

В. Ю. Ільїн, д.е.н., професор кафедри обліку, контролю та оподаткування агробізнесу, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана

У статті розкрито сучасний стан підприємств молокопродуктового підкомплексу який характеризується зменшенням поголів'я корів та обсягів виробництва молока. Наведено що ефективне функціонування молокопродуктового підкомплексу можливе лише за умови рентабельної діяльності підприємств аграрного сектору.

Визначено стратегічні напрями розвитку молокопродуктових підприємств. Розроблена класифікація видів контролю витрат молокопереробних підприємств. Доказано, що особливо важливим видом внутрішнього контролю для сучасних молокопереробних підприємств є внутрішньогосподарський контроль.

Обґрунтовано, що основними засобами попереднього контролю є маркетинг, тобто вивчення тенденцій та перспектив попиту та пропозиції на ринках збуту молочної продукції з ціллю визначення структури та обсягів продажу, планування собівартості продукції.

Виявлені очікувані переваги створення вертикально-інтегрованих холдингів в молочної промисловості. Доведено, що в сучасних умовах розвитку ринку молочної продукції в Україні для крупних виробників домінуючою повинна стати інвестиційна стратегія.

Встановлено, що ефективне функціонування молокопереробних підприємств залежить від загального стану економіки як цілісної системи, розвиток якої забезпечується державними заходами, та внутрішніх чинників формування їх конкурентоспроможності.

Зроблено висновок, що на більшості молокопереробних підприємств нормативне господарство не відповідає вимогам оперативного, ефективного обліку та контролю за виробничими витратами.

Ключові слова: бізнес, виробництво, витрати, інвестиції, облік, підприємства, ринок, собівартість, контроль, молокопродуктовий підкомплекс, економіка, ефективність.

Постановка проблеми. Підприємства молокопродуктового підкомплексу України на сучасному етапі характеризуються погіршенням стану сільськогосподарського виробництва, що знаходить відображення в зменшенні поголів'я корів та обсягів виробництва молока. Не налагоджені економічні взаємовигідні зв'язки між різними сферами агропромислового комплексу. Їх відособлене функціонування як окремих суб'єктів ринкових економічних відносин не сприяє раціональному господарюванню молоковиробників і зумовлює сучасну кризову ситуацію в галузі. Ефективне функціонування молокопродуктового підкомплексу можливе лише за умови рентабельної діяльності підприємств аграрного сектору, молокопереробної промисловості та їх співробітництва на основі вдосконалення внутрішньогалузевих і міжгалузевих відносин між суб'єктами господарювання [1].

Важливою складовою в цьому аспекті є визначення стратегічних напрямів розвитку молокопродуктових підприємств для підвищення ефективності діяльності в цілому молокопродуктового підкомплексу. Правильно обрана стратегія є вагомим фактором підвищення економічної стійкості сільськогосподарського виробництва, яка забезпечує економічний розвиток та ефективне виробництво якісних продуктів харчування. Дедалі більшої актуальності набуває необхідність обґрунтування підвищення ефективності контролю витрат на підприємствах молокопродуктового підкомплексу задля ефективного його сучасного стратегічного розвитку, які потребують наукового та практичного розв'язання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток теорії та практики розвитку внутрішньогосподарських зв'язків на основі удосконалення стратегічних напрямів зробили відомі дослідники В.В. Зіновчук [2], П.К. Канінський, О.В. Крисальний, Ю.О. Лупенко [3], М.Й. Малік, В.Я. Месель-Веселяк [4] та інших. Теоретико-методологічні та практичні проблеми ефективного функціонування молокопродуктового підкомплексу зокрема

та агропромислового виробництва в цілому досліджувалися в працях В.Г. Андрійчука [5], В. М. Бондаренка [6], В.І. Бойка, В.П. Галушко, В.М. Зимовця [7], М.М. Ільчука [8], М.В.Калінчика, О.А.Козак [9], Т.Л. Мостенської [10], О.М. Онищенко, М.К. Пархомця [11], П.Т. Саблука, В.П. Ситника, Савицької В.Г. [12], В.К. Терещенка, В.М. Трегобчука, О.В. Шкільова, О.М. Шпичака, В.В. Юрчишина та інших. Разом з тим постає необхідність поглибленого вивчення проблем контролю витрат молокопродуктових підприємств та подальшого розвитку стратегічних напрямів молокопродуктового підкомплексу, в контексті підвищення ефективності функціонування сільськогосподарських підприємств, особливо в умовах вступу України до СОТ. Важливість та актуальність теоретичного обґрунтування цих процесів зумовила вибір теми нашого дослідження.

Метою статті є дослідження формування основних шляхів підвищення стратегічних напрямів розвитку молокопродуктового підкомплексу та ефективний контроль за виробничими витратами молокопродуктових підприємств. Дослідження проводилися на основі використання монографічного та абстрактно-логічного методів. Методологічним підґрунтям в опрацюванні матеріалу виступив діалектичний метод пізнання суспільно-економічних явищ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із важливих секторів економіки України у формуванні продовольчої безпеки держави й експортного потенціалу країни є молокопродуктовий підкомплекс. Його сутність полягає в взаємопов'язаному та збалансованому функціонуванні сукупності різних галузей складної інтеграційної системи «виробництво молока – переробка – реалізація молочної продукції». Розвиток соціально орієнтованого ринку України та її наміри вступити до СОТ зумовили невідкладну потребу розв'язання актуальних проблем функціонування підкомплексу, і зокрема, переробної галузі.

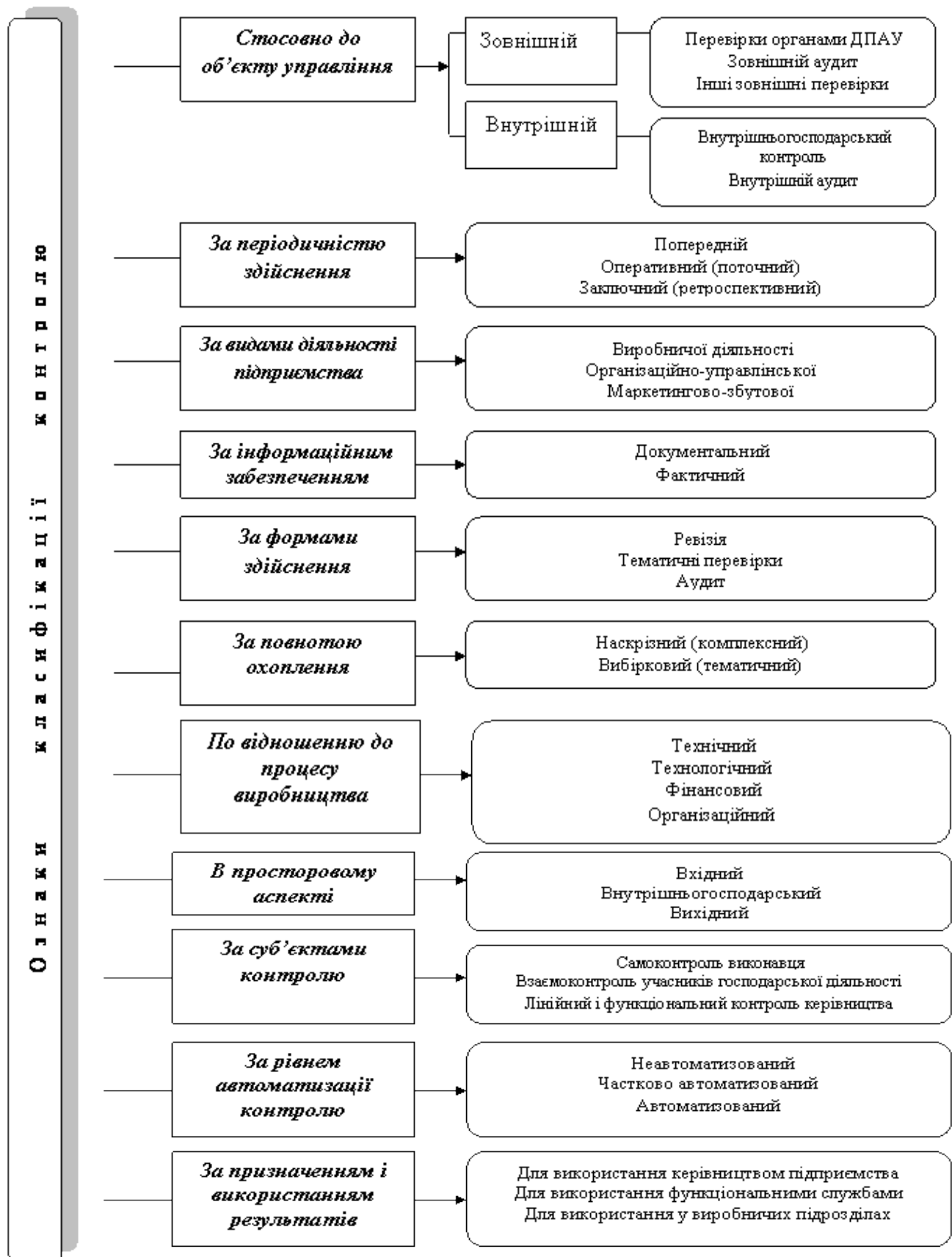


Рис. 1. Класифікація видів контролю витрат молокопереробних підприємств

Перебудова управління молокопереробними підприємствами в умовах формування ринкових відносин передбачає зміни в системі контролю, за допомогою якого вияв-

ляється фактичний стан справ на підприємстві, визначаються причини різного роду відхилень від норм виробництва, виявляються невикористані чи втрачені резерви та ресурси.

Діюча система контролю повинна бути організована як по горизонталі (види діяльності підприємства), так і по вертикалі (центри відповідальності та місця виникнення витрат) для задоволення оперативних потреб управління виробництвом.

Для визначення напрямків контролю витрат в молокопереробній галузі важливе значення має науково обґрунтована класифікація його видів. Узагальнюючи пропозиції відомих економістів з приводу класифікації [13, С. 22; 14, С. 12] та враховуючи організаційно-технологічні особливості молокопереробного виробництва, запропонуємо класифікацію видів контролю витрат для молокопереробних підприємств (рис. 1).

Залежно від користувачів отриманої інформації обумовлюється розмежування систем зовнішнього та внутрішнього контролю. Зовнішній контроль витрат здійснюється органами Державної податкової адміністрації України шляхом перевірки правильності обчислення валових витрат та розрахунку податкових платежів; банками при перевірці цільового використання кредитів; громадськими та перевіряючими організаціями при перевірці правильності сплати місцевих податків і зборів. Внутрішній контроль здійснюється спеціалістами підприємства, і його завданням є забезпечення виробництва ресурсами, їх збереження та сприяння впровадженню прогресивних технологій і раціональних методів праці, економне використання паливно-енергетичних ресурсів з метою зниження собівартості молочної продукції.

Особливо важливим видом внутрішнього контролю для сучасних молокопереробних підприємств є внутрішньогосподарський контроль, який є складовою частиною ринкового механізму та одним із основних прийомів перевірки виконання прийнятих рішень.

Характерною особливістю внутрішньогосподарського контролю виступає те, що він проводиться в процесі господарської діяльності, в момент здійснення та оформлення господарських операцій, що надає можливість вчасно виявляти недоліки, вивчати причини їх виникнення та вживати заходів щодо їх усунення.

Внутрішньогосподарський контроль за допомогою методу елімінації витрат, тобто їх визначення за місцями утворення і центрами відповідальності та мережі автоматизованого робочого місця дозволяє впливати на формування собівартості молочної продукції протягом всього циклу її виробництва і реалізації.

За періодичністю здійснення внутрішньогосподарський контроль підрозділяється на попередній, поточний (оперативний) та ретроспективний (завершальний після звітного періоду).

Проведені дослідження показують, що розповсюдженим на молокопереробних підприємствах є завершальний контроль витрат, який ведеться після закінчення звітного періоду на основі аналізу відхилень. Ретроспективний характер цього контролю не дає можливості попередити незаконні та економічно недоцільні дії, адже інформація про відхилення надходить надто пізно (через 10-30 днів після встановлення відхилення), що, враховуючи короткий цикл виробництва більшості молокопродуктів (2 – 5 днів), не дозволяє приймати коригуючі рішення з метою зниження непродуктивних витрат і втрат. За цих умов вирішальне значення для управління витратами на молокопереробних підприємствах мають попередній і поточний види контролю.

Основними засобами попереднього контролю є маркетинг, тобто вивчення тенденцій та перспектив попиту та пропозиції на ринках збуту молочної продукції з ціллю визначення структури та обсягів продажу, планування собівартості продукції для забезпечення її конкурентоспроможності і достатнього рівня рентабельності та попередній функціонально-вартісний і аналіз беззбитковості виробництва продукції. До функцій попереднього контролю входять також визначення оптимального розміру партії придбаних основних і допоміжних матеріалів, розробка прогресивних норм сировини, матеріалів та трудових витрат, складання кошторисів накладних витрат окремих підрозділів із закріпленням відповідальності за виконання кошторисів за керівництвом цих підрозділів.

Поточний (оперативний) контроль здійснюється в момент виникнення витрат і забезпечується за допомогою методів нормативного обліку і нормативного калькулювання, що дозволяє не тільки виявити причини та винуватців відхилень від норм витрат, але і в певній мірі передбачити вплив цих відхилень на фінансові результати. Таким чином, контроль набирає прогностичного характеру, змикаючись з короткостроковим плануванням. Враховуючи масовий, поточний і безперервний характер молокопереробного виробництва, саме оперативний контроль є найбільш дійовою функцією в управлінні формуванням собівартості молочних продуктів, тому що дозволяє щоденно в процесі здійснення технологічних операцій встановлювати резерви зниження витрат. Здійснюють такий контроль бригадири, майстри, технологи цехів та інші керівники структурних підрозділів за даними технологічних вимірювальних приладів, а спеціалісти бухгалтерської служби – за показниками внутрішньогосподарського обліку, які відображаються в первинних документах.

Як свідчать проведені дослідження, для молокопереробних підприємств можна виділити наступні принципи внутрішньогосподарського контролю [15], які є основою для розвитку організаційних форм оперативного контролю витрат:

- організація оперативного контролю повинна відповідати виділенним місцям витрат і центрам відповідальності підприємства;
- максимальне наближення контролю до об'єкту (витратам) на основі делегування відповідальності спеціалістам підприємства;
- взаємодія контролю в оперативному режимі з іншими функціями управління витратами (обліком, плануванням, аналізом та регулюванням).

Результати дослідження вказують також на невідповідність вимогам сучасного управління витратами стану контролю за правильністю використання норм і нормативів молокопереробних підприємств, оскільки тільки на окремих підприємствах, як правило, із залученням іноземного капіталу, такий оперативний контроль норм і нормативів є частково організованим.

Для оперативного контролю за витратами виробництва необхідно узагальнювати інформацію щодо виявлених щоденних відхилень на рівні бригад і цехів – за день (зміну), п'ятиденку та декаду; на рівні підприємства – за потребою. Узагальнені результати відхилень від норм використання сировини за ці періоди потрібно відображати за допомогою машинограм-відомостей, які вказуватимуть на відхилення від встановлених норм, що буде формуватись на автомати-

зованому робочому місці бухгалтера з обліку витрат на кожну декаду місяця. Оперативні дані щодо відхилень за видами продукції і центрами відповідальності з наведеними причинами і відповідальними за ці відхилення дадуть можливість приймати коригуючі рішення з метою припинення перевитрат ресурсів безпосередньо по ходу виробничого процесу.

В сучасних умовах розвитку ринку молочної продукції в Україні для крупних виробників домінуючою, на нашу думку, повинна стати інвестиційна стратегія, спрямована на укрупнення організаційно-економічних структур за рахунок інвестування коштів переробниками у розвиток сировинної бази та в контроль за збутовими ланцюгами. Інвестиційні вкладення крупних виробників продукції у власну сировинну базу відповідають одночасно й завданню забезпечення безперебійних поставок високоякісної молочної сировини, і завданню організаційного укрупнення й концентрації техно-

логічного потенціалу [16, С. 16].

Отже, ми вважаємо, що на сучасному етапі розвитку молочної промисловості інвестиційна стратегія крупних виробників готової молочної продукції повинна бути орієнтована на максимально широке встановлення контролю над виробниками сировини та каналами розподілу продукції за рахунок придбання їх контрольних пакетів. В кінцевому випадку це дасть змогу будувати на базі крупного молочногo виробника (який виступатиме у якості головної компанії) вертикально-інтегровані структури за принципом функціональних холдингів.

В таблиці 1 представлені основні переваги (з точки зору отримання синергетичного ефекту), до яких повинне призвести створення вертикально-інтегрованих структур у молочній промисловості з повним технологічним та комерційним циклом учасників.

Таблиця 1

Очікувані переваги створення вертикально-інтегрованих холдингів в молочній промисловості (з точки зору отримання ефекту синергії) [18, С. 327]

| Ознака синергізму | Переваги |
|--|---|
| 1. Поєднання збутових потенціалів (сфера маркетингу) | Розширення обсягів збуту, економія на комерційних витратах |
| 2. Поєднання техніко-технологічних потенціалів (сфера виробництва) | Підвищення рівня конкурентоспроможності продукції |
| 3. Поєднання науково-дослідницьких потенціалів (сфера НДДКР) | Прискорення інноваційних процесів |
| 4. Поєднання кадрових потенціалів (сфера трудових відносин) | Підвищення продуктивності праці |
| 5. Поєднання каналів матеріально-технічного забезпечення | Удосконалення техніко-технологічної бази |
| 6. Поєднання фінансових потенціалів (спільне інвестування) | Розподіл інвестиційних ризиків; досягнення валютної самоокупності |
| 7. Поєднання управлінських потенціалів | Підвищення якості та оперативності управлінських рішень; обопільний контроль за виконанням прийнятих рішень |

У функціональному холдингу в молочній промисловості материнська компанія (крупний виробник молочної продукції, наприклад ВАТ «Галактон») володіє великим пакетом акцій дочірніх підприємств, але функціонують дочірні підприємства самостійно, і центральний офіс не втручається у поточний процес виробництва. Як показує практика, найбільш ефективно працюють ті функціональні холдинги, які входять до великих інтегрованих корпоративних структур і діяльність дочірніх компаній чітко скоординована материнською компанією [17, С. 117].

Що стосується середніх та дрібних виробників, то для них можна ідентифікувати принципово інші стратегії розвитку, які зумовлюють і відмінності в інвестиційних стратегіях. Ми окреслили наступні два принципових варіанти альтернативних стратегій розвитку дрібних виробників молочної продукції:

- реалізація стратегій концентрації дрібних виробників молочної продукції на окремих ринкових сегментах. Першим варіантом є інвестування коштів у придбання технологій для переробки молочної продукції, які вже були в застосуванні у провідних зарубіжних компаній, що дасть змогу придбати їх дешевше на 30-40%. Другим є інвестування в обладнання, яке призначене для випуску обмеженого асортименту продукції, на якому планує зосередити свою діяльність виробник;

- реалізація коопераційних стратегій, головним чином шляхом створення СП з іноземними виробниками молочної

продукції з можливістю одержати необхідні інвестиційні ресурси для фінансування свого подальшого технічного розвитку.

Висновки та перспективи. Ефективне функціонування молокопереробних підприємств залежить від загального стану економіки як цілісної системи, розвиток якої забезпечується державними заходами, та внутрішніх чинників формування їх конкурентоспроможності, а саме управління конкурентоспроможністю молокопереробних підприємств вимагає застосування наукових підходів – групи методів управління, об'єднаних спільною ідеєю.

Отже, проведені дослідження також підтверджують, що на більшості молокопереробних підприємств нормативне господарство не відповідає вимогам оперативного, ефективного обліку та контролю за виробничими витратами. У практичній діяльності більшості молокопереробних підприємств виникають ситуації, коли при внесенні змін до технологічного процесу, чи в процесі освоєння нових видів продукції норми вчасно не переглядаються і не коригуються, а коли і переглядаються, то інформація про це надходить до бухгалтерії із запізненням на 20-30 днів. Такий стан справ призводить до значних відхилень від норм, які не відображають дійсну потребу у використанні матеріальних і трудових ресурсів у виробництві та не дозволяють контролювати формування собівартості молочної продукції відповідно до вимог управління сучасним молокопереробним підприємством.

Список використаної літератури:

1. Стратегічний вибір щодо прискорення та підтримки зростання в Україні. Меморандум з економічного розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://web.worldbank.org>.
2. Зіновчук В.В. Кооперативна ідея в сільському господарстві України і США / В.В. Зіновчук. [монографія] – К.: Логос, 1996. – 345 с.

3. Лупенко Ю. О. Інноваційне забезпечення розвитку сільського господарства України: проблеми та перспективи / [Лупенко Ю. О. та ін.]. – Київ : ІАЕ, 2014. – 516 с.
4. Месель-Веселяк В. Я. Напрями забезпечення конкурентоспроможності аграрного виробництва / В. Я. Месель-Веселяк // Економіка АПК. – 2009. – № 10. – С. 7–14.
5. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу [Текст] : підручник / В. Г. Андрійчук. – К. : КНЕУ, 2013. – 779 с.
6. Бондаренко В. М. Розвиток ефективного виробництва молока та його промислової переробки України / В. М. Бондаренко // Економіка АПК. – 2008. – №5. – С. 61-64.
7. Зимовець В.М. Економічні проблеми розвитку виробництва та ринку молокопродуктового під комплексу / В.М. Зимовець // Економіка АПК. - 2002. - №5. - С. 126-128.
8. Ільчук М.М. Організація і планування сільськогосподарського виробництва. - Вінниця : Нова книга, 2008. – 455 с.
9. Козак О. А. Основні тенденції розвитку світового ринку молока та молочної продукції / О. А. Козак // Економіка АПК. – 2007. – № 3. – С. 149–153.
10. Мостенська Т.Л. Проблеми розвитку молочного виробництва в Україні / Т.Л. Мостенська // Економіка АПК. - 2001. - №6. - С. 40-45.
11. Пархомець М.К. Економічний механізм розвитку молокопродуктового підкомплексу АПК Західного регіону України / М.К. Пархомець // Тернопіль: «Економічна думка». Ерудит 2001. - С. 45-53.
12. Савицька В.Г. Молоко і молокопродукти у споживчому балансі населення України / В.Г. Савицька // Економіка АПК. - 1999. - №12. - С. 39-44.
13. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник. – К.: Вища шк., 1994. – 364 с.
14. Наринский А.С., Гаджиев Н.Г. Контроль в условиях рыночной экономики. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 176 с.
15. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л. Зернов и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
16. Лукіячук В.М. Актуальні проблеми молочної галузі / В.М. Лукіячук // Молочна промисловість, 2003, №2. – С. 14-172.
17. Храброва И.А. «Корпоративное управление: вопросы интеграции. Аффилированные лица, организационное проектирование, интеграционная динамика». - М., 2002. – 198 с.
18. Бандурин А.В. «Деятельность корпораций» – Москва, Буквица, 1999. – 600 с.

Ильин В.Ю. Учёт производственных затрат в молокопродуктовом подкомплексе

В статье раскрыто современное состояние предприятий молокопродуктового подкомплекса характеризующееся уменьшением поголовья коров и объемов производства молока. Приведены факты, что эффективное функционирование молокопродуктов подкомплекса возможно лишь при условии рентабельной деятельности предприятий аграрного сектора.

Определены стратегические направления развития молокопродуктов предприятий. Разработана классификация видов контроля затрат молокоперерабатывающих предприятий. Доказано, что особенно важным видом внутреннего контроля для современных молокоперерабатывающих предприятий является внутривладельческий контроль.

Обосновано, что основным средством предварительного контроля является маркетинг, то есть изучение тенденций и перспектив спроса и предложения на рынках сбыта молочной продукции, с целью определения структуры и объемов продаж, планирование себестоимости продукции.

Обнаружены ожидаемые преимущества создания вертикально-интегрированных холдингов в молочной промышленности. Доказано, что в современных условиях развития рынка молочной продукции в Украине для крупных производителей доминирующей должна стать инвестиционная стратегия.

Сделан вывод, что на большинстве молокоперерабатывающих предприятий нормативное хозяйство не соответствует требованиям оперативного, эффективного учета и контроля за производственными затратами.

Ключевые слова: бизнес, производство, расходы, инвестиции, учёт, предприятие, рынок, себестоимость, контроль, молокопродуктовый подкомплекс, экономика, эффективность.

Ilin V.Y. Accounting of production costs in the milk production complex

The article reveals the current state of enterprises of dairy products under the complex which is characterized by a decrease in the number of cows and milk production volumes. It is stated that effective functioning of the dairy product subcomplex is possible only on the basis of profitable activity of enterprises of the agrarian sector.

The strategic directions of development of dairy enterprises are defined. The classification of types of control of expenditures of milk processing enterprises is developed. It has been proved that the most important type of internal control for modern dairy processing enterprises is internal control.

It is established that efficient functioning of dairy enterprises depends on the general state of the economy as an integral system, the development of which is provided by state measures, and internal factors for the formation of their competitiveness.

It is concluded that in most dairy enterprises, the normative economy does not meet the requirements of operative, effective accounting and control over production costs.

Key words: business, production, costs, investment, accounting, enterprises, market, cost, control, mocoproduct subcomplex, economy, efficiency.

Дата надходження до редакції: 12.08.2018

Рецензент: д.е.н., професор Борисова В.А.