

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Фаріон Володимир Ярославович

УДК 657.44:663.5

**ОБЛІК ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ
ПРОДУКЦІЇ У СПИРТОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

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

Тернопіль – 2011

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Тернопільському національному економічному університеті Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Крупка Ярослав Дмитрович,
Тернопільський національний економічний університет,
декан факультету обліку і аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, старший науковий співробітник
Жук Валерій Миколайович,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»
НААН України,
завідувач відділу методології обліку і аудиту

кандидат економічних наук, доцент
Кулинич Мирослава Богданівна,
Волинський національний університет ім. Лесі Українки,
доцент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться _____ 2011 р. о __ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 у Тернопільському національному економічному університеті за адресою: 46020, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11-а, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020, м. Тернопіль, майдан Перемоги, 3.

Автореферат розісланий _____ 2011 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради,
кандидат економічних наук, доцент

М. П. Шаварина

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Спиртова промисловість – одна з ключових галузей вітчизняної економіки. Спиртові заводи є основними постачальниками сировини для суб'єктів господарювання лікєро-горілчаної, парфумерно-косметичної й кондитерської галузей, медицини та інших споживачів етилового спирту і супутньої продукції.

Як і економіка загалом, спиртова промисловість гостро реагує на сучасну фінансово-економічну кризу. Продукція вітчизняних підприємств не є конкурентоспроможною на зовнішньому ринку через невисоку якість та надто високу собівартість спирту. Обмеженість ринків збуту спричинила неефективне використання спиртовими заводами власних виробничих потужностей.

Подолання кризових явищ і забезпечення прибутковості спиртових заводів можна досягти в процесі раціонального управління їхніми витратами. Діюча система бухгалтерського обліку поки що не повною мірою забезпечує процес управління необхідною оперативною інформацією про фактичні витрати. Ефективний менеджмент потребує достатньої та різноманітної інформації про результати діяльності спиртових заводів. На основі якісної обліково-економічної інформації стає можливим прийняття оперативних управлінських рішень та здійснення об'єктивного аналізу структури витрат і собівартості у спиртовій промисловості загалом.

Питання обліку витрат операційної діяльності й формування собівартості продукції підприємств різних галузей економіки досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема: П. С. Безруких, О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, М. А. Вахрушина, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, В. М. Жук, З. В. Задорожний, Є. В. Калюга, Т. П. Карпова, Н. П. Кондраков, Я. Д. Крупка, М. Б. Кулинич, Є. В. Мних, Л. В. Нападівська, В. Ф. Палій, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, С. О. Стуков, Дж. Форстер, Ч. Т. Хорнгрен, М. Г. Чумаченко. Проте проблеми обліку витрат операційної діяльності й формування собівартості продукції підприємств власне спиртової промисловості у науковій літературі висвітлено недостатньо. Цим питанням особливу увагу приділили у своїх працях В. П. Пальчук та П. Н. Денчук. Оскільки дослідження згаданих науковців були проведені до реформування вітчизняної системи обліку, тому у них не враховано чинні стандарти, які дають змогу розглядати витрати як об'єкт макроекономічного регулювання.

На порядок формування витрат та можливих втрат як при заготівлі сировини, так і на окремих циклах виробничого процесу, їх розподілу між основною, супутньою і попутною продукцією суттєво впливають організаційно-технологічні особливості операційної діяльності спиртових заводів. Нині в економічній літературі цей вплив описаний недостатньо.

Необхідність подальшого розвитку і деталізації існуючих розробок у сфері обліку витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції спиртових заводів, а також потреба побудови оптимальної моделі організації обліково-аналітичної роботи, спрямованої на вдосконалення управління операційною діяльністю підприємств спиртової промисловості, зумовили вибір теми дисертаційної роботи та підтверджують її актуальність.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота є складовою частиною науково-дослідної теми кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету «Дослідження і розробка теорії, методології, технології та організації обліку, аналізу і аудиту активів, зобов'язань та господарських процесів у підприємствах, закладах» (номер державної реєстрації 0106U012532), у межах якої автором удосконалено систему обліку витрат підприємств спиртової промисловості.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є узагальнення, оцінювання та вдосконалення існуючих підходів до обліку витрат операційної діяльності і формування собівартості продукції підприємств спиртової промисловості відповідно до вимог сучасної системи управління.

Для реалізації поставленої мети визначені такі завдання:

— з'ясувати зміст операційної діяльності підприємств спиртової промисловості та обґрунтувати вплив організаційно-технологічних особливостей процесу виробництва на побудову

обліку витрат;

— удосконалити класифікацію витрат для формування облікової інформації з метою прийняття управлінських рішень;

— визначити шляхи вдосконалення організації обліку витрат за місцями їх виникнення та сферами відповідальності;

— сформувати практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку й аналізу прямих витрат на підприємствах досліджуваної галузі;

— визначити напрямки вдосконалення обліку та розподілу загальнопромислових витрат з урахуванням галузевих особливостей діяльності спиртових заводів;

— з'ясувати і удосконалити порядок обліку та калькулювання собівартості супутньої продукції підприємств досліджуваної галузі;

— дати оцінку діючим методам калькулювання та запропонувати найбільш ефективні для визначення собівартості спирту з урахуванням специфіки виробництва;

— використати прогресивні методи моделювання для обрахунку собівартості продукції в умовах нечітко заданих даних.

Об'єктом дослідження є операційна діяльність підприємств спиртової галузі та формування пов'язаних з нею витрат.

Предметом дослідження є теоретичні і прикладні аспекти обліку витрат операційної діяльності та формування собівартості основної й супутньої продукції підприємств спиртової промисловості.

Методи дослідження. У процесі дослідження використано такі методи: спостереження – при виявленні особливостей операційної діяльності й з'ясуванні їхнього впливу на облік витрат; діалектичний – при аналізі теоретичних підходів до формування витрат операційної діяльності та собівартості продукції підприємств спиртової промисловості; групування – при визначенні класифікаційних ознак витрат і номенклатури калькуляційних статей для підприємств досліджуваної галузі; вимірювання та порівняльного аналізу – при зборі фактичних даних і визначенні динаміки витрат операційної діяльності; моделювання й прогнозування – при побудові моделі формування собівартості продукції на підприємствах галузі в умовах нечітко заданих даних.

Інформаційну основу дослідження становлять нормативно-правові акти, що регламентують діяльність спиртових заводів з питань обліково-аналітичної роботи, наукові дослідження вітчизняних і зарубіжних економістів, аналітичні матеріали концерну «Укрспирт». При написанні дисертації було використано практичні дані 15 підприємств спиртової промисловості України.

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає у розробці й обґрунтуванні пропозицій щодо вдосконалення обліку витрат операційної діяльності за окремими технологічними циклами виробництва спирту і формування собівартості основної, супутньої та попутної продукції підприємств спиртової промисловості. Основні результати дослідження, що розкривають його новизну, полягають у такому:

вперше:

— побудовано модель формування інформації про собівартість етилового спирту в умовах нечітко заданих даних з виділенням таких основних чинників впливу на собівартість продукції: обсягів виробництва, кількості працівників, середньої заробітної плати, рівня адміністративних витрат, рівня організації процесів постачання, виробництва та збуту продукції. Використання запропонованої моделі на практиці дасть змогу здійснювати прогнозування собівартості спирту, виявляти чинники, що впливають на її величину, і приймати оперативні рішення для її зниження;

удосконалено:

— облік витрат за технологічними циклами (на заготівлю і зберігання сировини; очищення та подрібнення зерна; приготування виробничих дріжджів і збродження суслу; переробку бражки та ректифікацію спирту; утилізацію відходів; улов супутньої продукції). Це забезпечить чітку послідовність відображення інформації про виробничі витрати за місцями їхнього виникнення та сферами відповідальності й сприятиме ефективному управлінню витратами і прийняттю

відповідних рішень щодо їхнього зниження;

— систему документального оформлення витрат операційної діяльності, орієнтовану на покращення інформаційної віддачі первинних документів, шляхом запровадження нових облікових реєстрів (Відомості обліку і аналізу відхилень від норм витрат сировини, Відомості обліку і аналізу відхилень від норм витрат основних матеріалів, Відомості обліку і аналізу відхилень від норм витрат допоміжних матеріалів, Відомості обліку і аналізу відхилень від норм витрат енергетичних ресурсів). Це дозволить посилити контроль за споживанням сировинних ресурсів та оперативно приймати рішення щодо недопущення їхніх витрат з урахуванням особливостей технологічного процесу виробництва спирту;

— порядок списання на виробництво продукції загальновиробничих витрат з одночасним використанням кількох баз їх розподілу, серед яких найбільш значущим є обсяг випущеної продукції у натуральному виразі, на відміну від діючої практики – пропорційно основній заробітній платі робітників, зайнятих на виробництві. Це дасть змогу максимально наблизити результати розподілу до фактичних витрат за кожним окремим видом продукції й сприятиме забезпеченню достовірності калькулювання;

набули подальшого розвитку:

— система обліку витрат операційної діяльності за місцями їхнього виникнення і сферами відповідальності з урахуванням особливостей діяльності підприємств спиртової промисловості; структуровано об'єкти обліку за окремими стадіями процесу виробництва з метою підвищення ефективності та дієвості управління;

— порядок систематизації й аналізу відхилень від норм за прямими витратами із застосуванням класифікаторів причин відхилень та визначенням осіб, відповідальних за їхнє виникнення, що дасть змогу своєчасно виявляти й усувати недоліки за допомогою чіткого розмежування і закріплення за конкретними особами відповідальності за рівень прямих витрат.

Практичне значення одержаних результатів. Врахування розроблених у процесі дослідження пропозицій щодо обліку витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції у спиртовій промисловості сприятиме підвищенню ефективності обліку на спиртових заводах.

Результати дисертаційної роботи впроваджені у практичну діяльність окремих підприємств спиртової промисловості, а саме: Виробничого об'єднання «Тернопільспирт» (довідка № 07-8-03 від 20 січня 2010 р.), Державних підприємств «Залозецький спиртовий завод» (довідка № 214 від 22 лютого 2010 р.), «Козлівський спиртовий завод» (довідка № 70 від 9 квітня 2010 р.) і «Кобиловолоцький спиртовий завод» (довідка №129 від 20 березня 2010 р.).

Основні положення дисертаційного дослідження використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-06/1354 від 16 червня 2010 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертаційна робота є самостійною науковою роботою. Всі розробки й пропозиції, вміщені в ній, належать особисто авторові.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційної роботи доповідалися та позитивно оцінені на: 7 міжнародних науково-практичних конференціях: «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль - 2008 р., 2009 р., 2010 р.), «Проблеми і перспективи соціально-економічного розвитку регіону в умовах євроінтеграційних процесів» (м. Чернівці, 2008 р.), «Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу в контексті євроінтеграції» (м. Рівне, 2008 р.), «Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика» (м. Луцьк, 2008 р.), «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2010 р.); науково-практичній конференції «Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика» (м. Тернопіль, 2008 р.); науковій конференції професорсько-викладацького складу ТНЕУ «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах світової економічної кризи» (м. Тернопіль, 2009 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано одноосібно 18 наукових праць

загальним обсягом 5,05 друк. арк., з яких у фахових виданнях – 9 статей обсягом 3,78 друк. арк.

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 177 сторінках. Дисертація містить 46 таблиць, 41 рисунок і 14 додатків. Список використаних джерел налічує 242 найменування на 22 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У розділі 1 «Витрати операційної діяльності підприємств спиртової промисловості як об'єкт обліку» визначено вплив організаційно-технологічних особливостей операційної діяльності підприємств досліджуваної галузі на побудову обліку витрат і проаналізовано структуру собівартості спирту. Спиртова галузь є складовою харчової промисловості, яка, окрім основної продукції (спирту етилового), виробляє супутню (ефіро-альдегідна фракція, сивушні олії) та попутну продукцію (вуглекислота).

За прогнозними розрахунками спиртові заводи України в нормальних умовах можуть виробляти з харчової сировини до 60,4 млн. декалітрів спирту на рік, зокрема зернового – 35,6 млн. дал. і м'ясного – 24,8 млн. дал. На сьогодні в Україні функціонує 62 спиртових заводи, які у 2009 році виробили всього 25,8 млн. дал. спирту, що становить лише 43% від можливих обсягів виробництва (рис. 1).

Операційна діяльність підприємств спиртової промисловості охоплює сукупність таких послідовних операцій та циклів: підготовка виробництва (заготівля і зберігання сировинних ресурсів); процес виробництва (очищення та подрібнення сировини, виготовлення дріжджів, збродження сусла, перегонка бражки і ректифікація спирту, утилізація відходів виробництва); зберігання та відпуск продукції споживачам. Така послідовність і циклічність виробничого процесу надають операційній діяльності відповідних особливостей у визнанні, групуванні виробничих та інших витрат, формуванні собівартості основної й супутньої продукції та списанні витрат природоохоронного характеру.

Аргументовано, що загалом спиртова промисловість характеризується низкою організаційно-технологічних особливостей, які суттєво впливають на обсяг витрат і побудову обліку та контролю їхньої операційної діяльності (табл. 1).

Таблиця 1

Особливості діяльності підприємств спиртової галузі та їхній вплив на побудову обліку витрат

Особливості	Вияв впливу на:	
	формування витрат та собівартість	побудову обліку та контролю витрат
Безперервний технологічний процес	Контроль рівня витрат на усіх етапах (циклах) процесу виробництва	Постадійний облік та контроль витрат
Проведення планових ремонтів з припиненням технологічного процесу	Додаткові витрати за час простою	Необхідність розподілу витрат між періодами з дотриманням принципу відповідності
Незначний асортимент продукції, що виробляється	Переважання прямого списання витрат	Застосування простого (однопредільного) методу обліку витрат і калькулювання собівартості
Наявність супутньої та попутної продукції	Ускладнює оцінювання собівартості кожного виду продукції	Необхідність розподілу витрат між основною, супутньою та попутною продукцією
Наявність втрат в процесі виробництва	Призводить до зниження виходу продукції і здорожчення собівартості	Необхідно контролювати їхню величину
Автоматизація процесу виробництва	Незначна кількість робітників, зайнятих у процесі виробництва	Незначна частка витрат на оплату праці і значна – амортизації, що залежить від методів її нарахування
Матеріаломісткість продукції	Значно впливає на собівартість спирту й витрати сировини і матеріалів	Контроль за витратами сировини і матеріалів
Територіальна	Додаткові витрати, пов'язані з	Необхідність відокремленого обліку

розпорошеність ринку сировини	транспортуюванню сировини	транспортно-заготівельних витрат
Сезонність заготівлі сировинних ресурсів	Додаткові витрати на зберігання та втрати при зберіганні сировини	Ведення складського обліку, контроль за втратами сировини

У процесі дослідження проаналізовано підходи вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів на сутність поняття «витрати». На основі їх узагальнення встановлено, що витратами логічно вважати сукупність використаних у процесі основної та іншої звичайної діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованих цілями отримання прибутку та зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками й іншими кредиторами.

Визнано за доцільне класифікацію витрат спиртових заводів здійснювати з урахуванням особливостей технологічного процесу виробництва спирту з виокремленням основних його стадій і деталізацією окремих калькуляційних статей. Удосконалену класифікацію наведено на рис. 2.

Такий підхід до класифікації забезпечує повноту й чіткість одержання інформації про витрати підприємства на виробничі потреби. До того ж необхідність виділення додаткових статей для відображення витрат, пов'язаних зі скиданням стоків та утилізацією відходів виробництва, зумовлена тим, що саме ці витрати впливають на збільшення собівартості спирту, зниження рентабельності виробництва й одночасно вирішення питань екології, які на сучасному етапі набули особливої актуальності.

У дисертації собівартість розглянуто як вартісну оцінку ресурсів, використаних для виробництва і реалізації продукції з метою одержання прибутку, та водночас як суму коштів, необхідну для компенсації витрачених у процесі виробництва ресурсів.

Дослідження окремих елементів виробничої собівартості спирту підтвердило домінування у ній витрат сировини і матеріалів, частка яких становить майже 60%. З огляду на це запропоновано у складі витрат окремою позицією виділяти «Втрати в процесі зберігання сировини понад встановлені норми», що дасть змогу вести облік додаткових та пов'язаних з неправильним зберіганням сировини витрат і втрат. Доведено, що оперативний контроль втрат сировини у процесі виробництва спирту необхідно здійснювати за кожним технологічним циклом з урахуванням причин та осіб, відповідальних за їх виникнення.

У розділі 2 «**Облік витрат у системі управління операційною діяльністю**» охарактеризовано особливості обліку витрат за місцями їх виникнення і сферами відповідальності й розроблено пропозиції щодо вдосконалення порядку обліку витрат операційної діяльності на підприємствах спиртової промисловості.

З метою забезпечення взаємозв'язку діяльності конкретних осіб з їхньою відповідальністю за формування витрат рекомендовано групувати та обліковувати витрати за сферами відповідальності, що дасть змогу спиртовим заводам створити необхідну інформаційну базу для аналізу як фінансових, так і техніко-економічних показників виробництва окремих сортів спирту. Водночас обґрунтовано, що сферами відповідальності можуть бути: відділ постачання предметів праці; спиртовий цех; допоміжні виробництва; підрозділи, що обслуговують виробничий процес; управління структурними підрозділами підприємства і підприємством загалом; відділ реалізації готової продукції. До того ж для спрощення облікової роботи розроблено порядок кодування сфер відповідальності (табл. 2).

Сформовані й заковдані сфери відповідальності набувають чітких ознак елементів системи внутрішнього контролю та аналізу, оскільки кожен керівник має нести персональну відповідальність за обсяг витрат очолюваного ним підрозділу і результати його діяльності.

З огляду на особливості формування первісної вартості окремих видів матеріальних цінностей, транспортно-заготівельні витрати доцільно списувати пропорційно до ваги використаних у виробництві матеріальних цінностей, а не їх вартості. Оскільки, наприклад, ціни на такі основні матеріали, як діазим Х4, діазим FA й амілекс 3Т, є високими, а вага – незначною, то, відповідно, й сума транспортно-заготівельних витрат також має бути незначною. На практиці ж при розподілі таких витрат пропорційно до вартості матеріальних цінностей, використаних у

процесі виробництва, сума транспортних витрат, зарахованих до них, суттєво завищується. В результаті знижується достовірність інформації про вартість використаних матеріальних цінностей.

Для посилення контролю за рівнем втрат сировини та матеріалів за результатами дослідження розроблені реєстри, структура яких відображає особливості технологічного процесу виробництва спирту, а саме: Відомість обліку і аналізу відхилень від норм витрат сировини, Відомість обліку і аналізу відхилень від норм витрат основних матеріалів, Відомість обліку і аналізу відхилень від норм витрат допоміжних матеріалів, Відомість обліку і аналізу відхилень від норм витрат енергетичних ресурсів. Ведення таких реєстрів допоможе керівникам структурних підрозділів оперативно контролювати витрати, своєчасно виявляти й усувати недоліки з допомогою чіткого розмежування та закріплення за конкретними особами відповідальності за понесені матеріальні витрати, що сприятиме запровадженню ефективного управління виробництвом.

Таблиця 2

Кодифікація місць виникнення витрат і сфер відповідальності

Код рахунка	Код структурного підрозділу	Місця виникнення витрат	Відповідальні особи
<i>01. Сфера відповідальності «Постачання»</i>			
23 або 91	11	Відділ постачання	Начальник відділу постачання
23 або 91	12	Склад сировини	Завідувач складу сировини
23 або 91	13	Склад матеріалів	Завідувач складу матеріалів
<i>02. Сфера відповідальності «Основне виробництво»</i>			
23	21	Основне виробництво (спиртовий цех): розмольне відділення; розварювальне відділення; бродильне відділення; ректифікаційне відділення	Головний технолог спиртового цеху та начальники відповідних відділень
	21.1		
	21.2		
	21.3		
23	21.4		
23	21.5	Відділ автоматизованої системи керування виробництвом	Оператор ЕОМ
<i>03. Сфера відповідальності «Допоміжні виробництва»</i>			
23 або 91, 92, 93, 94	31	Допоміжні виробництва: підрозділ тепло-, паро- та водопостачання; підрозділ енергопостачання; ремонтне господарство	Працівник котельні Головний енергетик Головний механік
	31.1		
	31.2		
	31.3		
<i>04. Сфера відповідальності «Обслуговування»</i>			
91	41	Лабораторія контролю якості сировини та продукції	Начальник лабораторії
91	43	Відділ з охорони здоров'я та техніки безпеки	Менеджер з охорони здоров'я
91	44	Пристанційна база	Старший майстер пристанційної бази
91	45	Вуглекислотний цех	Старший майстер вуглекислотного цеху
<i>05. Сфера відповідальності «Управління»</i>			
92	51	Бухгалтерія	Головний бухгалтер
92	52	Служба безпеки	Начальник служби безпеки
92	53	Адміністрація	Заступник директора з економічних питань
<i>06. Сфера відповідальності «Реалізація»</i>			
93	61	Відділ збуту	Начальник відділу збуту
93	62	Склад готової продукції	Завідувач складу готової продукції

У спиртовій галузі набули актуальності питання обліку додаткової заробітної плати. Для

вирішення цієї проблеми на спиртових заводах запропоновано створювати резерв фонду заробітної плати на час відпусток, а також під єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. До того ж уточнено, що витрати на оплату праці слід списувати на відповідні рахунки в кошторисно-нормативному порядку. Для систематизації й аналізу відхилень цих витрат від норм розроблено Класифікатор причин відхилень прямих витрат на оплату праці від встановлених нормативів із визначенням осіб, відповідальних за їхнє виникнення. У випадках забезпечення підприємством виробництва планового обсягу продукції та відсутності наднормативних витрат сировини через порушення технологічного режиму, але виявлення відхилень у витратах на оплату праці обов'язково потрібно переглянути й уточнити нормативні погодинні ставки заробітної плати і норми прямих витрат праці на одиницю продукції.

Для розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції рекомендовано застосовувати кілька баз розподілу. Для основного виробництва визнано за доцільне використовувати за базу кошторисний обсяг випуску спирту в натуральному вимірі (у декалітрах), оскільки частка тих чи інших ресурсів у виробництві кожного виду продукції приблизно однакова: один декалітр є калькуляційною одиницею для всіх видів продукції, а виробнича потужність підрозділів також виражається у натуральних вимірниках – декалітрах. При віднесенні витрат допоміжних підрозділів до витрат основного виробництва необхідно обирати таку базу розподілу, яка б адекватно відображала причинно-наслідковий зв'язок, була кількісно визначеною і відповідала критерію «витрати-вигоди», а саме: для котельні – плановий обсяг виробництва пари (Гкал); для електроцеху – плановий обсяг виробництва електроенергії (кВт/год.); для механічної майстерні та виробничої лабораторії – планові витрати на оплату праці (грн.).

З огляду на те, що структура витрат на збут містить обмежений перелік статей, доведено доцільність доповнення її додатковими статтями: витрати на транспортування продукції (на доставку продукції кінцевому споживачу на станцію або пристань відправлення); витрати на утримання складського господарства; витрати на посередницькі послуги; витрати на утримання відділу збуту; втрати при зберіганні продукції на позазаводських складах; витрати на експлуатацію й обслуговування залізничних колій; витрати на пошук інформації про ринки збуту; втрати спирту при транспортуванні в межах встановлених норм; наднормативні витрати та втрати.

Констатовано, що у багатьох розвинених країнах світу витрати на дослідження та розробки у Звіті про прибутки і збитки виділяються окремою графою поряд з адміністративними витратами, витратами на збут та іншими операційними витратами. Оскільки в Україні вони відображаються у структурі витрат іншої операційної діяльності, обґрунтовано необхідність їхнього обліку як витрат майбутніх періодів з подальшим зарахуванням до поточних витрат чи до складу необоротних активів, залежно від економічного змісту, форми і періоду їх виникнення.

У розділі 3 **«Інформаційні ресурси в управлінні витратами та прогнозуванні собівартості продукції»** досліджено роль облікової інформації в управлінні витратами та здійснено моделювання процесів формування собівартості в умовах нечітко заданих даних.

Проведені дослідження інформаційного забезпечення менеджменту свідчать, що істотний недолік у діяльності спиртових заводів полягає в тому, що їхні керівники недостатньо використовують облікову інформацію для оперативного контролю за виробничими чи торговельними процесами. Для вирішення цієї проблеми запропоновано запровадити спрощену класифікацію витрат за стадіями технологічного процесу або видами витрачених ресурсів, що дозволить використовувати більш деталізовану звітність матеріально-відповідальних осіб для здійснення поточного контролю рівня витрат операційної діяльності.

Обґрунтовано доцільність поетапного калькулювання собівартості спирту етилового ректифікованого. На першому етапі за допомогою елементів нормативного методу і методу «стандарт-кост» запропоновано калькулювати собівартість одного декалітра умовного спирту-сирцю (вона враховує вартість всіх отриманих спиртопродуктів та втрати спирту при ректифікації). Цей показник необхідний для порівняльного аналізу собівартості продукції різних підприємств і складання зведених калькуляцій щодо галузі.

На другому етапі на основі собівартості умовного спирту-сирцю запропоновано

розрахунковим методом визначати фактичну собівартість окремих продуктів, отриманих у результаті брагоректифікації, а саме: ректифікованого спирту різних сортів, сивушних олій і ефіро-альдегідної фракції. Калькулювання собівартості кінцевої продукції рекомендовано здійснювати шляхом складання спеціального розрахунку на основі загальних витрат без застосування нормативних калькуляцій.

З огляду на технологічні особливості основної діяльності спиртової промисловості рекомендовано паралельно з нормативним методом та методом «стандарт-кост» використовувати метод виключення витрат або метод розподілу між взаємопов'язаними видами виробів.

В роботі з'ясовано, що існуючий на підприємствах галузі порядок калькулювання супутньої продукції є недосконалим. З огляду на це запропоновано в управлінському обліку витрати на оплату праці, загальновиробничі та адміністративні витрати розподіляти між основною продукцією (спиртом) і супутньою (ефіро-альдегідна фракція, сивушні олії) з використанням кошторисної ставки, розрахованої для постійних та змінних витрат окремо. Водночас аргументовано, що при розподілі підприємствами спиртової галузі витрат сировини слід враховувати вміст корисних речовин у спирті й супутній продукції.

Доведено, що застосування спиртовими заводами єдиної методики формування собівартості супутньої продукції призведе до суттєвого зростання її вартості. На основі вивчення досвіду зарубіжних країн (США, Угорщина, Польща) встановлено, що таке зростання буде обґрунтованим, оскільки високі ціни на супутню продукцію стимулюватимуть її ефективне використання і сприятимуть підвищенню зацікавленості менеджерів у її достовірному обліку та контролі.

Для належного інформаційного забезпечення й контролю супутньої продукції в дисертації рекомендовано її облік вести на окремому субрахунку 26.9 «Супутня продукція». В управлінському обліку залежно від того, як було використано супутню продукцію, визнано за доцільне відображати її на відокремлених аналітичних рахунках. Для обліку супутньої продукції, призначеної для подальшого застосування на підприємстві (для виробництва інших видів продуктів), запропоновано використовувати аналітичний субрахунок «Супутня продукція для власного використання», а в разі її продажу – «Супутня продукція для реалізації». Необхідність виділення таких рахунків зумовлена тим, що оцінюються супутні продукти по-різному, залежно від напрямків їхнього використання.

Проведений аналіз процесів формування собівартості продукції ряду підприємств спиртової галузі дав змогу виділити основні чинники, які її визначають: обсяг виробництва (X1); середня заробітна плата (X2); кількість працівників (X3); рівень адміністративних витрат на 1 дал. (X4); рівень організації постачання (X5); рівень організації процесу виробництва (X6); рівень організації процесу збуту (X7).

Частина із зазначених чинників не має кількісного вираження, а це суттєво ускладнює математичне моделювання собівартості. Тому для узагальнення даних використано теорію нечітких множин та описано ці чинники формування собівартості лінгвістичними змінними. Особливості такого опису полягають у тому, що значення чинників не мають числового вираження, а позначаються лінгвістичними виразами і словами. До чинників, які є лінгвістичними змінними, зараховано: «Рівень організації постачання», «Рівень організації процесу виробництва» та «Рівень організації процесу збуту». Задавати числами значення таких чинників неможливо. До того ж, для побудови математичної моделі формування собівартості всі чинники повинні мати кількісне вираження. В теорії нечітких множин для забезпечення таких вимог для нечітких множин загалом використовують поняття функції належності, а для лінгвістичних змінних з відповідними значеннями – функції відповідності. Особливість цих функцій полягає у тому, що вони кількісно характеризують, наскільки лінгвістичній змінній відповідає певне лінгвістичне значення. Значення функції відповідності перебувають у діапазоні від «0» до «1». Визначено, що у цьому випадку над лінгвістичними змінними можна використовувати наступні логічні вирази (табл. 3).

Таблиця 3

Значення функції відповідності лінгвістичних змінних

Лінгвістичні значення	Функція відповідності
Дуже низький	0,1
Між дуже низьким та низьким	0,2
Низький	0,3
Між низьким та середнім	0,4
Середній	0,5
Між середнім та вище середнього	0,6
Вище середнього	0,7
Між вище середнього і високим	0,8
Високий	0,9
Дуже високий	1,0

Нечіткі чинники формування собівартості можуть також залежати від великої кількості нечітких підчинників. Зокрема, рівень організації процесу постачання сировини і матеріалів залежить від: якості сировини, втрат від незабезпеченості зберігання сировини потрібної якості, рівня цін на сировину, рівня цін на основні та допоміжні матеріали, забезпеченості підприємства місцями для зберігання сировини, під'їзними залізничними коліями для доставки сировини, власним автотранспортом, рівня страхування ризиків при зберіганні сировини. Рівень організації процесу виробництва визначається якістю спирту, рівнем втрат спирту в процесі виробництва, кількістю використаної сировини та матеріалів, рівнем автоматизації процесу виробництва, рівнем уловлених супутніх продуктів, рівнем утилізації відходів та наявністю захисних споруд з недопущення забруднення навколишнього середовища, а рівень організації процесу збуту – віддаленістю покупців, станом і видом транспортного засобу, яким здійснюється доставка продукції, рівнем розвитку маркетингу.

За результатами проведеного регресійного аналізу отримано адекватну модель, яка робить можливим прогнозування собівартості продукції, у такому вигляді:

$$\hat{y}(\tilde{x}_K) = -64,03\tilde{x}_{1K} + 36,6\tilde{x}_{2K} + 24,35\tilde{x}_{3K} + 21,14\tilde{x}_{4K} + 45,69\tilde{x}_{5K} + 16,68\tilde{x}_{6K} + 6,76\tilde{x}_{7K} \quad (1)$$

У дисертації встановлено, що при збільшенні темпів зростання обсягів виробництва темпи росту собівартості цієї продукції відставатимуть, оскільки на рівень витрат і собівартості впливатимуть інші чинники. На зростання величини прибутку значний вплив має величина заробітної плати та рівень організації процесу постачання сировини через значну матеріаломісткість продукції. Значний вплив мають також такі підчинники, як присутність втрат, якісні параметри наявних сировинних ресурсів, ціновий фактор та інші.

З допомогою розробленої моделі встановлено, що собівартість продукції буде високою, якщо обсяг випущеної продукції незначний, а рівень середньої заробітної плати та рівень організації процесу постачання зростають. Для одержання оптимальної собівартості продукції необхідно враховувати комплексну дію всіх чинників на обсяг випущеної продукції.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано основні напрямки вдосконалення організаційно-методичних підходів до обліку витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції підприємств спиртової промисловості. Висновки, зроблені у процесі дослідження, полягають у такому:

1. Для забезпечення максимального врахування організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств досліджуваної галузі їх операційну діяльність запропоновано розглядати як сукупність послідовних операцій, пов'язаних з підготовкою до виробництва (закупівля та

зберігання сировини і матеріалів), власне процесом виробництва, який охоплює низку послідовних циклів (очищення та подрібнення сировини, приготування дріжджів і збродження сусла, перегонка бражки та ректифікація спирту), й інших пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції операцій (процесом утилізації відходів виробництва і реалізацією виробленої продукції кінцевому покупцю). При формуванні системи обліку операційної діяльності на підприємствах спиртової промисловості слід враховувати такі організаційно-технологічні особливості галузі: безперервний технологічний процес із припиненням технологічного циклу для проведення планових ремонтів; незначний асортимент продукції, що виробляється; наявність супутньої та попутної продукції; наявність втрат на всіх стадіях процесу виробництва та іншої операційної діяльності; значна матеріаломісткість продукції; територіальна розпорошеність ринку сировини й однотипність ринку збуту; повна автоматизація процесу виробництва; сезонність заготівлі сировинних ресурсів.

2. Для адекватного врахування технологічних особливостей виробництва спирту запропоновано вдосконалену у розрізі технологічних циклів класифікацію витрат (витрати на заготівлю і зберігання сировини; очищення та подрібнення зерна; приготування виробничих дріжджів і збродження сусла; переробку бражки й ректифікацію спирту; утилізацію відходів; улов супутньої продукції). Така класифікація забезпечує чіткість відображення інформації про виробничі витрати за місцями виникнення й сферами відповідальності та сприяє налагодженню ефективного управління витратами і прийняттю відповідних рішень щодо їхнього зниження.

3. З метою отримання необхідної інформації про витрати для прийняття відповідних рішень щодо їх зниження на спиртових заводах визнано за доцільне здійснювати групування витрат за сферами відповідальності. Такими сферами відповідальності є: відділи постачання предметів праці й реалізації готової продукції, спиртовий цех, допоміжні та обслуговуючі виробництва, управління підрозділами підприємства і підприємством загалом. Окрім цього, контроль величини витрат за місцями виникнення і сферами їхньої відповідальності запропоновано здійснювати як в натуральних, так й у грошових вимірниках шляхом співставлення відхилень від встановлених норм й виробничих завдань.

4. Для удосконалення обліку витрат на сировину та матеріали і забезпечення дієвого контролю за рівнем втрат, які в даний час підприємствами не ідентифікуються і не враховуються при розрахунку собівартості, рекомендовано використовувати в управлінському обліку рахунок «Втрати» та спеціальні розроблені регістри, структура яких відображає особливості технологічного процесу спиртового виробництва. З метою чіткої систематизації прямих матеріальних витрат і витрат на оплату праці, забезпечення їх обліку за нормами та відхиленнями від норм розроблено відповідні класифікатори. З огляду на значну неоднорідність витрат на оплату праці аналітичний облік за ними запропоновано організувати за видами заробітної плати (основної й додаткової) з урахуванням місця роботи працівників. Резерв на виплату додаткової заробітної плати визнано за доцільне створювати не лише під відпустки, а й на інші різновиди додаткової заробітної плати. Для недопущення суттєвих відхилень цих виплат від встановлених норм їх слід зараховувати до витрат виробництва в кошторисно-нормативному порядку.

5. З метою забезпечення належного розподілу загальноновиробничих витрат, максимального наближення результатів розподілу до фактичних витрат за кожним окремим видом продукції та достовірності собівартості рекомендовано для витрат, що виникають в основному цеху, використовувати кошторисний обсяг випуску спирту в натуральному вимірі (в декалітрах), а для допоміжних цехів – показники, які їх характеризують. Водночас запропоновано до рахунку 91 «Загальноновиробничі витрати» відкривати субрахунки 91.1 «Витрати на утримання та експлуатацію обладнання», 91.2 «Витрати на господарське обслуговування цехів», 91.3 «Витрати на управління цехами» і 91.4 «Інші загальноновиробничі витрати». Зумовлено це необхідністю підвищення ефективності планування, аналізу та контролю цих витрат.

6. Витрати на дослідження й розробку нової продукції доцільно відображати в обліку як витрати майбутніх періодів з подальшим зарахуванням їх до поточних витрат чи до складу необоротних активів, залежно від їхнього економічного змісту, форми та періоду виникнення. Це дасть можливість створити умови для ефективного відображення існуючих та потенційних

наслідків господарської діяльності в фінансовій звітності, сприяючи тим самим прийняттю стратегічних рішень користувачами інформації щодо напрямів розвитку підприємств.

7. Обґрунтовано необхідність відокремленого обліку супутньої продукції, призначеної для реалізації й для подальшої переробки, і рекомендовано в управлінському обліку відображати її на окремих рахунках. Необхідність виділення аналітичних рахунків пояснюється тим, що порядок оцінювання супутніх продуктів залежить від цілей їхнього використання. Запропоновано підходи до калькулювання собівартості основної та супутньої продукції, які стимулюватимуть ефективне використання матеріальних і трудових ресурсів та посилять зацікавленість менеджерів у достовірному обліку і контролі такої продукції. Витрати на оплату праці, загальнопромислові й адміністративні витрати визнано за доцільне розподіляти між основною продукцією (спиртом) і супутньою (ефіро-альдегідною фракцією, сивушними оліями) з використанням кошторисної ставки, розрахованої для постійних та змінних витрат окремо. При розподілі витрат сировини рекомендовано враховувати вміст корисних речовин у спирті й супутній продукції.

8. При калькулюванні собівартості спирту запропоновано використовувати паралельно з нормативним методом та методом «стандарт-кост» інші методи, зокрема, метод виключення витрат, метод розподілу витрат між взаємопов'язаними видами виробів. Це аргументовано тим, що для розподілу витрат між різними видами продукції застосувати нормативний метод неможливо, оскільки процес калькулювання складається з двох етапів. На першому етапі при калькулюванні собівартості одиниці умовного спирту-сирцю можна використовувати нормування за кожним елементом прямих і непрямих витрат. На другому етапі калькулювання із собівартості умовної одиниці (спирту-сирцю) вираховується планова собівартість (вартість) супутньої й попутної продукції, відходів, здійснюється перерахунок умовних одиниць в натуральні. На цьому етапі в основному використовуються розрахункові методи обчислення собівартості.

9. Розроблено модель формування собівартості спирту в умовах нечітко заданих даних. При побудові моделі рекомендовано враховувати такі фактори, що мають суттєвий вплив на рівень собівартості продукції: обсяг виробництва, кількість працівників, середньомісячна заробітна плата, рівень адміністративних витрат, рівень організації процесу постачання, рівень організації процесу виробництва, рівень організації збуту продукції. Таким чином поєднано критерії і показники, що мають числове визначення, і такі, що не можуть мати чіткого цифрового вираження (три останні чинники). Використання зазначеної методики дасть змогу з високим ступенем достовірності прогнозувати собівартість, виявляти найбільш важливі чинники впливу на неї і в разі потреби приймати необхідні заходи для її зниження.

Реалізація розроблених у дисертації рекомендацій сприятиме підвищенню ефективності внутрішньогосподарського обліку і контролю за витратами підприємств спиртової промисловості й удосконаленню управління їхньою операційною діяльністю.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Фаріон В. Я. Інформаційне забезпечення менеджменту витрат підприємств спиртової промисловості / В. Я. Фаріон // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2008. – Серія «Економіка». – Вип. 4, Ч. 2. – С. 483–489.

2. Фаріон В. Я. Сучасні підходи до класифікації витрат операційної діяльності у спиртовій промисловості / В. Я. Фаріон // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії. – 2008. – Вип. 3. – С. 305–313.

3. Фаріон В. Я. Деякі аспекти класифікації та обліку матеріальних витрат на підприємствах спиртової промисловості / В. Я. Фаріон // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – 2009. – № 27. – С. 108–112.

4. Фаріон В. Я. Методи обліку витрат та їх застосування на спиртових заводах / В. Я. Фаріон // Наука й економіка. – 2009. – Вип. 3, Т. 1. – С. 150–152.

5. Фаріон В. Я. Удосконалення обліку і розподілу загальнопромислових витрат на

підприємствах спиртової промисловості / В. Я. Фаріон // Торгівля і ринок України : тематичний зб. наук. пр. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2009. – Вип. 28, Т. 3. – С. 307–315.

6. Фаріон В. Я. Особливості діяльності підприємств спиртової промисловості та їх вплив на побудову обліку і аналізу витрат / В. Я. Фаріон // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2009. – Серія «Фінанси і кредит». – № 2. – С. 156–164.

7. Фаріон В. Я. Облік витрат на оплату праці в спиртовій промисловості / В. Я. Фаріон // Економіка і регіон. – 2010. – № 1. – С. 191–194.

8. Фаріон В. Я. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі / В. Я. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. пр. каф. економічного аналізу ТНЕУ. – Тернопіль : ТНЕУ : Екон. думка, 2010. – Вип. 3. – С. 321–323.

9. Фаріон В. Я. Моделювання процесів формування собівартості продукції підприємств спиртової галузі в умовах нечітко заданих даних / В. Я. Фаріон // Економічні науки: зб. наук. пр. Луцького національного технічного університету. – 2010. – Вип. 7, Ч. 3. – С. 367–377.

В інших виданнях:

10. Фаріон В. Я. Контроль за використанням матеріальних ресурсів у виробництві, шляхи його вдосконалення / В. Я. Фаріон // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (Тернопіль, 15–16 груд. 2005 р.). – Тернопіль : ПП «Принт-Інформ», 2005. – Вип. 12. – С. 282–285.

11. Фаріон В. Я. Принципи формування звітних сегментів на підприємстві / В. Я. Фаріон // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : матер. міжнар. наук.-практ. конф., (Тернопіль, 21–22 лист. 2007 р.). – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – С. 404–407.

12. Фаріон В. Я. Управління витратами в умовах автоматизації обліку на підприємствах спиртової промисловості / В. Я. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. пр. каф. економічного аналізу ТНЕУ. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – Вип. 3. – С. 321–323.

13. Фаріон В. Я. Витрати операційної діяльності як економічна категорія / В. Я. Фаріон // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. П'ятої ювілейної міжнар. наук.-практ. конф. молодих учених, (Тернопіль, 21–23 лютого 2008 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – С. 493–495.

14. Фаріон В. Я. Впровадження служби контролінгу на підприємствах спиртової промисловості / В. Я. Фаріон // Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика : зб. наук. праць за матеріалами наук.-практ. конф. (Тернопіль, 17 груд. 2008 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – С. 121–123.

15. Фаріон В. Я. Калькулювання собівартості продукції на підприємствах спиртової промисловості / В. Я. Фаріон // Проблеми і перспективи соціально-економічного розвитку регіону в умовах євроінтеграційних процесів : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., (Чернівці, 6–7 лист. 2008 р.). – Чернівці : Технодрук, 2008. – С. 239–242.

16. Фаріон В. Я. Документальне оформлення витрачання матеріальних цінностей на спиртових заводах / В. Я. Фаріон // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика : матеріали XIV Міжнар. наук.-практ. конф., (Луцьк, 26–27 трав. 2009 р.). – Луцьк : РВВ «Вежа» ВНУ ім. Лесі Українки, 2009. – С. 396–397.

17. Фаріон В. Я. Характеристика прямих витрат на виробництво спирту та їх вплив на побудову системи обліку / В. Я. Фаріон // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. VI Міжнар. наук.-практ. конф. молодих учених, (Тернопіль, 26–27 лютого 2009 р.). – Тернопіль : ТНЕУ : Екон. думка, 2009. – С. 438–440.

18. Фаріон В. Я. Облік браку у виробництві на спиртових заводах / В. Я. Фаріон // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. VII Міжнар. наук.-практ. конф. молодих учених, (Тернопіль, 25–26 лют. 2010 р.). – Тернопіль : ТНЕУ : Екон. думка, 2010. – С. 388–390.

АНОТАЦІЯ

Фаріон В. Я. Облік витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції у спиртовій промисловості. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2011.

Дисертаційна робота присвячена дослідженню проблем обліку витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції у спиртовій промисловості. Проаналізовано технологічні й організаційні особливості операційної діяльності підприємств спиртової промисловості та встановлено їхній вплив на побудову обліку витрат. Удосконалено класифікацію витрат на підприємствах галузі для формування облікової інформації при прийнятті оптимальних управлінських рішень. Поглиблено теоретичні підходи до формування собівартості продукції як об'єкта калькулювання й інструментарію управління.

Визначено порядок обліку витрат операційної діяльності за місцями їх виникнення і сферами відповідальності з урахуванням особливостей діяльності спиртових заводів, що дасть змогу структурувати об'єкти обліку витрат за окремими стадіями процесу виробництва з метою підвищення ефективності та дієвості управління. Побудовано модель формування собівартості спирту в умовах нечітко заданих даних, що дозволить з високим ступенем достовірності прогнозувати собівартість спирту, виявляти чинники, які на неї впливають, і приймати оперативні рішення для її зниження.

Ключові слова: спиртова промисловість, витрати, операційна діяльність, собівартість, облік, сфери відповідальності, управлінські рішення.

АННОТАЦИЯ

Фарион В. Я. Учет расходов операционной деятельности и формирование себестоимости продукции в спиртовой промышленности. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический университет. – Тернополь, 2011.

Диссертационная работа посвящена исследованию проблем учета расходов операционной деятельности и формирования себестоимости продукции в спиртовой промышленности.

Проанализированы технологические и организационные особенности операционной деятельности предприятий спиртовой промышленности и определено их влияние на построение учета расходов, а именно: наличие потерь в процессе производства; территориальное рассредоточение рынка сырья; зависимость от времени года; материалоемкость продукции; полная автоматизация процесса производства; наличие сопряженной и сопутствующей продукции; необходимость проведения плановых ремонтов; непрерывный технологический процесс; незначительный ассортимент производимой продукции. Усовершенствована классификация расходов (на заготовление и хранение сырья, очистку и измельчение зерна, приготовление производственных дрожжей и сбраживание сусла, переработку бражки и ректификацию спирта, утилизацию отходов и улов сопутствующей продукции), что обеспечит полноту и четкость отражения информации о производственных расходах по местам возникновения и сферам ответственности и будет способствовать налаживанию эффективного управления расходами и принятию соответствующих решений по их снижению.

С целью создания необходимой информационной базы для анализа финансовых и технико-экономических параметров производства отдельных сортов спирта учет расходов операционной деятельности целесообразно осуществлять по местам возникновения и сферам ответственности. При выделении сфер ответственности на спиртовых заводах предлагается руководствоваться принципом производственных функций, сущность которого заключается в установлении

зависимости выхода конечной продукции в стоимостном выражении от разных факторов производства, конкретных видов ресурсов. С учетом организационно-технологических особенностей исследуемой отрасли предложены следующие сферы ответственности: снабжение; основное производство; вспомогательные производства; обслуживание; управление; реализация. Определен порядок кодировки расходов по сферам ответственности и местам их возникновения, позволяющий оперативно получать необходимую информацию о расходах и эффективно управлять ими.

Для усиления контроля за уровнем расходов разработано регистры бухгалтерского учета, структура которых отражает особенности технологического процесса производства, а именно: Ведомость учета и анализа отклонений от норм расходов сырья, Ведомость учета и анализа отклонений от норм расходов основных материалов, Ведомость учета и анализа отклонений от норм расходов вспомогательных материалов, Ведомость учета и анализа отклонений от норм расходов энергетических ресурсов. Составление данных регистров позволит повысить достоверность оценки потребляемых товарно-материальных запасов и принимать оперативные меры по устранению потерь и предотвращению их в будущем.

Обоснована целесообразность учета расходов на исследования и разработки в составе расходов будущих периодов с последующим их отнесением к текущим расходам или включением в состав необоротных активов, в зависимости от их экономического содержания, формы и периода возникновения, наличия выгод в будущем.

При формировании себестоимости продукции предложено расходы на оплату труда, общепроизводственные и административные распределять между основной продукцией (спиртом) и сопутствующей (эфиро-альдегидной фракцией, сивушными маслами) с использованием сметной ставки, рассчитанной для постоянных и переменных расходов отдельно. Обосновано, что при распределении расходов сырья следует учитывать содержание полезных веществ в спирте и сопутствующей продукции.

Построена модель формирования себестоимости спирта в условиях нечетко заданных данных. Для построения такой модели предложено учитывать основные факторы, влияющие на себестоимость, а именно: объем производства, среднюю заработную плату, количество рабочих, уровень административных расходов, уровень организации процесса снабжения, уровень организации процесса производства и уровень организации процесса сбыта. Построенная модель позволит с высокой степенью достоверности прогнозировать себестоимость спирта, учитывать влияющие на нее факторы и принимать оперативные решения с целью ее снижения.

Ключевые слова: спиртовая промышленность, расходы, операционная деятельность, себестоимость, учет, сферы ответственности, управленческие решения.

ANNOTATION

Farion V.Y. Operating Business Cost Accounting and Creation of Production Costs in Distillation Industry. – Manuscript.

The Dissertation Thesis for academic degree of Candidate of Economics in specialty of 08.00.09 – accounting, analysis and audit (after the types of economic activity). – Ternopil National Economic University.– Ternopil, 2011.

The Dissertation Thesis is concerned with the problem of operating business cost accounting and creation of production costs in distillery industry. The technological and organizational peculiarities are analyzed in operational activities of the distillation industry, and the effect they produce on cost accounting is defined. The classification of costs is improved at the branch industry for the formation of accounting information facilitating optimal managerial decisions taking. Theoretical approaches are specified to the development of the production costs implying the latter a calculation object and a management tool.

Established is the order of operating business cost accounting under the places of implication and areas of responsibility accounting for the peculiarities of the distilling plant activities. That will enable to structure the cost accounting entities under the separate stages of the manufacturing process with the aim

of increasing effectiveness and efficiency of management.

The model of the development of alcohol production cost under ambiguous dass, which will enable to top objectively forecast of the alcohol production cost, as well as to detect the factors effecting it, and to take the operating decisions to reduce the latter.

Key words: distillation industry, costs, operating business, production cost, accounting, areas of responsibility, managerial decisions.