997 р., тис. грн.

Статті	1997 рік	В т.ч. по кварталах			
		I	II	III	IV
Дохід від реалізації	5715	1194	1815	1696	1010
Собівартість реалізованої продукції	4903	1033	1522	1439	909
Валовий прибуток	812	161	293	257	101
Податок на прибуток	244	48	88	78	30
Чистий прибуток	568	113	205	179	71
Розвиток виробництва	200	40	72	63	25
Дивіденди	170	34	62	54	20
Фонд соціального розвитку	170	34	62	54	20
Нерозподілений прибуток	28	5	9	8	6

АСОЦІАЦІЯ ПІДПРИЄМСТВ
МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ТЕРНОПІЛЬСЬКОЇ ОБЛАСТІ
"ТЕРНОПІЛЬМОЛПРОМ"

Україна, 282001, м.Тернопіль, вул. Танцорова, 14, тел. (0352) 22 46 19, 22 12 02

№

На № від

Д О В І Д К А
про впровадження результатів наукового дослідження

Видана аспірантці кафедри бухгалтерського обліку і аудиту в сільському господарстві Тернопільської академії народного господарства п.Рожелюк Вікторії Миколаївні про те, що її наукові дослідження на тему: "Облік і контроль витрат на переробку продукції тваринництва" /на прикладі молокопереробних підприємств Тернопільської області/ мають практичну цінність і будуть використані в обліково-аналітичній роботі молокопереробних підприємств області.

Зокрема, заслуговують на увагу, розроблені здобувачем:

- методика обліку прямих та непрямих витрат, яка базується на вітчизняних методах їх обліку в порівнянні з зарубіжними обліковими системами;

- прийоми та методи управлінського контролю через складання постійних та гнучких бюджетів молокопереробних підприємств;

- пропозиції та рекомендації,щодо ведення обліку і контролю витрат за центрами відповідальності та центрами витрат.

Довідка видана Спеціалізованій Раді по захисту кандидатських дисертацій при Тернопільській академії народного господарства.

Голова асоціації
"ТернопільМолпром" М.А.Білорус

ЧОРТКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД

м.Чортків Тернопільської області, вул. Копичинецька, 130, тел. (03552) 237 22, факс 232 37.
Р/р 383010 в АПБ "УКРАЇНА" м. Чорткова, МФО 338125, код 00447209

СпецІалІзованІй РадІ по захисту
кандидатських дисертацІй
ТернопІльськоІ академІІ народ-
ного господарства

Д О В І Д К А

ПІдтверджуемо, що наукове дослІдження РОЖЕЛЮК В.М. на тему: "ОблІк І контроль витрат на переробку продукцІІ тваринництва" (на прикладІ молокопереробних пІдприемств ТернопІльськоІ областІ) мае практичну цІннІсть І може дати значний ефект при впровадженнІ його результатІв в умовах переробки молока.

Зокрема, заслуговують на увагу розробленІ здобувачем: номенклатура статей витрат І форми облІковоІ документацІІ, якІ базуються на дІючому порядку облІку І звІтностІ; прийоми І методи управлІнського контролю за витратами через складання системи бюджетІв І стандартних витрат.

Впровадження даних розробок стане основою для подальшого вдосконалення всІеІ системи збору І обробки економІчноІ ІнформацІІ пІдприемства.

Директор Б.З.ОкІпний

Головний бухгалтер О.І.Фостик

МІНІСТЕРСТВО СІЛЬСЬКОГО
ГОСПОДАРСТВА І ПРОДОВОЛЬСТВА УКРАЇНИ

ШУМСЬКИЙ МАСЛОЗАВОД

283700 Тернопільська обл.
смт. Шумськ. вул. Щорса 10
р/р 383202 в Шумському АКБ
МФО 338158

Телефони: Директор 2-13-75
Бухгалтер 2-11-91
Прохідна 2-15-30
Факс: 2-12-29

№ _____

На № _____

Д О В І Д К А

про впровадження результатів наукового дослідження.

Видана аспірантці кафедри бухгалтерського обліку і аудиту в сільському господарстві ТАНГ п.Рожелюк Вікторії Миколаївні про те, що її наукові дослідження на тему "Облік і контроль витрат на переробку продукції тваринництва /на прикладі молокопереробних підприємств Тернопільської області/ взято до впровадження в процесі збору та обробки економічної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Зокрема, використано запропоновані здобувачем:

- методику обліку і контролю витрат за центрами відповідальності;
- прийоми та методи управлінського контролю за витратами через складання бюджетів по видах витрат;
- пропозиції по вдосконаленню існуючих методів обліку витрат і використання зарубіжних систем "Стандарт-кост" та "Директ-кост".

Довідка видана Спеціалізованій Раді по захисту кандидатських дисертацій при Тернопільській академії народного господарства.

Директор: М.І.Онікійчук

Головний бухгалтер В.С.Мацюк

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ

ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

282000, М.ТЕРНОПІЛЬ, ВУЛ. ЛЬВІВСЬКА, 11, ТАНГ. Тел. 33-11-02

«22» 04 1998 р. № 126-14/223

На № _____ від _____

Д О В І Д К А

Видана аспірантці кафедри бухобліку і аудиту в сільському господарстві РОЖЕЛЮК ВІКТОРІЇ МИКОЛАЇВНІЙ про те, що розроблені нею пропозиції і рекомендації по удосконаленню обліку і контролю витрат на переробку продукції у виробничих підрозділах молокопереробних підприємств використовуються викладачами і студентами Інституту аграрного бізнесу в навчальному процесі кафедри при вивченні Розділу II. " Особливості обліку в інших галузях АПК" основного курсу " Бухгалтерський облік у сільському господарстві

Пропозиції і рекомендації аспірантки РОЖЕЛЮК В.М. сприяють розробці системи стандартних витрат при складанні гнучких бюджетів, що забезпечує покращення контролю за витратами на переробку продукції тваринництва.

Довідка видана в спеціалізовану Раду по захисту кандидатських дисертацій при Тернопільській академії народного господарства.

Міністерство освіти України Тернопільська академія народного господарства

Проректор по навчальній роботі, професор Г.П.Журавель

Зав.кафедрою бухобліку і аудиту в сільському господарстві, академік Ю.Я.Литвин