

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ

ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

МЕЛЬНИК НАТАЛІЯ ГЕННАДІЇВНА

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВИРОБНИЦТВА ЦУКРУ В УМОВАХ
ПЕРЕХОДУ ДО РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

/ на прикладі цукрових заводів Тернопільської області /

08.06.04 - Бухгалтерський облік, аналіз і аудит

ДИСЕРТАЦІЯ

на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

НАУКОВІ КЕРІВНИКИ:

доктор економічних наук,

академік ЛИТВИН Ю.Я.

кандидат економічних наук,

професор ОСТАП'ЮК М.Я.

ТЕРНОПІЛЬ - 1995

З М І С Т

ВСТУП.....	3
1. ОСНОВНІ НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВИРОБНИЧИХ ВІДНОСИН ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ У ЦУКРОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	9
1.1. Характеристика виробничих відносин у бурякоцукровому виробництві	9
1.2. Формування сировинної бази цукрових заводів.....	26
1.3. Особливості цукрової промисловості та їх вплив на організацію обліку і аналізу.....	40
2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО У ЦУКРОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	49
2.1. Первинний облік та статті витрат.....	49
2.2. Методи обліку витрат на виробництво.....	71
2.3. Автоматизація обробки облікової інформації у цукровій промисловості.....	85
3. АНАЛІЗ ВИРОБНИЦТВА НА ЦУКРОВИХ ЗАВОДАХ.....	100
3.1. Показники ефективності виробництва у цукровій промисловості.....	100
3.2. Аналіз ефективності виробництва цукру.....	116
3.3. Аналіз ціноутворення у бурякоцукровому виробництві....	128
ВИСНОВКИ.....	137
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	142
ДОДАТКИ.....	159

В С Т У П

Актуальність проблеми. В умовах ринкової економіки виробництво конкретного товару регулюється попитом і пропозицією та механізмом ціноутворення. Попит на цукор в країнах СНД та на світовому ринку досить високий. За умов сучасної та перспективної кон'юнктури ринку обсяг виробництва цукру в Україні можна стабілізувати або навіть розширити.

Основними напрямками цього процесу є: вдосконалення виробничих відносин в АПК, зниження собівартості цукру, зміцнення сировинної бази цукрових заводів та забезпечення підвищення загальної ефективності виробництва цукру.

Важливу роль у розв'язанні цих завдань відіграють облік, контроль та аналіз господарської діяльності. Від їх правильної організації залежить точність визначення собівартості продукції, результатів господарської діяльності підприємства, оперативного контролю за дотриманням діючих норм витрат предметів праці. Саме оперативний облік і контроль в процесі виробництва сприяють усуненню негативних факторів та економному витрачання всіх видів ресурсів, що зумовлює зростання прибутків та рентабельності виробництва.

Питання загальних проблем обліку, контролю та аналізу знайшли відображення в численних публікаціях: монографіях, брошурах, наукових статтях А.М.Кузьмінського, Ю.Я.Литвина, В.Г.Линника, М.С.Пушкаря, В.В.Сопка, І.Д.Фаріона, С.І.Шкарабана, а безпосередньо у виробництві цукру - П.П.Борщевського, С.Л.Дусановського, З.В.Гуцайлюка, М.Д.Свиргуна, І.Г.Яремчука та інших. Проте обліку, контролю і аналізу в цукровій промисловості в умовах ринкової економіки приділялось ще мало уваги. Разом з тим тут є ряд нерозв'я-

заних проблем.

Методика обліку, контролю та аналізу виробництва, що застосовується в економіці України, не відповідає сучасним умовам господарювання. Використання зарубіжних методик потребує врахування специфіки організації вітчизняного виробництва. Недостатньо уваги приділяється питанням автоматизації обліку в цукровій промисловості. Вимагають нового підходу відносини суб'єктів ринкової економіки, що формують виробництво цукру - цукрових заводів та виробників цукрових буряків. Чітка організація обліку може забезпечити еквівалентний обмін їх діяльністю. Визначити оптимальні параметри у цих питаннях дає змогу достовірна облікова інформація.

Одним з найголовніших показників, що характеризують ефективність діяльності підприємства, є його прибутковість, платоспроможність та конкурентноздатність. Проте існуюча методика обліку та аналізу господарської діяльності не сприяє реальному та достовірному їх визначенню. А це, в свою чергу, ускладнює вибір дієвих факторів для підвищення ефективності виробництва.

Недостатня розробленість проблем обліку, контролю та економічного аналізу виробництва цукру в умовах розвитку ринкової економіки обумовила актуальність та вибір теми дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є дослідження діючої практики обліку та аналізу витрат на виробництво цукру та розробка рекомендацій з її удосконалення в умовах ринкової економіки, які сприятимуть економії матеріальних ресурсів, зниженню собівартості продукції, підвищенню ефективності виробництва, отриманню прибутків.

Виходячи із сформульованої мети, вирішувалися наступні завдання:

- дати оцінку сучасного стану виробничих відносин в АПК та напрямків його удосконалення в умовах переходу до ринкових форм господарювання;
- дослідити організацію раціонального формування сировинної бази цукрової промисловості;
- вивчити існуючу методику обліку витрат на виробництво та визначити шляхи її покращання;
- виявити особливості обліку та економічного аналізу виробництва цукру в умовах ринкової економіки та розробити напрямки до їх удосконалення;
- розробити методику обліку та аналізу у цукровій промисловості на основі широкого використання персональних комп'ютерів та створення автоматизованих робочих місць;
- обґрунтувати вибір показників, що характеризують ефективність діяльності підприємств цукрової промисловості у сучасних умовах господарювання;
- дослідити систему ціноутворення у бурякоцукровому виробництві та розробити шляхи її розвитку на основі розгляду існуючої методики у країнах з ринковою економікою;
- проаналізувати використання сировинних ресурсів та визначити напрямки щодо зменшення втрат та збільшення виходу цукру;
- розробити методику визначення прибутковості та рентабельності виробництва на цукрових заводах.

Предмет та об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є теоретичні проблеми і діюча практика обліку контролю та аналізу на підприємствах цукрової промисловості. Головні висновки та пропозиції дисертації зроблено на основі вивчення роботи цукрових заводів Тернопільської області та України в цілому.

Методика дослідження. Основним принципом проведеного дослід-

ження є діалектичний, системний підхід до аналізу та узагальнення економічної інформації за напрямками дослідження. Інформаційною базою дослідження є закони та постанови Верховної Ради і Кабінету Міністрів України з питань економічної політики, удосконалення господарського механізму та управління промисловістю, а також фактичний матеріал, що міститься у працях вітчизняних та зарубіжних економістів у галузі теорії та практики бухгалтерського обліку, контролю та економічного аналізу, спеціальна література з технології та організації виробництва цукру, галузеві інструкції та нормативні документи, статистичні матеріали, дані наукових та науково-практичних конференцій, нарад, семінарів з проблем організації господарського механізму, обліку та аналізу, планові та звітні дані підприємств АПК та цукрової промисловості.

Наукова новизна результатів, що подані до захисту. Наукова новизна дисертації полягає у теоретичному обґрунтуванні основних напрямків удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку і економічного аналізу виробництва цукру в умовах переходу до ринкової економіки.

Наукову новизну містять обґрунтовані в роботі такі положення та результати:

- розроблено основні принципи удосконалення виробничих відносин з врахуванням особливостей бурякоцукрового виробництва в умовах переходу до ринкової економіки;
- вивчено діючу практику формування сировинної бази цукрових заводів та визначено шляхи щодо покращання її організації;
- здійснено структурно-логічне вивчення існуючих методик бухгалтерського обліку витрат на виробництво у цукровій промис-

ловості та розроблено конкретні пропозиції щодо їх покращання за окремими статтями витрат;

- теоретично обгрунтовано основні аспекти відносно вибору методу обліку витрат на виробництво у цукровій промисловості з використанням зарубіжного досвіду;

- запропоновано методику використання персональних комп'ютерів та АРМ бухгалтера, які охоплюють облік сировини та витрат на виробництво продукції;

- обгрунтовано недосконалість існуючої системи показників ефективності та запропоновані рекомендації з її покращання;

- проаналізовано основні шляхи раціонального використання сировини, підвищення її цукристості, зниження втрат у процесі зберігання, транспортування та переробки;

- розроблено методику визначення цін на продукцію буряко-цукрового виробництва з врахуванням існуючої практики та зарубіжного досвіду.

Практичне значення дисертаційного дослідження полягає в тому, що ряд методологічних та теоретичних положень і висновків можуть знайти використання у подальшій науковій розробці проблем обліку і аналізу виробництва цукру в умовах ринкових відносин.

Результати проведеного дослідження можуть використовуватися при розробці галузевих методик обліку та аналізу виробництва цукру, особливо з урахуванням нових форм господарювання, а також при використанні персональних комп'ютерів.

Основні положення та результати дослідження доповідалися та обговорювалися на обласному науково-практичному семінарі "Основні напрямки розвитку народного господарства в період переходу до ринкової економіки" /Тернопіль, 1991/; обласній науково-прак-

тичній конференції "Методологія бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності" /Тернопіль, 1993/. Ряд положень та висновків використовуються також на підприємствах цукрової промисловості Тернопільської області та в учбовому процесі Тернопільської академії народного господарства.

На тему дисертації надруковано 7 праць.

Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури, додатків. Робота викладена на 174 сторінках машинописного тексту, містить 17 таблиць, 11 схем, 1 малюнок, 2 діаграми та 6 додатків. Список використаної літератури складає 200 назв.

I. ОСНОВНІ НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВИРОБНИЧИХ ВІДНОСИН ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ В ЦУКРОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

I.1. Характеристика виробничих відносин у бурякоцукровому виробництві

Характерною рисою сучасного економічного розвитку є перехід до якісно нових форм господарювання, орієнтація на ринок, вибір ефективніших та дієвіших виробничих відносин. Складність ситуації полягає у поступовому зниженні обсягів виробництва при високих темпах інфляції. Тому надзвичайно важливою проблемою є підбір дієвих методів для стабілізації економічної ситуації, виведення України з кризового стану. На нашу думку, перш за все необхідно спрямувати зусилля на сільське господарство. Адже воно завжди знаходилося у менш привілейованому становищі у порівнянні з промисловістю.

Про зменшення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції свідчать дані, що наведені в таблиці 1.1 / 122, с. 323/. Якщо з 1980 до 1990 року середньорічні темпи росту загального обсягу продукції сільського господарства становили близько 106%, то після 1990 року почався значний спад виробництва. Найбільший спад виробництва відбувся після 1990 року. У вартісному виразі обсяг продукції сільського господарства лише за період з 1990 по 1991 рік зменшився на 6460,8 млн.крб. Зменшення обсягів виробництва відбувалося як у рослинництві /на 3760,2 млн.крб./, так і у тваринництві / на 2700,6 млн.крб./.. Темпи спаду виробництва продукції сільського господарства у 1992 році у порівнянні з 1990 склали 79,6%. Такий стан справ спостерігається у народному госпо-

дарстві України і в 1992 та 1993 роках. Наприклад, у 1993 році обсяг валової продукції сільського господарства у порівнянні з 1992 зменшився на 1,7% /83,с.3-8/, а у 1994 - на 17% /63,с. 8-9/.

Таблиця 1.1.

Продукція сільського господарства України

/всі категорії господарств; у порівняльних цінах 1983р., млрд.крб/

Роки	Продукція сільського господарства	у тому числі	
		рослинництво	тваринництво
1981-1985	45,4	21,2	24,2
1986-1990	49,1	22,3	26,7
1990	49,2	22,0	27,0
1991	42,5	18,2	24,3
1992	39,0	18,5	20,5

Головними причинами зменшення обсягів виробництва є порушення економічних відносин між промисловістю та сільським господарством, поява дисбалансу у рівнях ефективності діяльності поставальників сировини та переробних підприємств, а також відсутність матеріальної зацікавленості сільськогосподарських виробників у кінцевих результатах.

Удосконалення економічних взаємозв'язків між промисловістю та сільським господарством є важливою стороною виробничих відносин, яка тісно пов'язана з розвитком продуктивних сил суспільства

і, в свою чергу, стає однією з глибинних підвалин росту економіки сільського господарства. Об'єктивна необхідність взаємного обміну діяльністю між промисловістю та сільським господарством обумовлена суспільним поділом праці, який, як відомо, безпосередньо впливає на ефективність виробництва. Чим глибше рівень суспільного поділу праці і диференціації виробництва / відокремлення від сільського господарства ряду функцій і перехід їх до промисловості/, тим вище взаємозумовленість промисловості та сільського господарства, яка носить назву агропромислової інтеграції.

Взаємозв'язок між промисловістю та сільським господарством розвивається у двох напрямках. По-перше, промисловість забезпечує сільське господарство технікою, машинами, обладнанням, мінеральними добривами, засобами захисту рослин. Відбувається процес відокремлення від сільського господарства ряду галузей промислового характеру. По-друге, сільськогосподарське виробництво набуває подібних із промисловістю рис великого машинного виробництва і значно впливає на промисловість шляхом забезпечення її сировиною, сільськогосподарськими відходами, а населення - продуктами харчування.

Отже, синтез промисловості і сільського господарства поєднує у собі декілька сфер: виробництво засобів виробництва для сільського господарства /I-а сфера/; виробництво сільськогосподарської продукції /II-а сфера/; заготівлю, переробку та реалізацію продукції сільського господарства /III-я сфера/. Ефективність функціонування цих трьох сфер неможлива без їх тісного взаємозв'язку та еквівалентного обміну між ними. В умовах ринкової економіки нормою вираження такого обміну є ціна.

І все ж таки у відносно кращому становищі знаходиться промисловість. Ціни на промислову продукцію для сільськогосподарсь-

ких підприємств постійно підвищуються. Монополія на виробництво машин, обладнання та матеріалів є причиною того, що підприємства-виробники встановлюють і диктують ціни на свою продукцію. В той же час сільськогосподарські виробники не можуть збільшувати ціни самостійно, бо основна маса їх продукції на першому етапі переходу до ринку реалізується у межах держзамовлення за твердими цінами. (Характерний приклад: у 1992 році на придбання одного бурякозбирального комбайна потрібно було затратити весь прибуток від реалізації цукрових буряків з площі 200 га при урожайності 300 ц з гектара, витрати господарств Тернопільської області на придбання паливно-мастильних матеріалів дорівнюють грошовим надходженням від реалізації 600 тис. тонн зерна/187, с.1/.

Підвищення цін на продукцію I-ої сфери в умовах переходу до ринкових відносин неминуче приведе до їх підвищення у II-ій та III-ій сферах АПК. Одним із шляхів розв'язання проблеми регулювання цін, з метою відшкодування збитків, зумовлених подорожчанням промислової продукції є встановлення компенсаційних виплат. При використанні компенсаційного фонду виникає проблема джерел його утворення, розмірів виплат та пропорцій його розподілу.

На думку А.Г.Зельднера, формування фонду компенсацій повинно здійснюватися шляхом відрахувань з прибутку відповідних галузей промисловості /74, с.5/. В цьому випадку необхідно врахувати і те, що підвищення цін у I-ти сфері АПК викликане об'єктивними причинами: подорожчанням сировини, матеріалів, палива та інше. У ряді випадків промислові підприємства також є малорентабельними.

Механізм підтримання паритету цін між сільським господарством та промисловістю повинен включати в себе корегування статичних аграрних цін в залежності від індексу змін повних витрат сільськогосподарських підприємств на придбання і обслуговування

засобів виробництва, виробничі послуги та інше. Контроль за рівнем цін повинен поєднувати в собі дві сторони: динаміку цін та тарифів на промислову продукцію та послуги і закупівельні ціни на сільськогосподарську продукцію.

Співвідношення цін на сільськогосподарську продукцію, з одного боку, та на продукцію промисловості і надані послуги для села - з другого, яке відповідає перерахованим умовам, є паритетним і може бути прийняте як еталон. Паритетна ціна визначає купівельну спроможність продукції сільського господарства відносно спожитої ним промислової продукції у порівнянні з тим базовим періодом, коли еталонний паритет повністю відповідав вимогам еквівалентності міжгалузевого обміну.

Широко використовуються паритетні розрахункові ціни для регулювання еквівалентності обміну та забезпечення прибутковості сільського господарства у державній політиці США. За базовий період еталонного паритету приймається 1910-1914 роки /188, с. 74/.

Існуючий порядок калькулювання собівартості продукції сільського господарства не дозволяє враховувати витрати, які пов'язані з монополізацією промисловості, дефіцитом та низькою якістю промислової продукції. Разом з тим, невраховане та некомпенсоване підвищення цін, а також пов'язані з ним додаткові втрати відносяться до прямих витрат сільськогосподарського виробництва і повинні враховуватися при регулюванні міжгалузевого обміну. Це сприятиме відновленню та підтриманню його еквівалентності в умовах ринку.

На відміну від попередніх часів, коли заходи до покращання стану у сільському господарстві здійснювалися адміністративними методами /наприклад, шляхом перерозподілу бюджету/, сьогодні питання відродження села повинно розв'язуватися за допомогою ринко-

вих відносин. Необхідно перетворити селянина у господаря, надати йому економічну самостійність та свободу у розв'язанні господарських проблем.

Глибинна економічна сутність ринкових відносин полягає в тому, що праця самостійних виробників ринкової економіки оцінюється за допомогою попиту та пропозиції. Вони відображають найбільш істотні моменти відносин між товаровиробниками: суспільну корисність праці та суспільну міру його оцінки. Якщо індивідуальні затрати живої і уречевленої праці конкретного підприємства відповідають їх суспільно-необхідному рівню, то ринковою ціною підприємство відшкодовує витрати на виробництво і отримує в своє розпорядження прибуток. У такому вигляді механізм ринку існує вже кілька століть.

Методичною основою регулювання еквівалентності обміну між промисловістю та сільським господарством є концепція ціни виробництва, яка визначається формулою:

$$Ц = С + Е * К \quad /1/ ,$$

де С - собівартість продукції, Е - норматив прибутку, що виступає регулятором пропорцій суспільного виробництва, К - авансовані виробничі фонди.

Таким чином, інфляційні витрати сільського господарства у складі собівартості продукції дорівнюють сумі цінового росту амортизації і спожитих матеріальних оборотних засобів, а у складі авансованих виробничих фондів - сумі фактичного росту середньорічної балансової вартості матеріальних оборотних засобів, помноженої на норматив прибутку.

Сільське господарство та ряд споріднених з ним галузей за

своєю сутністю є найбільш сприятливим для розвитку ринкових відносин. Найпершим кроком в цьому напрямку є пов'язання питання про здійснення земельної реформи. Відносини, що пов'язані із створенням і діяльністю нових форм господарювання, регулюються законами України "Про власність", "Про колективне сільськогосподарське підприємство", "Про селянське /фермерське/ господарство", "Про форми власності на землю" та іншими законодавчими актами.

Вимоги ринкової економіки і тенденції, що намітилися у нашій країні, свідчать про те, що у сільському господарстві, як і у промисловості, право на існування мають різні форми власності: акціонерна, кооперативна, колективна, особиста, державна та інші. Розвиток форм власності повинен враховувати відмінності існуючих методів господарювання, різні рівні розвитку, різниці у економічних, природних, демографічних та інших умовах. Головним аргументом у виборі виду власності повинна бути ефективність та рентабельність виробництва. На нашу думку, високорентабельні господарства можуть продовжувати свою діяльність, але до них необхідно поставити конкретні вимоги на базі удосконалення відносин власності.

Характерним прикладом погодження діяльності суб'єктів промислового та сільськогосподарського виробництва є цукрова промисловість. Формування ринкового механізму у цукровій промисловості відрізняється окремими специфічними особливостями. Найважливішими з них, на нашу думку, є:

- функціональна спрямованість підприємств на виробництво продовольчих товарів, що зумовлює необхідність часткового державного регулювання окремих елементів господарського механізму, зокрема це стосується регулювання цін на цукор, встановлення пільгових податків, кредитів та інше;

- масовий обсяг переробки сировини, що швидко псується, а це визначає стислі терміни зберігання та переробки;

- сезонність виробництва та сезонність використання робочої сили;

- високий рівень матеріаломісткості виробництва продукції, який зумовлює необхідність спрямування механізму господарювання на підвищення ефективності використання сировинних та матеріальних ресурсів;

- застаріла матеріально-технічна база /МТБ/, що викликає необхідність у перехідний період до ринку створити сучасну МТБ для формування дієвого ринкового механізму господарювання;

- тісний зв'язок та залежність від сільськогосподарського виробництва, які визначають необхідність реформування системи взаєморозрахунків між цукровими заводами, бурякосійними господарствами та державою з метою зацікавленості господарських одиниць та уникнення дефіциту.

Цукрові буряки є основною сировиною і найважливішим елементом витрат у собівартості цукру. Посівні площі цукрових буряків щороку змінюються. У 1992 році під цією культурою в Україні було зайнято 1470 тис.га, що на 88 тис.га менше, ніж у 1991 році.

Зменшення валового збору цукрових буряків в Україні спостерігається з 1990 року. Якщо з 1981 по 1990 рік середньорічні темпи росту валового збору цукрових буряків складали 112,5%, то у 1991 та 1992 роках темпи спаду становили відповідно 82% та 78%, а в 1994 - 81,9% /63, с.8-9/. Це супроводжувалося зменшенням врожайності цукрових буряків. Відповідно зменшилося виробництво цукру-піску на 2005 тис. тонн у порівнянні з 1990 роком.

За даними Українського науково-дослідного інституту аграрної

економіки площі посіву цукрових буряків в Україні у 1995 році становитимуть близько 1,5 млн.га. Інакше кажучи, у порівнянні з 1986-1989 роками зменшаться на 10%. Це зумовлено скороченням площ у тих господарствах, де виробництво цукрових буряків нерентабельне через низьку урожайність, високий рівень собівартості та недосконалу організацію взаєморозрахунків між господарськими суб'єктами. В цілому є реальна можливість заготовляти 48,5 млн. тонн буряків і виробляти з них 5,7 млн. тонн цукру /117,с.7/. Тобто, навіть без істотного удосконалення матеріально-технічної бази бурякоцукрового виробництва є резерви збільшення обсягів продукції у даному підкомплексі АПК. Але досягнути такого рівня можна лише за умови вдосконалення механізму господарювання у буряківництві та цукровій промисловості, розширення та модернізації технічної бази цих галузей.

В Тернопільській області у 1993 році вирощено 2109 тис. тонн цукрових буряків, що на 162 тис. тонн менше показника 1992 року. Продаж буряків за останні два роки у порівнянні з середньорічними за 1986-1990 роки зменшився на 41,3%. На наш погляд, такий стан справ склався з причини незацікавленості бурякосіючих господарств у своїй діяльності. Головним недоліком є низький рівень закупівельних цін на цукрові буряки при постійно зростаючих цінах на паливо, енергію, промислову продукцію, товари народного споживання та інше. Крім того, колгоспи та радгоспи області одержали 73% бензину, 87% дизпалива від запланованого рівня /196,с.2/.

Усі вищеперераховані "мінуси" виникають і надалі будуть виникати через недосконалість виробничих відносин у бурякоцукровому виробництві. Адже тут поєднуються такі етапи: вирощування цукрових буряків, їх збирання, перевезення, зберігання та переробка. Для забезпечення узгодженості на усіх стадіях виробничого проце-

су "буряк - цукор" доцільно використати ринковий механізм з правовою регламентацією.

До теперішнього часу переважає адміністративне регулювання з боку держави. Виробничі відносини між бурякосіючими господарствами та цукровими заводами оформляють договорами контрактації цукрових буряків. Договір оформляється щорічно і передбачає практично всі аспекти взаємовідносин між господарствами. Окремо складається угода на вивезення цукрових буряків з участю автотранспортних підприємств. Нова форма договору контрактації складена з врахуванням Постанови Кабінету Міністрів України від 26 березня 1992 року за N 158 "Про додаткові заходи матеріального стимулювання виробників цукрових буряків та цукру" та від 12 травня 1994 року за N 303 "Про зустрічний продаж продуктів переробки за реалізовану у державні ресурси сільськогосподарську продукцію і сировину".

Зокрема договором контрактації передбачається орієнтовна стартова закупівельна ціна, яка індексується у зв'язку з інфляційними процесами. Причому ціна може бути вищою при взаємній домовленості сторін. З метою матеріального стимулювання передбачається, що цукровий завод проводить відпуск цукру здавальникам сировини згідно з такими умовами і нормами:

- за кожен тонну цукру в буряках, проданого в рахунок держзамовлення, за умови повного його виконання - 150 кг, а при недовиконанні державного замовлення - 100 кг. Відпуск цукру авансом здійснюється після формування густоти насаджень буряків по 5 кг за кожен законтрактовану тонну цукру;

- за доставлені буряки транспортом бурякосіючого господарства йому відпускається за діючою ціною цукор по 0,5 кг за кожен тонну вивезених буряків.

Крім цього, завод продає господарству за кожний центнер цук-

рових буряків 2 кг меляси і 65 кг свіжого жому.

Вищевказаною постановою враховуються також інтереси транспортного господарства у перевезенні буряків, бурякосіючих господарств, що займаються вирощуванням насіння, насінних заводів.

Зрозуміло, дуже важко врахувати інтереси усіх зайнятих у бурякоцукровому виробництві. Наприклад, буряководи вважають, що необхідно збільшити норми видачі господарствам цукру та меляси, а також повертати весь жом.

Особливо актуальною є проблема впровадження нових форм власності на підприємствах цукрової промисловості та у бурякосіючих господарствах.

У відповідності до державної програми приватизації на 1994 рік, розробленої згідно із Законом України "Про приватизацію майна державних підприємств", підприємства харчової промисловості, а також підприємства, що спеціалізуються на переробці сільськогосподарської продукції належать до об'єктів першочергової приватизації. Тобто вони найбільше впливають на розвиток споживчого ринку і їх перебування у державній власності стримує процес фінансової стабілізації, гальмує економічний розвиток та формування ринкової економіки /142, с.1-3/.

На перших етапах приватизації у бурякоцукровому виробництві необхідно розвивати інтеграцію підприємств з вирощування сировини, переробки та реалізації продукції. На нашу думку, перспективною формою може стати добровільне об'єднання сільськогосподарських, заготівельних, транспортних, переробних та інших підприємств. При цьому всі члени асоціації або акціонерного товариства можуть зберігати свою господарську самостійність і не змінювати форм власності. Цукрові заводи, бурякосіючі господарства та транспортні підприємства об'єднуються лише у бурякосіючій галузі.

Створення таких асоціацій дасть змогу зміцнити ділові зв'язки, підвищити зацікавленість сторін у кінцевих результатах роботи. У подальшому такі об'єднання повинні перетворюватися у акціонерні товариства відкритого типу. Це допоможе створити стабільні сировинні зони, розширити та модернізувати діючі підприємства і побудувати нові.

Акціонерні товариства у бурякоцукровому виробництві можуть створюватися за різними принципами. Основними з них є:

- утримання контрольного пакету акцій виробниками цукросировини;

- утримання контрольного пакету акцій цукровими заводами та розподіл решти акцій між бурякосіючими господарствами пропорційно до обсягів проданої сировини;

- державне квотування більшої половини акцій з поступовим зменшенням квоти через викуп акцій підприємствами.

За нашим переконанням, серед виділених нами основних видів акціонерних товариств найбільш економічно досконалыми є товариства другого типу. Але, оскільки продукція цукрової промисловості має стратегічне значення, то при приватизації цих підприємств необхідно здійснювати державне регулювання, особливо у перехідний період до ринкової економіки.

Прогресивним є досвід організації агропромислових систем у Київській /Луганська, Саливонківська/ та Черкаській /Жашківська/ областях. У даних системах бурякосіючі господарства є повними власниками продуктів переробки цукрових буряків: цукру, жому та меляси. Сільськогосподарські підприємства відшкодовують цукровим заводам лише витрати на транспортування, зберігання та переробку буряків і реалізацію цукру, жому та меляси.

Створення даних систем викликало підвищення вимог до бухгал-

терського обліку, оскільки принципово важливим є розрахунок нормативних розцінок за переробку 1 т сировини. В таких умовах цукрові заводи зацікавлені у підвищенні якісних показників виходу продукції, адже 50% виручки від реалізації додатково отриманого цукру перераховується у фонд матеріального заохочення працівників заводу.

Прогресивною формою розрахунку за цукрові буряки є розрахунок за давальницьку продукцію. При цьому завод отримує згідно з попередньою домовленістю 20-25% виходу продукції. Зокрема, у 1993 році у Тернопільській області було перероблено 78554 тонни цукрових буряків за давальницькою умовою.

Важливим напрямом удосконалення виробничих відносин у сільському господарстві є зниження собівартості продукції, а, отже, і підвищення рентабельності господарств. Необхідно створити умови для зацікавлення сільськогосподарських працівників у виробництві їх продукції. В сучасних умовах цього можна досягнути доведенням до господарств реальних держзамовлень та встановленням об'єктивних /вільних/ закупівельних цін. До того часу, поки держава тримає у своїх руках ці важелі, ні про яку економічну самостійність, а тим більше про ринкові відносини, не може йти мова.

Перехід до ринкових форм господарювання зумовлює необхідність переходу до якісно нової організації ведення обліку, контролю та аналізу господарської діяльності. Облікова та аналітична інформація повинна забезпечувати можливість визначення ефективності, прибутковості та конкурентноздатності виробничих суб'єктів, тобто своєрідного рейтингу підприємства.

Існуюча система бухгалтерського обліку обмежувалася рамками процесів заготівлі, виробництва, відвантаження та реалізації продукції. Тобто обліковувався існуючий стан справ на підприємстві.

Як зазначив проф. А.А.Шапошников: "Соціалістичний облік повинен був здійснювати контроль за виконанням планів. Саме ця мета і визначила створення системи обліку, орієнтованої на затратні форми господарювання" /192, с.72/.

У країнах розвиненої ринкової економіки перед бухгалтерським обліком стоять дещо інші завдання. Перш за все, облік повинен давати чітку та достовірну інформацію для ефективного управління виробництвом, допомагати у виборі сфери дії підприємства, визначати напрямки кращого використання капіталу. Крім того, облікова інформація використовується державою, податковими органами, діловими партнерами, акціонерами. Для виконання усіх цих завдань у зарубіжній практиці функціонує два види обліку: управлінський та фінансовий.

Досвід США, Японії, Англії, ФРН, Франції свідчить про те, що поділ обліку на дві частини - загальну /фінансову/ і калькуляційну /управлінську/ - має позитивний вплив на рівень економічної ефективності роботи фірм, зниження собівартості та ріст прибутку. Цьому сприяє те, що управлінський облік орієнтується не лише на технічне відображення витрат на виробництво, але і на аналіз ситуацій, прийняття рішень, використання ЕОМ, вивчення попиту, аналіз відхилень від стандартних витрат та інші важливі питання. А фінансовий облік, у свою чергу, сприяє дотриманню "облікової політики", тобто інформація, якою користується не лише підприємство, а і зовнішні споживачі, повинна бути зрозумілою, чіткою, відповідати певним загальноприйнятим нормам.

Необхідність переорієнтації бухгалтерського обліку та економічного аналізу на виконання потреб оперативного управління виробництвом вимагає через систему отриманої економічної інформації здійснювати оцінку доцільності та ефективності господарських опе-

рацій, в тому числі запланованих та перспективних. Враховуючи зазначене, А.М.Кузьмінський відзначає, що в даний час існує можливість виникнення нового виду обліку - прогностичного /99,с.54/. Головною перешкодою для здійснення прогностичної функції є те, що у діючій системі обліку змішуються прямі, непрямі, основні, накладні, змінні та постійні витрати. Усі вони у кінцевому результаті відносяться на собівартість готової продукції в цілому та окремих її видів зокрема. В умовах ринкової економіки багато питань виникає у зв'язку з прийняттям важливих управлінських рішень. Це можуть бути так звані альтернативні варіанти розрахункового типу. Для цукрової промисловості такими варіантами можуть бути: скільки цукрових буряків заготовляти; чи ефективно застосувати нове обладнання; чи вигідно здійснити бартерну операцію; у які строки реалізувати продукцію; як провести розрахунки з бурякосіючими господарствами.

У теорії та практиці країн з розвинутою ринковою економікою вирішення цих завдань здійснюється за допомогою систем контролінгу. Дана система передбачає виділення основних та накладних, постійних та змінних витрат. При визначенні витрат на виробництво детально та оперативно обліковують змінні витрати. Постійні витрати узагальнюються за місяць, квартал, рік. Для визначення витрат на виробництво продукції найчастіше використовується система встановлених стандартів. Якщо враховувати можливість виконання таких розрахунків на ЕОМ, то немає потреби говорити про великі витрати, або про ускладнення роботи бухгалтерії у цьому плані /112, с. 105-110/.

Однією із систем, яка надає необхідну міру точної, оперативної і достовірної інформації для використання її в управлінні господарською діяльністю та може використовуватися у цукровій

промисловості є загальна система управління витратами / Total Cost Management/. Важливою частиною цієї системи є облік витрат, що ґрунтується на діяльності або калькулювання на основі діяльності /Activity - Based Costing / ABC/. Основою системи ABC є принцип, згідно з яким продукція споживає види діяльності і виробнича діяльність споживає ресурси. Тоді, як традиційні методи обліку передбачають, що ресурси споживає продукція, яка виробляється. Витрати формуються за допомогою факторів, які здійснюють зв'язок між окремими видами діяльності і відповідними витратами. На основі факторів, що формують витрати, ресурси розподіляють між центрами виробничої діяльності, а потім відносять на готову продукцію. Крім цього, система обліку ABC передбачає розмежування господарських операцій за рівнями виробництва, виділяє окремо змінні витрати, визначає витрати, що залежать від обсягу продукції /104,с.19/.

При організації обліку необхідно пам'ятати, що його не можна розглядати як самоціль, а тільки як засіб для прийняття відповідних управлінських рішень. Тому обов'язковою повинна бути умова, щоб витрати на отримання необхідної інформації не перевищували управлінського ефекту, який виявляється після використання бухгалтерської інформації.

Одним із напрямків розвитку обліково-аналітичної роботи у цукровій промисловості є скорочення обсягів обліку. У зв'язку з цим, виникають два шляхи удосконалення: скорочення первинного обліку та спрощення облікових реєстрів, що використовуються в даний час.

Кількість первинних документів та їх реквізити визначалися вимогами вищестоячої організації, тобто залежали від обсягу і сутності інформації, у якій зацікавлений суб'єкт управління.

Збільшення кількості рахунків та субрахунків викликало збільшення обсягу первинних документів.

На усіх підприємствах будь-які операції, незалежно від їх значимості, плануються, обліковуються та аналізуються. Така послідовність обробки економічної інформації вимагає детального документального оформлення. На нашу думку, для скорочення та спрощення облікової роботи необхідно розділити господарські операції за їх місцем у формуванні собівартості продукції.

Журнально-ордерна форма обліку, що існує в даний час, не відповідає вимогам ринкової економіки. Багато економістів вважають, що її можна удосконалити, йдучи шляхом внесення змін у існуючі реєстри обліку, і використати при цьому форми ведення обліку, що функціонують на заході. Проте не слід забувати, що перехід до ринкових відносин значно відрізняється від самого ринку. І бездумне перенесення практики розвинутих країн у нашу систему обліку є неефективним. Прикладом цього є спроби запровадити нормативний метод, який має багато спільного із обліковою системою стандарт-кост. Так, нормативний метод обліку використовують лише 16% підприємств, хоча його сутність відома з початку 30-х років. Недивлячись на численні постанови про впровадження цього методу /зокрема у цукровій промисловості/, управлінська система не сприймає його, навіть на підприємствах, де нормативний метод впроваджено, у більшості випадків облік не є оперативним і аналітичним.

Неможливо також сумістити Міжнародні бухгалтерські стандарти з журнально-ордерною формою обліку. В даний час в Комітет міжнародних бухгалтерських стандартів /МБС/ входять представники 71-ої країни світу. На жаль, наша держава не входить до цього комітету. І хоч МБС носять рекомендаційний характер, їх використання допо-

магає у вирішенні багатьох проблем, особливо тих, які стосуються міждержавних економічних відносин.

Удосконалення виробничих відносин при переході до ринкових форм господарювання ставить перед економікою України багато проблем, розв'язання яких є не лише питанням часу, але й зумовлене розвитком економічної науки. Тому покращання організації бухгалтерського обліку та економічного аналізу стане ефективним важелем у вирішенні поставлених завдань на якісно новому етапі розвитку господарського механізму.

1.2. Формування сировинної бази цукрових заводів

Бурякоцукрове виробництво - це єдиний аграрно-промисловий комплекс, у якому поєднуються вирощування, збирання, перевезення на бурякоприймальні пункти, зберігання і переробка цукрових буряків.

Особливістю бурякоцукрового виробництва є його тісний зв'язок з бурякосіючими господарствами та залежність від кількості та якості сировини, яку вони доставляють на цукрові заводи. Коренеплоди є основною сировиною і найважливішим елементом витрат у собівартості виробництва цукру. Якщо у промисловості вартість сировини і основних матеріалів становить близько 65% усіх витрат, то у виробництві цукру дані витрати складають до 85%.

Бурякосіянням займається близько 5 тис. господарств, що розташовані у 19 областях України. Посівні площі під цією культурою нараховують 1470 тис.га. Найбільше цукрових буряків вирощують у колгоспах, з 1990 року виникає досвід вирощування цієї культури у фермерських господарствах /128, с.4-6/.

До 1965 року буряківництво розвивалося переважно за рахунок

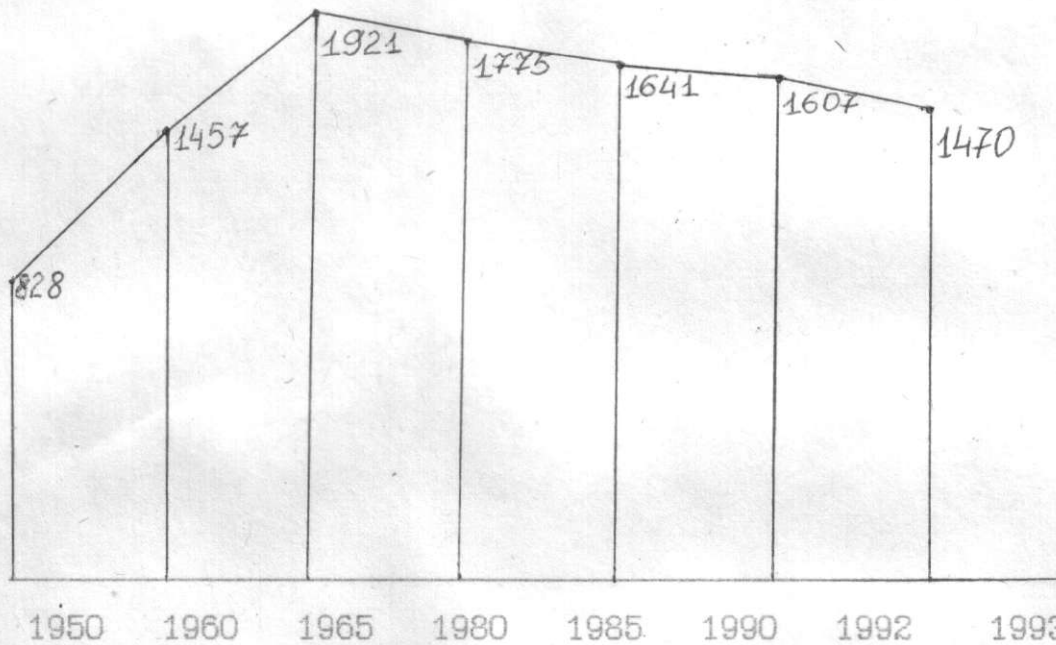
розширення посівних площ, про це свідчать дані, що наведені у діаграмі 1.1. У 1992 році розміри посівних площ цукрових буряків залишалися на рівні 1960 року, але мало місце зниження урожайності /діаграма 1.2/. В результаті значно скоротився валовий збір буряків в усіх областях України.

Бурякове поле Тернопільської області займає 110 тис.га, або майже 13% у структурі посівних площ. У 1994 році вирощено 2339,1 тис.тонн коренеплодів, які переробляють 9 цукрових заводів із середньодобовою продуктивністю 3,2 тис. тонн /166, с.3/.

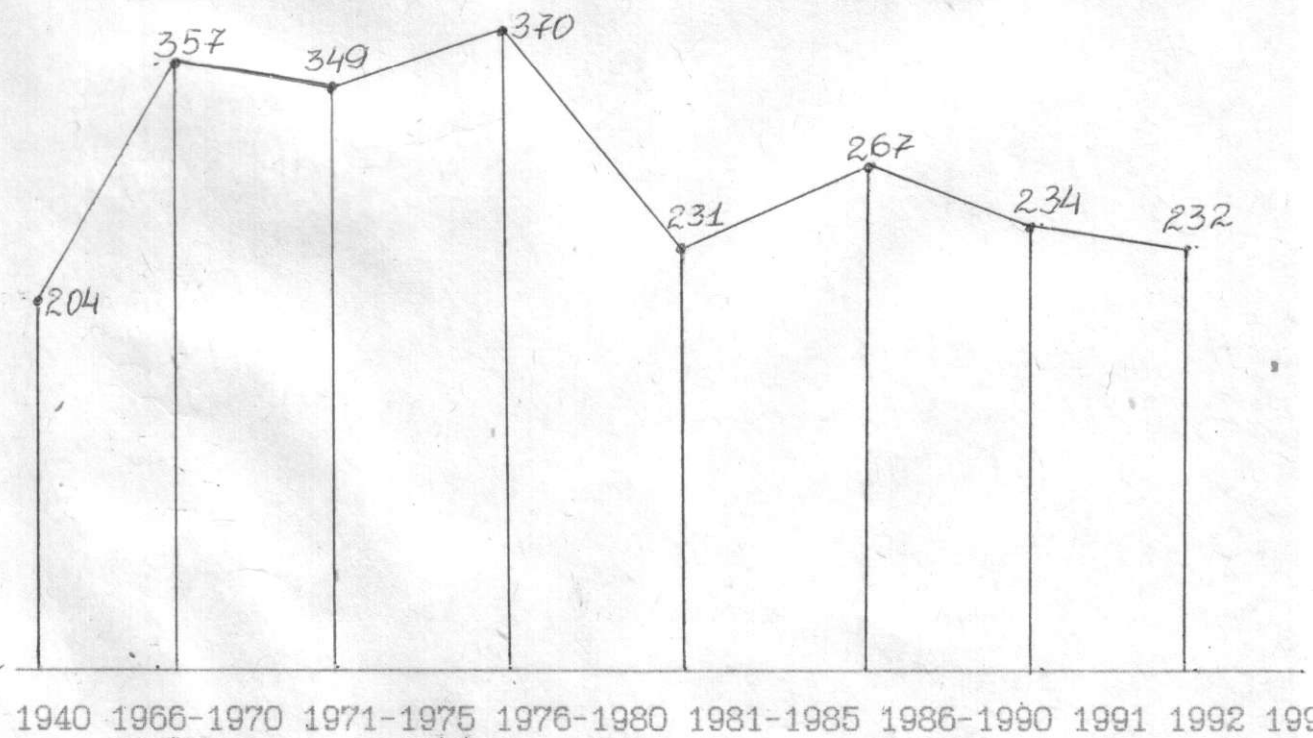
Буряківництво є трудомісткою галуззю. Прямі витрати живої праці визначаються у розрахунку на 1 га посіву та на 1 ц коренеплодів. Крім того, на буряківництво відноситься значна частина загальновиробничих та загальногосподарських витрат, розподіл яких проводиться пропорційно до суми прямих витрат. Якщо розглядати суспільну працю, що витрачена на виробництво цукрових буряків, то вона обліковується у вартісному виразі і залежить від кількості затрачених матеріальних ресурсів. Сюди відносяться: техніка, паливо, засоби захисту буряків, мінеральні добрива та інші.

Аналізуючи діяльність господарств за певний проміжок часу, необхідно врахувати те, що збільшення затрат уречевленої праці дає змогу вивільнити значну кількість працівників. Особливу увагу при аналізі виробництва цукрових буряків кожного окремо взятого господарства необхідно приділяти зниженню собівартості буряків. Велике значення має зниження матеріаломісткості буряківництва, економне використання добрив, насіння та інших ресурсів, забезпечення максимальної віддачі використаних коштів.

Досвід роботи передових господарств свідчить про необхідність підвищення рівня економічної роботи у буряківництві, удосконалення організації праці буряководів, чіткого бухгалтерського



Діаграма 1.1. Посівні площі цукрових буряків в Україні /тис.га/.



Діаграма 1.2. Урожайність цукрових буряків /в середньому, ц з гектара /.

обліку, налагодження постійного контролю та аналізу господарської діяльності та інше. Потребує удосконалення і звітність бурякосіючих господарств, в ній повинні бути відображені показники якості /цукристість, забрудненість/, залікова маса зданих на завод коренеплодів.

Достовірність та аналітичність облікової інформації має велике значення для організації ефективних виробничих відносин у бурякоцукровому виробництві, встановлення реальних закупівельних цін та еквівалентного обміну між різними господарськими одиницями.

Один із найважливіших показників економічної ефективності буряківництва - рентабельність. Її визначають відношення одержаного прибутку до собівартості реалізованої продукції. Рівень рентабельності повинен давати змогу покривати витрати на виробництво цукрових буряків і забезпечувати створення внутрішніх фондів та розширене відтворення.

Розглядаючи рівень рентабельності господарств Тернопільської області, слід зазначити, що лише 13,4% загальної кількості сільськогосподарських підприємств з колективною формою власності є високорентабельними /більше 40%/, крім того, є збиткові господарства /таблиця 1.2/.

Рентабельність буряківництва залежить від багатьох факторів. Основними з яких є урожайність цукрових буряків, їх якість, собівартість, система закупівельних цін та інші. Оплату буряків з урахуванням цукристості цукрові заводи здійснюють з 1976 року. Проте, як показав досвід, вона недостатньо стимулювала господарства підвищувати якість коренеплодів. Про це неодноразово йшла мова у економічній літературі /128,с.5; 138,с.94/. Тому у 1982 році Міністерством харчової промисловості затверджено "Інструкцію про здачу /приймання/ і оплату цукрових буряків залежно від вмісту в

Групування сільськогосподарських підприємств
Тернопільської області у 1992 році за рівнем рентабельності

Групи господарств за рівнем рентабельності, %	Підприємства з колективною формою власності		Підприємства з державною формою власності	
	кількість господарств	питома вага, %	кількість господарств	питома вага, %
До 10	46	10,5	10	28,5
10,1 до 15	48	10,9	3	8,6
15,1 до 25	109	24,8	3	8,6
25,1 до 40	174	39,7	9	25,7
Більше 40	59	13,4	10	28,6
Збиткові	3	0,7	-	-
Всього	439	100,0	35	100,0

них цукру". Але й ця інструкція мала багато недоліків, оскільки основою для розрахунків між заводом та здавальниками сировини залишалася вага коренеплодів. Постанови Кабінету Міністрів України, про які йшла мова у першому питанні даного розділу, значно підвищують зацікавленість бурякосіючих господарств.

Важливим фактором підвищення ефективності функціонування бурякоцукрового виробництва є раціональна організація сировинної бази, збалансованість сировинних ресурсів і виробничих потужностей переробних підприємств. З метою забезпечення своєчасного вивезення буряків з полів, зниження витрат на перевезення сировини, покращання забезпечення та стабільності надходження буряків необ-

хідно максимально наблизити посіви до цукрових заводів.

Для аналізу сировинної бази найбільш ефективно оперувати такими показниками: кількість бурякосіючих господарств, посівна площа, щільність посівів, середня віддаленість від заводу бурякосіючих господарств.

Сировинна зона цукрових заводів Тернопільської області формується за участю трьох організацій: обласного об'єднання цукрової промисловості, Державної інспекції із заготівлі і якості продукції та управління сільського господарства і продовольства. Затверджується сировинна зона концерном "Укрцукор". Документом, що закріплює окреме бурякосіюче господарство за визначеним цукровим заводом є договір контрактатції цукрових буряків. Після оформлення вищеназваного документа, господарство зобов'язане постачати сировину на завод у запланованому /законтрактованому/ розмірі. За умови виконання плану у межах держзамовлення господарство має право здавати сировину на давальницьких умовах на будь-який завод. При цьому складається договір, згідно з яким бурякосіюче господарство відшкодовує вартість переробки зданої сировини. Крім цього, завод отримує за домовленістю 20-25 % виходу цукру.

Якщо бурякосіюче господарство з власної ініціативи передає сировину підприємству, з яким не було заключено договору контрактатції, або яке знаходиться у межах іншої області /сировинної зони/, вносяться відповідні зміни у державне замовлення господарства. Таким чином, воно може втратити можливість здати сировину на давальницьких умовах та значну кількість пільг, передбачених договором контрактатції за умови виконання державного замовлення.

На наш погляд, збереження такого порядку формування сировинної зони у даний час є необхідним для уникнення хаосу. Але, надалі сільськогосподарські підприємства повинні мати більше самостій-

ності у виборі партнерів та умов контрактації.

Розміри сировинної зони цукрового заводу визначаються, з одного боку, його потужністю з переробки цукрових буряків та плановою тривалістю сезону виробництва, а з іншого - рівнем спеціалізації району /питомою вагою буряків у загальній площі посівів/, ступенем розораності земель, питомою вагою сівозмін у загальній площі земель, урожайністю цукрових буряків.

У цукровій промисловості України відбувається процес концентрації. Умови виробництва на великих заводах сприятливіші для впровадження досягнень науки і техніки, використання машин і обладнання більшої потужності, прогресивних технологій, удосконалення організації виробництва, тощо. З укрупненням цукрових заводів обсяг випуску продукції зростає швидше, ніж вартість основних фондів, чисельність працюючих, витрати на обслуговування виробництва і управління. Тому знижується вартість одиниці продукції і досягається економія капіталовкладень, зростає ефективність бурякоцукрового виробництва.

Підприємства та об'єднання України розробили комплекс заходів, за якими потужність заводів найближчим часом збільшуватиметься завдяки реконструкції та технічному переоснащенню. В Україні діятиме 189 цукрових заводів, середня потужність одного - 2,8 тис. тонн буряків на добу. Тривалість добування соку досягає 90-95 днів при коефіцієнті використання потужності 0,92 /117, с.6-7/.

Порівняно з передовими країнами, які виробляють цукор, рівень концентрації виготовлення цукру в Україні буде невисокий. Про це свідчать дані, що наведені у таблиці 1.3 /31, с.14/.

Дані таблиці 1.3 свідчать про збільшення потужності цукрових заводів та повну відмову від підприємств потужністю нижчою 5 тис.

Таблиця 1.3.

Зміна кількості заводів у країнах БЕС в залежності
від збільшення їх потужності

Виробничий сезон	Кількість заводів, потужністю, тис. тонн на добу								
	2	1	2-5	1	5	1	5-8	1	8
1969-1970	97		186		46		-		-
1973-1974	41		142		60		-		-
1978-1979	9		114		92		-		-
1989-1990	-		-		68		89		50

тонн на добу. У даний час у Західній Європі з урахуванням можливої концентрації вирощування буряків та ринку збуту оптимальним вважається завод потужністю 10 тис. тонн із виробітком 100 тис. тонн цукру за сезон. Тоді як середньодобова продуктивність цукрових заводів Тернопільської області коливається від 1,4 до 5,6 тис. тонн і становить в середньому 3,2 тис. тонн. Найпотужнішими є Кременецький та Чортківський цукрові заводи / відповідно 5,2 та 5,7 тис. тонн на добу/.

Тобто, перспективним напрямком бурякоцукрового виробництва є його концентрація. Замість технічного переобладнання декількох діючих в одній місцевості заводів доцільніше збудувати один, але більшої потужності. Це надасть можливість зменшити кількість сировини, що закладається у кагати і, отже, звести до мінімуму втрати при зберіганні цукрових буряків.

З підвищенням концентрації цукрової промисловості збільшуватиметься сировинна база заводів і радіус перевезень буряків, що зу-

мовлює зростання витрат на їх доставку до приймального пункту. При оптимальній організації сировинної бази і урожайності цукрових буряків 300-400 ц/га середня віддаленість їх доставки на завод потужністю 3 тис. тонн може складати 22-24 км, а на завод потужністю 6 тис. тонн - 29-33 км.

Досліджуючи сировинну базу цукрових заводів Тернопільської області /схема 1.1, таблиця 1.4./, слід відзначити, що має місце не зовсім раціональна її організація. Радіус віддаленості посівів цукрових буряків складає в середньому 36 км. Найгірший стан справ на Кременецькому заводі, де посіви цукрових буряків, що розміщені в радіусі більше 50 км складають 32%, Лановецькому - 34%, Хоростківському - 36%. Найбільш раціональне розміщення посівів у зоні заводу "Поділля" / до 25 км /. В області віддаленість посівів цукрових буряків на відстань до 25 км від заводів складає 29 відсотків.

В Україні до складу сировинної бази одного цукрового заводу в середньому входить 26 бурякосіючих господарств. На відстані до 50 км від цукрових заводів розміщено 79% усіх посівів цукрових буряків /58, с.27-28/. В межах 20-30 км розташовані сировинні зони Вінницької, Київської, Черкаської, Хмельницької областей, 30-50 км - Чернівецької, Рівненської, Тернопільської, Волинської, Сумської, Кіровоградської, Львівської областей. Найбільша відстань лише в Чернігівській, Миколаївській, Одеській та Дніпропетровській областях. У загальному 74 заводи України мають середню віддаленість посівів цукрових буряків не більше 25 км.

Вивчення оптимальності розміру сировинної зони має велике значення у зв'язку із значними витратами на перевезення сировини. Наприклад, у 1993 році витрати на транспортування склали 20% собівартості цукрових буряків власної заготівлі. Витрати на пере-

Таблиця 1.4.

Сировинна база цукрових заводів Тернопільської області у середньому за 1989 - 1993 роки

Цукрові заводи	Кількість бурякосіючих господарств	Посівна площа	Середня площа на одне господарство
Борщівський	19	7560	327
Бучацький	32	8320	221
Збаражський	29	10101	332
Козівський	42	11920	260
Кременецький	52	16201	287
Ланівецький	34	9320	231
"Поділля"	29	9121	326
Хоростківський	50	18115	328
Чортківський	43	13220	310

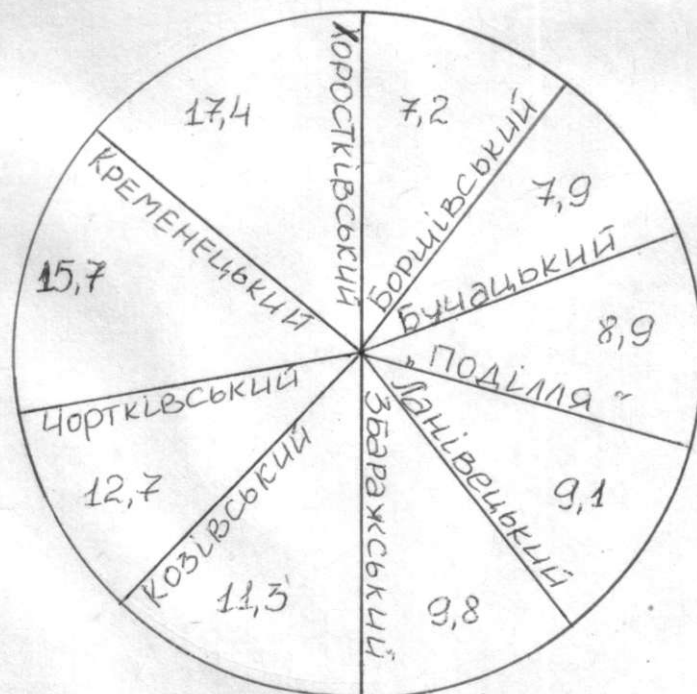


Схема 1.1. Питома вага посівних площ цукрових буряків за даними цукрових заводів Тернопільської області.

везення 1 тис. тонн сировини на заводах області у виробничому сезоні 1993 року сягали до 30 млн.крб. За нашими розрахунками, скорочення відстані перевезень цукрових буряків на один кілометр означало зменшення витрат на транспортування на 95 млн.крб. Ще більший ефект можна отримати в результаті зменшення витрат при оптимізації термінів збирання та вивезення з полів.

Існуюча практика початку збирання буряків з перших чисел вересня має багато недоліків. За один день у вересні збільшення врожаю с гектара складає в середньому 2 ц, а цукристість збільшується на 0,08%. Буряки, зібрані у вересні, погано зберігаються у кагатах. Виключною є ситуація, коли передбачається великий урожай - ранній початок обробки цукрових буряків є необхідним для того, щоб заводи встигли переробити їх в оптимальні терміни з найменшими втратами. Крім цього, враховуючи кліматичні особливості західного регіону, при затримці із збиранням врожаю існує реальна можливість ранніх холодів, що приводять до підмороження коренеплодів та значних втрат сировини у полі.

Важливою є проблема відповідності потужності цукрового заводу до забезпеченості його сировиною. 49 заводів України є недовантаженими сировиною / 58,с.111 /. Серед них і заводи Тернопільської області. В той же час Збаразький, Козівський цукрові заводи та завод "Поділля" під час виробничого сезону мають надлишок сировини. Внаслідок такої невідповідності виникає питання перерозподілу сировини. Даний процес повинен проводитися у період, коли відомий обсяг заготівлі цукрових буряків кожного цукрового заводу. При цьому необхідно, щоб максимальна кількість перерозподіленої сировини вивозилася з полів без збільшення транспортних витрат. Найбільш ефективно використання сировини досягається в тому випадку, коли цукрові заводи, між якими розподіля-

ється сировина, будуть працювати приблизно однаковий період часу. Чим більші запаси цукрових буряків і менша потужність заводу, тим довший виробничий цикл, а це значно зменшує якість сировини. Отже, кількість витрачених цукрових буряків на одну тонну цукру до кінця виробничого сезону збільшується.

Аналізуючи баланс цукрових буряків Тернопільської області за 1992 рік, нами встановлено, що всього було перерозподілено 215,52 тис. тонн цукрових буряків. Причому 99% передано по залізній дорозі, а решта безпосередньо з полів. Найбільший обсяг перерозподіленої сировини передано на Хоростківський цукровий завод. Найвищі показники заготівлі та переробки цукрових буряків були в Чортківському цукровому заводі / 16% загального обсягу/.

Враховуючи те, що 10,2% загального обсягу перероблених буряків було передано від одного заводу до іншого, важливою є проблема раціональної організації перевезень. Заслуговує уваги експеримент, що проведений в Черкаській області, з центровивозу сировини на основі створення єдиного центру управління перевезеннями при цукрових заводах /50, с.16-19/.

Для ефективності центровивозу необхідно:

- скласти графік збору врожаю, забезпечити його виконання;
- визначити кількість і потужність вантажних одиниць для перевезення цукрових буряків, вибір найбільш ефективного рухомого складу;
- розрахувати відстань перевезень та характеристику шляхових умов;
- визначити обсяги перевезень на різних маршрутах.

Недостатня забезпеченість сировиною більшості цукрових заводів є наслідком низького рівня урожайності буряків та спеціалізації господарств у сировинних зонах, а у окремих випадках, вона

зумовлена невідповідністю потужності переробних підприємств їх сировинним зонам.

Як показали наші дослідження, одним із шляхів розв'язання цієї проблеми є з одного боку - підвищення потужності шляхом реконструкції заводів, а з другого - ріст урожайності буряків і поглиблення спеціалізації бурякосіючих господарств у їх сировинних зонах.

Враховуючи зазначені умови та фактори, що зумовлюють формування сировинної зони заводу, використаємо формулу розрахунку:
/ 59,с.61 /

$$П = \frac{М * Д * 100 * 100 * Кп}{У * Ур * Ув} \quad / 2 / ,$$

де, П - площа землекористування господарств, що входять до сировинної зони заводу, га; М - виробнича потужність заводу, тис.ц/доб; Д - період роботи заводу, діб; У - рівень урожайності ц/га; Ув - питома вага посівів цукрових буряків у загальній площі, %; Ур - розораність земель, %; Кп - коефіцієнт використання виробничих потужностей заводу.

Використовуючи дану формулу, нами визначено, що сировинна зона у загальному у Тернопільській області повинна складати 985615 га. В умовах реального існування під посіви цукрових буряків зайнято 110440 га. Враховуючи наявність перевантажених заводів та низьку урожайність цукрових буряків, резервом оптимізації сировинної бази є зменшення площі посівів при підвищенні врожайності.

Тернопільська область має більше 70% посівних площ, які можуть бути придатні для вирощування цукрових буряків, з них використовується біля 17%. Тому важливою є проблема бурякоущільнення.

Тернопільська область за кліматичними умовами характеризується як зона достатнього зволоження. В районі бурякосіяння цієї зони за рік випадає більше 550 мм опадів, за період вегетації 340-455 мм, сума температур, що перевищують 10°C за вегетаційний період складає 2000-2500⁰ С. Ця зона є сприятливою для збільшення концентрації посівів цукрових буряків. При цьому, необхідно велику увагу приділяти чергуванню культур у буряковій сівозміні. Найбільш раціональним вважається розміщення цукрових буряків після озимини, багаторічних трав, зайнятих парів.

Внаслідок збільшення кількості вирощуваних культур та порушення умов агротехніки зростає показник еродованості земель. Тернопільська область має найбільшу в Україні кількість таких земель - 111,3 тис.га. Найбільша питома вага еродованих ґрунтів у Березанському, Бучацькому, Зборівському, Збаразькому і Кременецькому районах. Отже, тут необхідно скорочувати бурякові посіви.

Таким чином, концентрація посівів цукрових буряків та збільшення кількості рослин повинні вестися надзвичайно обережно, враховуючи особливості кожного господарства зокрема. Вибір оптимального варіанту створить сприятливі умови для комплексної механізації виробничих процесів, використання досягнень науки та передового досвіду.

На основі проведеного аналізу, ми прийшли до висновку, що сировинна зона цукрових заводів Тернопільської області вимагає удосконалення. Використовуючи досвід економічно розвинутих країн, концентрацію, спеціалізацію та інші пропозиції, що розглянуті у даному питанні, можна створити умови найкращого сприяння подальшому ефективному розвитку цукрової промисловості України.

1.3. Особливості цукрової промисловості та їх вплив на організацію обліку і аналізу

Особливості аналітичного і синтетичного обліку виробництва цукру визначаються комплексом технологічних процесів заводу та їх послідовністю. Тут чітко виділяється ряд переділів, кожен з них хоч і не має замкнутого циклу, проте може бути об'єктом обліку і формування економічної інформації.

Початковим блоком є заготівля, зберігання та підготовка буряків до переробки. Безпосередньо процес виробництва здійснюється у трьох відділеннях - бурякопереробному, сокодобувному та продуктовому. Наступний блок охоплює допоміжні виробництва і господарства - вапнякове, водне та інші. Окремим підрозділом виступають обслуговуючі виробництва - транспортний цех, ремонтна майстерня, тепло-електроцентраль та інші, витрати яких відносяться на собівартість продукції. Систематизація основного і допоміжного виробництва наведена у схемі 1.2.

Серед статей калькуляції виробничих витрат провідне місце займає сировина - цукрові буряки. Заготівельна вартість цукрових буряків /франко-заготівельний пункт/ складається із закупівельної ціни, витрат на заготівлю, приймання, зберігання буряків та загальнозаготівельних витрат. Витрати на весь комплекс робіт, що пов'язані із заготівлею сировини складають до 1/3 собівартості виробництва цукру.

Склад витрат, що включаються до заготівельної вартості цукрових буряків, визначається методичними рекомендаціями з планування обліку та калькулювання собівартості продукції /робіт, послуг/ у цукровій промисловості /118, с.28-29/. Але їх перелік потребує змін у зв'язку з ринковими умовами господарювання. Наприк-

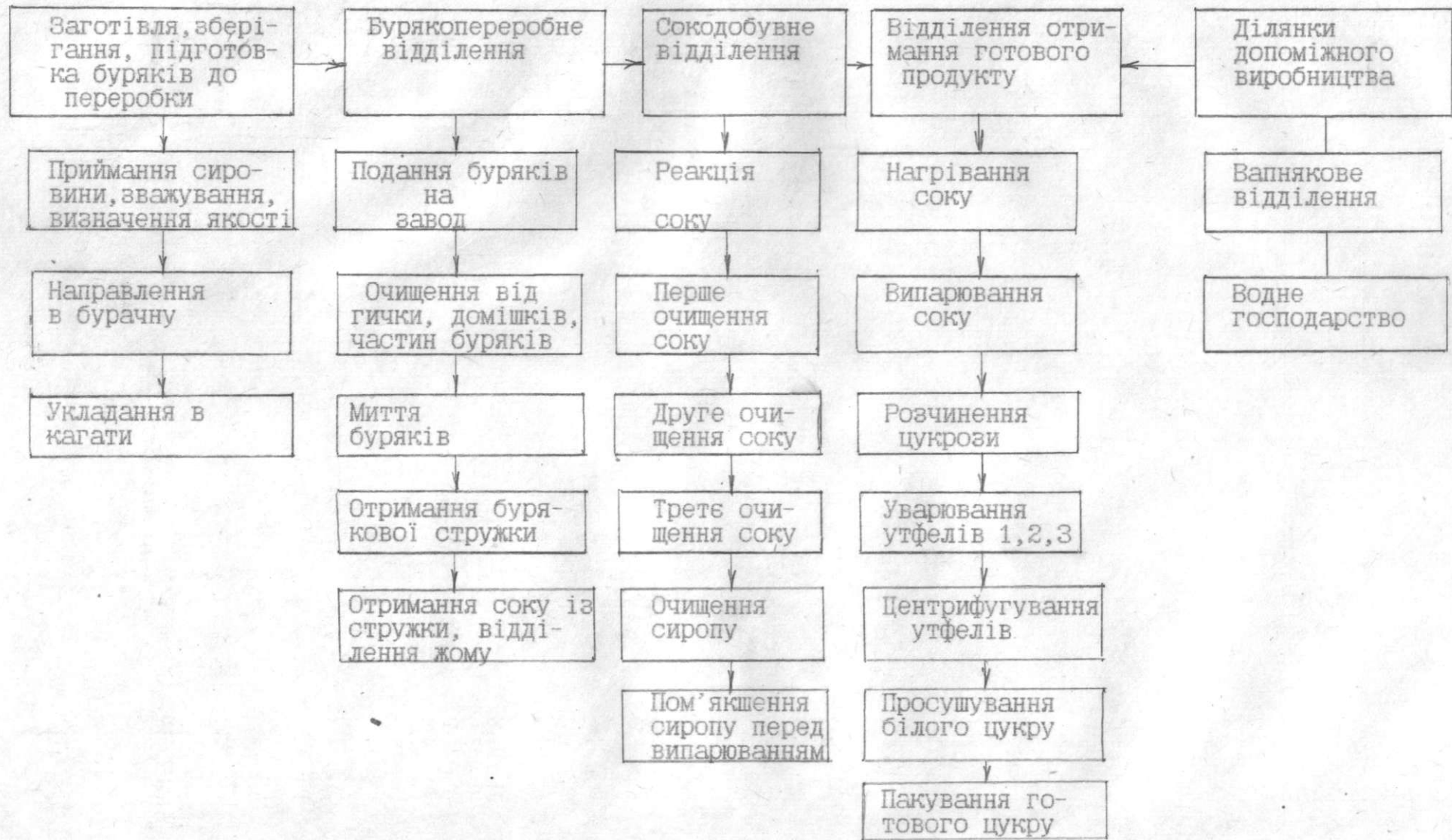


Схема 1.2. Схема основного і допоміжного технологічного процесу виробництва цукру

лад, витрати на перевезення цукру, жому, меляси та на їх навантаження можуть бути оплачені як покупцями продукції так і самим цукровим заводом.

Надзвичайно трудомістким є процес приймання сировини на завод. На бурякоприймальних пунктах виконуються такі операції:

- оцінка якості цукрових буряків, визначення відповідності їх діючому стандарту, сортування за категоріями і строками зберігання;

- визначення ваги отриманих цукрових буряків шляхом зважування транспортних засобів із сировиною та без неї;

- визначення забрудненості та цукристості отриманої сировини;

- розвантаження та укладання буряків в кагати відповідно строків зберігання.

Результат зважування отриманої сировини заносять до товарно-транспортної накладної на відправку /приймання/ буряків форми N I-ТП /СВ/. При невідповідності сировини вимогам стандартів у цьому документі проставляється штамп "Некондиційна" із зазначенням показників невідповідності. У зв'язку з тісною залежністю цукрових заводів від якості буряків, сировинним відділам підприємств слід застосовувати прогностичний контроль за внесенням добрив, чистотою та густотою посівів, не допускати нагромадження великої кількості шкідливих речовин, які не видаляються при очищенні коренеплодів.

Облік витрат на заготівлю цукрових буряків відображається у звіті "Заготівля сільськогосподарської продукції". Калькулювання собівартості буряків здійснюється кожен місяць виробничого сезону. Крім цього, у "Звіті про собівартість цукру-піску /з цукрових буряків/" наводяться дані про вартість буряків /фран-

ко - завод/, про втрати буряків при прийманні та зберіганні, вартість переробки сировини. Дані форми документів повинні відповідати останнім постановам Кабінету Міністрів України та умовам переходу до ринкових форм господарювання.

Існуюча система збору інформації про господарські операції характеризується великими обсягами первинної документації, у яких дублюються одні і ті ж реквізити, в одному документі фіксуються постійні і змінні дані. Нами підраховано, що лише для приймання, заготівлі та зберігання цукрових буряків на заводах використовується біля 16 первинних документів. Тому застосування уніфікованих форм документів, скорочення обсягів первинних даних за рахунок усунення зайвих відомостей, використання засобів автоматизованої обробки інформації дозволить значно спростити та скоротити операції збору, обробки та передачі інформації.

Бурякоцукрове виробництво носить сезонний характер. Початком сезону вважають момент надходження до приймального пункту першої партії сировини. Тривалість роботи залежить від обсягу заготівлі цукрових буряків і складає в середньому 100-120 діб на рік. Заводи починають роботу у вересні і закінчують у січні-лютому. Зменшення обсягів валового збору цукрових буряків та зниження їх врожайності приводить до скорочення виробничого сезону заводів. Наприклад, на 01 січня 1993 року залишки сировини для продовження роботи мали 5 заводів із 9 у Тернопільській області. Обсяг залишків сировини складав 1,8% загального обсягу перероблених за рік буряків. При середньодобовій продуктивності заводів 3,2 тис. тонн підприємствам залишалося працювати декілька днів. А у сезон 1993 року всі заводи області завершили роботу до початку нового року. Це зумовлює зниження коефіцієнта використання обладнання.

Цукрова промисловість характеризується високою матеріало-

місткістю. На 1 тону цукру-піску використовується до 9 тонн цукрових буряків. На підприємствах промисловості застосовується оперативно-бухгалтерський метод обліку сировини та матеріалів. Обов'язковою його умовою є наявність єдиної номенклатури-цінника матеріалів, в якому вказується оптова ціна матеріалів або планова їх собівартість для даного підприємства. На наш погляд, існуюча практика оцінки та обліку товарно-матеріальних активів за їх фактичною собівартістю не потребує істотного корегування. В той же час, в умовах значних витрат на придбання матеріальних цінностей необхідним є контроль за їх збереженням та використанням у процесі виробництва.

Допоміжні матеріали - вапняковий камінь, фільтраційна тканина та інші - мають велике значення у формуванні структури виробничих витрат. Облік та контроль їх використання на заводах визначається технологією виробництва, тому одним з напрямків удосконалення обліку є нормування даних витрат у залежності від кількості перероблених цукрових буряків та з використанням засобів обчислювальної техніки.

Специфіка отримання енергоресурсів на цукрових заводах полягає в автономності їх джерел. Усі цукрові заводи мають власні тепло-електроцентралі /ТЕЦ/, де виробляється пара для технологічних потреб виробництва цукру, супутньою продукцією ТЕЦ є електроенергія. Як теплоенергія, так і електроенергія використовуються заводами для власних потреб та для відпуску споживачам.

У зв'язку з цим, робота ТЕЦ є самостійним об'єктом обліку та аналізу виробничої діяльності. Її продукція - кубометр пари та кіловат/година електроенергії - включається у склад виробничих витрат за їх фактичним обсягом використання та собівартістю.

ТЕЦ в основному для палива використовують газ. У зв'язку з

складною економічною ситуацією перебої у постачанні газу зумовлюють необхідність пошуків альтернативних джерел палива - мазуту або вугілля.

Одним з напрямів удосконалення обліку паливно-енергетичних ресурсів є визначення оптимальних норм та стандартів на одиницю перероблених цукрових буряків. Застосування автоматизованої обробки обліку витрат на виробництво цукру забезпечить чіткий контроль та оперативний аналіз використання тепло- та електроенергії.

Надзвичайно актуальною в цукровій промисловості є проблема використання трудових ресурсів. Затратний механізм господарювання та практично дармова праця, що залишена у спадок колишнім Радянським Союзом не сприяли раціональному використанню трудових ресурсів. Чисельність працівників на кожному цукровому заводі України в три і більше разів перевищує зарубіжний рівень.

Ринкова економіка ґрунтується на високій оплаті праці та досконалій її організації. Вдосконалення внутрішньовиробничої структури, освоєння суміжних професій та використання автоматизованих ділянок процесу виробництва спричинять значне скорочення працівників. Вивільнений фонд заробітної плати буде внутрішнім резервом для підвищення оплати праці.

Комп'ютеризація обліку праці і заробітної плати та обґрунтована розробка документації за структурними підрозділами відкриває можливість для глибокого аналізу цих проблем та пошуку оптимального рішення.

Крім основного продукту - цукру, на цукрових заводах отримують також супутну - жом і мелясу. Особливістю супутної продукції є те, що вона набуває економічної цінності одразу ж після відділення її від основного продукту. Тобто, жом і меляса не потребують додаткової обробки, вважаються готовою продукцією у момент їх

отримання і, у зв'язку з цим, не калькулюються.

Існуючі методологічні підходи до розподілу витрат між продуктами переробки цукрових буряків потребують перегляду. Головним критерієм повинні стати фактична цінність цукру, жому та меляси. Реалізацію жому та меляси, як і цукру, слід здійснювати за вільними цінами, які формуються на основі попиту та пропозиції з урахуванням споживчих властивостей продукту. Для аналізу нами використовувалися виробничі показники Хоростківського цукрового заводу /таблиця 1.5/.

Таблиця 1.5.

Результати від реалізації супутної продукції /1993 р./

Види продукції	Вироблено продукції, тонн	Оптова ціна оди- ниці, крб.	Оптова ціна на 01.01.94 крб.	Звітна со- бівартість одиниці, крб.	Вільна ціна, крб.
Жом свіжий	140492	2900	2900	2900	15000
Жом сухий	182	229900	229900	229900	546875
Меляса	9618	431250	431250	431250	1129390

Як видно з проведеного розрахунку, списання супутної продукції здійснюється за оптовою ціною, яка не відповідає вільним ринковим цінам, крім того не враховуються витрати на зберігання та реалізацію цієї продукції. Вирішення даної проблеми є важливим напрямом удосконалення обліку у цукровій промисловості і буде сприяти зацікавленню підприємств-виробників в ощадливому зберіганні та реалізації супутної продукції.

Розподіл та списання витрат за статтями "Витрати на підготовку і освоєння виробництва", "Витрати на утримання і експлуатацію обладнання", "Загальновиробничі витрати" та "Загальногосподарські витрати" здійснюються у кошторисно-нормативному порядку, тобто за плановими нормами, виходячи із планових витрат і планового обсягу продукції. При дослідженні проблеми обліку комплексних витрат у цукровій промисловості основна увага приділяється двом питанням: відносно удосконалення переліку даних витрат та точності їх розподілу за окремими калькуляційними об'єктами.

Головною умовою удосконалення обліку та аналізу витрат на виробництво цукру повинна бути їх оперативність. Оперативний облік, аналіз та контроль повинні охоплювати всі стадії виробничої діяльності. На наш погляд, цьому сприятимуть визначення реальних норм та облік їх відхилень з встановленням причин перевитрат та шляхів їх недопущення.

Бухгалтерський облік є головним джерелом інформації для аналізу господарської діяльності. Використання даних бухгалтерського обліку надає аналітичним висновкам документальної обґрунтованості. Поєднання обліку та аналізу допомагають реалізувати функції господарського управління. Причому аналіз сприяє покращанню обліку шляхом підвищення його аналітичності. Необхідно враховувати вимоги аналізу при розробці системи економічних показників, форм звітності, первинних документів, при автоматизації бухгалтерського обліку.

Більше уваги необхідно приділяти аналізу перспектив розвитку виробництва для підвищення ефективності цукрової промисловості. Рівень і динаміка ефективності характеризують якість функціонування господарського механізму та ресурсне забезпечення виробництва. На основі попереднього аналізу, який здійснюється до по-

чатку сезону роботи, визначаються шляхи досягнення намічених завдань.

Одним із напрямів удосконалення аналізу у цукровій промисловості є визначення показників ефективності виробничої діяльності. Існуюча система показників не відображає платоспроможності та конкурентоздатності господарських одиниць, вона характеризує лише окремі елементи ефективності.

В той час, як за якісними показниками, такими як собівартість і прибуток, як правило, цукрові заводи ніякої оперативної інформації на протязі виробничого сезону не мають. У скільки обійдеться вироблена продукція, з якими результатами буде завершено місяць або сезон, стає відомо лише після підведення підсумків. Відсутність повсякденної інформації про витрати виробництва знижують можливість управління собівартістю та ускладнюють маркетингові рішення. Внаслідок цього управлінські рішення приймаються із значним запізненням, що нерідко приводить до перевитрат засобів або неефективного їх використання.

Такими є основні проблеми удосконалення бухгалтерського обліку та економічного аналізу, вирішення яких необхідно для ефективного функціонування підприємств цукрової промисловості і викликані новими умовами господарювання.

II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО У ЦУКРОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

2.1. Первинний облік та статті витрат

Бухгалтерський облік витрат на виробництво продукції є основною ділянкою роботи облікової системи підприємств. Цей облік забезпечує визначення фактичної собівартості продукції, яка є одним із основних показників ефективності виробництва. Собівартість продукції несе у собі також інформацію про витрати господарства. На основі цієї інформації здійснюється системний контроль за процесом виробництва та управління ним. Облік, контроль та аналіз, як показують дослідження, забезпечують біля 90% всієї необхідної для управління інформації /15,с.7/.

Основні завдання обліку витрат на виробництво у харчовій і, зокрема, у цукровій промисловості визначені в працях ряду авторів, таких як Борщевський П.П., Гуцайлюк З.В., Свиргун М.Д., Сопко В.В. та інші. Найголовнішим є повне, своєчасне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво. На основі цієї інформації реалізується цільова функція /мета/ обліку витрат на виробництво - знайти відповіді на запитання: що було витрачено, як проходив процес витрат, де було витрачено, на що були витрачені речовини і сили природи.

Існуюча система організації обліку недостатньо відповідає вимогам розвитку нових ринкових форм господарювання. Отримана інформація значно відстає від ходу виробничого процесу і ускладнює прийняття управлінських рішень для виправлення помилок та упущень.

Функціональні зв'язки облікових факторів, що впливають на аналітичність та оперативність обліку витрат на виробництво пока-

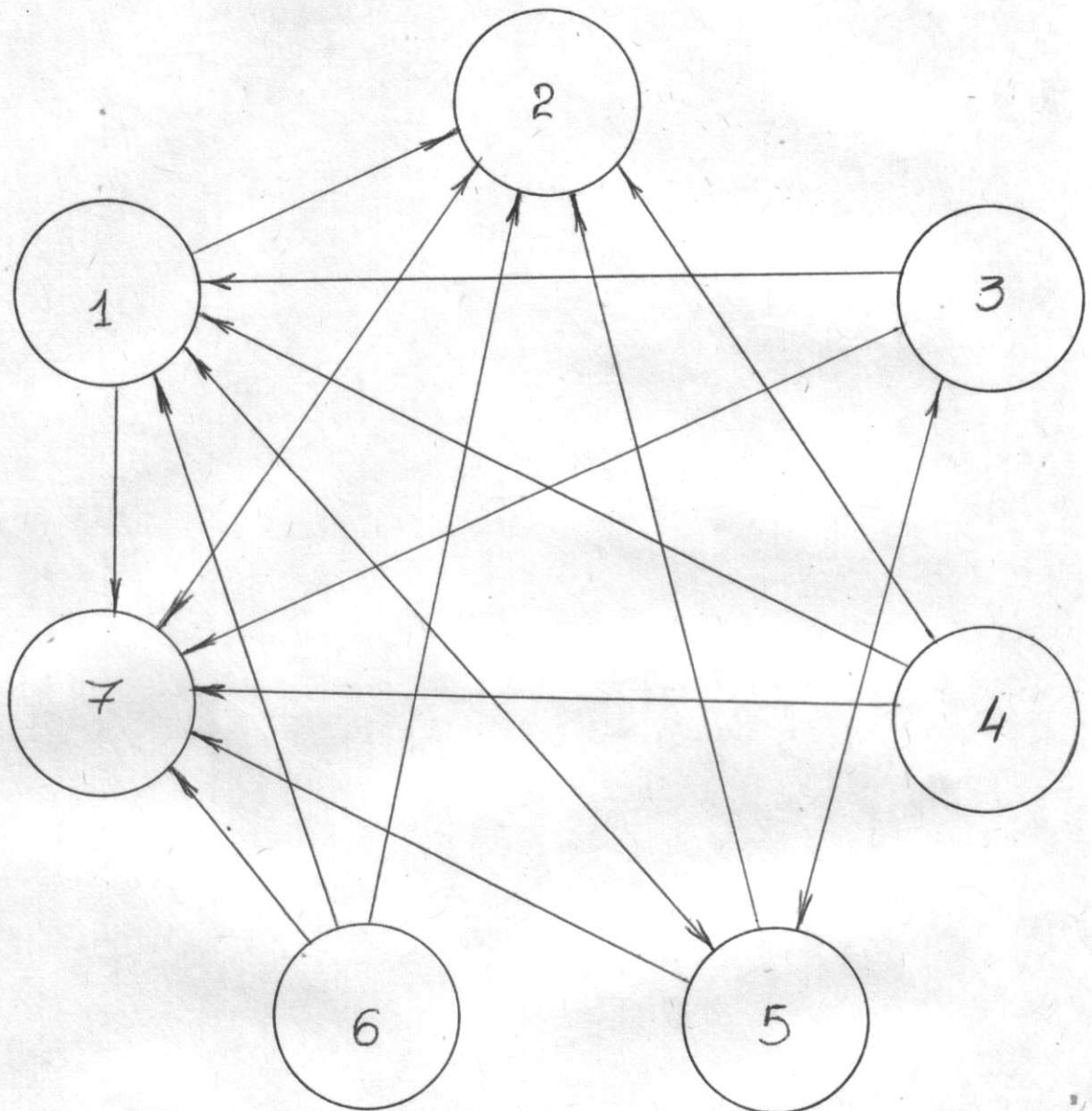
зано на схемі 2.1. За допомогою даної схеми можна простежити, як облікові фактори поєднуються один з одним та їх взаємовплив. Наприклад, прискорення документообігу /2/ без впливу на інші фактори можливе лише за раціональної організації роботи облікового апарату /7/. Зміна методу обліку витрат на виробництво /4/ зумовлює виявлення більш складних зв'язків та залежностей, що в свою чергу спричинює вдосконалення як методу обліку, так і способів обробки облікової інформації /5/. Тобто, змінюючи або удосконалюючи облікові фактори, необхідно досліджувати їх вплив на інші складові процесу бухгалтерського обліку.

Успішне здійснення обліку витрат на виробництво можливе за виконання таких умов:

- наукового обґрунтування номенклатури статей витрат та їх класифікацій і суворого дотримання у процесі обліку;
- узгодженості об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання і визначення на їх основі фактичної собівартості продукції;
- побудови бухгалтерського обліку витрат у відповідності з особливостями організації та технології виробництва;
- вибору економічно обґрунтованого методу обліку витрат;
- використання сучасних засобів обчислювальної техніки."

Витрати на виробництво класифікуються таким чином : 1/ за економічними елементами; 2/ за цільовим призначенням у процесі виробництва; 3/ за економічною роллю у процесі виробництва; 4/ за місцем виникнення витрат; 5/ за способом віднесення на собівартість; 6/ за характером залежності від обсягу продукції; 7/ за складом; 8/ за відношенням до калькуляційного періоду; 9/ за сферою виникнення.

Облік витрат на виробництво у цукровій промисловості здійснюється у відповідності з "Методическими указаниями по планирова-



- 1 - документація;
- 2 - документообіг;
- 3 - форма бухгалтерського обліку;
- 4 - метод бухгалтерського обліку;
- 5 - методи обробки облікової інформації;
- 6 - номенклатура статей витрат;
- 7 - організація роботи облікового апарату.

Схема 2.1. Функціональні зв'язки облікових факторів.

нию, учету и калькулированию себестоимости продукции /работ, услуг/ в сахарной промышленности" /118/, що розроблені за участю спеціалістів України у 1990 році. Але в них не враховані особливості переходу економіки країни до ринкових відносин, тому вказані методичні рекомендації потребують удосконалення.

Класифікація витрат, що формують собівартість продукції у цукровій промисловості згідно з методичними рекомендаціями, показана на схемі 2.2. Класифікація витрат за елементами є типовою для всіх галузей промисловості, а номенклатура статей витрат має свої особливості, що зумовлені специфікою цукрової промисловості. Наприклад, стаття "Сировина" поділяється на підстатті "Перероблено цукрових буряків", "Втрати цукрових буряків при зберіганні і транспортуванні в межах норм", "Перевезення цукрових буряків із кагатів в бурачну", "Витрати на транспортування цукрових буряків із заготівельних пунктів та інших заводів".

Сировиною для промислового виробництва цукру є цукрові буряки. Порядок збирання, польового кагатування, вивезення, приймання і визначення якості цукрових буряків встановлений технологічним регламентом "Приймання і зберігання цукрових буряків", та іншими технологічними документами.

Головним первинним документом, що підтверджує приймання цукрових буряків від бурякосіючих господарств, є товарно-транспортна накладна за формою N I-ТП /буряк/. Вона складається у чотирьох примірниках. Після закінчення зміни вагар сортує всі накладні, складає спеціальний супроводжуючий реєстр і передає їх у бухгалтерію. Крім того, на заготівельних пунктах цукрових заводів щоденно складається баланс / за формами NЗСВ-9 і NЗСВ-6/, який відображає рух цукрових буряків у натуральному вимірі і вміст у них цукру. Передача цукрових буряків у переробку оформляється

Елементи
витрат

1. Матеріальні витрати
2. Витрати на оплату праці
3. Відрахування на соціальні заходи
4. Амортизація основних фондів
5. Інші витрати

Статті
калькуляції

1. Сировина і основні матеріали
2. Побічна продукція /віднімається/
3. Сировина за відрахуванням побічної продукції
4. Допоміжні матеріали на технологічні цілі
5. Паливо та енергія на технологічні цілі
6. Витрати на оплату праці
7. Витрати на соціальне страхування
8. Витрати на підготовку і освоєння виробництва
9. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання
10. Цехові витрати
11. Загальнозаводські витрати
12. Позавиробничі витрати

Схема 2.2. Групування витрат у цукровій промисловості.

актом про кількість переданих і перероблених цукрових буряків /форма N ЗСВ-10а/, який затверджується директором і є основою для описання цукрових буряків на виробництво.

Під час виробничого сезону на бурякоприймальних пунктах щоденно складається велика кількість первинних документів. Тобто, процес приймання та заготівлі цукрових буряків є дуже трудомісткою ділянкою роботи. Первинні дані часто повторюються та дублюються у різних облікових регістрах. Усунути ці недоліки допоможуть використання сучасних засобів обчислювальної техніки та аналітичного обліку.

Одним з головних недоліків первинної документації є недостатня увага до якісних показників цукрових буряків та їх врахування в розрахунках з постачальниками. Наприклад, "Відомість обліку грошових надходжень та натуральних розрахунків з колгоспом /господарством/ за прийняті цукрові буряки" /форма N ЗСВ-11/ не містить даних про забрудненість, цукристість та про загальний вміст цукру у зданих буряках і вплив зазначених показників на величину закупівельної ціни.

Доцільно, на наш погляд, вести відомості обліку надходження та руху сировини /форми N ЗСВ-4, ЗСВ-6, ЗСВ-9/ за окремими категоріями. Тобто враховувати, що у кагатах I-ої категорії цукрові буряки зберігаються 3-4 місяці, II-ої категорії - понад 4 місяці, III-ої категорії - для промислової переробки у найближчий час. Використання окремих відомостей пов'язане з різним розміром втрат у зв'язку з терміном зберігання.

Втрати сировини при зберіганні і транспортуванні у межах норм списуються на виробництво. Нормативи втрат бурякової маси і цукру у бурякоцукровому виробництві встановлені інструкцією з нормування втрат бурякової маси і цукру.

Втрати буряків при зберіганні і транспортуванні визначаються як різниця: а/ між кількістю закладених у кагати буряків і кількістю переданих із кагатів буряків у бурачну або навантажених у вагони з врахуванням залишків буряків у кагатах і на навантажувальних майданчиках; б/ між кількістю навантажених буряків у вагони на станції відправлення і розвантаженою із вагонів у бурачні; в/ між кількістю вивантажених буряків у бурачні і кількістю перероблених буряків.

Основними документами, в яких відображаються фактичні втрати маси цукрових буряків та зниження їх цукристості є:

- відомість обліку руху цукрових буряків в кагатах і бурачній / форма N ЗСВ-6/;
- акт на приймання цукрових буряків, що надійшли залізницею / форма N ЗСВ-8/;
- акт про кількість переданих і перероблених буряків / форма N ЗСВ-10а/.

Тобто, втрати у процесі зберігання і транспортування цукрових буряків відображаються у різних документах і знаходяться у різних служб господарства. Іноді підприємства для підвищення контролю за рівнем втрат зводять їх у документах довільної форми, як це робиться, наприклад, у сировинних лабораторіях заводів "Поділля", Кременецького, Чортківського та інших. Нами пропонується така форма зведених втрат цукрових буряків /таблиця 2.1./ . Складання даного рапорту полегшується при використанні обчислювальної техніки і дозволить здійснювати контроль за витратами у процесі зберігання і транспортування цукрових буряків, а також спрощує їх списання на витрати виробництва. Крім того, для обліку відхилень від норм втрат бурякової маси та цукру підприємствам необхідно мати шифри причин і винуватців відхилень. Шифр може складатися із

Таблиця 2.1.

Рапорт про втрати бурякової маси і цукру при прийманні, зберіганні і транспортуванні цукрових буряків у 1993 році / на основі даних Борщівського цукрового заводу/

Показники	Код	За нормою	Фактично	Відхилення
1. Втрати при зберіганні:	0100			
- маси буряків	0101	1,36	1,36	-
- цукру	0102	0,32	0,34	+0,02
2. Втрати при перевезенні автомобільним та залізничним транспортом:	0200			
- маси буряків	0201	0,23	0,26	+0,03
- цукру	0202	0,43	0,48	+0,05
3. Втрати цукру у транспортерно-миючій воді	0300	0,02	0,02	-
4. Втрати при роботі механізмів на бурякоприймальних пунктах:	0400			
- маси буряків	0401	0,7	0,71	+0,01
- цукру	0402	0,31	0,30	-0,01
5. Втрати при роботі механізмів на тракті подачі і очищення цукрових буряків:	0500			
- маси буряків	0501	1,25	1,3	+0,05
- цукру	0502	0,13	0,12	-0,01
6. Невраховані втрати від приймання буряків до автоматичної ваги:	0600			
- маси буряків	0601	0,21	0,31	+0,1
- цукру	0602	0,12	0,22	+0,1

двох або трьох параметрів. Тобто, складається класифікатор відхилень від норм, який повинен містити такі дані: місце виникнення відхилень, причину відхилень, винуватця відхилень. Форми таких класифікаторів наведені у роботах В.В.Сопко та М.Д.Свиргуна /155; 163/. На нашу думку, обов'язковим є включення у перелік відхилень від норм неврахованих втрат. Це пов'язано з тим, що невраховані втрати мають досить значну питому вагу у загальній сумі втрат. Наприклад, норматив цих втрат, починаючи з приймання цукрових буряків до автоматичної ваги за масою, складає 0,22 - 0,3 % і за цукром 0,12 - 0,22 % до маси цукрових буряків, що залишилися до переробки.

На протязі виробничого сезону цукрові заводи несуть витрати, що пов'язані із закупівлею, транспортуванням на підприємство, зберіганням і відпуском у виробництво цукрових буряків. Для більш точного обліку цих витрат і організації контролю за ними визначається собівартість цукрових буряків власної заготівлі, тобто у виробництво буряки списуються не за вартістю придбання, а за собівартістю їх заготівлі /франко-заготівельний пункт/.

Собівартість цукрових буряків /франко-заготівельний пункт/ включає три групи витрат:

- закупівельну вартість цукрових буряків;
- витрати на заготівлю цукрових буряків /крім загальнозаготівельних /;
- витрати на приймання, зберігання /операційні витрати/ і загальнозаготівельні витрати.

На нашу думку, в умовах ринкової економіки структура та величина різноманітних доплат, що включаються до закупівельної вартості цукрових буряків повинні визначатися цукровими заводами самостійно і не регламентуватися галузевою інструкцією. Крім того,

слušним є зауваження З.В.Гуцайлєка про необхідність вилучення із витрат на заготовлю цукрових буряків витрат на транспортування жому, меляси та насіння дальним бурякосіючим господарствам. Дані витрати не повинні здійснюватися за рахунок заводів / 52 /.

Собівартість цукрових буряків визначається розрахунковим шляхом. При цьому використовується фактична закупівельна вартість цукрових буряків, а решта вищеперерахованих витрат визначається за плановими даними, виходячи із фактичних обсягів закупівлі та переробки цукрових буряків. Облік витрат сировини на виробництво ведеться у відомості N 12 "Облік витрат цехів", яка заповнюється на основі акту про кількість перероблених буряків або у відомості N 10 "Рух матеріальних цінностей", які складаються щомісячно.

У кінці виробничого сезону розраховується калькуляція собівартості цукрових буряків власної заготовлі. Крім вартості цукрових буряків /франко-заготовельний пункт/, тут наводяться дані про кількість нарахованих здавальникам сировини цукру, жому та меляси. На наш погляд, недоліками цієї калькуляції є відсутність даних про кількість цукру прийнятого у буряках та складність відображення витрат при давальницьких умовах переробки.

Контроль за використанням сировини у процесі виробництва необхідно здійснювати, починаючи з навантаження цукрових буряків на гідравлічні транспортери і закінчуючи моментом отримання білого цукру. Про важливість обліку та контролю за витратами у процесі виробництва цукру свідчать дані додатків 1 та 2. Технологічні втрати фіксуються у оперативному технологічному обліку, дані якого використовуються при складанні бухгалтерської документації. Прогресивним є ведення балансу цукру замість балансу сировини, за допомогою якого здійснюється контроль за загальною кількістю цук-

ру, його вмістом у жомі та мелясі і масою, що отримується у натуральному виразі /за фактичною дигестією /.

Ефективним є контроль за використанням цукру у розрізі змінних бригад, але технологічний процес отримання цукру триває до тридцяти шести годин, а бригада працює вісім. Тому доцільно вести контроль у розрізі відхилень від норм. Цьому сприяє запропонований З.В.Гуцайлюком добовий рапорт про втрати буряків у процесі виробництва за технологічними переділами. На основі даного рапорту складається щодакдний звіт заводу /54,с.65/.

Важливе значення у структурі собівартості продукції цукрової промисловості займають допоміжні матеріали. До них відносять вапняковий камінь або крейду, фільтрувальну тканину, дифузійні ножі, соляну кислоту, соду та інше.

Облік матеріалів на складах здійснюється у відповідності до "Основних положень з обліку матеріалів на підприємствах і будівництвах". На цукрових заводах основним документом відпуску матеріалів у виробництво є лімітні карти та разові вимоги. Відпуск матеріалів може здійснюватися лише за поданням представником цеху /бригади/ свого примірника лімітної карти, в якій зазначено необхідну кількість матеріалів. Ліміти на відпуск матеріалів встановлюються на основі прогресивних норм витрат матеріалів, виробничої програми та запланованого обсягу робіт.

Здійснення контролю за місцями використання допоміжних матеріалів є значним резервом зниження собівартості цукру. Такий облік і контроль на цукрових заводах не ведеться. Наприклад, відхилення від норм використання вапнякового каменю знаходиться як різниця між фактичною кількістю витраченого каменю і нормою його витрачання за загальним комплексом технологічних операцій. Дані відхилення визначаються старшим теплотехніком за добу або декаду

в залежності від встановленого на заводі порядку. Разом з тим, вапнякове молоко використовується не лише для потреб виробництва /на ділянці сокоочищення/, а й при зберіганні буряків в кагатах та у системі водокористування заводу. Тому відхилення від норм необхідно фіксувати на усіх ділянках використання окремо.

Застосування вимог для понадлімітного відпуску матеріалів дозволяє визначити відхилення від норм витрачання матеріалів. При цьому у спеціальних вимогах повинні відображатися дані про місце виникнення відхилень, причину та винуватців. Дані про понадлімітний відпуск матеріалів вводяться у ЕОМ, де групуються і підсумовуються наростаючим підсумком. Детально порядок обліку матеріалів з використанням персональних комп'ютерів буде розглянуто у третьому параграфі даного розділу.

Від витрат на матеріальні ресурси, що включаються до собівартості продукції, віднімається вартість супутньої продукції. У цукровій промисловості такою продукцією є жом та меляса. Особливістю супутньої продукції є те, що вона отримується у процесі виробництва і є самостійною цінністю у момент її отримання.

Жом - це бурякова стружка, що залишається після отримання з неї цукру. Масу свіжого жому визначають за кожну добу шляхом зважування на вазі при транспортуванні у жомосховище. На окремих підприємствах через відсутність ваги масу жому визначають на рівні 83% ваги перероблених буряків при вмісті 6,5% сухих речовин. Оприбуткування свіжого жому з виробництва оформляють спеціальним актом за формою N I-Ж.

Вихід з виробництва меляси фіксується у технологічному журналі обліку виробництва меляси /форма N II-2/, ведення якого є обов'язком хімічної лабораторії цукрового заводу. На основі цих записів за кожен день складається акт на оприбуткування меляси за

формою N П-3.

Супутня продукція не калькулюється, а включається в товарну продукцію і реалізується за стабільними цінами згідно преїскурантів. Виручка від реалізації супутньої продукції зменшує витрати на сировину. Кількість і вартість жому та меляси вираховуються на основі спеціального розрахунку. Вихід жому визначається у відповідності з "Інструкцією з обліку та відпуску буякового жому на цукрових заводах". Кількість жому та меляси, що відображаються у калькуляціях цукру, повинна бути рівною їх загальному відпуску незалежно від способу використання /жомосушіння, відгодівля худоби, відпуск постачальникам/.

Даний порядок розподілу витрат між основною та супутньою продукцією необхідний при заключенні договору контрактації та встановленні стабільних оптових цін на жом та мелясу. В такому випадку витрати на виробництво супутньої продукції повністю відшкодовуються отриманою від її продажу виручкою.

На наш погляд, доцільним є включення до суми, що визначена за стабільними цінами жому та меляси, витрат, що пов'язані із їх зберіганням, навантаженням, реалізацією. Дані витрати можна обчислити, виходячи із норм, розрахованих у залежності від кількості перероблених цукрових буряків. Раціональною є організація відвантаження супутньої продукції засобами, що використовувалися для транспортування цукрових буряків під час виробничого сезону.

Узагальнені на основі аналітичного та синтетичного обліку виробничі витрати слід віднести на собівартість основної та супутньої продукції. В умовах ринкової економіки визначальним орієнтиром доцільності виробництва є співвідношення між вільною ціною реалізації продукції та витратами на її виробництво. Таким чином, загальну суму виробничих витрат необхідно розподіляти про-

порційно до обсягу всіх видів продукції за вільними цінами реалізації (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2.

Розрахунок собівартості основної, та супутньої продукції за результатами роботи Чортківського цукрового заводу в 1993 році

Види продукції	Обсяг про- дукції за вільними цінами, млн.крб.	Питома вага, %	Виробничі витрати, млн.крб.	Кількість продукції, тонн	Собівар- тість 1 тонни, тис.крб.
Цукор-пісок	121073	82	109016	47904	2275
Жом	4473	4	5317	295814	18
Меяса	21225	14	18613	18795	990
Всього	146735	100	132946	-	-

Розподіл витрат між основною та супутньою продукцією в бурякоцукровому виробництві за запропонованою методикою ще не досліджувався у економічній літературі. Ця проблема потребує глибокого та детального вивчення, що не передбачалось темою цієї роботи.

Важливе місце в структурі собівартості цукру займає стаття "Паливо та енергія на технологічні цілі". Дана стаття включає в себе витрати на паливо та енергію прямого використання /теплову та електричну /, отримані зі сторони та вироблені самим підприємством і витрачені безпосередньо у процесі виробництва продукції.

В умовах постійного підвищення цін на паливо та енергію не-

обхідно організувати чіткий контроль за їх використанням. На нашу думку, такий контроль можна здійснити за допомогою оперативного обліку. З цією метою у цехах необхідно встановити прилади, що фіксують витрати електроенергії та палива. Цехам встановлюються ліміти на місяць, декаду і добу. Облік електроенергії ведеться щоденно за допомогою ЕОМ. Для цього на всіх лічильниках необхідно встановити датчики, які автоматично знімають дані про кількість витраченої енергії, далі ці показники за допомогою ЕОМ перетворюються у інформацію про використання енергоресурсів кожного цеху та окремої ділянки за добу, а зростаючим підсумком - за місяць.

Особлива увага обліку палива та енергії приділяється на цукрових заводах у зв'язку з потребами неперервності їх надходження. Зупинка процесу виробництва через нестачу енергоресурсів при безперервній технології виробництва може бути причиною значних втрат.

Нами розроблена вихідна машинограма обліку витрат паливно-енергетичних ресурсів / таблиця 2.3./ . У даному документі поєднуються нормативні та фактичні витрати і вказуються величина та код відхилень. Представлена машинограма охоплює не лише ділянки основного виробництва, але і допоміжного. Вона може бути доповнена і розширена показниками за окремими ділянками або технологічними переділами. За умови автоматизованого збору та обробки економічної інформації і формування розробленої вихідної машинограми не буде виникати труднощів. Даний документ можна використовувати і при журнально-ордерній формі обліку для покращання контролю за використанням паливно-енергетичних ресурсів.

Облік трудових затрат у цукровій промисловості ведеться за двома статтями калькуляції "Витрати на оплату праці" та "Відрахування на соціальне страхування", які включають в себе витрати на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих у процесі ви-

Таблиця 2.3.

Машинограма обліку витрат паливно-енергетичних ресурсів цукрового заводу "Поділля"
за вересень 1993 року

Статті витрат	Одиниця виміру	Паливо умовне				Теплоенергія				Електроенергія			
		Діюча норма на одиницю, кг	Фактично, т	Відхилення Сума	Код	Діюча норма на одиницю, мкал	Фактично, Гкал	Відхилення Сума	Код	Діюча норма на одиницю, кВт.год	Фактично, тис. кВт.год	Відхилення Сума	Код
Теплоенергія, відпущена ТЕЦ	Гкал	176,6	10240	+70	010								
Виробництво вапна	т	170,2	106,1	+21,1	012								
Сушіння жому	т	608,2	1012	-40	013					118,0	204,4	-32	033
Переробка цукрових буряків	т					283	57670	+80	024	28,4	5858	+80,6	034
Комунально-побутові потреби		450	450			2240	2240			400	400		

робництва, премії, різноманітні виплати та відрахування згідно з методичними рекомендаціями /118/.

Тривалий час в економічній літературі піднімається питання про доцільність віднесення на собівартість продукції відрахувань на соціальне страхування. На наш погляд, про необхідність такого включення свідчить сама суть соціального страхування. Адже будучи за формою фондом соціального споживання, відрахування на соціальне страхування використовуються на відтворення робочої сили. Тому їх, як і заробітну плату, слід включати у собівартість продукції.

Первинні документи з обліку трудових витрат повинні забезпечувати:

- облік відпрацьованого робітниками часу;
- точне визначення обсягу і якості виконаних робіт або виробленої продукції;
- можливість вірного віднесення на відповідні рахунки витрат на оплату праці.

На підприємствах цукрової промисловості для обліку виробітку та заробітної плати використовують індивідуальні та бригадні наряди на відрядну роботу, які виписуються на одну і більше змін в залежності від часу, що необхідний для виконання роботи. Облік кількості виробленого білого цукру на цукровому заводі "Поділля", як і на більшості заводів, ведеться за допомогою лічильників, які встановлені на транспортерах.

При виконанні робіт, непередбачених технологічним процесом, виписуються такі документи: листки на доплату, наряди з позначкою, листки про простої. Обов'язковим є зазначення причин та винуватців доплат. Ефективним є облік заробітної плати за технологічними переділами із одночасним зазначенням відхилень від норм

заробітної плати /таблиця 2.4./.

Розроблена машинограма обліку заробітної плати охоплює всі ділянки процесу переробки цукрових буряків. Вона є одним з вихідних документів за умови існування АРМ з обліку заробітної плати. При неавтоматизованій обробці облікової інформації дана відомість є однією з умов використання нормативного методу у цукровій промисловості без складання нормативної карти. Крім облікових функцій машинограма виконує і аналітичні, так як поєднує у собі не лише загальну суму відхилень, але і поділяє її за причинами та винуватцями.

Облік витрат на підготовку і освоєння виробництва ведеться на рахунку 31 "Витрати майбутніх періодів" відповідно до статей витрат, що вказані у методичних рекомендаціях. Дані витрати обліковуються такими способами. При незначних розмірах витрат їх відносять безпосередньо на рахунок 20 "Основне виробництво". При значному обсягу всі витрати обліковуються на рахунку 31, а потім списуються на собівартість частинами.

Витрати на обслуговування виробництва і управління у загальній структурі витрат займають друге місце після витрат на сировину. Наприклад, у асоціації "Тернопільцукор" у 1993 році дані витрати склали 20,3%. Слід зауважити, що питома вага даних витрат знаходиться у тісній залежності від обсягів виробництва. У зв'язку з цим ми погоджуємось із думкою В.Г.Линника про те, що назва "накладні" не відповідає суті цих витрат і частково є підставою для їх скорочення як постійного резерву зниження собівартості продукції /107, с.94/. Підприємства цукрової промисловості витрачають в певних межах кошти на організацію і управління. Вони є необхідними так само, як і основні витрати. Їх скорочення повинно відбуватися без негативного впливу на організацію виробництва і

Таблиця 2.4.

Машинограма обліку заробітної плати виробничого персоналу

<u>Подання буряків на завод</u> / назва ділянки/		<u>за вересень 1993 року</u> /дата /				<u>Поділля</u> /завод/				
Назва операції, професії	Норма витрат заробітної плати на 1 т буряків		Кількість робітників за нормами	Сума заробітної плати		Відхилення				
	цукру			За нормами на одного працюючого, крб.	Фактично, крб.	За рахунок виконання норм, крб.	За рахунок чи сельнос-ті, крб.	В тому числі за кодами причин і винуватців		
								010	011	012
Транспортування буряків	1,18	1,03	6	5310	26550	-	-5310	-	-5310	-
Миття буряків	1,03	11,33	3	4635	13905					
Різання буряків	0,06	10,56	3	4320	10800	-	-2160	-	-	-2160
Оператор	1,20	13,2	3	5400	16750	+550	-	+550	-	-
Транспортувальник доочищення	0,87	9,57	3	3915	9585	-	-	-	-	-
Апаратчик дифузійного апарату	1,11	12,1	3	4995	11887,5		-	-660		-2497,5
Всього на ділянці	-	-	42	-	191914	+1240	-9642	+1150	-5310	+785

тому не завжди може бути позитивним.

При дослідженні проблеми обліку комплексних витрат велика увага надається двом основним завданням: 1/ правильності групування даних витрат, 2/ точності їх розподілу за окремими калькуляційними об'єктами.

Номенклатура даних витрат затверджується діючими методичними рекомендаціями, і як зазначив С.А.Стуков, вона формувалася на протязі багатьох років. Її не заперечують ні спеціалісти, ні наукові працівники /169, с.150/. І в той же час, діючий порядок обліку та контролю витрат на обслуговування виробництва і управління має ряд недоліків.

Витрати на утримання і експлуатацію обладнання за своєю економічною природою є основними витратами виробництва, тому їх розгляд у складі витрат на обслуговування і управління виробництвом разом із цеховими та загальновиробничими витратами є неправильним. Такий порядок неправомірно знижує питому вагу основних витрат у загальній собівартості продукції.

Різноманітний характер витрат і комплексний порядок їх планування та обліку ускладнює оперативний контроль фактичних витрат у порівнянні з кошторисом. Виявлення загальної величини даних витрат за статтями кошторису не дає можливості виявити причини та місця виникнення перевитрат та величину фактичних витрат за центрами їх утворення та відповідальності. На дане положення звертали увагу у своїх роботах А.С.Бородкін, В.Н.Торопов /22, с.88/ та В.П.Індукаєв /82, с.116/. Для того, щоб контролювати рівень витрат, необхідно типову номенклатуру витрат на обслуговування виробництва і управління розділити на окремі статті та підстатті. Зрозуміло, що це ускладнить облік, але при використанні засобів обчислювальної техніки та присвоєнні кожній статті та підстатті

окремого коду, даний недолік можна усунути. Наприклад, у цукровій промисловості у складі витрат на утримання і експлуатацію обладнання стаття "Амортизація обладнання та транспортних засобів" / код 01 / відображається у вигляді таблиці /табл.2.5/.

Таблиця 2.5.

Код підстатті	Назва підстатті	Загальний код
1	Амортизація на повне відновлення виробничого обладнання за діючими нормами	011
2	Амортизація транспортних засобів	012
3	Амортизація цінного інструменту	013

Крім того, для виявлення відхилень від норм необхідно встановити відповідальних осіб за видами витрат. Наприклад, механік цеху відповідає за витрати на експлуатацію обладнання, нормувальник цеху - за витрати на оплату праці.

Заслуговує уваги пропозиція С.А.Стукова про недоцільність включення у склад витрат на утримання і експлуатацію обладнання витрат на переміщення вантажів всередині заводу /169,с.150/. Крім цього, поєднання у цій статті разом витрат на утримання власних засобів та засобів, залучених зі сторони також є безпідставним.

Особливої уваги заслуговує облік цехових та загальногосподарських витрат. Ця інформація повинна забезпечити контроль за невиробничими витратами і втратами від простоїв у розрізі причин та винуватців.

Доцільним є виділення витрат, що пов'язані з управлінням виробництвом. В Україні та за кордоном продовжуються суперечки щодо

об'єднання даних витрат в окрему загальну статтю. На наш погляд, за допомогою засобів обчислювальної техніки витрати на управління необхідно групувати у окремій машинограмі, розділяючи їх на цехові та загальнозаводські за статтями та підстаттями.

Витрати на обслуговування виробництва і управління у цукровій промисловості у більшості випадків є прямими, бо тут виробляється лише один вид продукції. Підлягають розподілу дані витрати лише у випадку виробництва цукру піску із буряків та тростинного сирцю, а також у цукрорафінадному виробництві.

Крім обліку витрат на виробництво за калькуляційними статтями, важливим є групування витрат за економічними елементами, для визначення витрат, що пов'язані із усією виробничою діяльністю підприємства. Класифікація витрат за журнально-ордерною формою обліку відображається у другому розділі журналу-ордеру N 10 та у "Звіті про витрати на виробництво продукції /робіт, послуг/ підприємства" і показує скільки і яких засобів витрачено, незалежно від місця виникнення та цільового призначення і характеризує структуру витрат.

Дані про витрати та фактичну собівартість виробництва відображаються у журналах ордерів N 10 та 1/1 типової форми, у "Калькуляції собівартості цукру-піску / із буряків/" та у "Звіті про собівартість цукру-піску / із буряків/", які необхідно удосконалювати з точки зору застосування їх як вихідних машинограм при розробці автоматизованого робочого місця бухгалтера з обліку витрат на виробництво. Про це буде іти мова у наступних розділах роботи.

2.2. Методи обліку витрат на виробництво

Важливу роль для ефективної організації процесу обліку витрат на виробництво відіграє вибір методу обліку для окремої галузі, підприємства. У сучасній економічній літературі зустрічаються різноманітні думки щодо визначення понять методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції та їх суті.

Класифікація методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції вперше була передбачена типовою інструкцією НКТП "Облік виробництва і калькуляція" в 1936 році. В ній наводиться чотири методи: позамовний, подетально-операційний, попередільний та нормативний /3, с.54/. У нормативних документах, які діяли до теперішнього часу, відзначалося, що існують три основні методи: позамовний, попередільний і нормативний. Недоліки даної класифікації полягають у тому, що утотожнюються методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції і організації обліку.

Ряд економістів розглядають процеси обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції як єдине ціле і у зв'язку з цим визначають їх як одне поняття /35, с.257, 169, с.68, 194, с.128/. Інші, навпаки, виступають за поділ даного процесу на два послідовних взаємопов'язаних етапи. Такий поділ є логічним, навіть виходячи із загальної назви, - облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

В.П.Індукаєв формулює завдання обліку виробничих витрат таким чином:

- на першому етапі - повне і достовірне відображення фактичних витрат за допомогою даних первинного обліку та їх детальна характеристика за об'єктами і ознаками;

- на другому етапі - узагальнення і розподіл згрупованих та оброблених даних першого етапу з метою визначення собівартості /82,с.17/.

С.А.Стуков зазначає, що у ряді країн облік витрат розглядається, як процес, що проходить окремо від калькулювання собівартості продукції, як це відбувається, наприклад, у бухгалтерському обліку Болгарії, Угорщини, Румунії, Німеччини та інших / 169, с.168-169/.

За визначенням А.Яругової, методи калькулювання собівартості продукції класифікуються за такими ознаками: 1/ за обсягом - позамовний та попередільний методи; 2/ за процесами - напівфабрикатний, безнапівфабрикатний; 3/ за кількістю об'єктів - однопродуктовий та багатопродуктовий; 4/ за шляхом розподілу - однокоефіцієнтний та багатокоефіцієнтний; 5/ за часом складання - апіорні та апостеріорні /планові та звітні калькуляції/; 6/ за повнотою складання - повні та часткові калькуляції /197,с.73/.

При використанні того чи іншого методу обліку витрат на виробництво необхідно виходити із наступного: методи обліку визначаються технологічними та організаційними можливостями виробництва і відображають процес утворення витрат у конкретних умовах; облік витрат повинен забезпечувати не лише визначення собівартості продукції, але і підвищення ефективності управління виробництвом.

Розглядаючи першу із названих умов, слід відзначити, що процес виробництва цукру поділяється на ряд фаз, які безпосередньо ідуть одна за одною. І в той же час, даний процес є неперервним від першої стадії до останньої - виходу готової продукції. Тому облік витрат ведеться за технологічними переділами, а калькулювання собівартості продукції здійснюється у загальному за проце-

сом виробництва. Собівартість одиниці продукції визначається прямим шляхом, тобто діленням загальної суми витрат на обсяг виробництва в натуральному або умовно-натуральному виразі.

В.М.Шестьоркіна називає даний метод обліку прямим або попередільним /194,с.129/. Проф. І.Є.Тишков, крім цього, додає термін "попроцесний метод" /35,с.257/. Але, як зазначив В.Ф.Палій, за усіма цими назвами стоїть один і той же метод - попередільний /134,с.226/.

Зрозуміло, що у випадку обліку витрат в цілому за процесами виробництва зменшується контроль за використанням виробничих ресурсів і ускладнюється його організація, хоча процес обліку спрощується. Виникає питання - як посилити контроль за витратами на виробництво у цукровій промисловості / враховуючи технологічні умови/ і в той же час уникнути ускладнення обліку. На нашу думку, досягнути цього можна при використанні досконалих методів обліку витрат або їх окремих прогресивних елементів, що стосуються цукрової промисловості.

Слід відзначити, що більшість вчених найпрогресивнішим методом бухгалтерського обліку вважають нормативний. Широко розглянутий даний метод обліку у роботах В.В.Сопко, Ю.Я.Литвина, О.Ф.Аксьоненко та інших.

Аналізуючи нормативний метод обліку, деякі вчені не погоджуються з його традиційним визначенням як суто бухгалтерського методу. Зокрема, О.Ф.Аксьоненко та В.В.Сопко вважають необхідним охоплення нормативним методом усієї системи управління процесом виробництва /2,с.73-75, 164,с.51/. На думку С.А.Стукова "нормативний метод - це якісно більш високий рівень організації не лише обліково-калькуляційної, але і всієї організаційної роботи на підприємстві" /160,с.163/. Тобто, необхідно виділяти різні методи

організації обліку: облік фактичних витрат та облік нормативних витрат.

Ми вважаємо, що головною перевагою нормативного обліку витрат є оперативне виявлення і фіксування відхилень, яке надає можливість контролювати процес виробництва. Тобто, у нормативному обліку яскраво відображений принцип управління за відхиленнями. Даний принцип широко використовується у зарубіжній практиці бухгалтерського обліку та статистики / management by 'exceptions/ і зокрема у США. Значною перевагою принципу управління за відхиленнями є те, що він дозволяє розібратися з великим обсягом різноманітної інформації, відділити істотне від другорядного і в будь-який момент виявити на що повинна бути зосереджена увага керівництва. Якщо процес виробництва відбувається згідно встановленого графіку та плану, то органи управління навіть не завжди отримують звіт за окремі періоди часу.

У 1984 році Міністерством харчової промисловості колишнього СРСР були розроблені Методичні вказівки до використання нормативного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання нормативної /планової/ і фактичної собівартості продукції /робіт/ у виробничих об'єднаннях і підприємствах харчової промисловості. Дані Методичні рекомендації відносились і до цукрової промисловості. Нормативний облік намагалися вести і на цукровому заводі "Поділля", починаючи з 1984 року. Були розроблені графік виконання робіт та перелік робіт окремих підрозділів з підготовки, розробки і впровадження нормативного методу. Велися нормативні карти витрат сировини та матеріалів, витрат заробітної плати виробничих працівників, складалися нормативні калькуляції собівартості цукру-піску із буряків за рік та за місяць, які у подальшому були замінені плановими калькуляціями.

Причини, що ускладнили використання нормативного обліку у цукровій промисловості, пов'язані із рядом технічних та організаційних особливостей. Зокрема, при складанні норм витрачання сировини слід враховувати, що цукрові буряки є сільськогосподарською сировиною, яка надходить на заводи у непереробленому вигляді. Тому технологічні якості сировини можуть бути різними /забрудненість, цукристість та інше/. У зв'язку з цим ускладнюється нормування витрачання сировини на виробництво одиниці продукції. На думку М.Д.Свиргуна, це є головною причиною, що стримує впровадження нормативного обліку у цукровій промисловості /155,с.28/.

Ускладнює нормування витрат і те, що норми допоміжних матеріалів, палива, витрат праці складаються не на 1 т готової продукції, а відповідно до питомої ваги витрат на переробку буряків.

Враховуючи вищевказане, необхідно зазначити, що нормативний облік у цукровій промисловості немає необхідності застосовувати у чистому вигляді. При використанні елементів нормативного методу у діючій системі обліку можна досягти добрих результатів.

В.П.Індукаєв зазначає, що самостійність існування нормативного методу є умовною, оскільки він може бути пов'язаний з іншими методами повністю або частково шляхом використання його елементів /82,с.8/. На думку більшості вчених зарубіжних країн, нормативний метод не є самостійним методом, він лише удосконалює попередні /169,с.169/.

При використанні елементів нормативного методу у цукровій промисловості, слід враховувати, що випускається один вид основної продукції - цукор. Тому, якщо у інших галузях відхилення виявляються за окремими видами продукції, то у цукровій промисловості облік відхилень необхідно вести за місцями витрат та центрами відповідальності. Це дасть можливість підвищити контроль за

збереженням і використанням виробничих ресурсів і рівнем їх витрат.

Нормативний облік має багато спільного з системою стандарт-кост, яка виникла ще у кінці минулого - початку нинішнього століття. Даний метод обліку використовується у тісному зв'язку з принципом управління за відхиленнями. Норми /стандарти/ на виріб можуть бути наступними: середня величина минулих фактичних витрат; найменша величина витрат, яка була досягнута у минулому; кошторисні витрати при нормальному або передбачуваному рівні виробництва; ідеальні витрати за умови оптимального завантаження потужностей; досягнуті витрати при задовільному рівні виробітку /34,с.183/.

Японські економісти поділяють контроль витрат на виробництво в промисловому підприємстві на такі етапи /34,с.184/:

- стандартизація операцій;
- встановлення норм витрат;
- розробка вказівок про норми витрат для відповідальних осіб;
- визначення фактичної собівартості;
- визначення різниць у собівартості;
- аналіз причин відхилень;
- прийняття заходів для покращання роботи.

Переваги системи стандарт-кост полягають у тому, що на основі встановлених стандартів можна наперед визначити суму очікуваних витрат на виробництво, собівартість одиниці продукції, рівень прибутковості та рентабельності. При такій системі керівництво забезпечене інформацією про відхилення від нормативів і причини їх виникнення, що є важливим для прийняття управлінських рішень.

Ведення обліку за системою стандарт-кост є менш складним у порівнянні з іншими методами обліку. Стандартна собівартість виз-

начається заделегідь і оформляється на картах стандартної собівартості. Перед початком процесу виробництва на цих картах вказується нормативна величина усіх витрат, що виключає повторне їх обчислення.

Одним із недоліків, на який вказують під час розгляду системи стандарт-кост, є те, що відсутня інформація про фактичний рівень витрат. Але даний метод обліку поєднує три різних способи відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку. Перший варіант передбачає дебетування виробничих рахунків на фактичну суму витрат. Всі витрати збираються на рахунку "Виробництво". В кінці місяця з кредиту даного рахунку списується стандартна собівартість готової продукції та незавершене виробництво. Таким чином, на рахунку залишаються відхилення фактичних витрат від стандартних, які аналізуються детально. Другий варіант характеризується тим, що відхилення виявляються за кожним рахунком окремо і рахунок "Виробництво" дебетується і кредитується лише на величину стандартних витрат. За третього варіанту облік собівартості ведеться паралельно за стандартними та фактичними витратами /34, с.185/.

На ряді зарубіжних підприємств стадія нормування охоплює 80% робіт по обліку. Встановлені норми практично не підлягають перегляду, а відхилення від них допускається лише у виключних випадках. Один із варіантів відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку за системи стандарт-кост наведено у схемі 2.3 /198, с.229/.

У цукровій промисловості за допомогою системи стандарт-кост можна виконувати такий комплекс завдань:

- розробка норм-стандартів прямих витрат на основі усереднених показників за минулі роки / включаючи якість сировини та об-

Матеріали		Відхилення за рахунок зміни цін на матеріали
Фактично придбана кількість помножена на стандартну ціну	Фактично використана кількість помножена на стандартну ціну	Фактична кількість придбаних матеріалів помножена на відхилення в цінах

Виробництво		Відхилення за рахунок змін у використанні матеріалів
Стандартна кількість матеріалів помножена на стандартну ціну		Різниця між фактично використаними матеріалами і стандартною кількістю помноженою на стандартну ціну

Прибутки і збитки

Відхилення від стандартів

Схема 2.3. Відображення відхилень від стандартів використання матеріалів на рахунках бухгалтерського обліку за системою стандарт-кост. *

* Позитивні відхилення від стандартів відображаються по кредиту рахунків, а негативні - по дебету.

сяги заготівлі/;

- складання кошторисів накладних витрат;
- визначення стандартної собівартості одиниці продукції;
- облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів у регістрах синтетичного та аналітичного обліку;
- встановлення планового /стандартного/ обсягу заготовлених цукрових буряків та виходу продукції;
- визначення очікуваного рівня прибутку на основі стандартної собівартості;
- групування відхилень від стандартів та аналіз причин їх виникнення;
- контроль за дотриманням кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління;
- використання стандартної собівартості одиниці продукції для розрахунків на давальницьких умовах;
- встановлення планової закупівельної вартості цукрових буряків для заключення договорів контрактації;
- використання стандартних витрат для визначення оптових та вільних цін реалізації основної та супутньої продукції бурякосіючих господарств іншим споживачам;
- прийняття інших управлінських рішень на основі стандартної собівартості та очікуваного рівня прибутку.

Окремою проблемою є використання інформації про відхилення, що виявлені у процесі нормативного обліку. На недостатнє використання даних про відхилення вказує В.Ф.Палій: "На жаль, лише четверта частина підприємств використовує оперативний облік відхилень від норм в управлінні виробництвом. Решта задовільняється даними про відхилення за місяць. На багатьох підприємствах сама організація виробництва недосконала, не забезпечує повсякденного

обліку відхилень" /134, с.217/.

На нашу думку, одним із шляхів вирішення цієї проблеми є щоденний та щодакдний облік, які недостатньо поширені в підприємствах цукрової промисловості. Частково дане питання розв'язується на рівні технологічного контролю за процесом виробництва. Для цього використовуються щоденні та щодакдні рапорти про втрати буряків у процесі виробництва, акти на оприбуткування жому та меляси. Бухгалтерія не отримує оперативної інформації про хід виробничого процесу. Це ще раз підтверджує відірваність бухгалтерського обліку від технологічного контролю. За нашим переконанням, технологічні дані обов'язково повинні набувати вартісного виразу і керівництву для прийняття управлінських рішень слід оперувати не лише даними про кількість витрачених ресурсів, але і мати величину даних витрат у грошовому вимірі. У значній мірі це обумовлено тим, що величина відхилення не завжди може супроводжуватись заходами до її усунення. У технологічних умовах цукрової промисловості це може бути пов'язане із значними витратами.

Використання ЕОМ сприятиме здійсненню як щоденного і щодакдного обліку витрат і виявленню відхилень, так і їх аналізу. Тобто, необхідно організувати процес за схемою: "облік - аналіз - облік". Умови виробництва у цукровій промисловості дозволяють широко використовувати ЕОМ для щоденного обліку витрат у зв'язку з тим, що велика кількість технологічних операцій контролюється за допомогою автоматичних пристроїв /надходження буряків у виробництво, вихід продукції, витрачання палива та енергії та інше/.

Крім описаних методів обліку витрат на виробництво, заслуговує уваги метод обліку обмеженої собівартості або директ-костинг. Даний метод обліку широко висвітлений у роботах С.С.Сатубалдіна, Н.Г.Чумаченка. Суть даного методу полягає у розмежуванні витрат

на дві окремі групи: змінні / тобто ті, що залежать прямо від обсягу виробництва/ та постійні /ті, які безпосередньо не залежать від обсягу виробництва/. До змінних витрат, як правило відносять витрати сировини, основних матеріалів, енергії та палива, заробітну плату. Дані витрати потребують більшого контролю та досконалішого обліку, тоді як постійні витрати практично залишаються незмінними. Тому собівартість промислової продукції обліковується лише на величину змінних витрат.

Головною причиною, що викликає необхідність досконалого вивчення методу директ-костинг є те, що він виник в умовах ринкової економіки з урахуванням ситуації, коли рентабельність товару у значній мірі залежить від попиту та пропозиції. Крім того, метод директ-костинг сприяє виявленню такого рівня завантаженості обладнання, який забезпечує прибуткове виготовлення продукції. Важливе значення має визначення обмеженої собівартості для побудови аналітичних моделей, що сприяють прийняттю управлінських рішень.

На можливість застосування системи директ-костинг у цукровій промисловості вказує те, що бурякоцукрове виробництво є дуже матеріаломістким. В умовах конкуренції та вільних цін для підприємства надзвичайно важливою є інформація про взаємозв'язок обсягів виробництва із рівнем витрат; про рівень ефективності виробництва; раціональність використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Найголовнішою складністю, що виникає при використанні методу директ-костинг є те, що неможливо чітко відокремити змінні витрати від постійних. Деякі витрати є напівзмінними, тобто у їх структурі спостерігаються витрати, які за своєю суттю є постійними. Наприклад, у цукровій промисловості у статті "Витрати на ут-

римання і експлуатацію обладнання" присутні як змінні витрати /внутрішньозаводське переміщення вантажів, знос інструменту/, так і постійні /амортизація обладнання та транспортних засобів/. Шляхом розв'язання цієї проблеми є використання методів математичної статистики, зокрема кореляційно - регресійного аналізу.

Доцільно досліджувати, перш за все, групу витрат на обслуговування і управління. Методика дослідження впливів обсягу виробництва на рівень витрат включає в себе такі етапи: аналіз витрат за кожен місяць за попередні 3-5 років; побудова графіку залежності між витратами і обсягом виробництва за обраний період; визначення параметрів лінійного рівняння і кореляційної залежності; визначення питомої ваги постійних і змінних частин витрат у їх загальній сумі; використання параметрів лінійного рівняння в оперативному контролі витрат виробництва. Дана методика широко розглянута в літературі /82, с.68-70/. За допомогою таких досліджень можна віднести ту чи іншу групу витрат до постійних або змінних. Але слід зауважити, що за такого розподілу завжди виникає певна умовність у величині як постійних так і змінних витрат. А будь-яка умовність у бухгалтерському обліку викликає помилки у розрахунках. Цей факт свідчить не на користь методу директ-костинг.

Нами були проведені дослідження структури комплексних витрат та їх залежності від обсягу продукції, що випускається. Для цього використовувалися дані річних звітів цукрових заводів Тернопільської області за три виробничих сезони.

Застосовуючи описану вище методику, встановлено, що більша частина комплексних витрат є постійною. Так, питома вага постійних витрат у складі витрат на утримання і експлуатацію обладнання становить 60,92%, у складі цехових витрат відповідно 68,08 та у складі загальногосподарських витрат 51,08%.

Дані розрахунки можна використовувати не лише при методі директ-костинг, але і для складання кошторисів витрат по обслуговуванню виробництва і управління за кожною статтею та підстаттею, елементом, видом продукції, а також лімітування та нормування величини постійних витрат.

Ми вважаємо, що при визначенні обмеженої собівартості можна користуватися такою номенклатурою статей витрат:

1. Сировина та матеріали.
2. Супутня продукція /віднімається/.
3. Паливо та енергія на технологічні цілі.
4. Заробітна плата та відрахування на соціальне страхування.
5. Відрахування до амортизаційного фонду.
6. Відрахування до ремонтного фонду.

У західній практиці до обмеженої собівартості включаються прямі матеріали, пряма заробітна плата та прямі виробничі витрати. Всі інші витрати / виробничі, комерційні, адміністративні/ є постійними. Особливістю постійних витрат у цукровій промисловості є їх наявність і по завершенню виробничого сезону заводів. Це потрібно враховувати при побудові точки критичного обсягу виробництва та визначенні граничного рівня збитковості.

За допомогою кореляційно - регресійного аналізу, використовуючи дані про величину постійних та змінних витрат, можна побудувати кошторисні рівняння. Ці рівняння містять у собі дані про залежність фактичної собівартості продукції від її обсягу. Наприклад, фактична собівартість цукру визначається після завершення випуску продукції. Але, маючи дані про фактичний випуск продукції і користуючись кошторисними рівняннями, можна досить точно розрахувати фактичну собівартість цукру.

Поділ витрат на постійні та змінні є основою методу критич-

ної точки або точки перелому / break even point /. Даний метод допомагає визначити такий обсяг виробництва, за якого випуск продукції стає рентабельним. Для цукрової промисловості метод критичної точки є особливо важливим у такому плані, що ціни на паливо, енергію та матеріали в умовах економічної нестабільності постійно змінюються і оперувати даними про рентабельність виробництва цукру необхідно для ефективного управління.

Методи кошторисних рівнянь та критичної точки вимагають значних затрат часу та складних розрахунків. Проте, дана проблема розв'язується при застосуванні автоматизованого робочого місця бухгалтера або аналітика. Розробивши комплекс завдань та програму для визначення собівартості та рентабельності продукції, виникає можливість не лише аналізувати стан справ на підприємстві, але і знаходити можливі варіанти управлінських рішень, розглядати перспективи розвитку виробництва.

При виборі методу обліку витрат на виробництво не обов'язково приймати даний метод у чистому вигляді. При раціональному поєднанні елементів декількох методів можна отримати найбільш прийнятну модель для конкретного виробництва. Наприклад, директ-костинг добре доповнюється методом стандарт-кост або окремими його елементами. Таке поєднання широко застосовується у США та інших країнах.

Розглянуті методи обліку витрат на виробництво стосовно цукрової промисловості дозволяють удосконалити існуючу методику бухгалтерського обліку та економічного аналізу в умовах переходу до ринкової економіки.

2.3. Автоматизація обробки облікової інформації у цукровій промисловості

В умовах переходу до ринкової економіки одним з головних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку є застосування автоматизованої обробки інформації. Але використання ЕОМ не знайшло широкого впровадження на підприємствах цукрової промисловості. Це пов'язано з цілим комплексом причин, головними з яких є: відсутність на підприємствах кваліфікованих спеціалістів, які могли б поєднувати досвід роботи бухгалтера із вмінням працювати на ЕОМ; складність існуючих програм з обліку та їх непристосованість до умов цукрової промисловості; значні затрати коштів, які часто не виправдовуються; недостатнє використання обчислювальної техніки у міжсезонний період; складність поєднання управління технологічними об'єктами та обліковою інформацією, та інше.

Найпрогресивнішими обчислювальними засобами на даному етапі розвитку обчислювальної техніки є персональні комп'ютери та їх організаційна форма використання - автоматизоване робоче місце /АРМ/. За умови використання АРМ такі процеси, як реєстрація, введення, передача даних, формування вихідних машинограм здійснюється на одному робочому місці. Бухгалтер при цьому не лише сприймає інформацію, проводить відповідні розрахунки та контролює роботу ЕОМ, а в той же час є безпосереднім учасником процесу автоматизованої обробки інформації.

Великою перевагою АРМ бухгалтера /АРМБ/ є робота в режимі реального часу, що підвищує оперативність, аналітичність та гнучкість обліку і дозволяє бухгалтеру контролювати весь процес обробки економічних даних, змінюючи при цьому значення параметрів.

Питання створення та розробки АРМ широко обговорювалося на сторінках журналу "Бухгалтерский учет", а також знайшло відобра-

ження у роботах Л.М.Полковського, А.М.Кузьмінського, В.Н.Давидова та інших / 156,100,136/. При цьому ряд авторів пов'язують використання обчислювальної техніки з появою нової форми бухгалтерського обліку. Наприклад, Л.М.Полковський називає її діалогово-автоматизованою /196,с.38/. Крім цього, пропонується назва безпаперова форма. А Кузьмінський А.М. та Смолянінов В.І. розглядають форму обліку в умовах використання ЕОМ як мікрокомп'ютерну /101, с.39/.

Слід визначити, що розвиток технічних засобів мікропроцесорної техніки, розробка математичних моделей технологічних процесів /ТП/ дозволили створити ряд АСУ технологічними процесами у цукровій промисловості. В даний час найбільшого розповсюдження набули АСУ ТП на базі мікропроцесорного комплексу ГРА Смікро, які розділяються на АСУ ТП підрозділів дифузії, сокоочищення, випарної установки, вакуум-апаратів, продуктового відділу /40,с.243/.

За рівнем створення і функціонування АРМБ є відносно відстаючою ділянкою у цукровій промисловості. Це питання недостатньо висвітлене у літературі, а існуючі розробки не охоплюють усіх ділянок бухгалтерського обліку.

АРМБ цукрової промисловості повинно організовуватися за функціональною ознакою і охоплювати ділянки обліку основних засобів, матеріальних цінностей, праці та заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, витрат на виробництво, готової продукції, а також зведений облік та звітність. Оптимальним варіантом є організація всього комплексу перерахованих робочих місць з метою переходу до повністю автоматизованої системи бухгалтерського обліку та управління виробництвом. Організація автоматизованого бухгалтерського обліку показана на схемі 2.4.

Але необхідно враховувати, що підприємству складно швидко

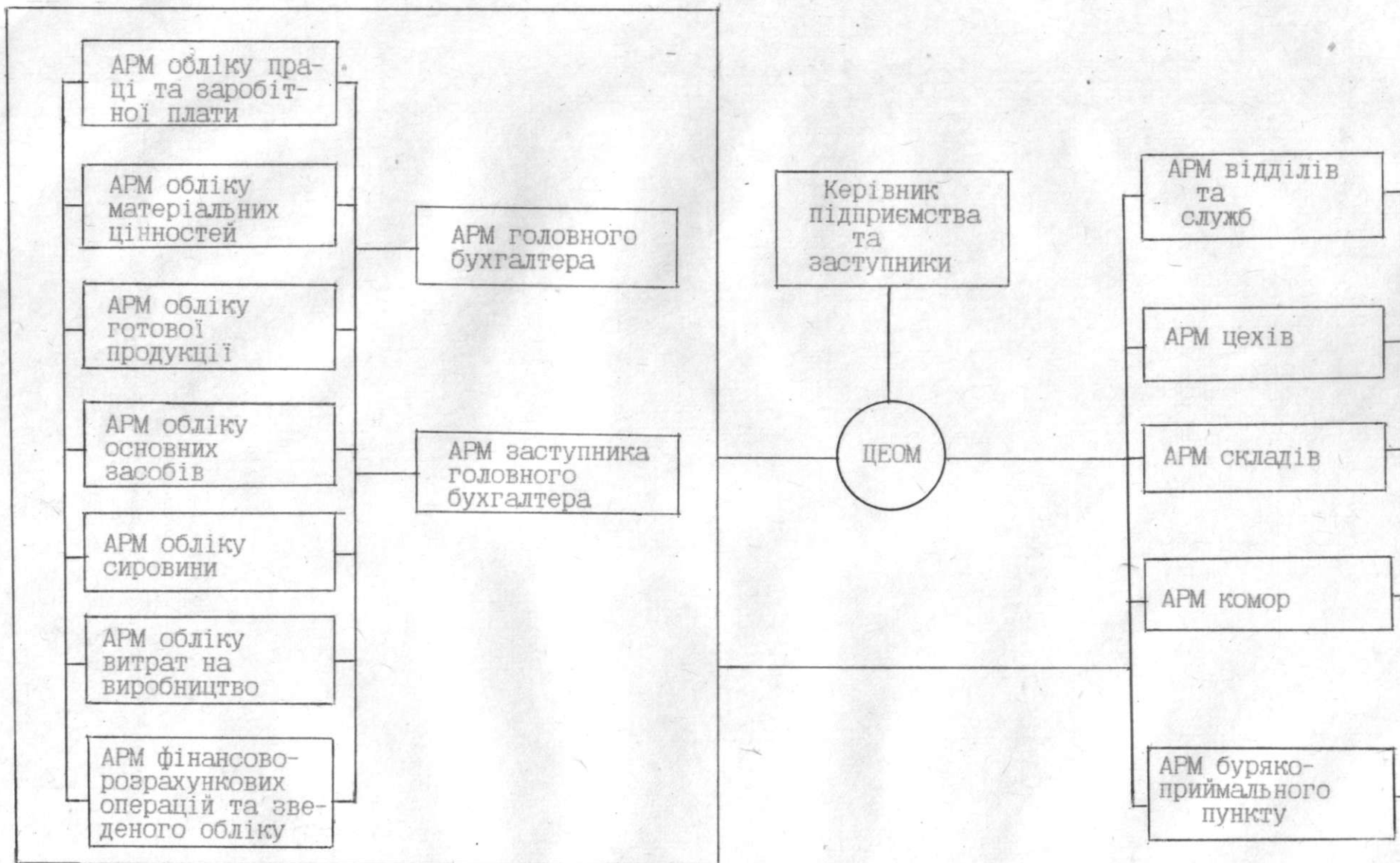


Схема 2.4. Створення АРМ обліково-економічної інформації цукрових заводів.

перейти на повністю автоматизований облік. Як правило, перш за все автоматизується одна із ділянок роботи, яка потребує найбільших затрат праці та оперує найбільшим потоком обліково-економічної інформації.

Враховуючи специфічні умови цукрової промисловості, доцільно автоматизувати ділянки обліку витрат на виробництво та обліку сировини як частини ділянки обліку матеріальних цінностей.

Згідно із схемою 2.4, облік витрат на виробництво в цукровій промисловості пропонуємо організовувати за двоохривною структурою, тобто створити АРМ цехового та загальногосподарського рівня, які можуть функціонувати як у автономному режимі, так і у локальній сітці мікроЕОМ.

За допомогою двоохривної структури організації АРМ обліку витрат на виробництво розв'язується проблема надмірної централізації бухгалтерського обліку, виникає можливість наблизити технологічний облік /за місцями виникнення витрат/ до обліку, що ведеться у бухгалтерії. У зв'язку з цим завдання та функції АРМ цехового та загальногосподарського рівня відрізняються один від одного.

АРМ цехового рівня забезпечує облік фактичних затрат сировини, матеріалів, заробітної плати, облік втрат у процесі виробництва, облік відхилень від норм за вказаними позиціями та розв'язання інших обліково-аналітичних завдань. Децентралізація обліку на базі використання АРМ цехового рівня дозволить основну обробку даних здійснювати безпосередньо на місцях виникнення первинної виробничої інформації і використання її для оперативного управління виробництвом.

Крім того, слід відзначити ще одну перевагу, що надає використання АРМ цехового рівня. Велика кількість первинних даних прс

господарські операції вводиться у ЕОМ за допомогою системи автоматичних датчиків, агрегованих із працюючим обладнанням, або термінальних пристроїв. Це є особливо актуальним для технологічного процесу цукрової промисловості, який характеризується високим рівнем автоматизації. При цьому господарська операція відображається у системі бухгалтерського обліку без попереднього оформлення первинних документів із одночасним відображенням на рахунках бухгалтерського обліку.

Наприклад, лімітно-забірні карти на відпуск матеріалів із складів у виробництво разом із формуванням обов'язкових реквізитів, складають на основі довідників: номенклатури-цінника, норм витрачання матеріалів за їх номенклатурою на виробництво цукру. З клавіатури вводиться запланована маса цукрових буряків до переробки. За довідниками автоматично визначається номенклатура матеріалів, що використовуються, найменування, ціна, присвоюється код виробничих витрат. Отримані дані виводяться на екран дисплею для контролю, після чого друкуються лімітно-забірні карти, крім цього у пам'яті комп'ютера фіксуються показники з кожного документа.

За допомогою встановлених норм та фактичних витрат допоміжних матеріалів виявляються документовані відхилення від норм; які збираються працівниками цехового АРМ на відповідних файлах оперативного обліку цих відхилень. Ми схильні до думки, що дані файли повинні мати вигляд табличних форм і вестися у хронологічному порядку. Їх можна виводити на екран дисплею або друкувати як вихідні машинограми.

Для обліку відхилень від норм витрат допоміжних матеріалів нами пропонується відповідна форма /таблиця 2.6 /. Для отримання даної машинограми у пам'яті ЕОМ ведеться аналогічний динамічний файл відхилень витрат матеріалів. Крім наведеної машинограми, да-

Таблиця 2.6.

М а ш и н о г р а м а
обліку відхилень від норм витрачання допоміжних матеріалів
/назва матеріалів/

Хоростківського цукрового заводу
/назва заводу/

Дата	Період	Допоміжні матеріали					Всього відхилень / + ; - /
		Код матеріалу	Коди місця виникнення відхилень	Ціна матеріалу, крб.	Код причини і винуватця відхилень		
01.10.93	за декаду	0001	0201	30276	0103	+2327	
10.93	з початку місяця	0001	0201	30276	0103	+2327	
		0103	0401	1243	0205	+205	
		0204	0302	10004	0106	-700	
09-12	за сезон	0001	0201	30276	0103	+2327	
		
		0302	0100	5240	0101	-100	
		0002	0203	20432	0204	-1024	

ні динамічного файлу можуть використовуватися для групування відхилень за такими ознаками: за періодами /декада, місяць, сезон роботи/; за видами матеріалів; за причинами і винуватцями; за місцями виникнення /використання/. Описаний облік фактичних витрат та відхилень від норм на АРМ цехового рівня здійснюється за кожною статтею витрат.

АРМ загальногосподарського рівня включає в себе файли:

- інформаційний файл за синтетичними рахунками обліку витрат на виробництво;
- інформаційний файл витрат з початку року;
- інформаційні файли норм матеріальних і трудових витрат;
- довідковий файл кореспонденції синтетичних рахунків з обліку витрат на виробництво;
- допоміжні файли форм первинних документів та вихідних машинограм;
- довідкові файли класифікації техніко-економічної інформації.

Функції АРМБ з обліку витрат на виробництво на загальногосподарському рівні пов'язані перш за все з обробкою даних інформаційного файлу синтетичних рахунків. Довідковий файл кореспонденції синтетичних рахунків відображає господарські операції за витратами на виробництво і забезпечує автоматизацію формування бухгалтерських записів для інформаційного файлу. Дані про витрати на виробництво за синтетичними рахунками, субрахунками та об'єктами аналітичного обліку нагромаджуються зростаючим підсумком і ведуться у файлі витрат з початку року /виробничого сезону/.

Схема бухгалтерських записів з обліку витрат на виробництво охоплює всі господарські операції /таблиця 2.7./.

Загальна інформаційна технологія обліку витрат на виробниц-

Таблиця 2.7.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво у цукровій промисловості при АРМБ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит'
Витрати матеріальних цінностей на виробництво продукції, утримання обладнання, для господарських потреб, допоміжне виробництво та інші	20, 24 25, 26 31, 23	05 - 08 12
Витрати на оплату праці 'всього персоналу з відрахуванням у резерв оплати відпусток	20, 24 25, 26 31, 23	70 89
Відрахування на соціальне страхування, пенсійний фонд, фонд Чорнобиля	20, 24 25, 26 31, 23	69,68,65
Нарахування амортизації основних засобів та зносу МШП	20, 24 25, 26 31, 23	86 13
Інші види витрат	20, 24 25, 26	60, 71 76, 51
Надання послуг допоміжного виробництва	20, 24 25, 26	23
Списання витрат майбутніх періодів	20, 24 25, 26	31

тво і калькулювання собівартості продукції цукрового виробництва на базі АРМБ поєднує комплекс наступних завдань:

- розрахунок нормативних /планових/ матеріальних витрат та витрат сировини і матеріалів;
- розрахунок матеріальних /планових/ трудових витрат;
- розрахунок фактичних даних про вихід супутньої продукції /жом, меляса/;
- формування підсумкових загальногосподарських даних про фактичні витрати на виробництво, відхилень від норм та фактичних витрат;
- формування вихідних табличних машинограм аналітичного обліку /рахунки 20, 21, 23, 24, 25, 26 та інші/ за структурними підрозділами та на загальногосподарському рівні;
- розрахунок планової собівартості послуг допоміжних виробництв, їх групування, розподіл та формування бухгалтерських записів,
- розрахунок сум зносу інструментів, пристроїв цільового призначення та інших спеціальних витрат, що списуються на витрати виробництва;
- формування вихідного табличного файлу-машинограми собівартості випуску продукції;
- формування вихідного табличного файлу-машинограми зведеного обліку витрат на виробництво.

На основі вихідного табличного файлу-машинограми собівартості цукру-піску можна визначити вартість переробки буряків на давальницьких умовах. У зв'язку з відсутністю на підприємствах галузі документів для ведення обліку та визначення оптової ціни за новою формою розрахунків із бурякосіючими господарствами нами розроблена відомість / таблиця 2.8./ . Даний документ поєднує у

Таблиця 2.8.

Відомість розрахунку вартості переробки цукрових буряків на давальницьких умовах цукрового заводу "Поділля" за 1993 рік
 Назва господарства: сільськогосподарське підприємство "Зоря"

Статті витрат	Одиниця	Витрати на фактичний випуск		
		кількість	ціна за одиницю, крб.	сума крб.
1. Перероблено буряків	т	1194		
2. Втрати	т	36		
3. Вихід продукції	%	11		
4. Отримано після переробки:				
- цукру	т	131,2		
- жому	т	955,2		
- меляси	т	59,7		
5. Розвантаження БУМ				458790
6. Загальнозаготівельні витрати				1452630
7. Приймання і збирання буряків				2972540
8. Утримання шляхів				184500
9. Відвантаження на завод				1353000
10. Вапняковий камінь	т	79	8800	695200
11. Фільтрувальна тканина	кв. м	45	6000	270000
12. Інші матеріали				527700
13. Теплоенергія	Мкал	328000	160	52480000
14. Електроенергія	квт. год	32900	160	5264000
15. Кокс	т	6,3	267000	1682100
16. Заробітна плата				1555950
17. Відрахування від заробітної плати				809090
18. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання				1346120
19. Цехові витрати				879930
20. Загальнозаводські витрати				1514560
21. Позавиробничі витрати				3524910
22. Повна собівартість				76971020
23. Оптова ціна				92736170

собі всі витрати, що пов'язані із переробкою цукрових буряків на давальницьких умовах. На основі відомостей, які оформлюються для кожного господарства, складається зведений реєстр за весь сезон переробки сировини. Зведений реєстр повинен містити у собі дані про кількість перероблених буряків, їх оптову ціну, отриманий цукор, жом та мелясу; умови взаєморозрахунків, загальну суму коштів, які надійшли на цукровий завод.

Блок-схема алгоритму обліку надходження сировини наведена у додатку 3.

Окремого розгляду потребує організація АРМ з обліку сировини. Перша черга АСУ ТП "Буряк" була застосована Чернівецьким філіалом Київського інституту автоматики на Чернівецькому цукровому заводі на базі мініЕОМ СМ-3. Вона є автоматизованою інформаційною системою контролю заготівлі буряків /40,с.241/. Аналіз функціонування першої черги АСУ ТП "Буряк" показує, що дана система дозволяє звільнити велику кількість працівників, підвищує оперативність та достовірність інформації, але не забезпечує повної автоматизації обліку буряків і управління рухом цукрових буряків. Крім того, дана розробка не є створенням АРМ і не охоплює усіх ділянок обліку сировини.

Програми для розв'язання задачі "Облік надходження цукрових буряків" на ПОЕМ розроблено спеціалістами ТІНГ /103,с.50-51/ та іншими науковцями /89,с.24-27/. Дані розробки передбачають створення АРМ бухгалтера з обліку надходження цукрових буряків та розрахунків з їх постачальниками. Подібні комплекси програм використовуються на цукровому заводі "Поділля" та деяких заводах області.

Аналіз вказаних розробок свідчить про вузькість охоплення автоматизованим обліком ділянок роботи, а також те, що працівники

бурякоприймального пункту продовжують виконувати ті ж самі роботи і у тому ж самому обсязі, що і до введення АРМ.

Облік сировини у цукровій промисловості, за нашим переконанням, необхідно здійснювати за двох- і більше рівневою структурою. Організація АРМ обліку сировини повинна забезпечувати виконання наступного комплексу завдань: облік надходження цукрових буряків на бурякоприймальний пункт; облік та контроль руху цукрових буряків у кагатах і бурачній; облік та контроль надходження цукрових буряків у виробництво; визначення собівартості цукрових буряків власної заготівлі; облік натуральних та грошових розрахунків з господарствами постачальниками сировини; контроль за виконанням договорів контрактації; контроль виконання планів постачання зі сторони здавальників сировини; визначення втрат цукрових буряків у процесі зберігання, транспортування та переробки.

Тобто, створюється база даних про сировину в натуральних та вартісних показниках. Вона може бути єдиною, але достатньою основою для видачі усієї необхідної інформації про облік та використання сировини на протязі потрібного інформаційного періоду.

Облік надходження сировини здійснюється на бурякоприймальному пункті, який забезпечує виконання таких функцій /схема 2.5/. Аналіз роботи працівників бурякоприймального пункту свідчить про велику кількість документів, що заповнюються вручну. У перспективі можливе створення сітки АРМ, яка включає встановлення мікро-ЕОМ на ділянках: приймання буряків; ваги "БРУТТО"; ділянки розвантаження; сировинної лабораторії; групи ваги "ТАРА" із виведенням даних на центральну ЕОМ та АРМ бухгалтера.

На основі даних бурякоприймального пункту та розрахунків нами пропонується перелік машинограм /схема 2.6/. Вихідні машинограми формуються на базі нормативно-довідкової і оперативної ін-



Схема 2.5. Функціонування бурякоприймального пункту в умовах АРМ.



Ф 01 Відомість прийнятої сировини від господарств

Ф 02 Відомість розміщення сировини за місцями вкладання

Ф 03 Відомість обліку розвантаження сировини машиністами БУМ

Ф 04 Відомість обліку надходжень і руху цукрових буряків в кагатах та бурачній



Ф 05 Приймальна квитанція на закупівлю цукрових буряків

Ф 06 Довідка про приймання і оплату перевезень партій цукрових буряків

Ф 07 Відомість контролю роботи транспорту на вивезення буряків у господарствах

Схема 2.6. Перелік вихідних машинограм з обліку над

Ф 08 Відомість обліку грошових та натуральних розрахунків з господарствами

Ф 09 Відомість розрахунків з водіями

Ф 10 Відомість обліку буряків на цукристість і забрудненість

Ф 11 Контрольна відомість обліку надходження цукрових буряків

Ф 12 Відомість обліку цукрових буряків, відправлених із кагатів у бурачну

Ф 13 Рапорт про втрати бурякової маси та цукру при прийманні, зберіганні та транспортуванні

08

ходження, зберігання та транспортування буряків.

формації. Файл оперативної інформації складається на основі даних товарно-транспортних накладних, даних, які зафіксовані на приймальному пункті, вагах "Брутто" і "ТАРА" та сировинної лабораторії. Необхідно відзначити, що АРМ з обліку сировину обробляє не лише дані про надходження, заготівлю та передачу у виробництво цукрових буряків, а і здійснює контроль за збереженням та втратами сировини у процесі зберігання і транспортування /Ф-10; Ф-13/. Деякі форми розроблених машинограм наведені у додатку 4.

АРМ з обліку сировини загальногосподарського рівня поєднує виконання наступних завдань:

- контроль виконання завдань АРМ приймального пункту;
- зведення і групування даних АРМ бурякоприймального пункту;
- визначення собівартості буряків франко-заготівельний пункт;
- визначення собівартості буряків до переробки франко-завод;
- складання балансу цукрових буряків із врахуванням втрат;
- контроль за надходженням сировини у виробництво;
- визначення фактичних втрат сировини у процесі виробництва і контроль за дотриманням норм.

Дані АРМ з обліку сировини використовуються у подальшому для обліку витрат на виробництво.

Розглянуті нами недоліки існуючих програм з автоматизації обробки інформації у цукровій промисловості та пропозиції по створенню АРМБ допоможуть удосконаленню облікової та аналітичної роботи на підприємствах галузі.

III. АНАЛІЗ ВИРОБНИЦТВА НА ЦУКРОВИХ ЗАВОДАХ

3.1. Показники ефективності виробництва у цукровій промисловості

Ефективність - це економічна категорія, що характеризує виробничо-господарську діяльність тієї чи іншої системи, і проявляється в процесі її функціонування та русі до конкретної мети. У самому загальному вигляді економічна ефективність - це відношення або співставлення кінцевих результатів із затратами факторів виробництва.

Ефективність промислового виробництва є складною та багатогранною категорією. Тому вивчення її суті є об'єктом дослідження цілого ряду наук. Найширше проблема ефективності харчової і, зокрема, цукрової промисловості розглядається у роботах П.П.Ворщевського, З.В.Гуцайлюка та інших. Проте, нові умови економічного розвитку вимагають сучаснішого підходу до даного питання. Вплив ринкових відносин на ефективність агропромислового виробництва є багатограним та гнучким. Ринок вимагає оперативного реагування на зміну попиту покупців та пропозицію продавців продукції. Через конкуренцію співставляються індивідуальні витрати праці із суспільно необхідними та виявляються найбільш ефективні товаровиробники. Таким чином, ринковий механізм господарювання забезпечує пріоритет споживача і, тим самим, підштовхує підприємства до підвищення ефективності виробництва.

Ефективність виробництва залежить від багатьох факторів, які знаходяться у тісному взаємозв'язку, що зумовлює їх комплексну взаємодію. Складно врахувати всі фактори, що визначають ефективність, але можна диференціювати їх за масштабами впливу, сферами

дій та іншими ознаками. Взаємозв'язок та вплив основних факторів на ефективність виробництва цукру утворюють складну систему /схема 3.1/. В наведеній схемі відображено конкретні фактори, які істотно впливають на ефективність виробництва цукру. Окремі загальні фактори нами не розшифровувалися. Особливості їх дії виходять за межі нашого дослідження. Наприклад, природні умови охоплюють сезонну сонячну радіацію, середню температуру, кількість опадів тощо. Різномісність впливу на розвиток бурякоцукрового виробництва має наука, техніка та господарський механізм.

В дослідженнях ефективності ми виходили з того, що саме ринковий господарський механізм є найбільш позитивно діючим фактором. Загально визнаними є переваги ринкової економіки в порівнянні з етатичною /неринковою/.

На схемі 3.1. систематизовано фактори, що діють у різних сферах цукрової промисловості: у сфері виробництва предметів праці, у сфері виробництва засобів праці, безпосередньо у процесі виробництва цукру та у сфері збуту продукції. Звичайно, наведена схема не може повністю враховувати і поєднати усі фактори. Навіть конкретні з них можна поглиблено деталізувати. Наприклад, агротехніка поєднує у собі врахування термінів збирання врожаю, густоту насаджень, систему добрив, ступінь використання земель, придатних для вирощування цукрових буряків. Зберігання сировини включає в себе сортування, розміщення у кагатах, умови зберігання, системи вентиляції, втрати у процесі зберігання і тому подібне. Деякі фактори, які впливають на ефективність бурякоцукрового виробництва, змінюють свою суть в умовах ринкової економіки. Процес реалізації продукції неможливий без маркетингу. Тобто, виникає необхідність дослідження попиту, пропозиції, конкуренції, ринків збуту та інше. Дотримання стратегії маркетингу спостеріга-

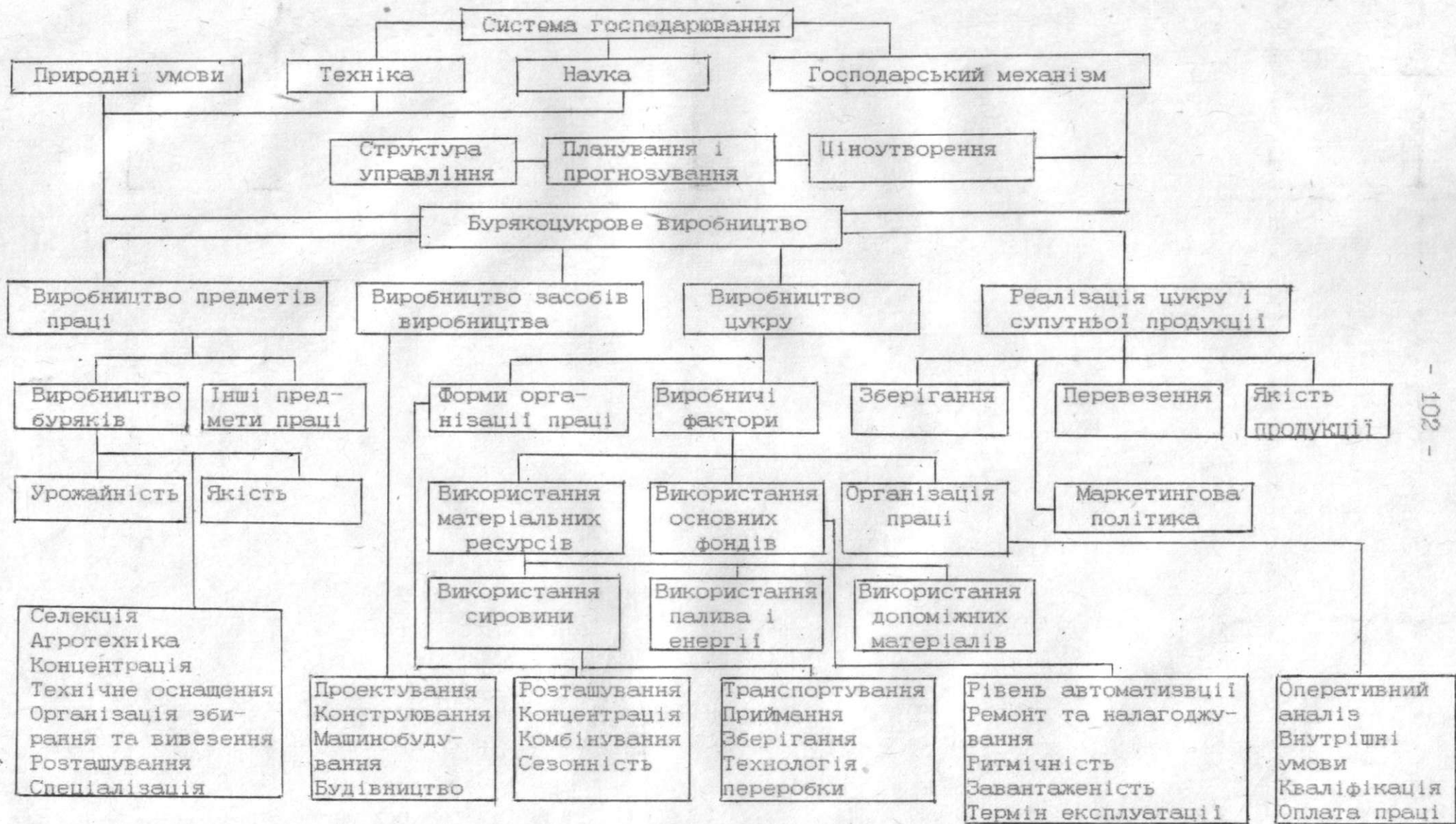


Схема 3.1. Основні фактори ефективності виробництва цукру

ється не лише у сфері реалізації продукції. Маркетингова діяльність поширюється також на постачальників сировини, особливо на бурякосіючі господарства. Послідовність дій організації відносин між постачальниками, переробним підприємством та споживачами обумовлюється структурою виробництва та потребами суспільства /схема 3.2/.

В плануванні, обліку та аналізі ефективності виробництва виникає необхідність у використанні системи показників, які характеризують різні аспекти діяльності, дозволяють встановити причини і фактори, що визначають зміну ефективності, розробити заходи щодо її підвищення.

Важливо дати чітке визначення критерію та показників ефективності. Критерій є методологічним принципом, на основі якого можна розробляти практичні підходи до формування показників визначення ефективності. Тобто, показники - це вимірники, які використовуються для визначення результатів, витрат та ефективності виробництва.

Основні принципи формування та побудови системи показників обґрунтовуються у роботах ряду авторів /14; 53; 85/. Головними з них, на нашу думку є: дотримання причинно-наслідкового зв'язку; повнота та врахування усіх елементів ефекту; змістовність; охоплення усіх часткових характеристик виробничого процесу.

При адміністративно-командній системі управління була обґрунтована група показників, за допомогою якої визначалась ефективність виробництва. Тривалий час в економічній літературі не піднімалось питання про умовність та суперечливість даної системи показників. Головний недолік, на наш погляд, полягає у тому, що ефективність роботи підприємств не оцінювалася так, як це практикується у всьому світі - відношенням прибутку до вкладеного капі-



- 104 -

Схема 3.2. Послідовність дій в організації взаємовідносин між постачальниками цукрових буряків, переробними підприємствами та споживачами.

талу. Витрати на придбання основних засобів виробництва, які оцінювалися не за вартістю, а за встановленими державою цінами, також не вважалися капіталом. Звідси випливає висновок про те, що не може бути і сумарної вартості всіх факторів виробництва, тобто всього авансованого капіталу.

Ефективність роботи підприємства визначалася окремими показниками, тобто один і той же результат порівнювався з окремими факторами. Застаріла система показників, яка ще використовується, не відображає реальної ефективності виробництва. Вона характеризує лише окремі елементи ефективності. Не знайдено відповідей на запитання, чому падає фондвіддача, при підвищенні продуктивності праці, або зростає рівень виробництва, але знижується рентабельність?

За умови панування закону вартості економісти ведуть пошук нових показників, які повніше відображають результати виробництва. Зосереджується увага навколо поняття потенціалу, як суми факторів виробництва у грошовому виразі.

Результативність діяльності підприємства може оцінюватися за допомогою групи відносних та абсолютних показників. Використовуючи показники першої групи можна проаналізувати динаміку різних економічних явищ і процесів, наприклад, прибутку /балансового, чистого, перерозподіленого/ за ряд років. Такі розрахунки будуть мати швидше арифметичний, ніж економічний зміст, якщо при цьому не застосовуються способи перерахунку у відповідні порівняльні ціни.

Друга група показників практично не залежить від впливу інфляції, оскільки є різноманітністю співвідношення прибутку та вкладеного капіталу. Економічний зміст вказаних показників / їх прийнято називати показниками рентабельності/ полягає в тому, що

вони характеризують прибуток із кожного вкладеного у підприємство карбованця засобів.

У економічній літературі характеризується велика кількість різних показників. В цукровій промисловості також використовується складна система показників ефективності /додаток 5/. Більшість із наведених показників є широко відомими та загально прийнятими. Вони висвітлені у роботах П.П.Борщевського, М.Д.Свиргуна, М.С.Герасимчука, З.В.Гуцайлюка /24,27,42,53/ та у методичних вказівках з аналізу виробничо-господарської діяльності підприємств та об'єднань цукрової промисловості /119/. Тому основну увагу у даному питанні ми звернемо на узагальнюючі показники та ті, які найповніше відображають діяльність підприємств в умовах ринкової економіки.

Важливим питанням є необхідність і можливість використання одного головного узагальнюючого показника для оцінки ефективності. Теоретичні дослідження у цьому напрямку в основному зводяться до двох висновків: доцільності розробки універсального /головного/ показника і обґрунтування абсурдності самої ідеї такої розробки.

Не дивлячись на розпочатий перехід промисловості до ринкових відносин вибір головного показника ефективності промислового виробництва і надалі буде об'єктом наукових досліджень.

П.П.Борщевський визначає узагальнюючий показник витрат факторів виробництва /предметів праці, засобів праці і самої праці/, як сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво певного виду споживної вартості. А головний узагальнюючий показник ефективності виробництва - це виробіток кінцевого результату в розрахунку на одиницю сукупних витрат живої та уречевленої праці /28, с.4/.

Серед модифікацій інтегрального показника ефективності /Е/, що ґрунтуються на синтезі часткових показників, найпростішою є така:

$$E = \frac{Ob + Ocn + \Pi}{Ob1 + Ocn1 + \Pi1} \quad /3\lambda,$$

де Об, Оcn, П та Об1, Оcn1, П1 відповідно питома величина витрат оборотних, основних фондів та живої праці у базовому та досліджуваному періодах.

Якщо всі питомі величини отримані шляхом зважування за даним продуктом, а всі розрахунки здійснені у цінах одного періоду, то дана формула забезпечує реальний та конкретний розрахунок. Порівняння питомих витрат за різні роки свідчить про динаміку ефективності. За допомогою даного розрахунку можна дослідити ефективність діяльності різних підприємств /60, с.112/. Наведений показник допомагає оцінити ефективність спожитих ресурсів.

Найбільшу увагу економістів серед узагальнюючих показників ефективності привертає прибуток. Саме він є результатом співставлення отриманих результатів із витратами. Отримання прибутку від ділової активності в умовах ринку є обов'язковою умовою функціонування підприємства. Його життєздатність залежить саме від того, в якій мірі забезпечена фінансова віддача авансованих засобів, наскільки досягнутий рівень доходності створює економічні стимули подальшого росту виробництва.

Прибуток - це узагальнюючий показник ефективності фінансово-господарської діяльності і головне джерело підвищення ефективності виробництва. Його розмір прямо залежить від кількісних та якісних показників роботи підприємства, тобто від того, наскільки успішно воно забезпечує ріст випуску і реалізації продукції та

знижує її собівартість. Функціональна роль, що відводиться прибутку у сучасному господарському механізмі визначає аналітичні аспекти дослідження даної економічної категорії.

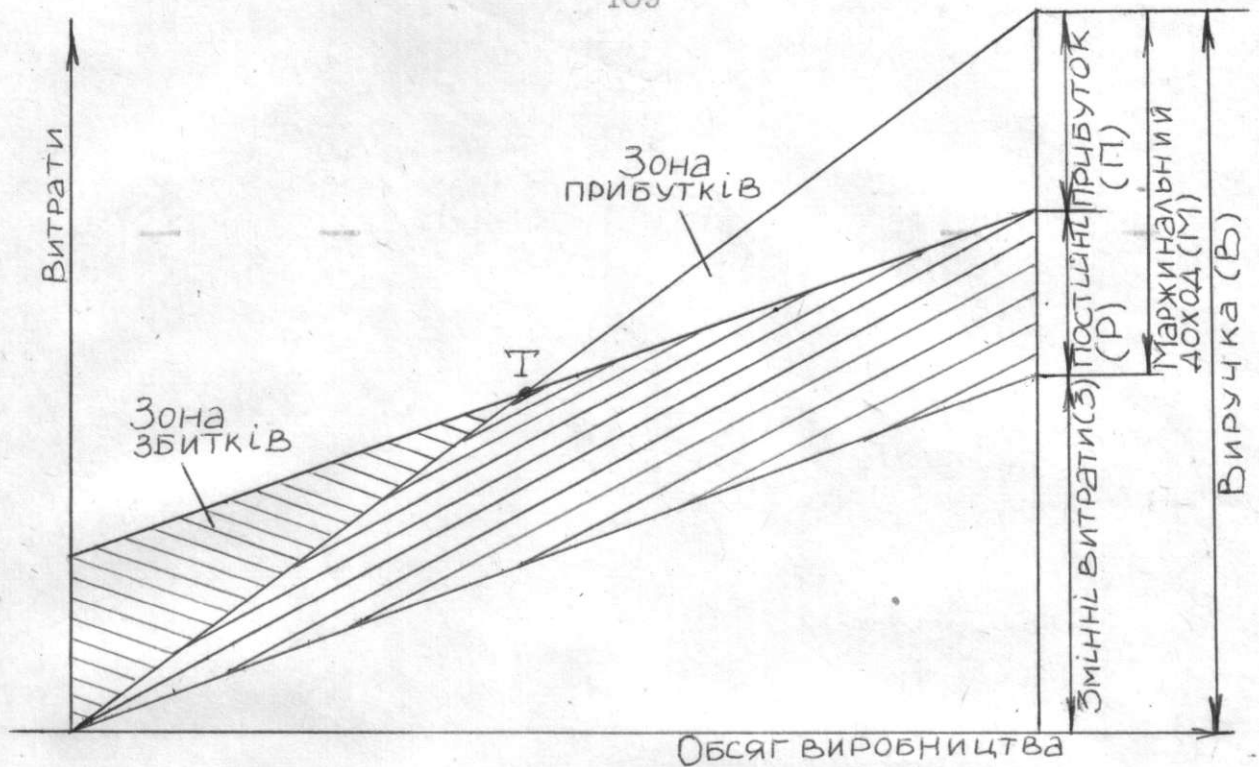
Розглядаючи методику аналізу прибутку економічно розвинутих країн, слід відзначити, що детальний облік та аналіз прибутку здійснюється у виробничій бухгалтерії, тобто є функцією управлінського обліку.

У економічній літературі виділяється декілька методів аналізу прибутку. Основними серед них є: "собівартість + необхідний прибуток"; "контрольної точки"; "охоплюючого кута"; "додаткового прибутку"; "споживчої вартості" /156, с.17-21/. Дані методи передбачають обов'язковий поділ витрат на постійні та змінні і ґрунтуються на побудові графіку залежності між випуском продукції та обсягом витрат. Найбільш поширеним є метод критичного обсягу виробництва або критичних співвідношень, що запропонований у 1930 році інженером Х.Раутенштраухом /34, с.211/.

Для розрахунку рівня прибутку в залежності від обсягу реалізації /виробництва/ та собівартості проданого /виробленого/ продукту використовується графік прибутковості /рентабельності/. Одна з модифікацій такого графіку наведена нами на малюнку 3,1.

На графіку зображені головні лінії, що показують залежність змінних витрат /З/, постійних витрат /Р/ та виручки від реалізації продукції /В/.

Точка Т, що характеризує обсяг виробництва, при якому величина виручки від реалізації дорівнює повній собівартості продукції, називається точкою критичного обсягу виробництва. За цим графіком визначають зону збитків та зону прибутків, площа яких залежить від рівня різних видів витрат. За допомогою даного графіку можна визначити величину маржинального доходу /М/, як різни-



Малюнок 3.1. Графік прибутковості /рентабельності/.

цю між виручкою /В/ та змінними витратами /З/. Маржинальний дохід також є одним із основних показників, що використовуються в аналізі діяльності зарубіжних підприємств.

Дещо простіше можна визначити взаємозв'язок між названими факторами за методом "витрати - обсяг - прибуток" за допомогою формул, які зведені нами у одну систему /схема 3.3/. Основна модель аналізу прибутку /П/ за вказаним методом формулюється так:

$$П = К - З - Р \quad / 4 /$$

Якщо передбачити, що у критичній точці /при переході від відшкодування вартості до збільшення вартості/ сума прибутку дорівнює нулю, а обсяг виробництва і сума змінних витрат визначаються множенням критичного обсягу продукції на ціну та питомі змінні витрати отримаємо:

$$Т * с - Т * у - Р = 0 \quad / 5 /,$$

де с - ціна одиниці продукції,

у - питомі змінні витрати.

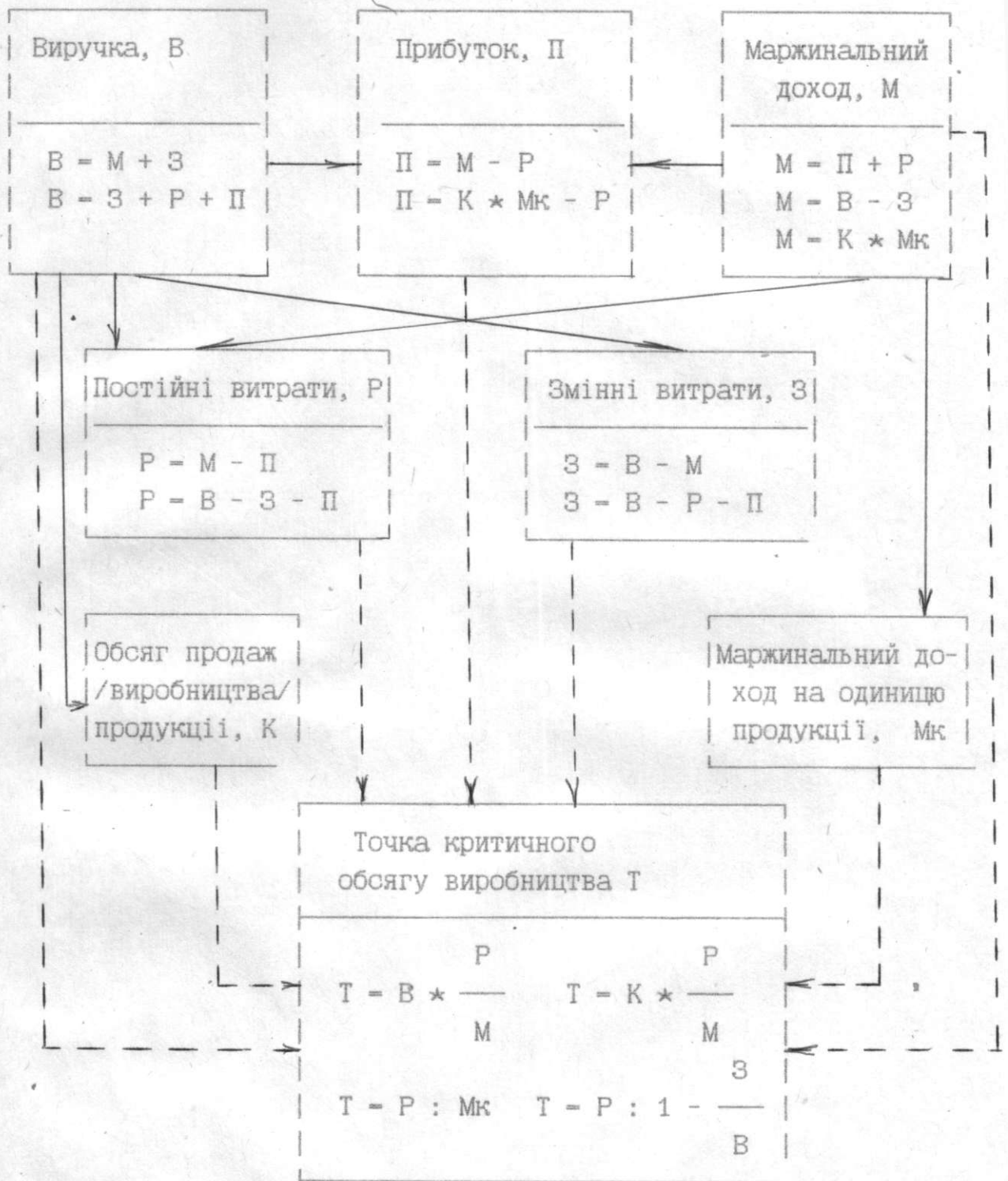


Схема 3.3. Взаємозв'язок між основними показниками виробництва.

Розв'язуючи дане рівняння відносно критичного обсягу продукції можна встановити граничну величину фізичного обсягу, яка відповідає рівності надходжень від продажу і величини змінних та постійних витрат:

$$T = \frac{P}{c - y} \quad / 6 /$$

Використовуючи дану формулу розраховані точки критичного обсягу виробництва в цукрових заводах області /таблиця 3.1/. Для цього використовувалися дані річних звітів за 1993 рік.

Таблиця 3.1.

Критичний обсяг виробництва цукрових заводів
Тернопільської області за 1993 рік

Цукрові заводи	Точка критичного обсягу виробництва /тонн цукру/
Борщівський	3644
Бучацький	3819
Збаразький	4628
Козівський	2936
Кременецький	3404
Ланівецький	4546
"Поділля"	2681
Хоростківський	6798
Чортківський	6115

Намагаючись підвищити рівень рентабельності виробництва, підприємства цукрової промисловості повинні звернути увагу на структуру витрат на виробництво. При цьому спостерігається така

залежність: точка рівноваги буде підвищуватися у тому випадку, коли інтенсивність збільшення постійних витрат буде вища ніж приріст маржинального доходу, і навпаки, зниження граничного рівня прибутковості підприємства тісно пов'язане з відносно прискореним ростом маржинального доходу у порівнянні з сумою постійних витрат.

Дана залежність має вигляд співвідношення індексних величин /I/ постійних витрат та маржинального доходу:

$$I_k = \frac{I_{\text{постійних витрат}}}{I_{\text{маржинального доходу}}} = \frac{I_p}{I_m} \quad / 7 /$$

Результати аналізу прибутку мають перш за все велике значення всередині підприємства і є однією із функцій управлінського обліку. Однак, для зовнішніх споживачів економічної інформації важливими є показники оцінки фінансового ризику, результати не лише експлуатаційної, але і фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, а також рівень доходності виробничих активів, акціонерного капіталу та інше. Тому аналіз прибутку підприємства необхідно доповнити системою відносних показників доходності підприємства - рентабельності, вивчення їх динаміки та оцінки очікуваного рівня прибутковості на основі аналізу перспектив розвитку та ринкової кон'юнктури, що склалася.

З метою вивчення рентабельності у світовій практиці оцінки "фінансового здоров'я" підприємства вироблена система показників, яка поєднує у собі такі групи: 1/ розраховані на основі прибутку /доходу/; 2/ розраховані у зв'язку з використанням виробничих активів; 3/ розраховані на основі наявних грошових засобів.

Перша група показників ґрунтується на даних бухгалтерських звітів про прибутки і збитки і тісно пов'язана з методом "витрати - обсяг - прибуток". Дана група поєднує у собі показники гранич-

ного рівня валового прибутку, граничного рівня прибутку від основної /операційної/ діяльності, коефіцієнт граничного рівня прибутку від усієї діяльності підприємства /операційної, інвестиційної, фінансової/, коефіцієнт граничного рівня чистого прибутку та критичний коефіцієнт рентабельності /127, с.12-17/. Останній показник найтісніше пов'язаний із описаними раніше методами і виражається у такій залежності:

$$Kp = 1 - \frac{3}{0} \quad / 8 /,$$

де Kp - критичний коефіцієнт рентабельності,

O - обсяг продаж,

3 - змінні витрати у складі вартості продаж.

Формула /8/ використовується для контролю за цінами та витратами в умовах зміни кон'юнктури ринку.

Якщо підприємство цукрової промисловості орієнтує свою діяльність на перспективу, йому необхідно розробити інвестиційну політику. В такому випадку про ефективність роботи підприємства слід судити за співвідношенням прибутку до засобів, що вкладені у дане підприємство.

Друга та третя групи показників рентабельності /виробничих активів та грошових запасів/ розраховуються як відношення прибутку до даних активу та пасиву балансу. За допомогою цих показників можна визначити рентабельність всіх капіталів, що вкладені у підприємство, /підсумок пасиву балансу/ і коефіцієнт рентабельності власного капіталу /підсумок першого розділу пасиву балансу/ та інше.

Важливим коефіцієнтом є рентабельність реалізованої продук-

$$P = \frac{\Pi}{B} \times 100 \quad / 9 /,$$

де Π - прибуток від реалізації у розпорядженні підприємства;
 B - виручка від реалізації.

Даний показник характеризує прибуток підприємства з кожного карбованця реалізованої продукції. У випадку його зниження існує можливість змін у конкурентноздатності підприємства та скорочення попиту на продукцію. Коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції за своєю функціональною суттю є доповненням до показників ефективного використання капіталу /власного та залученого або інвестованого/.

В країнах з розвинутими ринковими відносинами інформація про показники ефективності щорічно публікується торговою палатою, промисловими асоціаціями, державними органами або бюро статистики праці. Це надає можливість порівняти показники свого підприємства із допустимими величинами та показниками інших фірм і зробити висновки про його фінансовий стан.

Розгляд ефективності виробництва у цукровій промисловості в умовах формування ринкової економіки зумовлює необхідність у вдосконаленні відносин обміну. Дана проблема пов'язана із складною організацією обміну діяльністю між виробниками сільськогосподарської продукції, переробними підприємствами та споживачами готової продукції. Деякі економісти визначають недосконалість оцінки ефективності обміну товарів за допомогою часткових показників /оборотність оборотних засобів, рівень відповідності попиту та пропозиції, співвідношення витрат і цін та інше/. В економічній літературі розробляється єдиний інтегральний вираз, який допоможе оцінити ефективність функціонування ринку товарів. На думку

А.А.Барсова, критерій ефективності фази обміну можна визначити як результативність перевірки на споживну вартість виробленого продукту при його реалізації. Важливість даного критерію, крім того, полягає у знаходженні втрат, які мали місце у виробництві /14, с.96/.

Однак, втрати мають місце і у процесі обміну. З окремих видів сільськогосподарської продукції втрати досягають 35%. Тому один із узагальнюючих показників ефективності повинен виражати стан виконання обміном своєї основної функції - доведення продукту від виробника до споживача. В якості ефекту слід вважати різницю між виробленим суспільним продуктом /СП/ та розміром втрат /ВТ/ або масу фактично виробленого продукту, а в якості витрат - застосовані /Рз/ або спожиті /Рс/ у процесі обміну ресурси /60, с.110/. В такому випадку коефіцієнти ефективності обміну /Ке.о.з. та Ке.о.с./ будуть мати такий вигляд:

$$\text{Ке.о.з.} = \frac{\text{СП} - \text{ВТ}}{\text{Рз}} \quad \text{Ке.о.с.} = \frac{\text{СП} - \text{ВТ}}{\text{Рс}} \quad / 10 /$$

Чим вище ефективність обміну, тим більша частина суспільного продукту при менших витратах потрапляє у кінцеве споживання, тим швидше росте ефективність відтворення. Підвищення ефективності обміну передбачає створення найсприятливіших умов переходу до регульованого ринку, в першу чергу до формування ринкової інфраструктури, яку неможливо уявити без широкої сітки товарних та фондових бірж, аукціонів, різного роду посередницьких фірм, консультативних центрів, розвинутої інформаційної та транспортної системи.

Розглянуті нами деякі аспекти формування ефективності виробництва у цукровій промисловості мають важливе значення на етапі

переходу до ринкових умов господарювання.

Наведена методика аналізу узагальнюючих показників ефективності дозволить реально оцінити як сучасний, так і перспективний стан підприємств галузі.

3.2. Аналіз ефективності виробництва цукру

Ефективність використання сировини є важливим етапом у процесі аналізу господарської діяльності цукрових заводів. Це пов'язано з тим, що витрати на сировину складають до 80% собівартості виробництва цукру.

Аналіз використання сировини поділяється на два етапи: збирання і транспортування цукрових буряків та їх переробка. Крім цього, важливим моментом є контроль ефективності вирощування та збирання врожаю бурякосіючими господарствами. Розрахунок економічної ефективності раціонального збирання цукрових буряків здійснюється на основі заключених договорів контрактатції із господарствами сировинної зони. Обсяги сировини, що підлягають переробці, уточнюються в залежності від стану розвитку коренеплодів, нагромадження в них цукру, їх фітопатологічного стану, очікуваної забезпеченості цукрового заводу сировиною, необхідності мати 2-х - 3-х добовий запас буряків на день пуску заводу і оформляються затвердженим графіком спільно з бурякосіючими господарствами.

Значним недоліком, на нашу думку, є встановлення бурякосіючим господарствам лише кількісних параметрів виробітку цукросировини без врахування показників якості. Це призводить до порушення науково-обґрунтованих рекомендацій з технології вирощування та збирання урожаю. Наприклад, збільшення доз внесення азотних добрив для підвищення урожайності коренеплодів викликає зниження

цукристості. Надбавки до ціни за підвищення біологічної цукристості не вирішують проблеми отримання технологічно ціннішої сировини, адже основою для розрахунків між заводами та бурякосіючими господарствами залишається вага цукрових буряків, а не якість. Під час аналізу роботи цукрових заводів Тернопільської області встановлено, що у виробничому сезоні 1993 року була отримана значна кількість некондиційної сировини при забрудненості в середньому 37,6%. Цукристість при прийманні становила біля 15%. Для порівняння: у Англії рівень забрудненості не перевищує 2%, а цукристість не нижче 16 - 17%. Причому проби при прийманні сировини визначаються із кожної машини. Наведені дані свідчать про недосконалість організації взаємовідносин між господарськими одиницями у бурякоцукровому виробництві. Необхідно встановити гнучкіші закупівельні ціни із врахуванням усього комплексу технологічних якостей цукрових буряків та тісним зв'язком із вихідом кінцевого продукту - цукру та супутньої продукції.

Контроль за надходженням цукрових буряків на завод та виконанням планів постачання відповідно до умов контрактації здійснюється відділом сировини та бурякоприймальним пунктом. При існуванні АРМ бухгалтера з обліку сировини складається машинограма, яка містить у собі такі дані: надходження цукрових буряків на завод; зібрано цукрових буряків; залишок буряків на полях зони; цукристість буряків при надходженні на завод. Дана машинограма складається зростаючим підсумком, починаючи з першого дня роботи заводу /додаток 4/.

Для проведення комплексного аналізу ефективності переробки сировини необхідно застосовувати систему техніко-економічних показників, які охоплюють весь технологічний процес та характеризують рівень використання виробничого потенціалу цукрових заводів

на ділянках приймання, зберігання, транспортування та переробки сировини. Тому, враховуючи великі обсяги аналітичної інформації доцільно зводити ці показники в одно- та двовимірні масиви, що значно полегшує обробку.

Для проведення аналізу втрат цукрових буряків при зберіганні та транспортуванні пропонуємо використовувати таку формулу:

$$M1_k = \sum_{L=1}^M (P_{Lk} - P_{Lk} V_k) - \sum_{L=1}^M (P_{Lk} - P_{Lk} G_k) \quad / 11 /$$

де P_{ik} - кількість цукрових буряків, що прийняті до переробки за i -ий день k -ого періоду;

V_k - фактична частка втрат цукрових буряків при зберіганні та транспортуванні за k -ий період;

G_k - нормативна частка втрат за k -ий період.

Для визначення загальної кількості втрат за весь сезон роботи підприємства використаємо формули:

$$S = \sum_{L=1}^M \sum_{K=1}^M (P_{Lk} - P_{Lk} V_k) \quad / 12 /$$

$$SV = \sum_{K=1}^M M1_k \quad / 13 /$$

Для проведення аналізу виробничого потенціалу та пошуку резервів необхідно визначити втрати цукру в буряках при зберіганні та транспортуванні, у процесі переробки, у мелясі та інші, а також визначити вплив втрат на кінцевий результат - вихід цукру.

Формули для розрахунків:

$$O_k = S_k (Z_k - \sum_{j=1}^M V_{1jk}) \quad / 14 /$$

$$SO = \sum_{K=1}^M O_k \quad / 15 /$$

$$B_k = M1_k ((Z_k - \sum_{j=1}^M V_{1jk}) - (Z1_k - \sum_{j=1}^M G_{1jk})) \quad / 16 /$$

$$SB = \sum_{K=1}^M B_k \quad / 17 /$$

де $Z_k, Z1_k$ - відповідно розміри фактичної та нормативної цукристості при прийманні цукрових буряків за k -ий період;

V_{1jk}, G_{1jk} - відповідно фактичні та нормативні втрати цукру в j -их технологічних процесах за k -ий період;

O_k - втрати цукру в буряках при зберіганні та транспортуванні за k -ий період;

S_0 - загальні втрати за сезон;

B_k - отримано цукру за k -ий період;

S_B - отримано цукру за сезон роботи заводу;

За наведеними формулами, застосовуючи програму на мові Паскаль, можна проводити розрахунки, які виявляють реальні втрати цукру у процесі виробництва. Для цього необхідно використовувати дані рапортів про втрати бурякової маси і цукру при прийманні, зберіганні і транспортуванні цукрових буряків /табл. 2.1/, звітів заводу про втрати сировини у процесі виробництва за технологічними переділами, технологічні журнали обліку виробництва меляси та інші первинні документи. Наприклад, за даними Кременецького цукрового заводу встановлено, що найбільш ефективно підприємство працювало у період з 15 вересня до 15 жовтня. У цей час втрати цукру при зберіганні і транспортуванні та виробництві були найнижчим і становили відповідно 0,3 та 0,9%, вміст цукру у мелясі - 2,1%, цукристість - 16,01%. Це вплинуло на кінцевий результат роботи підприємства - вихід цукру, який дорівнював 11,8% до маси перероблених буряків. Але в цілому за сезон роботи в 1993 році за рахунок збільшення втрат цукрових буряків понад норму на 0,12% втрачено 361 тону буряків. За рахунок зменшення цукристості сировини при прийманні та переробці та збільшення вмісту цукру в мелясі підприємство недоотримало 74 тонни цукру.

Для більш точнішого та аналітичного визначення виробітку цукру з 1 га посівів, необхідно ширше розглядати показники втрат бурякової маси /X/ та закупівлі буряків з 1 га посівів /A/. Тобто:

$$X = B1 + B2 + B3 + B4, \quad / 18 /$$

де B1 - втрати маси за рахунок наявності некондиційних буряків; B2 - втрати маси за рахунок забрудненості; B3 - втрати маси за рахунок механічних пошкоджень; B4 - втрати маси за рахунок інших факторів.

$$A = A1 - A2 - A3 - A4, \quad / 19 /$$

де A1 - урожайність з 1 га посівів цукрових буряків; A2 - передано буряків іншим заводам; A3 - втрати цукрових буряків при транспортуванні на бурякоприймальний пункт; A4 - залишок буряків в полі.

Ці показники дозволяють порівняти результати роботи господарства за якістю вирощування цукрових буряків з показниками переробки закупленої сировини. Виробіток цукру з 1 га посівів може регулювати економічні взаємовідносини між цукровими заводами та бурякосіючими господарствами і стимулювати вихід кінцевого продукту - цукру. А формула / 19 / відображає баланс цукру у розрахунку з 1 га посівів буряків.

Важливим аспектом проблем ефективного використання сировини є термін збирання цукрових буряків. Існуюча практика збирання урожаю в перших числах вересня має багато недоліків. За один день у вересні збільшення урожаю з гектара складає у середньому 2 ц, а цукристість збільшується з кожним днем на 0,08%. Буряки, зібрані у вересні, погано зберігаються у кагатах. Цукрові заводи виплачують господарствам за цукрові буряки, зібрані у вересні /до 30.09 включно/, диференційовану надбавку до договірної ціни за кожну тонну, що закуплена у межах встановленого добового графіку постачання цукрових буряків. З метою недопущення втрат у полі та збереження технологічних якостей буряків, щоденна здача їх на приймальний пункт до 1 жовтня понад кількість, передбачену графіком, оплачується без надбавки. Кременецьким цукровим заводом у 1993

році за буряки, зібрані у ранні терміни /до 1 жовтня/ було виплачено бурякосіючим господарствам 589 млн.крб. за 47500 т, цукровим заводом "Поділля" 496 млн.крб. за 52653 т. У зв'язку з вищевказаним, необхідно розпочинати збір урожаю та роботу переробних підприємств у пізніші строки, наприклад, з 10 вересня. Це дасть змогу значно збільшити урожай коренеплодів та вихід цукру.

У зберіганні та транспортуванні цукрових буряків важливо дотримуватись чіткої організації сортування при закладанні в кагати, правил вентиляції та застосування біологічно активних речовин.

Збільшення обсягів кагатів за рахунок їх висоти /з 4-6 метрів замість 1,5-2/ забезпечує краще збереження цукрових буряків і зменшення втрат. Але поточні методи збирання, підвищення рівня механізації навантажувально-розвантажувальних робіт сприяють росту забрудненості і збільшенню кількості механічно пошкоджених коренів. Механічні пошкодження цукрових буряків - один із основних факторів, що впливає на втрати цукру при диханні. Інтенсивність дихання коренеплоду через ушкоджену поверхню у два рази вища, ніж через його природну поверхню. Удари, подряпини, тріщини збільшують дихання на 13,5-48% /168,с.8/, а отже збільшують середньодобові втрати цукру при зберіганні. Тому необхідно зменшувати пошкодження коренеплодів на всіх ділянках: при копанні, навантажуванні, складуванні.

Для зберігання буряків з мінімальними втратами цукру необхідно при збиранні регулювати висоту зрізу головок коренеплодів, підтримувати інтенсивність дихання на низькому рівні, зменшувати температуру в кагатах.

Розвиток кагатного гниття на коренеплодах зумовлюється комплексом несприятливих факторів. Причому утворення гнилої маси пря-

мо пропорційно кількості механічно ушкоджених буряків, а накопичення гнилої тканини в залежності від строків зберігання підпорядковується геометричній прогресії.

Вирішити проблему раціонального та ефективного зберігання сировини можна за умови повної відмови від закладання цукрових буряків у кагати або обмеження їх кількості. Позитивний досвід у цьому плані накопичився у країнах заходу. Наприклад, у Англії на бурякоприймальному пункті зберігається лише добовий запас сировини. У зв'язку з цим, втрати на даному етапі переробки сировини зведені до мінімуму. Цьому сприяють використання для перевезення цукрових буряків машин більшої вантажності, встановлення чіткого та узгодженого графіку постачання сировини. У країнах Західної Європи при заводських комплексах забезпечені стаціонарним обладнанням для розвантаження, очищення, складування буряків та подачі їх у переробку за допомогою систем дистанційного управління. Впровадження перелічених досягнень на цукрових заводах України дозволить підвищити продуктивність у 2-4 рази та знизити втрати буряків у 2-3 рази /51, с.8/.

Вплив факторів, що пов'язані із зберіганням, транспортуванням та заготівлею цукрових буряків на обсяг виробництва цукру перевищує вплив факторів, пов'язаних із технологічною переробкою сировини.

Для скорочення втрат цукру у виробництві і зменшення витрат сировини необхідно виконувати ряд умов. Перш за все, забезпечувати рівномірне надходження цукрових буряків до заводу та якісну роботу обладнання на тракті подачі. Важливість вирішення цієї проблеми обумовлена тим, що механізований збір цукрових буряків пов'язаний з високим ступенем забрудненості.

Використання високоякісної стружки цукрових буряків забезпе-

чує швидко та більш повне вилучення цукру із буряків методом дифузії. Для цього впроваджуються найбільш технічно досконалі бурякорізки та ножі. Встановлення на виробництві прогресивних видів технологічного обладнання заключається в тому, щоб замінити дифузійні батареї періодичної дії безперервнодіючими апаратами, що забезпечують повернення жомпресової води. Крім цього, необхідно велику увагу приділяти раціональному використанню обладнання, а саме досягати рівномірного розподілу стружки і дотримання оптимального температурного режиму.

На цукрових заводах допускається відкачування дифузійного соку на 120-125% до ваги цукрових буряків, а у США цей показник досягає 140% і більше. Забезпечення рівномірного та достатньо повного відкачування також є резервом підвищення ефективності використання сировини /167, с.5-6/.

Зниженню втрат цукру при дифузії сприяє можливість використання жомпресової води, як екстрагуючої рідини для дифузійного процесу. Експлуатаційні та механічні недоліки у дифузійній установці та інфекція дифузійного соку є основними джерелами втрат цукру на заводах. З метою попередження розвитку мікрофлори дифузійні апарати рекомендується обладнати спеціальними пристроями для введення формаліну /51, с.9-11/.

В даний час основним показником ефективності використання сировини є вихід цукру /Вц/, що визначається як відношення кількості виробленого цукру /Рц/ до кількості перероблених буряків /Кб/:

$$\text{Вц} = \frac{\text{Рц}}{\text{Кб}} \times 100\% \quad / 20 /$$

Цей показник тісно пов'язаний з обсягом продукції, але не-

достатньо характеризує використання сировини, не відображає втрати цукру у виробництві та бурякової маси при зберіганні, тобто не охоплює різницю між цукристістю буряків, як основним показником якості сировини, і виходом з них цукру, як показником використання сировини.

Не враховані при розрахунку виходу цукру втрати знаходять відображення у коефіцієнті витягу цукру із перероблених цукрових буряків K_1 / відношення виробленого цукру до цукру, що міститься у перероблених буряках/ та K_2 - коефіцієнті витягу цукру із заготовлених цукрових буряків /відношення виробленого цукру до цукру, що міститься у прийнятих до переробки буряках/. У Кременецькому цукровому заводі ці коефіцієнти становлять відповідно 0,74 та 0,7. Дані величини комплексно характеризують ефективність використання сировини підприємством від приймання до отримання готового продукту. Чим більше K_1 та K_2 наближені до одиниці, тим краще цукровий завод використовує сировину.

Перевага цих показників в тому, що вони висвітлюють ефективність використання корисного складника у сировині. Використання коефіцієнтів витягу цукру як фондоутворюючих показників дозволяє об'єктивно оцінити ефективність використання сировини і мобілізувати економію матеріальних та трудових ресурсів.

Важливим напрямом виявлення резервів підвищення ефективності виробництва є міжзаводський порівняльний аналіз. У результаті дослідження основних показників господарської діяльності цукрових заводів Тернопільської області за останні 5 років встановлено, що основні зміни відбулися у кількості заготовленої цукросировини. Зменшення обсягів заготівлі в цілому в області у порівнянні з середньорічною величиною становить 26%, а відносно 1989 року - 50% /таблиця 3.2/.

Таблиця 3.2.

Основні виробничо-технічні показники цукрових заводів
Тернопільської області у 1989-1993 р.р.

Цукрові заводи	Заготовлено буряків		Середньодобова		Фактична		Вихід		Втрати		Вміст цукру	
	тис. тонн		переробка, тонн		дигестія, %		цукру, %		цукру, %		в мелясі, %	
	1989- 1992	1993	1989- 1992	1993	1989- 1992	1993	1989- 1992	1993	1989- 1992	1993	1989- 1992	1993
Борщівський	213,4	153,4	2286	1942	15,62	15,00	11,45	11,05	1,01	1,01	2,54	2,72
Бучацький	240,7	185,4	1978	1527	15,43	15,01	10,16	10,00	1,06	1,05	2,50	2,50
Збаразький	221,1	153,9	2843	2691	15,44	15,03	11,32	11,10	1,00	1,01	2,45	2,60
Козівський	257,3	140,3	2713	2650	15,29	14,89	10,66	10,60	1,03	1,02	2,48	2,47
Кременецький	318,4	165,7	3766	3217	15,64	14,93	11,35	11,09	1,01	0,01	2,45	2,43
Ланівецький	246,7	179,3	2419	2076	15,52	15,02	10,70	10,03	1,04	1,04	2,51	2,56
"Поділля"	252,2	225,8	2826	2556	15,38	15,06	10,80	11,00	1,03	1,01	2,49	2,27
Хоростківський	442,5	285,7	5377	5102	15,41	15,00	10,92	10,70	1,02	1,00	2,60	2,76
Чортківський	471,1	396,2	5739	5618	15,92	15,03	11,79	11,20	1,00	1,00	2,60	2,70

Найпотужнішими заводами області є Хоростківський та Чортківський. За допомогою кореляційно-регресійного аналізу можна дослідити вплив потужності та концентрації на ефективність використання сировини. У результаті проведених розрахунків нами не виявлено тісної залежності між цими факторами та явних переваг великих заводів перед меншими та середніми. Це свідчить про те, що потужні підприємства недостатньо використовують свій потенціал для організації ефективного виробництва на основі удосконалення процесів заготівлі та переробки. Наприклад, обсяги заготівлі Хоростківського цукрового заводу скоротилися вдвічі / при майже незмінній потужності / і наближаються до показників середніх заводів /наприклад, "Поділля"/. Значно зменшилися обсяги заготівлі сировини Кременецького та Козівського заводів.

Розрахунки динаміки інших виробничих показників показують, що вони залишилися майже незмінними і не знаходяться у прямій залежності від обсягів заготівлі цукрових буряків. Хоча найбільші втрати цукру та найнижчий його вихід /відповідно 1,05 та 10,0/ у Бучацькому цукровому заводі за середньодобової переробки 1527 тонн та 185,4 тис. тонн заготовлених цукрових буряків.

Негативні зміни основних виробничо-технічних показників за останні 5 років вплинули на економічні результати роботи цукрових заводів Тернопільської області /таблиця 3.3./.

Під оцінкою виробничої діяльності промислового підприємства розуміють виявлення відповідності результатів цієї діяльності до поставленої мети. Головною економічною суттю діяльності підприємства є виробництво продукції з мінімально виправданими витратами та отримання прибутку. Розраховані нами витрати на 1 т виробленого цукру та 1 т заготовлених буряків є різними у заводах області. Найнижчими дані показники є у цукровому заводі "Поділля" та Чорт-

Таблиця 3.3.

Основні економічні показники виробничої діяльності
цукрових заводів Тернопільської області у 1993 році

Цукрові заводи	Вироблено	Товарна	Товарна про-		Витрати на	Витрати на	Витрати на
	цукру, тонн	продукція у діючих цінах, млн.крб.	дукція у по- рівняльних ці- нах, млн.крб.	1992	1993	во, млн.крб.	на 1 т цукру, тис. крб.
Борщівський	15476	50178	23	26	44705	2888	291
Бучацький	18993	60629	26	26	51192	2695	276
Збаразький	17307	56783	31	35	52762	3048	343
Козівський	14135	39294	31	21	39150	2769	279
Кременецький	17973	51397	38	28	47672	2635	288
Ланівецький	17837	41376	31	25	54560	3058	304
"Поділля"	20366	57706	32	31	41116	2018	202
Хоростківський	31233	72373	50	43	88651	2838	310
Чортківський	42904	132946	56	70	97841	2280	247

ківському. Зниження кількісних показників виробництва значно вплинуло на витрати та обсяг товарної продукції. Нариклад, витрати на виробництво перевищують обсяг товарної продукції у Хоростківському та Ланівецькому цукрових заводах.

Не дивлячись на виявлені недоліки роботи цукрових заводів області всі підприємства отримали прибутки. Така ситуація, за нашим переконанням, виникла через невідповідність закупівельних цін на цукросировину і цін на продукцію заводів. Значний попит на цукор, жом та мелясу гарантують підприємствам повне відшкодування усіх витрат на виробництво та високий рівень рентабельності.

На основі проведених досліджень можна зробити висновок про значні резерви підвищення ефективності бурякоцукрового виробництва Тернопільської області, які криються не лише у зростанні урожайності та обсягу цукросировини, а і раціональній організації ринкових відносин та ефективному використанні виробничого потенціалу галузі.

3.3. Аналіз ціноутворення у бурякоцукровому виробництві

Серед економічних категорій, що використовуються підприємством у процесі господарської діяльності, важливе місце займає ціна - грошове втілення вартості продукції. З її допомогою співставляються витрати із результатами, обґрунтовується вибір ефективності капіталовкладень, стимулюється процес виробництва. Тому ефективність будь-якого підприємства неможлива без раціональної політики ціноутворення.

На даному етапі розвитку економіки та у найближчому майбутньому основним стимулом виробництва цукросировини є закупівельна ціна, а для цукрових заводів - ціна реалізації готової

продукції. Споживачі дедалі ставитимуть жорсткіші умови до якості товару, стимулюючи зростання обсягів виробництва та підвищення його споживних властивостей.

Діюча система цін та тарифів у нашій країні тривалий час складалася в умовах екстенсивного розвитку економіки під безпосереднім впливом командно-адміністративної системи управління. У зв'язку з цим ціни на практиці виконували в основному облікові функції, не відображали суспільно-необхідних витрат на виробництво та реалізацію, не враховували споживну вартість товару, не виявляли регулюючого впливу на збалансованість попиту та пропозиції. Формування системи цін здійснювалося в основному у відриві від рівня світових цін. Склалися великі перекоси у рівнях рентабельності між добувними та переробними галузями, між промисловістю та сільським господарством, а також у економіці окремих регіонів України.

Все вищевказане у повній мірі торкається і системи ціноутворення у цукровій промисловості та взаємовідносин між господарськими одиницями, які займаються вирощуванням цукрових буряків та цукровими заводами.

Формування цін на продукцію цукрової промисловості визначається цінами на сільськогосподарську сировину. При цьому споживні властивості продукції /цукру/ у значній мірі формуються у сільському господарстві, а у процесі переробки лише видозмінюються. Тобто, витрати на виробництво продукції цукрової промисловості складаються у сільському господарстві, а їх рівень тісно пов'язаний із рівнем закупівельних цін на цукрові буряки. У зв'язку з цим, реформа системи ціноутворення у цукровій промисловості повинна, перш за все, складатися із встановлення реальних закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію. Вони повинні нада-

вати можливість господарствам повністю відшкодувати витрати, що пов'язані із вирощуванням та збиранням цукрових буряків та сприяти зацікавленості у збереженні та збільшенні обсягів сировини, що необхідна для цукрової промисловості.

Для України цукор є одним із важливих стратегічних продуктів, який часто виконує роль обмінної одиниці у зовнішньоторгівельних та бартерних операціях, особливо із країнами колишнього СРСР. Частка цукру у загальному обсязі українського експорту у 1993 році складала біля 6% або 334,6 млн. доларів. Найбільша частина /близько 80% / експорту цукру припадала на Росію в обмін на енергоносії /9,с.7/.

На території України склався найпотужніший у світі бурякоцукровий комплекс. Біля 200 підприємств, які орієнтовані на власну сировинну базу, дають до 60% у загальному обсязі виробництва цукру-піску у країнах СНД. За експертними оцінками, Україна зможе реалізовувати цукор іншим країнам навіть при подальшому зниженні виробництва. Обсяги експорту можуть сягати 2,5 млн. тонн, що дозволить отримати 848 млн.доларів за сьогоднішніми цінами, а з урахуванням підвищення попиту на світовому ринку та ринках країн СНД і перспективним зростанням цін на цукор валютні надходження можуть значно перевищувати розраховану суму. Тому дослідження політики ціноутворення та перспектив виходу на світовий ринок має важливе значення для підвищення ефективності господарювання в Україні.

Облік і аналіз бурякоцукрового виробництва є основою формування цін на його продукцію - цукор, жом, мелясу. Оскільки ціна в ринковій економіці визначається співвідношенням попиту і пропозиції на продукцію, то її нижній рівень не може бути меншим собівартості, а верхній повинен відповідати паритету інших товарів.

На біржах світового ринку у квітні 1994 року ціни на цукор становили 336 доларів, меляси - 98, жому - 8* за тону. За виходом продукції на заводах області співвідношення виробничих витрат у 1993 році між цукром, м'ясом та жомом становило відповідно 82, 14, 4%. За цим співвідношенням доцільно розподіляти загальну суму витрат між видами продукції. Розрахунки показують, що собівартість 1 т цукру, наприклад, на Чортківському цукровому заводі становить 2275 тис.крб. Тобто, реалізаційна ціна на світовому ринку перевищує собівартість цукру, яка складалася на окремих підприємствах області у 1,8 рази. Це перевищення дає підставу підвищити закупівельні ціни на цукрові буряки та оплату праці працівникам заводу.

Разом з тим, для забезпечення стабільної ефективності бурякоцукрового виробництва при незначному коливанні світових цін на цукор важливим є пошук резервів зниження собівартості цукрових буряків та цукру.

Перебудова технології бурякоцукрового виробництва з урахуванням світового досвіду може забезпечити значне підвищення продуктивності праці на всіх його стадіях. Однак, немає підстав очікувати значного зниження витрат на оплату праці, бо темпи вивільнення робочої сили будуть супроводжуватися відповідними темпами росту заробітної плати.

За основу встановлення закупівельних цін на 1 т цукрових буряків повинна прийматися кількість цукру в цукрових буряках. Виходячи з закупівельної ціни на 1 січня 1994 року у розмірі 600 тис. крб. ціна 1 т цукру в буряках повинна бути 6 млн.крб./при виході цукру 10% /. Такий розмір закупівельної ціни повинен відпо-

* Розраховано за цінами кормової одиниці.

відати співвідношенню витрат на сировину та загальної величини витрат, яке склалося на цукрових заводах.

Значний обсяг цукру реалізується на внутрішньому ринку. Вже в період переходу до ринкових відносин, використовуються вільні ціни на цукор. Якщо у розрахунках користуватися ринковим курсом валюти, а не офіційним, який не відповідає реальності, то в Україні ціни на цукор значно нижчі світових. Частково це зумовлено нижчим рівнем оплати праці. В свою чергу рівень оплати праці визначається обсягом виробленого національного доходу. Структура народного господарства України ще не переорієнтувалася на підвищення добробуту народу. В зв'язку з цим, за допомогою порівняно низьких цін на цукор та деякі інші товари на внутрішньому ринку формується мізерний споживацький кошик населення.

Ринкова економіка усуне цей недолік. Нерентабельні підприємства повинні збанкрутувати, але для відвернення соціальних катаклізмів держава змушена стягувати великі податки із рентабельних підприємств, чим гальмується їх розвиток.

Значного поширення набула думка про те, що ціноутворення у ринковій економіці повинно відбуватися без втручання держави, а отже, необхідною є відмова /повна або часткова/ від державного замовлення. За нашими дослідженнями, держава у країнах з розвинутими ринковими відносинами має регулюючий вплив на цю важливу галузь економічної діяльності. Для цього утворюються і успішно функціонують спеціальні адміністративно-правові механізми. Держава впливає на процес внутрішнього ціноутворення у двох аспектах: шляхом прямого регулювання цін та встановленням контролю за цінами. Основні аспекти формування та регулювання ціноутворення у окремих країнах з ринковою економікою нами розглянуто у додатку 6. На основі аналізу, ми прийшли до висновку, що головним сектором

економіки, де поширене втручання держави, є сільське господарство та галузі, що займаються переробкою його продукції /66;159;188/.

Головним моментом цінової політики у більшості розглянутих держав є широка програма підтримки селянських та фермерських господарств. Це стосується Данії /надання кредитів, пільгових рентних умов/, Іспанії /система дотації/, Канади /підтримка цін, субсидії/, Норвегії /субсидії на сільськогосподарську продукцію/, США /гарантовані, цільові та паритетні ціни/, Франції /встановлення цінового паритету/ та інші.

Великий досвід у сфері ціноутворення нагромадився у країнах Європейської співдружності /66,с.45-48/. Узгоджене державне регулювання цін використовується на більшу частину сільськогосподарської продукції, це складає 88-97% у різних країнах. Для цього застосовуються дві форми цін: інтервенційна /ціна втручання/ та цільова /контрольна та орієнтовна/. Держава також регулює обсяг продукції, що планується до випуску у наступному році. Крім базових, встановлюються мінімальні закупівельні ціни, тобто гарантовані або ціни підтримки. Регулювання планових обсягів продукції здійснюється встановленням квот, що визначаються на 5 років. На цукор існує три види квот: А - кількість цукру, що необхідна для споживання у країні; В - кількість цукру, що реалізується через ЄЕС окремими країнами; С - кількість цукру, що дозволяється реалізувати за світовими цінами. Цукор, що виробляється, скуповується державними та напівдержавними компаніями за цінами втручання. Механізмом ціни втручання надійно контролюється обсяг виробництва, при цьому можливість підвищення або зниження мінімальних закупівельних цін на сільськогосподарську та промислову продукцію в залежності від ринкової кон'юнктури дозволяє уникнути кризи надвиробництва та дефіциту продукції. Структура ціни втручання у ФРН

показана у таблиці 3.4. Дана ціна втручання розрахована, виходячи із базової цукристості цукрових буряків 16%. Загальні витрати складаються із цін на сировину /53,6%/, витрат на транспортування та приймання буряків /6,4%/, виробничих витрат заводу /35,6%/ та витрат на зберігання /4,4%/. /30,с.13/.

Таблиця 3.4.

Структура ціни втручання 1 тонни цукру у
ФРН у 1990 - 1991 р.р.

Статті витрат	Ціна, марки
1. Базисна ціна цукрових буряків цукристістю 16,0%	94,170
2. Ціна цукру в буряках	588,56
3. Ціна цукру, отриманого з буряків /вихід 13% /	724,38
4. Транспортування та приймання буряків	87,11
5. Виробничі витрати заводу	480,96
6. Витрати на зберігання	58,85
7. Загальні витрати	1351,30
8. Доход від реалізації меляси /3,85% меляси за ціною 162,2 м/т/	44,49
9. Ціна втручання	1306,81

У США для захисту інтересів фермерів використовуються такі види цін: заставні /виконують функцію гарантованих цін для забезпечення мінімального рівня прибутковості/; цільові /для регулювання рівня доходу та розрахунку цінової надбавки/ та паритетні.

Останні використовуються для визначення міри покриття цінами витрат, платежів та відрахувань, тобто щоб виявити чи дозволяють ринкові ціни разом із прямими державними дотаціями відшкодовувати фермерам витрати на виробництво сільськогосподарської продукції.

Використання паритетних розрахункових цін надало би можливість у нашій країні встановити еквівалентність обміну між сільським господарством та іншими галузями. Адже ціна реалізації сільськогосподарської продукції повинна поєднувати у собі усі сукупні витрати господарства та надавати можливість отримувати прибуток. Значне відхилення в паритетності цін на внутрішньому та зовнішньому ринках зумовлює зміну напрямів потоків товарів та нівелювання рівнів цін.

Адміністративні перекоси гальмують розвиток ринкових відносин та об'єктивне ціноутворення. Цукор можна і потрібно вигідно продавати і в Україні, і в Росії та інших країнах СНД, і в далекому зарубіжжі. Дотримуватись цього можуть лише дійсні господарі, яких в Україні практично ще нема.

На основі аналізу політики ціноутворення у країнах з розвинутими ринковими відносинами ми прийшли до висновку, що на сучасному етапі бурякоцукрове виробництво повинно мати декілька форм господарювання і охоплювати сектор, що регулюється державним замовленням / із обов'язковим визначенням реальних закупівельних цін/, ринковий внутрішній сектор /для потреб споживачів України/ та зовнішній /для виходу на європейський та інші ринки/. До ринкового сектору економіки може потрапляти та кількість сировини та цукру, що залишилися після виконання державного замовлення.

Важливим аспектом проблеми ціноутворення є збільшення обсягів продукції як бурякосійних господарств, так і цукрових заводів, яка реалізується поза державним замовленням. Причиною цього

є ряд факторів, і зокрема необхідність проведення натуральних бартерних розрахунків для придбання паливно-мастильних матеріалів та інших засобів виробництва, необхідних для нормального функціонування господарств. Обмінюючи чи продаючи цукросировину, цукор та побічну продукцію /жом, мелясу/ поза державною роздрібною торгівлею підприємства отримують вільні кошти, які використовують для власних потреб. А це є великим матеріальним стимулом.

У ринковому секторі ціновий механізм на сировину та готову продукцію формуватиметься під впливом попиту та пропозиції, кон'юнктури ринку. І підприємства будуть зацікавлені у підвищенні якості та інших властивостей своєї продукції, тому, що реальною буде загроза втрати потенційних партнерів та споживачів.

Розглянуті нами недоліки функціонування механізму ціноутворення та запропоновані можливі варіанти їх усунення є важливим резервом для підвищення ефективності функціонування економіки України на етапі переходу до ринкових відносин.

В И С Н О В К И

На основі проведеного дисертаційного дослідження зроблено такі висновки та пропозиції:

1. Досліджуючи виробничі відносини у бурякоцукровому виробництві ми прийшли до висновку, що основним напрямком їх удосконалення є використання елементів ринкової економіки з метою поступового переходу до розвиненого ринкового механізму господарювання. Виникає необхідність у наданні більшої самостійності як бурякосіючим господарствам так і цукровим заводам. І в той же час обґрунтовується думка про доцільність часткового державного регулювання у сільському господарстві та переробних галузях.

Досліджено вплив виробничих відносин на організацію обліку та аналізу у цукровій промисловості. Розглянуто основні недоліки існуючих систем обліку та аналізу та визначені напрямки їх удосконалення.

2. Досліджено головні аспекти формування сировинної бази цукрових заводів України та Тернопільської області. На основі аналізу досвіду вітчизняних та зарубіжних підприємств галузі зроблено висновок про необхідність підвищення концентрації та спеціалізації виробництва цукру. У зв'язку з цим розглянуто вплив збільшення сировинних зон цукрових заводів на відстань перевезень та їх вартість.

Обґрунтовується необхідність оптимізації строків збирання урожаю, раціональної організації перевезень, ефективного використання землі.

3. Вивчення проблеми організації обліково-аналітичної роботи в сучасних умовах дозволяє зробити висновок про необхідність змін з урахуванням переходу до ринкових форм господарювання. Основними

напрямами удосконалення обліково-аналітичної роботи є децентралізація обліку, широке використання комп'ютерної техніки, перехід до якісно нових показників визначення результативної роботи підприємства. Облік в умовах ринку повинен бути економічнішим та аналітичнішим і надавати інформацію для прийняття управлінських рішень.

4. На основі детального дослідження первинного обліку витрат на виробництво у цукровій промисловості розроблені машинограми обліку заробітної плати та використання паливно-енергетичних ресурсів.

Одним з головних недоліків первинної документації з обліку сировини є недостатня увага до якісних показників цукрових буряків. У зв'язку з цим обґрунтована необхідність удосконалення окремих форм первинного обліку, запропоновано використання рапорту про втрати бурякової маси і цукру у процесі зберігання та транспортування.

Вивчення особливостей виробництва цукру дозволяє аргументувати висновок про облікування жому та меляси як супутньої продукції. Це пов'язано з тим, що дана продукція має велику економічну цінність і користується значним попитом як у сільському господарстві, так і у окремих галузях промисловості.

5. На сьогоднішній день у підприємствах використовується три основні методи обліку витрат на виробництво: позамовний, попередільний та нормативний. Технологічні особливості цукрової промисловості обумовлюють облік витрат за технологічними переділами, а калькулювання собівартості продукції - у загальному за процесом виробництва. У зв'язку з цим, одним із шляхів удосконалення обліку витрат на виробництво цукру є використання елементів нормативного методу та його наближення до місць виникнення витрат.

Дослідження показали, що методи обліку, які використовуються у окремих країнах з розвинутою ринковою економікою /наприклад, стандарт-кост та директ-костинг/ мають багато позитивного та можуть використовуватися у наших умовах господарювання, і зокрема, у цукровій промисловості. У зв'язку з цим, розроблено комплекс завдань, які можна виконувати за допомогою системи стандарт-кост у виробництві цукру, обгрунтовано поділ витрат на постійні та змінні, запропоновано номенклатуру статей витрат для визначення обмеженої собівартості, визначено критичний обсяг виробництва продукції для всіх цукрових заводів області.

6. Одним з невирішених завдань у бухгалтерському обліку витрат на виробництво цукру є автоматизація обробки інформації. На основі аналізу існуючих розробок та пакетів прикладних програм детально обгрунтовано комплекс завдань з обліку сировини на базі АРМБ. Це дозволить значно скоротити обсяг облікових робіт, які виконуються бурякоприймальним пунктом та відділом сировини.

За допомогою двохрівневої структури організації АРМ обліку сировини та витрат на виробництво розв'язується проблема надмірної централізації бухгалтерського обліку у цукровій промисловості, виникає можливість наблизити технологічний облік /за місцями виникнення витрат/ до обліку, що ведеться у бухгалтерії.

7. В умовах переходу до ринкової економіки рівень ефективності діяльності підприємства повинен ґрунтуватися на його конкурентоздатності та платоспроможності. На основі детального аналізу суті ефективності як економічної категорії досліджено фактори, критерії та показники ефективності. Вирішено головне дискусійне питання у економічній літературі про те, чи існує єдиний узагальнюючий показник ефективності. За нашим переконанням таким показником є прибуток.

На основі розгляду методики аналізу прибутку економічно розвинутих країн виділено основні позитивні моменти стосовно сучасних умов господарювання та особливостей цукрової промисловості.

Згруповано в одну систему показники, що характеризують результати виробничої діяльності підприємства. Детальний розгляд показників рентабельності дозволяє зробити висновок про їх важливість для контролю за використанням власного капіталу, інвестованих засобів та рівнем "фінансового здоров'я" підприємства.

8. Ефективність використання сировини є важливим етапом у процесі аналізу господарської діяльності цукрових заводів. Тому в дисертації детально досліджено взаємозв'язок основних показників виробничої діяльності та їх вплив на кінцеві результати роботи підприємства. При цьому обгрунтовано висновок про необхідність дослідження ефективності використання сировини на усіх стадіях виробничого процесу.

Важливим напрямком виявлення резервів підвищення ефективності є міжзаводський порівняльний аналіз. На основі дослідження основних виробничих показників підприємств цукрової промисловості, Тернопільської області за п'ять років зроблено висновок про існування великих резервів підвищення ефективності. Значно зменшилися обсяги заготівлі сировини, підприємства недостатньо використовують наявні виробничі потужності, різним є рівень витрат на одиницю продукції.

9. У нових умовах господарювання зростає значення ціноутворення. На основі встановлення реальних закупівельних цін можна зацікавити сільськогосподарських виробників у збільшенні обсягів вирощування цукрових буряків та підвищення їх якісних показників.

На основі дослідження обсягу виробництва цукру в Україні та його собівартості обгрунтовано висновок про можливість і необхід-

ність виходу на зовнішній ринок, який включатиме як країни СНД так і світових споживачів.

10. На базі проведеного аналізу політики ціноутворення у країнах з розвинутою ринковою економікою обґрунтовується необхідність існування декількох форм господарювання у бурякоцукровому виробництві: державного замовлення, внутрішнього та зовнішнього ринків. У ринковому секторі ціновий механізм на сировину, жом, мелясу та цукор формуватиметься під впливом попиту та пропозиції, кон'юктури ринку. Це надасть можливість подальшого зростання обсягів продукції та підвищення ефективності функціонування господарських одиниць.