

М.В. ПРАВДЮК*(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)*

Облікове забезпечення управління витратами молокопереробних підприємств

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні організаційно-методичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення облікового забезпечення управління витратами на вітчизняних молокопереробних підприємствах. Проаналізовано стан та тенденції розвитку молокопереробної галузі України. Окреслено проблемні аспекти діяльності галузевих підприємств в контексті сучасних соціально-економічних перетворень. Обґрунтовано, що з метою нівелювання негативних чинників зовнішнього середовища необхідно розробляти прогресивні підходи до управління витратами підприємства, які базуються на достовірному обліково-інформаційному забезпеченні. З'ясовано, що побудова ефективної моделі обліку витрат на молокопереробних підприємствах потребує вирішення важливих завдань, що стосуються проведення науково обґрунтованої класифікації виробничих витрат, обґрунтування доцільності виділення статей калькулювання, обрання оптимальних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Запропоновано базу розподілу непрямих витрат, що враховує специфіку діяльності сучасних молокопереробних підприємств і забезпечує правильність розрахунку собівартості продукції.

Ключові слова: облік витрат, групування витрат, собівартість продукції, центр витрат, молокопереробна галузь.

М.В. ПРАВДЮК*(Вінницький національний аграрний університет, г. Вінниця, Україна)*

Учетное обеспечение управления расходами молокоперерабатывающих предприятий

Цель исследования заключается в обосновании организационно-методических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию учетного обеспечения управления затратами на отечественных молокоперерабатывающих предприятиях. Проанализированы состояние и тенденции развития молокоперерабатывающей отрасли Украины. Определены проблемные аспекты деятельности отраслевых предприятий в контексте современных социально-экономических преобразований. Обосновано, что с целью нивелирования негативных факторов внешней среды необходимо разрабатывать прогрессивные подходы к управлению затратами предприятия, основанные на достоверном учетно-информационном обеспечении. Выяснено, что построение эффективной модели учета затрат на молокоперерабатывающих предприятиях требует решения важных задач, касающихся научно обоснованной классификации производственных затрат, обоснования целесообразности выделения статей калькуляции, избрания оптимальных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Предложено базу распределения косвенных расходов, которая учитывает специфику деятельности современных молокоперерабатывающих предприятий и обеспечивает правильность расчета себестоимости продукции.

Ключевые слова: учет затрат, группировка затрат, себестоимость продукции, центр затрат, молокоперерабатывающая отрасль.

M.V. PRAVDYUK*(Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine)*

Accounting Support for Cost Management in Milk- Processing Companies

The purpose of the study lies in substantiation of organizational and methodological provisions, and development of practical recommendations for improvement of accounting support in cost management of domestic milk-processing companies. The status and trends of the Ukrainian milk-processing industry are analyzed. The

problematic aspects are outlined in activities of the industry companies in the context of present-day social and economic transformations. It is grounded that to level the negative factors of external medium, it is necessary to work out advanced approaches to company cost management which are based on true accounting and information support. It is shown that build-up of efficient model for cost accounting in milk-processing companies requires that important tasks be carried out which envisage scientifically grounded classification of production costs, substantiation whether it is reasonable to separate calculation items, selection of optimal cost accounting methods and calculation of production cost. The basis was proposed for distribution of indirect costs, which takes into consideration the specificity of the present-day milk-processing companies and ensures true calculation of production cost.

Keywords: *cost accounting, classification of cost, unit costs, cost centre, milk-processing industry.*

Постановка проблеми. В умовах динамічного ринкового середовища, високого рівня плинності економічних процесів та посилення конкурентної боротьби ефективне управління виробничо-господарською діяльністю підприємства неможливе без забезпечення системи менеджменту достовірною інформацією про витрати, їх склад та структуру. Обмеженість оперативних інформаційних даних щодо витрат діяльності призводить до зростання невизначеності в процесі прийняття управлінських рішень та загалом деструктивно позначається на успішності вітчизняних підприємств. Існування окреслених проблем активізує намагання фахівців створити адекватне сучасним умовам обліково-інформаційне забезпечення управління витратами підприємства. Враховуючи зазначене, дослідження організаційно-методичних аспектів формування облікової інформації в системі управління витратами на вітчизняних підприємствах, зокрема молокопереробних, є актуальним і своєчасним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми теорії, організації та методики обліку витрат на вітчизняних підприємствах вже тривалий час є предметом активної наукової полеміки. Вагомий внесок у вирішення цієї проблематики зробили ряд вчених, зокрема: І.А. Білик [1], Ф.Ф. Бутинець [2], С.Ф. Голов, В.І. Довбуш [3], В.М. Жук [4], Я.П. Іщенко [5], О.В. Макарова [7], В.Б. Моссаковський [8], Л.В. Нападовська, І.А. Панченко [10], Л.А. Сахно [13], М.І. Скрипник [14] та ін. Втім, незважаючи на наукові здобутки

попередників, проблеми обліку витрат на молокопереробних підприємствах залишаються недостатньо вивченими. Зокрема, відсутність галузевих інструкцій, які б визначали організаційно-методичні аспекти обліку та калькулювання собівартості продукції зумовлює появу низки проблемних ситуацій в практичній діяльності галузевих підприємств, що значно знижує управлінську цінність інформації, генерованої обліковою системою підприємства.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні організаційно-методичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення облікового забезпечення управління витратами на вітчизняних молокопереробних підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із пріоритетних напрямів державної економічної політики є забезпечення продовольчої безпеки нашої країни. Важливе значення в процесі реалізації цього завдання відіграють молокопереробні підприємства, які забезпечують потреби населення в якісній молочній продукції, що є складовою здорового раціону харчування.

Попри складну соціально-економічну ситуацію, високу волатильність на валютному ринку вітчизняній молокопереробній галузі вдалося протягом останніх років зберегти позитивну динаміку. Так, за минулий рік галузевими підприємствами вироблено 1975,4 тис. т молочної продукції, що на 4,28 % більше, ніж за попередній період (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка виробництва молочної продукції в Україні, тис. т

№ з/п	Виробництво молочної продукції за видами	Роки									
		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Молоко рідке оброблене	864,0	820,0	863,0	808,0	770,0	801,0	894,0	912,0	972,0	1117,0
3	Молоко і вершки сухі	113,0	106,0	125,0	94,8	66,7	68,8	53,6	63,1	53,8	66,7
4	Масло вершкове	120,0	104,0	100,0	84,8	74,7	79,5	76,7	88,6	94,3	114,0
5	Сир свіжий неферментований та сир кисломолочний	83,5	93,2	92,6	91,9	84,8	78,5	76,5	79,0	83,7	74,7
6	Сири жирні	274,0	217,0	246,0	236,0	224,0	207,0	178,0	168,0	165,0	130,0
7	Йогурт та інші кисломолочні продукти	499,0	524,0	532,0	532,0	492,0	479,0	474,0	489,0	522,0	473,0
8	Разом	1953,5	1864,2	1958,6	1847,5	1712,2	1713,8	1752,8	1799,7	1890,8	1975,4

Джерело: систематизовано автором за даними Державної служби статистики України [9].

Основна частина сировини на молокопереробні підприємства надходить від особистих селянських господарств. За даними Державної служби статистики, в 2014 р. питома вага селянських господарств у виробництві молока становила 76,3 %, тоді як сільськогосподарські підприємства забезпечували лише 23,7 % виробництва [6].

Для молокопереробних підприємств пріоритетним джерелом постачання сировини є сільськогосподарські підприємства, оскільки це дає змогу оптимізувати заготівельні витрати та формувати сировину базу більш високої якості. Саме низька якість сільськогосподарської продукції, що надходить на переробку, є сьогодні однією із основних проблем вітчизняних молокопереробних підприємств, які стримують їх поступальний розвиток. З усіх кількості молока, закупленого в особистих селянських господарствах, питома вага вищого гатунку становила лише 0,1 %, першого – 11,8 %, другого та негатурного – відповідно 83,6 і 4,5 %. Водночас сільськогосподарськими підприємствами в попередньому році реалізовано 9,2 % молока екстра, 33,8 % вищого гатунку, 51,5 % першого, другого та негатурного – відповідно 5,3 і 0,2 % [6].

Проблема формування якісної сировинної бази ще більше загострюється у зв'язку з набуттям чинності

Угоди про зону вільної торгівлі між Україною та ЄС, яка відкриває можливості для виходу вітчизняних товаровиробників на європейський ринок у межах визначених квот. За даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, до кінця 2015 року п'ять українських виробників планують отримати дозвіл на експорт молочної продукції до ЄС. Однак для цього необхідно реалізувати комплекс заходів, спрямованих на приведення якісних параметрів вітчизняної молочної продукції до норм ЄС. Зрозуміло, що це потребує додаткових вкладень в переоснащення і модернізацію обладнання, впровадження нових технологічних ліній, вдосконалення системи контролю якості молочної продукції та первинної сировини.

Значний вплив на діяльність вітчизняних галузевих підприємств має також сезонність виробництва сировини, що надходить на переробку. Традиційно найбільші обсяги виробництва молока останніми роками припадали на травень-липень, коли валовий надій сягав 1,2 млн. т, тоді як у січні-лютому майже вдвічі менше – близько 590-600 тис. т (рис. 1). При цьому попит на молочну продукцію залишається стабільним протягом усього календарного року, що призводить до коливання закупівельних цін.

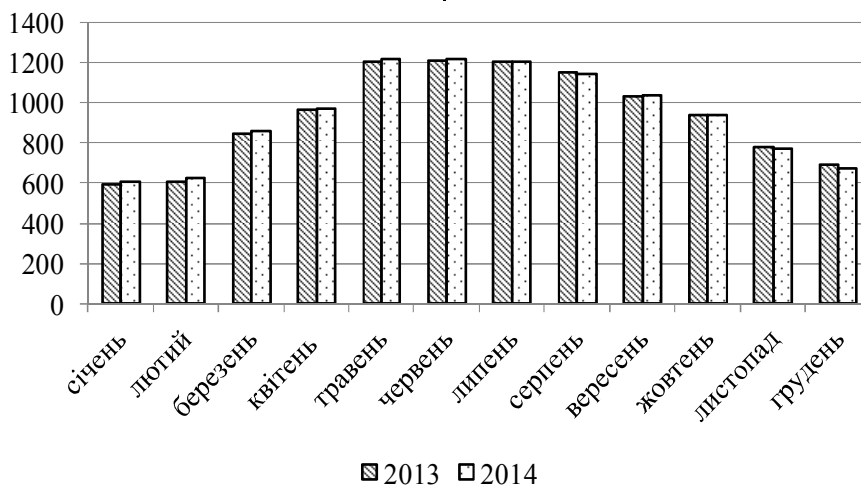


Рис. 1. Сезонність виробництва молока в Україні, тис. т

Джерело: сформовано автором за даними [6].

Функціонування молокопереробних підприємств в умовах посилення конкурентного протистояння за ринки збуту продукції, мінливості закупівельних цін на сировину та підвищення якісних параметрів до продукції актуалізує питання створення ефективної системи управління витратами, в основі якої достовірне обліково-інформаційне забезпечення.

Значення обліку в управлінні витратами господарюючого суб'єкта часто недооцінюється. Сьогодні роль облікової системи в контексті її здатності генерування необхідного для управління інформаційного продукту не виправдано знівельована та сприймається як певне абстрактне явище. У зв'язку з цим наукові пошуки, що здійснюються у сфері бухгалтерського обліку, спрямовуються на відновлення статусу-кво та обумовлюються

об'єктивною необхідністю формування адекватної сучасним вимогам системи корпоративного управління. Зокрема, в межах цих досліджень вирішуються проблеми інформаційного забезпечення управління витратами молокопереробних підприємств.

Недооцінка бухгалтерського обліку зі сторони керівництва підприємств у частині повноти забезпечення інформаційних потреб менеджерів в процесі розробки та прийняття ними управлінських рішень має свої пояснення. По-перше, існуюча система бухгалтерського обліку та організаційно-методичні підходи до її побудови, які використовуються вітчизняними підприємствами, мають фіскальну спрямованість, орієнтовані передусім на дотримання вимог податкового

законодавства. У зв'язку з цим, як зазначає І.А. Панченко, запити на формування облікової інформації, виходячи з потреб користувачів, або взагалі не формуються або ігноруються обліковим персоналом через завантаженість виконанням нормативних вимог [10, с. 139]. На існуванні цієї проблеми акцентується увага в працях Я.П. Іщенко: «Побудова вітчизняного обліку витрат орієнтована на потреби забезпечення інформацією користувачів фінансового обліку та складання фінансової звітності» [5, с. 44].

По-друге, облікова система підприємств продукує переважно інформацію ретроспективного характеру. Сьогодні бухгалтерія, як зазначає Я. Фітценц, не здатна виправдати довіру, оскільки вона зорієнтована в минуле, а основна її мета – зберегти майно підприємства. «Ми не досягнемо успіху, якщо будемо фінансувати майбутнє, постійно озируючись в минуле», – резюмує вчений [15, с. 26]. Таким чином, основним завданням сучасної системи бухгалтерського обліку на вітчизняних молокопереробних підприємствах має стати створення передумов для формування інформаційних потоків, які б створювали можливість для прийняття рішень щодо різних об'єктів управління у відповідності до розроблених тактичних і стратегічних планів діяльності.

За результатами проведеного дослідження можна відзначити, що в процесі побудови системи обліку витрат на молокопереробних підприємствах труднощі виникають уже на етапі нормативно-правового регламентування. М.І. Скрипник та І.М. Вигівська зазначають, що на сьогодні питання обліку витрат на молокопереробних підприємствах регламентовано Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [14, с. 351-352]. Однак з цим погодитись важко, оскільки сфера дії нормативного документу [11] поширюється виключно на сільськогосподарські підприємства, не враховуючи специфіку діяльності господарюючих суб'єктів, які спеціалізуються на промисловій переробці сільськогосподарської сировини. Однак далі, посилаючись на неврахування в чинних нормативних актах умов господарювання галузевих підприємств, вчені все-таки обґрунтовують необхідність розробки інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах. Ця пропозиція дослідників, на наш погляд, є слушною, оскільки формування інструкції, яка враховуватиме специфіку діяльності молокопереробних підприємств, дасть змогу уніфікувати підходи до обліку витрат виробництва, що полегшить роботу обліковців-практиків. Однак вчені, наводячи в науковій праці структурні елементи галузевої інструкції, не розкривають їх зміст, що унеможливило оцінити її значимість.

І.А. Білик, досліджуючи проблеми обліку, зауважує, що галузева інструкція поряд з

інформацією про класифікацію витрат, методи їх обліку та калькулювання собівартості продукції має давати уявлення про вплив специфіки молокопереробної галузі на організацію обліку витрат [1, с. 28]. Крім того, науковець пропонує окремим розділом інструкції виділити рекомендації щодо впровадження управлінського обліку в практику молокопереробних підприємств та побудови системи внутрішнього аудиту.

До аналізу існуючого стану законодавчого забезпечення організаційно-методологічних аспектів обліку витрат на молокопереробних підприємствах необхідно підходити двояко. З однієї сторони, відсутність нормативного регулювання цієї ділянки облікової роботи значно розширює можливості підприємств щодо вибору методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, з іншої – призводить до неточності відображення інформації про витрати в системі рахунків бухгалтерського обліку та звітності. Тому при розробці галузевої інструкції необхідно передбачити альтернативні варіанти ведення обліку витрат на молокопереробних підприємствах для врахування особливостей діяльності того чи іншого підприємства. Ключовими питаннями, які потребують вирішення в процесі формування моделі обліку витрат є наступні: здійснення науково обґрунтованої класифікації витрат, визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та вибір оптимальної бази розподілу непрямих витрат (рис. 2).

Першочерговим етапом побудови ефективної системи обліку витрат є їх науково обґрунтована класифікація. В навчально-науковій літературі представлено чимало класифікаційних ознак для групування витрат підприємства, серед яких: спосіб віднесення до собівартості продукції, єдність складу, відношення до виробничого процесу, доцільність, ступінь контролю і регулювання тощо. Класифікаційні ознаки за якими здійснюється групування витрат підприємства є взаємозалежними та взаємодоповнювальними. Так, одні і ті ж витрати одночасно можуть бути прямими, основними, змінними, виробничими та ін. Вибір критеріїв для групування витрат має обумовлюватися інформаційними потребами менеджерів у процесі розробки та прийняття рішень, а також специфікою діяльності господарюючого суб'єкта. Таким чином, при здійсненні класифікації витрат необхідно виходити із принципу – «різні витрати для різних цілей».

З метою забезпечення ефективності управлінського механізму запропоновано групувати витрати молокопереробних підприємств за трьома цільовими напрямками, які дають змогу формувати інформаційне поле для розрахунку собівартості продукції, прийняття управлінських рішень та здійснення контролю. Формування інформаційних потоків у визначених цільових напрямках дає змогу задовольняти потреби різних користувачів облікових даних.

ОБЛІК ВИТРАТ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Етап 1. Класифікація витрат підприємства

Напрями класифікації витрат підприємства

Для визначення собівартості продукції

Для прийняття управлінських рішень

Для здійснення контролю та регулювання

За видами витрат	
Елементи витрат	Статті калькуляції
Стосовно виробничого процесу	
Основні	Накладні
За єдністю складу	
Однорічні	Комплексні
За способом віднесення на собівартість	
Прямі	Непрямі

За обсягами виробництва	
Постійні	Змінні
За доцільністю	
Продуктивні	Непродуктивні
За ступенем залежності від прийнятого рішення	
Релевантні	Нерелевантні
Для оцінки альтернативних варіантів рішень	
Дійсні (реальні)	Можливі (уявні)

За ступенем контролю і регулювання	
Контрольовані (регульовані)	Неконтрольовані (нерегульовані)
За способом визначення собівартості додаткової одиниці продукції	
Маржинальні	Середні
За складом	
Фактичні	Планові

Етап 2. Методи обліку витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції

Методи обліку витрат	
Попроцесний	Директ-кстинг
Попередільний	Стандарт-костинг
Нормативний	За центрами відповідальності

Методи калькулювання собівартості продукції	
Нормативний	
Коефіцієнтний	
Комбінований	

Об'єкти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

Етап 3. Розподіл загальновиробничих витрат

Підприємства з низьким рівнем автоматизації виробничих процесів	
Заробітна плата виробничих працівників	Робочий час
Прямі витрати	

Підприємства з високим рівнем автоматизації виробничих процесів	
Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт обладнання	
Тривалість роботи обладнання (машино-години)	

Рис. 2. Складові елементи системи обліку витрат молокопереробних підприємств
Джерело: сформовано автором.

Однак результати дослідження підтверджують, що на практиці вітчизняні підприємства досить часто користуються лише законодавчо встановленим переліком витрат, що значно обмежує можливості облікової системи в генеруванні необхідної для цілей управління інформації. П(С)БО 16 «Витрати» рекомендує підприємствам витрати операційної діяльності групувати за економічними елементами та статтями калькуляції. При цьому в обліковому стандарті зазначено, що перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством самостійно [11].

О.В. Макарова, досліджуючи проблеми обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах, пропонує класифікувати витрати за центрами їх виникнення. Враховуючи технологічні стадії виробництва молочної продукції науковець виділяє такі центри витрат: склад заготівлі молока, цех переробки молока, цех виробництва молока, маслоробний цех, цех з виробництва сиру, лабораторія та пакувальний

цех [7]. Ф.Ф. Бугинець зазначає, що наявність багатогранності в підходах до класифікації витрат зумовлено тим, що підприємство має безліч техніко-економічних, маркетингових, фінансових особливостей, які впливають на формування собівартості [2, с. 15].

З позиції бухгалтерського обліку важливе значення має класифікація витрат на постійні та змінні. В П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні, перелік яких визначається підприємством самостійно [11]. Необхідно відзначити, що поділ витрат на постійні та змінні є дещо умовним, оскільки в практиці присутні витрати, які мають ознаки як постійних, так і змінних витрат. Крім того, перелік цих витрат визначається особливостями діяльності підприємства, його організаційною структурою та масштабами господарювання. Враховуючи специфіку діяльності молокопереробних підприємств можна навести типовий перелік постійних, умовно-постійних та змінних витрат (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація витрат молокопереробних підприємств

<i>Постійні витрати</i>	<i>Умовно-постійні витрати</i>	<i>Змінні витрати</i>
1. Амортизація основних засобів, інших необоротних активів, нематеріальних активів. 2. Витрати на обслуговування цехів (цех переробки та виробництва молока, масло-робний цех, цех з виробництва сиру, пакувальний цех тощо). 3. Адміністративні витрати. 4. Витрати на збут. 5. Інші операційні витрати (постійні).	1. Заробітна плата виробничих працівників при погодинній формі оплати праці. 2. Відрахування на соціальне страхування за операцією 1. 3. Транспортно-заготівельні витрати. 4. Витрати по поверненню продукції. 5. Витрати на утримання та експлуатацію виробничого устаткування.	1. Витрати сировини, основних та допоміжних матеріалів. 2. Паливо, енергія та холод на технологічні цілі. 3. Витрати тари і тарних матеріалів. 4. Основна заробітна плата виробничих працівників при відрядній формі оплати праці. 5. Додаткова заробітна плата та інші заохочувальні виплати. 6. Відрахування на соціальне страхування за операціями 4, 5. 7. Змінні витрати на збут. 8. Змінні витрати іншої операційної діяльності.

Джерело: сформовано автором на основі [3, с. 117].

В управлінні витратами важливе значення має вибір методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, які б відповідали особливостям діяльності підприємства. На молокопереробних підприємствах можуть використовуватись різні методи обліку витрат (попроцесний, попередільний, нормативний та ін.) та калькулювання собівартості продукції (нормативний, коефіцієнтний, комбінований). При цьому необхідною умовою раціональної організації обліку є тотожність об'єкта обліку витрат і калькулювання.

Як показують проведені дослідження, на молокопереробних підприємствах найбільшого поширення набув нормативний метод обліку витрат, який передбачає складання планової калькуляції на початку періоду та фактичної, сформованої за результатами роботи звітного періоду. Відхилення між плановими та фактичними калькуляціями підлягають детальному аналізу з метою коригування планових калькуляцій, встановлення причин відхилень та їх усунення в наступних періодах.

Важливим завданням обліку витрат на молокопереробних підприємствах є обрання оптимальної бази розподілу непрямих витрат, під якою розуміється показник (натуральний або грошовий), у розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

В науковій літературі бази розподілу непрямих витрат групують за трьома типами:

1) використання – як вимір суми групи витрат, які спожиті об'єктом (машино-години, тонно-кілометри, технічні години);

2) діяльність – розглядається як показник суми витрат, необхідних для підтримання обсягу робіт визначених об'єктом витрат (заробітна плата, людино-години, прямі матеріальні витрати, обсяг продажу);

3) обсяг – означає, що сума групи витрат в основному є постійною не дивлячись на вплив об'єкту витрат на потреби виробництва чи обсяг

діяльності (квадратні метри, кількість комп'ютерів, телефонів) [3, с. 116].

В нормативно-правових актах не передбачено, що підприємства мають дотримуватись визначеної бази розподілу. Так, в П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що базою розподілу загальновиробничих витрат на кожен об'єкт витрат може використовуватись заробітна плата, обсяги діяльності, прямі витрати тощо [11]. Таким чином, базу розподілу непрямих витрат підприємство обирає самостійно та прописує її в обліковій політиці. При цьому при виборі способу розподілу непрямих витрат необхідно враховувати конкретні умови діяльності суб'єкта господарювання, оскільки навіть для підприємств однієї галузі властиві унікальні технологічні умови виробництва. У зв'язку з цим необхідно гнучко підходити до вибору бази розподілу непрямих витрат, не виділяючи єдино правильний підхід.

З урахуванням того, що сучасні молокопереробні підприємства є високотехнологічними, більшість виробничих процесів автоматизовані, то в цій ситуації доцільно за базу розподілу обрати час роботи обладнання або витрати на його обслуговування та ремонт. В.І. Довбуш відзначає, що для віднесення витрат допоміжних виробництв на витрати основного виробництва необхідно вибрати базу розподілу, яка б адекватно відображала причинно-наслідковий зв'язок, була б кількісно визначеною та відповідала б критерію «витрати-вигоди» [3, с. 117]. Для малоавтоматизованих підприємств, яким характерні значні затрати робочої сили, базою розподілу доцільно обрати заробітну плату виробничого персоналу або кількість відпрацьованого робочого часу. Вибір бази розподілу непрямих витрат, які відповідають специфіці діяльності підприємства, дає змогу правильно розрахувати величину виробничої собівартості продукції та ефективно нею управляти.

Висновки. В нинішніх економічних умовах, що супроводжуються глобалізацією виробничо-господарських зв'язків, підвищенням рівня нестабільності та ризикованості ведення бізнесу актуальності набуває проблема створення системи управління витратами молокопереробних підприємств, інформаційне підґрунтя якої формує система бухгалтерського обліку. За результатами дослідження встановлено, що відсутність нормативно-правового забезпечення, яке б регламентувало організаційно-методичні аспекти обліку витрат на молокопереробних підприємствах ускладнює роботу обліковців в частині формування достовірного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Побудова ефективної системи обліку витратами підприємства передбачає проведення науково обґрунтованої класифікації витрат, вибір оптимальних методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, а також визначення бази розподілу непрямих витрат, що враховує специфіку діяльності галузевого підприємства. Лише комплексно підійшовши до вирішення цих завдань, можна сформувати адекватне сучасним умовам інформаційне забезпечення, яке задовольнятиме

різнопланові інформаційні потреби користувачів облікових даних.

4 Список використаних джерел

1. Білик І.А. Галузева інструкція організації та ведення обліку як засіб удосконалення витрат на молокопереробних підприємствах / І.А. Білик // Агросвіт. – 2015. – № 10. – С. 26-30.
2. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1(22). – С. 11-18.
3. Довбуш В.І. Проблемні аспекти розподілу загально виробничих витрат та їх облік на молокопереробних підприємствах / В.І. Довбуш // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 10(125). – С. 114-118.
4. Жук В.М. Концептуальні засади розвитку управлінського обліку в аграрному секторі економіки / В.М. Жук // Стратегія розвитку України. – 2009. – Вип. 1-2. – С. 437-441.
5. Іщенко Я.П. Облікове забезпечення управління витратами / Я.П. Іщенко // Агроінком. – 2009. – № 11. – С. 44-46.
6. Кернасюк Ю. Молочний сектор: реалії і перспективи [Електронний ресурс] / Ю. Кернасюк // Агробізнес. – Режим доступу: <http://www.agro-business.com.ua/ekonomichniy-gektar/2805-molochnyi-sektor-realii-i-perspektyvy.html>.
7. Макарова Е.В. Проблемы определения объектов управленческого учета и контроля затрат на производство молочной продукции [Электронный ресурс] / Е.В. Макарова // Управление экономическими системами. – Режим доступа: <http://uecs.ru/uecs-35-352011/item/789-2011-11-16-06-40-50>.
8. Моссаковский В.Б. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві / В.Б. Моссаковский, С.Я. Бублик // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 129-138.
9. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
10. Панченко І.А. Роль бухгалтерського обліку в системі ризик-орієнтованого управління / І.А. Панченко // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 3(61). – С. 138-141.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
12. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2011 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text/1528/pg1.htm>.
13. Сахно Л.А. Еволюція управлінського обліку: від обліку витрат виробництва до стратегічного управління / Л.А. Сахно // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 58-61.
14. Скрипник М.І. Облікова регламентація планування та калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах / М.І. Скрипник, І.М. Вигівська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – 2012. – № 1(22). – С. 350-355.
15. Фитценц Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической ценности персонала / Я. Фитценц; пер. с англ. М.С. Меньшикова, Ю.П. Леонова; под общ. ред. В.И. Ярных. – М.: Вершина, 2006. – 320 с.