

Список використаних джерел

1. Бушувєва Н.С. Проактивне управління програмами розвитку фінансових установ в умовах турбулентного оточення / Н.С. Бушувєва, Р.Ф. Ярошенко, Т.О. Ярошенко // Управління розвитком складних систем. / Зб. наук. праць. – № 7 – 2011. – С. 16-20.
2. Резонансное управление изменениями в организации (IBCM - 2010) [Электронный ресурс] : Международное бюро управления изменениями, 2010. - Режим доступа <http://ibcm.biz/Info/kurs-upravlenie-izmenenijami-ibcm.html>.
3. Толпежников Роман Олександрович. Проактивне управління сукупним потенціалом промислових підприємств.- Дисертація д-ра екон. наук: 08.00.04, Держ. вищ. навч. закл. "Приазов. держ. техн. ун-т". - Маріуполь, 2013.- 360 с.
4. Саламатов Ю.П. Система законов развития техники (основы теории развития технических систем) [Электронный ресурс]: Издание 2-е исправленное и дополненное. – 1991-1996. - Режим доступа <http://www.trizminsk.org/e/21101000.htm#toc>
5. Яхнеева И. В. Компенсационное управление рисками на основе фьючерсных контрактов: условия и возможности / Вестник Челябинского государственного университета. 2013. №8 (299). Экономика. Вып. 40. С. 129–135.
6. Скиба А.Н. Резонанс-эффекты в экономике: формирование системно-синергетического подхода / Труды ИСА РАН. Том 61. 3/2011. С.65 -75
7. Громов В.И. Резонансные процессы в социально-экономических системах: концептуальный подход / Экономика и математические методы, 2013, том.49, №2, с.129-133.
8. Larry R. Smeltzer and Sue P. Siferd Proactive Supply Management: The Management of Risk / International Journal of Purchasing and Materials Management, Volume 34, Issue 4, pages 38–45, December 1998
9. Holly T. Goerdel Taking Initiative: Proactive Management and Organizational Performance in Networked Environments / Jnl. of Public Admin. Research and Theory, Volume 16, Issue 3, Pp. 351-367.

References

1. Bushueva N.S., Yaroshenko R.F., Yaroshenko T.S. Proactive development program management of financial institutions in the turbulent environment // Upravlinnya rozvitkom skladnih system. / St. Sciences. Prace. № 7 2011. P. 16-20.
2. Resonant change management in the organization (IBCM-2010) International Bureau of change management, 2010. : <http://ibcm.biz/Info/kurs-upravlenie-izmenenijami-ibcm.html>.
3. Tolpezhnikov Roman Oleksiyovich. Proactive management of industrial enterprise united potencial. Disertatsiya Ph.D. in economic sciences: 08.00.04, State Higher Educational Institution "Priazov. Hold. Tehn. Univ." Mariupol, 2013. 360 p.
4. Salamatov Y.P. The system of laws of Technology (basic theory of technical systems) 2nd edition revised and enlarged. 1991-1996. : <http://www.trizminsk.org/e/21101000.htm#toc>
5. Yahnneeva I.V. Compensation Risk Management, based on futures contracts, conditions and opportunities / Bulletin of the Chelyabinsk State University. 2013. №8 (299). Economy. Vol. 40. S. 129-135.
6. Skiba Resonance effects in the economy: the formation of a system-synergetic approach / Proceedings of ISA RAS. 61. Volume 3/2011. P.65 -75
7. V. Gromov Resonant processes in social-economic systems: conceptual hike / Economics and Mathematical Methods, 2013 tom.49, №2, s.129-133.
8. Larry R. Smeltzer and Sue P. Siferd Proactive Supply Management: The Management of Risk / International Journal of Purchasing and Materials Management, Volume 34, Issue 4, pages 38–45, December 1998
9. Holly T. Goerdel Taking Initiative: Proactive Management and Organizational Performance in Networked Environments / Jnl. of Public Admin. Research and Theory, Volume 16, Issue 3, Pp. 351-367.

ДАНИ ПРО АВТОРА

Шпаков Андрій Васильович, кандидат технічних наук, доцент кафедри менеджменту в будівництві Київський національний університет будівництва і архітектури
просп. Повітрофлотський, 31, м.Київ, 03680, Україна
e-mail: shpakov.a@gmail.com

ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ

Шпаков Андрей Васильевич, кандидат технических наук, доцент кафедры менеджмента в строительстве Киевский национальный университет строительства и архитектуры
просп. Воздухофлотский, 31, г.Киев, 03680, Украина
e-mail: shpakov.a@gmail.com

DATA ABOUT THE AUTHOR

Shpakov Andrey Vasilyevich, Ph.D. in technical sciences, Associate Professor Kyiv National University of Construction and Architecture
ave. Vozdukhoflotsky, 31, Kyiv, 03680, Ukraine
e-mail: shpakov.a@gmail.com

УДК 657.471.1 : 664.7

**АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
НА БОРОШНОМЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Щербина О.В.

Ефективне управління витратами ґрунтується на обліково-аналітичній системі. Важлива роль у забезпеченні оптимального рівня собівартості належить аналізу, головною метою якого є виявлення можливості раціонального використання виробничих ресурсів, зменшення витрат на виробництво, реалізацію і забезпечення зростання прибутку. Аналіз собівартості виступає важливим інструментом управління витратами. Метою статті є розробка концептуальної схеми управлінського аналізу з метою підвищення ефективності виробництва.

Теоретичну і методологічну основу дослідження становили наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених. Автором було використано системний підхід до вивчення явищ і процесів

У статті розглядаються проблеми, що виникають при управлінні витратами на борошномельних підприємствах. Для вирішення зазначених проблем пропонується впровадження в практичну діяльність підприємств управлінського аналізу. Розглянуто чинники, які визначають галузеві та організаційні особливості борошномельних підприємств, а також їх вплив на використання прийомів аналізу собівартості продукції.

Запропонована і обґрунтована методика факторного аналізу собівартості готової продукції в контексті управління витратами в даній галузі агропромислового комплексу. У цьому зв'язку автор пропонує враховувати можливість борошномельного підприємства здійснювати переробку як власного, так і давальницької сировини. В результаті такого підходу формуються поняття «собівартість продукції» та «собівартість переробки». Це в свою чергу дозволяє більш об'єктивно прогнозувати власний рівень витрат, тим самим сприяючи мінімізації собівартості борошна та підвищенню прибутковості виробництва. Узагальнені принципи впровадження управлінського аналізу на борошномельних підприємствах. Запропоновано послідовність проведення управлінського аналізу собівартості з урахуванням галузевих особливостей.

Дослідженням доведено, що організація управлінського аналізу на борошномельних підприємствах забезпечить комплексне управління витратами, надасть можливість реалізації всіх функцій управління витратами і забезпечить зворотній зв'язок між всіма рівнями діяльності та управлінням.

Ключові слова: управлінський аналіз, управління витратами, собівартість, факторний аналіз, борошномельне підприємство.

АНАЛИЗ СЕБЕСТОИМОСТИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА МУКОМОЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Щербина О.В.

Эффективное управление затратами основывается на учетно-аналитической системе. Важная роль в обеспечении оптимального уровня себестоимости принадлежит анализу, главной целью которого является выявление возможности рационального использования производственных ресурсов, уменьшение затрат на производство, реализацию и обеспечение роста прибыли. Анализ себестоимости выступает важным инструментом управления затратами. Целью статьи является разработка концептуальной схемы управленческого анализа с целью повышения эффективности производства.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили научные труды отечественных и зарубежных ученых. Автором был использован системный подход к изучению явлений и процессов

В статье рассматриваются проблемы, возникающие при управлении затратами на мукомольных предприятиях. Для решения указанных проблем предлагается внедрение в практическую деятельность предприятий управленческого анализа. Рассмотрены факторы, которые определяют отраслевые и организационные особенности мукомольных предприятий, а также их влияние на использовании приемов анализа себестоимости продукции.

Предложена и обоснована методика факторного анализа себестоимости готовой продукции в контексте управления затратами в данной области агропромышленного комплекса. В этой связи автор предлагает учитывать возможность мукомольного предприятия осуществлять переработку как собственного, так и дачальческого сырья. В результате такого подхода формируются понятия «себестоимость продукции» и «себестоимость переработки». Это в свою очередь позволяет более объективно прогнозировать собственный уровень расходов, тем самым способствуя минимизации себестоимости муки и повышению доходности производства. Обобщенные принципы внедрения управленческого анализа на мукомольных предприятиях. Предложена последовательность проведения управленческого анализа себестоимости с учетом отраслевых особенностей.

Исследованием доказано, что организация управленческого анализа на мукомольных предприятиях обеспечит комплексное управление затратами, даст возможность реализации всех функций управления затратами и обеспечит обратную связь между всеми уровнями деятельности и управления.

Ключевые слова: управленческий анализ, управление затратами, себестоимость, факторный анализ, мукомольное предприятие.

COST ANALYSIS IN MANAGEMENT SYSTEM OF SPENDING AT MILLING FACTORIES

Scherbina O.V.

An effective cost management is based on the accounting and analytical system. An important role in providing an optimal level of cost price belongs to the analysis, the main goal of which is an identification of possibility of the rational use of production resources, decreasing of expense for production, realization and providing the growth of income. The cost analysis is the important instrument of the cost management.

Theoretical and methodological basis of research was made by scientific labors of domestic and foreign scientists. The author used the system method of approach to investigate the facts and processes.

The article deals with problems caused by management of spending at flour mills. To solve the above problems, the introduction into practical activity of management analysis enterprises is proposed. The factors that determine the branch and organization features of mills, as well as their impact on the use of methods of analysis of product cost.

Proposed and motivated the method of factor analysis of finished product cost according to the management of spending in the given branch of agro-industrial complex. In this regard, the author proposes to consider the possibility of milling factory to process both own and tolling raw materials. As a result of this approach the concepts of «product cost» and «processing cost» are formed. This in its turn allows more objectively to predict their own level of spending, thus contributing to minimize of flour cost and to increase the profit on production.

There are features of introduction the management analysis at the flour mills in the article. There is a selected specific of flour-milled industry, which influences the methodology of calculation and analysis of cost price. There are generalized principles of introduction the management analysis at the flour mills. The steps of management analysis of cost price including the features of industry is offered too.

The research proved that organization of management analysis at the flour mills will provide a complex cost management, give a possibility to realize all functions of cost management and provide the reverse connection between all levels of activity and management.

Key words: management analysis, management of spending, cost, factor analysis, milling factory.

Актуальність теми. Розвиток ринкових механізмів та поглиблення кризових явищ світового та внутрішньодержавного характеру ставлять перед переробними підприємствами агропромислового комплексу не лише нові виклики, а й нові завдання та можливості. Вільне ціноутворення на тлі нестабільної грошової одиниці та орієнтація підприємства на отримання максимально можливого прибутку потребують від менеджменту обґрунтованих та виважених управлінських рішень. Тому суттєво зростає потреба у систематичному аналізі усіх сторін діяльності підприємства з урахуванням конкретних завдань, що визначені на окремий часовий період та для окремих структурних підрозділів. Такий підхід створює передумови для відведення особливої ролі у господарській діяльності управлінському аналізу, який тісно пов'язаний з управлінським обліком.

Ступінь дослідження даної проблеми. Термін «управлінський аналіз» в сучасному розумінні у вітчизняну економічну науку запозичений із зарубіжних економічних шкіл. Видатними дослідниками є О. Амант, К. Білін, Дж. Блейк, Дж. Брейлді, Р. Вейл, Д. Кіз, Ф. Ляйтнер, Е. Максим, Б. Нідлз, Д. О'Брайен, Н. Прайор, П. Прудон, Дж. Ріс, Ж. Рішар, А. Франчеко, Дж. Ернот та ін. Більшість з них управлінський аналіз трактують насамперед як аналіз витрат у виробничих організаціях та проявляється в калькуляції собівартості, методах обліку витрат, виділенні центрів витрат, плануванні та аналізі відхилень від плану (бюджету).

В Росії проблеми управлінського аналізу знайшли відображення в працях І.М. Багатої, М.А. Вахрушиної, І.Є. Глушкова, М.П. Кондракова, Т.А. Головіної, В.Б. Івашкевича, Н. А. Никифорової, В. Н. Тафінцевої, Г.В. Шадріної. Серед українських дослідників виділяються І.С. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, С.З. Мошенський, О.В. Олійник, Т.В. Давидюк, Я.В. Сливка та ін.

Значний вклад в дослідження проблем теорії та методології управлінського аналізу внесли наступні вітчизняні науковці: Ф.Ф. Бутинець, Л.К. Сук, В.Ф. Палій, Г.О. Партин, В.В. Сопко, А.В. Череп, та інші.

Адаптація передбачає конструювання ефективної системи управлінського аналізу для тієї чи іншої сфери діяльності; однак організаційно-методичні питання його впровадження в конкретній борошномельній галузі досліджені недостатньо.

Предмет, мета та завдання дослідження. Предметом дослідження є методологічні та прикладні аспекти впровадження управлінського аналізу у борошномельному виробництві.

Мета дослідження - розробка концептуальної схеми управлінського аналізу з метою підвищення ефективності виробництва.

Для досягнення мети поставлені такі завдання:

- визначити аспекти управлінського аналізу, його особливості та перспективи;
- надати оцінку сучасному стану методики управлінського аналізу у борошномельному виробництві;
- дослідити окремі аналітичні технології управлінського аналізу, з'ясувати їх оптимізаційні функції.

Методи дослідження. Теоретичну і методологічну основу дослідження становили наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених. Під час роботи було використано системний підхід до вивчення явищ і процесів.

Постановка проблеми. На будь-якому етапі існування та розвитку підприємства існує завдання аналізу та управління витратами. Однією з найважливіших функцій регулювання та прогнозування господарських процесів на борошномельних підприємствах є управлінський аналіз. Його головна мета полягає у постійному інформаційному забезпеченні контролю за раціональністю функціонування зернопереробного підприємства щодо виконання виробничих зобов'язань, починаючи з надходження зернової сировини та закінчуючи отриманням та реалізацією готової продукції; виявленню та мобілізації поточних внутрішньовиробничих резервів для зростання доходності та скорочення витрат на виробництво продукції.

Аналіз витрат допомагає обліково-аналітичним фахівцям та менеджерам різного рівня оцінити ефективність використання усіх ресурсів підприємства, отримати та узагальнити інформацію для подальшого складання планів та приймання оптимальних управлінських рішень у сфері оптимізації витрат.

Тому важливою функцією не лише контролю, а й планування витрат, собівартості та ціни продукції виступає саме управлінський аналіз. Концептуальні основи застосування прийомів управлінського аналізу на підприємствах борошномельної галузі дозволить не лише підвищити ефективність виробництва, а й покращить взаємодію між управлінськими працівниками.

Результати дослідження. Слід відмітити, що історична роль управлінського аналізу в системі управління підприємством неправомірно припинювалася. Тривалий час класифікуючи функції управління, виділяли планування (нормування), організацію, регулювання, координацію, стимулювання і контроль. Облік та аналіз за цією класифікацією розглядалися як складові контрольної функції [1, с. 586-589]. Однак зміна умов господарювання, зменшення державної частки у промисловості країни, а також прихід на ринок іноземних інвесторів, що стали співвласниками виробничих підприємств агропромислового комплексу, змінили ставлення до обліково-аналітичної інформації. Тому окремі фахівці почали виправляти систему управління підприємствами, що зберігала традиції радянських часів.

Також слід пам'ятати, що управління - це завжди компроміс між очікуваннями суб'єкта управління (менеджера певного ланки) і станом зовнішнього середовища. Будь-яке управлінський компроміс - це результат зіставлення інформації, яка характеризує різні сторони компромісу [2]. Тому суттєво зростає потреба не тільки в якісній та своєчасній інформації, а й у професійній інтерпретації та оцінці отриманих даних з урахуванням певного періоду часу і певних цілей підприємства та його структурних підрозділів. Кінцевий результат діяльності підприємства безпосередньо залежить від видів і розмірів понесених витрат, оскільки саме в рівні собівартості продукції (робіт, послуг) відображаються економічні, соціальні, науково-технічні та інші чинники розвитку підприємства. Все це породжує тісний зв'язок між управлінським обліком і управлінським аналізом витрат і собівартості.

Сьогодні в ринкових умовах роль управлінського обліку та аналізу в прийнятті управлінських рішень об'єктивно зростає, оскільки саме вони забезпечують систему управління необхідною інформацією для прийняття оптимальних рішень щодо оптимізації витрат. Ключовим параметром сучасного бізнесу став аналіз резервів підвищення ефективності виробництва, сприяння економії наявних ресурсів, виявлення та впровадження передового світового досвіду не лише технології виробництва, а й системи планування [3]. Роль управлінського аналізу зростає, що в першу чергу зумовлено необхідністю підвищувати ефективність виробництва через зростання та дефіцит сировини, підвищенням капіталомісткості виробництва.

Необхідність проведення управлінського аналізу зумовлена декількома причинами. По-перше, він необхідний під час розроблення стратегії розвитку підприємства. По-друге, він необхідний для оцінки інвестиційної привабливості. По-третє, управлінський аналіз дозволяє виявити внутрішні резерви та визначити адаптаційні механізми можливостей підприємств до змін зовнішнього середовища. І, нарешті, четверта причина - це можливість спрогнозувати альтернативні варіанти розвитку виробництва та поведінки витрат на основі даних управлінського аналізу.

Управлінський аналіз повинен ґрунтуватися на наступних принципах: 1) управління витратами є комплексною системою, яка є підсистемою більшої системи - підприємства; 2) використання зворотного зв'язку в системі управління витратами; 3) врахування ринкової кон'юнктури та законодавчого середовища конкретної країни; 4) візуалізація результатів та їх адекватність [4, с.328].

Ефективне управління витратами на різних рівнях забезпечується використанням методологічної єдності. Це передбачає застосування єдиних вимог до інформаційного забезпечення, планування, обліку та аналізу витрат на підприємстві. Саме це забезпечується через систему управлінського обліку, яка вдало поєднує всі перелічені елементи у єдиному методологічному просторі та являє собою комплексне (системне) дослідження виробничих витрат.

Управлінський аналіз, як і управлінський облік, повинен забезпечувати управлінський апарат підприємства інформацією, що необхідна для управління і контролю. Хоча переважно ця інформація є проміжною, яка в кінцевому результаті знайде відображення у конкретних результативних показниках. Так ресурси підприємства проходять стадії постачання і виробництва, перетворюючись на підсумкові результати (витрати, продукція, виручка, прибуток), що можуть бути оцінені.

Для того, щоб охарактеризувати управлінський облік і аналіз як систему, необхідно визначити їх об'єкти: ресурси та результати (рис.1).

Фактично можна стверджувати, що управлінський облік та аналіз пов'язані з вивченням первинної інформації про ресурси та результативними показниками першого порядку: продукція та витрати на її виробництво та продаж. Проте керуючи саме

цими показниками, можна впливати на формування показників другого порядку – фінансові результати. Від правильності та результативності внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та аналізу залежить основний результат – прибуток, що виступає об'єктом фінансового аналізу.

Важливою передумовою існування, а також результатом управлінського аналізу є обліково-аналітична інформація. Саме управлінський облік та аналіз забезпечують процес інформування зацікавлених керівників про відповідність фактично отриманих результатів діяльності очікуваним чи бажаним. Важливо, що управлінський аналіз виступає як елемент зворотного зв'язку між управлінською системою підприємства та системою, що підпорядковується. Слід відмітити, що управлінська інформація може бути прогнозою (плановою), поточною (оперативною) та звітною.

Управлінська інформація, як правило, базується на внутрішній управлінській звітності. Управлінська звітність стає пріоритетною функцією контролю, якщо керівник орієнтований на досягнення високого кінцевого результату, оскільки саме за допомогою звітів можна оцінити ефективність роботи конкретного центру відповідальності. Таким чином, внутрішня управлінська звітність складається у першу чергу для менеджера, що відповідає за певний структурний підрозділ, а потім – для його більш високого керівника.

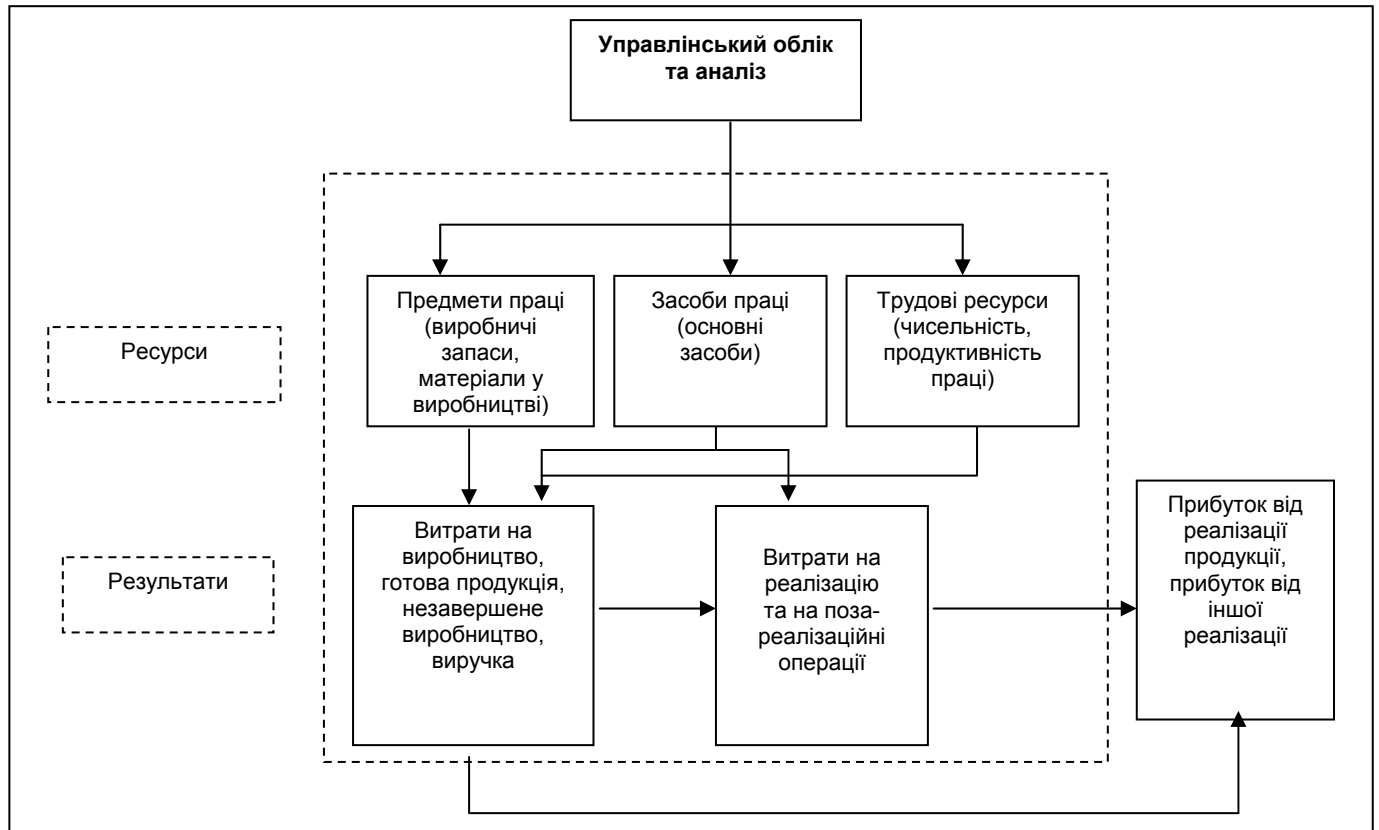


Рисунок 1. Об'єкти управлінського обліку та аналізу

М.А. Вахрушина стверджує, що в структурі інформації фінансового обліку питома вага облікової інформації становить 40-50%, аналітична інформація – 50-60%. В управлінському обліку формується 70-80% аналітичної інформації, відповідно облікова інформація складає лише 20-30% [5, с. 17].

Етапи управлінського аналізу та можливість на його основі приймати певні управлінські рішення представлені у таблиці 1.

Таблиця 1. Етапи управлінського аналізу та основні напрямки прийняття управлінських рішень за результатами аналізу

Етапи управлінського аналізу	Можливий вплив на витрати (управлінське рішення)
1. Аналіз динаміки показників собівартості продукції	Мінімізація собівартості. Виявлення резервів скорочення собівартості продукції.
2. Вивчення виконання плану та визначення факторів, що вплинули рівень витрат (у т.ч. витрат на 1 грн. товарної продукції)	Зменшення витрат на виробництво продукції за рахунок підвищення продуктивності праці, економії матеріальних ресурсів, електроенергії, палива, більш ефективного використання обладнання та скорочення невиробничих витрат.
2. Аналіз прямих матеріальних витрат	Мінімізація матеріальних витрат. Визначення резервів скорочення матеріальних витрат за рахунок впровадження нових або вдосконалення існуючих технологій виробництва
3. Аналіз прямих трудових витрат	Мінімізація трудових витрат. Визначення можливостей економії витрат з оплати праці в результаті вживання організаційно-технічних заходів.
4. Аналіз непрямих витрат	Мінімізація непрямих витрат. Визначення резервів економії непрямих витрат за рахунок обґрунтованого скорочення апарату управління, скорочення витрат від псування матеріалів та готової продукції.

Фактично, внутрішня управлінська звітність поруч з планом рахунків управлінського обліку, що застосовується на підприємстві, є системо утворюючим елементом, так би мовити, тим хребтом, на якому тримається управлінська структура.

Адаптуючи загальнонаукові аналітичні підходи до галузевих особливостей конкретних підприємств, можна визначити наступні цілі управлінського аналізу на борошномельних підприємствах:

- 1) оцінити місце конкретного зернопереробного підприємства на ринку борошна;
- 2) проаналізувати ресурсні можливості збільшення обсягів виробництва та продажу (у тому числі за рахунок збільшення давальницьких операцій та поліпшення помольних якостей зернової сировини) і шляхи прискорення процесів виробництва і збуту готової продукції;
- 3) оцінити можливі результати виробництва та продажу за різних варіантів;
- 4) прийняти рішення щодо асортименту та якості зернопродуктів, а також розглянути впровадження нових (додаткових) спеціалізованих послуг;
- 5) виробити стратегію управління витратами на виробництво за відхиленнями та центрами відповідальності;
- 6) сформувати методикку визначення собівартості продукції, враховуючи варіативність основної готової продукції (борошно різного ґатунку) та побічної продукції (висівки, зародок);
- 7) розробити систему ціноутворення основної, допоміжної продукції та відходів;
- 8) проаналізувати взаємозв'язок обсягів продажу, витрат та прибутку з метою управління беззбитковістю виробництва.

На будь-якому життєвому етапі підприємства існує задача аналізувати та управляти витратами. В питаннях обліку витрат зберігає свою актуальність проблема обґрунтованого їх визначення. Для вирішення принципових завдань про встановлення обсягів виробництва та відпускної ціни на продукцію необхідно з достатнім ступенем ймовірності визначити собівартість кожного виду продукції, що виробляється. Методика розрахунку на підприємствах, як правило, різна, відображає особливості процесів виробництва та продукції.

Основні розбіжності як в економічній теорії, так і у виробничій практиці викликає методика визначення собівартості продукції на виробництвах, де в результаті єдиних технологічних процесів здійснюється отримання декількох видів продукції. До таких підприємств відносяться й борошномельні. Усі спільно вироблені продукти неможливо ідентифікувати до певної стадії виробництва. Дана особливість значною мірою ускладнює розподіл витрат між окремими видами продукції, оскільки багато понесених витрат є загальними для всієї сукупності виготовленої продукції, як основної, так і побічної. Пошук науково обґрунтованого методу їх розподілу щодо якої-небудь бази і включення в собівартість конкретних продуктів є однією з основних задач економіки подібних виробництв.

В світовій практиці серед науковців поширена думка, що розподіляти комплексні витрати між окремими видами продукції не доцільно. Згідно даної теорії, достовірно відомо тільки одне: сукупний розмір спільних витрат і загальна рентабельність виробництва. Д. Кіз та Р. Лефвер, наприклад, роблять висновок, що у випадку, якщо точність розподілу витрат вкрай слабка і що цей розподіл в принципі не принесе ніякої користі для цілей прийняття рішення, а також не існує законодавчих вимоги для розподілу - тоді такі витрати взагалі не варто розподіляти [6].

Д. Каплан також говорить про недоцільність розподілу, якщо мова йде про прийняття управлінських рішень [7], оскільки:

- розподіл комплексних витрат не впливає на виробничий процес, змінити який, так само як і кількість супутніх (побічних) продуктів, в принципі, не можливо;
- розподіл не впливає на ціноутворення спільних продуктів, оскільки підприємства в більшості випадків самостійно встановлюють ціни;
- розподіл сукупних витрат не впливає на прибутковість виробництва як такого.

Однак якщо розглядати специфіку борошномельного виробництва, то не можна робити настільки однозначні висновки. Традиційно розподіл загальних витрат на виробництво готової продукції здійснюється пропорційно середнім цінам реалізації продукції. Даний підхід закріплений галузевими та внутрішніми нормативними документами з планування і калькулювання собівартості продукції. З даної методики випливає, що собівартість висівки є найменшою, а собівартість борошна зростає від нижчих сортів до вищих. Як джерела інформації використовуються фактичні калькуляції, а також дані автоматизованої інформаційної системи в частині помелу зерна фондів заводу та давальницької фонду.

Щоб вправно аналізувати собівартість борошномельного підприємства слід розуміти методикку калькулювання собівартості продукції. Так відповідно до облікової політики борошномельних підприємств калькулювання собівартості продукції борошномельного виробництва здійснюється у такій послідовності:

- 1) Визначають виробничу собівартість:
 - визначають собівартість продукції та послуг допоміжних цехів;
 - розраховують виробничу собівартість переробки кожного переділу;
 - розраховують прямі статті витрат за кожним переділом на об'єкт калькулювання;
 - розраховують загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно витратам на електроенергію за розрахунковий період;
 - за прямими витратами та розподіленими загальновиробничими витратами розраховують виробничу собівартість за кожним переділом на об'єкт калькулювання;
 - 2) Визначають повну собівартість (в бухгалтерському обліку повна собівартість не визначається):
 - розраховують непрямі витрати: «Адміністративні витрати», «Витрат на збут», «Інші операційні витрати» та «Фінансові витрати». Непрямі витрати розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно обраній базі розподілу;
 - розраховують повну собівартість кожного помелу. Для цього у спеціально розроблену форму внутрішньої звітності заносять всі розраховані виробничі витрати за переділами на 1 т (сумовані постатейно) і розподілені за об'єктами калькулювання «Адміністративні витрати», «Витрати на збут», «Інші операційні витрати» та «Фінансові витрати». Потім їх сумують;
 - розраховують повну собівартість основної діяльності на розрахунковий період борошномельного виробництва.
- Повна собівартість у борошномельному виробництві на 1 т об'єкту калькулювання визначається сумуванням:
- виробничої собівартості борошна;
 - виробничої собівартості на вибій борошна у мішки та фасування у пакети, розрахованої на обсяг борошна, яке буде затарюватися;
 - адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат основної діяльності, фінансових витрат, розподілених між об'єктами калькулювання пропорційно обраній базі розподілу.

При використанні давальницької сировини калькулювання собівартості продукції (послуг з переробки) складається без урахування вартості сировини. Об'єктом калькулювання є послуга з переробки сировини (зерна), калькуляційною одиницею – 1 тонна переробленої сировини (зерна). Витрати розподіляються між давальницьким борошном та власним пропорційно обсягам перероблюваного зерна.

Витрати за сортами продукції розподіляються за допомогою коефіцієнтів розподілу, які встановлюються нормативно на кожний рік і визначаються в обліковій політиці підприємства. У цьому разі об'єктом калькулювання буде продукція за видами та

сортами. Відповідно калькуляційною одиницею буде: 1 т борошна за сортами, 1 т манної крупи; 1 т висівок; 1 т вибитого у мішки або розфасованого борошна.

У якості базової ціни вибирається ціна висівок. Коефіцієнти для розподілу витрат по сортах знаходять як співвідношення ціни даного сорту продукції до ціни висівок. Спочатку визначають виробничу собівартість помелу в цілому, а потім розподілити її за сортами продукції.

При калькулюванні витрат на 1 т продукції розраховують виробничу собівартість незатареного борошна за сортами і затареного борошна за сортами окремо. Виробничу собівартість затареного борошна визначається способом нагромадження тобто сумуванням виробничої собівартості борошна за сортами і витрат на вибій борошна та його пакування, розподілених за сортами. Розподіл виробничої собівартості на вибій борошна та його пакування здійснюються пропорційно обсягам затареного борошна відповідного сорту.

Формування повної собівартості борошномельної продукції здійснюється аналітично поза системою бухгалтерського обліку. Для цього адміністративні витрати, витрати на збут (без урахування прямих витрат на збут продукції), інші операційні витрати, фінансові витрати розподіляють між всіма видами продукції пропорційно обраній базі. Прямі витрати на збут включають до тих видів продукції з якими вони безпосередньо пов'язані.

При односортних помелах пшениці, жита та інших видів зерна, які здійснюються без відбирання висівок (наприклад, дерті), виробничу собівартість 1т продукції визначається шляхом поділу загальної суми витрат на кількість виробленої продукції.

Враховуючи послідовність та особливості калькуляційних розрахунків, на нашу думку, аналіз собівартості доцільно розпочинати проведенням загальної оцінки рівня собівартості продукції як в цілому по підприємству, так і окремо за кожною асортиментною групою. Об'єктом дослідження стає також структура собівартості продукції за статтями витрат. У випадках зміни цін на сировину і матеріали, які не були враховані при складанні калькуляції, собівартість перераховують, виходячи з фактичних показників, але за плановими цінами.

Характерною особливістю підприємств зернопереробної галузі є той факт, що найбільшу питому вагу в структурі витрат має стаття «Сировина і матеріали». Через це значна кількість підприємств вважає за доцільне в процесі калькулювання окремо розраховувати загальну собівартість виробництва продукції та собівартість переробки (без витрат сировини і матеріалів). Якщо припустити, що затрати сировини є до певної міри стабільною величиною і належать замовникам, то показник «фактична собівартість переробки» дає змогу визначити, скільки коштує підприємству виробництво 1 тони продукції або «чисті затрати» на виробництво. Хоча визначення собівартості переробки і є досить умовним, однак цей показник має велике аналітичне значення.

Крім оцінки абсолютного та відносного відхилення рівня фактичної собівартості від базових показників (планових чи даних за попередні періоди), доцільно дослідити вплив окремих факторів на розмір собівартості продукції. Існує декілька науково обґрунтованих методик факторного аналізу собівартості. На наш погляд, найбільш повно враховує технологічні особливості борошномельного виробництва аналіз впливу таких факторів, як обсяг виробництва продукції та собівартість одиниці продукції.

Для визначення впливу на зміну собівартості *зміни обсягу виробництва* використовують логічне рівняння, в якому робиться припущення, що незмінним абсолютним значенням виступає базова собівартість одиниці продукції:

$$\Delta CB(B) = (B_{\text{факт}} - B_{\text{баз}}) \times CB'_{\text{баз}}, \quad (1)$$

де $\Delta CB(B)$ – зміна загальної собівартості продукції за рахунок зміни обсягу виробництва, грн.;

$B_{\text{баз}}$, $B_{\text{факт}}$ – базовий і фактичний обсяг виробництва, нат.од.;

$CB'_{\text{баз}}$ – базова собівартість одиниці продукції, грн.

В свою чергу на обсяг виробництва зернопереробних підприємств впливають наступні фактори:

а) кількість переробленої сировини (зерна):

$$\Delta CB(C) = [(C_{\text{факт}} - C_{\text{баз}}) \times K_{\text{баз}}] \times CB'_{\text{баз}}, \quad (2)$$

де $\Delta CB(C)$ – зміна загальної собівартості продукції за рахунок зміни кількості переробленої сировини, грн.;

$C_{\text{баз}}$, $C_{\text{факт}}$ – базовий і фактичний обсяг переробленої сировини (зерна), нат.од.;

$K_{\text{баз}}$ – базовий коефіцієнт виходу продукції.

$$K_{\text{баз}} = \frac{B_{\text{баз}}}{C_{\text{баз}}}, \quad (3)$$

б) фактичний вихід продукції з наявної кількості сировини:

$$\Delta CB(K) = [(K_{\text{факт}} - K_{\text{баз}}) \times C_{\text{факт}}] \times CB'_{\text{баз}}, \quad (4)$$

де $\Delta CB(K)$ – зміна загальної собівартості продукції за рахунок зміни виходу продукції з переробленої сировини, грн.;

$K_{\text{факт}}$ – фактичний коефіцієнт виходу продукції.

$$K_{\text{факт}} = \frac{B_{\text{факт}}}{C_{\text{факт}}}, \quad (5)$$

Для оцінки впливу *зміни собівартості одиниці продукції* на загальну собівартість приймають за абсолютну незмінну величину фактичний розмір виробництва в натуральних одиницях. У вигляді формули таку залежність можна представити наступним чином:

$$\Delta CB(CB') = (CB'_{\text{факт}} - CB'_{\text{баз}}) \times B_{\text{факт}}, \quad (6)$$

де $\Delta CB(CB')$ – зміна загальної собівартості продукції за рахунок зміни собівартості одиниці продукції, грн.;

$CB'_{\text{факт}}$ – фактична собівартість одиниці продукції, грн.

Оскільки борошномельні підприємства, як ми відмічали раніше, відокремлюють витрати сировини від реальних витрат на переробку, факторний аналіз впливу собівартості одиниці продукції доцільно здійснювати за двома напрямками:

а) витрати сировини на одиницю продукції:

$$\Delta CB(C') = \left(\frac{C_{\text{факт}}}{B_{\text{факт}}} - \frac{C_{\text{баз}}}{B_{\text{баз}}} \right) \times B_{\text{факт}},$$

де $\Delta CB(C')$ – зміна загальної собівартості продукції за рахунок зміни витрат сировини на одиницю продукції, грн.

б) інші статті витрат (витрати переробки) на одиницю продукції:

$$\Delta CB(IB') = \left(\frac{IB_{\text{факт}}}{B_{\text{факт}}} - \frac{IB_{\text{баз}}}{B_{\text{баз}}} \right) \times B_{\text{факт}},$$

де $\Delta CB(IB)$ – зміна загальної собівартості продукції за рахунок зміни витрат сировини на одиницю продукції, грн.;

$IB_{баз.}$, $IB_{факт}$ – сума витрат за іншими калькуляційними статтями, грн.

З метою приймання ефективних управлінських рішень важливо складовою управлінського аналізу також є структурний аналіз витрат за елементами. Він здійснюється, як правило, систематично протягом року з метою виявлення внутрішніх резервів скорочення витрат.

Висновки. Отже, перед борошномельними підприємствами постали досить складні завдання щодо управління власною діяльністю. Тому для їх успішного вирішення життєво необхідно мати раціонально організовану систему управлінського аналізу. Адже важлива роль у забезпеченні оптимального рівня собівартості належить саме управлінському аналізу, головною метою якого є виявлення можливості раціонального використання виробничих ресурсів, зменшення витрат на виробництво продукції (як з власної зернової сировини, так і з давальницької), реалізацію і забезпечення зростання прибутку. Аналіз собівартості виступає важливим інструментом управління витратами. За допомогою якісної аналітичної інформації борошномельні підприємства можуть попередити негативні зміни в структурі та абсолютному значенні витрат, спрогнозувати варіанти поведінки витрат зі зміною зовнішнього середовища, а також визначити резерви скорочення собівартості.

Список використаних джерел

1. Управление организацией: Учебник / [под ред. Поршнева А.Г., Румянцевой З.П., Саломатина Н.А.]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 669 с.
2. Пастухова В.В. Стратегічне управління підприємством: філософія, політика, ефективність: монографія. / В.В. Пастухова. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – 302 с.
3. Череп А.В. Управление затратами субъектов хозяйствования [Текст]. Ч. 1: Монография / А.В. Череп. – Х.: ИНЖЕК, 2007. – 368 с.
4. Серова И.А. Концептуальная схема управления затратами промышленного предприятия / И.А. Серова, А.И. Свибло // Проблемы экономики. – 2013. – № 1. – С. 237-242.
5. Вахрушина М.А. Управленческий анализ [Текст] / М.А. Вахрушина. – М.: ОМЕГА-Л, 2005. – 432 с.
6. Keyes D.E., Lefevre R.J. Departmental activity-based management. Management Accounting (January), 1995, p.27-30 (p. 28)
7. Caplan D. Management accounting: Concepts and techniques. University at Albany (State University of New York), copyright, 2006. URL: <http://classes.bus.oregonstate.edu>.
8. Кундиус В.А. Управленческий анализ деятельности предприятий агропромышленного комплекса: учебное пособие / В.А. Кундиус. – М.: КНОРУС, 2012. – 392 с.

Referens

1. Porshnev A.G., Rumantseva Z.P., Salomatina N.A. Upravlenie organizatsiy [Management of organizations] / Moscow : INFRA-M, 2000. 669 p.
2. Pastukhova, V.V. Stratehichne upravlinnia pidpriemstvom: filosofii, polityka, efektyvnist [Strategic management: philosophy, policy effectiveness.]. Kyiv: kyiv. nats. torh.-ekon. un-t, 2002. 302 p.
3. Cherep A.V. Upravlinnia vytratamy sub'ektiv hospodariuvannia [Cost management entities.]. Kharkiv: INZhEk, 2006. 368 p.
4. Serova I.A., Svydlo A.I. Kontseptualnaya shema upravleniya zatratami promyshlennogo predpriyatiya [Conceptual schema of cost managing of industrial plants]. Problems of economics, no.1 (2013): 237-242 (p. 328)
5. Vahrushina M.A. Upravlencheskij analiz [Management analysis]. M.: Omega-L, 2006. 576 p.
6. Keyes D.E., Lefevre R.J. Departmental activity-based management. Management Accounting (January), 1995, p.27-30 (p. 28)
7. Caplan D. Management accounting: Concepts and techniques. University at Albany (State University of New York), copyright, 2006. : <http://classes.bus.oregonstate.edu>.
8. Kundius V.A. Upravlencheskij analiz deyatelnosti predpriyatiy agropromyshlennogo kompleksa [Management analysis of agricultural enterprises]. Moscow: KNORUS, 2012. 392 p.

ДАНИ ПРО АВТОРА

Щербина Ольга Володимирівна старший викладач кафедри економіки і управління
Конотопський інститут Сумського державного університету
пр. Миру, 24, м.Конотоп, Сумська область, 41615, Україна
e-mail: zincholga@rambler.ru

ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ

Щербина Ольга Владимировна старший преподаватель кафедры экономики и управления
Конотопский институт Сумского государственного университета
пр. Мира, 24, г.Конотоп, Сумская область, 41615, Украина
e-mail: zincholga@rambler.ru

DATA ABOUT THE AUTHOR

Scherbina Olga Vladimirovna senior lecturer
Konotop Institute of Sumy State University, Ukraine
24, Myr str., Konotop, 04073, Ukraine
e-mail: zincholga@rambler.ru

УДК 657.37

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ – ВАЖЛИВЕ ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Яременко Л.М.

Предметом дослідження виступає фінансова звітність, яка розглядається як елемент методу бухгалтерського обліку та важливе джерело інформації для ухвалення управлінських рішень.

Метою дослідження є обґрунтування ключових елементів та чинників, що характеризують фінансову звітність як важливе джерело для прийняття управлінських рішень та характеристики її нормативно-правового регулювання.