**Турій Олена Василівна. Управлінський облік виробничих витрат: аспекти оцінки й оптимізації асортиментної політики (на прикладі підприємств молочної промисловості): дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Укоопспілка; Львівська комерційна академія. - Л., 2005**

|  |  |
| --- | --- |
|

|  |
| --- |
| Турій О.В. Управлінський облік виробничих витрат: аспекти оцінки й оптимізації асортиментної політики (на прикладі підприємств молочної промисловості). – Рукопис.Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Львівська комерційна академія. Укоопспілка. Львів, 2003.Дисертацію присвячено обліку та аналізу виробничих витрат як важливого інструменту оптимізації асортиментної політики підприємства. Уточнено роль управлінського обліку в контексті його адекватності до особливостей діяльності підприємства та попиту на економічну інформацію керівництва. Подальший розвиток отримало моделювання обліку витрат виробництва на основі кібернетичного підходу. Досліджено вплив організаційних та технологічних особливостей підприємств молочної промисловості на побудову управлінського обліку. Запропоновано визначення методу управлінського обліку витрат виробництва та виділено методи, які дозволять врахувати умови виробництва та управління на підприємствах молочної промисловості. Обґрунтовано доцільність використання для розподілу витрат комплексного виробництва методу, в основу якого покладено чисту вартість реалізації, та удосконалено методику розподілу таких витрат з використанням середньозважених показників собівартості супутніх продуктів. Визначено принципи управління асортиментом продукції. Запропоновано систему показників для визначення пріоритетних продуктів для підприємства та розроблено моделі, що дозволяють поєднати багатовекторність напрямків аналізу програми випуску продукції. Пошук оптимального асортименту рекомендовано проводити в рамках розв’язку задачі лінійного програмування. |

 |
|

|  |
| --- |
| У дисертації на підставі аналізу існуючих наукових досліджень з обліку виробничих витрат та характерних особливостей виробництва, притаманних підприємствам молочної промисловості, науково обґрунтовано методику формування інформаційних ресурсів системою управлінського обліку для підвищення ефективності управління асортиментом продукції, що виявляється в наступних отриманих автором наукових і практичних результатах:1. Управлінський облік є інструментом управління, який за допомогою специфічних методів обробки інформації надає керівництву релевантні інформаційні ресурси, що сприяють ефективному прийняттю рішень, плануванню, організації, контролю та наступному регулюванню господарської діяльності. При цьому основним завданням управлінського обліку є формування інформаційного продукту, адекватного умовам ведення господарської діяльності на певному підприємстві, та здатного відповідати індивідуальним запитам управлінського персоналу.
2. За принципами кібернетики, управлінський облік є інформаційно-логічною системою, яка призначена для синтезу з вихідної історичної й прогнозної фінансової та частково нефінансової інформації якісно нових інформаційних продуктів, релевантних для певних видів рішень або видів економічної діяльності на підприємстві (планування, контролю, регулювання). У кібернетичній моделі управлінського обліку витрат виробництва обробка інформації проходить три етапи: вхід, процес, вихід. Застосування кібернетичних підходів дає можливість спростити моделювання обліку процесу виробництва та побудувати його адекватно до логічних передумов складання моделей, організаційних і технологічних особливостей процесу виробництва.
3. Для визначення ступеня завершеності інформаційного продукту, для прийняття управлінського рішення класифікаційні групи витрат структуровано та ідентифіковано відповідно до характерних ознак кожного етапу обробки інформації (вхід, процес, вихід). На вході в модель інформація про витрати відповідатиме якісним характеристикам спожитих ресурсів виробництва (особливостям їх походження, відношенням до об’єкта обліку). На стадії перетворення інформації групування витрат відбуватиметься відповідно до організаційних та технологічних особливостей виробництва. На виході отримані інформаційні ресурси дозволять проводити оцінку запасів, визначати фінансові результати, приймати рішення та контролювати господарську діяльність.
4. При побудові управлінського обліку достатньо суттєвим є врахування особливостей організації виробничого процесу. Тип організаційної структури та рівень централізації процесу управління впливають на модель управлінського обліку шляхом виділення центрів відповідальності, місць виникнення витрат і статей витрат, що підлягають регулюванню керівництвом структурного підрозділу. Поряд з цим дослідження показали, що виготовлення молочних продуктів є складним, комплексним виробництвом, у процесі якого внаслідок зміни за встановленою технологією структури й органічної будови сировини виготовляються продукти різні за фізико-хімічними властивостями, призначенням, споживчою корисністю. Це призводить до необхідності вибору адекватного методу розподілу витрат комплексного виробництва, визначення об’єктів обліку витрат, центрів відповідальності та переділів.
5. Методом управлінського обліку витрат виробництва слід вважати сукупність прийомів, які: по-перше, містять альтернативність вибору; по-друге, одночасно відображають процес виробництва і як технологічну, і як організаційну сукупність, дозволяють вивчати його як з точки зору виробничого споживання, так і з погляду виготовлення майбутнього готового продукту; по-третє, дають можливість генерувати інформаційні ресурси, що спрямовані на вирішення певної управлінської задачі та дозволять оптимізувати виробничу діяльність підприємства.
6. Облік витрат за переділами в більш повній мірі відповідає технологічним особливостям виготовлення молочної продукції. Для підприємств молочної промисловості пропонується вести облік не менш, ніж за трьома основними переділами: приймання молока, сепарування та виготовлення кінцевих продуктів. Це дозволить ідентифікувати витрати за місцями їх виникнення та точніше калькулювати собівартість продукції. Аналіз методів нормативного чи фактичного обліку витрат, повних чи неповних витрат показав, що їх використання на підприємстві залежить від стилю управління, характеру рішень, що приймаються, та етапу прийняття рішення. Зацікавленість управлінського персоналу в оперативному контролі приводить до необхідності використовувати нормативний метод обліку виробничих витрат. Одночасно з цим релевантною інформацією для прийняття короткострокових рішень є інформація про витрати, сформована на основі обліку неповних витрат. Таким чином, прийняття рішень про асортимент продукції рекомендується проводити на основі обліку нормативних неповних витрат.
7. Для врахування технологічних особливостей виробництва молочних продуктів запропоновано доповнити перелік видів діяльності, визначених у методі обліку витрат за функціями, такими двома видами, як: діяльність на рівні забезпечення виробництва групи продуктів та діяльність на рівні забезпечення функціонування виробничого підрозділу. Це дозволить згрупувати виробничі процеси, які спільні для групи виробів та виробничого підрозділу.
8. Безпосередній процес формування інформації рекомендується проводити із застосуванням матричного способу обліку витрат за функціями та переділами. Така модель обліку виробництва молочної продукції дозволяє у спрощеному вигляді зобразити процес проходження сировиною різних технологічних стадій від її приймання до отримання кінцевого продукту, тобто відтворити горизонтальне переміщення сировини та напівфабрикатів, що переробляються. Поряд з цим вона демонструє адміністрування виробничого процесу від найнижчого щаблю ієрархії бізнес-процесу (діяльністю на рівні одиниці продукції) – до охоплення управлінням виробничої діяльності у цілому.
9. Методи розподілу витрат комплексного виробництва, як і сам процес, повинні будуватись на оцінці певних характеристик супутніх продуктів. Метод, в основі якого покладена чиста вартість реалізації, найкраще дозволяє врахувати рівні можливості супутніх продуктів потрапити у той чи інший вид продукції, зростання їх цінності внаслідок наступної переробки та оцінку споживачами якісних параметрів готової продукції. Внесено уточнення у методику розподілу витрат на основі чистої вартості реалізації, що полягає у розрахунку середньозважених показників собівартості знежиреного молока та вершків. Це дозволяє застосовувати даний метод навіть у випадку багатоваріантності використання супутніх продуктів та великого асортименту продукції підприємств молочної промисловості.
10. Визначення пріоритетних продуктів проводиться у напрямках оцінки маркетингових та фінансових позицій продукції. Привабливість продукції визначає зацікавленість керівництва в отриманні максимальних економічних вигод (прибутків) від реалізації продукту та найбільших обсягів чистих грошових потоків у стислі строки, що у свою чергу дозволяє збільшити ліквідність підприємства, мінімізувати видатки від залучення позикового капіталу та вкладати кошти у інвестиційні проекти.
11. Управління асортиментом продукції повинно ґрунтуватися на принципах інформаційної достовірності, забезпечення збалансованості, ліквідності, ефективності, споживчих потреб. Принцип інформаційної достовірності полягає у створенні інформаційної бази на основі системи управлінського обліку, адекватної до потреб управління, організаційних та технологічних особливостей підприємства. Принцип забезпечення збалансованості передбачає збалансування асортименту продукції за їх потребою у певних видах ресурсів, можливістю задовольняти попит споживачів, приносити максимальний маржинальний дохід та чистий рух грошових коштів у короткостроковому масштабі. Реалізація принципу забезпечення ліквідності проводиться шляхом планування асортименту продукції з урахуванням особливостей генерування максимальних, чистих грошових надходжень окремими видами продукції у стислі строки. Принцип забезпечення ефективності полягає у оптимальному співвідношенні між економічними вигодами, отриманими від реалізації продукту та ресурсами, використаними для його виробництва. Реалізація принципу забезпечення споживчих потреб здійснюється шляхом визначення їх замовникам та узгодження цих потреб із власними можливостями.
12. Економічний аналіз молочної продукції рекомендується проводити із використанням показників маржинального доходу на обсяг сукупних витрат на сировину та супутні продукти, а також чистого грошового потоку та оборотності загальної величини коштів i виключно власних коштів, вкладених у виробництво. Ці показники дозволяють провести оцінку вкладу у прибуток, який приносять витрати на сировину або супутні продукти, вкладені у виробництво певного виду продукції, та спроможність ним генерувати в стислі строки чисті грошові кошти. Показники операційного та фінансового циклів продукту дозволяють визначити тривалість залучення загального обсягу коштів або виключно власних коштів у виробництво, зберігання сировини та продукції, дебіторську заборгованість, що виникла з її реалізації. Операційний цикл продукту відображає тривалість вкладення усіх ресурсів у його виробництво, зберігання та реалізацію. Фінансовим циклом продукту є термін, протягом якого вилучаються та вкладаються власні кошти у виготовлення, зберігання та реалізацію, у такий спосіб очікуються відшкодування за короткотермінові інвестиції у продукт.
13. Застосування запропонованих моделей “Маржинальний дохід – питома вага в обсязі збуту” та “Чистий грошовий потік – питома вага в обсязі збуту” дає можливість проводити аналіз зовнішньої та внутрішньої привабливості продукції, виявляти неефективні підходи в управлінні її асортиментом, дебіторською та кредиторською заборгованостями, фокусувати увагу на помилках, що були допущені під час прийняття рішення про програму випуску, а також у роботі зі зобов’язаннями.
14. Шляхом застосування методів лінійного програмування, зокрема симплекс-методу, пропонується визначати оптимальний асортимент продукції, у якому узгоджується зацікавленість керівництва у виготовленні фінансово привабливої продукції в межах існуючого попиту з умовами, які виникають внаслідок спроможності заготовити обмежений обсяг сировини та необхідності забезпечити надходження певної суми чистих грошових коштів. Метою пошуку оптимального асортименту є зацікавленість у отриманні максимального маржинального доходу. При цьому висуваються наступні умови: обсяг виробництва не може переважати прогнозний попит на продукцію; обсяг загальної потреби в молоці для виробництва не повинен перевищувати загального обсягу молока, що планується заготовити; обсяги виробництва різних видів продукції будуть збалансовані за обсягом потреби у молоці, знежиреному молоці та вершках з прогнозним обсягом заготовленого молока; базисний асортимент продукції генеруватиме не менше заданого обсягу чистих грошових надходжень.
 |

 |