

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

МІЩЕНКО ТЕТЯНА МИХАЙЛІВНА

УДК 657.1:637.52

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА М'ЯСОПРОДУКЦІЇ

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2015

Дисертація є рукописом

Робота виконана в Національному університеті державної податкової служби України Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник кандидат економічних наук, доцент
Микитенко Тетяна Владиславівна,
Національний університет
державної податкової служби України,
доцент кафедри аудиту і економічного аналізу

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Бардаш Сергій Володимирович,
Київський національний торговельно-
економічний університет,
завідувач кафедри фінансового аналізу і контролю

доктор економічних наук, професор
Гуцайлюк Зіновій Володимирович,
Тернопільський національний економічний університет,
професор кафедри обліку у виробничій сфері

Захист відбудеться «28» грудня 2015 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.004.17 у Національному університеті біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ–41, вул. Генерала Родимцева, 19, навчальний корпус № 1, кімната 94

З дисертацією можна ознайомитися в бібліотеці Національного університету біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ–41, вул. Героїв Оборони, 13, навчальний корпус № 4, кімната 41а

Автореферат розісланий «27» листопада 2015 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Н. П. Кузик

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. М'ясопереробне виробництво є однією з найважливіших галузей харчової промисловості України з потужною матеріально-технічною базою та широким асортиментом продукції. В обсягах виробництва харчових продуктів за усіма галузями харчової промисловості частка м'яса та м'ясопродуктів становить 15,5 %, поступаючись лише секторам молочного виробництва та виробництва напоїв. В Україні за 2014 рік виробництво м'ясопродукції було представлено чотирма великими, 73 середніми та 327 малими підприємствами різних за своєю спеціалізацією, технічним рівнем, асортиментом продукції, виробничими потужностями, на яких вироблено 258,2 тис. т ковбасних виробів, що на 35,8 тис. т або на 12,2 % менше у порівняно з 2013 роком; 12,5 тис. т м'ясних консервів, що на 4,0 тис. т або 47 % більше проти 2013 року; загальний обсяг виробництва м'ясних напівфабрикатів становив 111,6 тис. т, що на 25,5 тис. т або на 18,6 % менше, ніж у попередньому році. В умовах конкурентної економіки змінився характер функціонування м'ясопереробних підприємств, які отримали свободу вибору способів господарювання, можливість виходу на зовнішні ринки, що ставить перед ними проблему формування стійких конкурентних переваг як запоруки їх ефективного розвитку. Участь у Світовій організації торгівлі, підписання економічної частини Угоди про асоціацію між Європейським Союзом і Україною вимагає від м'ясопереробних підприємств формування більш гнучкої бізнес-політики, диверсифікації виробництва залежно від вимог споживачів як внутрішнього, так і зовнішнього ринків, впровадження нових технологій, а отже – випуску високоякісної конкурентоспроможної продукції.

Необхідність у докорінній зміні механізму управління м'ясопереробним підприємством значно розширила зміст господарських завдань, вирішуваних керівництвом, та вимагає створення оперативної, гнучкої, надійної обліково-контрольної інформаційної системи, яка б повніше забезпечувала потреби зовнішніх користувачів і управлінського персоналу підприємства. Це, у свою чергу, вимагає вдосконалення обліку та контролю витрат як передумови ефективного управління формуванням собівартості й конкурентоспроможності м'ясопродукції.

Дослідження існуючих систем обліку та контролю витрат м'ясопереробних підприємств, використання методик калькулювання собівартості продукції засвідчили, що вони не адаптовані до нових вимог управління. Зокрема, на практиці не враховуються особливості технології й організації виробничо-господарської діяльності підприємства, не забезпечується визначення собівартості продукції, яка б відображала всі витрати, понесені на її виробництво та реалізацію. Тому актуальним є питання створення якісно нової обліково-контрольної системи управління витратами, яка б передбачала підвищення достовірності, оперативності, корисності й об'єктивності облікових даних і результатів контролю.

Серед багатьох наукових розробок за темою дисертаційного дослідження необхідно відмітити роботи вітчизняних науковців: С. В. Бардаша, М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, В. А. Дерія, Є. В. Калюги, Г. Г. Кірейцева, М. М. Коцупатрого, В. Ф. Максимової, Є. В. Мниха,

Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, П. Т. Саблука, В. К. Савчука, В. В. Сопка, Л. К. Сука, П. Л. Сука, М. Г. Чумаченка й інших. Питання обліку та контролю витрат досліджували й зарубіжні вчені: К. Друрі, М. Х. Жебрак, А. Ю. Соколов, Б. Н. Соколов, Дж. Хіггінс, Р. Хенсен, Ч. Т. Хорнгрен, А. Д. Шермет та інші.

Проте ряд актуальних проблем залишається недостатньо розкритим, а саме слід зазначити неоднозначне тлумачення важливих облікових категорій і понять, зокрема: «місце виникнення витрат», «центр витрат», «центр відповідальності». Додаткових досліджень потребують нормативний метод обліку та контролю витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності м'ясопереробного підприємства, методичні підходи до обліку комплексних витрат та їх розподілу. Дискусійними залишаються питання вибору способів калькулювання собівартості продукції та оцінка їх впливу на конкурентоспроможність й ефективність управління підприємством.

Це, також недостатність теоретичних і практичних розробок з їх вирішення з урахуванням специфіки м'ясопереробних підприємств обумовило необхідність дисертаційного дослідження за обраною темою, визначило мету, задачі, об'єкт, предмет й основні напрями його проведення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота є складовою частиною наукових досліджень Національного університету державної податкової служби України за темою: «Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного та приватного секторів економіки» (номер державної реєстрації 0114U002195), у рамках якої автором досліджено регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів приватного сектора економіки та обґрунтовано напрями удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління підприємством. У межах досліджень за темою: «Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів» (номер державної реєстрації 0111U007515) автором надано пропозиції стосовно вдосконалення бухгалтерського обліку витрат виробництва продукції з урахуванням організаційно-технологічних особливостей м'ясопереробних підприємств.

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретико-методичних засад і розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та контролю витрат виробництва продукції м'ясопереробних підприємств, спрямованих на їх ефективне функціонування у динамічному, висококонкурентному середовищі та нарощення експортного потенціалу м'ясопродуктового підкомплексу.

Досягнення визначеної мети дисертаційного дослідження зумовило вирішення таких задач:

- виявити й оцінити тенденції розвитку виробництва м'ясопродукції в умовах підвищених вимог до її конкурентоспроможності, встановити чинники виникнення проблемних ситуацій в управлінні, розв'язання яких зумовлює необхідність в удосконаленні організації і методики обліку та контролю витрат виробництва;
- розкрити вплив організаційно-технологічних особливостей виробництва м'ясопродукції на побудову обліку та контролю витрат;

- довести доцільності виокремлення підсистеми контролю витрат у загальній системі м'ясопереробного підприємства для підвищення дієвості контрольних заходів;
- обґрунтувати методичні підходи до застосування нормативного методу обліку витрат із урахуванням організаційно-технологічних особливостей виробництва м'ясопродукції;
- розробити рекомендації щодо вдосконалення обліку та контролю витрат м'ясопереробного підприємства за місцями їх виникнення та центрами відповідальності;
- визначити напрями удосконалення групування та розподілу комплексних витрат для підвищення об'єктивності їх віднесення на окремі види м'ясопродукції;
- оцінити сучасний стан та перспективи удосконалення зовнішнього та внутрішнього контролю витрат м'ясопереробних підприємств;
- узагальнити та систематизувати підходи до організації контролю витрат за центрами відповідальності із використанням інтегрованої інформаційної бази даних м'ясопереробного підприємства;
- удосконалити методичні положення контролю витрат і собівартості м'ясопродукції з метою створення передумов для підвищення її конкурентоспроможності та повнішого врахування запитів зовнішніх користувачів.

Об'єкт дослідження – процес обліково-контрольного забезпечення управління витратами м'ясопереробних підприємств.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних положень обліку та контролю витрат м'ясопереробного підприємства.

Методи дослідження. Для досягнення мети дисертаційної роботи та вирішення поставлених задач використано загальнонаукові й емпіричні методи економічної науки. Зокрема, аналізу та синтезу (для вивчення стану та тенденцій розвитку м'ясопереробного виробництва), систематизації та теоретичного узагальнення (під час розгляду теоретичних аспектів обліку та контролю витрат виробництва м'ясопродукції), причинно-наслідкового зв'язку (для дослідження організаційно-технологічних особливостей виробництва м'ясопродукції та встановлення їх впливу на побудову обліку і контролю витрат). Статистичні дані й економічна інформація досліджуваних підприємств оброблялася з використанням методів групування, порівняння (щодо динаміки показників виробництва м'ясопродукції), а також прийомів емпіричного дослідження: розрахунково-аналітичних (при проведенні розрахунків і побудові таблиць, діаграм), документалістики (при встановленні достовірності досліджуваної інформації про витрати м'ясопереробних підприємств). Для аналізу діючої практики організації систем обліку та контролю витрат м'ясопереробних підприємств застосовувалися прийоми спостереження й анкетування (для збору даних про стан управління витратами м'ясопереробних підприємств). Розкриття сутності методів обліку витрат, способів калькулювання собівартості продукції та встановлення їх недоліків і переваг здійснювалося шляхом аналітичного групування. Пропозиції щодо вдосконалення обліку та контролю витрат виробництва м'ясопродукції розроблені за методами системного підходу та

моделювання. Для узагальнення й унаочнення результатів дослідження використано табличний і графічний методи представлення даних.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні дані, офіційні матеріали й експрес-інформація Державної служби статистики та професійних організацій, дані бухгалтерського обліку та матеріали контролю м'ясопереробних підприємств, Інтернет-ресурси, особисті спостереження та розрахунки автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретико-методичному обґрунтуванні й розробці практичних рекомендацій із удосконалення обліку та контролю витрат виробництва м'ясопродукції. Результатами дисертаційного дослідження, які становлять наукову новизну і виносяться на захист, є:

удосконалено:

- методичні підходи до нормативного обліку витрат виробництва м'ясопродукції через застосування взаємопов'язаних субрахунків третього та четвертого порядків, уточнення змісту внутрішньогосподарської звітності про формування витрат і групування й оцінку їх відхилень за центрами відповідальності м'ясопереробного підприємства, що підвищує дієвість контролю й якість управління витратами (С. 10–11);

- документальне забезпечення обліку сировини та матеріалів із урахуванням інформаційних потреб зацікавлених користувачів, що дозволяє зменшити кількість документів, уникнути дублювання інформації, спростити процес її отримання й обробки, забезпечити оперативне прийняття вмотивованих управлінських рішень (С. 8);

- групування елементів і номенклатуру калькуляційних статей комплексних витрат м'ясопереробного підприємства та обґрунтовано науковий підхід вибору і застосування індивідуальних баз їх розподілу, які більш тісно корелюють із реальними умовами виникнення цих витрат (С. 12);

- процесний підхід до використання методичних прийомів контролю витрат за центрами відповідальності м'ясопереробного підприємства, який акцентує увагу на дотриманні показників якості сировини та готової продукції, рецептури, умов і режимних параметрів технологічного процесу, а відтак забезпечує високу конкурентоспроможність м'ясопродукції (С. 13);

набули подальшого розвитку:

- тлумачення поняття «центр відповідальності», яке, на відміну від існуючих, враховує його зв'язок із організаційною структурою підприємства, повноваження суб'єкта та межі його відповідальності, що є передумовою формування ефективної системи нормативного обліку та контролю витрат за місцями їх виникнення (С. 10);

- теоретичні засади контролю витрат для уточнення його місця в системі управління витратами, конкретизації мети, функціональних цілей, об'єктів відповідно до ієрархічної структури управління м'ясопереробних підприємств (С. 9);

- методологічні підходи до нормування витрат виробництва м'ясопродукції, які ґрунтуються на застосуванні відповідних методів (розрахунково-аналітичного,

звітно-статистичного та дослідно-статистичного) до різних об'єктів нормування, що підвищує якість контролю відхилень від чинних норм і нормативів, конкретизує та підвищує об'єктивність їх оцінки (С. 10);

– організаційні засади контролю витрат за центрами відповідальності м'ясопереробного підприємства шляхом інтеграції окремих його видів для отримання оперативної інформації про відхилення витрат та їх причини в розрізі видів продукції, що сприяє раціональному використанню сировинних ресурсів, збільшенню виходу продукції, поліпшенню її якості та підвищенню конкурентоспроможності (С. 13);

– методичні аспекти щодо визначення повної собівартості м'ясопродукції шляхом поєднання елементів методів обліку витрат, що підвищує якість інформаційного забезпечення контролю собівартості окремих видів м'ясопродукції й об'єктивність визначення її рівня (С. 15).

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що надані рекомендації з удосконалення обліку та контролю витрат виробництва, калькулювання собівартості м'ясопродукції підвищують аналітичність, достовірність та оперативність обліково-контрольної інформації, що сприятиме формуванню ефективної системи управління витратами, пошуку шляхів їх зниження, вирішенню проблемних питань підвищення ефективності функціонування м'ясопереробних підприємств. Основні результати дисертаційного дослідження знайшли практичне застосування в діяльності: ТОВ «Екопродукт» Житомирської області – у частині використання нормативного методу обліку витрат за центрами відповідальності, вдосконалення внутрішньої звітної документації (довідка № 31 від 01.12.2014 р.); ТОВ «Титан» Одеської області – щодо застосування субрахунків бухгалтерського обліку третього і четвертого порядків для обліку відхилень витрат виробництва м'ясопродукції (довідка № 758 від 10.11.2014 р.); ТОВ «Свіженька» Чернівецької області – в організації контролю витрат виробництва м'ясопродукції (довідка № 533 від 26.11.2014 р.).

Теоретичні положення, викладені в дисертаційній роботі, використовуються в навчальному процесі Національного університету державної податкової служби України при підготовці навчально-методичного забезпечення з дисциплін «Організація відомчого і внутрішнього контролю» та «Внутрішньогосподарський контроль» (акт № 1 від 12.02.2015 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі теоретичні узагальнення, висновки та рекомендації отримані автором особисто в результаті проведених досліджень системи обліку та контролю витрат м'ясопереробних підприємств. Із наукових праць, виконаних у співавторстві, у дисертаційній роботі використано положення та пропозиції, що є особистим здобутком дисертанта.

Апробація результатів дослідження. Усі результати дисертаційного дослідження оприлюднені й одержали позитивну оцінку на шести наукових конференціях, що відображено в публікаціях [10–15].

Публікації. Основні положення та результати дисертаційного дослідження викладено в 15 наукових працях загальним обсягом 2,76 друк. арк. (особисто автору

належить 2,72 друк. арк.), у тому числі 9 статей у наукових фахових виданнях України обсягом 2,76 друк. арк. (із них стаття – у виданні, включеному до міжнародних наукометричних баз даних, обсягом 0,33 друк. арк.), 6 тез наукових доповідей загальним обсягом 0,32 друк. арк.

Структура й обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 160 сторінках друкованого тексту. Робота містить 13 таблиць, 29 рисунків, 38 додатків. Список використаних джерел включає 310 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, сформульовано мету, задачі, визначено об'єкт і предмет дисертаційного дослідження, наведено положення наукової новизни й апробацію одержаних результатів, особистий внесок здобувача.

У першому розділі **«Теоретичні засади обліку та контролю витрат виробництва м'ясопродукції»** досліджено сучасний стан і розвиток м'ясопереробного виробництва в умовах нестабільного кризового середовища, окреслено проблеми виробництва конкурентоспроможної м'ясопродукції та напрями їх розв'язання; проаналізовано нормативно-правове забезпечення обліку та контролю витрат; розкрито вплив організаційно-технологічних особливостей виробництва м'ясопродукції на обліково-контрольне забезпечення управління витратами; досліджено концептуальні засади та визначено підходи до формування обліку та контролю витрат м'ясопереробного підприємства.

Аналіз чинних нормативних документів, що регулюють концептуальні положення бухгалтерського обліку та контролю витрат, показав, що вони визначають загальну методику і не враховують організаційно-технологічні особливості виробництва м'ясопродукції, які суттєво впливають на організацію обліково-контрольного процесу, вибір методів обліку витрат, об'єктів і способів калькулювання собівартості продукції.

Результати дослідження свідчать про існування ряду чинників, які негативно впливають на розвиток м'ясопереробного виробництва, зокрема: зменшення обсягу та зміна структури сировинної бази; підвищення закупівельних цін на сировину, пально-мастильні матеріали й енергоресурси; кількісна перевага серед виробників м'ясопродукції малих і середніх підприємств; високий рівень конкуренції на внутрішньому і зовнішніх ринках. Зазначені фактори суттєво впливають на підвищення собівартості м'ясопродукції, скорочення обсягів виробництва окремих її видів, що спонукає виробників до пошуку резервів зниження собівартості продукції, підвищення її якості та конкурентоспроможності. Вирішення проблеми зниження собівартості м'ясопродукції обумовлює необхідність отримання повної та своєчасної інформації про витрати м'ясопереробного підприємства, яка формується, в основному, в системі бухгалтерського обліку.

Результати дослідження організації і стану обліку та контролю витрат м'ясопереробних підприємств підтверджують вплив на нього різноманітних особливостей виробництва, організаційного та технологічного характеру (рис. 1).



Рис. 1. Вплив організаційно-технологічних особливостей виробництва м'ясопродукції на систему обліку і контролю витрат

Організаційні особливості пов'язані з наявністю різних за характером і призначенням виробничих процесів. Проте найбільший вплив на облік і контроль витрат мають технологічні особливості виробництва м'ясопродукції. Зокрема, повнота технологічного процесу (наявність переділів м'ясо-жирового та м'ясопереробного виробництва); висока сировинна та матеріаломісткість; наявність основної, супутньої продукції та відходів. Головною із вказаних особливостей є складність технологічного процесу.

Практика документування витрат сировини та матеріалів на виробництво м'ясопродукції свідчить про значний обсяг документів, форма та зміст яких є громіздкими та малоінформативними, що знижує оперативність отримання необхідної інформації для державних контролюючих органів і прийняття управлінських рішень щодо оптимізації найбільшої статті витрат у собівартості

м'ясопродукції. Розв'язання цієї проблеми вбачається у застосуванні маршрутної технології руху документів, яка ґрунтується на врахуванні руху сировини та матеріалів. Її апробація на практиці забезпечила впорядкування первинних документів та облікових реєстрів, значно зменшила трудозатрати на їх підготовку, підвищила оперативність формування та змістовність внутрішньої звітності. Запропоновано форму Звіту про витрати м'ясопереробного підприємства з виділенням чотирьох рівнів управління: відділення, цех, виробництво та підприємство в цілому, яка забезпечує інформацією всі ланки управління підприємством, при цьому деталізує дані про витрати відповідно до потреб керівника кожного рівня.

Дослідження результатів контролю м'ясопереробних підприємств свідчать про потребу виокремлення підсистеми контролю витрат, спрямованої на об'єкт (витрати), який має вирішальний вплив на формування собівартості продукції та фінансові результати діяльності м'ясопереробного підприємства. Акцентовано увагу на необхідності розвитку внутрішньогосподарського контролю витрат, який пропонується розглядати як підсистему контролю підприємства, що забезпечує зворотний зв'язок із елементами системи та надає управлінській ланці інформацію про рівень витрат та їх відхилення від установлених параметрів, причини відхилень, вплив на собівартість виготовленої та реалізованої продукції, а також про виконання управлінських рішень, що дозволяє своєчасно запобігати можливим негативним наслідкам.

Важливою передумовою здійснення ефективного контролю витрат є класифікація його об'єктів, яка сприяє розумінню керівництвом, які види витрат існують, від чого вони залежать, які управлінські рішення необхідно приймати для забезпечення ефективного управління. При цьому необхідно враховувати підконтрольність витрат центру відповідальності, місця їх виникнення, зв'язок із виробничим процесом, можливість регулювання, що унаочнено в класифікаційній моделі витрат.

Вивчення системи контролю м'ясопереробних підприємств свідчить про відсутність персоніфікації функцій контролю, що спричиняє їх дублювання та знижує ефективність контрольних процедур. Для встановлення взаємозв'язку між суб'єктами та функціями контролю витрат конкретизовано його функції за ієрархічними рівнями управління, щоб посилити індивідуальну відповідальність за їх виконання (рис. 2).

З метою повної реалізації контрольних функцій управління витратами м'ясопереробного підприємства уточнено взаємозв'язки об'єктів і видів контролю (за часом проведення та сферою застосування), що сприяє всебічному вивченню чинників негативного впливу, можливих наслідків для об'єктів контролю та прийняттю оперативних управлінських рішень.

Результати дослідження підтверджують, що контроль сировини та матеріалів м'ясопереробних підприємств зосереджений на питаннях збереження, а ефективність їх використання залишається поза увагою.

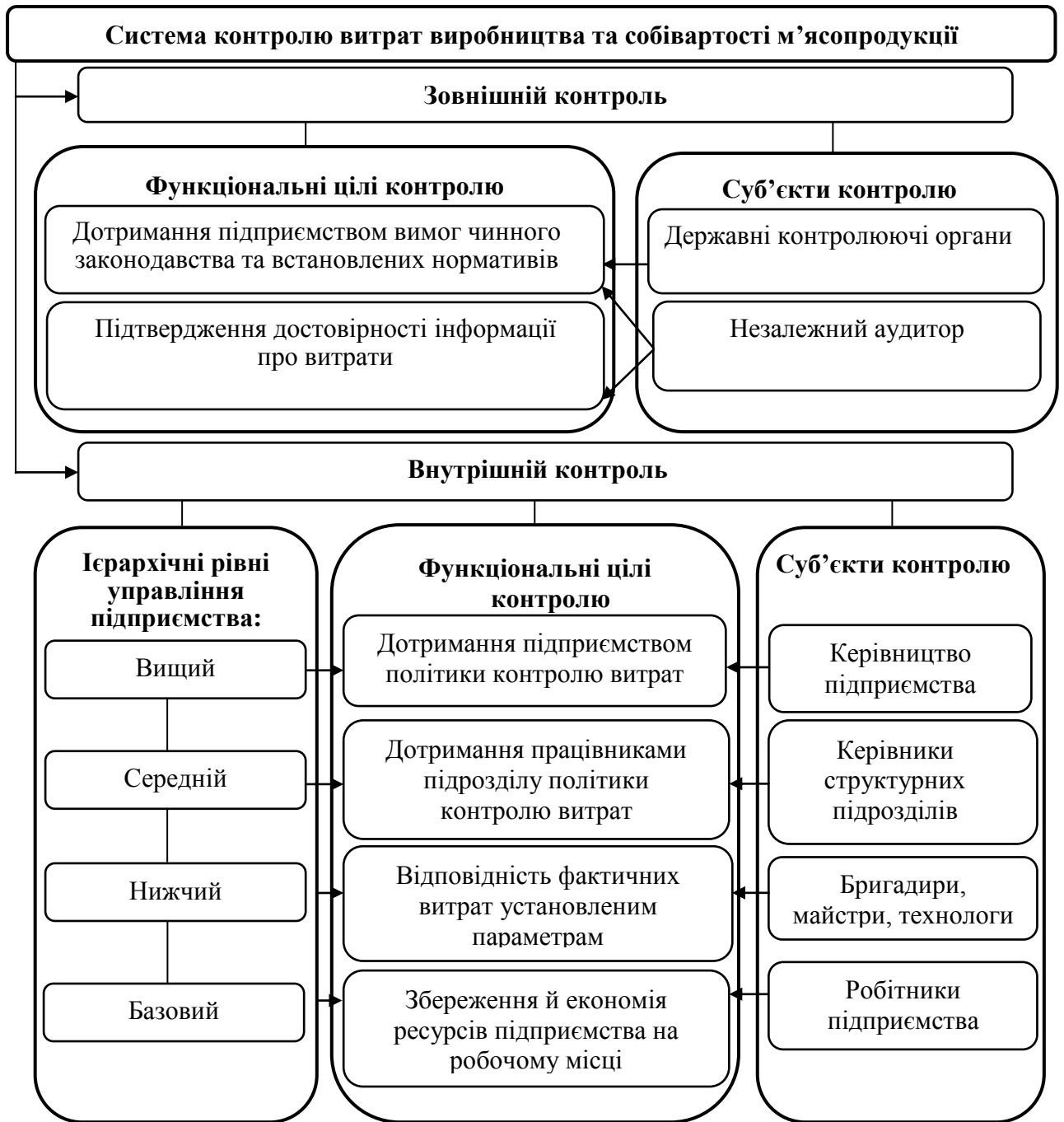


Рис. 2. Контроль витрат та формування собівартості м'ясопродукції

З метою вдосконалення контролю сировинних ресурсів розширено загальну структуру показників із різним ступенем деталізації, що сприяє отриманню повної та достовірної інформації для оцінки економічного і раціонального їх використання за видами продукції та по підприємству за звітний період.

У другому розділі «Облік витрат в управлінні виробництвом м'ясопродукції» розглянуто методи обліку витрат, проаналізовано їх переваги та недоліки, обґрунтовано необхідність використання нормативного методу за центрами відповідальності на всіх етапах технологічного процесу як такого, що враховує організаційно-технологічні особливості м'ясопереробного виробництва та потреби управління витратами; дано оцінку чинній практиці обліку комплексних

витрат виробництва, їх розподілу між видами м'ясопродукції з точки зору формування облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

Результати дослідження свідчать про різноманітність суджень науковців із приводу переваг і недоліків методів обліку витрат. У дисертаційній роботі обґрунтовано переваги нормативного методу для формування оперативної й об'єктивної інформації про витрати та їх відхилення, необхідної для контролю собівартості й якості продукції. Однак встановлено, що практика застосування нормативного методу м'ясопереробними підприємствами має недоліки щодо нормування витрат та обліку відхилень, зумовлених використанням звітно-статистичного методу, базується на даних минулих звітних періодів, що переносить поточні недоліки діяльності підприємства на майбутні звітні періоди. Вони унеможливають здійснення оперативного контролю витрат, виявлення резервів зниження собівартості м'ясопродукції, збереження й економне використання матеріальних ресурсів. Для створення нормативної бази контролю витрат м'ясопереробного підприємства запропоновано комбінований метод нормування, який акумулює переваги розрахунково-аналітичного, звітно-статистичного та дослідно-статистичного методів із урахуванням особливостей об'єктів нормування.

Установлено, що облік відхилень витрат м'ясопереробних підприємств від планових показників здійснюється без з'ясування причин і відповідальних осіб, що значно знижує інформативність внутрішніх звітних документів і результативність контролю витрат, унеможливорює прийняття коригуючих управлінських рішень. Для узагальнення інформації про відхилення й їх відображення в звітних документах доцільним є використання порозрядного числового коду, сформованого автором за розробленими класифікаторами, які враховують особливості м'ясопереробного виробництва. Завдяки кодуванню інформація автоматично може переноситися до внутрішнього звітного документа, формування якого пропонується здійснювати щоденно за видами продукції, причинами відхилень, відповідальними особами, центрами витрат і центрами відповідальності, що дасть змогу оперативно аналізувати причини відхилень та приймати зважені управлінські рішення.

Облікова практика м'ясопереробних підприємств свідчить про необхідність застосування нових підходів до організації обліку витрат підприємства, спрямованих на надання інформації керівникам різних ієрархічних рівнів для управління витратами. Вирішення цього питання вбачається у використанні нормативного методу обліку витрат за центрами відповідальності, на підставі аналізу різноманітних поглядів науковців, уточнено тлумачення понять «місце виникнення витрат», «центр витрат» і «центр відповідальності», встановлено їх ієрархічну підпорядкованість.

Виокремлено місця виникнення витрат, які відповідають бригадам, дільницям, відділенням або технологічним лініям м'ясопереробного підприємства й є осередками формування прямих витрат. За організаційною та технологічною ознаками виділено центри витрат, які передбачають групування за їх носіями і перерозподіл загальнозаводських витрат. Для здійснення обліку витрат визначено носіїв витрат, об'єкти та склад витрат кожного центру витрат м'ясопереробного підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

Аналітичний облік витрат за центрами витрат м'ясопереробного підприємства

Центр витрат	Носій витрат	Об'єкт витрат	Об'єкт калькулювання	Склад витрат	Калькуляційна одиниця
Цех забою та первинної обробки (ЦВ № 1)	Худоба живою вагою за видами та віковими групами	ЦВ № 1	М'ясо на кістках	$V_1 = VX + ПВ + ЗВ$	1 т м'яса на кістках за видами, категоріями, віковими групами
Цех підготовки сировини (ЦВ № 2)	М'ясо на кістках	ЦВ № 2	Сировина для виробництва різних видів м'ясопродукції	$V_2 = V_1 + ПВ + ЗВ$	1 т сировини за видами, категоріями, для виробництва м'ясопродукції
Цех виробництва ковбасної продукції (ЦВ № 3)	Сировина для виробництва різних видів ковбасної продукції	ЦВ № 3	Ковбасна продукція за видами	$V_3 = V_2 + ПВ + ЗВ$	1 т ковбасних виробів за видами
Цех виробництва копченостей (ЦВ № 4)	Сировина для виробництва різних видів копченостей	ЦВ № 4	Копченості за видами	$V_4 = V_2 + ПВ + ЗВ$	1 т копченостей за видами
Цех виробництва м'ясних консервів (ЦВ № 5)	Сировина для виробництва різних видів м'ясних консервів	ЦВ № 5	М'ясні консерви за видами	$V_5 = V_2 + ПВ + ЗВ$	1000 умовних банок кожного виду
Цех виробництва м'ясних напівфабрикатів (ЦВ № 6)	Сировина для виробництва різних видів м'ясних напівфабрикатів	ЦВ № 6	М'ясні напівфабрикати за видами	$V_6 = V_2 + ПВ + ЗВ$	1 т м'ясних напівфабрикатів за видами

Примітки: $V_1, V_2, V_3, V_4, V_5, V_6$ – загальна сума витрат відповідного центру витрат;
 VX – вартість худоби;
 $ПВ$ – прямі витрати;
 $ЗВ$ – загальновиробничі витрати;
 $ЦВ$ – центр витрат.

Для обліку відхилень витрат обґрунтовано доцільність використання взаємопов'язаних субрахунків бухгалтерського обліку третього та четвертого порядків, які забезпечують організацію багаторівневого аналітичного обліку та збору інформації за центрами витрат м'ясопереробного підприємства. З цією метою запропоновано доповнити робочий план рахунків взаємопов'язаними субрахунками з обліку відхилень витрат із необхідною деталізацією.

Із урахуванням функціональної ознаки виокремлено центри відповідальності, що є структурними підрозділами (декілька підрозділів) із певним ступенем автономності або сфери діяльності, керівник якого несе відповідальність за досягнення поставлених цілей, наділений правами (у межах своєї компетенції) щодо прийняття та реалізації рішень з використання ресурсів для забезпечення діяльності такого центру та відповідає за результати його роботи.

Враховуючи динамічний характер виробничої структури та господарських процесів м'ясопереробних підприємств, центри відповідальності можуть формуватися на певний період із зрізним ступенем деталізації, залежно від інформаційних потреб керівництва підприємства про витрати як об'єкт управління.

Запропонована номенклатура місць виникнення витрат, центрів витрат і центрів відповідальності вводиться в комп'ютерну інформаційну систему м'ясопереробного

підприємства завдяки розробленій системі кодування, яка заноситься до єдиної бази даних нормативно-довідкової інформації підприємства та сприяє ефективній організації аналітичного обліку витрат.

Облік витрат за центрами відповідальності м'ясопереробного підприємства забезпечується системою внутрішніх звітів, структура та показники яких зумовлені потребами оперативного чи тактичного рівнів управління витратами. З урахуванням рівнів виробничого центру відповідальності м'ясопереробного підприємства запропоновано форму внутрішнього Звіту про витрати за переділом м'ясо-жирове виробництво, перший розділ якого містить інформацію про прямі витрати за місцями їх виникнення, у другому – узагальнюється інформація за центрами витрат, а в третьому – за центром відповідальності в цілому. Показники двох останніх розділів дають можливість визначати відхилення витрат від установлених норм, аналізувати причини їх виникнення, оцінювати оперативність та якість прийнятих управлінських рішень керівниками центрів витрат стосовно економного витрачання ресурсів і додержання нормативної величини виробничих витрат. Така структура документа забезпечує інформаційну підтримку прийняття рішень на всіх рівнях управління витратами.

Практика м'ясопереробних підприємств свідчить, що методика групування та розподілу комплексних витрат має принципові недоліки, оскільки не забезпечує формування достовірної інформації на рахунках і спотворює собівартість окремих видів м'ясопродукції. Для усунення виявлених проблем удосконалено номенклатуру загальновиробничих та адміністративних витрат, обґрунтовано принцип вибору баз розподілу груп комплексних накладних витрат, які більш тісно корелюють із фактичними витратами, запропоновано метод розподілу комплексних витрат у три етапи (між центрами відповідальності, між центрами витрат кожного центру відповідальності, між видами продукції окремого центра витрат за встановленими базами розподілу), який повною мірою враховує причинно-наслідкові зв'язки між системоутворюючими елементами собівартості м'ясопродукції.

У третьому розділі **«Контроль витрат і собівартості м'ясопродукції та напрями його вдосконалення»** проаналізовано практику контролю витрат і собівартості продукції на м'ясопереробних підприємствах, визначено напрями вдосконалення його організації, методичних прийомів здійснення за центрами відповідальності, в тому числі й в умовах використання інформаційних технологій.

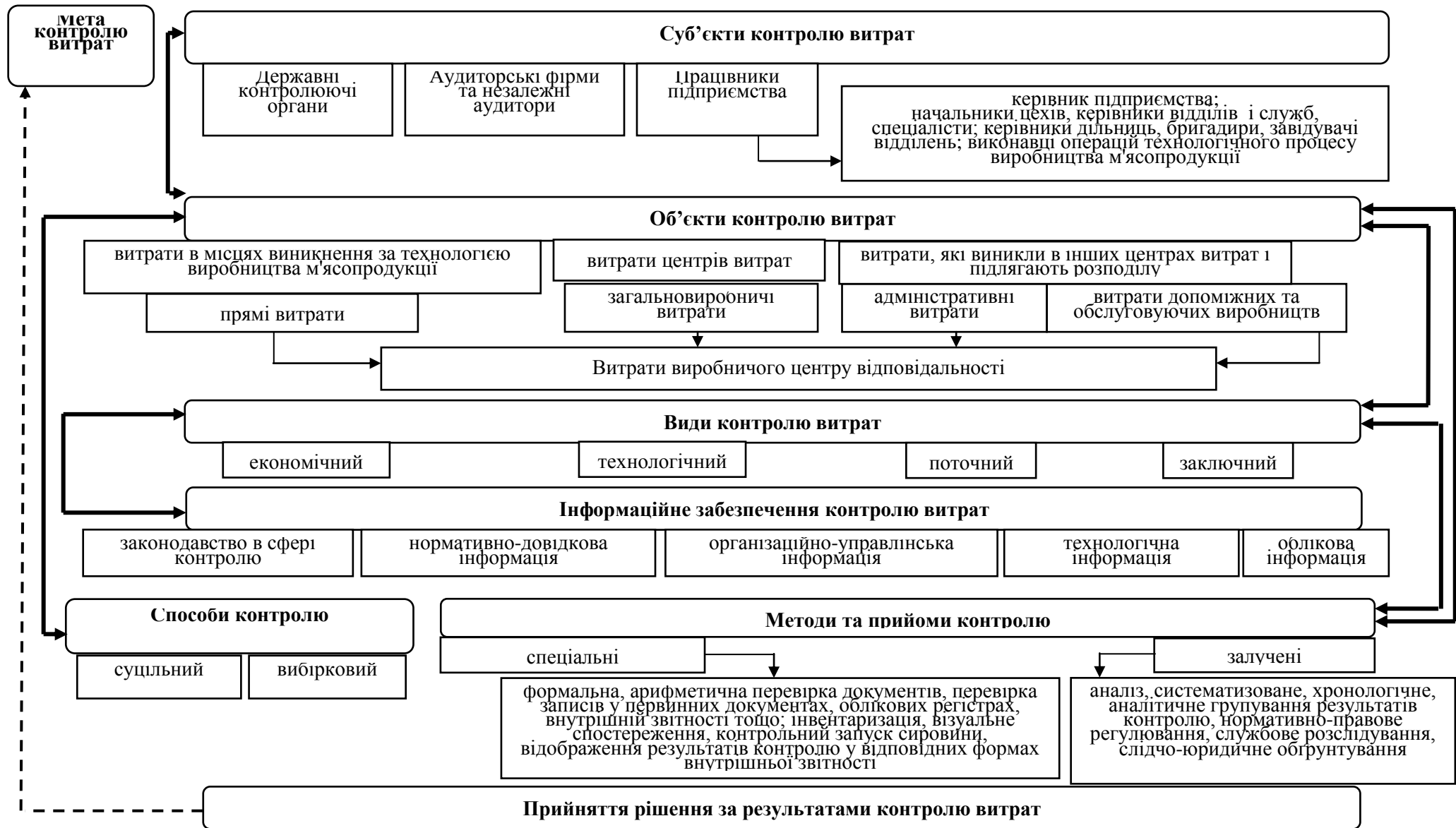
За результатами дослідження практики контролю витрат і собівартості продукції виявлено окремі недоліки: відсутність розподілу контрольних функцій між працівниками підприємства й епізодичність їх виконання, неконтрольованість взаємозалежності витрат із кінцевими результатами діяльності, неузгодженість контрольних дій зовнішніх і внутрішніх суб'єктів контролю. Це підтверджує необхідність формування системи контролю витрат і собівартості продукції, яка б відповідала логіці його організаційного процесу й охоплювала організаційні, функціональні й інформаційні аспекти.

Запропоновано послідовність формування контролю витрат і собівартості м'ясопродукції, яка передбачає такі етапи: порівняльний аналіз програмних цілей підприємства з фактично досягнутими результатами з урахуванням внутрішніх і

зовнішніх факторів впливу; оцінка організаційної структури та структури управління підприємством; визначення елементів підсистеми контролю витрат і собівартості продукції; підготовка та затвердження організаційних документів і регламентів, формування мотивації для виконавців контрольних функцій; конкретизація системи підконтрольних показників; визначення процедур контролю витрат і собівартості продукції. Обґрунтовано потребу в проведенні контролю витрат за центрами відповідальності з використанням методичних прийомів контролю та з урахуванням особливостей кожного центру. Для підвищення ефективності функціонування системи управління витратами та собівартістю продукції передбачено посилення відповідальності за результати контролю шляхом її персоніфікації.

Доведено, що інтеграція існуючих видів контролю забезпечує повноту інформації про його об'єкти та сприяє встановленню зв'язків із суб'єктами, які передбачають вихідний вплив одного елемента на вхід іншого елемента (інформація передається від об'єкта контролю до суб'єкта контролю й у зворотному напрямі). Для отримання оперативної контрольної інформації під час технологічного процесу виробництва м'ясопродукції розроблено модель контролю витрат і собівартості м'ясопродукції, яка передбачає, що на вході системи є дані, отримані з інтегрованої бази економічної інформації підприємства, а на виході – коригуюче управлінське рішення, прийняте на підставі показників відхилення фактичних витрат від установлених норм і нормативів. Механізм прямих і зворотних зв'язків виключає спотворення інформації, знижує ризик при прийнятті рішень за результатами контролю.

Дослідження практичних аспектів контролю витрат і собівартості м'ясопродукції свідчить, що керівництвом м'ясопереробних підприємств надається перевага заключному контролю. Це унеможливує отримання інформації для своєчасного коригування управлінських рішень і послаблює превентивний характер контролю. Для отримання оперативної контрольної інформації про витрати і собівартість м'ясопродукції, дотримання технологічного процесу та показників якості сировини, матеріалів, напівфабрикатів, готової продукції запропоновано інтеграцію економічного та технологічного видів контролю витрат із хіміко-бактеріологічним, що забезпечує раціональне використання сировинних ресурсів, збільшення виходу продукції, поліпшення її якості, а, отже, підвищує конкурентоспроможність. З метою поглибленого дослідження витрат виробництва м'ясопродукції, отримання повної й оперативної інформації про їх фактичний стан, формування логічних висновків і розробки коригуючих дій визначено перелік залучених і специфічних прийомів, згрупованих за їх змістовим навантаженням. Результати проведеного дослідження стали підґрунтям для побудови концептуальної моделі контролю витрат і собівартості м'ясопродукції, що враховує організаційно-технологічні особливості виробництва, охоплює всі системні елементи контролю, встановлює тісні взаємозв'язки між ними, тим самим забезпечує здійснення контролю в різних аспектах і досягнення визначеної мети (рис. 3).



Умовні позначення: \rightarrow — взаємозв'язок між елементами системи контролю витрат;

\dashrightarrow — спрямування результатів контролю на досягнення його мети

Рис. 3. Організаційно-методична модель контролю витрат за центрами відповідальності м'ясопереробного підприємства

Необхідність отримання керівництвом м'ясопереробного підприємства повної оперативної та достовірної обліково-контрольної інформації зумовлює проблему вибору способів калькулювання собівартості продукції. Аргументовано доцільність синтезу нормативного методу обліку витрат і способу калькулювання повної собівартості м'ясопродукції. Запропоновано форму калькуляційної відомості, зміст якої доповнено даними про відхилення витрат від встановлених норм і нормативів із кодуванням їх причин та відповідальних осіб (за розробленою номенклатурою кодів), що підвищує інформативність документа для цілей контролю і управління.

Отже, надані пропозиції щодо вдосконалення контролю витрат і собівартості продукції є передумовою прийняття результативних управлінських рішень із підвищення ефективності та конкурентоспроможності виробництва м'ясопродукції.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичні узагальнення та запропоновано нове розв'язання наукових задач щодо розвитку організації і методики обліку та контролю витрат виробництва м'ясопродукції.

Основні висновки, що підтверджують досягнення мети, задач, отримані результати дослідження, полягають у наступному:

1. З метою теоретичного обґрунтування необхідності вдосконалення організації обліку та контролю витрат виробництва м'ясопродукції визначено базові чинники та встановлено їх вплив. З'ясовано, що зменшення сировинної бази, підвищення закупівельних цін на сировину, зміна структури споживання м'ясопродукції, значна частка виробників малої та середньої потужності без достатніх можливостей для зниження собівартості продукції та контролю її якості, використання сировини як технологічних добавок, матеріалів низької вартості та сумнівної якості призводить до зниження якості м'ясопродукції і, як наслідок, до скорочення частки внутрішнього ринку та зменшення можливостей виходу на зовнішні ринки. Поліпшення ситуації вбачається в реалізації заходів зовнішнього та внутрішнього впливу. До зовнішніх можна віднести: державну підтримку розвитку тваринництва, як сировинної бази для м'ясопереробного виробництва; активізацію інтеграційних процесів у аграрному секторі та м'ясопереробного виробництва, посилення зовнішнього контролю за витратами м'ясопереробних підприємств та якістю їх продукції. Заходи внутрішнього впливу пов'язані з удосконаленням обліково-контрольної інформації про витрати виробництва й якість м'ясопродукції, що є передумовою зниження собівартості, підвищення її конкурентоспроможності й ефективності управління витратами.

2. Комплексне дослідження особливостей виробництва м'ясопродукції дозволило визначити чинники організаційного та технологічного впливу на облік витрат і формування собівартості продукції. Доведено необхідність удосконалення системи обліку матеріальних затрат, що становлять 80 % собівартості продукції. Запропоновано склад і структуру первинних документів, облікових реєстрів із обліку наявності і руху сировини та матеріалів, основні елементи яких гарантують отримання вичерпної, різнобічної та достовірної інформації, що відповідає сучасним

управлінським потребам м'ясопереробних підприємств і зовнішніх користувачів. З цією метою уточнено принципи організації документообороту м'ясопереробного підприємства, вдосконалено зміст і класифікацію оперативної звітності з обліку витрат, персоніфіковано відповідальність за своєчасність і якість надання управлінцям необхідної інформації.

3. Обґрунтовано необхідність формування підсистеми контролю витрат у системі контролю м'ясопереробного підприємства. З урахуванням змістової сутності цілісної системи контролю запропоновано тлумачення поняття «внутрішньогосподарський контроль витрат» як підсистеми, що забезпечує зворотний зв'язок між усіма елементами системи шляхом надання управлінській ланці та зовнішнім користувачам інформації про відхилення витрат від заданих параметрів, їх причини, вплив на собівартість виготовленої та реалізованої продукції, а також інформації про виконання управлінських рішень у частині витрат, що дозволяє своєчасно запобігати можливим негативним наслідкам від прийняття таких рішень. Визначено місце контролю в системі управління витратами, сформульовано мету та функціональні цілі відповідно до ієрархічної структури виконавців контролю. Встановлено особливості взаємозв'язку об'єктів і видів контролю витрат та уточнено структуру показників контролю витрат сировини та матеріалів м'ясопереробних підприємств.

4. Дослідження існуючої системи обліку витрат м'ясопереробних підприємств свідчать про доцільність застосування нормативного методу обліку витрат виробництва, який забезпечує надання оперативної й об'єктивної інформації, необхідної для контролю собівартості та якості м'ясопродукції. Для створення нормативної бази м'ясопереробного підприємства пропонується комбінований підхід до нормування, який передбачає застосування розрахунково-аналітичного, звітно-статистичного та дослідно-виробничого методів до різних об'єктів нормування. Для узагальнення даних про витрати та відображення їх у комп'ютеризованій інформаційній системі м'ясопереробного підприємства пропонується використання порозрядного числового коду, який формується відповідно до розроблених класифікаторів, що сприяє створенню внутрішніх звітних документів за запитом користувачів і прийняттю вмотивованих оперативних управлінських рішень.

5. За результатами вивчення облікової практики м'ясопереробних підприємств доведено необхідність поєднання нормативного методу з обліком витрат за центрами відповідальності м'ясопереробного підприємства. В роботі запропоновано уточнення тлумачення поняття «центр відповідальності», яке дозволяє відрізнити його від понять «місце виникнення витрат» і «центр витрат». Визначено ознаки виокремлення місць виникнення витрат, центрів витрат і центрів відповідальності, розроблено їх номенклатуру та систему кодування відповідно до рівнів управління м'ясопереробного підприємства, що сприяє обліку витрат із використанням комп'ютерних технологій, децентралізації управління витратами, персоніфікації відповідальності за рівнем їх формування. Запропоновано здійснювати облік відхилень витрат та їх причин на взаємопов'язаних субрахунках бухгалтерського обліку третього та четвертого порядків, з метою надання вичерпної, різнобічної та

достовірної інформації про витрати, розроблено структуру внутрішньої звітності про витрати м'ясопереробного підприємства, з урахуванням інформаційних потреб користувачів різних ієрархічних рівнів контролю.

6. З огляду на організаційно-технологічні особливості м'ясопереробних підприємств удосконалено номенклатуру комплексних витрат, уточнено їх групування та склад калькуляційних статей; обґрунтовано принциповий аспект вибору та застосовування індивідуальних баз розподілу комплексних витрат, які більш тісно корелюють із фактичними їх величинами. Запропоновано розподіл витрат допоміжних і обслуговуючих виробництв здійснювати в три етапи (перший – розподіл між центрами відповідальності, другий – розподіл між центрами витрат кожного центру відповідальності, третій – розподіл між видами продукції центра витрат за встановленими базами розподілу), що повною мірою відображає тісний причинно-наслідковий зв'язок із формуванням собівартості м'ясопродукції.

7. Оцінка стану контролю м'ясопереробних підприємств свідчить про наявність проблем, які є наслідком відсутності науково обґрунтованого підходу до його організації. Для забезпечення функціонування ефективної підсистеми контролю витрат запропоновано уніфікований поетапний процес її формування, який на підставі аналізу фактично досягнутих результатів виконання програмних показників діяльності підприємства, оцінки організаційної структури та структури управління містить визначення елементів підсистеми контролю витрат, підготовку організаційних документів і регламентів, передбачення мотивації для виконавців контрольних функцій, формування системи підконтрольних показників, визначення підходів до здійснення процедур контролю витрат.

8. Обґрунтовано доцільність побудови контролю витрат виробництва м'ясопродукції за центрами витрат і центрами відповідальності, що сприяє накопиченню контрольної інформації про величину витрат, об'єктивній оцінці ефективності діяльності структурних підрозділів, які входять до центрів відповідальності. Доведено необхідність інтеграції технологічного, хіміко-бактеріологічного та економічного контролю для отримання оперативної інформації про відхилення витрат у розрізі видів продукції з відображенням їх причин і відповідальних осіб. Запропоновано схему автоматизованої інтеграції показників щоденного контролю витрат виробництва м'ясопродукції, що забезпечує раціональне використання сировинних ресурсів, збільшення виходу продукції, поліпшення її якості. Рекомендовано методика реалізації прийомів контролю витрат за центрами відповідальності м'ясопереробного підприємства (на прикладі цеху ковбасних виробів), яка забезпечує на всіх стадіях виробництва здійснення вхідного та проміжного контролю витрат, показників якості сировини та готової продукції, умов і режимних параметрів технологічного процесу, дотримання рецептур.

9. Контроль собівартості м'ясопродукції є невід'ємною, постійно діючою функцією управління витратами м'ясопереробного підприємства, здійснення якої неможливе без отримання достатньої, достовірної та оперативної облікової інформації. Визначено переваги та недоліки способів калькулювання собівартості продукції, доведено необхідність поєднання елементів нормативного методу обліку витрат і способу калькуляції комерційної собівартості, що сприятиме розрахунку

рентабельності окремих видів м'ясопродукції, прийняттю результативних управлінських рішень щодо її обсягів і асортименту.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України:

1. Міщенко Т. М. Організаційні регламенти в побудові системи внутрішнього контролю / **Т. М. Міщенко**, Т. В. Микитенко // Економіка ринкових відносин. – 2009. – № 3–4. – С. 219–229 (*особистий внесок – запропоновано систему організаційних регламентів, яка сприятиме організації ефективного внутрішньогосподарського контролю витрат*).

2. Міщенко Т. М. Проблеми виробництва м'ясної продукції в умовах конкурентного середовища / Т. М. Міщенко // Економіка ринкових відносин. – 2013. – № 11. – С. 134–141.

3. Міщенко Т. М. Організаційно-технологічні особливості виробництва м'ясопродукції та їх вплив на облік витрат / Т. М. Міщенко // Культура народів Причорномор'я. – 2013. – № 256. – С. 61–65.

4. Міщенко Т. М. Удосконалення обліку витрат виробництва м'ясопродукції / Т. М. Міщенко // Культура народів Причорномор'я. – 2014. – № 272. – С. 59–63.

5. Міщенко Т. М. Особливості застосування нормативного методу обліку витрат виробництва м'ясопродукції / Т. М. Міщенко // Вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2014. – № 1 (64). – С. 125–135.

6. Міщенко Т. М. Облік витрат виробництва м'ясопродукції за центрами витрат / Т. М. Міщенко // Наука й економіка. – 2014. – № 4 (36). – С. 57–64.

7. Міщенко Т. М. Методологічні основи податкової звітності в Україні / **Т. М. Міщенко**, Т. В. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 61–69 (*особистий внесок – доповнено класифікацію податкової звітності, що сприятиме систематизації даних бухгалтерського обліку*).

8. Міщенко Т. М. Річна податкова звітність: складання та подання / **Т. М. Міщенко**, Т. В. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 1. – С. 49–59 (*особистий внесок – запропоновано розглядати податкову звітність як систему взаємопов'язаних податкоутворюючих показників*).

Стаття у науковому фаховому виданні України,

включеному до міжнародних наукометричних баз даних

9. Міщенко Т. М. Контроль витрат виробництва м'ясопродукції / Т. М. Міщенко // Облік і фінанси. – 2015. – № 1 (67). – С. 129–134.

Тези наукових доповідей:

10. Міщенко Т. М. Принципи внутрішнього контролю / **Т. М. Міщенко**, Т. В. Микитенко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [«Методологія і методика незалежного аудиту»], Ірпінь, 06 жовтня 2009 р. / ДПС України, НУДПСУ. – Ірпінь: НУДПСУ, 2009. – С. 359–362 (*особистий внесок – досліджено принципи внутрішнього контролю*).

11. Міщенко Т. М. Внутрішній аудит в державних установах / Т. М. Міщенко // Матеріали науково-практичного семінару [«Розвиток методології та методики аудиту та державного фінансового контролю» (до 90-річчя навчального закладу та 10-річчя кафедри аудиту і економічного аналізу)], Ірпінь, 23 грудня 2010 р. / ДПС України, НУДПСУ. – Ірпінь: НУДПСУ, 2009. – С. 126–133.

12. Міщенко Т. М. Напрями підвищення ефективності внутрішнього аудиту в державному секторі / **Т. М. Міщенко**, Т. В. Микитенко // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції [«Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в сучасних концепціях управління»], Судак, 1–3 червня 2012 р. / Міністерство освіти і науки України, Таврійський національний університет ім. В. І. Вернадського. – Сімферополь: Таврійський національний університет ім. В. І. Вернадського, 2013. – С. 161–163 (*особистий внесок – вивчено напрями підвищення ефективності внутрішнього аудиту в державному секторі*).

13. Міщенко Т. М. Проблеми обліку витрат виробництва м'ясопродукції / Т. М. Міщенко // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції [«Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в сучасних концепціях управління»], Судак, 24–28 травня 2013 р. / Міністерство освіти і науки України, Таврійський національний університет ім. В. І. Вернадського. – Сімферополь: Таврійський національний університет ім. В. І. Вернадського, 2013. – С. 160–161.

14. Міщенко Т. М. Облік витрат виробництва м'ясопродукції за місцями їх виникнення та центрами витрат / Т. М. Міщенко // Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції [«Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в сучасних концепціях управління»], Судак, 16–20 травня 2014 р. / Міністерство освіти і науки України, Таврійський національний університет ім. В. І. Вернадського. – Сімферополь: Таврійський національний університет ім. В. І. Вернадського, 2014. – С. 26–28.

15. Міщенко Т. М. Удосконалення методів калькулювання собівартості м'ясопродукції / Т. М. Міщенко // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції [«Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства»], Львів, 24–25 жовтня 2014 р. / Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Львівська політехніка». – Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2014. – С. 145–146.

АНОТАЦІЯ

Міщенко Т. М. Облік і контроль витрат виробництва м'ясопродукції. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.09. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національний університет біоресурсів і природокористування України, Київ, 2015.

У дисертації оцінено тенденції формування споживчого ринку основних продуктів харчування в Україні, досліджено стан і перспективи розвитку м'ясопереробного виробництва в умовах конкурентного середовища. Розкрито вплив організаційно-технологічних особливостей виробництва м'ясопродукції на

облік і контроль витрат, досліджено теоретичні підходи та дано оцінку практики їх обліку та контролю.

Доведено необхідність використання нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за місцями виникнення та центрами відповідальності м'ясопереробних підприємств. Критично проаналізовано чинну практику обліку комплексних витрат виробництва, їх розподілу між видами м'ясопродукції з точки зору формування обліково-аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень. Аргументовано принципи групування комплексних витрат, підходи до вибору та застосування індивідуальних баз їх розподілу, які більш тісно корелюють із фактичними величинами розподілюваних витрат.

Надано пропозиції з формування підсистеми контролю витрат, що сприятиме децентралізації системи управління витратами. Представлено і апробовано методіку реалізації прийомів контролю витрат за центрами відповідальності м'ясопереробного підприємства. Обґрунтовано необхідність поєднання елементів нормативного методу обліку витрат і калькуляції повної собівартості продукції, що сприятиме отриманню всебічної, достовірної та оперативної облікової інформації для прийняття вмотивованих управлінських рішень.

Ключові слова: м'ясопереробне виробництво, витрати, облік, контроль, калькулювання собівартості продукції, центр витрат, центр відповідальності.

АННОТАЦІЯ

Мищенко Т. М. Учет и контроль затрат производства мясопродукции. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09. – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, Киев, 2015.

В диссертации исследованы состояние и перспективы развития мясоперерабатывающего производства в условиях конкурентной среды, их влияние на формирование потребительского рынка основных продуктов питания в Украине. Раскрыто воздействие организационно-технологических особенностей производства мясопродукции на формирование учета и контроля затрат; исследованы теоретические подходы; дана оценка практики учета и контроля затрат; систематизированы направления их усовершенствования, связанные с формированием эффективной учетно-контрольной системы, обеспечивающей принятие обоснованных управленческих решений, направленных на оптимизацию себестоимости продукции, повышение конкурентоспособности.

Установлено, что организация учета затрат производства мясопродукции в значительной степени зависит от факторов организационного и технологического характера. В частности, высокая материалоемкость мясоперерабатывающего производства порождает проблему документирования операций движения и использования сырьевых ресурсов, поскольку существующий документооборот является громоздким и неоперативным. Как решение указанной задачи предлагается

применение маршрутной технологии движения документов, адаптированной к компьютеризированной информационной системе мясоперерабатывающего предприятия. С учетом того, что внутренняя отчетность является важным источником информационной поддержки принятия управленческих решений, обоснована необходимость выделения подсистемы внутренней отчетности по затратам, особенностью которой есть обеспечение обратной связи между субъектами и объектами контроля на основе анализа отклонений затрат от установленных норм и нормативов.

Аргументирована необходимость выделения подсистемы контроля затрат, направленного на объект, который оказывает решающее влияние на формирование себестоимости продукции и финансовые результаты деятельности мясоперерабатывающего предприятия. Дано толкование понятия «внутрихозяйственный контроль затрат», которое раскрывает его сущность и содержание, способствует определению основных элементов подсистемы контроля.

Обоснована необходимость использования нормативного метода учета затрат и калькуляции себестоимости продукции в местах возникновения и центрах ответственности как наиболее приемлемого для организационно-технологических особенностей мясоперерабатывающего производства. Уточнены понятия «место возникновения затрат», «центр затрат» и «центр ответственности», установлена их иерархическая подчиненность и сформирована организационная структура центров ответственности мясоперерабатывающего предприятия. Для четкой организации учета и контроля затрат, как основных функций управления расходами, обеспечения персонифицированной ответственности, выделены центры ответственности мясоперерабатывающего предприятия с использованием функционального признака. Предложена номенклатура мест возникновения затрат, центров затрат и центров ответственности, которая встраивается в компьютерную информационную систему мясоперерабатывающего предприятия благодаря разработанной системе кодирования, заносится в единую базу данных нормативно-справочной информации предприятия, что способствует эффективной организации аналитического учета затрат.

Для отображения информации об отклонении затрат от установленных норм и нормативов предложено использование субсчетов третьего и четвертого порядков, обеспечивающих повышение аналитичности учетной информации о причинах отклонений и способствующих принятию управленческих решений. Для обобщения информации об отклонениях и причинах их возникновения в отчетных документах предложено использование поразрядного числового кода, который формируется в соответствии с разработанными классификаторами. Благодаря кодированию информация автоматически переносится во внутренний отчетный документ, формирование которого может осуществляться по запросу пользователя ежедневно по видам причин отклонений, центрам затрат и центрам ответственности, что способствует оперативному реагированию руководства путем принятия соответствующих управленческих решений.

Исследована практика учета комплексных затрат мясоперерабатывающих предприятий, их распределения между видами мясопродукции с точки зрения

формирования учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений. Предложено группировать комплексные затраты и распределять их в три этапа (первый – распределять между центрами ответственности, второй – между центрами затрат каждого центра ответственности, третий – между видами продукции центра затрат); аргументированы подходы выбора и применения индивидуальных баз распределения комплексных затрат, которые наиболее тесно взаимосвязаны с фактическими величинами.

Разработана модель автоматизированной интеграции показателей текущего контроля затрат производства мясопродукции; представлена методика реализации приемов контроля затрат в местах их возникновения и центрах ответственности. Проведенные исследования обобщены в предложенной организационно-методической модели контроля затрат, которая учитывает особенности производства мясопродукции и охватывает все системные элементы контроля в тесной взаимосвязи, тем самым обеспечивает осуществление контроля в различных его аспектах и достижение поставленной цели.

Доказана необходимость сочетания элементов нормативного метода учета затрат и способа калькуляции коммерческой себестоимости продукции, что способствует получению полной, достоверной и оперативной учетной информации для принятия обоснованных управленческих решений.

Ключевые слова: мясоперерабатывающее производство, затраты, учет, контроль, калькуляция себестоимости продукции, центр затрат, центр ответственности.

ANNOTATION

Mishchenko T. M. Accounting and control production costs of meat. – Manuscript rights.

Thesis for the Candidate Degree in Economy Sciences Specialty 8.00.09 – Accounting, analysis and audit (by economic activity). – National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, 2015.

Contemporary position and perspectives of meat-processing industry in competitive environment are investigated, as well as its implications on the basic foodstuffs consumer market development in Ukraine. Industrial organizational and technological impact on expenses accounting and control is detected. Author explores theoretical approaches along with practical problems in the sphere of expenses accounting and control, trying to systematize the ways of its further progress. Author considers them to be connected with effective accounting and control system, which is able to provide valid managerial decisions for expenses optimization at meat-processing plants.

Author proves that standard cost method, based on responsibility and cost centers, is the best instrument for planning and calculating expenses at meat-processing plants, considering its technical and organizational features. Critical analysis of current practice in the sphere of composite expenditures accounting and its allocating is done from the point of accounting information collecting and preparing for managerial decisions. Principles of grouping of composite expenditures and approaches to choosing and implementation of

individual bases for their reallocation, which more than others correlate with factual data, are discussed.

Author proposes system of expenses internal control by responsibility centers, which promotes cost control system decentralization, and model of automatically integrated indicators for current control of meat production expenses. Author introduces the ways of internal control procedures implementation, based on responsibility centers at meat-processing plant. Standard cost accounting is a problem of special importance for internal control. Author proves the importance of combination standard cost accounting elements with total cost calculation method, because of providing relevant, complete and in-time accounting information for managerial decisions.

Keywords: meat-processing industry, cost, accounting, control, cost center, responsibility center.