

ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПЕРЕРОБНОЇ ГАЛУЗІ В УМОВАХ РИНКОВИХ ВІДНОСИН

Ринкові процеси, які мають значний вплив на обсяг виробництва, структуру і розмір витрат, реалізацію продукції, суттєво впливають на собівартість готової продукції. За сучасних умов господарювання актуальною є потреба товаровиробників в оперативній інформації, щодо взаємозв'язку між витратами, обсягом виробництва та рентабельністю. Суттєвими є вибір напрямів та резервів зниження зазначених вище витрат з метою ефективного управління формування собівартості. За цих обставин для керівництва переробних підприємств набуває суттєвості організація дійової внутрішньогосподарської системи управління, яка має стати основним чинником досягнення оптимального рівня рентабельності виробництва.

Незалежно від форм та сфери діяльності виробничих підприємств, метою, яких є отримання прибутку, досягнення якої можливе тільки в тому випадку, коли виручка від продажу продукції перевищуватиме витрати на їх виробництво, а саме, собівартість.

Собівартість продукції – це грошова форма частини вартості, яка утворюється з витрат використаних засобів і предметів праці та заробітної плати на її виготовлення [5, с.8]. Собівартість є об'єктивною економічною категорією і головним якісним показником, який відображає всі сторони виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства. Принцип історичної собівартості, покладений в основу бухгалтерського обліку, передбачає пріоритетну оцінку активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання [4, с.26].

Слід відмітити, що деякі економісти [8 с.168, 15 с.258, 17 с.505] при визначенні назви такої системи свідчать про необхідність управління собівартістю. Але собівартість є економічною категорією, тому управляти нею неможливо. В той же самий час управляти процесами та факторами, які впливають на формування складу собівартості, на її рівень не тільки можливо, а й необхідно. Виходячи з цих позицій, доцільно говорити не про управління собівартістю, а про управління витратами, які формують собівартість продукції.

Розвитку теорії та практики обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції присвячені роботи відомих вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема, Аксьоненка А.Ф., Білухи М.Т., Валуєва Б.І., Герасимовича А.М., Друрі К., Завгороднього В.П., Кужельного М.В., Косміної Р.М., Лапухіна В.М., Митрофанова Г.В., Мниха Є.В., Мюллендорфа Р., Новиченка П.П., Озерана В.О., Осадчого Ю.І., Палія В.Ф., Саблука П.Т., Савчука В.К., Сопка В.В., Шевчука В.О., Шеремета А.Д.

Проте досліджуване питання в економічній літературі, особливо останніх років, досліджені недостатньо, а наукові розробки у зазначеній сфері практично відсутні. Підручники з обліку в молокопереробній галузі опубліковано ще в 90-х роках російським вченим Н.П. Кондратовим, а вітчизняних праць немає і нині. Не достатньою є також кількість публікацій за даною тематикою, у вітчизняних періодичних виданнях. За останні роки опубліковано низку статей з проблем обліку переробки молока. З метою удосконалення організації та методики ведення обліку і контролю витрат відповідно до інформаційних потреб менеджерів сучасних підприємств та організаційно-технологічних особливостей галузі виникає потреба її вивчення. У зв'язку з означеною метою поставлено такі завдання: вивчити стан обліку витрат на переробних підприємствах, зокрема, управління витратами, надати рекомендації спрямовані на удосконалення управління витратами із застосуванням автоматизованих систем та новітніх комп'ютерних технологій.

Управління витратами є планомірним процесом їх формування, визначення оптимальної собівартості, конкурентноспроможної продажної ціни

та достатньої рентабельності окремих видів продукції і виробництва досягається за допомогою систематичного контролю за відхиленнями фактичних результатів від нормативних чи запланованих. Оптимальне забезпечення ефективності цього процесу вимагає чіткої взаємодії всіх його елементів та взаємоузгодженості всіх його функцій, а саме, прогнозування, планування, облік, контроль, організація виробництва, аналіз та регулювання.

Дослідження свідчать, що в практичній діяльності суб'єктів господарювання всі ці функції управління витратами, які раніше забезпечували виконання поставлених перед управлінським персоналом переробних підприємств традиційних завдань, за сучасних умов мають суттєві недоліки. Так, значна частина економії матеріальних витрат при виробництві продукції може бути досягнута за рахунок впровадження нової техніки та передових технологій. Взагалі, понад 60% анкетованих підприємств вважають, що використання новітніх технологій є одним із резервів зниження собівартості продукції. Наприклад, при виробництві сиру з використанням біополімерів сироватка не утворюється, і всі корисні компоненти молока підлягають переробці, внаслідок збільшується вихід готової продукції в перерахунку на сухі речовини на 20%. Нова технологія виготовлення сичужних сирів з використанням сировини рослинного походження дозволяє 30% молочного жиру замінити рослинним. В умовах дефіциту молочної сировини це сприяє збільшенню обсягу виробництва сичужних сирів у 1,2–1,3 рази, збільшенню виходу сиру з одиниці сировини на 15% та зменшенню собівартості на 20-25% [10]. Таким чином, впровадження у виробництво нових видів продукції повинно сприяти підвищенню ефективності діяльності. Але, щоб досягти позитивного результату слід попередньо проаналізувати на підприємствах очікувану ефективність від випуску нових видів продукції та прогнозного планування її асортименту в умовах дефіциту ресурсів.

В переробній промисловості постійно розробляється і впроваджується значна кількість видів нової молокопродукції в різних типах упаковки. Проте, на практиці недостатнє використання всіх можливостей та сучасних методик,

функцій управління витратами та відсутність інтеграції між ними. Це призвело до того, що зниження витрат чи підвищення рівня прибутку при цьому не відбулося. Тому, окрім застосування традиційних елементів обліку, контролю, аналізу та планування (облік за видами витрат та за об'єктами калькуляції, контроль за центрами відповідальності, нормативний облік, нормативне калькулювання, аналіз витрат за елементами та витрат на 1 грн., перспективне планування) для ефективного управління витратами слід використовувати також методи пофакторного аналізу відхилень фактичних витрат від прогнозних, аналізу “витрати-обсяг-прибуток”, визначення оптимального використання ресурсів, розрахунки маржинального доходу.

Взаємодія всіх цих елементів дає можливість сформувати удосконалену систему управління витратами, яка здатна в умовах ринкової економіки реалізовувати оптимальні управлінські рішення у вигляді регулюючих дій. Об'єктом управління цієї системи є витрати підприємства з точки зору їх оптимального використання. При цьому, в організаційному плані, необхідне інтегрування всіх сервісних функцій з формування обліково-економічної інформації всередині підприємства в єдиний блок управління на основі комплексної автоматизації управління переробним підприємством.

Система управління витратами повинна виконувати наступні завдання: зниження споживання ресурсів на одиницю продукції; зниження матеріаломісткості та трудомісткості продукції; ліквідація браку та невиправданих втрат. Інтегроване вирішення цих завдань є складовою частиною загальної концепції управління витратами виробничого підприємства з метою зниження собівартості продукції.

Загальна концепція зниження собівартості продукції переробних підприємств базується на двох підходах (рис.1):

- зниження основних (прямих) витрат;
- зниження непрямих витрат.



Рис. 1. Загальна концепція зниження собівартості продукції в системі управління переробним підприємством

Враховуючи існуючий рівень розвитку виробництва продукції найпоширенішим на практиці є застосування процедур першого підходу, який базується на підрахунку витрат та встановленні цін на підставі точної інформації про обсяги виробництва, види сировини та матеріалів, ефективності методів закупівлі. При цьому нормативи витрат сировини, матеріалів, робочої сили, встановлюються виходячи з існуючої технології, наявного обладнання, системи стимулювання, комплексні виробничі витрати базуються на попередньо встановлених чи планових стандартах. Отримана інформація про

діяльність підприємства інтегрується в єдиній базі даних і застосовується для аналізу відхилень при використанні ресурсів, регулюється вартість робочої сили, вирішується питання ефективності виробництва окремих видів продукції.

Автоматизація обліково-аналітичних процедур на основі застосування нових комп'ютерних технологій дозволяє з метою зниження основних витрат використовувати комплекси фундаментальних взаємопов'язаних економіко-математичних моделей [16]. Побудова імітаційної моделі економічного процесу на основі економіко-математичного моделювання дозволяє пристосувати традиційні та сучасні елементи системи управління витратами до використання ПЕОМ. Наприклад, важливою задачею, яка вирішується при плануванні виробництва молокопродуктів, є визначення рецептури на всі найменування. Для цієї задачі критерієм оптимальності в умовах ринку є забезпечення мінімальної собівартості продукту при наявності різних рецептурних наборів використовуваних видів сировини. Оскільки собівартість l т продукції значно залежить від номенклатури використовуваної сировини та матеріалів, при розрахунку рецептури слід враховувати не тільки вимоги ДЕСТу, але і величину витрат на виробництво. В результаті вирішення даної задачі визначають такі рецептури, які відповідають ДЕСТу та при цьому мають мінімальну чи задану собівартість.

На прикладі виробництва морозива, пропонується використання економіко-математичної моделі визначення рецептури морозива, що в умовах застосування ПЕОМ дозволяє врахувати технологічні та економічні умови і вимоги [12 с.284 - 285]. Сутність цієї економіко-математичної моделі полягає у використанні при розрахунках симплексного (табличного) методу лінійного програмування з використанням наступних функцій, рівнянь та нерівностей:

$$L = \sum_{j=1}^n s_j z_j \rightarrow \min; \quad (1.1)$$

$$\sum_{j=1}^n a_{fj} s_j = b_f; \quad f = 1, 2, \dots, h; \quad (1.2)$$

$$\sum_{j=1}^i s_j \leq N \quad i \leq n, \quad (1.3)$$

$$v_e \leq z_e \leq V_e; \quad (1.4)$$

$$z_j \geq 0; \quad j = 1, 2, \dots, n; \quad (1.5)$$

де n – кількість видів сировини, яка використовується для виготовлення суміші;

s_j – ціна 1 тонни j -го виду сировини, грн.;

z_j – кількість сировини j -го виду, яка використовується для виготовлення суміші;

a_{ff} – вміст f -го елемента в одиниці j -го виду сировини;

b_f – обмеження по вмісту в суміші f -го елемента;

h – кількість елементів в суміші за ДЕСТу;

N – максимально припустима величина групи видів сировини, яка використовується для виготовлення суміші, кг;

V_e – максимальна кількість e -го виду сировини, яка додається до суміші;

v_e – мінімальна кількість e -го виду сировини, яка додається до суміші.

Цільова функція (1.1) дозволяє вибрати рецептуру суміші морозива, яка має мінімальну собівартість. Рівняння (1.2) показує обов'язкове дотримання ДЕСТу при виготовленні суміші. Нерівності (1.3) та (1.4) обмежують введення в суміш сухих молочних продуктів, оскільки таке введення знижує якість готового продукту.

В якості прикладу розглянемо розрахунок рецептури на 100 кг молочного морозива, яке містить 3,5% жиру, 10% сухого знежиреного молока (сомо), 17,5% цукру. Обмеження складають – вміст сухого знежиреного молока не більше 3%, сухих вершків – не більше 4,5%. Вид, кількість та ціну на вихідну сировину для виготовлення суміші наведено в табл.1.

**Вихідна сировина виготовлення 100 кг суміші для виробництва
молочного морозива**

Вид сировини та матеріалів	Кількість, кг	Вміст в одиниці продукту, %			Ціна за 1 кг, грн.	Собівартість 100кг суміші, грн.
		жиру	сомо	цукру		
Молоко натуральне	57, 8786	3,2	9	-	0,7	40,51502
Молоко сухе обезжирене	3	-	93	-	2,0	6,0
Вершки сухі	3,9235	42	51	-	4,8	18,8328
Цукор	17,5	-	-	100	1,03	18,025
Ванілін	0,015	-	-	-	50	0,75
Агар-агар	0,2	-	-	-	300	60
Вода	17,48	-	-	-	0,001	0,01748
В с ь о г о	100	x	x	x	x	144,1403

Примітка. Розраховано за даними ПАТ "Хрестинівський молокозавод", Черкаська обл.

Цільову функцію (1.1) та обмеження по вмісту сировини і матеріалів, виходячи з відсоткового відношення, подається у вигляді рівнянь, де визначається кількість (кг) сухих вершків у суміші x_1 , натурального молока – x_2 , сухого обезжиреного молока – x_3 , цукру – x_4 :

$$L(x) = 4,8 x_1 + 0,7 x_2 + 2,0 x_3 + 1,03 x_4 \rightarrow \min;$$

$$0,42 x_1 + 0,032 x_2 = 3,5;$$

$$0,51 x_1 + 0,09 x_2 + 0,93 x_3 = 10;$$

$$x_4 = 17,5;$$

$$x_3 \leq 3;$$

$$x_1 \leq 4,5;$$

$$x_j \geq 0; \quad j = 1, 2, 3, 4.$$

Після спрощення (зняття значення по цукру) та введення в рівняння штучних змінних x_4 та x_5 , а в нерівності додаткових змінних x_6 та x_7 отримується наступна система рівнянь:

$$L(x) = 4,8 x_1 + 0,7 x_2 + 2,0 x_3 + M x_4 + M x_5 + O x_6 + O x_7 \rightarrow \min;$$

$$0,42 x_1 + 0,032 x_2 = 3,5;$$

$$0,51 x_1 + 0,09 x_2 + 0,93 x_3 + x_5 = 10;$$

$$x_2 + x_7 \leq 3;$$

$$x_1 + x_6 \leq 4,5;$$

$$x_j \geq 0;$$

$$j = 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7.$$

За опорний план вибирається вектор $x = (x_1; x_2; x_3; x_4; x_5; x_6; x_7) = (3,5; 10; 4,5; 3)$, та розраховується оптимальна рецептура, при якій собівартість суміші буде мінімальною (табл.2).

Таблиця 2.

Розрахунок оптимальної рецептури виготовлення суміші для виробництва морозива

Собівартість 1 кг сировини, грн.	Означення	X_0	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5	X_6	X_7
0,7	x_2	57,8786	0	1	0	-23,7424	19,5523	0	-18,1833
0	x_6	0,5765	0	0	0	-4,1899	1,4897	1	-1,3854
4,8	x_1	3,9235	1	0	0	4,1899	-1,48987	0	1,3854
2,0	x_3	3	0	0	1	0	0	0	1
	$L(x)$	144,1403	0	0	0	4,1174	1,2249	0	-4,078

Оскільки всі додаткові змінні виведено з базису, рядок $L(x)$ для змінних має нульові та від'ємні значення, що свідчить про отримання оптимального результату. Якщо до суміші додатково додати 1 кг молока сухого знежиреного, то собівартість 100 кг суміші знизиться на 4,078 грн. і складе 140,06 грн.

Використання запропонованої економіко-математичної моделі для планування рецептури продукції сприяє виявленню резервів зниження собівартості та підвищення ефективності виробництва завдяки раціональному підбору сировини.

Вивчення причин, які впливають на зміну собівартості продукції, передбачає, окрім аналізу досягнутих результатів, ще й порівняльну оцінку ряду альтернативних варіантів та вибір з них оптимального, який найбільше відповідає цілям підприємства. Для цього на базі інформації, яку надає інтегрована система господарського обліку слід вирішувати такі задачі:

- 1) оперативні задачі
- аналіз “витрати-обсяг виробництва-прибуток” та визначення точки беззбитковості виробництва ;
 - планування асортименту виготовлення продукції ;
 - визначення структури випуску продукції з урахуванням лімітуючого фактору (обмеження по сировині);
 - прийняття рішень з ціноутворення.
- 2) задачі перспективного характеру
- розвиток інвестицій;
 - придбати чи виробляти;
 - про доцільність освоєння нових видів продукції.

Аналіз “витрати-обсяг виробництва-прибуток” переробні підприємства можуть використовувати для визначення впливу, який здійснюють зміни у витратах, ціні продукції, обсягу його виробництва та номенклатурі на величину прибутку від реалізації, а також для оцінки зміни одного з цих факторів чи декількох факторів разом. Важливим елементом такого аналізу є розрахунок точки беззбитковості – обсягу реалізації, при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток рівняється нулю.

На прикладі даних про діяльність ПАТ “Шполянський молокозавод” (табл.3) проаналізовано “витрати-обсяг виробництва-прибуток” за 2013 рік, результати якого відображено за допомогою графіку маржинального прибутку.

Таблиця 3

Показники діяльності ПАТ “Шполянський молокозавод” за 2013 рік.

Показники діяльності	Одиниці вимірювання	Сума
Планова потужність виробництва молокопродуктів за рік	т	71500
Фактично перероблено сировини у 2013 р.	т	42000
Дохід (без ПДВ) від реалізованої продукції за рік	тис.грн.	23831
Повні витрати на виготовлення молокопродуктів за рік	тис.грн.	21544
Змінні витрати за рік	тис.грн.	19389,6
Вироблено масла (за місяць)	т	170
Постійні витрати на виробництво масла	тис.грн.	87,0
Повні витрати на виробництво масла	тис.грн.	950,6
Змінні витрати на виробництво масла	тис.грн.	863,6
Дохід від реалізації масла (без ПДВ)	тис. грн.	959,2

Для розрахунку точки беззбитковості (T_6) виробництва масла використовується формулу [3 с.221]:

$$T_6 = \frac{\text{Постійні витрати на обсяг реалізації молокопродуктів}}{\text{Дохід від реалізації } 1 \text{ т} - \text{Змінні витрати на } 1 \text{ т}}$$

Для даного підприємства точкою беззбитковості є виробництво 155 тонн масла в місяць (87000 грн. (642 грн./т – 5080 грн./т)). Такий значний обсяг виробництва, який є необхідним для отримання прибутку, свідчить про високу собівартість масла, яке на практиці малоприбуткове та скоріше технологічно вимушене, чим спрямоване на отримання прибутку.

Для визначення критичної кількості молока, яке має бути перероблене даним підприємством для отримання прибутку слід визначити взаємозв'язок прибутку та обсягу переробки молока. За даних обставин підприємство може отримувати прибутки лише при переробці більше чим 21636 тонн молока на рік, що є точкою беззбитковості для даного підприємства (2287000 грн.: (567,4 грн./т – 461,7 грн./т)). Такі значні обсяги переробки молока для отримання прибутку є результатом існуючих високих заготівельних цін на молоко та високих витрат на виробництво, невисоких оптових цін на готову продукцію та низького рівня рентабельності виробництва на підприємстві.

Для ілюстрації величини маржинального прибутку від реалізації масла побудовано графік (рис.2).

Зона маржинального прибутку знаходиться між лініями доходу від реалізації та змінних витрат. На графіку добре видно, що маржинальний дохід зростає в міру зростання реалізації масла. При обсягу реалізації 155 тонн масла в місяць (точка беззбитковості виробництва масла) маржинальний дохід (X) дорівнює сумі постійних витрат (Y), тобто $X = Y$, а при подальшому збільшенні продажу цієї продукції забезпечується зростання маржинального прибутку.

Використання прийомів аналізу беззбитковості в практичній діяльності переробних підприємств дає змогу планувати і контролювати обсяги випуску

окремих видів продукції з метою отримання оптимального рівня рентабельності виробництва.

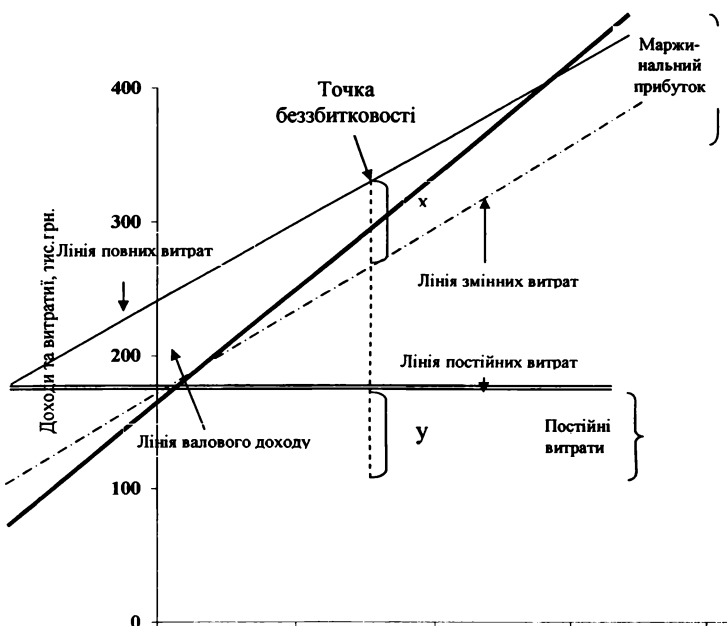


Рис.2. Графік маржинального прибутку виробництва масла

Розраховані показники беззбитковості застосовуються і при ціноутворенні, оскільки, зміна вартості на продукт обов'язково, пов'язана зі зміною обсягу виробництва або зміною доходу від реалізації. В умовах існування фіксованих роздрібних націнок на продукцію для переробних підприємств важливим є встановлення обґрунтованих відпускних цін з урахуванням цих націнок. Крім того, необхідно розраховувати точки реалізації та графіки беззбитковості продукту, як в цінах виробника, так і в цінах торгівлі.

Ринкові умови господарювання змушують при визначенні напрямків зниження собівартості аналізувати не лише прямі витрати, а й комплексні. При цьому використовують методи гнучкого планування накладних витрат; та аналіз відхилень за комплексними витратами, що дає змогу менеджерам

оцінити результати виробничої діяльності центрів відповідальності підприємства з урахуванням коливання обсягів виробництва та виявити резерви зниження витрат. Окрім того, доцільно встановлювати контрольні плани скорочення комплексних витрат для всіх підрозділів підприємства (виробничих та невиробничих) та розробляти стимулюючі заходи, які сприяють цьому скороченню.

Основною процедурою розробки заходів щодо зниження комплексних витрат є аналіз маржинальної рентабельності, який в умовах виробництва багатьох видів продукції сприяє плануванню випуску такого асортименту, який є рентабельним без урахування величини постійних комплексних витрат.

На прикладі даних про виробництво окремих видів продукції ПАТ «Юрія» за квітень 2013 року (табл. 4), визначається, який з молокопродуктів є найрентабельним для даного підприємства.

Таблиця 4

Розрахунок загальної та маржинальної рентабельності продуктів для прийняття управлінських рішень

Молокопродукт	Витрати на виробництво (грн. на 1 т)		Виробнича собівартість, грн. /т	Валовий дохід (без ПДВ), грн. /т	Маржинальний дохід, грн./т (р.5-р.3)	Рентабельність маржинальна, % (р.6: р.3 x 100%)	Рентабельність загальна, % (р.5-р.4)/р.4x100%
	Постійні	Змінні					
Молоко 1,5% жиру 1 л пакети	198,34	750,73	949,07	1250	499,27	66,5	31,7
Т –молоко 2,5 жиру 1 л пакети	423,9	1203,8	1627,7	1910	706,2	58,7	17,3
Біо-кефір 2,5 жиру 0,5 л пакети	198,36	1112,4	1310,76	1760	647,6	58,2	34,2
Біо-кефір 2,5 жиру 1 л пакети	198,36	978,97	1177,33	1460	481,03	49,1	24
Сметана 25% жиру фасована.	265,10	5803,9	6069,0	6160	356,1	6,1	1,5
Сир ковбасний Копчений	2374,25	5920,9	8295,15	7590	1669,1	28,2	-8,5

Примітка: розраховано за даними ПАТ «Юрія» за квітень 2013р.

Так, при прийнятті управлінських рішень щодо асортименту доцільно брати до уваги, що маржинальна рентабельність біо-кефіру 2,5% жирності в

упаковці 0,5 л є вищим (58,2 %), ніж біо-кефіру в упаковці 1 л (49,1%); найвищою є і загальна рентабельність цього продукту (34,2 % проти 24%). Що стосується виробництва фасованої сметани 25% жирності, то при досить низькій загальній рентабельності (1,5%) маржинальна рентабельність (6,1%) є достатньою, щоб продовжувати виробляти цей продукт.

Виробництво сиру ковбасного копченого є взагалі збитковим (- 8,5%), але якщо проаналізувати його маржинальну рентабельність, яка складає 28,2%, то зрозуміло, що для покриття змінних витрат виробництво цього продукту необхідно продовжувати.

Застосування на практиці запропонованих підходів та процедур реалізації концепції управління витратами дасть можливість послідовно аналізувати собівартість різної продукції, забезпечити вибір оптимального асортименту та обсягу виробництва на всіх етапах виробничого процесу.

Дослідження свідчать, що ефективне функціонування системи управління витратами неможливе без застосування сучасних автоматизованих систем та новітніх комп'ютерних технологій. Враховуючи значні обсяги обліково-економічної інформації та складні аналітично-прогнозні розрахунки, які використовуються для аналізу, контролю та прогнозування показників діяльності переробних підприємств, необхідними умовами для реалізації запропонованої концепції системного управління витратами є поєднання всіх АРМ в єдину мережу автоматизованої системи управління підприємством [13]. За рахунок використання інтегрованої бази даних відразу після введення, інформація оперативного обліку стає доступною для обробки бухгалтерією, при цьому складання звітності займає не більше 2 – 3 годин замість декількох днів [9, 13 с.53]. Комплексні системи автоматизації управління також дозволяють контролювати відповідність різних первинних документів, які стосуються однієї операції і виписуються різними співробітниками підприємства (зокрема, відповідність товарно-транспортних, прибуткових і видаткових накладних). При цьому на запит користувачів формуються звіти різного ступеня аналітичності та виділяються документи, за якими виявлені відхилення.

Однією з найбільших переваг комплексної автоматизації управління є наявність розвинених засобів моніторингу собівартості виробленої продукції. При ручній обробці даних, чи при частковій автоматизації обчислення собівартості в умовах випуску широкої номенклатури продукції відбувається зі значним запізненням. В результаті постійного коливання цін на сировину та матеріали неможливо вчасно оцінити фактичні витрати, тому переважна кількість підприємств галузі має ситуацію, коли виручка від реалізації окремих видів продукції не покриває собівартості її виробництва. Використовуючи комплексні системи управління (зокрема, систему “Галактика”), спеціалісти переробних підприємств мають змогу вчасно отримати оперативну інформацію про всі фактичні витрати [14]. Суттєвим є також те, що сучасні комплексні автоматизовані системи дають змогу автоматично розраховувати повну собівартість молокопродуктів із використанням різних баз розподілу комплексних витрат, при цьому існує можливість виконувати такий розрахунок багаторазово, що дає можливість оперативно контролювати склад витрат і своєчасно приймати необхідні управлінські рішення. В умовах часткової автоматизації такі розрахунки звичайно проводяться один раз в 2 – 3 місяці після закінчення звітного періоду та носять ретроспективний характер.

Враховуючи трьох-рівневу структуру АРМ бухгалтерів пропонується структура автоматизованої системи управління переробним підприємством основою якої є використання інформації, що формується в гнучких автоматизованих комплексах (ГАК) [7 с. 22, 11 с. 50].

На першому рівні первинна облікова інформація формується автоматично за допомогою встановлених лічильників і вимірювальних приладів. При цьому застосовуються: перетворювачі технологічних параметрів з уніфікованими сигналами (температура, тиск, рівень та маса в резервуарах); сигналізатори параметрів (розподіл середовищ “вода – молоко”, “вода – мийний розчин” тощо); електро- та пневмовентелі перетворення електричного сигналу в пневматичний; силова апаратура для управління електродвигунами. Обробка отриманої інформації та управління виконуючими механізмами здійснюється за

допомогою мікропроцесорних контролерів, об'єднаних в межах виробничої дільниці в локальну мережу. Оброблена інформація з першого рівня по стандартному інтерфейсу за допомогою серверів мереж (СМ1 та СМ2) направляється в єдину базу даних інтегрованої економічної інформації (БДІЕІ).

Інформація в діалоговому режимі може бути використана на всіх рівнях управління. На I рівні розташовані автоматизовані робочі місця операторів та автоматизовані робочі місця бухгалтерів-обліковців, які здійснюють облік і контроль надходження та руху сировини і напівфабрикатів в процесі виготовлення продукції. На АРМО здійснюється відображення інформації про технологічні параметри та стан обладнання у вигляді дискретних та аналогових мнемосхем, а також координація роботи обладнання, яке знаходиться на відповідній дільниці чи групі дільниць (приймання, зберігання та нормалізації молока; сепарування та виробництва питного молока; виробництво кисломолочних напоїв). АРМО територіально відокремлюються в диспетчерські пункти управління. Для забезпечення взаємозв'язку АРМ об'єднують в локальну мережу для обміну інформацією та передачі в єдину базу даних інтегрованої обліково-економічної інформації.

Функціональною та технічною основою другого рівня є автоматизовані робочі місця (АРМ) управлінського персоналу (служби начальників виробництв, ОТК, служби головного технолога, відділ маркетингу, плановий відділ та інші). На основі інтегрованої інформації з єдиної бази даних здійснюється контроль та аналіз надходження сировини, випуску готової продукції та її відвантаження, здійснюється координація роботи окремих підсистем. При цьому реалізуються також задачі, які вирішує підсистема "Бухгалтерський облік" за допомогою АРМБ II рівня.

Підсистема "Управління та прийняття рішень" займає третій рівень в загальній ієрархії. Це рівень керівництва підприємства: директор, фінансовий директор, заступники директора, головний бухгалтер, головний технолог та головний інженер. Тут розташований комплекс АРМ, на базі яких забезпечується прийняття управлінських рішень щодо вирішення наступних

завдань стратегічного планування та управління: визначення перспективних цілей підприємства та його структурних підрозділів; оперативне управління діяльністю; контроль виробництва. АРМ керівництва підприємства працюють в локальній обчислювальній мережі, що сприяє отриманню інформації з єдиної бази даних в режимі реального часу і оперативно реагувати на зміни в виробництві та приймати коригуючі рішення.

Запропонована структура комплексної системи управління переробним підприємством, яка об'єднує автоматизовані системи управління виробництвом, оперативне управління технологічним процесом та управління підприємством, а також включає автоматизовану систему бухгалтерського обліку, є реалізацією сучасного системного підходу до управління підприємством на основі застосування комплексної комп'ютерної технології управління. Впровадження такої комплексної автоматизації забезпечує чіткість та взаємодію роботи господарського механізму переробного підприємства завдяки реалізації всіх функцій управління і забезпечення зворотнього зв'язку між всіма рівнями діяльності та управління. Організація виробництва при цьому стає ефективнішою та продуктивнішою внаслідок інтеграції ресурсів, синхронізації діяльності різних центрів відповідальності, сприяє уникненню розбіжностей між показниками, що значно знижує витрати та собівартість продукції.

Підвищення ефективності діяльності підприємств переробної галузі в умовах ринку є одним з пріоритетних напрямків розвитку економіки України. Формування ринкового середовища та необхідність отримання прибутків нерозривно пов'язано з пошуком ефективних методів управління виробництвом на основі удосконалення облікової інформації та адаптації існуючої системи обліку й контролю витрат до національних і міжнародних стандартів.

За результатами проведеного дослідження вітчизняних, зарубіжних наукових шкіл та практичного досвіду обліку господарської діяльності обґрунтовано необхідність впровадження на підприємствах галузі інтегрованої системи господарського обліку на основі застосування новітніх комп'ютерних

технологій, що сприятиме підвищенню оперативності і достовірності економічної інформації в управлінні витратами.

Викладені рекомендації і пропозиції спрямовані на удосконалення управління витратами, удосконалення управління витратами із застосуванням автоматизованих систем та новітніх комп'ютерних технологій на переробних підприємствах України та не суперечать чинному законодавству.

Література

1. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях маслосыродельной и молочной промышленности: Утв. Мин.мясной и молочной пр-ти СССР 30.08.74 г. №2.

2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. наказом Державного комітету промполітики України від 02.02.2001 р. № 47.

3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 533 с.

4. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг): Затв. пост. Кабінету Міністрів України від 26.04.96 р. № 473.

5. Безруких П.С. и др. Учет затрат и калькулирование в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.

6. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 252 с.

7. Брусилевський Л.П., Харитонов В.Д. Синтез структури інтегрованої автоматизованої системи управління // Молочная промышленность. – 1996. – № 3. С. 28.

8. Бухгалтерский учет: Учебник/ П.С.Безруких, Н.П. Кондраков, В.Ф.Палий и др. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 528 с.

9. Вартамян А.А. Комплексная автоматизация: задачи, подходы, преимущества // Бухгалтер и компьютер. – 2000. – №6. С. 36.

10. Гуцайлюк З.В. Учет и контроль производственных отходов. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 78 с.
11. Завгородній В.П. Формування інтегрованої бази даних для управління, обліку і контролю діяльності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 48-50.
12. Ивашкин Ю.А. и др. Моделирование производственных процессов мясной и молочной промышленности. – М.: Агропромиздат, 1987. – 231 с.
13. Кириллов В.И. Автоматизация учета на предприятиях пищевой промышленности // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С.56-60.
14. Комплексная система автоматизации управления предприятием корпорации «Галактика». – К.: Галактика, 2000. – 114 с.
15. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет в мясной и молочной промышленности. – М.: Агропромиздат, 1991. – 415 с.
16. Мацкевичюс И.С., Кальчинская Г.Л. Управление затратами в АСУП. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 167 с.
17. Управленческий учет / Под ред. А.Д.Шеремета. – М.: ВБ “ФБК ПРЕСС”, 2000. – 512 с.

Зінченко О.В.

ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПЕРЕРОБНОЇ ГАЛУЗІ В УМОВАХ РИНКОВИХ ВІДНОСИН

Анотація. Висвітлені питання обліку та контролю витрат виробництва і зниження собівартості продукції на підприємствах молокопереробної промисловості. Розроблена класифікація витрат виробництва та галузева номенклатура статей калькуляції, рекомендовано впровадження внутрішньогосподарського нормативного методу обліку на основі нових первинних документів і облікових реєстрів, маршрутну технологію документування переробки сировини у ході технологічного процесу.

Ключові слова: промисловість переробна, облік, калькулювання, контроль.

Annotation. This thesis deals with the solution of problematical tasks of the accounting regulations and efficient controlling of manufacturing costs in the new marketing conditions. To change this situation it is necessary to intergrate all kinds of accounting in the national economy using new computer technologies and new software. Managers of dairy enterprises need a new classification of expenses, a new accounting techniques for gathering production information. It is also necessary to work out new forms of primary accounting documents for more efficient and current control of expenses.