

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Становлення і розвиток ринкових відносин в Україні на фоні поглиблення світової економічної кризи призвели до ускладнення стану підприємств практично всіх галузей економіки. Доволі глибокі кризові процеси відчутні на цукрових підприємствах, що пояснюється відсутністю цільової державної політики щодо агропромислового комплексу, застарілою матеріально-технічною базою, диспаритетом цін у товарообміні з іншими галузями. Це змушує цукрові підприємства працювати інертно і неефективно, що значно підриває їх конкурентні позиції як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

Продукція цукрових підприємств орієнтована на кінцевого споживача, відповідно проблема витрат і конкуренції у них відчувається дуже гостро. Підприємствам цукрової промисловості в даний час доводиться працювати в умовах жорсткої конкуренції з виробниками цукрозамінників, причому у заздалегідь менш сприятливих економічних умовах порівняно із зарубіжними виробниками через неефективну валютну та зовнішньоекономічну політику держави щодо захисту внутрішнього ринку та виходу на світові ринку цукру. Саме тому дослідження і розробка методичних основ формування витрат операційної діяльності, їх управлінського обліку і контролю та обґрунтування реальних шляхів їх вдосконалення в цукрових підприємствах має важливе наукове і практичне значення.

Проблемам теорії і практики обліку та контролю витрат операційної діяльності присвячені праці таких вчених: М. Т. Білухи, І. О. Бланка, О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, З. В. Гуцайлюка, В. А. Дерія, В. П. Дудко, В. М. Жука, В. П. Завгороднього, З. В. Задорожного, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, Я. Д. Крупки, П. О. Куцика, Ю. Я. Литвина, А. А. Мазаракі, Є. В. Мниха, Л. В. Нападовської, В. О. Озерана, Ю. І. Осадчого, О. І. Павликівської, Н. І. Пилипів, М. С. Пушкаря, В. С. Рудницького, В. К. Савчука, І. Б. Садовської, Н. А. Свелєби, М. С. Свіргуна, В. В. Сопко, А. Л. Степанюка, В. Г. Швеця, В. О. Шевчука. Однак у науковій літературі недостатня увага приділена управлінському обліку та контролю витрат з урахуванням галузевих особливостей цукрової промисловості. Крім цього, нині виникла потреба у розробці нової концепції управлінського обліку і контролю витрат операційної діяльності у зв'язку з євроінтеграційними процесами в Україні. Все це зумовило вибір теми, постановку завдань та визначило актуальність проведеного дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертацію виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету за держбюджетною темою «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в глобальному інформаційному суспільстві» (державний реєстраційний номер 0114U001087), а також за темами «Система контролю для економічної безпеки підприємств у конкурентному середовищі» (державний реєстраційний номер 0110U008609) та «Проблеми розвитку теорії та практики економічного аналізу, контролю та статистики» (державний реєстраційний номер 0114U006472). У межах зазначених тем автором підготовлено окремі розділи,

в яких узагальнено пропозиції щодо вдосконалення управлінського обліку й контролю витрат операційної діяльності на підприємствах цукрової промисловості.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є розробка рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення чинної методики управлінського обліку та контролю витрат операційної діяльності цукрового виробництва для підвищення ефективності використання ресурсів, випуску конкурентоспроможної продукції та оптимізації її собівартості.

Відповідно до цільової спрямованості дисертаційної роботи у дослідженні визначено такі завдання:

- визначити організаційно-технологічні особливості цукрового виробництва та їх вплив на облік і контроль витрат;
- дослідити сутність витрат як економічної категорії і розширити їх класифікацію для підприємств цукрової промисловості;
- критично проаналізувати й удосконалити діючі форми первинних документів та облікових реєстрів щодо обліку витрат операційної діяльності;
- оцінити існуючу практику обліку та оцінки відходів цукрового виробництва та визначити напрями їх вдосконалення;
- розробити практичні рекомендації щодо впровадження управлінського обліку за сферами відповідальності;
- удосконалити методику обліку витрат та калькулювання продукції на підприємствах цукрової промисловості;
- запропонувати форми управлінської звітності для забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень;
- удосконалити порядок внутрішньогосподарського контролю витрат операційної діяльності та розробити економіко-математичні моделі контролю витрат;
- запропонувати схему бюджетування для забезпечення отримання оперативної інформації при прийнятті управлінських рішень і посилення контролю за їх виконанням.

**Об'єктом дослідження** є процес формування витрат на підприємствах цукрової промисловості.

**Предметом дослідження** є теоретичні, методичні, прикладні й організаційні аспекти управлінського обліку і контролю витрат операційної діяльності підприємств цукрової промисловості.

**Методи дослідження** включають загальнонаукові й емпіричні методичні прийоми економічної науки. У процесі дослідження управлінського обліку і контролю витрат цукрового виробництва та формування собівартості продукції застосовувалися такі методи і методичні прийоми, як аналіз (для виявлення основних напрямків розвитку цукрової галузі); узагальнення, групування і порівняння (для удосконалення класифікації витрат); абстрагування (для виявлення суттєвих та несуттєвих факторів, що впливають на функціонування підприємств цієї сфери діяльності); документалістика (для вдосконалення документообігу); інформаційні технології (з метою формалізації оптимізаційних рішень облікового та контрольного спрямування); історичний, індукції і дедукції (для розкриття поняття

«витрати»); причинно-наслідкового зв'язку й абстрактно-логічний (для визначення центрів відповідальності). Економічну інформацію опрацьовано з використанням сучасних комп'ютерних технологій і на основі економіко-математичного моделювання. В процесі дослідження застосовувалися також загальнонаукові, економічно-логічні та економіко-математичні методичні прийоми.

Інформаційною базою дослідження стали праці класиків економічної науки, вітчизняних і зарубіжних вчених щодо управлінського обліку та контролю витрат операційної діяльності, законодавчі та нормативні акти з питань обліку та контролю. Фактографічна інформація, використана в процесі дослідження, містить офіційні дані статистичних органів України, облікову і звітну інформацію підприємств цукрового виробництва різних форм власності.

**Наукова новизна одержаних результатів** проведеного дослідження полягає в поглибленні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення управлінського обліку і контролю операційних витрат цукрового виробництва.

Основними науковими результатами, отриманими в ході дослідження, які виносяться на захист, є такі:

**удосконалено:**

– класифікацію витрат операційної діяльності та калькулювання продукції шляхом групування витрат за такими ознаками: центри відповідальності; участь у формуванні продукції; спосіб віднесення на вартість продукції; календарний період; вид витрат; реагування на управлінське рішення; реагування на обсяг виробництва; умови обмеженості ресурсів;

– форми первинних документів і облікових регістрів (товарно-транспортної накладної та відомостей, що відображають надходження та переміщення цукрових буряків) шляхом доповнення їх графою «сортність», що підвищить точність розрахунку можливих витрат цукрози під час зберігання цукрових буряків та посилить оперативний контроль за витратами;

– методику обліку фактичної кількості земляних відходів, способи їх оцінки та встановлення їх норм під час переробки і на цій основі розроблено форми первинних документів: Акта утворення земляних відходів, Акта внутрішнього переміщення земляних відходів, що уможливить облік і контроль земляних відходів з метою точнішого визначення собівартості продукції цукрового виробництва;

– порядок калькулювання собівартості цукрової продукції на основі нормативного методу обліку витрат, що дасть змогу встановити собівартість цукру при переробці кожного сорту цукрового буряку за умов зберігання його в кагатах і без них;

– порядок контролю за витратами цукрового виробництва та формуванням собівартості продукції із застосуванням економіко-математичних моделей, що дозволить на основі встановлених відхилень від норм та з урахуванням технологічного процесу виробництва корегувати управлінські рішення для запобігання виникненню непродуктивних витрат;

**набули подальшого розвитку:**

– розкриття впливу на управлінський облік операційних витрат організаційно-технологічних особливостей цукрового виробництва, до яких

віднесено: складність і унікальність технологічного процесу; наявність значних заготівельних витрат; переробка значної кількості сировини за відносно короткий термін; потреба в тісних зв'язках з бурякосіючими господарствами; переробка цукрових буряків різних сортів, які мають різні технологічні параметри; утворення значної кількості земляних відходів; наявність технологічних переділів; утворення значної кількості супутньої продукції (жом та меляса);

– система обліку витрат за сферами відповідальності через використання багаторівневих субрахунків, завдяки якій отримана за цехами інформація сприятиме проведенню економічної оцінки їх діяльності, виявленню можливостей економії витрат та підвищить оперативність контролю;

– форми управлінської звітності, зокрема запропоновано до впровадження Звіт про втрати цукрози при зберіганні цукрових буряків різних сортів на цукровому заводі, Список рекомендованих сортів цукрових буряків (Звіт), які створюють основу для експрес-оцінки альтернативних управлінських рішень в умовах невизначеності, обмеженості ресурсів, а також рапорти обліку відхилень від норм витрат з урахуванням сортності цукрових буряків, які забезпечать ефективність внутрішньогосподарського контролю за такими відхиленнями;

– форми бюджетів щодо обліку витрат, зокрема бюджет заготівлі цукрових буряків та бюджет допоміжних матеріалів, додаток до контракту на постачання цукрових буряків, що підвищить контрольну функцію управління, забезпечить здійснення попереднього контролю та ритмічність роботи цукрових підприємств.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці рекомендацій і пропозицій з удосконалення управлінського обліку та контролю витрат операційної діяльності цукрового виробництва, що сприятиме об'єктивній оцінці витрат, забезпечить єдиний підхід до управління собівартістю продукції. Впровадження розробок автора у практику дозволить підвищити якість обліково-економічної інформації та ефективність управління витратами операційної діяльності.

Основні науково-практичні пропозиції автора пройшли апробацію та використані у практиці підприємств цукрової промисловості, зокрема:

– розроблена цілісна модель механізму організації управлінського обліку і контролю витрат операційної діяльності на основі методу інформаційного моделювання застосовується в роботі ТзОВ «Хоросківський цукровий завод» (довідка № 1/429/1 від 10.01.2014 р.);

– запропонована методика організації управлінського обліку, що дозволяє враховувати різноманітні підходи менеджерів до процесу управління, використовується у роботі ТзОВ «Чортківський цукровий завод» (довідка № 50/02-21 від 21.02.2012 р.);

– удосконалена класифікація витрат використовується у роботі ТзОВ «Боршівський цукровий завод» (довідка № 239/09-08 від 08.09.2014 р.);

– запропонована система бюджетування і контролю в сировинному забезпеченні застосована у роботі ТзОВ «Буцацький цукровий завод» (довідка № 167/10-10 від 10.10.2014 р.).

Окремі положення та висновки дисертації використано у навчальному процесі Чортківського навчально-наукового інституту підприємництва і бізнесу Тернопільського національного економічного університету при викладанні курсу «Облік в галузях промисловості» (довідка № 0050 від 10.06.2014 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Висновки та наукові розробки, що містяться в роботі, належать особисто автору.

**Апробація результатів дисертації.** Основні теоретичні положення і результати дослідження доповідалися й обговорювалися на 7 міжнародних науково-парктичних конференціях: «Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку» (м. Київ, 2007 р.), «Наукові засади сталого розвитку економіки» (м. Тернопіль, 2011 р.), «Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте» (м. Одеса, 2011 р.), «Наука – XXI століття» (м. Київ, 2011 р.), «Актуальні проблеми розвитку економіки в умовах глобалізації: матеріали» (м. Тернопіль – м. Чортків, 2012 р.), «Проблеми та шляхи удосконалення економіки України» (м. Львів, 2013 р.), «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку» (м. Луцьк, 2015 р.).

**Публікації.** Результати дисертаційної роботи, висновки та пропозиції автора викладено у 17 наукових працях загальним обсягом 5,55 друк. арк., з яких 10 – наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації (у тому числі 1 стаття – у зарубіжному науковому виданні, 1 стаття – у фаховому виданні України, що введено до міжнародних наукометричних баз), загальним обсягом 4,55 друк. арк., 7 – опубліковані праці апробаційного характеру загальним обсягом 1,0 друк. арк.

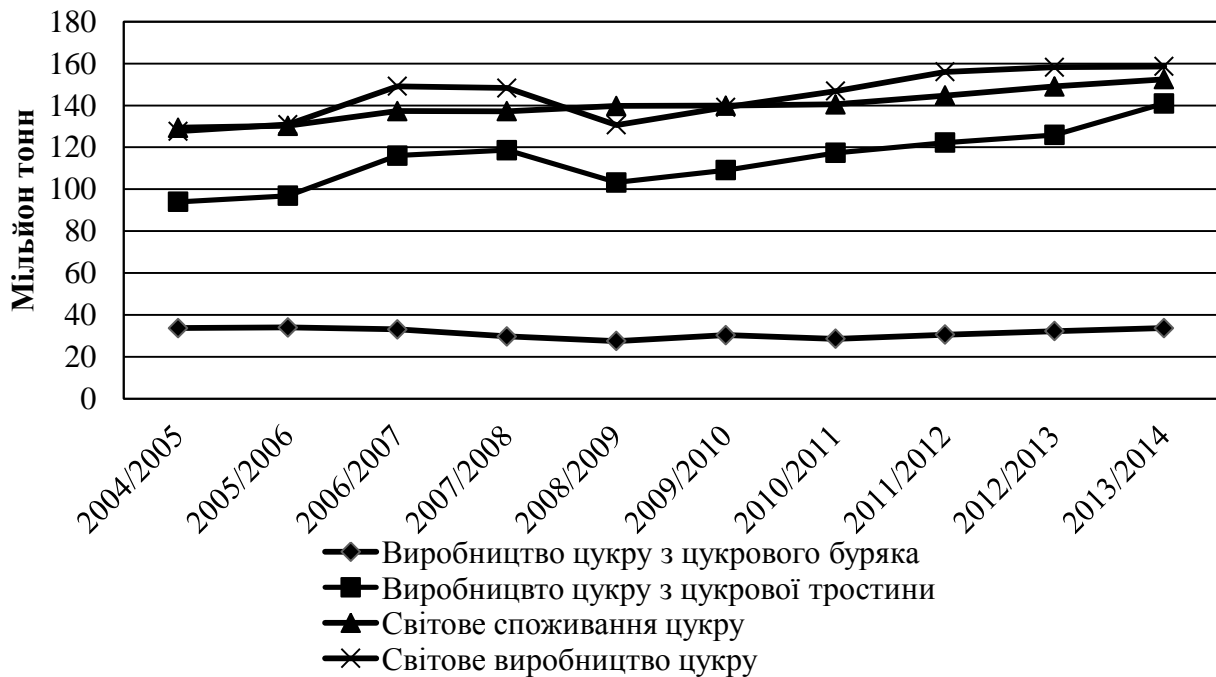
**Структура та обсяг роботи.** Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг роботи викладено на 214 сторінках комп'ютерного тексту. Дисертація містить 16 таблиць на 9 сторінках, 18 рисунків на 9 сторінках та 17 додатків на 24 сторінках. Список використаних джерел налічує 267 позицій і розміщений на 26 сторінках.

## **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ**

У розділі 1 «**Концептуальні засади обліку та контролю витрат підприємств цукрової промисловості в сучасних умовах господарювання**» проаналізовано стан операційної діяльності на підприємствах цукрової промисловості в умовах євроінтеграційних процесів, досліджено організаційно-технічні особливості цукрового виробництва та їх вплив на облік і контроль витрат, розкрито сутність поняття «витрати».

Встановлено, що цукробурякове виробництво (виробництво цукрових буряків та їх промислова переробка) розвивається в умовах адаптації діяльності сільськогосподарських підприємств і цукрових заводів до мінливих змін ринкового середовища, нестабільності та недосконалої нормативно-правової бази, недостатнього розвитку внутрішнього аграрно-продовольчого ринку, відсутності доступних джерел фінансування, невизначеної ємності зовнішнього ринку цукру.

Основне світове виробництво цукру припадає на тростинний цукор, проте буряковий цукор також має важливе значення у споживчому балансі (рис. 1). Незважаючи на загальну тенденцію щодо зростання виробництва тростинного цукру в світі, існує зворотна тенденція до відмови від вирощування тростини і її заміна цукровим буряком у тих країнах, де існує проблема з водними ресурсами, наприклад, в Індії, Єгипті.



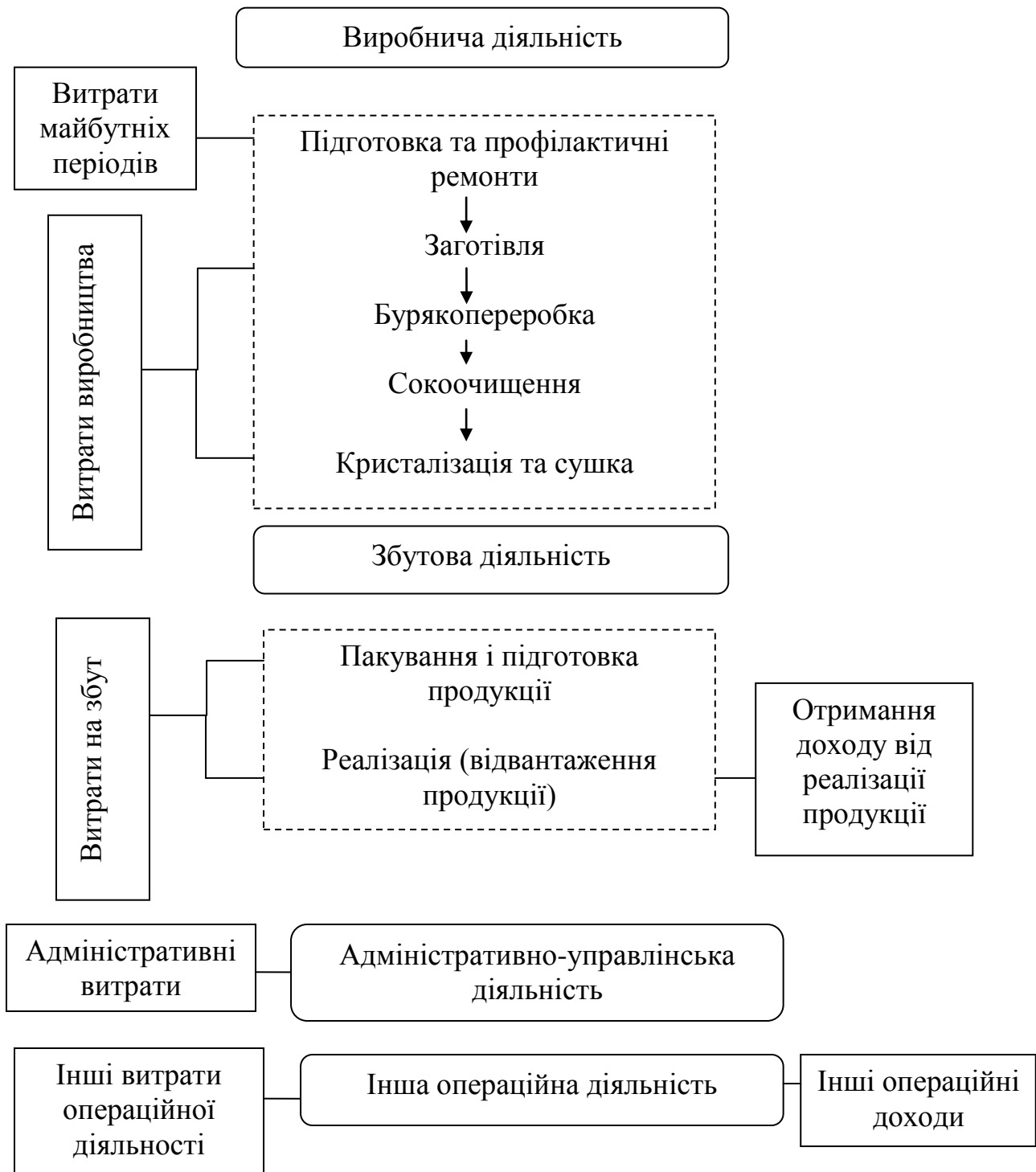
**Рис. 1. Виробництво і споживання цукру в світі (2004–2014 рр.)**

Посилення конкурентної боротьби у зв'язку з євроінтеграційними процесами України потребує від промислових підприємств повного використання відходів як основної умови підвищення ефективності виробництва в умовах створення механізму ресурсозбереження. Досліджуючи стан цукрової промисловості в Україні, з'ясовано, що ефективність використання відходів знаходиться на низькому рівні порівняно з розвинутими країнами. Так, в 2014 р. середня забрудненість буряку на Чортківському цукровому заводі становила 9,74%. Розраховано, що цей завод з потужністю 7800 т при середній забрудненості буряків 9,74% щодня отримує 679 т земляних відходів. Отже, цукрові заводи України можуть отримувати економічну вигоду з продажу землі, що переводить земляні відходи в категорію зворотних. Доведено, що переведення земляних відходів з незворотних в зворотні зі встановленням ринкової ціни на них змусить сільськогосподарських виробників використовувати більш технічно досконаліше обладнання для зменшення вивезення родючого ґрунту (мінімізує ерозію ґрунту) і водночас дасть змогу забезпечити більшу продуктивність цукрових заводів у зв'язку з покращенням рівня якості сировини, знизити витрати вапна на очищення сировини, а також зменшити транспортні витрати, що виникають через перевезення ґрунту.

Вітчизняна цукрова галузь перебуває в стані технологічного вдосконалення. Зміна технології виробництва потребує зміни обліку виробничих процесів, спрямованих на формування інформаційної бази для управління. Виробництво цукру – це складний і унікальний технологічний процес вилучення цукрози з буряку

(тростини), що унеможливило використання стандартної системи обліку витрат операційної діяльності та уніфікованих форм облікових документів. Це потребує адаптації управлінського обліку до галузевих вимог.

Встановлено, що технологічний процес підприємства цукрової промисловості складається з таких етапів: приймання, зберігання, підготовки сировини до переробки, отримання соку, очищення дифузійного соку, отримання готового продукту, допоміжного виробництва, зберігання готової продукції. На кожному з цих етапів необхідно використовувати дієві методики обліку та контролю витрат (рис. 2).



**Рис. 2. Операційна діяльність цукрових підприємств як об'єкт бухгалтерського обліку**

Досліджуючи організаційно-технологічні особливості цукрового виробництва, з'ясовано, що одним із важливих параметрів роботи цукрового заводу є сортність, яка впливає на: величину втрат цукрози під час зберігання; режим роботи бурякорізок; ефективність роботи дифузійного апарату; втрати цукрози в мелясі. Як результат, сортність буряку здійснює вплив на обсяг витрат і формування собівартості продукції цукрових підприємств, що передбачає необхідність удосконалення методики обліку прийнятих цукрових буряків та документального оформлення цієї операції. Відповідно одним із першочергових питань обліку є достовірність оперативна інформація про кількість і якість цукрового буряку від часу його надходження на пункт прийому до виробництва білого цукру. Без точних даних неможливо проводити реальні економічні розрахунки з постачальниками і працівниками заводу, здійснювати контроль та управління.

Враховуючи вищенаведене, виявлено такі основні організаційно-технологічні особливості цукрового виробництва та їх вплив на систему обліку витрат (табл.1).

*Таблиця 1*

**Організаційно-технологічні особливості цукрового виробництва та їх вплив на облік витрат**

№ з/п	Організаційно-технологічні особливості цукрової промисловості	Вплив галузевих особливостей на облік витрат
1	Виробництво цукру – це складний і унікальний технологічний процес вилучення цукрози з буряку (тростини)	Неможливість використання стандартної системи обліку витрат операційної діяльності та уніфікованих форм облікових документів
2	Наявність значних заготівельних витрат	Необхідність вдосконалення обліку заготівельних витрат
3	Переробка значної кількості сировини за відносно короткий термін	Потреба в автоматизації обліку прийняття сировини
4	Потреба в тісних зв'язках з бурякосіючими господарствами	Необхідність складання бюджетів сировини з урахуванням якості, кількості, часу постачання цукрових буряків від бурякосіючих господарств
5	Переробка цукрових буряків різних сортів, які мають різні технологічні параметри	Необхідність врахування в обліку сортності цукрових буряків як важливого параметра введення окремих норм для різних сортів для підвищення контролю за втратами цукрози
6	Утворення значної кількості земляних відходів	Забезпечення належного обліку кількості отриманих земляних відходів
7	Наявність технологічних переділів	Потреба в удосконаленні облікових реєстрів для підвищення їхньої аналітичності та відповідності вимогам управлінського обліку за сферами відповідальності
8	Утворення значної кількості супутньої продукції (жом та меляса)	Встановлення реальної вартості отриманої супутньої продукції для прийняття рішень щодо найбільш ефективного її використання

Для обліку витрат на цукровому підприємстві запропоновано відпрацювати процедури оперативного контролю кількості й якості сировини, і на цій основі



отримувати інформацію про витрати і залишок цукрових буряків, що розвантажуються на пунктах прийому буряку. Виробництво потребує чіткого оперативного контролю надходження сировини, оскільки саме на цьому етапі можна досягти оптимізації та ефективності її використання, що сприятиме економічно обгрунтованому зменшенню витрат.

Досліджено поняття сутності «витрати» виробництва, що закладає необхідні передумови для ефективного управління ними. Для ефективного управління витратами не слід обмежуватися однією універсальною класифікацією, що надається в нормативно-методичних документах, а запропоновано використовувати ті групи витрат, що оптимально підходять для кожного підприємства цукрової галузі. Рекомендовано використовувати такі ознаки групування витрат підприємств галузі: за центрами відповідальності; за участю у формуванні продукції; за способом віднесення на вартість продукції; за календарним періодом; за видами витрат; за реагуванням на управлінське рішення; за реагуванням на обсяг виробництва; за умовами обмеженості ресурсів.

У розділі 2 **«Методика управлінського обліку витрат операційної діяльності та калькулювання собівартості продукції в цукровій промисловості»** розкрито порядок формування заготівельних витрат у системі управлінського обліку; запропоновано систему обліку виробничих витрат за сферами відповідальності; розроблено систему нормативного калькулювання собівартості продукції як одного з елементів управлінського обліку підприємства, що забезпечує ефективне управління ресурсами підприємства.

Оскільки чітка організація первинного обліку на підприємствах цукрової промисловості має визначальне значення для здійснення оперативного контролю, досліджено інформацію, що відображається в первинній документації. Незважаючи на великий масив первинної інформації, яка формується при прийманні цукрових буряків, доведено її недосконалість для аналізу і використання в управлінні. Більша частина первинної інформації не задовольняє запити керівників, оскільки не є варіативною і не забезпечує ухвалення управлінських рішень з кількох взаємовиключних альтернатив. Доведено, що фіксація в первинних облікових документах такого елемента, як сортність, підвищить релевантність первинної інформації. У фінансовому обліку не продукується інформація щодо сорту цукрових буряків, які найвигідніше переробляти для цукрового заводу. Це завдання є прерогативою управлінського обліку. У зв'язку з цим на цукрових заводах при прийомі сировини в первинному документі – товарно-транспортній накладній (форма № 1-тп (буряк)) – запропоновано, крім стандартної інформації (кількість отриманої сировини, число та час здачі сировини), вказувати сортність цукрового буряку, що надходить на цукровий завод. Ведення обліку прийому і видачі цукрових буряків за їх сортами дозволить направляти найпершими на переробку саме іноземні гібриди або ті гібриди, при зберіганні яких відбувається найбільша втрата цукристості. За неможливості переробки цукрових буряків іноземних гібридів, їх рекомендовано зберігати в окремих кагатах, а далі переробляти в першу чергу.

Окрім товарно-транспортної накладної, показник сортності запропоновано вносити у такі документи: Відомість кількості та якості прийнятої сировини,

Відомість надходження цукрового буряку на завод (мале зведення (ПК-1)), Відомість надходження цукрового буряку та його вартості (мале зведення (ПК-2)), Відомість обліку переміщення цукрового буряку і цукру в кагаті, Акт про передачу буряку у переробку. Введення цього показника в облікові документи та реєстри цукрового заводу дозволить оптимізувати виробничий процес та зменшити втрати цукрози при зберіганні та виробництві.

Таким чином, в управлінському обліку інформація про сортність цукрових буряків накопичуватиметься в первинних документах, звітах основних і допоміжних цехів. Далі вона групуватиметься у зведених документах відділу постачання, зовнішньої кооперації, виробничих підрозділів, складського господарства. На найвищому рівні відбувається узагальнення зведеної інформації, що надійшла із структурних підрозділів, і її трансформація в результативну звітну документацію такими відділами: виробничо-диспетчерським, планово-економічним і бухгалтерією. На основі цього за даними обліку поточного та попередніх років запропоновано складати такі форми управлінської звітності: Список рекомендованих сортів цукрових буряків (Звіт), які найбільш вигідно переробляти саме для цього підприємства та Звіт про втрати цукрози при зберіганні цукрових буряків різних сортів на цукровому заводі.

Доведено, що запропонований облік з урахуванням сортності цукрових буряків дозволить визначити більш точні норми витрат відповідно забезпечить високу інформативність нормативної калькуляції. Інформація про нормативну собівартість цукрових буряків дозволить здійснити правильний підбір сучасних сортів (гібридів) цукрових буряків і визначити терміни їх переробки на цукрових заводах. Встановлено, що за однакової собівартості вирощеної сировини на етапі її переробки на цукровому заводі можна отримати значний додатковий економічний ефект.

У зв'язку з організаційно-технологічними особливостями цукрового виробництва етап заготівлі потребує детального розгляду не лише варіантів покращення обліку сировини, а й відходів, зокрема земляних. Принципи обліку руху виробничих відходів на підприємстві аналогічні до принципів обліку інших товарно-матеріальних цінностей. Основне завдання при цьому – забезпечити їх збереження і подальше ефективне використання. Фактична наявність земляних відходів визначається комісією через безпосереднє визначення їх маси або кількості. Для цього комісія здійснює зважування, перерахунок, обмірювання з подальшим переведенням об'ємних одиниць продукції в її масу. Масу земляних відходів у курганах та продовгуватих буртах при інвентаризації визначають обміром згідно з даними вимірювання і фактичною масою одного кубометра земляних відходів. Для відображення інформації про кількість земляних відходів, яка має утворитися, запропоновано форми первинних документів: Акт на утворення земляних відходів, Акт внутрішнього переміщення земляних відходів. Визначено методи первісної оцінки земляних відходів: за ціною можливого використання; за повною ціною первинного матеріалу; за справедливою вартістю відходів.

Організаційно-технологічна структура цукрового заводу дозволяє виділяти сфери відповідальності. Для зручності управління виробничими витратами за сферами відповідальності встановлено ієрархічну залежність між цехами й

ділянками основного, допоміжного, підсобного виробництв, а також різними відділами служби управління й обслуговування виробництва (рис. 3).



**Рис. 3. Ієрархічна залежність сфер відповідальності та місць виникнення витрат**

Господарства соціально-культурного призначення та допоміжні виробництва перебувають на найнижчій позиції в розглянутій ієрархії, оскільки вони напряму не пов'язані з основним виробництвом. Базовим рівнем цукрового виробництва є заготівля сировини, яка дозволяє якісно організувати виробничий процес. На етапі основного виробництва (як і заготівлі) можна визначити місця виникнення витрат: бурякопункт, кагати, бурячна, гідравлічний транспортер, мийне відділення, дифузійний апарат, дефекаційний і сатураційний апарати, випарна установка, продуктивний верстат, пакувальне відділення.

Запропоновано використовувати багаторівневі субрахунки, що дозволить отримувати дані про величину витрат та здійснювати оперативний контроль. Для обліку заготівельних витрат рекомендовано застосовувати рахунок 29 «Заготівля цукросировини» і виділяти аналітичні рахунки 29.1 «Бурякопункт», 29.2 «Кагати», 29.3 «Бурячна». Для отримання об'єктивних даних про витрати на етапі основного виробництва для субрахунка 23.1 «Основне виробництво» запропоновано відкрити аналітичні рахунки за сферами відповідальності 23.11 «Бурякопереробка», 23.12 «Очищення соку»; 23.13 «Виготовлення готової продукції». Метою обліку витрат за сферами відповідальності є комерційний розрахунок, що базується на використанні інформації для управлінської діяльності, а також здійсненні контролю за витратами та їх аналізі безпосередньо в момент переробки сировини. За такої схеми обліку з використанням отриманої за цехами інформації можливо здійснювати економічну оцінку їх діяльності та визначати резерви економії витрат за сферами відповідальності.

У розділі 3 «**Організація контролю витрат операційної діяльності підприємств**» відображено управлінські аспекти контролю витрат операційної діяльності на підприємствах цукрової промисловості; визначено переваги застосування бюджетування в цукровій промисловості; удосконалено організаційно-облікову систему підприємства для оперативного забезпечення інформацією про фактичні результати виконання бюджетів; запропоновано економіко-математичні моделі контролю витрат на етапі заготівлі, на технологічному етапі та на етапі виготовлення готової продукції.

За результатами вивчення практики використання різних методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на цукрових заводах доведено, що найбільш ефективним є щоденний контроль за відхиленнями від норм. Нормативний метод обліку витрат дозволяє вести щоденний контроль за ходом виробничого процесу, за виконанням завдань із зниження собівартості продукції та здійснювати оперативний контроль за витратами, які спричинили відхилення до початку і в процесі виробництва продукції.

Процес приймання та заготівлі цукрових буряків є дуже трудомісткою ділянкою роботи. Первинні дані нерідко повторюються та дублюються у різних облікових реєстрах. Основними документами, в яких відображаються фактичні втрати маси цукрових буряків та зниження їх цукристості, є такі: Відомість обліку руху цукрових буряків у кагатах і бурячній (форма № ЗСВ-6); Акт на приймання цукрових буряків, що надійшли залізницею (форма № ЗС8-8); Акт про кількість переданих і перероблених буряків (форма № ЗСВ-10а). Отже, втрати у процесі зберігання і транспортування цукрових буряків відображаються у різних документах, які знаходяться у різних служб господарства. Іноді підприємства для підвищення контролю за рівнем втрат зводять їх у документах довільної форми, як це робиться, наприклад, у сировинній лабораторії Чортківського цукрового заводу.

У зв'язку з тим, що норма втрат цукрози при зберіганні різних сортів цукрових буряків різна, то використання одних і тих самих норм для різних сортів є невиправданим. Запропоновано складання Добового рапорту про втрати сировини і цукрози при зберіганні і транспортуванні цукрових буряків, що дозволить здійснювати контроль за витратами у процесі зберігання і транспортування цукрових буряків, а також спростити порядок їх списання на витрати виробництва. Уточнена методика обліку з урахуванням такого фактора, як сортність, дозволить визначити втрати цукрози в кагатах від падіння поляризації за сортами, що посилить процедуру контролю за витратами цукрози.

Встановлено, що кожне підприємство в умовах ринкової економіки для ефективності виробництва має розраховувати норми для кожного сорту та забезпечувати зниження втрат. Щоденний контроль з використанням Добового рапорту про втрати цукрози під час перероблення буряків з урахуванням запропонованого фактора сортність дозволить забезпечити керівництво заводу, начальників цехів та дільниць щоденною економічною інформацією про результати діяльності підприємства за добу, декаду й інші проміжки часу. Така інформація значною мірою сприяє ліквідації недоліків, дає можливість виявляти винуватців порушень, встановити заходи щодо поліпшення роботи.

Бюджетування діяльності цукрового підприємства забезпечує планування майбутнього виробництва, дає можливість з'ясувати його проблеми і визначити подальшу виробничу політику. Через планування менеджери краще розуміють можливості підприємства та розробляють перспективні напрями використання ресурсів. Завдяки бюджетуванню плани підприємства доводяться до кожного службовця і працівника та здійснюється координація їх зусиль. Відповідно, всі працівники можуть знати про свою роль у досягненні цілей. Роль комунікації та

координації стає важливішою при зростанні підприємства. Бюджет – це низка певних планів для досягнення цілей підприємства.

Встановлено, що у цукровій промисловості при складанні бюджету виробництва необхідно володіти інформацією про забезпеченість сировиною. Ефективність цукрового заводу залежить від ритмічної роботи, яку неможливо забезпечити без точного контролю великих транспортних потоків і неперервного постачання цукрового буряку на завод. Для забезпечення ефективної роботи важливо гарантувати постачання на завод сировини без дороговартісного тимчасового зберігання буряку у кагатах, особливо без втрати сахарози в буряку. Збір урожаю цукрового буряку на полі і його постачання на цукрові заводи необхідно здійснювати згідно зі встановленим графіком, щоб уникнути довготривалого очікування для перевізників. Останніми роками економічна ситуація в Україні призвела до закриття багатьох цукрових заводів. Це означає, що деякі райони вирощування цукрових буряків змушені перевозити свою продукцію на довші відстані.

Питання бюджетування витрат на придбання сировини надзвичайно важливе в цукровій промисловості, оскільки ритмічна робота заводу значною мірою впливає на рівень витрат. Накопичений досвід свідчить про те, що успіх роботи цукрових заводів багато в чому залежить від рівня використання виробничих потужностей. Чим вищий коефіцієнт використання потужностей цукрового заводу, тим скоріше буде перероблений цукровий буряк і більше вироблено з нього цукру. Більш повне використання виробничих потужностей забезпечується належно організованою, злагодженою, ритмічною роботою всіх ланок цукробурякового виробництва.

Неритмічність технологічного процесу призводить до збільшення витрат цукрози, негативно впливає на такі виробничі показники, як витрати палива, електроенергії, допоміжних матеріалів. Крім того, велика кількість цукрових заводів в Україні призводить до нестачі сировини. Збирання, транспортування й приймання цукрового буряку – це ланки єдиного технологічного процесу. Своєчасне й належно організоване збирання й вивезення цукрового буряку на бурякоприймальні пункти, як правило, створюють умови для високопродуктивної роботи цукрових заводів. Відповідно ці процеси мають важливе значення. Встановлено важливість забезпечення чіткої, злагодженої, безперебійної роботи на всіх ділянках конвеєра: збирання-зберігання-переробка буряка-одержання цукру.

Враховуючи специфічність цукрового виробництва і його високу залежність від наявності сировини, запропоновано додаток до контракту на постачання цукрових буряків, що дозволить наперед встановити, яку кількість і яких сортів цукрових буряків буде закуплено. Це дозволить контролювати операційні витрати до того, як розпочнеться виробнича діяльність. Крім того, запропоновано форми бюджету заготівлі цукрових буряків та бюджету допоміжних матеріалів.

Бюджетування виконує роль механізму управління, зіставлення норм, з якими надалі будуть порівнюватися майбутні фактичні витрати. Своєчасне надання інформації дозволяє ідентифікувати і повідомити про існуючі перевитрати та місця виникнення майбутніх витрат. При врахуванні всіх факторів бюджетування відображає зв'язок між використанням ресурсів та досягненням цілей виробництва.

Крім того, бюджетування дає змогу визначити виробничі ресурси, цілі та графік їх досягнення підприємством. У процесі бюджетування не лише використовується інформація про потрібні ресурси, а й їх обсяг та вартість.

Відповідно до структури технологічного процесу побудовано економіко-математичні моделі контролю витрат та втрат господарської діяльності цукрового підприємства. Головним завданням такої моделі є визначення норм витрат та втрат в обліку й контролі та їхньої кореляції в процесі виробництва. Введення відповідних норм витрат та втрат для конкретного підприємства зумовлюється граничними умовами, тобто вхідними і вихідними параметрами моделі. Для розглянутої моделі контролю витрат такими параметрами є відповідно вартість сировини і собівартість цукру.

Механізм втрат цукрози є доволі складним і залежить від різних технологічних факторів. Дотримання технології отримання цукру приводить до зменшення його втрат. Проте сортові особливості значною мірою впливають на величину втрат цукрози на підприємстві. Доведено, що використання запропонованих економіко-математичних моделей контролю витрат дозволить простежити динаміку втрат цукрози у виробництві, а також виявити причини їх виникнення та відшукати шляхи їх зменшення. Знаючи цукристість кожного сорту, на вході моделі можна розрахувати втрати цукрози в кожній підсистемі. Ці моделі характеризується такими позитивними моментами: по-перше, за рахунок емпіричного визначення динаміки виходу цукру залежно від цукристості сировини в процесі виробництва можлива кореляція норм втрат цукрози, по-друге, ці норми втрат цукрози одночасно визначають за низкою параметрів підсистем. Таким чином, вони дають змогу об'єктивно з'ясувати причини відхилення втрат цукрози від нормативного значення.

## **ВИСНОВКИ**

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в розробці методичних і практичних рекомендацій з удосконалення управлінського обліку і контролю операційних витрат в цукровій промисловості.

1. Одним із завдань економічних реформ в Україні є швидкий вихід економіки з кризового стану, в тому числі за рахунок ефективної діяльності підприємств цукрової галузі. Після зниження курсу національної валюти імпорт цукру-сирцю і вироблення з нього цукру-піску стає не вигідним, а отже, цукровий буряк залишається єдиною доступною сировиною для виробництва цукру. Перспективне збільшення масштабів виробництва цукру з буряку потребує більш раціонального та ефективного використання всіх наявних ресурсів, чому сприятиме налагоджена система управлінського обліку і контролю витрат. На облік витрат значний вплив здійснюють організаційно-технологічні особливості цукрового виробництва, серед яких: складність і унікальність технологічного процесу; наявність значних заготівельних витрат; переробка значної кількості сировини за відносно короткий термін; потреба в тісних зв'язках з бурякосіючими господарствами; переробка цукрових буряків різних сортів, які мають різні технологічні параметри; утворення

значної кількості земляних відходів; наявність технологічних переділів; утворення значної кількості супутньої продукції (жом та меляса).

2. Для ефективного управління витратами недоцільно обмежуватися однією універсальною класифікацією, що надається в нормативних документах підприємств цукрової галузі. Витрати слід класифікувати за такими ознаками: центри відповідальності; участь у формуванні продукції; спосіб віднесення на вартість продукції; календарний період; види витрат; реагування на управлінське рішення; реагування на обсяг виробництва; умови обмеженості ресурсів. Така класифікація забезпечить ефективне управління витратами на названих підприємствах.

3. Первинний облік виробництва є джерелом формування інформації, яка використовується не тільки в бухгалтерському обліку, а й в економічному аналізі, контролі та в підсумку в управлінні підприємством. Від якості документообігу залежить ефективність управління підприємством. З метою підвищення релевантності інформації в документах, які формуються на цукрових підприємствах, необхідно відображати показник сортності, зокрема це стосується: Товарно-транспортної накладної (форма №1ТН), Відомості кількості та якості прийнятої сировини, Відомості надходження цукрового буряку на завод (мале зведення (ПК-1)), Відомості надходження цукрового буряку та його вартості (мале зведення (ПК-2)), Відомості обліку переміщення цукрового буряку і цукру в кагаті, Акта про передачу буряку у переробку.

4. На підприємствах цукрової промисловості земельні відходи слід зарахувати до категорії «зворотні відходи». Розроблена методика обліку фактичної кількості земляних відходів та визначення норм її втрат під час переробки забезпечить підвищення ефективності виробництва в умовах створення механізму ресурсозбереження. Крім того, для обліку та контролю земляних відходів слід використовувати розроблені первинні документи: Акт на утворення земельних відходів; Акт внутрішнього переміщення земельних відходів.

5. З метою виявлення резервів зниження витрат буряку на виробництво цукру-піску доцільним є розмежування обліку і контролю за сферами відповідальності, враховуючи галузеві особливості цукрової промисловості. Для ефективного функціонування обліку витрат за сферами відповідальності потрібно використовувати запропоновані багаторівневі субрахунки, що дозволить отримувати інформацію про величину витрат та здійснювати оперативний контроль. Запропонований облік за сферами відповідальності дозволить своєчасно вжити корегуючі заходи щодо запобігання непродуктивним витратам.

6. У ході дослідження сучасної цукрової промисловості виявлено необхідність впровадження на підприємствах галузі елементів нормативного методу обліку витрат. Розрахунок та коректуру норм втрат сировини і цукрози потрібно проводити залежно від умов її зберігання та сорту цукрового буряку. За коректованими нормами необхідно здійснювати розрахунок вартості наявної сировини і цукрози в ній, а також визначати нормативну собівартість 1 т цукру. Своєчасний контроль за рівнем витрат на виробництво і собівартості продукції можливий лише при встановленні норм для кожного сорту цукрового буряку окремо, що дозволяє

визначити причини змін собівартості, не допустити перевитрати і отримати економію ресурсів щоденно в процесі виконання плану на підставі запропонованих рапортів.

7. Важливу роль на підприємствах цукрового виробництва відіграє належне формування та своєчасне використання управлінської звітності з урахуванням особливостей їх діяльності. У зв'язку з цим на етапі заготівлі внутрішнім користувачам облікової інформації доцільно застосовувати розроблені форми звітності: Звіт про втрати цукрози при зберіганні цукрових буряків різних сортів на цукровому заводі та Список рекомендованих сортів цукрових буряків (Звіт).

8. Для досягнення підприємством визначених цілей необхідно, щоб усі його ланки (виробництво, маркетинг, управління тощо) працювали за єдиним планом. Враховуючи специфіку цукрового виробництва і високу його залежність від наявності сировини, бюджетуванню закупівлі цукрових буряків необхідно приділяти максимальну увагу. Важливим також є складання бюджету допоміжних матеріалів, адже від наявності їх запасів залежить безперебійна і якісна робота цукрового заводу. Розроблені на основі нормативного методу обліку витрат і калькулювання продукції та з урахуванням параметра «сортність» бюджет заготівлі цукрових буряків та бюджет допоміжних матеріалів дадуть можливість здійснити попередній контроль за витратами і як результат отримати продукцію з найнижчою собівартістю.

9. Практичними завданнями економіко-математичного моделювання є: аналіз економічних об'єктів і процесів; економічне прогнозування, передбачення розвитку економічних процесів; вироблення управлінських рішень на всіх рівнях господарської ієрархії управління. Побудовані економіко-математичні моделі контролю витрат на основі принципів оцінки матеріальних цінностей та формування собівартості дозволяють відтворити процеси заготівлі, виробництва та реалізації готової продукції. Дані моделі описують такий параметр, як собівартість одиниці продукції, дають змогу дослідити зміну собівартості як головної продукції, так і побічних продуктів виробництва, а також визначити причини її збільшення.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### ***Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації***

1. Марчин М. І. Проблеми та перспективи розвитку цукрової промисловості України / М. І. Марчин // Інноваційна економіка. – 2011. – № 2 (21). – С. 27–30 (0,32 друк. арк.).

2. Марчин М. І. Сутність і класифікація витрат як об'єкт управління в цукровій промисловості / М. І. Марчин // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 3 (6). – С. 151–153 (0,32 друк. арк.).

3. Марчин М. І. Досвід американської цукрової промисловості у зниженні витрат / М. І. Марчин // Агросвіт. – 2011. – № 21. – С. 53–55 (0,4 друк. арк.).

4. Марчин М. І. Управлінський облік витрат на сировину в цукровій промисловості [Електронний ресурс] / М. І. Марчин // Ефективна економіка. – 2012. – № 1. – Режим доступу : [nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2012\\_1\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2012_1_26) (0,58 друк. арк.).



5. Марчин М. І. Методи управління витратами у цукровій промисловості Англії / М. І. Марчин // Економіка та держава. – 2012. – № 3. – С. 52–55 (0,56 друк. арк.).

6. Марчин М. І. Організаційна модель управлінського обліку операційних витрат цукрової промисловості / М. І. Марчин // Агросвіт. – 2012. – № 16. – С. 44–49 (0,57 друк. арк.).

7. Марчин М. І. Бюджетування і контроль у цукровій промисловості / М. І. Марчин // Економічний часопис – XXI. – 2012. – № 11–12 (1). – С. 93–95 (індексується у наукометричних базах: Index Copernicus, Польща; Ulrich`s Periodicals Directory, Велика Британія, США; EBSCO- host, США; ISSN International Centre, Франція) (0,5 друк. арк.).

8. Марчин М. І. Особливості організації внутрішнього контролю матеріальних витрат у цукровій промисловості / М. І. Марчин // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 5. – С. 79–82 (0,54 друк. арк.).

9. Марчин М. І. Экономическая сущность издержек в целях управления / М. І. Марчин // Журнал научных публикаций аспирантов и докторантов (Россия). – 2013. – № 7 (85). – С. 26–28 (0,35 друк. арк.).

10. Марчин М. І. Вдосконалення організації аналітичного обліку витрат у цукровій промисловості / М. І. Марчин // Вісник Львівського національного аграрного університету. – 2014. – № 21(1). – С. 158–164 (0,41 друк. арк.).

#### ***Опубліковані праці апробаційного характеру***

11. Марчин М. І. Управлінський облік як джерело інформації про стан підприємства / М. І. Марчин // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку : тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 4–5 жовт. 2007 р.). – К. : КНЕУ, 2007. – С. 113–116 (0,14 друк. арк.).

12. Марчин М. І. Розрахунок собівартості продукції в цукровій промисловості за попередільно-нормативним методом / М. І. Марчин // Наукові засади сталого розвитку економіки : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 16–17 черв. 2011 р.). – Тернопіль : Крок, 2011. – С. 203–205 (0,15 друк. арк.).

13. Марчин М. І. Інноваційні технології як засіб зниження витрат в цукровій промисловості / М. І. Марчин // Наука – XXI століття: зб. наук. пр. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 22 черв. 2011 р.). Вип. 1, Ч. 2. – К. : НАІРІ. – С. 36–37 (0,12 друк. арк.).

14. Марчин М. І. Резерви збільшення виробництва цукру в Україні / М. І. Марчин // Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте : материалы Междунар. наук.-практ. конф. (Одесса, 21–30 июня 2011 г.). Т. 11. – Одесса : Черноморье, 2011. – С. 75–78 (0,15 друк. арк.).

15. Марчин М. І. Нормування витрат як засіб контролю у цукровій промисловості / М. І. Марчин // Актуальні проблеми розвитку економіки в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль-Чортків, 26–27 квіт. 2012 р.). – Чортків, 2012 – С. 286–287 (0,11 друк. арк.).

16. Марчин М. І. Контроль матеріальних витрат в цукровій промисловості / М. І. Марчин // Проблеми та шляхи удосконалення економіки України : зб. тез наук.

робіт учасн. XXII Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 1–2 лют. 2013 р.). – Львів : ЛЕФ. – С. 114–116 (0,19 друк. арк.).

17. Марчин М. І. Вдосконалення обліку відходів в цукровій промисловості / М. І. Марчин // Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку : матеріали II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Луцьк, 25 листоп. 2015 р.). – Тернопіль : КРОК, 2015. – С. 19–21 (0,14 друк. арк.).

### АНОТАЦІЯ

Марчин М. І. Управлінський облік і контроль витрат операційної діяльності в цукровій промисловості. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2016.

У дисертаційній роботі досліджено теоретичні, організаційні та методичні особливості управлінського обліку і контролю витрат операційної діяльності в цукровій промисловості та розроблено практичні рекомендації щодо їхнього покращення. Встановлено вплив організаційно-технологічних особливостей виробництва цукру на побудову управлінського обліку і контролю. Запропоновано класифікацію витрат на підприємствах відповідно до галузевих потреб.

Удосконалено первинний облік шляхом введення в первинні документи параметра «сортність». Запропоновано зарахування земляних відходів до категорії зворотних відходів. Розроблено систему обліку витрат за сферами відповідальності на цукровому заводі, за якої отримана за цехами інформація дозволить здійснювати економічну оцінку їх діяльності, встановлювати резерви зниження витрат.

Розроблено форми внутрішньої звітності, зокрема рапорти обліку відхилень від норм витрат з урахуванням сортності цукрових буряків для забезпечення ефективного внутрішньогосподарського контролю за відхиленнями від нормативних витрат. Запропоновано форми бюджету заготівлі цукрових буряків та бюджету допоміжних матеріалів з метою підвищення контрольної функції управління. Розроблено економіко-математичні моделі контролю витрат, які дозволяють з урахуванням технологічного процесу на основі встановлених відхилень від норм приймати оперативні рішення щодо запобігання виникненню непродуктивних витрат.

Ключові слова: облік, витрати, операційна діяльність, контроль, цукрова промисловість, сортність, земельні відходи.

### АННОТАЦИЯ

Марчин М. И. Управленческий учет и контроль расходов операционной деятельности в сахарной промышленности. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический университет Министерства образования и науки Украины, Тернополь, 2016.

В диссертационной работе исследованы теоретические, организационные и методические особенности управленческого учета и контроля затрат операционной деятельности и разработаны практические рекомендации по их улучшению.

Изучено влияние организационно-технологических особенностей производства сахара на построение управленческого учета и контроля: сложный и уникальный технологический процесс извлечения сахарозы из свеклы (тростника); наличие значительных заготовительных расходов; переработка значительного количества сырья за относительно краткий срок; потребность в тесных связях со свеклосеющими хозяйствами; переработка сахарной свеклы разных сортов, которые имеют различные технологические параметры; образование значительного количества земляных отходов; наличие технологических переделов; образование значительного количества сопутствующей продукции (жом и меласса).

Предложена классификация затрат на предприятиях в соответствии с отраслевыми потребностями: по центрам ответственности; по участию в формировании продукции; по способу отнесения на стоимость продукции; по календарному периоду; по видам расходов; по реагированию на управленческое решение; по реагированию на объем производства; по условиям ограниченности ресурсов. Обосновано, что данная классификация обеспечивает эффективное управление затратами на предприятиях сахарной отрасли.

Усовершенствованы формы первичных документов и учетных регистров (товарно-транспортной накладной и сведений, отражающих поступления и перемещения сахарной свеклы) путем добавления графы «сортность», что повысит точность расчета возможных потерь сахарозы при хранении сахарной свеклы и усилит оперативный контроль за расходами. Предложены к внедрению такие формы управленческой отчетности, как Отчет о потерях сахарозы при хранении сахарной свеклы разных сортов на сахарном заводе и Список рекомендованных сортов сахарной свеклы (отчет), которые создают основу для экспресс-оценки альтернативных управленческих решений в условиях неопределенности и ограниченности ресурсов.

Разработаны методика учета фактического количества земляных отходов, способы их оценки и порядок установления норм их потерь при переработке. На этой основе разработаны новые формы первичных документов – Акт на определение количества земляных отходов, Акт внутреннего перемещения земляных отходов, что обеспечит учет и контроль земляных отходов и их эффективное использование.

Предложена система учета затрат по центрам ответственности с использованием многоуровневых субсчетов, благодаря которой полученная по цехам информация будет способствовать проведению экономической оценке их деятельности, выявлению возможностей экономии затрат и повысит оперативность контроля. С целью разграничения расходов по центрам ответственности разработаны матрицы-модели затрат для каждого из них. Данные модели позволят группировать расходы в разрезе операций, что будет способствовать повышению контроля затрат по местам их возникновения и формированию управленческой информации, непосредственно связанной с производством продукции, для принятия своевременных и правильных управленческих решений по отдельным центрам.

Предложен порядок калькулирования сахарной продукции на основе нормативного метода учета затрат, что позволит установить себестоимость сахара при переработке каждого сорта сахарной свеклы в условиях хранения его в буртах и без них.

Разработаны рапорты учета отклонений от нормативных затрат с использованием параметра сортности сахарной свеклы для обеспечения точности внутреннего контроля по отклонениям от нормативных затрат. Предложены формы бюджетов (бюджет заготовки сахарной свеклы и бюджет вспомогательных материалов) с целью повышения контрольной функции управления.

Сформирован порядок контроля затрат сахарного производства и формирования себестоимости продукции с применением экономико-математических моделей, которые на основе установленных отклонений от норм и с учетом технологического процесса производства позволяют корректировать управленческие решения для предотвращения возникновения непроизводительных расходов.

Ключевые слова: учет, затраты, операционная деятельность, контроль, сахарная промышленность, сортность, земляные отходы.

## ANNOTATION

Marchyn M. I. Managerial accounting and control of operating costs in the sugar industry. – The manuscript.

The thesis for the degree of candidate of economic sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by types of economic activities). – Ternopil National Economic University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2016.

In the thesis the theoretical, organizational and methodical features of managerial accounting and cost control of operations are investigated and practical recommendations are developed for their improvement. The impact of integration processes is defined for the sugar industry and in particular management accounting. The impact organizational and technological features of sugar production at building managerial accounting and control is studied. The classification of costs in enterprises according to industry needs is proposed.

Primary account by introducing a new parameter grade is improved. Soil is proposed to classify in the category of related products. Cost accounting method for areas of responsibility of the sugar plant in which information received from the workshops will allow evaluation of their economic activity and find reserves of cost savings is developed.

Internal reporting forms by developing accounting reports of deviations from standard costs for each grade of sugar beets to ensure the accuracy of internal control over deviations from standard costs are created. Budgets based on cost accounting are compound to improve management control function. The economic-mathematical models which allow taking into account the technological process on the basis of established deviations from the norm to take prompt corrective solutions to prevent the occurrence of non-productive expenditures are developed.

Keywords: accounting, costs, operations, control, the sugar industry, grade, soil.