

Міністерство освіти і науки України  
Одеська національна академія харчових технологій

**ВОЛОШИНА-СІДЕЙ ВІКТОРІЯ ВАДИМІВНА**



УДК: 658.29.011.1

**МЕХАНІЗМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ОПЕРАЦІЙНОЇ  
ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

Спеціальність 08.00.04 – економіка та управління підприємствами  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Одеса -2016

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Миколаївському національному університеті ім. В.О.Сухомлинського Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник** - доктор економічних наук, професор  
**БУРОВА Тетяна Андріївна**,  
Миколаївський національний університет ім.  
В.О.Сухомлинського,  
завідувач кафедри обліку та оподаткування.

**Офіційні опоненти:** - доктор економічних наук, професор  
**НЕМЧЕНКО Валерій Вікторович**,  
Одеська національна академія харчових  
технологій,  
завідувач кафедри обліку та аудиту;

- кандидат економічних наук, доцент  
**ВЕРНЮК Наталія Олександрівна**,  
Уманський національний університет  
садівництва,  
декан факультету менеджменту.

Захист відбудеться **04 листопада 2016 р. о 10<sup>00</sup> годині** на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 41.088.05 в Одеській національній академії харчових технологій за адресою: 65039, м. Одеса, вул. Канатна, 112, аудиторія А-234.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Одеської національної академії харчових технологій за адресою: 65039, м. Одеса, вул. Канатна, 112, читальний зал.

Автореферат розісланий **04 жовтня 2016 р.**

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради



Крупіца І.В.

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Витрати є невід'ємною частиною будь-якого бізнесу, без них підприємство не зможе ані розвиватися, ані просто функціонувати. Для забезпечення рентабельності необхідно, щоб витрати були ефективними, тобто кожна витрачена гривня приносила прибуток. В сучасних умовах глобалізації й посилення конкуренції на ринку продовольчої продукції найбільш важливим напрямком поліпшення роботи є грамотне управління витратами підприємств харчової промисловості. Особливості управління харчовим виробництвом у цей час характеризуються тим, що кожному підприємству галузі необхідно постійно порівнювати доходи з витратами, складати плани подальших дій на ринку. У цій ситуації управління витратами операційної діяльності є важливим інструментом ефективного функціонування організацій.

У цей час традиційна система управління витратами у харчових організаціях не повною мірою відповідає сучасним вимогам. Дана невідповідність характеризується недостатнім методичним забезпеченням процесу управління витратами стосовно до специфіки галузі, недосконалим понятійним апаратом, що вимагає розвитку існуючих теоретичних і методичних основ у досліджуваній сфері.

Формування дієвих систем управління витратами як складової системи управління організацією в сучасних умовах є одним з головних наукових завдань, що мають високе практичне значення. Цінність даних досліджень обумовлена тим, що в результаті їх застосування забезпечується створення об'єктивної й своєчасної інформації про склад і динаміку витрат, що в остаточному підсумку веде до успішного функціонування організації на основі прийняття оптимальних управлінських рішень поточного й перспективного характеру.

Проблемам формування систем управління витратами підприємств харчової промисловості, які мають свої специфічні особливості, присвячені роботи відомих авторів: Ф.Ф.Бутинця, Т.А.Буровой, Н.О.Вернюк, З.В.Гуцайлюка, А.М.Герасимовича, В.Б. Івашкевича, О.В. Карпенко, .В.О.Ластовецького, Л.В.Нападовської, В.В.Немченко, В.Ф.Палія, А.А. Протопопенко, М.С.Пушкара, Г.В. Савицької, В.К.Савчука, Г.О. Соболя, Шевчука О.В., М.Г.Чумаченка та інших відомих вчених.

Незважаючи на наявність значної кількості робіт, присвячених управлінню витратами операційної діяльності підприємств і організацій, теоретичні положення й методика управління витратами у харчових підприємствах характеризуються недостатнім рівнем дослідження й вимагають удосконалювання. Це обумовлює важливість розробки теоретичних і методичних положень, пов'язаних з функціонуванням і розвитком системи управління витратами операційної діяльності, що враховують організаційно-економічні особливості підприємств і організацій харчової промисловості, що відображають специфіку форм організації виробництва і збуту.

Все це свідчить про недостатній ступінь вивченості даної проблеми, обумовлює актуальність теми дослідження та визначає мету, об'єкт, предмет і завдання дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Тема дисертації є складовою частиною програми наукових досліджень Миколаївського національного університету ім. В.О. Сухомлинського за темами «Структурні трансформації національних економік в глобальному вимірі» (державний реєстраційний номер 0115U001206). Внесок автора полягає у розробці наукових положень та практичних рекомендацій з формування системи управління витратами операційної діяльності підприємств харчової промисловості з урахуванням особливостей їх виробничих на організаційно-управлінських процесів.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційного дослідження є обґрунтування теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій з формування механізмів управління витратами операційної діяльності з урахуванням організаційно-економічних особливостей підприємств харчової промисловості.

Для досягнення поставленої мети були поставлені і вирішені наступні завдання:

- дослідити теоретичні засади управління витратами харчових підприємств та визначити сутність і зміст економічних витрат операційної діяльності підприємств харчової промисловості;
- обґрунтувати теоретичні й організаційно-методичні положення управління витратами операційної діяльності харчових підприємств по центрах відповідальності;
- розробити процесно-орієнтований механізм управління витратами операційної діяльності підприємств харчової промисловості у розрізі первинних центрів відповідальності;
- удосконалити методичний підхід до комплексної оцінки витратоємності операційних процесів харчових підприємств;
- розробити алгоритм аналізу витрат операційної діяльності, адаптований до специфіки харчового виробництва;
- сформулювати організаційну модель управління витратами операційної діяльності харчових підприємств на основі центрів відповідальності;
- розробити рекомендації з організації управління витратами операційної діяльності харчових підприємств на основі процесно-орієнтованого бюджетування;
- обґрунтувати пропозиції з формування підсистеми інформаційного забезпечення системи управління витратами операційної діяльності харчового підприємства.

*Об'єктом дослідження* є процеси управління витратами операційної діяльності підприємств харчової промисловості.

*Предметом дослідження* є теоретико-методичні та прикладні аспекти формування й функціонування механізмів управління витратами операційної діяльності підприємств харчової промисловості.

**Методи дослідження.** Теоретичну і методологічну основу дослідження становили діалектичний метод пізнання, фундаментальні положення економічної теорії, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем

управління витратами підприємств харчової промисловості.

У процесі дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, а саме: системний аналіз – при дослідженні наукових засад управління витратами підприємств харчової промисловості; абстрактно-логічний – для уточнення сутності основних понять, визначень і категорій управління витратами; історичний – у дослідженні генезису й розвитку теорії та практики управління витратами харчових виробництв; діалектичний – для розгляду процесів управління витратами у їх взаємозв'язку і розвитку; статистичний аналіз – для визначення динаміки, структури та результативності діяльності харчових підприємств; аналогій та порівнянь – при порівнянні систем управління витратами харчових підприємств; монографічний метод – для детального вивчення стану діяльності харчових підприємств; методи економіко-математичного моделювання – для моделювання механізмів управління витратами харчових підприємств.

*Інформаційна база* дослідження представлена законодавчими й нормативними актами, що регламентують процеси діяльності підприємств харчової промисловості, офіційними даними Державної служби статистики України, матеріалами, опублікованими в монографіях вітчизняних і закордонних дослідників, статтях у періодичній пресі, а також результатами господарської практики підприємств харчової промисловості.

**Наукова новизна одержаних результатів** дисертаційного дослідження полягає у обґрунтуванні теоретико-методичних засад та розробці практичних рекомендацій з формування механізмів управління витратами операційної діяльності з урахуванням організаційно-економічних особливостей підприємств харчової промисловості.

Наукова новизна найважливіших результатів дослідження полягає у наступному:

*вперше:*

- розроблено процесно-орієнтований механізм управління витратами операційної діяльності підприємств харчової промисловості у розрізі первинних центрів відповідальності, що дозволяє провести аналіз показників ємності ресурсів і процесів, виділити найбільш витратоємні процеси й сформуванати програму заходів щодо зниження витрат;

*удосконалено:*

- методичний підхід до комплексної оцінки витратоємності операційних процесів харчових підприємств, заснований на ранжируванні об'єктів управління й використання коефіцієнтів співвідношення темпів росту витрат на виконання основних процесів з темпами росту виручки від реалізації;

- алгоритм аналізу витрат операційної діяльності, адаптований до специфіки харчового виробництва, що складається з наступних етапів: розрахунок показників динаміки й структури витрат; аналіз витрат на 1 грн. виробленої продукції; розрахунок критичного обсягу продажів (точки беззбитковості); факторний аналіз витрат; аналіз впливу витрат на прибуток і рентабельність організації;

- організаційну модель управління витратами операційної діяльності

харчових підприємств на основі виділення центрів відповідальності, сформованих за функціональним принципом й, виходячи з обсягу повноважень і відповідальності менеджерів, що дозволяє підвищити контроль за витратами, маржинальним доходом, прибутком (збитком), що веде до скорочення витрат і збільшення прибутку;

*дістали подальший розвиток:*

- теоретичні засади управління витратами харчових підприємств, а саме: запропоноване розширене трактування економічних витрат операційної діяльності підприємств харчової промисловості, що спирається на поняття кругообігу капіталу підприємства й відображає взаємодію внутрішнього й зовнішнього економічного простору підприємства;

- теоретичні й організаційно-методичні положення управління витратами операційної діяльності харчових підприємств по центрах відповідальності, зокрема: визначено передумови реструктуризації харчових підприємств на центри відповідальності, децентралізації по них основних функцій системи управління виробництвом; розроблена організаційна структура центрів витрат для підприємства харчової промисловості, що відрізняється ефективною системою управління по центрах витрат;

- рекомендації з організації управління витратами операційної діяльності харчових підприємств на основі процесно-орієнтованого бюджетування, спрямованого на підтримку стабільного функціонування економічної системи підприємства і її об'єктів з урахуванням сучасних організаційно-економічних особливостей харчових підприємств;

- пропозиції з формування підсистеми інформаційного забезпечення системи управління витратами операційної діяльності харчового підприємства, а саме: розроблена модель аналітично-звітного простору як інформаційної бази управління витратами; запропонована структурна організація аналітичної підсистеми; визначені етапи формування підсистеми інформаційного забезпечення управління витратами.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у можливості використання теоретико-методичних розробок та практичних рекомендацій з формування механізмів управління витратами операційної діяльності підприємств харчової промисловості органами влади різних рівнів при розробці стратегічних програмних документів у сфері регулювання діяльності підприємств харчової галузі, продовольчого ринку, у діяльності підприємств і організацій харчової промисловості.

Вищевказані рекомендації використовуються у практичній діяльності Департаменту екології та природних ресурсів Одеської обласної державної адміністрації (довідка № 01/42100 від 09.05.2016 р.); Регіонального фонду підтримки підприємництва в Миколаївській області (довідка № 15/16 від 15.06.2016 р.); ПАТ «Оберіг» с. Семенівка Арбузинського р-ну Миколаївської області (довідка № 241 від 15.05.2015 р.); у науково-навчальному процесі Миколаївського національного університету ім. В.О.Сухомлинського (довідка № 67-10/235 від 16.12.2015 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Всі наукові результати, викладені в дисертації і винесені на захист, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертаційній роботі використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення і результати дисертаційного дослідження оприлюднені автором на конференціях, семінарах, нарадах, серед яких найбільш важливими були: XVI Всеукраїнська з міжнародною участю науково-практична заочна конференція (м. Київ, 2014 р.); Міжнародна науково-практична Інтернет конференція «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах інституціональних змін глобальної економіки» (м. Луцьк, 2014 р.); Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Економічні аспекти розвитку країни: сучасний стан, проблеми та перспективи» (м. Тернопіль, 2015 р.); VII Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством» (м. Луцьк, 2015); I Всеукраїнська науково-практична конференція «Прикладна економіка – від теорії до практики» (м. Тернопіль, 2015), I Регіональна науково-практична конференція «Облік, аналіз і аудит в умовах регіонального розвитку економіки» (Миколаїв, 2015); IX Міжнародна науково-практична конференція «Сучасна наука: теорія і практика» (м. Київ, 2016); III Міжнародна науково-практична конференція «Українська наука: проблеми сьогодення та перспективи розвитку» (м. Одеса, 2016).

**Публікації одержаних результатів.** Основні результати дисертації висвітлено в 15 наукових працях, опублікованих автором, загальним обсягом 4,5 обл. вид. арк., в тому числі особисто автору належить 4,2 обл. вид. арк. З них 1 монографія, у фахових наукових провідних виданнях опубліковано 6 статей обсягом 2,5 обл. вид. арк.

**Обсяг та структура дисертації.** Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, викладена на 176 сторінках основного тексту, включає 32 таблиць, 55 рисунків. Список використаних літературних джерел містить 186 найменувань на 16 сторінках.

## **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ**

*У першому розділі «Теоретичні засади управління витратами операційної діяльності на підприємствах харчової промисловості» досліджено: концептуальні засади управління витратами операційної діяльності й результатами виробництва підприємств харчової промисловості; системи управління витратами підприємств харчової промисловості; організаційні аспекти управління витратами операційної діяльності харчових підприємств; аналітичні підсистеми в управлінні операційними витратами підприємств харчової промисловості.*

Встановлено, що в умовах ринкової економіки витрати операційної діяльності (зокрема витрати на виробництво й реалізацію продукції), що формують собівартість продукції - це найважливіший показник комерційної

діяльності підприємств харчової промисловості, що характеризує ступінь й якість використання трудових і матеріальних ресурсів, результати впровадження нової техніки, ритмічність виробництва, ощадливість у витраті коштів, якість управління. Собівартість продукції є вихідною базою для визначення цін, а також безпосередньо впливає на прибуток, рівень рентабельності й формування загальнодержавного фону - бюджету.

В результаті дослідження запропоноване розширене трактування економічних витрат операційної діяльності підприємств харчової промисловості, що спирається на поняття кругообігу капіталу підприємства, що дозволяє розширити зміст цього поняття за рахунок розгляду взаємодії внутрішнього й зовнішнього економічного простору підприємства.

Запропонована поліаспектна модель економічних витрат операційної діяльності на харчовому підприємстві, що включає технологічний, системний, витратно-результативний, кругообіговий та ін. аспекти, яка є адекватною розумінню харчового підприємства як системного утворення, та дає можливість підвести наукову базу під управління витратами з акцентом на тотальність, комплексність, диференційованість, безперервність, функціональність, мобілізацію резервів.

Розкрито зміст кругообігового аспекту витрат й доведено його фундаментальну значимість для дослідження проблеми управління витратами операційної діяльності харчових підприємств. Доведено, що тільки на його основі можна коректно обґрунтувати необхідність і зміст як процесного, так і функціонального підходів. Обґрунтовано, що кругообіговий аспект в економічних дослідженнях доцільно розглядати як методологічну основу для виділення таких аспектів, як процесний (дозволяє враховувати просторово-часові моменти, пов'язані переважно з логістикою) і функціональний (кореспондується з організаційною структурою підприємства й розподілом функцій серед персоналу). Встановлено, що функціональний підхід до управління витратами вкрай недостатньо використовується харчовими підприємствами, зокрема не реалізується принцип тотальності. У рамках процесного підходу обґрунтовано ефективність трьохрівневої аналізу: матеріальний ланцюжок цінностей; бізнес-процеси, що дозволяють визначити відповідального виконавця; бюджетування як форма госпрозрахункових відносин і система зацікавленості-відповідальності.

Групування витрат харчового підприємств з позицій функціонального підходу наведено на рис. 1.

У рамках організаційно-структурного аспекту зроблений упор на недосконалість існуючих традиційних класифікацій витрат (тенденція зведення всіх витрат до поточних, невідповідність бухгалтерського трактування ряду витрат їх політекономічному змісту, інерційність класифікацій, зловживання позицією «інші витрати»). Доведено, що традиційна структура витрат на виробництво харчової продукції недосконала: це стосується класифікації витрат по економічних елементах і статтях калькуляції (категорія собівартості має тенденцію зводити всі витрати до поточних, відбувається необґрунтоване збільшення загальнопромислових і загальногосподарських витрат й ін.).



Рис. 1. Групування витрат операційної системи харчової організації (функціональний аспект)

Обґрунтовано, що для практичного використання в системі управління формуванням витрат доцільно використовувати класифікацію по елементах і статтях витрат. Поряд з витратами на виробництво й реалізацію виділені «нейтральні» витрати, які не можуть безпосередньо бути віднесені ані до виробництва, ані до реалізації. Ці витрати мають тенденцію до росту й ускладнення (екологічні витрати, соціальні витрати, витрати по захисту прав власності й ін.), при цьому відзначається, що некоректно всі ці витрати розглядати тільки в рамках категорії транзакційних витрат.

Доведено необхідність перенесення акценту з економії ресурсів (зниження витрат) на формування раціональної структури ресурсів (оптимізація витрат), ув'язування витрат з корисністю продукту. Сформульовані основні принципи побудови комплексної системи активного управління витратами. Запропонована логічна модель комплексного управління витратами операційної діяльності на підприємстві, представлена як сукупність принципів, вимог й умов (тотальність, безперервність, функціональність, мобілізація резервів).

Обґрунтовані теоретичні й організаційно-методичні положення управління витратами операційної діяльності харчових підприємств по центрах витрат й центрах відповідальності. Запропоновані види основних центрів відповідальності по виробничих функціях (центри, що відносяться до виробництва, постачання, збуту й управління), виділення яких дозволяє точніше розподіляти й вірніше розносити витрати по центрах відповідальності організації.

Розроблена організаційна структура центрів витрат для підприємства харчової промисловості, що відрізняється ефективною системою обліку й контролю по центрах витрат (запропоновані послідовні етапи процесу формування центрів витрат, визначені завдання, інформаційне забезпечення й процедура виконання) (рис. 2).

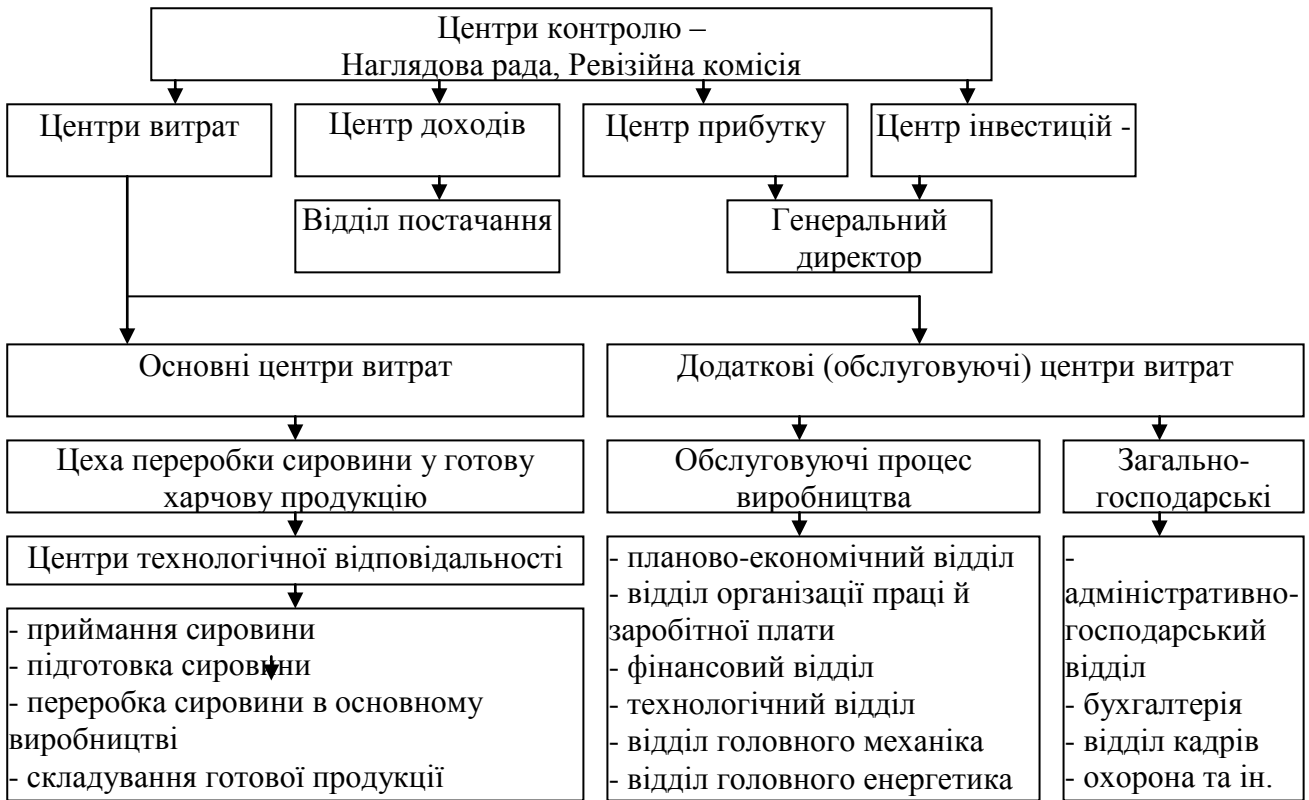


Рис. 2. Центри відповідальності харчового підприємства

Доведено, що аналітична функція є однією з основних складових системи управління витратами операційної діяльності харчового підприємства й реалізується у формуванні великих масивів інформації про стан і рух виробничо-фінансових активів організації.

Аналітична система являє собою управлінсько-інформаційну систему, що поєднує сукупність форм і методів планування, обліку, контролю й аналізу, спрямована на формування альтернативних варіантів функціонування підприємства й призначену для інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

Запропонована структурна організація аналітичної системи, під якою розуміється сукупність процесів, метою організації яких є задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в результуючу управлінську інформацію відповідно до заданого нормативно-правового, методичного й організаційного забезпечення при використанні необхідних ресурсів.

У другому розділі «Методичні засади управління витратами операційної діяльності на підприємствах харчової промисловості» досліджено науково-методичні аспекти аналізу, оцінки й планування витрат операційної діяльності підприємств харчової промисловості, визначено сучасні підходи до калькулювання собівартості продукції харчових підприємств, обґрунтовано методи управління витратами операційної діяльності харчових підприємств, розроблено інформаційно-аналітичний інструментарій управління витратами операційної діяльності харчових підприємств.

В результаті дослідження методичних засад управління витратами операційної діяльності харчових підприємств запропоновано специфічний для даної галузі механізм виділення у структурі управління харчовим підприємством центрів відповідальності - центрів витрат, з метою зниження собівартості вироблюваної продукції. Визначено передумови реструктуризації харчових підприємств на центри відповідальності, децентралізації по них основних функцій системи управління виробництвом. Уточнено принципи, функції й зміст управління витратами й концептуальні рішення його моделювання по центрах відповідальності в харчових підприємствах. Організаційна структура харчового підприємства, заснована на центрах відповідальності представлена на рис.3.

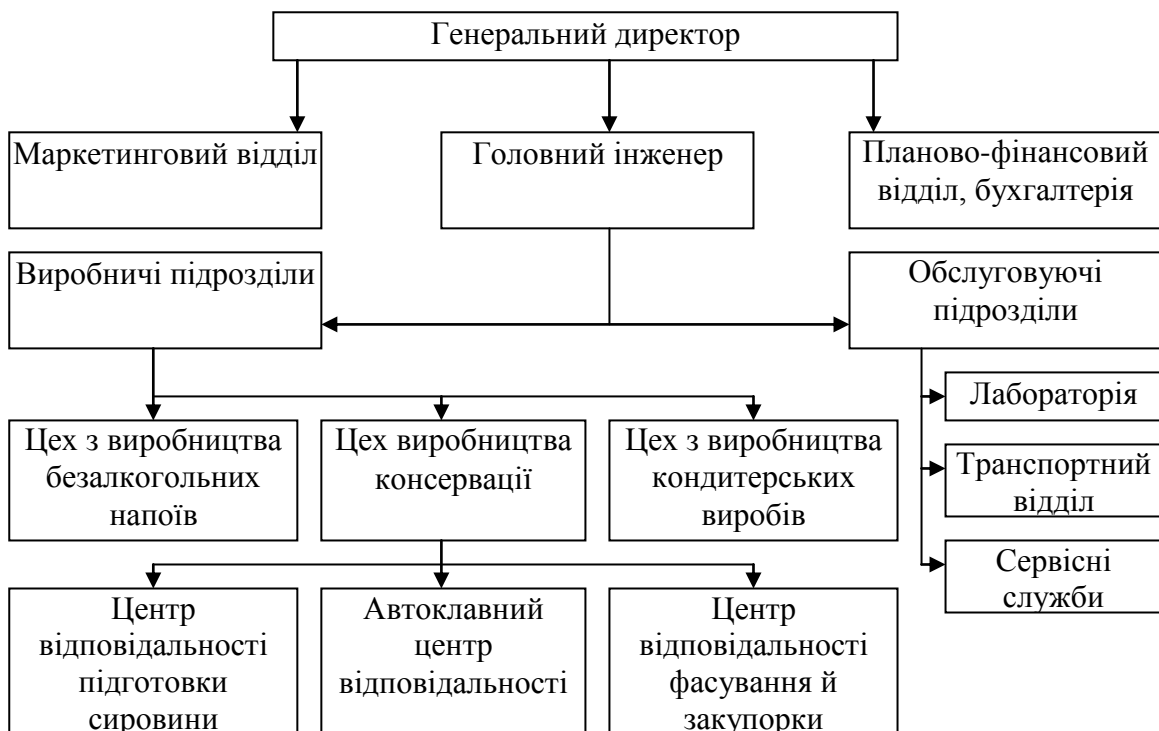


Рис. 3. Організаційна структура харчового підприємства, заснована на центрах відповідальності

Дослідження довело можливість успішного застосування закордонних методів розрахунку собівартості «Директ-костинг» й «Стандарт-кост» на харчових підприємствах. Обґрунтовано доцільність застосування системи розрахунку маржинального доходу харчового підприємства за центрами відповідальності за методикою «Директ-костинг». Доведено доцільність проведення аналізу використання сировини й матеріалів харчового підприємства за системою «Стандарт-кост». Визначено підхід до застосування системи розрахунку маржинального доходу харчового підприємства у розрізі центрів відповідальності, у вирахуванні собівартості кожного виду продукції по системі «Директ-костинг». Обґрунтовано підхід до нормування, вирахування й розподілу непрямих витрат по центрах відповідальності харчового

підприємства шляхом поділу непрямих витрат на постійні й змінні, проведення аналізу їх структури й нормування по кожному виду продукції на основі систем «Стандарт-кост» й «Директ-костинг».

Доведено можливість застосування методів розрахунку точки безбитковості й операційного важеля для зниження собівартості продукції підприємства харчової галузі. Збільшення обсягів продажів продукції з високим рівнем маржинального доходу сприятливо позначається на фінансовому стані організації, скорочуючи точку безбитковості. При скороченні суми змінних витрат або росту цін на продаж зростає маржинальний дохід організації, а точка безбитковості скорочується. Зміна постійних витрат не впливає на розмір маржинального доходу, але приводить до різкого зсуву точки безбитковості. Відзначено, що дані методики аналізу можуть бути застосовані лише при прийнятті короткострокових управлінських рішень.

Розроблено методичний підхід до аналізу витрат операційної діяльності, адаптований до специфіки харчового виробництва, що складається з наступних етапів: розрахунок показників динаміки й структури витрат; аналіз витрат на 1 грн. виробленої продукції; розрахунок критичного обсягу продажів (точки безбитковості); факторний аналіз витрат; аналіз впливу витрат на прибуток і рентабельність організації. Даний підхід дозволить відслідковувати витрати в будь-який момент часу, вчасно реагувати на різні впливи зовнішнього й внутрішнього середовища шляхом прийняття управлінських рішень по регулюванню витрат харчових організацій.

Доведено, що оптимальна організація процедур збору й обробки економічної інформації у системі управління витратами операційної діяльності дозволяє одержати харчовому підприємству синергетичний ефект. Аналіз характеристик інформаційних потоків, що акумулюються в системі управління витратами, дозволяє прийняти останню за інформаційну базу для складання різних видів звітності. Переваги побудови дієвої інформаційної системи управління витратами на принципах орієнтації на досягнення поставленого завдання, необхідності забезпечення альтернативних варіантів його рішення, випередження даних для прийняття управлінських рішень і т.д., полягає в трансляції стратегічних цілей у щоденні управлінські рішення, у єдиному розумінні економічної суті господарських операцій всіма керівниками підприємства. Розроблено рекомендації з формування інформаційної бази системи управління витратами операційної діяльності харчових підприємств. Актуалізовані базові й специфічні вимоги до інформації, формованою системою управління витратами, встановлена пріоритетність якісних характеристик звітності, орієнтованої на прийняття управлінських рішень. Обґрунтовано, що внутрішня управлінська звітність господарюючих суб'єктів харчової галузі повинна включати додаткову інформацію, що пояснює основні тенденції й фактори, що впливають на рівень операційних витрат, результати діяльності підприємства, а також основні фактори, які найбільш ймовірно вплинуть на майбутній його розвиток: аналіз керівництвом результатів своєї діяльності; бачення ризиків і можливостей операційної діяльності; стратегії, які керівництво має намір втілити в життя для реалізації нових економічних

можливостей і мінімізації впливу ризиків.

Систематизовано етапи формування підсистеми інформаційного забезпечення системи управління витратами операційної діяльності харчового підприємства, що включають: визначення загальних принципів управління витрат; формування методики збору й формування витрат від звичайних видів діяльності й інших витрат; аналіз витрат підприємства; створення управлінської звітності; визначення перспективних напрямків раціоналізації витрат; здійснення заходів щодо раціоналізації витрат організації. Виконання даного набору послідовних стадій буде сприяти вдосконалюванню інформаційного забезпечення управління витратами в харчових підприємствах шляхом систематизації перерахованих процесів.

У *третьому розділі «Формування механізмів управління витратами операційної діяльності на підприємствах харчової промисловості»* обґрунтовано організаційно-методичні засади управління витратами операційної діяльності харчових підприємств по центрах відповідальності, розроблено процесно-орієнтований механізм управління витратами операційної діяльності підприємств харчової промисловості, розроблено рекомендації з організації управління витратами операційної діяльності харчових підприємств на основі процесно-орієнтованого бюджетування.

Для підвищення ефективності виробництва харчової продукції доведена необхідність реструктуризації підприємств харчової промисловості на центри відповідальності й децентралізації по них систем управління витратами операційної діяльності з метою забезпечення їх функціонування на принципах самоконтролю, самооплатності й самоврядування.

В результаті дослідження обґрунтовано організаційно-методичні рекомендації з формування системи управління витратами й оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності в підприємствах харчової промисловості. Організаційна модель управління витратами операційної діяльності харчових підприємств складається з нових центрів відповідальності, сформованих на основі функціонального принципу й, виходячи з обсягу повноважень і відповідальності менеджерів, що дозволяє підвищити контроль за такими показниками як витрати, маржинальний доход, прибуток (збиток), що веде до скорочення витрат і збільшення прибутку (рис. 4).

Розроблено організаційно-методичні рекомендації з раціоналізації управління витратами операційної діяльності по центрах відповідальності, місцях виникнення витрат й їх носіїв у харчових підприємствах. Обґрунтовано допущення, вимоги й методичні аспекти вдосконалювання виробничо-управлінської звітності центрів відповідальності, трансферного ціноутворення й оцінки ефективності їх діяльності в системі управління виробництвом харчової продукції. Запропоновано рекомендації з практичного використання в оптимальному поєднанні методів обліку, аналізу і планування витрат операційної діяльності по центрах відповідальності підприємств харчової промисловості.

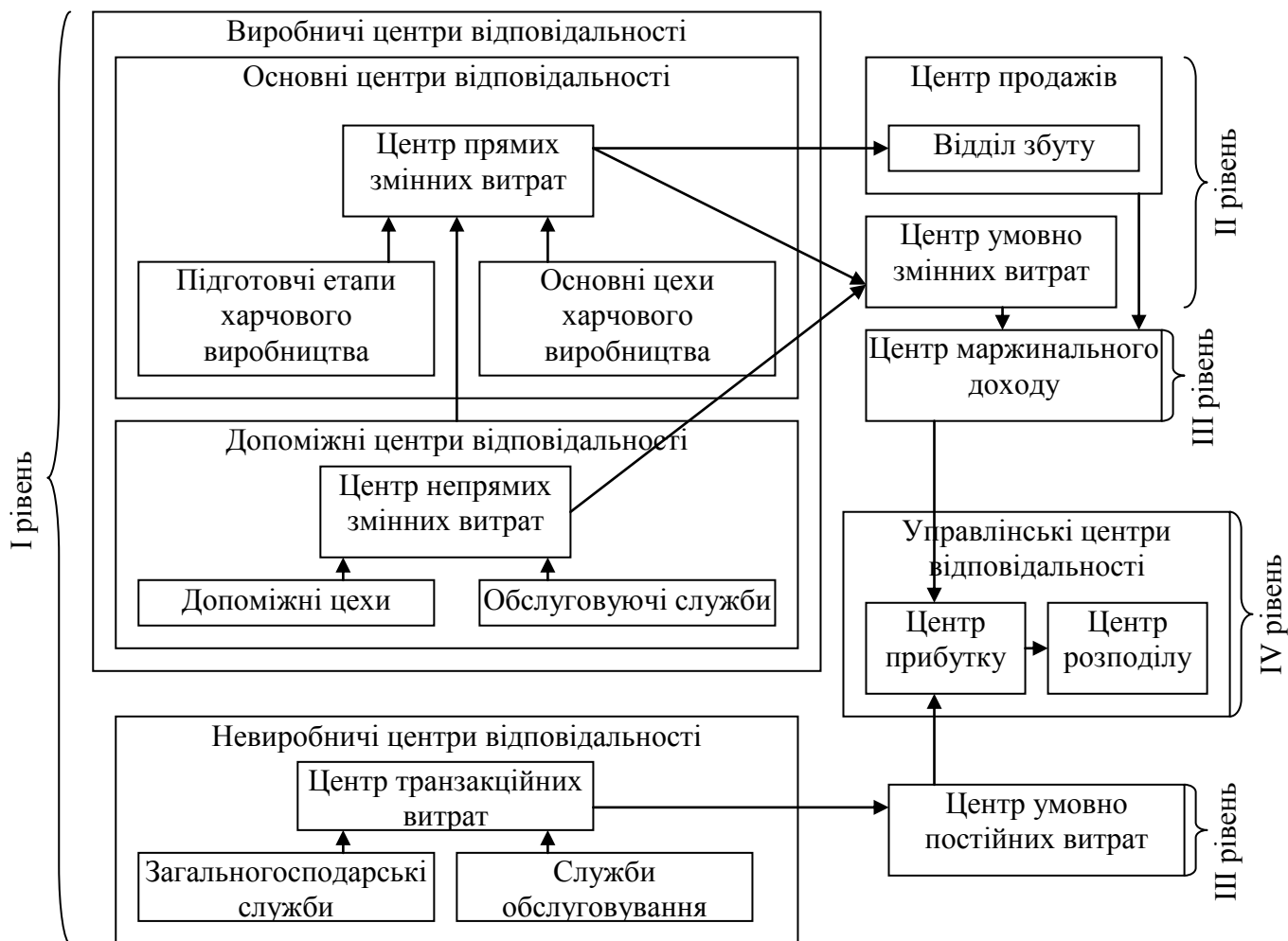


Рис. 4. Організаційна модель управління витратами по центрах відповідальності в харчових організаціях

Уточнено зміст і визначення бізнес-процесу як фактору діяльності харчового підприємства і як фактору витрат. Запропоновано процесно-орієнтований механізм управління витратами операційної діяльності у розрізі центрів відповідальності, що дозволяє провести аналіз показників ємності ресурсів і процесів, виділити найбільш витратоємні процеси й сформувати програму заходів щодо зниження витрат. Механізм ґрунтується на процесно-орієнтованому підході до планування витрат і результатів первинних центрів відповідальності, що передбачає використання аналітичних даних в коректуванні планових і фактичних показників для цілей оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності (рис. 5).

Розроблено методичний підхід до комплексної оцінки витратоємності операційних процесів харчових підприємств, заснований на ранжируванні об'єктів управління й використання коефіцієнтів співвідношення темпів росту витрат на виконання основних процесів з темпами росту виручки від реалізації. Підхід включає аналіз витрат у розрізі ланцюжка створення цінності; порівняльний аналіз ефективності витрат з урахуванням доданої вартості, оцінку ефективності процесів із застосуванням методики факторного аналізу.



Рис. 5. Схема процесно-орієнтованого підходу до управління витратами харчового підприємства

Розроблено рекомендації з організації управління витратами операційної діяльності харчових підприємств на основі процесно-орієнтованого бюджетування, спрямованого на підтримку стабільного функціонування економічної системи підприємства і її об'єктів з урахуванням сучасних організаційно-економічних особливостей харчових підприємств.

Розроблені заходи щодо вдосконалювання аналітичного забезпечення бюджетування витрат на харчових підприємствах у зв'язку з інституціональними змінами підприємств харчової промисловості, що передбачають поетапне створення наскрізної системи показників аналізу й бюджету витрат по виробництву харчової продукції.

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоноване нове вирішення важливого наукового і практичного завдання – формування механізмів управління витратами операційної діяльності, що враховують організаційно-економічні особливості підприємств і організацій харчової промисловості. Отримані наукові результати дають можливість зробити наступні висновки теоретичного, методичного та прикладного характеру:

1. В результаті дослідження запропоноване розширене трактування економічних витрат операційної діяльності підприємств харчової промисловості, яке спирається на поняття кругообігу капіталу підприємства, що розширює науковий зміст цього поняття, за рахунок розгляду взаємодії внутрішнього й зовнішнього економічного простору підприємства. Доповнено класифікацію по елементах і статтях витрат, а саме: поряд з витратами на

виробництво й реалізацію виділені «нейтральні» витрати, які не можуть безпосередньо бути віднесені ані до виробництва, ані до реалізації. Ці витрати мають тенденцію до росту й ускладнення (екологічні витрати, соціальні витрати, витрати по захисту прав власності й ін.).

2. Сформована поліаспектна модель економічних витрат операційної діяльності на харчовому підприємстві, що включає технологічний, системний, витратно-результативний, кругообіговий та ін. аспекти, яка є адекватною розумінню харчового підприємства як системного утворення, та дає можливість підвести наукову базу під управління витратами з акцентом на тотальність, комплексність, диференційованість, безперервність, функціональність, мобілізацію резервів. Сформульовані основні принципи побудови комплексної системи активного управління витратами.

3. Розроблено алгоритм аналізу витрат операційної діяльності, адаптований до специфіки харчового виробництва, що складається з наступних етапів: розрахунок показників динаміки й структури витрат; аналіз витрат на 1 грн. виробленої продукції; розрахунок критичного обсягу продажів (точки беззбитковості); факторний аналіз витрат; аналіз впливу витрат на прибуток і рентабельність організації. Даний підхід дозволить відслідковувати витрати в будь-який момент часу, вчасно реагувати на різні впливи зовнішнього й внутрішнього середовища шляхом прийняття управлінських рішень по регулюванню витрат харчових організацій.

4. Обґрунтовані теоретичні й організаційно-методичні положення управління витратами операційної діяльності харчових підприємств по центрах відповідальності. Визначено передумови реструктуризації харчових підприємств на центри відповідальності, децентралізації по них основних функцій системи управління виробництвом. Запропоновано специфічний для харчової галузі механізм виділення у структурі управління харчовим підприємством центрів відповідальності - центрів витрат, з метою зниження собівартості вироблюваної продукції. Запропоновані види основних центрів відповідальності по виробничих функціях (центри, що відносяться до виробництва, постачання, збуту й управління), виділення яких дозволяє точніше розподіляти й вірніше розносити витрати по центрах відповідальності організації. Розроблена організаційна структура центрів витрат для підприємства харчової промисловості, що відрізняється ефективною системою управління по центрах витрат (запропоновані послідовні етапи процесу формування центрів витрат, визначені завдання, інформаційне забезпечення й процедура виконання).

5. Логічна модель комплексного управління витратами операційної діяльності на підприємстві, представлена як сукупність принципів, вимог й умов (тотальність, безперервність, функціональність, мобілізація резервів). Організаційна модель управління витратами операційної діяльності харчових підприємств складається з нових центрів відповідальності, сформованих на основі функціонального принципу й, виходячи з обсягу повноважень і відповідальності менеджерів, що дозволяє підвищити контроль за такими показниками як витрати, маржинальний дохід, прибуток (збиток), що веде до

скорочення витрат і збільшення прибутку.

6. Запропоновано процесно-орієнтований механізм управління витратами операційної діяльності підприємств харчової промисловості у розрізі центрів відповідальності, що дозволяє провести аналіз показників ємності ресурсів і процесів, виділити найбільш витратоємні процеси й сформувавши програму заходів щодо зниження витрат. Механізм ґрунтується на процесно-орієнтованому підході до планування витрат і результатів первинних центрів відповідальності, що передбачає використання аналітичних даних в коректуванні планових і фактичних показників для цілей оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності.

7. Розроблено методичний підхід до комплексної оцінки витратоємності операційних процесів харчових підприємств, заснований на ранжируванні об'єктів управління й використання коефіцієнтів співвідношення темпів росту витрат на виконання основних процесів з темпами росту виручки від реалізації. Підхід включає аналіз витрат у розрізі ланцюжка створення цінності; порівняльний аналіз ефективності витрат з урахуванням доданої вартості, оцінку ефективності процесів із застосуванням методики факторного аналізу.

8. Розроблена теоретична модель аналітично-звітнього простору як інформаційної бази управління витратами операційної діяльності харчових підприємств, що заснована на вимогах якості й дозволяє системно досліджувати складові елементи інформаційного простору, їх взаємозв'язок і взаємозумовленість. Запропонована структурна організація аналітичної системи, що включає сукупність процесів, метою організації яких є задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в результуючу управлінську інформацію відповідно до заданого нормативно-правового, методичного й організаційного забезпечення при використанні необхідних ресурсів. Систематизовано етапи формування підсистеми інформаційного забезпечення системи управління витратами операційної діяльності харчового підприємства. Актуалізовані базові й специфічні вимоги до інформації, формованою системою управління витратами, встановлена пріоритетність якісних характеристик звітності, орієнтованої на прийняття управлінських рішень.

9. Розроблено рекомендації з організації управління витратами операційної діяльності харчових підприємств на основі процесно-орієнтованого бюджетування, спрямованого на підтримку стабільного функціонування економічної системи підприємства і її об'єктів з урахуванням сучасних організаційно-економічних особливостей харчових підприємств. Розроблені заходи щодо вдосконалювання аналітичного забезпечення бюджетування витрат на харчових підприємствах у зв'язку з інституціональними змінами підприємств харчової промисловості, що передбачають поетапне створення наскрізної системи показників аналізу й бюджету витрат по виробництву харчової продукції.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### *Розділи в монографіях*

1. Волошина В.В. Механізм оперативного управління поточними активами підприємств харчової галузі / В.В. Волошина // Організаційно-економічні засади формування системи обліково-аналітичної інформації на підприємствах: колективна монографія / кол. авт. ; відп. ред. Т.А. Бурова . – Миколаїв: МНУ імені В.О. Сухомлинського, 2016. – 372 с.

### **Статті у наукових фахових виданнях**

2. Волошина В.В. Теоретичні засади оперативного управління поточними активами (дебіторською заборгованістю) підприємств харчової галузі / В.В. Волошина // «Економічні науки». Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 11 (41). – Ч. 2. – Луцьк: ЛНТУ, - 2014. С. 86-95

3 Волошина В.В. Організація інтегрованої системи бухгалтерського обліку операційних витрат підприємства: галузевий аспект / В.В. Волошина // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Збірник наукових праць. Миколаїв: МНУ, Вип. 1(4). – 2015р. С. 30-36.

4. Волошина В.В. Організація обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації / В.В. Волошина, Б.О. Язлюк // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Економіка і менеджмент. Збірник наукових праць, м. Одеса: Вип. 15. – 2016р.

5. Волошина В.В. Формування поточного і страхового рівня запасів як складова управління операційними витратами / В.В. Волошина // Науковий вісник ТНЕУ Збірник наукових праць, Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка», 2016р.

6. Волошина В.В. Організація управління витратами операційної діяльності харчових підприємств за центрами витрат й центрами відповідальності / В.В. Волошина // Вісник ХНАУ. Збірник наукових праць. Вип. 1. – Харків, ХНАУ. – 2016. – С. 249-253.

7. Волошина, В. В. Формування поточного і страхового рівня запасів як складова управління операційними витратами [Текст] / Вікторія Вадимівна Волошина // Український журнал прикладної економіки. – 2016. – Том 1. – № 1. – С. 22-28. – ISSN 2415-8453.

### *Публікації в інших виданнях*

8. Волошина В.В. Оперативне управління витратами підприємств харчової галузі / В.В. Волошина // Інститут бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць – Тернопіль: Крок, 2014 р. С. 229-232.

9. Волошина В.В. Наукові парадигми організації обліку та аудиту операційних витрат за міжнародними стандартами / В.В. Волошина, І.В Терлецька // International Scientific-Practical Conference Modern Transformation of Economics and Management in the Era of Globalization: Conference Proceeding. – Klaipeda: Baltija Publishing, 2016 p. С. 239-242.

### ***Матеріали науково-практичних конференцій***

10. Волошина В.В. Теоретичні основи управління витратами підприємства / В.В. Волошина // Міжнародна науково-практична Інтернет конференція «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах інституціональних змін глобальної економіки» – Луцьк: ЛНТУ, – 2014 р. С. 101-104.

11. Волошина В.В. Особливості обліку виплат працівникам за МСБО 19 та ПСБО 26. / В.В. Волошина // Облік, аналіз і аудит в умовах регіонального розвитку економіки. Матеріали I Регіональної науково-практичної конференції. Миколаїв: МНУ, 2015. – С. 40-43.

12. Волошина В.В. Удосконалення класифікації витрат за статтями калькуляції підприємств харчової галузі / В.В. Волошина // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю. - Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка», 2015. – С. 59-62.

13. Волошина В.В. Облік витрат операційної діяльності підприємств харчової галузі / В.В. Волошина // Прикладна економіка – від теорії до практики. I Всеукраїнська науково-практична конференція. - Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка», 2015. – С. 27-29.

14. Волошина В.В. Сучасні проблеми управління витратами операційної діяльності й результатами виробництва підприємств харчової промисловості / В.В. Волошина // IX Міжнародна науково-практична конференція «Сучасна наука: теорія і практика»– Київ: 24-25 червня 2016 р. - С. 72-75.

15. Волошина В.В. Особливості управління витратами операційної діяльності підприємств харчової промисловості / В.В. Волошина // III Міжнародна науково-практична конференція «Українська наука: проблеми сьогодення та перспективи розвитку» – Одеса, 2016. - С. 46-48

### **АНОТАЦІЯ**

**Волошина-Сідей В.В. Механізми управління витратами операційної діяльності на підприємствах харчової промисловості. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). – Одеська національна академія харчових технологій, Одеса, 2016 р.

Дисертацію присвячено обґрунтуванню теоретико-методичних засад та розробці практичних рекомендацій з формування механізмів управління витратами операційної діяльності з урахуванням організаційно-економічних особливостей підприємств харчової промисловості.

Розроблено процесно-орієнтований механізм управління витратами операційної діяльності підприємств харчової промисловості у розрізі первинних центрів відповідальності.

Запропоновано методичний підхід до комплексної оцінки витратоємності операційних процесів харчових підприємств, заснований на ранжируванні об'єктів управління й використання коефіцієнтів співвідношення темпів росту витрат на виконання основних процесів з темпами росту виручки від реалізації.

Удосконалено алгоритм аналізу витрат операційної діяльності, адаптований до специфіки харчового виробництва.

Розроблено організаційну модель управління витратами операційної діяльності харчових підприємств на основі виділення центрів відповідальності, сформованих за функціональним принципом.

*Ключові слова:* підприємства харчової промисловості, операційна діяльність, управління витратами, процесно-орієнтований механізм, центри відповідальності.

## **АННОТАЦІЯ**

**Волошина-Сидей В.В. Механизмы управления затратами операционной деятельности на предприятиях пищевой промышленности. - Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.04 - экономика и управление предприятиями (по видам экономической деятельности). - Одесская национальная академия пищевых технологий, Одесса, 2016 г.

Диссертация посвящена обоснованию теоретико-методических основ и разработке практических рекомендаций по формированию механизмов управления затратами операционной деятельности с учетом организационно-экономических особенностей предприятий пищевой промышленности.

В результате исследования предложена трактовка экономических затрат операционной деятельности предприятий пищевой промышленности, которая опирается на понятие кругооборота капитала предприятия, расширяет научное содержание этого понятия за счет рассмотрения взаимодействия внутреннего и внешнего экономического пространства предприятия.

Разработан алгоритм анализа расходов операционной деятельности, адаптированный к специфике пищевого производства, который позволяет отслеживать расходы в любой момент времени, своевременно реагировать на различные воздействия внешней и внутренней среды путем принятия управленческих решений по регулированию расходов пищевых организаций.

Обоснованы теоретические и организационно-методические положения управления затратами операционной деятельности пищевых предприятий по центрам ответственности. Определены предпосылки реструктуризации пищевых предприятий на центры ответственности, децентрализации по ним основных функций системы управления производством. Уточнено принципы, функции и содержание управления затратами и концептуальные решения его моделирования по центрам ответственности в пищевых предприятиях. Предложены виды основных центров ответственности по производственным функциям. Разработана организационная структура центров затрат для предприятия пищевой промышленности.

Сформирована организационная модель управления затратами операционной деятельности пищевых предприятий на основе формирования центров ответственности выделенных по функциональному принципу, которая, исходя из объема полномочий и ответственности менеджеров, позволяет

повысить контроль за такими показателями как затраты, маржинальный доход, прибыль (убыток), ведет к сокращению расходов и увеличению прибыли.

Предложен процессно-ориентированный механизм управления затратами операционной деятельности предприятий пищевой промышленности в разрезе центров ответственности, который позволяет провести анализ показателей емкости ресурсов и процессов, выделить наиболее затратно емкие процессы и сформировать программу мероприятий по снижению затрат. Механизм основывается на процессно-ориентированном подходе к планированию затрат и результатов первичных центров ответственности, предусматривает использование аналитических данных в корректировке плановых и фактических показателей для целей оценки результатов деятельности центров ответственности.

Разработан методический подход к комплексной оценке затратно емкости операционных процессов пищевых предприятий, основанный на ранжировании объектов управления и использовании коэффициентов соотношения темпов роста расходов на выполнение основных процессов с темпами роста выручки от реализации. Подход включает анализ затрат в разрезе цепочки создания ценности; сравнительный анализ эффективности затрат с учетом добавленной стоимости, оценку эффективности процессов с применением методики факторного анализа.

Обоснована теоретическая модель аналитическо-отчетного пространства как информационной базы управления затратами операционной деятельности пищевых предприятий, основанная на требованиях качества, которая позволяет системно исследовать составляющие элементы информационного пространства, их взаимосвязь и взаимообусловленность. Предложена структурная организация аналитической системы. Систематизированы этапы формирования подсистемы информационного обеспечения системы управления затратами операционной деятельности пищевого предприятия.

Разработаны рекомендации по организации управления затратами операционной деятельности пищевых предприятий на основе процессно-ориентированного бюджетирования, направленного на поддержание стабильного функционирования экономической системы предприятия и ее объектов с учетом современных организационно-экономических особенностей пищевых предприятий.

*Ключевые слова:* предприятия пищевой промышленности, операционная деятельность, управление затратами, процессно-ориентированный механизм, центры ответственности.

## SUMMARY

**Voloshina-Sidey V.V. Cost management mechanisms operating in the food industry. - Manuscript.**

The thesis for the degree of candidate of economic sciences, specialty 08.00.04 - economics and management of enterprises (by economic activity). - Odessa National Academy of Food Technologies, Odessa, 2016.

The thesis is devoted to the substantiation of theoretical and methodological

foundations and development of practical recommendations on the formation mechanisms of control operating costs, taking into account the organizational and economic characteristics of the food industry.

Developed process-oriented management mechanism operating costs of the food industry in terms of primary responsibility centers.

The methodical approach to the integrated assessment of operational processes cost-intensive food businesses based on the ranking of facilities management and use of coefficients value growth of expenses pursuant to the basic processes of growth rates of sales proceeds.

Improved analysis algorithm operating costs, adapted to the specific food production.

An organizational model of cost management operating food businesses based on the allocation of responsibility centers formed along functional lines.

*Keywords:* food industry, operating activities, cost management, process-oriented mechanism, responsibility centers.