

УДК 657.471:635.655

Медвідь Л. Г.,

lmedvid@meta.ua, ORCID ID: 0000-0003-2292-9067,

Researcher ID: G-9223-2019,

к.е.н., проф., професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

Сернівка С. М.,

sernivka7@gmail.com,

магістр, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ ІЗ ПЕРЕРОБКИ СОЇ

Анотація. Проведено дослідження сутності поняття “управління витратами”. Узагальнено принципи системи управління витратами виробничих підприємств із урахуванням принципів функціонування її складових – як управлінського обліку, так і внутрішнього контролю. На підставі принципів і функцій системи управління витратами підприємств сформовано перелік основних вимог щодо її організації та функціонування, а саме: визначеність часових рамок бюджетного періоду та звітності; виокремлення центрів відповідальності та їх керівників; корисність інформації для прийняття управлінських рішень; врахування структури бізнесу; взаємозв’язок бюджетування з внутрішньою управлінською звітністю; використання єдиної нормативної бази; участь у бюджетуванні всіх підрозділів підприємства та контроль за їх виконанням; наявність системи мотивації. Сформовано основні завдання системи управління витратами підприємств із переробки сої, методи управління, об’єкти та суб’єкти управління, які слугують основою сучасних концепцій управління витратами. Розроблено фрагмент робочого плану рахунків управлінського обліку для систематизації інформації за центрами відповідальності (центрами витрат), що дозволить менеджменту підприємства отримувати оперативну інформацію для прийняття обґрунтованих рішень. Запропоновано систему бюджетів витрат та внутрішньої управлінської звітності щодо витрат: бюджети та звіти виробничих центрів відповідальності (центрів витрат) основного та допоміжного виробництва й бюджети та звіти адміністративно-збутових центрів відповідальності (центрів витрат) для інформаційного забезпечення методико-організаційних засад управлінського обліку й внутрішнього контролю витрат підприємств із переробки сої. Визначено перелік суб’єктів управлінського обліку та внутрішнього контролю витрат за центрами відповідальності (центрами витрат) та їх повноваження. Рекомендовано запровадити концепцію “кілінг-костинг” щодо вдосконалення системи управління витратами, яка передбачає спрямоване максимальне зменшення витрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства й перспектив його розвитку.

Ключові слова: витрати, система управління витратами, управлінський облік, внутрішній контроль, бюджетування, внутрішня управлінська звітність, концепції управління витратами.

Medvid L. G.,

lmedvid@meta.ua, ORCID ID: 0000-0003-2292-9067,

Researcher ID: G-9223-2019,

Ph.D, Professor, Professor of the Department of Accounting, Control, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

Sernivka S. M.,

sernivka7@gmail.com,

Master’s degree student, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

COST MANAGEMENT OF SOY PROCESSING ENTERPRISES

Abstract. A study of the essence of the concept of "cost management" was conducted. The principles of the cost management system of production enterprises are summarized, taking into account the principles of functioning of its components - both managerial accounting and internal control. Based on the principles and functions of the cost management system of enterprises, a list of basic requirements for its organization and functioning was formed, namely: determination of time frames of the budget period and reporting; separation of responsibility centers and their heads;

usefulness of information for making management decisions; consideration of the business structure; relationship between budgeting and internal management reporting; use of a single regulatory framework; participation in the budgeting of all units of the enterprise and control over their implementation; the presence of a motivation system. The main tasks of the cost management system of soybean processing enterprises, management methods, management objects and subjects, which serve as the basis of modern concepts of cost management, have been formed. A fragment of the working plan of managerial accounting accounts has been developed for the systematization of information by responsibility centers (cost centers), which will allow the management of the enterprise to receive operational information for making informed decisions. A fragment of the working plan of managerial accounting accounts has been developed for the systematization of information by responsibility centers (cost centers), which will allow the management of the enterprise to receive operational information for making informed decisions. A system of cost budgets and internal management reporting on costs is proposed: budgets and reports of production responsibility centers (cost centers) of main and auxiliary production and budgets and reports of administrative and sales responsibility centers (cost centers) for information support of methodological and organizational principles of management accounting and internal control expenses of soybean processing enterprises. The list of subjects of managerial accounting and internal cost control by responsibility centers (cost centers) and their powers is determined. It is recommended to introduce the concept of "killing-costing" regarding the improvement of the cost management system, which provides for the directed maximum reduction of costs in the shortest possible time without damage to the enterprise's activity and its development prospects.

Key words: costs, cost management system, managerial accounting, internal control, budgeting, internal management reporting, concepts of cost management.

JEL Classification: M41

DOI: <https://doi.org/10.32782/2522-1205-2024-75-16>

Постановка проблеми дослідження. Нестабільність економіки в умовах широкомасштабної війни, перспективи вступу України в Європейський Союз та проблеми з ринками збуту спонукають підприємства з переробки сої вдосконалювати механізм управління ними, бо ефективність діяльності цих підприємств значно залежить від структури витрат та їх величини. Водночас забезпечення конкуренто-спроможності таких підприємств вимагає вдосконалення системи управління витратами, яка ґрунтується на організаційно-методичному забезпеченні управлінського обліку та внутрішнього контролю витрат, які формують інформаційну базу для прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми теорії, методики та організації системи управління витратами підприємств різних галузей економіки досліджували українські вчені: В. І. Бачинський, М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Р. М. Воронко, С. Ф. Голова, С. І. Головацька, В. А. Дерій, О. В. Карпенко, М. В. Корягін, Р. О. Костирко, Я. Д. Крупка, П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, Л. В. Нападовська, М. С. Пушкар, К. І. Редченко, Л. П. Рибаківа, В. С. Рудницький, І. Б. Садовська, В. О. Шевчук та ін.

Попри значні здобутки вітчизняних учених, практика діяльності підприємств із переробки сої вимагає додаткового дослідження організаційно-методичних засад системи управління витратами цих підприємств та її складових: управлінського обліку та внутрішнього контролю витрат їх основної операційної діяльності з урахуванням інформаційних потреб менеджменту та технологічних особливостей виробництва.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження та розробка пропозицій щодо запровадження

системи управління витратами підприємств із переробки сої з урахуванням сучасних концепцій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Запровадження у практику діяльності виробничих підприємств управлінського обліку і внутрішнього контролю витрат потребує вивчення основних засад системи управління витратами, її мети, функцій, принципів, вимог, завдань, існуючих методів і концепцій та можливості їх застосування.

На думку С. Ф. Голова, управління витратами – це “специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати” [5, с. 16]. На протипагу такому трактуванню А. І. Ясінська вважає, що управління витратами “полягає у цілеспрямованому впливові на витрати для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв’язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства” [29].

Одночасно група вчених, таких як І. Є. Давидович, Т. М. Мудра, Г. О. Партин, А. М. Турило, та інші вказують, що управління витратами – це динамічний, складний і багатогранний економічний процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства, який включає управлінські дії. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, вільно проводити свою цінову політику та за інших рівних умов досягти більш високих розмірів прибутку [7, 17, 21, 25].

Своєю чергою, А. А. Пилипенко визначає управління витратами як “систему принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, засновану на використанні об’єктивних еко-

номічних законів відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку” [22, с. 136].

Проте варто погодитися з О. В. Крушельницькою, котра трактує управління витратами, з одного боку, як “складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства”, а з іншого, – як “систему принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об’єктивних економічних законів” [13, с. 126].

Як висновок можна зазначити, що під управлінням витратами варто розуміти безперервний процес планування, обліку, аналізу, контролю витрат з метою прийняття рішень щодо подальшої економічної стратегії підприємства на всіх рівнях менеджменту. З огляду на це можна сформулювати мету запровадження системи управління витратами, яка, на нашу думку, полягає у здійсненні періодичного планування витрат діяльності підприємства, створенні основи для оцінювання і контролю виконання запланованих показників, забезпеченні координації та комунікації структурних підрозділів (центрів відповідальності), мотивації працівників шляхом орієнтації їх на досягнення поточних та стратегічних цілей підприємства й утримання конкурентних позицій на ринку.

Тому важливим інструментом системи управління витратами з урахуванням поточних та стратегічних цілей керівництва на виробничих підприємствах є запровадження управлінського обліку та внутрішнього контролю витрат.

Варто погодитися з твердженням М. С. Пушкар, який зазначає: “В основу концепції управлінського обліку повинні бути покладені наукові положення, а не тільки практичні рекомендації [23], тобто визначені принципи, функції, завдання, організаційні та методичні процедури, об’єкти та суб’єкти обліку і контролю”.

присвячені праці А. Апчерча, К. Друрі, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш. Датара, Е. А. Аткинсона, Р. Д. Банкера, Р. С. Каплана, С. М. Янга, С. Ф. Голова, Л. В. Нападовської та інших. Загалом в економічній літературі визначають такі принципи управлінського обліку: цілісності, конфіденційності, самостійності, обґрунтованості та достовірності, безперервності, систематизації та уніфікації, ідентифікації, результативності, відповідальності, комплексності, взаємодії структурних підрозділів, економічності.

Важливе значення у процесі внутрішнього контролю, як зазначає Є. В. Мних [16], мають принципи, обов’язкове дотримання яких впливає на досягнення мети та вирішення завдань, сформульованих суб’єктом управління. Українські вчені С. В. Бардаш [1], Т. А. Бутинець [4], Р. О. Костирко [11] пропонують власні системи принципів організації та проведення внутрішнього контролю, зокрема це: системності, конфіденційності, незалежності, гнучкості та ризикованості, спрямованості, балансу інтересів, відповідальності й об’єктивності, синергізму, структурності та делегування повноважень, економічності. Порівняльний перелік принципів управлінського обліку та внутрішнього контролю дозволяє стверджувати, що більшість із них співпадають.

Відповідно, нами визначені принципи системи управління витратами виробничих підприємств із урахуванням принципів функціонування складових – як управлінського обліку, так і внутрішнього контролю (рис. 1).

На сьогодні залишається відкритим питання щодо встановлення однозначного переліку функцій системи управління витратами підприємства. Розглядаючи внутрішній контроль як елемент системи управління витратами підприємства, вчені виокремлюють інформаційну, проникаючу і превентивну його функції. Розглядаючи його як складову процесу управління витратами, варто виділити захисну і коригувальну функції внутрішнього контролю.

Дослідженню принципів управлінського обліку

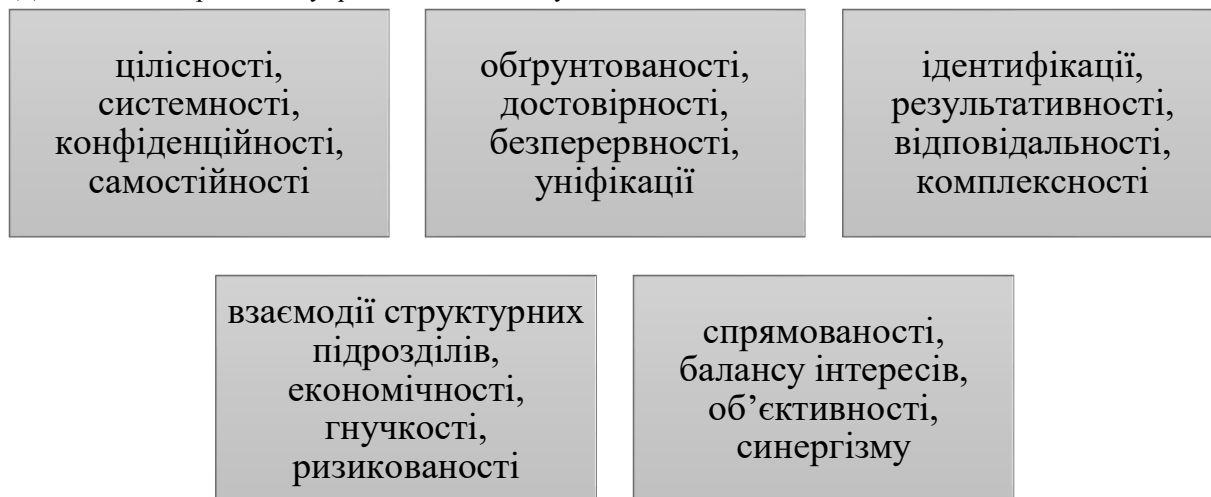


Рис. 1. Принципи системи управління витратами виробничого підприємства

Адже превентивний контроль передбачає систематичне та безперервне спостереження за діяльністю підприємства з метою регулярного відстежування проблемних місць.

Так, Ф. Ф. Бутинець вказує, що необхідним є виконання системою управління витратами загалом і внутрішнього контролю зокрема таких функцій: 1) виявлення та використання внутрішніх резервів і посилення режиму економії; 2) виявлення резервів підвищення продуктивності праці; 3) запровадження заходів щодо зниження собівартості продукції; 4) покращення використання матеріальних, фінансових, трудових ресурсів; 5) усунення непередбачених витрат; 6) попередження крадіжок та інших правопорушень [4]. Не можна не погодитися з Л. В. Нападовською, яка запропонувала до функцій внутрішнього контролю відносити: 1) експертну оцінку стратегічних напрямів розвитку підприємства; 2) контроль процесів, що відбуваються в самій організації; 3) оцінку прийнятих управлінських рішень; 4) оцінку досягнутих результатів; 5) оцінку якості здійснення планування, обліку, організації, аналізу; 6) контроль за виконанням функціональних обов'язків конкретними виконавцями; 7) надання кваліфікованої допомоги управлінському персоналу [18, с. 29], які можна вважати і функціями системи управління витратами підприємства загалом.

Виходячи з переліку та змісту принципів і функцій системи управління витратами підприємств, необхідно сформулювати перелік основних вимог щодо її організації та функціонування:

- визначеність часових рамок бюджетного періоду;
- правильне виділення центрів відповідальності та їх керівників, що забезпечують виконання показників бюджетів;
- розгляд декількох можливих варіантів розвитку ринкових виробничих ситуацій;
- корисність інформації для прийняття управлінських рішень;
- врахування структури бізнесу та факторів зовнішнього та внутрішнього середовища;
- взаємозв'язок бюджетування з внутрішньою управлінською звітністю;
- використання єдиної нормативної бази у бюджетуванні та стратегічному плануванні;
- участь у бюджетуванні всіх підрозділів підприємства та оперативний контроль за виконанням бюджетів;
- наявність системи мотивації, скерованої на виконання працівниками показників бюджетів.

Проведені дослідження наукових джерел дозволили нам відповідно до принципів і функцій системи управління витратами підприємства сформулювати такі її основні завдання:

- забезпечити відповідність діяльності центрів відповідальності загальній стратегії та бізнес-планом підприємства;
- забезпечити раціональне та економічне використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів;

- ідентифікувати стан об'єкта дослідження, фактичні витрати центрів відповідальності;

- оцінити своєчасність та результативність виконання бюджетних показників за центрами відповідальності;

- своєчасно виявити та усунути відхилення та ризики, які виникли у ході операційної діяльності та впливають на результати роботи центрів відповідальності;

- виявляти внутрішні резерви для підвищення ефективності системи управління витратами;

- сформулювати необхідний рівень інформаційно-облікового забезпечення бізнес-процесів господарської діяльності підприємства та центрів відповідальності;

- забезпечити достовірність і своєчасність надання облікової інформації та оптимізувати інформаційні потоки з метою прийняття управлінських рішень.

До основних елементів системи управління витратами підприємств відносять: методи управління, об'єкти та суб'єкти управління, [14], які слугують основою сучасних концепцій управління витратами.

Як відомо, концепції управління витратами охоплюють системний, ситуативний, функціональний, предметний і процесний підходи. Досліджуючи сутність кожного підходу, варто брати до уваги як внутрішні умови діяльності підприємства, так і зовнішні.

Огляд сучасної наукової літератури дає змогу зробити висновок, що для підвищення якості управління витратами операційної діяльності виробничих підприємств найбільш доцільним є використання системного підходу. Цей підхід ґрунтується на застосуванні принципів, функцій, вимог та методів для всебічного обґрунтування системи управління витратами підприємства як сукупності взаємопов'язаних елементів.

При формуванні системи управління витратами перш за все необхідно визначити принципи її побудови, що покладені в основу концепцій управління витратами. Як свідчать дослідження, спільнота вчених-економістів виокремлюють класичні та сучасні концепції управління витратами.

Класичні концепції управління витратами здебільшого ґрунтуються на обліковому підході, де поняття стратегічного управління витратами отожднюється з управлінським обліком або стратегічним управлінським обліком (концепції управління витратами за відхиленнями; “стандарт-костинг”; “директ-костинг”; “абзорпши-костинг” “канбан”; “кайзен-костинг”; “таргет-костинг”; “кіллінг-костинг”, системи збалансованих показників (стратегічних карт); процесно-орієнтованого управління; контролінг, бенчмаркетинг).

Найпоширенішою є концепція управління витратами за відхиленнями, яка передбачає, що звичайна діяльність підприємства здійснюється в певних визначених межах, а менеджери контролюють відхилення від основних параметрів. Ця концепція передбачає систематичне здійснення контролю за формуванням виробничої собівартості продукції та

розподілу відповідальності між керівниками різних рівнів. Важливим є визначення причини відхилень і вживання ефективних засобів щодо їх усунення. Базовими принципами системи є принцип систематичного здійснення контролю та принцип розподілу відповідальності, тобто можливість керівництву делегувати частину своїх повноважень підлеглим та підвищити ефективність контролю за діяльністю керівників різних рівнів. Особливо актуальним є запобігання виникненню відхилень, так зване “управління за збудженнями” – фактори виявлення майбутніх негативних відхилень. Управління за збудженнями є ефективнішим і передбачає виявлення та усунення причин і факторів, які призводять до витрат [18, 20, 26].

Концепція управління витратами за відхиленням покладена в основу системи “стандарт-костинг” (англ. – Standard Costing System), або нормативного методу калькулювання собівартості продукції, коли контроль за виробництвом та формуванням собівартості продукції здійснюється за відхиленнями від визначених норм та нормативів. Тобто витрати обліковують за існуючими нормами, змінами норм та відхиленнями фактичних витрат від нормативних значень [2, 26].

Концепція “стандарт-кост” передбачає розроблення системи стандартів (норм та нормативів) витрат. Попередньо визначені норми розглядаються як тверді ставки, щоб привести фактичні витрати у відповідність до стандартів завдяки вмілому керівництву підприємством. У разі виникнення відхилень стандартні норми не змінюють, вони залишаються відносно постійними на весь визначений період, за винятком суттєвих змін, які виникають внаслідок нових економічних умов, значного підвищення або зниження вартості матеріалів, оплати праці або зміни умов і методів виробництва. Відхилення між фактичними і стандартними витратами, які виникають у кожному звітному періоді, протягом року накопичуються і повністю списуються на фінансовий результат.

Перевагами даного методу є: формування необхідної інформаційної бази для аналізу й контролю витрат; наочність у відображенні відхилень від плану в процесі формування витрат; мінімізація облікової роботи, пов’язаної з калькулюванням собівартості; своєчасне забезпечення менеджерів інформацією про очікувані витрати на виробництво.

Недоліками методу є важкість складання стандартів згідно з технологічною картою та неможливість використання при випуску різнорідної продукції. Можливе використання елементів методу в частині виявлення відхилення фактичних витрат від стандартних [6, 26].

В основі концепції “директ-кост” лежить розподіл витрат відносно обсягу виробництва на постійні та змінні. При цьому обчислення собівартості ґрунтується тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат та визначенні маржинального доходу, встановленні точки беззбитковості. Водночас постійні витрати вважаються витратами поточного періоду і не відносяться на собівартість

продукції, а прямо відносяться на результат діяльності. Виробнича собівартість випущеної та реалізованої продукції формується зі змінних виробничих витрат, що перебувають у прямій залежності від технологічного процесу та організації виробництва. За змінними витратами оцінюються також залишки готової продукції на складах на початок та кінець звітного періоду, а також незавершене виробництво. Постійні витрати, які не пов’язані безпосередньо з виробничим процесом, не включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг). Ці витрати збираються на окремому рахунку та після закінчення звітного періоду повністю у повній сумі включаються до собівартості реалізованої продукції у звітному періоді.

Перевагами даної концепції є те, що вона є ефективною для підприємств із масовим характером виробництва, а інформація може бути отримана з регулярної фінансової звітності без додаткових облікових процедур та зменшується трудомісткість розподілу накладних витрат. Проте певні види витрат не можуть бути однозначно віднесені до категорії змінних чи постійних, а тому можливе перекручування фінансового результату через зменшення або збільшення вартості раніше виробленої продукції [9, 12, 26].

Система “абсорпшн-костинг” (англ. – Absorption Costing) передбачає включення у собівартість всіх виробничих витрат на виготовлення (прямих виробничих та загальновиробничих витрат). У цій концепції використовуються методи розподілу накладних витрат, що дає змогу найбільш точно встановити їх величину, яка входить до собівартості одиниці продукції. Розподіляють накладні витрати за об’єктами обліку. Це дозволяє точніше визначати фінансовий результат діяльності підприємства та відображати покриття кожного виду витрат доходом від реалізації продукції. Проте встановлення фактичної собівартості одиниці продукції можливе тільки наприкінці періоду, що ускладнює облікові і розрахункові процедури, не враховує характер поведінки витрат залежно від обсягу продукції, що випускається [9, 12, 19, 26].

Система “таргет-костинг” (англ. – Target Costing), в основу якої покладено американську концепцію загального управління якістю, є цілісною концепцією управління, яка підтримує стратегію зниження витрат і реалізує функцію планування виробництва нової продукції, превентивного контролю витрат і калькулювання цільової собівартості у співвідношенні з ринковими умовами господарювання. Основний зміст концепції полягає в тому, що на підставі відомої (чи заданої) ціни реалізації виробу на ринку і бажаної величини прибутку визначається цільова собівартість, на досягнення якої надалі спрямовуються зусилля всіх служб підприємства, передусім технічних. Застосування цієї концепції дає змогу не просто мінімізувати затрати, а й довести їх до необхідного рівня. Перевагою використання такої концепції виступає інтерактивний підхід до запровадження нових технологій на кожному етапі виробничого процесу для того, щоб продукція, яка виробляється,

мала інноваційний характер без збільшення визначеної суми витрат. Перевагою описаної концепції є контроль витрат ще на стадії розроблення продукції. Проте не завжди технічні можливості підприємства дають змогу зменшити собівартість до заданого рівня [2, 9, 24, 26].

На відміну від концепції “таргет-костинг”, “кайзен-костинг” (англ. – Kaizen Costing) передбачає поступове вдосконалення якості продукції та бізнес-процесів та є інструментом зниження витрат, який використовують менеджери для досягнення цільової собівартості й забезпечення прибутковості виробництва. Філософія концепції “кайзен-костинг” полягає не в досягненні певного рівня граничних витрат, а в постійному і всеосяжному вдосконаленні якості продукції та процесів, удосконаленні технологій, мотивації працівників тощо. При цьому принципи такої концепції використовують при розробці бюджетів витрат, що забезпечує постійне зменшення витрат й утримання їх на заданому рівні [2, 9, 24].

Сучасні концепції управління витратами, як правило, формують базові стратегічні засади для створення системи управління як виробничим процесом, так і діяльністю всього підприємства (ABC-костингу, процесно-орієнтованого управління, контролінгу, “кілінг-костингу”, управління функціями витрат, LCC-аналізу, CVP-аналізу, системи збалансованих показників, витратоутворювальних факторів, стратегічного позиціонування, ланцюжка цінностей, доданої вартості, альтернативних витрат (витрат втрачених можливостей) [2, 3, 5, 8, 12, 23, 28, 31, 33].

Зазвичай вони відрізняються переліком методичного інструментарію, який є складовою стратегічного управління, та набором аналітичних процедур у їх структурі (рис. 2).

Розглянувши основні концепції управління витратами виробничих підприємств, можна зробити висновок, що кожна з досліджуваних концепцій може стати основою побудови системи, бо спрямована на здійснення планування та контролю витрат і пошук шляхів їх оптимізації. Водночас при запровадженні їх на конкретному підприємстві необхідно враховувати організаційно-технологічні особливості виробництва, систему управління підприємством та витрати на запровадження новітніх концепцій управління витратами.

У результаті вивчення практики діяльності підприємств із переробки сої виявлено, що типовий процес переробки сої є безперервним та вміщує такі кроки:

Крок 1. Луцання сої. Сою очищають від домішок, просушують до 8% і подають у луцильну машину.

Крок 2. Переробка сої в екструдері. За допомогою шнекового гвинта сировина просувається вздовж робочого органу екструдера. Отриманий продукт - це екстудована повножирова соя. За

допомогою транспортера повножирова соя подається в олійний прес.

Крок 3. Механічний віджим олії в пресі. Продукт рухається уздовж зєрної камери преса. Під дією тиску олія вичавлюється і збирається в резервуар. Одночасно отримується соєва макуха як побічна продукція та соєвий фуз як відходи виробництва.

Крок 4. Охолодження соєвої макухи. Макуха транспортується в охолоджувач. Отримана макуха готова для зберігання протягом трьох місяців.

При цій технології не використовуються ніякі екстракції хімічними розчинниками, а тільки механічне віджимання олії, що забезпечує отримання високопротеїнової повножирової соєвої олії та соєвої макухи.

Типова технологічна лінія переробки сої відображена на рис. 3.

Для ефективного функціонування підприємств із переробки сої та формування інформації в системі управління витратами за центрами відповідальності та центрами витрат нами визначено їх перелік (табл. 1).

Це дозволить пов'язати діяльність конкретних осіб із відповідальністю за результати роботи певного структурного підрозділу, створити умови для формування бюджетів і управлінської звітності для потреб керівництва, а також забезпечити обґрунтованість управлінських рішень.

Основою методики управлінського обліку витрат підприємств із переробки сої є робочий план рахунків та передбачається облік витрат за центрами відповідальності (центрами витрат) на балансових рахунках.

Кожне підприємство, виходячи зі специфіки галузі, розробляє власний робочий план рахунків та визначає зміст аналітичного обліку, що відповідає інформаційним потребам менеджменту підприємства. За результатами дослідження практики діяльності підприємств із переробки сої нами розроблено фрагмент робочого плану рахунків управлінського обліку для систематизації інформації за центрами відповідальності (центрами витрат) (табл. 2).

Враховуючи галузеву специфіку підприємств із переробки сої, доцільним є застосування таких методів бюджетування витрат: за центрами відповідальності; бюджетування “від досягнутого”; нормативного бюджетування; неперервного бюджетування та послідовного бюджетування.

За результатами вивчення наукової літератури та з урахуванням специфіки діяльності підприємств із переробки сої нами розроблено систему бюджетів витрат за центрами відповідальності (центрами витрат) (рис. 4): бюджети виробничих центрів відповідальності (центрів витрат) (основного і допоміжного); бюджети адміністративно-збутових центрів відповідальності (центрів витрат).

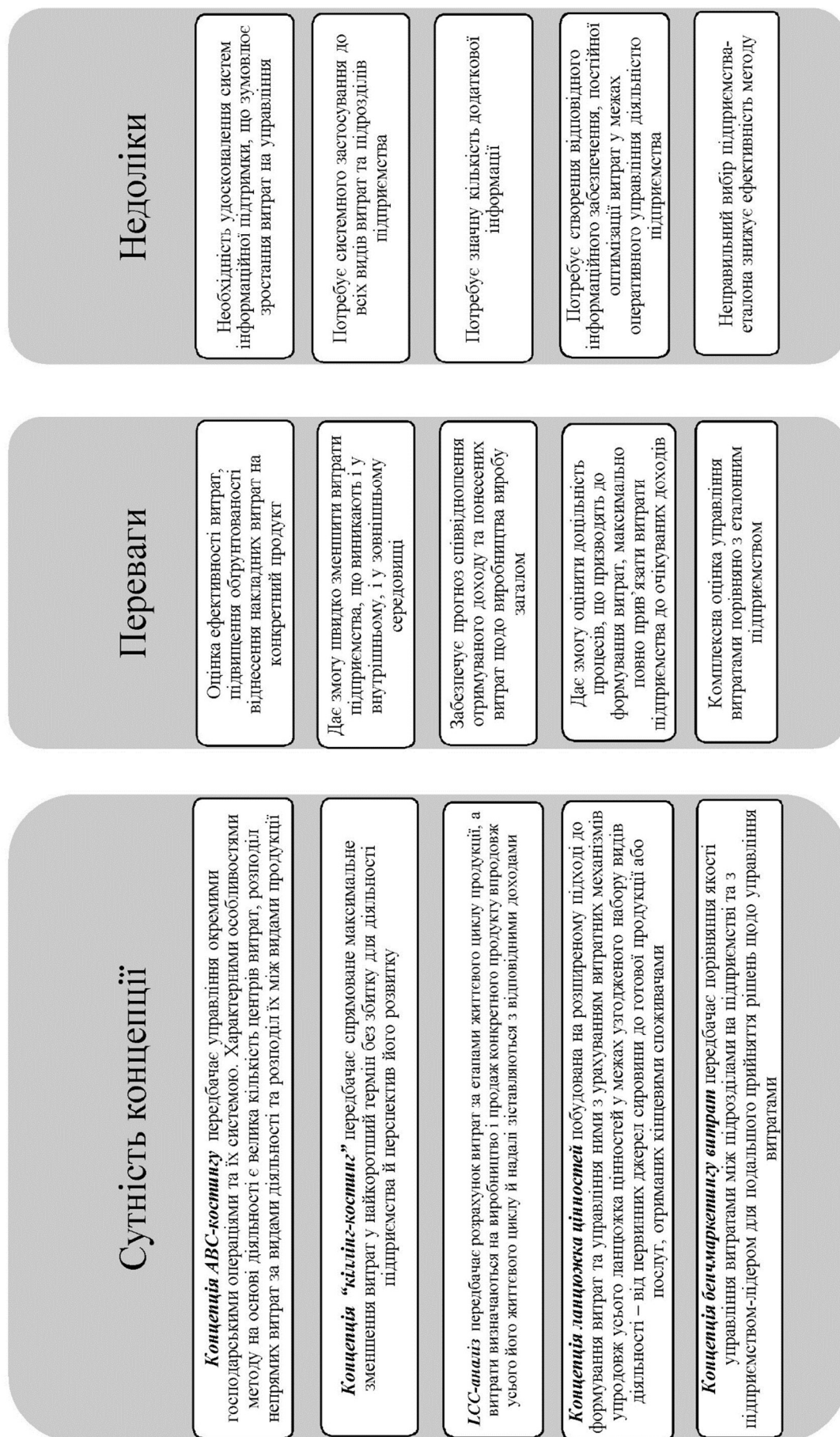


Рис. 2. Характеристика сучасних концепцій управління витратами підприємств [6,10, 15, 18, 21, 27, 30, 32]

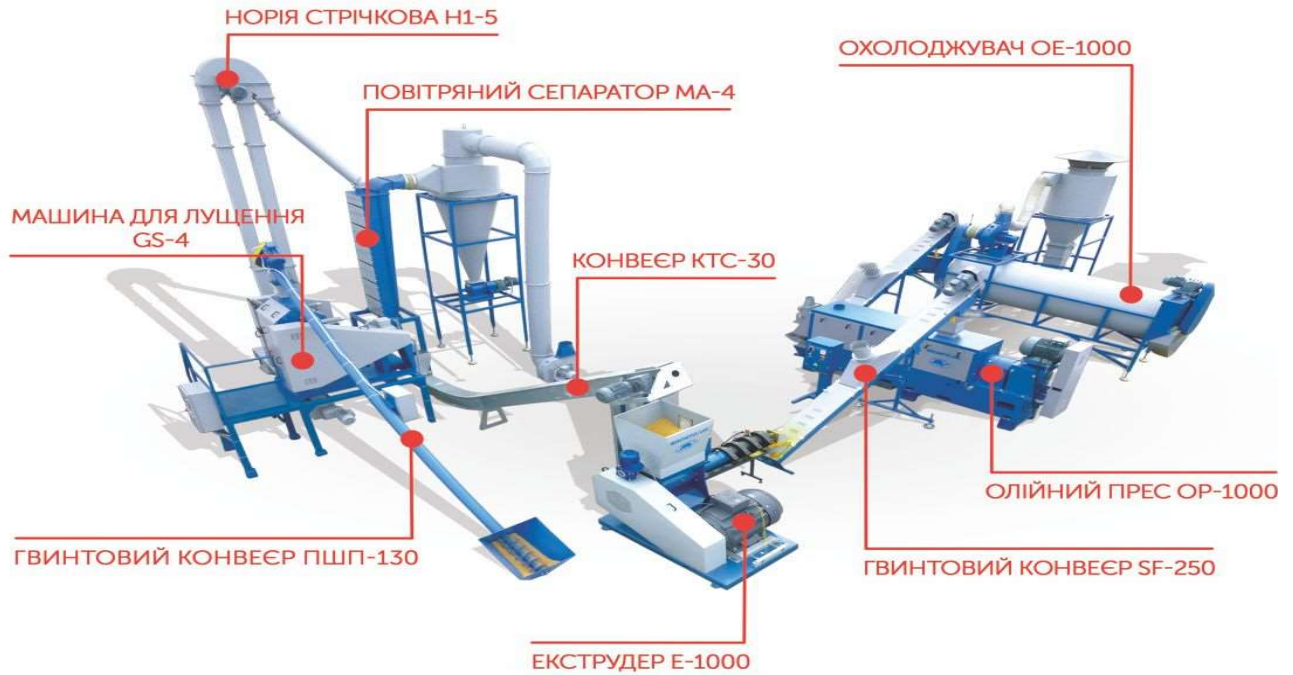


Рис. 3. Типова технологічна лінія переробки сої [Асоціація “Укроліанром” AgroPortal. URL: <https://agroportal.ua/news/novosti-kompanii/nazvani-top-10-naybilshih-pererobnikiv-soji-v-ukrajini>]

Таблиця 1

Система центрів відповідальності та центрів витрат на підприємствах із переробки сої*

Центри відповідальності	Центри витрат	Об’єкти обліку
<i>Виробничі центри витрат</i>		
Підрозділ забезпечення основною сировиною	“Елеваторне зберігання”, “Відділення підготовки до переробки”	Витрати на елеваторне зберігання та підготовку сої до переробки
Підрозділ основного виробництва (переробки сої)	“Цех переробки сої”	Витрати основного виробництва
Підрозділ зберігання основної і побічної готової продукції	“Складська дільниця соєвої олії та соєвої макухи”	Витрати підрозділу зберігання основної і побічної готової продукції
Підрозділ допоміжного виробництва	“Ремонтно-механічний цех”	Витрати підрозділу допоміжного виробництва
Підрозділ контролю сировини та готової продукції	“Лабораторія контролю якості (сировини та готової продукції)”	Витрати лабораторії контролю якості (сировини та готової продукції)
<i>Адміністративно-збутові центри витрат</i>		
Адміністративні підрозділи	Адміністративно-господарський відділ Бухгалтерія Фінансово-економічний відділ Юридичний відділ	Витрати, пов’язані з управлінням підприємством (адміністративні витрати)
Збутові підрозділи	Відділ збуту Відділ реклами і маркетингу	Витрати, пов’язані зі збутом основної і побічної готової продукції (витрати на збут)

* Таблиця 1 складена за результатами дослідження

Фрагмент робочого плану рахунків управлінського обліку операційної діяльності для підприємств із переробки сої *

Синтетичний рахунок (рахунок першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Субрахунки (рахунки третього порядку)	
код	назва	код	назва	код	назва
1	2	3	4	5	6
20	Виробничі запаси	201	Боби соєві	2011	Вартість бобів сої за заготівельною ціною
				2012	Витрати на заготівлю бобів сої
				2013	Витрати на приймання, зберігання та сушіння бобів сої
				2014	Загальнозаготівельні витрати
23	Виробництво	231	Виробництво соєвої олії, макухи, фузу	2311	Витрати на переробку сої
				2312	Витрати на зберігання соєвої олії
				2313	Витрати на зберігання соєвої макухи
				2314	Витрати на зберігання соєвого фузу
		232	Допоміжне виробництво	2321	Витрати лабораторії контролю якості (сировини та готової продукції)
				2322	Витрати ремонтно-механічного цеху
91	Загальновиробничі витрати	911	Загальновиробничі витрати основного виробництва	9111	Загальновиробничі витрати переробки сої
				9112	Загальновиробничі витрати на зберігання та пакування соєвої олії, макухи та фузу
		912	Загальновиробничі витрати допоміжного виробництва	9121	Загальновиробничі витрати лабораторії контролю якості (сировини та готової продукції)
				9122	Загальновиробничі витрати ремонтно-механічного цеху
92	Адміністративні витрати	92	921 Витрати на утримання адміністративно-господарського відділу, 922 Витрати на утримання бухгалтерії, 923 Витрати на утримання фінансово-економічного відділу, 924 Витрати на утримання юридичного відділу		
93	Витрати на збут	93	931 Витрати на утримання відділу збуту 932 Витрати на утримання відділу реклами і маркетингу		

* Таблиця 2 складена за результатами дослідження

Водночас для забезпечення виконання функцій, вимог, завдань та інформаційних потреб керівників у прийнятті управлінських рішень необхідно визначити перелік внутрішньої управлінської звітності та методику її формування.

На основі вивчення наукової літератури та проведених досліджень практики діяльності підприємств із переробки сої нами визначений такий склад внутрішньої управлінської звітності щодо витрат: звіти виробничих центрів відповідальності (центрів витрат) основного та допоміжного виробництва та звіти адміністративно-збутових центрів відповідальності (центрів витрат).

Водночас нами визначено перелік суб'єктів управлінського обліку та внутрішнього контролю витрат за центрами відповідальності (центрами витрат) на підприємствах із переробки сої та їх повноваження. Суб'єктами управлінського обліку

та внутрішнього контролю можуть бути: головний бухгалтер, бухгалтер-аналітик, керівники центрів відповідальності (центрів витрат). До повноважень головного бухгалтера варто віднести: організацію роботи обліково-фінансових структурних підрозділів підприємства; розроблення облікової політики підприємства та контроль за її дотриманням у частині витрат. Бухгалтер-аналітик має: складати бюджети витрат; проводити контроль за виконанням бюджетів витрат; формувати внутрішню управлінську звітність та аналізувати відхилення фактичних показників від бюджетних. На керівників центрів відповідальності (центрів витрат) покладаються функції щодо контролю за виконанням бюджетів витрат центру відповідальності (центру витрат), розроблення пропозицій щодо усунення виявлених відхилень фактичних показників від бюджетних та прийняття управлінських рішень.

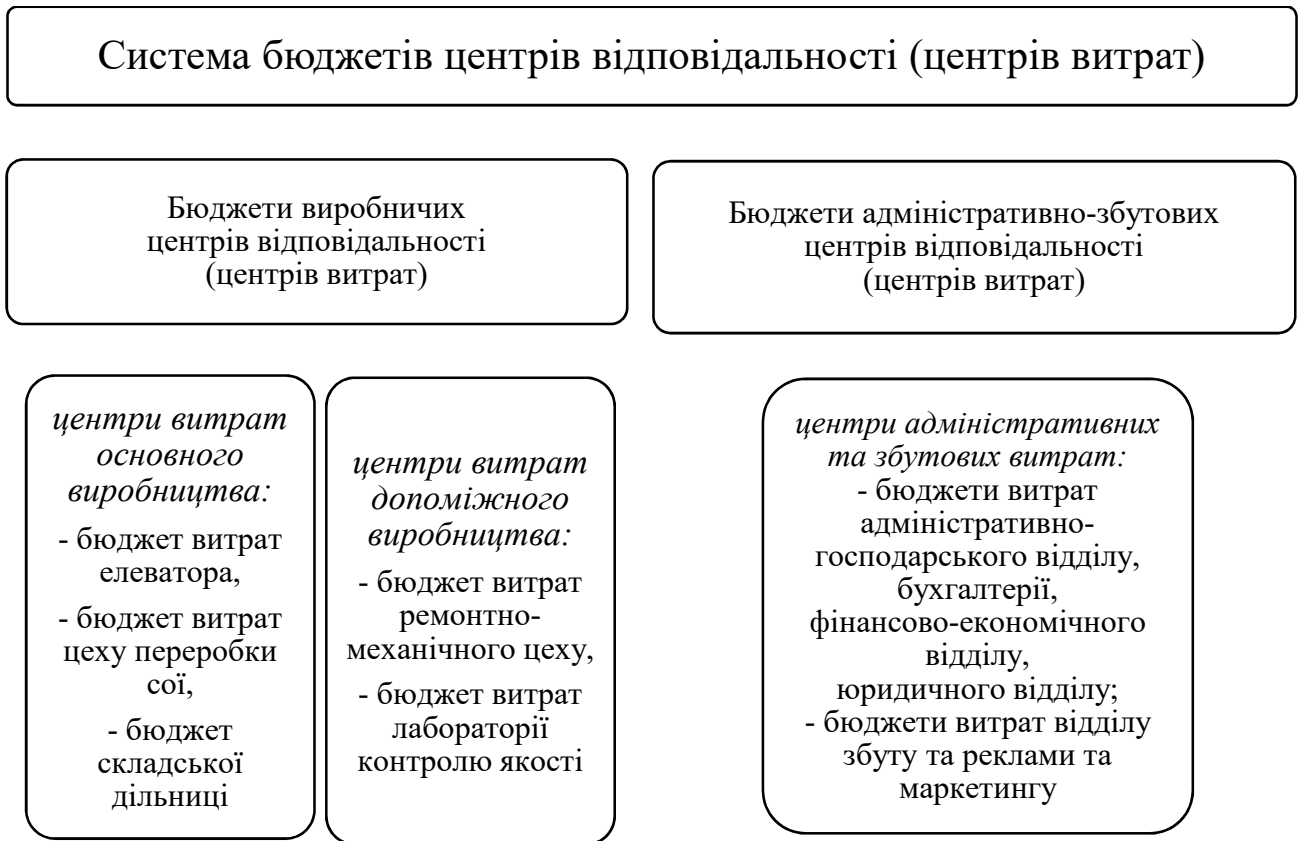


Рис. 4. Система бюджетів витрат за центрами відповідальності (центрами витрат) підприємств із переробки сої (розроблено авторами)

Таким чином, при умові врахування визначених принципів, функцій, вимог, завдань та рекомендованої методики система управління витратами на підприємствах із переробки сої може стати гнучкою системою інформації, яка формується за центрами відповідальності (центрами витрат), подається управлінському персоналу різних рівнів, відображає організаційно-технологічні особливості підприємства та потреби управлінського персоналу.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Виходячи з наведених пропозицій, вважаємо, що на підприємствах із переробки сої може бути запроваджена концепція “кілінг-костинг” щодо вдосконалення системи управління витратами, яка передбачає спрямоване максимальне зменшення витрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства й перспектив його розвитку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : монографія. К. : КНТЕУ, 2010. 656 с.
2. Бачинський В. І., Кузьмінська К. І. Системи таргет-костинг та кайдєн-костинг та особливості їх застосування на підприємствах гірничо-

збагачувального комплексу. *Економічні науки* : зб. наук. праць. Серія : “Облік і аудит”. 2011. № 8 (29). С. 38-46.

3. Білоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 3. С. 35-40.

4. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарсько-го контролю: проблеми теорії, методології, практики : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2011. 772 с.

5. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. К. : Центр навчальної літератури, 2007. 522 с.

6. Гришко Н. В. Сучасні концепції управління витратами промислових підприємств. *Культура народів Причорномор'я*. 2007. № 99. С. 33-38. URL: https://lukyanenko.at.ua/_ld/2/208____.pdf.

7. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2008. 320 с.

8. Зоріна О. А. Проблематика трактування контролю. *Статистика України* : наук.-інформ. журнал. К. : НТК статистичних досліджень, 2011. № 1 (52). С. 40-44.

9. Карпенко О. В., Любимов М. О. Проблеми розробки методичної бази системи управлінської звітності. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. Науки: економіка, політологія, історія. 2012. № 1 (153). С. 12-21.

10. Управління затратами підприємства : монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов та ін. К. : Лібра, 2007. 320 с.

11. Костирко Р. О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація : монографія. Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2010. 728 с.

12. Кошкарів С. А., Куцик П. О., Бачинський В. І. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств : монографія. Чернівці : Золоті литаври, 2012. 259 с.

13. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 1. С. 125-129.

14. Куцик П. О., Корягін М. В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : Вид-во ЛКА, 2015. 239 с.

15. Миронюк О. В. Облік витрат за центрами виникнення і сферами відповідальності – основа контролю за витратами. URL: <http://archive.nbu.gov.ua>.

16. Мних Є. В., Бардаш С. В. Ефективність й ефект внутрішнього контролю: онтологічна інтерпретація сутності, складу та взаємозв'язку. *Наукові записки Української академії друкарства*. 2011. № 2. С. 116-123.

17. Мудра Т. М., Чернобай Л. І., Калиновська Н. Л. Діагностика процесу управління витратами на засадах функціонального підходу: теоретичні аспекти та практичне застосування. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/nic/2011_3/087-091.pdf.

18. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.

19. Олех Н. Л. Система управління витратами виробництва за центрами відповідальності. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 4 (118). С. 143-150.

20. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект. Тернопіль : Астон, 2005. 288 с.

21. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. К. : УБС НБУ, 2008. 219 с.

22. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства : наукове видання. Х. : Вид-во ХНЕУ, 2007. 276 с.

23. Пушкар М. С. Сучасні проблеми обліку : монографія / за ред. д.е.н., проф. М. С. Пушкаря. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. 268 с.

24. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством : монографія. Львів : Вид-во ЛКА, 2011. 360 с.

25. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Цуцурук Н. М. Уточнення сутності поняття “витрати” і їхньої економічної оцінки на підприємстві. *Актуальні проблеми економіки*. 2007. № 11. С. 85-88.

26. Управлінський облік / Д. Р. Хенсен, М. М. Моувен, Н. С. Еліас та ін. ; пер. з англ. К. : Міленіум, 2002. 408 с.

27. Щирба М. Т. Концепція управлінського обліку в Україні. *Інноваційна економіка*. 2012. № 3 (29). С. 140-147.

28. Яковлев Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 318 с.

29. Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах / Національний університет “Львівська політехніка”. 2007. URL: <http://vlp.com.ua/files/54.pdf>.

30. Arena M., Azzone G. ABC, Balanced Scorecard, EVA™ : an empirical study on the adoption of innovative management accounting techniques. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*. 2005. № 2-3. P. 206-225.

31. Growningshield G. R., Batista G. L. The Accounting Revolution Management Accounting. 1966. P. 38-39.

32. Hubbell W., Roztocky N. An integrated activity-based costing and economic value added system as an engineering management tool for manufacturers. 2011. URL: http://www.offtech.com.au/abc/ABC_PDF/virginia98.pdf.

33. Kaplan R., Norton D. Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies. Boston : Harvard Business Press, 2006. P. 467.

REFERENCES

1. Bardash, S. V. (2010), *Ekonomichnyj kontrol' v Ukraini: systemnyj pidkhid* : monohrafiia, KNTEU, K., 656 s.

2. Bachyns'kyj, V. I. and Kuz'mins'ka, K. I. (2011), *Systemy tarhet-kostynh ta kajden-kostynh ta osoblyvosti ikh zastosuvannia na pidpryemstvakh hirnycho-zbahachuval'noho kompleksu*, *Ekonomichni nauky* : zb. nauk. prats'. Seriiia : “Oblik i audyt”., № 8 (29), s. 38-46.

3. Bilousova I. (2008), *Problemy vdoskonalennia upravlins'koho obliku*, *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, № 3, s. 35-40.

4. Butynets', T. A. (2011), *Rozvytok nauky hospodars'koho kontroliu: problemy teorii, metodolohii, praktyky* : monohrafiia, ZhDTU, Zhytomyr, 772 s.

5. Holov, S. F. (2007), *Bukhhalters'kyj oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* : monohrafiia, Tsentr navchal'noi literatury, K., 522 s.

6. Hryshko, N. V. (2007), *Suchasni kontseptsii upravlinnia vytratamy promyslovykh pidpryemstv*, *Kul'tura narodov Prychernomor'ia*, № 99, s. 33-38, available at: https://lukyanenko.at.ua/_ld/2/208____.pdf.

7. Davydovych, I. Ye. (2008), *Upravlinnia vytratamy* : navch. posib., TsUL, K., 320 s.

8. Zorina, O. A. (2011), *Problematyka traktuvannia kontrolinhu*, *Statystyka Ukrainy* : nauk.-inform. zhurnal, NTK statystychnykh doslidzhen', K., № 1 (52), s. 40-44.

9. Karpenko, O. V. and Liubymov, M. O. (2012), *Problemy rozrobky metodychnoi bazy systemy up-*

ravlins'koi zvitnosti, *Naukovyj visnyk Odes'koho natsional'noho ekonomichnoho universytetu*. Nauky: ekonomika, politolohiia, istoriia., № 1 (153), s. 12-21.

10. Upravlinnia zatratamy pidprijemstva : monohrafiia / H. V. Kozachenko, Yu. S. Pohorelov ta in. (2007), Libra, K., 320 s.

11. Kostyrko, R. O. (2010), Kontrol' i analiz v systemi upravlinnia ekonomichnym potentsialom hospodariuuchoho sub'iekta: metodolohiia ta orhanizatsiia : monohrafiia, SNU im. V. Dalia, Luhans'k, 728 s.

12. Koshkarov, S. A. Kutsyk, P. O. and Bachyns'kyj, V. I. (2012), Vnutrishn'ohospodars'kyj operatyvnyj oblik i kontrol' u systemi upravlinnia dial'nistiu vyrobnychkh pidprijemstv : monohrafiia, Zoloti lytavry, Chernivtsi, 259 s.

13. Krushel'nyts'ka, O. V. (2010), Udoskonalennia systemy upravlinnia vytratamy na pidprijemstvakh, *Visnyk ZhDTU*, № 1, s. 125-129.

14. Kutsyk, P. O. and Koriahin, M. V. (2015), Kontseptual'nyj rozvytok metodolohii bukhhal'ters'koho obliku : monohrafiia, Vyd-vo LKA, L'viv, 239 s.

15. Myroniuk, O. V. Oblik vytrat za tsentramy vynyknennia i sferamy vidpovidal'nosti – osnova kontroliu za vytratamy, available at: <http://archive.nbu.gov.ua>.

16. Mnykh, Ye. V. and Bardash, S. V. (2011), Efektyvnist' j efekt vnutrishn'oho kontroliu: ontolohichna interpretatsiia sutnosti, skladu ta vzaimozv'iazku, *Naukovi zapysky Ukrain'skoi akademii drukarstva*, № 2, s. 116-123.

17. Mudra, T. M. Chernobaj, L. I. and Kalynovs'ka, N. L. Diahnostyka protsesu upravlinnia vytratamy na zasadakh funktsional'noho pidkhotu: teoretychni aspekty ta praktychne zastosuvannia, available at: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2011_3/087-091.pdf.

18. Napadovs'ka, L. V. (2000), Upravlins'kyj oblik : monohrafiia, Nauka i osvita, Dnipropetrovs'k, 450 s.

19. Olekh, N. L. (2011), Systema upravlinnia vytratamy vyrobnytstva za tsentramy vidpovidal'nosti, *Aktual'ni problemy ekonomiky*, № 4 (118), s. 143-150.

20. Panasiuk, V. M. (2005), Vytraty vyrobnytstva: upravlins'kyj aspekt, Aston, Ternopil', 288 s.

21. Partyn, H. O. (2008), Upravlinnia vytratamy pidprijemstva: kontseptual'ni zasady, metody ta instrumentarij : monohrafiia, UBS NBU, K., 219 s.

22. Pylypenko, A. A. (2007), Orhanizatsiia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia stratehichnoho rozvytku pidprijemstva : naukovye vydannia, Vyd-vo KhNEU, Kh., 276 s.

23. Pushkar, M. S. (2010), Suchasni problemy obliku : monohrafiia / za red. d.e.n., prof. M. S. Pushkaria, TNEU, Ternopil', 268 s.

24. Redchenko, K. I. (2011), Kontrol' i audyt na stratehichnomu rivni upravlinnia pidprijemstvom : monohrafiia, Vyd-vo LKA, L'viv, 360 s.

25. Turylo, A. M. Kravchuk, Yu. B. and Tsutsuruk, N. M. (2007), Utochnennia sutnosti poniattia “vytraty” i ikhn'oi ekonomichnoi otsinky na pidprijemstvi, *Aktual'ni problemy ekonomiky*, № 11, s. 85-88.

26. Upravlins'kyj oblik / D. R. Khensen, M. M. Mouven, N. S. Elias ta in. ; per. z anh. (2002), Milenium, K., 408 s.

27. Schyrba, M. T. (2012), Kontseptsiia upravlins'koho obliku v Ukraini, *Innovatsijna ekonomika*, № 3 (29), s. 140-147.

28. Yakovliev, Yu. P. (2006), Kontrolinh na bazi informatsijnykh tekhnolohij, Tsentr navchal'noi literatury, K., 318 s.

29. Yasins'ka, A. I. (2007), Sutnist' upravlinnia vytratamy na vitchyznianskykh pidprijemstvakh / Natsional'nyj universytet “L'vivs'ka politekhnika”, available at: <http://vlp.com.ua/files/54.pdf>.

30. Arena M. and Azzone G. (2005), ABC, Balanced Scorecard, EVA™ : an empirical study on the adoption of innovative management accounting techniques, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, № 2-3, r. 206-225.

31. Growningshield, G. R. and Batista, G. L. (1966), The Accounting Revolution Management Accounting, p. 38-39.

32. Hubbell W. and Roztocky N. (2011), An integrated activity-based costing and economic value added system as an engineering management tool for manufacturers, available at: http://www.offtech.com.au/abc/ABC_PDF/virginia98.pdf.

33. Kaplan R. and Norton D. (2006), Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies, Harvard Business Press, Boston, p. 467.

Стаття надійшла до редакції 11 січня 2024 року