

ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ

ВЛАСОВА ОЛЕНА ЄВГЕНІВНА

УДК 657:664.3.008.01

**ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ
(на прикладі підприємств олійно-жирової галузі)**

Спеціальність 08.06.04.– Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Харків – 2003

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку та аудиту Харківського державного університету харчування та торгівлі Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Грінько Алла Павлівна
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Харківський державний університет харчування та торгівлі

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Лінник Володимир Григорович
Київський національний економічний університет, завідувач кафедри обліку, аналізу та аудиту АПК;

кандидат економічних наук, доцент

Шатковська Людмила Станіславівна

Національний аграрний університет Кабінету Міністрів України, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Провідна установа: Східноукраїнський національний університет ім. Володимира Даля Міністерства освіти і науки України, м. Луганськ, кафедра обліку та аналізу господарської діяльності

Захист відбудеться “5” листопада 2003 р. о 10-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 64.088.02 при Харківському державному університеті харчування та торгівлі за адресою: 61051, Харків–51, вул. Клочківська, 333, ауд. 74.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Харківського державного університету харчування та торгівлі за адресою: 61051, Харків–51, вул. Клочківська, 333.

Автореферат розіслан “4” жовтня 2003 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
кандидат економічних наук, доцент

Яцун Л.М.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Сучасний бізнес надзвичайно динамічний, що змушує власників і керівників підприємств постійно удосконалювати методи та техніку управління. У цьому зв'язку для підприємств, які працюють на українському ринку, особливо актуальною є проблема прийняття стратегічно та тактично правильних рішень щодо ведення й розвитку бізнесу. Очевидно, що у першу чергу керівникові підприємства, необхідна інформація, на підставі якої було б можливо провести точний розрахунок, глибокий аналіз, детальне порівняння альтернативних варіантів і здійснити мотивований вибір наступних дій. Основним джерелом інформації на підприємствах є бухгалтерський облік, що в умовах ринку покликаний не лише фіксувати й узагальнювати облікову інформацію, але й забезпечувати ефективне ведення виробничо-господарської діяльності підприємств. Тому, на сьогодні в умовах ринкової економіки особливого значення набуває реформація облікової політики підприємства, визнання необхідності організації управлінського обліку, створення ефективної системи контролю й управління затратами на всіх етапах виробничої діяльності. Реформування бухгалтерського обліку викликає необхідність значних досліджень у галузі теорії та практики обліку, їх інтеграції з управлінськими технологіями.

Особливої актуальності набувають питання створення дієвої системи управлінського обліку в підприємствах олійно-жирової галузі, тому що високі темпи зростання обсягів виробництва та перехід до прогресивних форм організації виробничого процесу висувають особливі вимоги до якості управління підприємством.

Проте проблема опанування та застосування системи управлінського обліку на підприємствах галузі вимагає додаткових досліджень з урахуванням технологічних особливостей виробництва. Досягнення цієї мети неможливе без опрацювання нових підходів, спрямованих на вдосконалення традиційного обліку затрат і калькулювання собівартості продукції, а також адаптації прогресивних методів оцінки та контролю виробничого потенціалу відповідно до сформованих умов підприємницької діяльності.

Проблеми організації управлінського обліку на підприємстві в даний час викликають особливий інтерес вітчизняних фахівців. Так, в Україні дослідженню теоретичних і практичних питань стосовно концепції управлінського обліку, його взаємозв'язку із системою управління, місця й ролі в інформаційній системі підприємства присвячено роботи Ф.Ф. Бутинця, О.С. Бородкіна, С.Ф. Голова, А.П. Грінько, З.В. Гуцайлюка, В.І. Єфименко, В.П. Завгороднього, Л.В. Нападівської, В.В. Сопка, В.І. Оспищева, Н.Т. Ткаченко, В.І. Петрової, М.С. Пушкаря, Л.К. Сука, М.Г. Чумаченка, Л.М. Янчевої та інших.

Заслуговують на увагу дослідження таких закордонних фахівців як Р. Вандер Віл, К. Друрі, Р. Каплан, Т.П. Карпова, Ю.А. Мішин, С.А. Ніколаєва, Д. Нортон, В.Ф. Палій та інші.

Разом із тим вивчення наукових праць і практика господарської діяльності підприємств свідчать про те, що й на сьогодні залишається дискусійним ряд теоретичних положень, серед яких питання, пов'язані з організацією управлінського обліку на підприємстві.

Практичний інтерес до проблем організації управлінського обліку на підприємствах олійно-жирової галузі, а також недостатність її теоретичної розробки обумовили вибір і цільову спрямованість дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Обраний напрямок досліджень пов'язаний із загальною тематикою наукових досліджень кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Харківського державного університету харчування та торгівлі “Удосконалювання бухгалтерського обліку в умовах переходу на національні стандарти обліку” (тема № 21-2000-2001Б, Харків). Особисто автором були внесені пропозиції з питань практичної організації управлінського обліку, удосконалювання методів обліку затрат і калькулювання собівартості продукції на базі олійно-жирових підприємств.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає в розробці наукових і практичних рекомендацій з організації управлінського обліку на підприємствах олійно-жирової галузі та удосконалення обліку затрат і калькулювання собівартості олійно-жирової продукції за допомогою сучасних систем і методик.

Така цільова спрямованість зумовила постановку та розв'язання таких завдань:

- дослідити економічну сутність затрат на виробництво, роль виробничої собівартості продукції в сучасних умовах господарювання, її місце в системі управління підприємством;
- виявити характерні особливості затрат виробничої діяльності, які притаманні підприємствам олійно-жирової галузі України;
- розробити методичні рекомендації з упровадження на підприємствах олійно-жирової галузі системи управлінського обліку;
- розглянути існуючу методику побудови бухгалтерського обліку затрат та калькулювання виробничої собівартості продукції на олійно-жирових підприємствах та визначити шляхи підвищення її ефективності;
- визначити методи управління затратами, собівартістю продукції та їхнього аналізу, які доцільно використовувати на підприємствах олійно-жирової галузі України;
- розробити методичні рекомендації з упровадження на підприємствах галузі методики функціонального обліку затрат (метод АВС);
- розглянути методику бухгалтерського обліку затрат на олійно-жирових підприємствах із використанням автоматизованих систем обробки економічної інформації.

Об'єктом дослідження є господарські процеси зі створення суспільно необхідного продукту в сфері матеріального виробництва, а саме облік затрат та калькулювання виробничої собівартості на підприємствах олійно-жирової галузі.

Предметом дисертаційного дослідження є теоретичні засади з організації управлінського обліку та діюча практика бухгалтерського обліку затрат й калькулювання виробничої собівартості продукції на підприємствах олійно-жирової галузі України.

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною основою дисертаційного дослідження були праці українських та закордонних економістів у сфері управлінського обліку, обліку затрат та калькулювання виробничої собівартості продукції, теорії наукового пізнання, закони України, Укази Президента України, постанови Верховної Ради і Кабінету Міністрів України з питань економічної політики, вдосконалення господарських механізмів та управління підприємством.

У процесі роботи було широко використано матеріали, що містяться у працях вчених у галузі бухгалтерського обліку, контролю й аналізу, спеціальну літературу з технології й організації олійно-жирового виробництва, галузеві інструкції та дані підприємств олійно-жирової галузі, Українського науково-дослідного інституту олій і жирів (УкрНДІОЖ), інформацію наукових і науково-практичних конференцій з питань управлінського обліку.

Під час розробки та вирішення поставлених завдань було застосовано методи спостереження, порівняння, історичного й логічного аналізу теоретичного і практичного матеріалу та інші методи дослідження.

Обробку даних здійснено за допомогою персонального комп'ютера з використанням пакета EXCEL для Windows.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в уточненні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з організації управлінської бухгалтерії, удосконалювання обліку затрат і калькулювання собівартості продукції в сучасних умовах функціонування олійно-жирових підприємств.

У процесі дослідження отримано такі найбільш суттєві результати:

Вперше запропоновано:

- універсальну методику побудови системи управлінського обліку на підприємствах олійно-жирової галузі України;
- систему внутрішньої звітності з метою підвищення ефективності управління затратами;
- методику розрахунку виробничої собівартості лузги при подальшому її використанні як палива;
- методику функціонального обліку затрат (метод ABC) і калькулювання собівартості олійно-жирової продукції.

Удосконалено:

- класифікацію затрат на виробництво олійно-жирової продукції;
- методику синтетичного й аналітичного обліку енерговитрат, попутної продукції та зворотних відходів олійно-жирових підприємств;
- схему розподілу затрат енергії та палива між структурними підрозділами олійно-жирових підприємств;

Набули подальшого розвитку:

- функціональний підхід у дослідженні діяльності підприємства;
- методика виділення центрів відповідальності на підприємствах олійно-жирової галузі;
- методика оцінки попутної продукції для її реалізації;
- критерії оцінки та вибору програмного забезпечення для інтегрованого ведення фінансового й управлінського обліку.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що впровадження у практику підприємств олійно-жирової галузі рекомендацій з організації управлінського обліку, обліку затрат і калькулювання виробничої собівартості з використанням автоматизованих систем обробки інформації забезпечує своєчасне одержання керівництвом необхідної інформації для здійснення контролю за формуванням собівартості готової продукції за центрами відповідальності й оперативного впливу на причини, що призводять до відхилень від чинних норм матеріальних, трудових та інших затрат. Отримані результати дослідження спрямовано на підвищення вірогідності, оперативності й аналітичності обліку затрат за об'єктами калькулювання, вони дозволяють найбільш повно виявляти та використовувати внутрішні резерви відповідного підприємства для підвищення ефективності виробництва, рівня рентабельності та прибутковості.

Результати проведеного дослідження було використано при розробці Українським науково-дослідним інститутом олій і жирів (УкрНДІОЖ) галузевих інструкцій з обліку руху сировини і матеріалів, напівфабрикатів, готової та попутної продукції на підприємствах олійно-жирової галузі, формування їхньої облікової політики (довідка № 145/2003 від 10.03.2003 р.).

Окремі розробки та рекомендації автора розглянуто та впроваджено в практичну діяльність АТЗТ “Харківський жировий комбінат” (Акт упровадження від 10.06.2003 р.), ОАО “Одеський масложировий комбінат” (Акт упровадження від 12.08.2003 р.).

Положення дисертаційного дослідження використовуються в науково-методичній роботі кафедри обліку та аудиту Харківської державної академії міського господарства під час розробки курсів: “Управлінський облік”, “Бухгалтерський облік”, “Фінансовий облік” (довідка).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження є індивідуально виконаною науковою працею, в якій викладено авторський підхід до вирішення важливих наукових завдань розробки принципів побудови системи управлінського обліку та звітності, обліку затрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах олійно-жирової галузі.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертації доповідалися на науково-практичних конференціях професорсько-викладацького складу в 2000-2001 р. (“Підвищення конкурентоспроможності підприємств торгівлі й харчування”, 2000 р., “Економічна стратегія розвитку торгівлі та послуг в умовах ринкових реформ”, 2001 р.).

Публікації. Основні результати дисертаційного дослідження викладено в 5 наукових працях загальним обсягом 1,04 друкованого аркуша, у тому числі 5 спеціалізованих виданнях загальним обсягом 1,04 друкованого аркуша. Особисто авторові належить 0,84 друкованого аркуша.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури (164 найменування) і 16 додатків на 36 сторінках. Робота викладена на 229 сторінках машинописного тексту, містить 12 таблиць, 40 ілюстрацій. Зміст дисертаційної роботи викладено на 177 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, її зв'язок з науковими програмами, відображено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, найбільш суттєві результати, подано теоретичне та практичне значення досягнутих результатів, їх апробацію.

Перший розділ “Роль та значення управлінського обліку в інформаційній системі підприємства” присвячено дослідженню шляхів організації інформаційної системи управління підприємствами олійно-жирової галузі з застосуванням функціонального підходу, критичному аналізу трактувань економічної сутності категорій “затрати”, “управлінський облік”; узагальненню підходів до класифікації затрат; розробки схеми генерації різних облікових технологій в єдину систему управлінського обліку на підприємствах олійно-жирової галузі.

Діяльність будь-якого підприємства, у тому числі олійно-жирового, його внутрішні характеристики найбільш повно розкриваються в виконуваних ним функціях. Функції підприємства є залежними від організації його діяльності, галузевої приналежності та розмірів. Виходячи з розуміння загальних функцій підприємства як сукупності робіт, виконуваних певними групами персоналу з використанням певних ресурсів, кожне з яких має свою вартість можна дійти до висновку, що реалізація загальних функцій підприємства пов'язана з затратами підприємства як на заробітну плату персоналу, так і на використовувані ресурси. Іншими словами, реалізація загальних функцій підприємства вимагає певних затрат часу і ресурсів. У

такому разі очевидним є взаємозв'язок між розміром затрат та загальними функціями і масштабом підприємства, особливостями його діяльності й галузевою приналежністю (рис.1).

Дослідження економічної літератури виявило відсутність єдності в підходах не лише до визначення сутності затрат як економічної категорії, але і до встановлення їх класифікаційних ознак. Проведений критичний аналіз і порівняння різних підходів до класифікації затрат, а також вивчення організаційних і технологічних особливостей олійно-жирових підприємств дозволили розробити та запропонувати класифікацію затрат, за допомогою якої можливо здійснювати внутрішньовиробниче управління затратами з метою підвищення ефективності управління виробничою та заготівельно-збутовою діяльністю. Особливе місце в запропонованій класифікації затрат надається функціональному підходу, ґрунтованому на виділенні загальних системних функцій підприємства і побудові його функціонально-затратної структури.

Для успішної перспективної діяльності підприємства необхідне створення системи управлінського обліку, розробка якої повинна починатися з визначення суті, основних принципів та основного інструментарію такого виду обліку. На підставі проведеного дослідження автором запропонована універсальна схема генерування різних облікових технологій в єдину систему управлінського обліку.

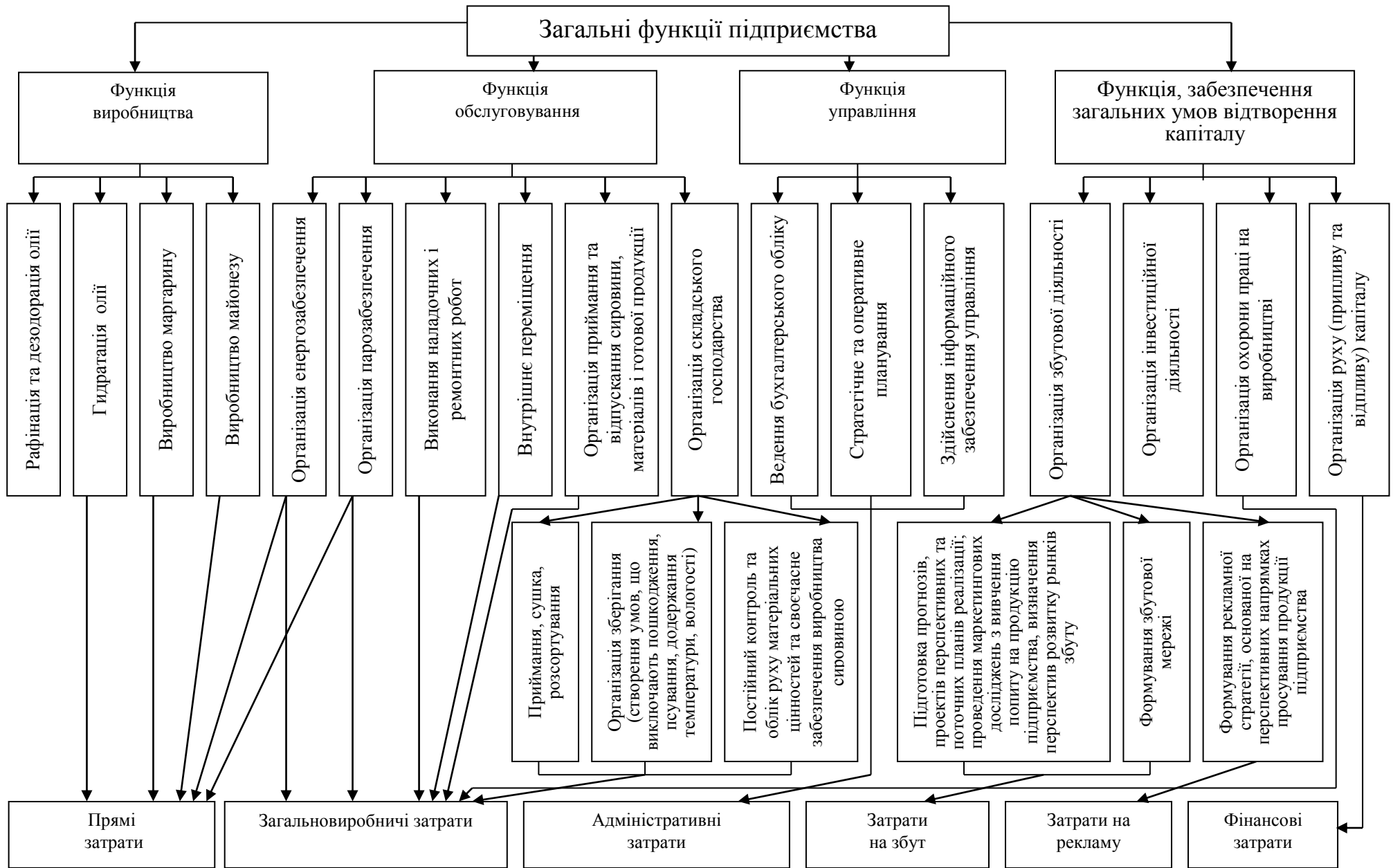


Рис. 1. Функціонально-затратна структура олійно-жирового підприємства

Як основні джерела інформації про підприємство у процесі створення системи управлінського обліку автор запропонував використовувати: технологію діяльності в цілому та у вигляді окремих бізнес-процесів; облікову політику й основні принципи внутрішнього обліку; нормативну базу конкретного виду діяльності. Результатом упровадження системи управлінського обліку, на думку автора, повинна бути сукупність трьох основних елементів: системи обліку та управління затратами; збалансованих індикаторів діяльності підприємства; системи управлінських звітів. Упровадження запропонованої системи управлінського обліку забезпечує можливість одержання оперативної та якісної інформації про поточні затрати та результати.

Вивчення функцій, які виконуються окремими службами адміністративно-управлінського апарату на підприємствах олійно-жирової галузі, дозволило запропонувати систему управлінської звітності, визначити користувачів інформації, що надається, та сутність окремих форм. Запропонована система внутрішньогосподарської (управлінської) звітності забезпечує можливість більш детального вивчення діяльності підприємства з метою прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень.

У другому розділі **“Організаційні та методичні аспекти управлінського обліку затрат виробничої діяльності олійно-жирових підприємств”** досліджується існуюча система обліку затрат і калькулювання собівартості олійно-жирової продукції та пропонуються рекомендації з її удосконалювання через упровадження методик, притаманних управлінському обліку: обліку за місцями виникнення затрат; розподілу затрат на виробництво енергоносіїв між структурними підрозділами; розрахунку вартості попутної продукції; розрахунку виробничої собівартості зворотних відходів за їхнім використанням як палива. Особлива увага приділяється розробці методичних рекомендацій з упровадження на підприємствах галузі методики функціонального обліку затрат і калькулювання собівартості, як однієї з прогресивних методик управлінського обліку.

Сучасний рівень розвитку ринкових відносин, що характеризується швидкою зміною умов зовнішнього середовища, вимагає зміни методики організації бухгалтерського обліку на підприємстві, зокрема обліку затрат. Автором вивчені методи обліку затрат на підприємствах олійно-жирової галузі, які представлено позамовним, попередільним, однопроцесним (простим) і нормативним методами, а також виділені їхні переваги й недоліки. Це дозволило визначити доцільність упровадження системи обліку затрат за місцями виникнення, що ґрунтується на принципі визнання зон індивідуальної відповідальності. У цьому випадку децентралізація повноважень і відповідальності передбачає виділення на підприємстві центрів (сегментів), за якими організується виробнича діяльність і здійснюється оцінка результатів. Така система забезпечує відображення, накопичення, оперативний аналіз, контроль і подання інформації про затрати і результати, а також дозволяє оцінити діяльність менеджерів і трудових колективів.

Виходячи з наданої схеми організації центрів виникнення затрат пропонується методика ведення аналітичного обліку виробництва за відповідними напрямками і субрахунками, що дозволить уже на етапі фіксації розмежувати затрати конкретного центру і пов'язати їх із певним об'єктом і сприятиме не лише підвищенню оперативності й достовірності облікових даних, але й більш точному визначенню собівартості олійно-жирової продукції.

Специфічною особливістю олійно-жирового виробництва є одержання у процесі виробництва готової продукції великої кількості зворотних відходів і попутної продукції, комплексне використання яких дозволяє збільшити рентабельність діяльності підприємства. Попутна продукція на підприємствах галузі не використовується, однак високий рівень білкових і жирових речовин зумовлює її значну цінність для кормових цілей у тваринництві. З метою більш достовірного обліку й контролю використання попутної продукції вважаємо за необхідне вести її облік на окремому рахунку 209 "Інші матеріали". Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку й Інструкції № 291 даний рахунок призначений для обліку відходів виробництва, що не можуть використовуватися на даному підприємстві, однак відходи олійно-жирового виробництва, на відміну від попутної продукції, знайшли своє застосування на підприємствах галузі. Вони використовуються як паливо під час вироблення пару, основної сировини для виробництва гліцерину і мила туалетного. Тому вважаємо за можливе використовувати його для обліку попутної продукції з відкриттям низки субрахунків третього порядку виходячи з виду виробництва, у процесі якого утворився той чи інший вид продукції: 209.1 "Попутна продукція від виробництва олії", 209.2 "Попутна продукція від рафінації"; 209.3 "Попутна продукція від виробництва жирних кислот".

Для обліку та контролю руху зворотних відходів пропонуємо використовувати рахунок 29 "Зворотні відходи", що є резервним у Плані рахунків і входить у клас 2 "Запаси", до якого пропонується ввести субрахунки другого порядку за основними видами таких матеріальних цінностей.

Дослідження показали, що олійно-жирове виробництво належить до енергомістких, у ньому крім основних видів енергії (паливо й електроенергія), використовуються також їхні похідні (пара, холод, вода і водень). Це зумовлює необхідність особливої уваги до даної статті затрат. Пропонуємо вести синтетичний облік енергозатрат окремо за кожним видом споживаної енергії: 203 "Паливо" (203.1 "Паливо для транспортування продукції", 203.2 "Екстракційний бензин") і ін.

Запропоновані рекомендації з розробки робочого плану рахунків для підприємств олійно-жирової галузі дозволять більш точно фіксувати оперативну інформацію про рух попутної продукції та зворотних відходів, а також про напрямки витрачання енергії, що виробляється на підприємстві. Така організація обліку забезпечує не лише повний контроль затрат основних виробничих підрозділів, але й достовірне визначення собівартості всіх продуктів (як основних так і

попутних), що виробляються одночасно з комплексної сировини у спільному технологічному процесі.

На підприємствах олійно-жирової галузі для оцінки попутної продукції застосовується тільки метод оцінки попутної продукції за відпускними цінами, однак даний метод має ряд недоліків: за випадком, коли ціна на продукт на ринку вище його фактичної собівартості, грошова оцінка попутної продукції може виявитися вищою за суму фактичних затрат на її виготовлення, що викликає необґрунтоване зниження собівартості основного продукту (виробництва); якщо ж ціна на такий продукт на ринку буде нижчою за фактичну собівартість такої попутної продукції, то спостерігатиметься завищення собівартості основного продукту; даний метод оцінки суперечить вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку.

Тому, автором пропонується методика визначення виробничої собівартості попутної продукції, що дозволяє “персоніфікувати”, тобто пов'язати з виробництвом окремих продуктів не лише прибуток, але й частину адміністративних та інших затрат, які включаються у ціну такої продукції.

Процес виробництва олійно-жирової продукції є досить енергомістким, тому одним із напрямків скорочення собівартості готової продукції може стати скорочення енерговитрат шляхом переходу на використання зворотних відходів, зокрема лузги, як палива, що дозволяє зменшити затрату газу на вироблення технологічного пару, а також знизити затрати на вивезення й утилізацію відходів. Проведене дослідження показало, що під час спалювання 1 кг лузги одержують середній коефіцієнт заміності газу лузгою, що дорівнює 2, тобто для одержання тієї самої кількості пару 1 м³ газу замінюється 2 кг лузги. Однак коефіцієнт заміності може мінятися залежно від рівня модернізації процесу вироблення пару. З огляду на це для здійснення точної оцінки зворотних відходів, що їх надалі передбачається використовувати як паливо для вироблення пару, автором розроблена методика оцінки лузги виходячи з вартості газу, що замінюється лузгою, (табл. 1). Застосування запропонованого методу визначення виробничої собівартості зворотних відходів дозволяє, по-перше, більш точно розрахувати їхню виробничу собівартість, а по-друге, – зменшити затрати на виробництво пару в 2 рази, що в умовах енергомісткості олійно-жирового виробництва є одним із найбільш перспективних шляхів скорочення собівартості готової продукції.

Рекомендована методика розрахунку виробничої собівартості лузги при подальшому використанні в якості палива при виробленні пару

Найменування підприємства	Кількість олійної сировини на вироблення 1 т олії, кг	Норматив виходу лузги із 1 т олійної сировини, %	Вихід лузги під час виробництва 1 т олії, кг (гр.2 × гр.3) / 100	Технічний норматив виходу пару із 1 кг лузги, Гкал/кг	Вихід пару Під час спалювання усієї виробленої лузги, Гкал. Гр. 4 × гр. 5	Технічний норматив затрати газу на вироблення 1 Гкал. пару, м ³	Ціна 1 м ³ газу, грн.	Вартість витраченого газу при виході пару рівного виходу при спалюванні лузги, грн. (гр.6 × гр. 7) × гр. 8	Виробнича собівартість лузги виходячи із вартості газу, грн./кг. гр. 9 / гр. 4
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Одеський ОЖК	2309	16,23	374,75	2,55	955,61	0,2	0,30	57,34	0,153
Вовчанський ОЕЗ	2234	17,59	392,96	2,75	1080,64	0,17	0,30	55,11	0,14

Вивчення процесу обліку затрат і калькулювання собівартості з погляду повноти, якості та своєчасності облікової інформації показало, що він не відповідає повною мірою вимогам управління. Це пов'язано з тим, що, по-перше, традиційні методи не враховують безліч структурних і функціональних факторів, що впливають на величину затрат, а по-друге, – традиційно формований показник собівартості є похідною від одного фактору – обсягу діяльності. Враховуючи на це, пропонується впровадження методики функціонального обліку затрат (АВС). Вибір даної методики як методу вдосконалення управління затратами на підприємствах олійно-жирової галузі пояснюється такими передумовами: 1) аналіз даних про затрати підприємства показав, що частка накладних затрат у загальній величині затрат коливається в межах 40 – 45 %, що створює необхідність їхнього найбільш точного обліку й розподілу; 2) групування накладних затрат за основними видами діяльності (функціями) відповідає особливостям олійно-жирового виробництва, де технологічний час складає не більш 70 % виробничого процесу, а решту часу витрачається на обробку партій під час приймання, підготовку виробничої документації, внутрішнє переміщення, контроль якості тощо.

Впровадження методики функціонального обліку затрат на підприємствах олійно-жирової галузі пропонується здійснювати за таким алгоритмом – рис. 2.



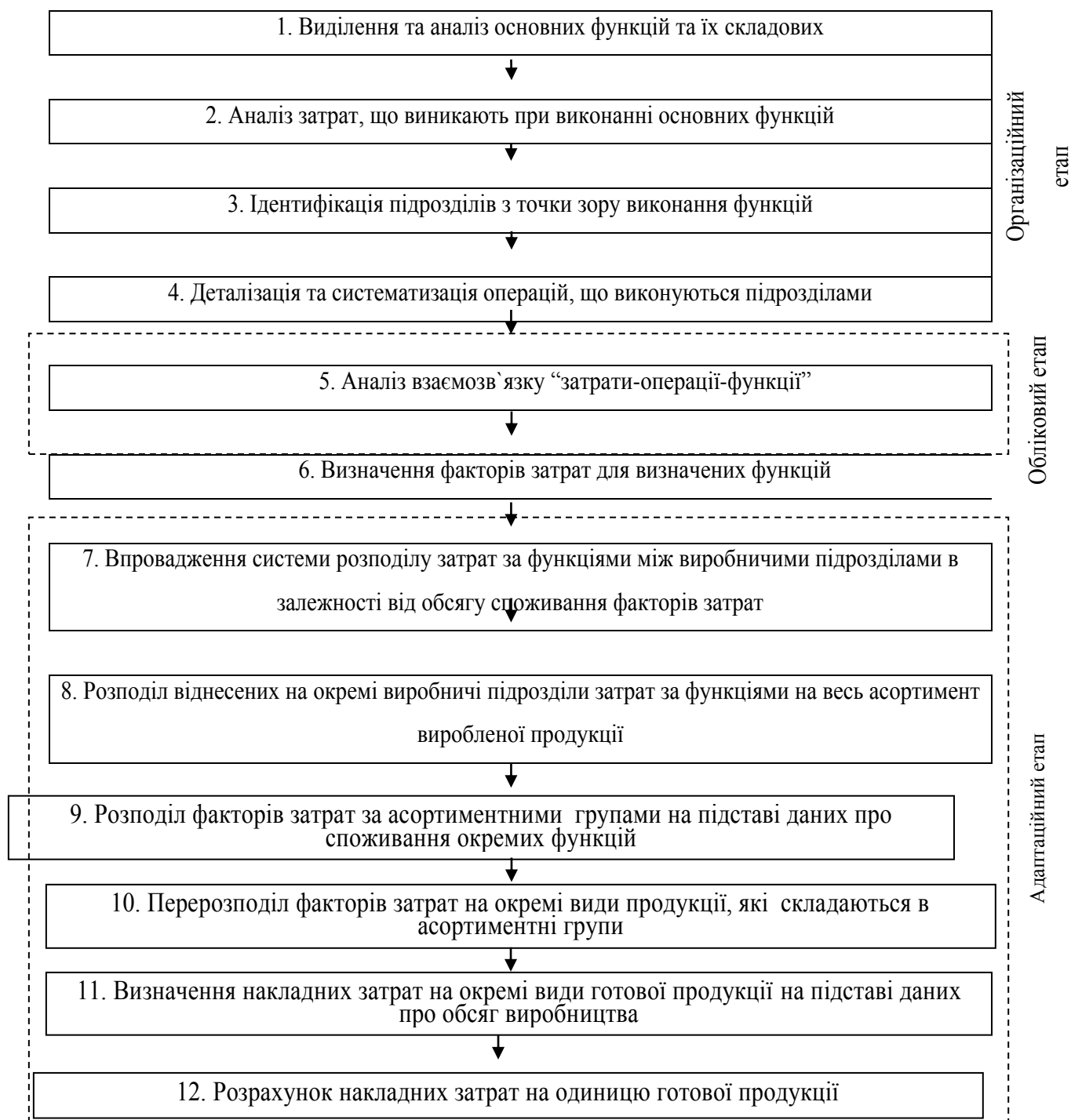


Рис. 2. Алгоритм методики функціонального обліку затрат

Апробація запропонованої методики на базі АТЗТ "Харківський ЖК" дозволила виявити види олійно-жирової продукції, які споживають найбільшу кількість функцій. Порівняльний аналіз із традиційними методами обліку і розподілу затрат і методом директ-костингу показав, що при використанні традиційних методик обліку показники собівартості (сукупних затрат) було найчастіше занижено, що сприяло завищенню показників прибутковості продукції (табл. 2).

Порівняльний аналіз розміру виробничої собівартості олійно-жирової продукції при використанні різних методів обліку затрат за даними АТЗТ “Харківський ЖК”

Найменування готової продукції	Виробнича собівартість 1 т./грн.			
	За обсягом виробництва	За прямими затратами	За методом директ-костингу	За методом АВС
Маргаринава продукція				
– “Столовий молочний” моноліт	2796,7064	2797,186	2769,388	2785,128
– “Малиновий” по 250 г.	3073,8874	3075,368	3044,997	3085,467
– “Масло до кави” по 250 г.	4784,6963	4796,421	4757,346	4801,736
– “Масло десертне шоколадне” по 250 г.	5656,2705	5672,931	5628,914	5664,354
Майонезна продукція по 200 г.				
– “Провансаль”	2553,596	2552,720	2485,463	2576,558
– “Славутич”	2334,943	2334,943	2266,780	2352,378
– “Провансаль баварський грибний”	2449,972	2448,089	2382,039	2459,183

Оцінка ефективності застосування того чи іншого методу обліку затрат буде неповною без порівняльного аналізу показників прибутковості окремих видів олійно-жирової продукції через розрахунок їхньої рентабельності (табл. 3).

Таблиця 3

Оцінка рентабельності олійно-жирової продукції, розрахованої при використанні різних методик калькулювання собівартості за даними АТЗТ “Харківський ЖК”

Найменування готової продукції	Рентабельність олійно-жирової продукції				
	За планом, %	Із повним розподілом затрат		За методом директ-костингу, %	За методом АВС, %
		За обсягом виробництва, %	За прямими затратами %		
Маргаринава продукція					
– “Столовий молочний” моноліт	22,00	17,35	21,84	24,58	19,28
– “Малиновий” по 250 г.	14,00	0,05	4,79	5,82	-0,10
– “Масло до кави” по 250 г.	14,00	0,40	2,79	3,62	-0,85
– “Масло десертне шоколадне” по 250 г.	14,00	5,34	7,96	8,81	4,30
Майонезна продукція, фасована у склябанку по 250 г., у т.ч.					
– “Провансаль”	50,00	77,13	87,57	92,79	75,43
– “Славутич”	45,00	67,57	78,38	83,81	66,19
– “Провансаль баварський грибний”	25,00	67,57	27,62	31,19	19,55

Як свідчать представлені в табл. 3 показники і дослідження практики обліку накладних затрат на олійно-жирових підприємствах масові види олійно-жирової продукції показують більш високі результати ніж було заплановано. При цьому використання методики функціонального обліку затрат при розподілі накладних затрат дає суперечливий результат. Це пов'язано з тим, що для окремих видів продукції необхідна значна кількість функцій та операцій (контроль якості,

внутрішнє переміщення тощо), які виражені в відповідних затратах, але при традиційному калькулюванні собівартості це не враховується.

Впровадження будь-якої методики обліку затрат неможливе без відображення одержуваної інформації на рахунках обліку. Тому автором запропоноване введення додаткових субрахунків третього порядку до рахунку 91 “Загальновиробничі затрати”, що дозволяє не лише забезпечити одержання достовірної інформації з виділених операцій, але й інтегрувати фінансовий і управлінський облік.

Третій розділ “Автоматизовані технології обліку затрат і калькулювання собівартості олійно-жирової продукції” присвячено аналізу сучасної практики автоматизації обліку затрат і калькулювання собівартості та розробці пропозицій з її удосконалювання.

Удосконалювання управління підприємством неможливе без використання сучасних технічних засобів побудови інформаційних систем. Сучасні технічні засоби, які застосовуються для автоматизації бухгалтерського обліку, дозволяють по-новому підійти до формування облікової інформації, знизити працемісткість її обробки, підвищити оперативність доступу бухгалтерського апарату до інформації, що обробляється.

Однак велике розмаїття програмних засобів автоматизації обліку й управління затратами робить досить складним вибір тієї чи іншої системи для впровадження на підприємстві, що підвищує актуальність комплексного аналізу найбільш відомих на українському ринку продуктів.

Проведене автором дослідження програмних засобів автоматизації обліку дозволило провести їхню систематизацію з погляду на цілі та завдання. Аналіз переваг і недоліків окремих програм з урахуванням специфічних особливостей інформації, наданої управлінським обліком, дозволив авторові сформулювати ряд вимог до спеціальної автоматизованої системи обліку для підприємств олійно-жирової галузі.

Тестування різноманітних програмних пакетів на відповідність до виділених вимог дозволило дійти висновку, що для ведення фінансового й управлінського обліку доцільно застосовувати комбіновану інформаційно-аналітичну систему, основу на інтеграції можливостей систем “BPwin” (AuFusion Process Modeler 4.1) та “Універсал”.

Побудова архітектури і визначення можливостей комбінованої інформаційно-аналітичної системи виявило в умовах упровадження методики функціонального обліку затрат доцільність введення нових форм екранних звітів і відомостей, а також корегування тих, що вже існують. Для цього автором запропоновані такі форми звітів: “Звіт про кількісні показники виробництва”, “Розрахунок затрат сировини і матеріалів за нормативами на фактичний випуск продукції”, “Карта споживання факторів затрат”, “Звіт про затрати допоміжних підрозділів”, “Відомість обліку і розподілу затрат допоміжних служб із використанням методу АВС”.

Реалізація запропонованих у дисертації розробок не тільки підвищить наукову обґрунтованість обліку виробничих затрат і калькулювання собівартості, але й допоможе створити на підприємствах олійно-жирової галузі ефективну дієву систему управлінського обліку, що дозволить приймати своєчасні й економічно обґрунтовані управлінські рішення.

ВИСНОВКИ

Перехід до ринкової економіки, пошук нових методів і форм підвищення ефективності управління діяльністю олійно-жирових підприємств вимагає нестандартних підходів до організації обліку, контролю й управління затратами та результатами. Одним із заходів, що сприяють підвищенню якості прийнятих управлінських рішень на підприємствах галузі може стати впровадження системи управлінського обліку. При цьому необхідно враховувати як специфічні, так і загальногалузеві умови роботи олійно-жирових підприємств. З цих позицій і проводилися дослідження організації управлінського обліку на підприємствах олійно-жирової галузі, пошук раціональних і більш ефективних методів обліку затрат і калькулювання собівартості, шляхів їхньої автоматизації. Дослідження дозволили сформулювати такі висновки та пропозиції:

1. Високі темпи зростання зробили олійно-жирову галузь України однією з найбільш привабливих для інвесторів. Це створює важливі передумови для підвищення якості управління підприємствами, що в першу чергу, стосується пошуку шляхів мінімізації затрат, зниження собівартості та можливості швидко перебудовуватися й адекватно реагувати на вимоги ринку.

2. Здійснення всіх функцій управління пов'язано з прийняттям різних управлінських рішень на всіх етапах функціонування підприємства, що зумовило застосування функціонального підходу до аналізу його діяльності. Застосування даного підходу дозволило виявити взаємозв'язок між затратами та реалізацією загальних функцій, масштабом виробництва, його технологічними особливостями і галузевою приналежністю, що знайшло відображення в розробленій автором функціонально-затратній структурі олійно-жирового підприємства.

3. У дисертаційній роботі досліджено економіко-правову сутність категорії “затрати”, їх класифікація та зміст в умовах ринкових відносин. Затрати виробництва на макрорівні розглянуті як елемент системи управління, що функціонує в процесі створення матеріальних благ суспільства. На підставі проведених досліджень здійснено уточнення напрямків розвитку та удосконалення системи обліку затрат виробництва. Розроблена та „запропонована уточнена класифікація затрат.

4. Удосконалювання системи управління підприємством в умовах сучасних економічних відносин неможливе без створення дієвої системи управлінського обліку, яку пропонується будувати з використанням ієрархічного принципу і схеми генерації різних управлінських та облікових технологій.

5. В результаті досліджень конкретизовано потреби певних груп користувачів щодо інформації про затрати, визначено зв'язок між окремими функціями управління підприємством з системою затрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, окреслені потреби користувачів інформації щодо інформації про затрати, яка формується на різних етапах управління підприємством, різних видах обліку, уточнені вимоги до інформаційного забезпечення процесу управління.

6. Організація управлінського обліку безпосередньо пов'язана з методами обліку затрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах олійно-жирової галузі відповідно до вимог національних стандартів. Здійснено порівняння бухгалтерського фінансового та управлінського обліку затрат виробничої діяльності. Розроблено пропозиції щодо організації аналітичного обліку затрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції з метою отримання інформації в розрізі потреб за трьома аспектами: інформаційним, контрольним та аналітичним. Уточнено організаційні сторони бухгалтерського обліку затрат, визначено орієнтовні схеми організації аналітичного обліку затрат з використанням рахунків обліку затрат за елементами та запропоновано методика обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, що акумулюється на рахунках бухгалтерського обліку.

7. Впровадження енергозберігаючих технологій, основою яких є перехід на використання зворотних відходів як палива, зумовило необхідність перегляду чинних методик оцінки зворотних відходів з точки зору врахування впливу фактора замінності газу тим чи іншим зворотним відходом. Це дозволило розробити та запропонувати до впровадження методика розрахунку виробничої собівартості лузги при подальшому її використанні в якості палива.

8. Результати роботи підприємства, його конкурентноспроможність залежать від якості продукції, обсягів понесених ним затрат і отриманих доходів, ефективності використання ресурсів. Тому, здійснення дієвого контролю витрачання виробничих ресурсів стає одним із найбільш важливих завдань системи управлінського обліку. У цьому зв'язку автором пропонується методика функціонального обліку затрат (метод ABC), яка дозволяє визначати вартість олійно-жирової продукції виходячи з її функціонального наповнення.

9. Удосконалювання обліку затрат і калькулювання собівартості продукції в процесі впровадження системи управлінського обліку на підприємстві неможливе без зміни та розвитку застосовуваних в обліку засобів автоматизації. Тестування найбільш відомих на українському ринку програмних продуктів автоматизації обліку на відповідність до виділених критеріїв дозволило виділити системи “BPwin” (AuFusion Process Modeler 4.1) та “Універсал” як найбільш ефективні для комп'ютеризації облікових процесів на підприємствах олійно-жирової галузі.

10. Оцінка архітектури та принципів побудови систем “BPwin” (AuFusion Process Modeler 4.1) та “Універсал” виявила необхідність їх інтеграції для створення комбінованої

інформаційно-аналітичної системи з впровадженням нових звітних форм із використанням методу АВС, що дозволить значно підвищити ефективність прийняття управлінських рішень.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових спеціальних виданнях

1. Власова Е.Е Особенности калькулирования себестоимости продукции на масложировых предприятиях // Вісник Національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут”. – Зб. наук. Праць: Тем. випуск: Технічний прогрес та ефективність виробництва”. – Харків: НТУ “ХПІ”.– 2002. № 11-2.– С. 33-37.

2. Власова Е.Е. Методика поэтапного распределения накладных расходов пропорционально маржинальной прибыли // Вісник Національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут: Зб. наук. праць. Тем. випуск: Технічний прогрес та ефективність виробництва”. – Харків: НТУ “ХПІ”.– 2002. № 8-2.– С. 74 – 79.

3. Власова Е.Е. Учет накладных расходов масложировых предприятий по методу АВС // Економіка проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць. Випуск 176.- Дніпропетровськ: ДНУ, 2003.– С. 284 – 289.

4. Гринько А.П., Власова Е.Е. Современные подходы к организации управленческого учета // Економіка проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць. Випуск 179.– Дніпропетровськ: ДНУ, 2003.– С. 3 – 8.

Тези доповідей

5. Власова Е.Е. Организация управленческого учета на предприятиях масложировой отрасли // Бухгалтерський облік та господарський контроль: минуле, сучасне, майбутнє: Зб. доповідей на міжнар. наук. конференції.– Житомир: ЖІТІ, 2002.– С. 48 – 51.

АНОТАЦІЯ

Власова О.Є. *Організація управлінського обліку (на прикладі підприємств олійно-жирової галузі).* - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. - Харківський державний університет харчування та торгівлі, Харків, 2003.

Дисертаційну роботу присвячено дослідженню актуальних проблем з організації управлінського обліку на олійно-жирових підприємствах України. Розроблено рекомендації з організації інформаційної системи управління підприємствами олійно-жирової галузі шляхом

виділення, аналізу та систематизації окремих функцій підприємства та їхніх складових. У процесі дисертаційного дослідження було запропоновано універсальну методику генерування різних облікових технологій в єдину систему, що об'єднує фінансовий та управлінський облік.

У дисертації визначено економічну сутність затрат і розроблено рекомендації з удосконалювання їхньої класифікації. На підставі аналізу методики калькулювання собівартості олійно-жирової продукції було розроблено рекомендації, що дозволяють поліпшити якість інформації, яка одержується в процесі калькулювання. Розроблено алгоритм упровадження на підприємствах методики функціонального обліку затрат.

Ключові слова: управлінський облік, затрати, собівартість, методика функціонального обліку затрат, підприємства масложирової галузі.

АННОТАЦІЯ

Власова Е.Е. *Организация управленческого учета (на примере предприятий масложировой отрасли). - Рукопись.*

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит. - Харьковский государственный университет питания и торговли, Харьков, 2003.

Диссертационная работа содержит рекомендации и предложения по вопросам организации на предприятиях масложировой отрасли системы управленческого учета, методики и методологии учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Первая глава “Методологические основы управления затратами предприятия” посвящена исследованию предприятия с точки зрения выполняемых им функций; определению экономической сущности понятий “затраты” и “себестоимость”; критическому анализу существующих подходов к классификации затрат; разработке классификации затрат, учитывающей организационные и технологические особенности масложирового производства; разработке методики построения системы управленческого учета на предприятии; моделированию коммуникационных связей предприятия при внедрении системы управленческого учета на предприятии с использованием иерархического принципа; разработке системы управленческой отчетности.

Во второй главе “Организационные и методические аспекты учета затрат на предприятиях масложировой отрасли” исследуется практика учета затрат и калькулирования себестоимости на масложировых предприятиях. Предлагаются рекомендации по совершенствованию методики калькулирования себестоимости масложировой продукции: распределение затрат на производство энергоносителей между структурными подразделениями с использованием контрольно-измерительных приборов; расчет стоимости попутной продукции путем определения

цены возможной реализации за минусом планового норматива операционной прибыли; расчет производственной себестоимости лужги при ее дальнейшем использовании в качестве топлива для выработки пара. Разработаны рекомендации по внедрению на предприятиях отрасли методики функционального учета затрат.

Третья глава “Автоматизированные технологии учета затрат и калькулирования себестоимости масложировой продукции” посвящена изучению системы автоматизации учета затрат и калькулирования себестоимости, а также разработке ряда предложений по ее улучшению. Проведено исследование различных программных продуктов, на основании которого выделен ряд требований, позволяющих выбрать наиболее приемлемый для внедрения управленческого учета программный продукт.

На основании анализа выбранных программных продуктов был предложен ряд корректировок, видоизменяющих существующие экранные формы отчетов и ведомостей с целью более полного соответствия информационным потребностям управленческого персонала.

Разработки и предложения, изложенные в диссертации создают научно-обоснованную базу для организации системы управленческого учета на предприятии, совершенствования методик учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, а также совершенствования учета затрат в условиях компьютеризации.

Ключевые слова: управленческий учет, затраты, себестоимость, методика функционального учета затрат, предприятия масложировой отрасли.

ANNOTATION

Vlassova H. *Organisation of the management accounting (on an example of the enterprises Oil - fatty branch).*- *The manuscript.*

The dissertation on competition of a scientific degree of the candidate of economic sciences on a speciality 08.06.04 - accounting, analysis and audit. - Kharkov state university of a feed and trade, Kharkov, 2003.

The dissertation is devoted to research of urgent problems of organisation of the administrative account on Oil - fatty the enterprises of Ukraine. The recommendations for organisation of an information control system of the enterprises oil - fatty branch are developed by allocation, analysis and ordering of separate functions of the enterprise and their components. In process researches the universal technique of generation of various registration technologies in uniform system uniting the financial and administrative account was offered.

Key words: the administrative account, expenses, cost price, technique of the functional account of expenses, enterprise oil - fatty branch.

