МИХАЛЬСЬКА ОЛЕНА ЛЕОНІДІВНА. Назва дисертаційної роботи: "УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ"

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

На правах рукопису

МИХАЛЬСЬКА ОЛЕНА ЛЕОНІДІВНА

УДК [657:005.92]+[338.45:665.11](043.3)

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ

ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ

ПРОМИСЛОВОСТІ

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

Науковий керівник

Швець Віктор Григорович

доктор економічних наук, професор

Київ – 2015

2

ЗМІСТ

ВСТУП 3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ В

УКРАЇНІ 11

1.1. Витрати як об’єкт бухгалтерського обліку та економічного аналізу

підприємств олійно-жирової промисловості 11

1.2. Технологічні особливості олійно-жирових підприємств та оцінка

обліку й аналізу виробничих витрат 25

1.3. Бюджетування витрат виробничих підрозділів як умова

вдосконалення їх обліку, контролю та аналізу 42

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1 57

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ

УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ 60

2.1. Методичні основи управлінського обліку виробничих витрат на

підприємствах олійно-жирової галузі 60

2.2. Організаційні засади управлінського обліку виробничих витрати в

умовах бюджетування 83

2.3. Гармонізація облікових процесів витрат виробничих підрозділів на

олійно-жирових підприємствах 104

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2 122

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО

АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНОЖИРОВОЇ ГАЛУЗІ В УКРАЇНІ 126

3.1. Удосконалення інструментарію та інформаційне забезпечення

управлінського аналізу на олійно-жирових підприємствах 126

3.2. Релятивно-кількісні методи маржинального аналізу в системі

управлінського аналізу витрат 139

3.3. Удосконалення управлінського аналізу витрат «центрів

відповідальності» виробничих підрозділів на основі «гнучких бюджетів» 158

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3 174

ВИСНОВКИ 176

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 179

ДОДАТКИ 200

3

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасною тенденцією розвитку

національних економік під впливом наслідків світової фінансово-економічної

кризи є повернення підприємств до реального сектору економіки, що

призводить до інтенсифікації розвитку світових товарних ринків. Для

українських підприємств нагальним питанням є підвищення

конкурентоспроможності вітчизняної продукції на світових ринках на основі

зниження витрат на її виробництво та врахування показників якості.

Однією з пріоритетних галузей для економіки України є олійно-жирова

промисловість, продукція якої користується високим попитом на

національному ринку. Разом з тим серйозною проблемою на олійно-жирових

підприємствах є недосконалість системи управлінського обліку та аналізу

виробничих витрат. Висока матеріаломісткість продукції підприємств

олійно-жирової промисловості спонукає приділяти увагу саме

управлінському обліку витрат, підґрунтям якого є бюджетування. Це, у свою

чергу, доводить необхідність розроблення концептуально нових моделей

управлінського обліку.

Управління рівнем виробничих витрат значною мірою залежить від

інформаційного забезпечення даного процесу системою управлінського

обліку на всіх технологічних переділах виготовлення олії, що обумовлює

необхідність здійснення теоретичних та методичних розробок у цьому

напрямі.

Проблеми теорії і методології управлінського обліку та економічного

аналізу витрат, зокрема, виробничих висвітлюються у працях багатьох

відомих фахівців. Вагомий внесок у дослідження обліково-економічної

сутності витрат в Україні зробили такі вчені, як Ф. Ф. Бутинець,

А. М. Герасимович, Н. О. Гура, С. В. Івахненков, Я. Д. Крупка,

Л. Г. Ловінська, В. В. Сопко, В. Г. Швець та ін.

4

Питання організації та методики управлінського обліку і аналізу

виробничих витрат розглядалися в працях таких науковців, як

І. М. Вигівська, І. О. Гавриленко, С. Ф. Голов, В. І. Головко,

З. В. Гуцайлюк, Н. І. Дорош, Л. М. Кіндрацька, Г. Г. Кірейцев,

Р. О. Костирко, Г. І. Купалова, Є. В. Мних, Л. В. Нападовська,

О. Е. Ніколаєв, В. П. Пантелеєв, І. М. Парасій-Вергуненко, М. С. Пушкар,

В. О. Шевчук та ін.

Серед зарубіжних учених, які досліджували окремі проблеми

управлінського обліку та аналізу витрат виробничих підрозділів, можна

відзначити Х. Андерсена, В. В. Бурцева, М. Ф. Ван Бреду, Г. А. Велша,

Р. Вітінгтона, М. Д. Врублевського, К. Друрі, Д. Колдуела, М. Р. Метьюса,

В. Ф. Палія, Е. С. Хендріксена та ін.

Віддаючи належне науковим розробкам вітчизняних та зарубіжних

учених, слід відзначити, що в олійно-жировій галузі управлінський облік і

економічний аналіз витрат виробничих підрозділів ведеться тільки

постатейно, що не дає можливості контролювати їх рівень за «центрами

відповідальності». Це обумовлює вибір теми дисертаційної роботи,

визначає її актуальність і практичну значимість, основні напрями

дослідження, його мету і завдання.

Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота є складовою держбюджетної науково-дослідної

роботи 11БФ 040-01 кафедри обліку та аудиту економічного факультету

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

«Модернізація економіки України на засадах сталого соціальноекономічного розвитку: закономірності, протиріччя, ризики» (номер

державної реєстрації 0111U006456). У межах наукової програми автором

проведені дослідження, пов’язані з розробленням пропозицій з

удосконалення організації та методики управлінського обліку і аналізу

виробничих витрат в умовах бюджетування.

5

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є

узагальнення теоретичних і методичних положень та розроблення

практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліку, контролю і

аналізу виробничих витрат шляхом упровадження бюджетування для

забезпечення конкурентоспроможності олійно-жирових підприємств

України.

Відповідно до мети дослідження в дисертаційній роботі поставлено й

розв’язано такі науково-практичні завдання:

 виявити відповідність обліку витрат на олійно-жирових

підприємствах відповідно до світових стандартів;

 систематизувати теоретичні підходи щодо визначення сутності

витрат та обґрунтувати підходи до їх обліку і аналізу в умовах

бюджетування;

 обґрунтувати визначення об’єктів обліку витрат виробничих

підрозділів виходячи з їх класифікації в умовах бюджетування;

 визначити специфіку організаційно-методичних підходів

облікового процесу з урахуванням особливостей олійно-жирової галузі;

 запропонувати диференціацію методів управлінського обліку

витрат у контексті можливості їх застосування на різних типах підприємств

олійно-жирової промисловості;

 розробити методичні засади управлінського обліку витрат

виробничих підрозділів в умовах бюджетування;

 запропонувати організаційні засади управлінського обліку

виробничих витрат в умовах бюджетування;

 удосконалити систему тактичного та стратегічного планування на

основі маржинального аналізу витрат у конкурентних ринкових умовах

діяльності олійно-жирових підприємств;

 удосконалити управлінський аналіз витрат виробничих підрозділів

на основі «гнучких бюджетів».

6

Об’єктом дослідження є процеси облікового формування

виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах України.

Предметом дослідження є комплекс теоретико-методичних,

організаційних і практичних положень управлінського обліку та аналізу

виробничих витрат у системі управління підприємством.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовано

загальнонаукові та спеціальні методи теоретичного та емпіричного

пізнання економічних явищ і процесів в обліку та аналізу виробничих

витрат. Для з’ясування економічної сутності виробничих витрат олійножирових підприємств, удосконалення методики управлінського обліку

витрат виробничих підрозділів у роботі використано методи пізнання та

спостереження, термінологічного аналізу, індукції та дедукції,

теоретичного узагальнення, системний підхід (розділ 1). Застосування

методів аналізу і синтезу дозволило визначити місце виробничих витрат у

системі бюджетування, їх вплив на ефективність управління. Метод

порівняння застосовано для оцінювання фактичного стану та визначення

шляхів удосконалення управлінського обліку виробничих витрат в умовах

бюджетування (розділ 2). Статистичні й економіко-математичні методи

застосовані для оцінювання виробничих витрат на олійно-жирових

підприємствах. При розробленні моделі облікового відображення

виробничих витрат та удосконаленні методики аналізу їх поведінки

застосовувалися методи моделювання та графічний (розділ 3).

Інформаційною базою дисертаційної роботи є законодавчі акти та

нормативні документи, закони України, міжнародні стандарти

бухгалтерського обліку, звітності, аудиту та міжнародні документи,

статистичні дані; Інтернет-ресурси, наукові праці вітчизняних та

іноземних учених, первинні документи, фінансова звітність та офіційні

статистичні матеріали олійно-жирових підприємств України, матеріали

7

науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, що

регулюють питання управлінського обліку і аналізу виробничих витрат.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні

теоретичних положень і розробленні практичних рекомендацій з

удосконалення організаційно-методичних засад обліку та аналізу

виробничих витрат на олійно-жирових підприємствах за допомогою

впровадження бюджетування, що сприяє підвищенню конкурентних

позицій галузі. У процесі дослідження одержано такі наукові результати:

удосконалено:

– методичні засади управлінського обліку витрат виробничих

підрозділів олійно-жирових підприємств на основі їх поопераційної

деталізації за технологічними переділами як «центрами відповідальності»,

що відповідає вимогам бюджетування в середовищі потужного контролю

за встановленими нормами витрат;

– практичні підходи облікового формування витрат виробничих

підрозділів у розробленому «Звіті "центру відповідальності" про роботу

зміни» в розрізі обліку сировини і матеріалів та оплати праці – за методом

«директ-кост», а загальновиробничих витрат (у тому числі витрат на

експлуатацію машин і обладнання) – в кошторисно-нормалізованому

порядку, що забезпечить можливість проведення щозмінного контролю та

аналізу рівня здійснюваних витрат відповідно до сучасних вимог

бюджетування;

– організацію технології облікового процесу в умовах бюджетування

за «центрами відповідальності», «центрами витрат» і «місцями виникнення

витрат» через упорядкування й уточнення механізму документообігу,

робочого плану управлінських рахунків, моделей бухгалтерських

проведень, що дає змогу підвищити оперативність облікового

відображення інформаційних потоків для контролю та аналізу виконання

доведених бюджетів;

8

– методичні основи маржинального аналізу з урахуванням

особливостей технології і організації олійно-жирового виробництва, які

базуються на релятивно-кількісних моделях, що дає можливість

реалізувати низку управлінських рішень щодо вибору найбільш

ефективних технологій, структури й асортименту продукції, прийняття

додаткового замовлення за ціною нижче собівартості, визначення «порогу

безпеки» обсягів виробництва, а також оптимізації асортиментної політики

в умовах обмеженості сировинних ресурсів;

набули подальшого розвитку:

– визначення економічної сутності поняття «витрати», під якими

розуміється тільки використання ресурсів на виготовлення продукції, на

відміну від ототожнення їх рядом науковців із затратами на їх придбання, що

дає можливість виокремити «центри відповідальності», «центри витрат» і

«місця виникнення витрат» як нові об’єкти управлінського обліку з

урахуванням попередільної технології виробництва олійно-жирових

підприємств;

– теоретичні підходи до визначення об’єктів обліку витрат виробничих

підрозділів відповідно до попередільного характеру технології та вимог

бюджетування. Під такими об’єктами пропонується розуміти: цехи –

переділи як «центри відповідальності», окремі дільниці і бригади – як

«центри витрат» і окремі машини та агрегати – як «місця виникнення

витрат»;

– організаційно-методичні підходи щодо ведення обліку, в основу

якого покладено поопераційний облік виробничих процесів. Використання

останнього підвищує якість управлінського обліку витрат виробничих

підрозділів та сприяє результативності прийняття управлінських рішень;

– методичні засади аналізу виробничих витрат олійно-жирових

підприємств через доповнення маржинального аналізу методикою аналізу за

«гнучкими бюджетами», що розширює можливості підприємства у виборі

варіантів таких ефективних управлінських рішень, як визначення «точки

9

покриття» негрошових витрат, обґрунтування доцільності здачі в оренду цеху

з переробки побічної продукції і відходів, посилення мотивації робітників

щодо економії витрат та підвищення рівня ділової активності тощо.

Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості

застосування запропонованих у дисертації рекомендацій і пропозицій,

спрямованих на удосконалення управлінського обліку та аналізу виробничих

витрат. Основні результати дослідження впроваджено у фінансовогосподарську діяльність олійно-жирових підприємств. Зокрема,

удосконалення системи управління витратами ТОВ «Каховка Протеїн Агро»

дало змогу мінімізувати виробничі витрати та оптимізувати операційний

прибуток (довідка № 33 від 06.03.2014). Використання рекомендацій автора

дисертації дало змогу менеджерам із виробничих витрат ТОВ «Регінпродукт –

України» удосконалити функції контролю за формуванням витрат за

«центрами відповідальності» (довідка № 21 від 14.04.2014).

Основні результати дослідження також були впроваджені в навчальний

процес кафедрою обліку та аудиту економічного факультету Київського

національного університету імені Тараса Шевченка при викладанні

дисциплін «Економічний аналіз» (довідка № 013/224 від 29.04.2015).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною

науковою роботою. Теоретичні та практичні пропозиції, рекомендації та

висновки, що містяться в роботі, є особистим внеском автора. Дисертаційна

робота містить ідеї та авторський підхід до удосконалення управлінського

обліку та аналізу витрат підприємств олійно-жирової галузі.

Апробація результатів дисертації. Основні результати та положення

дисертаційного дослідження доповідалися та були позитивно схвалені на

міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: Collections

of Materials of the International Scientific Conference Economics, Healthcare and

Education in the Moderm World (Польща, м. Опеле, 3–8 жовтня 2013 р.);

Экономика, управление, инновации: теория, методология и концепция

модернизации (Росія, м. Москва, 25 липня 2013 р.); Бухгалтерський облік,

10

економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних

концепцій управління (м. Житомир, 24–25 жовтня 2013 р.); 20-річчя аудиту:

досягнення, проблеми та перспективи розвитку (м. Сімферополь, 19–

20 квітня 2013 р.); Фінанси інституційних секторів економіки України: стан,

тенденції розвитку, практика реформування. Київський національний

університет імені Тараса Шевченка (м. Київ, 18 грудня 2013 р.); Актуальні

напрями розвитку менеджменту, обліку та аудиту ( м. Київ, 9–10 травня

2014 р.); Актуальні питання економічних наук (м. Львів, 18–19 квітня

2014 р.); Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та

контролю в умовах глобалізації економіки (м. Луцьк, 27 червня 2014 р.);

Зовнішні та внутрішні фактори впливу на економічну систему країн (м. Київ,

30–31 січня 2015 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 25 наукових

праць загальним обсягом 9,35 д. а., з них 12 статей у фахових виданнях

України (обсягом 5,57 д. а.), 4 іноземні статті англійською мовою в

зарубіжному виданні (2,12 д. а.), 1 іноземна стаття російською мовою в

зарубіжному виданні (0,35 д. а.), 8 матеріалів і тез доповідей на конференціях

(обсягом 1,28 д. а.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох

розділів і висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст

дисертації викладено на 178 сторінках друкованого тексту. Дисертаційна

робота містить 42 таблиці на 40 сторінках, 22 рисунки на 22 сторінках,

22 додатки на 30 сторінках і список використаних джерел із

210 найменувань.

ВИСНОВКИ

Результатомдисертаційноїроботиєвирішеннянауковогоі

практичногонауковогозавданняякеполягаєвобґрунтуваннітеоретичних

положеньірозробленніпрактичнихрекомендаційзудосконаленняметодики

йорганізаціїуправлінськогооблікутааналізувитратвиробничихпідрозділів

олійножировихпідприємстввумовахбюджетуванняОдержанірезультати

свідчатьпродосягненняметиівиконанняпоставленихзавданьтадають

можливістьсформуватитаківисновки

Напідставісистематизаціїнауковихтлумаченьщодовизначення

сутностівитраттаїхузагальненняобґрунтованощовитратамидоцільно

називативикористаніупроцесігосподарськофінансовоїдіяльності

підприємствазапасинеоборотніактивитрудовійінтелектуальніресурси

Дослідженнямвстановленощохарактернимиознакамиякі

враховуютьсяпривизначенніобсягуоблікувиробничихвитратнаолійножировихпідприємствахєпопершехарактерпопередільноїпостадійної

технологіїдекожнийпереділєокремимцехомщовиробляєнапівфабрикат

іпередаєйогонанаступнийпереділцехподругедоскладувиробничих

витраткожногопереділуцехувходятьтількипрямііприрівнянідоних

витратиутомучислінамалихісередніхпідприємствахзбезцеховою

структуроюуправлінняізагальновиробничіпотретєзадоведенідоцеху

лімітипланомбюджетомвиробничихвитратнесевідповідальність

начальникцехуВраховуючиспецифікутехнологічногопроцесунаолійножировихпідприємствахпідоб’єктамиоблікувитратвиробничихпідрозділів

слідрозумітицехиякцентривідповідальностіокремідільниціібригади

якцентривитратіокремімашиниагрегатиобладнанняякмісця

виникненнявитратщозабезпечитьвпровадженнябюджетуваннянарівні

виробничихпідрозділів

Бюджетуваннязацентрамивідповідальностіякимиєокремі

цехипереділиолійножировоговиробництваєдієвимзасобомпідвищення



рівняефективностіпроцесууправліннявитратамиПопередільнатехнологія

виробництвадаєможливістьформуватибюджетивитраткожногозпереділів

якоб’єктівоблікущодаєзмогучіткоусвідомлюватизавданняякістоять

передкерівникамицентріввідповідальностітаотримуватинимиоблікову

інформаціюпровеличинуфактичнихвідхиленьпозитивнихнегативних

віддоведенихбюджетівтаїхпричиниакерівництвупідприємстващоденно

оперативноконтролювативитратианалізуватиефективністьдіяльності

структурнихпідрозділіврозроблятиспільнозкерівникамицихпідрозділів

тактикуподальшогоуправліннявитратаминаосновіоб’єктивноїй

обґрунтованоїінформаціїЦедосягаєтьсяприсинтезуванніпопередільного

облікуізсистемоюбюджетуваннявумовахкомп’ютеризації

Аналізіоцінкаметодівоблікувитратдовелищонайбільше

вимогамдляпопередільноїтехнологіївиробництваібюджетуванняза

центрамивідповідальностінаолійножировихпідприємствах

відповідаютьсистемиоблікудиректкосттастандартдиректкост

оскількивонидаютьможливістьоперативнонаосновіоблікупрямихвитрат

узіставленніздоведенимибюджетамиздійснюватищоденнепідбиття

підсумківрівнявитратностікожногоцентруЗцієюметоюзапропоновано

формузвітуцентрувідповідальностіпророботузміни

Оскількиметодикауправлінськогооблікутіснопов’язаназйого

організацієютозапропонованоудосконаленняшляхомупорядкування

документообігурозробленогоробочогопланурахунківмоделей

бухгалтерськихпроведеньщозабезпечитьствореннявсеохоплюючої

системиконтролювумовахбюджетуваннявиробничихвитрат

Длязабезпеченняоперативногощозмінногоконтролюза

дотриманнямбюджетіввитраткожногоцентрувідповідальності

розробленоірекомендованозвітцентрувідповідальностіпророботузміни

вякомусировинаіоплатапрацівідносятьсяпрямимметодомадля

одержанняповнішоїінформаціїдляцілейбюджетуваннятавраховуючи



сезонністьвиробництваамортизаціюізагальновиробничівитративключати

укошториснонормалізованомупорядку

Обґрунтовановимогиавтоматизаціїуправлінськогооблікувитрат

наолійножировихпідприємствахупоєднаннізавтоматизацієюпланування

таскладаннябюджетіввиробничихвитратщостворюєєдинеінформаційне

полеоперативногохарактерузнеобхіднимступенеманалітичностіврежимі

реальногочасуВраховуючигалузевуспецифікувиробничогопроцесута

потребиобліковоаналітичногозабезпеченнясистемиуправліннявитратами

доведенодоцільністьвикористанняпрограмиСистемапланування

ресурсівпідприємстваякакомплекснопоєднуєпроцесиавтоматизації

управлінськогооблікузпроцедурамибюджетуваннявиробничихвитрат

Апробаціяметодіваналізувитратщозастосовуютьсянаолійножировихпідприємствахпоказалощопорядзпорівняльнимкореляційним

таіншимитрадиційнимиметодаминеобхіднонадаватиперевагу

маржинальномуаналізуоскількивінмаєширшіможливостівчастині

вирішенняцілогорядууправлінськихрішеньщодовиборуваріантів

технологіїструктуривиготовленоїпродукціїприйманнядодаткового

замовленнязаціноюнижчесобівартостівизначенняпорогабезпеки

обсягувиробництваасортиментувипускупродукціївумовахобмеженості

сировини

Доведенощоособливоефективнимєпоєднаннямаржинального

аналізузгнучкимбюджетомфактичніобсягиробітнанормативні

витратиТакепоєднаннянетількивиключаєзаметодикоюгнучкого

бюджетуіззіставленняфактичніобсягиробітякіневиконувалисяалей

розширяєможливостімаржинальногоаналізуувиборіваріантів

ефективнішихуправлінськихрішеньтакихякточкапокриттянегрошових

витратдоцільністьздаванняворендупереробкипобічноїпродукціїта

відходівмотиваціябригадщодоекономіївитратрівняділовоїактивності