

КИЇВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

ЩИГЛА МАРКІЯН ТЕОДОРОВИЧ

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ  
ВИТРАТ ВИРОБНИЧИХ ПІДГОЗДІЛІВ  
(на прикладі підприємств м'ясної  
промисловості України)

Спеціальність 08.00.12 - Бухгалтерський облік, контроль і  
аналіз господарської діяльності

Автореферат дисертації на здобуття  
наукового ступеня кандидата еконо-  
мічних наук

Київ - 1992

Робота виконана на кафедрі обліку і аудиту в сільському господарстві Київського державного економічного університету

- Наукові керівники - доктор економічних наук, професор  
Сопко Василь Васильович
- доктор економічних наук, в.о. професора  
Линник Володимир Григорович
- Офіційні опоненти - доктор економічних наук, професор  
Кужельний Микола Басильович
- кандидат економічних наук, доцент  
Щатковська Людмила Станіславівна

Провідна установа - Одеський інститут народного господарства

Захист відбудеться "17" грудня 1992 р.  
о 15.30 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради  
К.06.3.28.02 Київського державного економічного університету  
за адресою: 252057, м. Київ-57, проспект Перемоги 54/1,  
аудиторія 214.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Київського державного економічного університету.

Автореферат розісланий "16" листопада 1992р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради,  
кандидат економічних наук,  
доцент

*В.І. Єфіменко*  
В.І. Єфіменко



## I. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

I.1. Актуальність теми дослідження. Перехід народного господарства України на ринкові відносини вимагає посилення його комерційних основ. Цього потребують також становлення і розвиток різних форм власності. Комерційний розрахунок забезпечує пряму залежність доходів підприємства від ефективності їх роботи, змушує трудові колективи ефективно використовувати виробничі ресурси, домагатися підвищення якості вироблюваної продукції, підвищує їх зацікавленість у результатах праці. Все це дозволяє по-новому розглядати діяльність підприємств та їх підрозділів, удосконалити організацію обліку і контролю як на рівні підприємства, так і виробничих підрозділів.

Особливої актуальності набуває облік витрат на виробництво. Зміни у технології і організації виробництва, які відбулися за останні десятиліття в м'ясній промисловості, визначили необхідність розробки удосконаленої системи обліку і контролю витрат згідно з вимогами ринкових відносин.

Методологічні і загальнотеоретичні питання обліку витрат на виробництво і собівартість продукції вивчаються у працях таких економістів: А.Ф.Аксьоненка, І.А.Басманова, П.С.Безруких, А.С.Бородкіна, В.Б.Івашевича, А.М.Кашасва, А.М.Кузьмінського, В.Г.Линника, А.Ш.Маргуліса, І.С.Мацкевічуса, П.П.Новіченка, В.Ф.Палія, В.В.Сопка, А.Д.Трусова, М.Г.Чумаченка і ін.

Особливості обліку витрат і собівартості продукції у м'ясній промисловості відображені у працях: Т.В.Еройди, В.М.Глуха, М.Г.Зайцева, М.П.Кондракова, Л.І.Левіної, Г.С.Лазаровича, Д.У.Уракова та ін. Однак у них облік витрат і калькулювання собівартості м'яса і м'ясопродуктів розглядалися лише на рівні м'ясокомбінату в цілому. Тим часом, як показує аналіз практики роботи підприємств м'ясної промисловості, найбільш слабкою ланкою в обліку витрат на виробництво є його постановка в виробничих підрозділах. Крім цього, не одержали повного практичного вирішення питання нормативного обліку і контролю витрат на виробництво і організація обліку з використанням персональних ЕОМ. Облік витрат виробництва не має достатньої оперативності і аналітичності, що не сприяє на певних ділянках виробництва попередженню непродуктивних витрат. Розвиток ринкових відносин вимагає комерційної

діяльності кожного підприємства, налагодження обліку і контролю витрат з урахуванням кон'юнктури ринку, розвитку нових форм організації виробництва. Перехід виробничих підрозділів на комерційні відносини суттєво міняє структуру витрат на виробництво, вибір об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і ставить ряд проблем: перед організацією обліку витрат і результатів їх діяльності. У зв'язку з цим проблема правильної постановки обліку виробничих витрат, підвищення його оперативності і аналітичності на підприємствах м'ясної промисловості в даний час набуває особливого значення.

Актуальність проблеми зниження витрат на виробництво, її теоретичне і практичне значення в умовах переходу до ринкових відносин, необхідність розробки методичних і організаційних основ обліку витрат виробничих підрозділів стосовно техніко-економічних особливостей м'ясної промисловості зумовили вибір теми і основні напрямки дисертаційного дослідження.

1.2. Мета і завдання дослідження. Основною метою дисертаційного дослідження є розробка теоретичних і практичних рекомендацій, направлених на удосконалення методології і організації обліку й контролю витрат виробничих підрозділів підприємств м'ясної промисловості в умовах комерційного розрахунку і роботи у ринкових відносинах.

Ця мета вимагає:

- визначити економічну природу і суть комерційного розрахунку, обґрунтувати його місце і роль в удосконаленні господарського механізму;

- критично проаналізувати чинну практику обліку і контролю витрат на виробництво;

- визначити характер впливу особливостей м'ясної промисловості на організацію обліку виробничих витрат;

- обґрунтувати необхідність відмови від практики "котлового" обліку витрат м'ясожирового виробництва і переходу до його організації на місцях їх виникнення;

- розробити пропозиції на удосконалення методології обліку витрат у виробничих підрозділах підприємств м'ясної промисловості в умовах комерційного розрахунку, застосування ЕОМ та АРМ бухгалтера;

- розробити методику оперативного економічного контролю і аналізу витрат виробничих підрозділів на базі нормативного методу.

1.3. Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дослідження є питання методології та організації обліку й контролю витрат виробничих підрозділів в умовах переходу до ринку. Як об'єкт дослідження вибрані виробничі підрозділи підприємств м'ясної промисловості України.

1.4. Методологія і методи дослідження. Теоретичною і методологічною основою реалізації поставлених в дисертації завдань є фундаментальні положення економічної теорії, законодавчі акти і постанови Верховної Ради України з проблем удосконалення господарського механізму і переходу народного господарства на ринкові відносини.

При підготовці дисертаційної роботи вивчена спеціальна вітчизняна і зарубіжна література з питань обліку, контролю і аналізу виробничих витрат. Основним джерелом інформації є дані підприємств м'ясної промисловості України.

У процесі дослідження використані загальнонаукові і спеціальні методи аналізу, порівняння, деталізації, взаємозв'язане вивчення господарських процесів, абстрагування, монографічний і інші.

1.5. Наукова новизна дисертаційної роботи. Наукова новизна виконаної роботи полягає у постановці, теоретичному обґрунтуванні і визначенні напрямків дальшого удосконалення методології і організації обліку й контролю витрат і результатів діяльності у виробничих підрозділах підприємств м'ясної промисловості.

У процесі дослідження одержані такі найсуттєвіші наукові результати:

- встановлена залежність організації обліку і контролю витрат від особливостей галузі;
- визначені місця виникнення витрат, об'єкти їх обліку, об'єкти калькулювання, калькуляційні одиниці та їх взаємозв'язок в умовах м'ясожирового виробництва;
- дано нове визначення поняття "об'єкт обліку витрат";
- окреслено комплекс вимог, використовуваних при визначенні калькуляційних одиниць;
- обґрунтована необхідність обліку витрат виробничих підрозділів у розрізі калькуляційних статей собівартості; встановлено їх перелік, які входять до комерційної (госпрозрахункової) собівартості;

- доказана необхідність і обґрунтована можливість використання у м'ясній промисловості методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, заснованого на виявленні відхилень від заданих параметрів - стандартів, норм, квот тощо;

- розроблені нормативні карти витрат матеріальних і трудових ресурсів у виробничому підрозділі;

- дано перелік причин та ініціаторів змін норм витрат матеріальних і трудових ресурсів;

- запропонований перелік причин відхилень від норм витрат матеріальних і трудових ресурсів для виробничих підрозділів м'ясо-жирового виробництва;

- розроблені й удосконалені форми первинних документів і облікових реєстрів для обліку відхилень від норм витрат сировини і матеріалів в умовах використання персональних ЕОМ;

- викладена методика нормативного обліку комплексних витрат;

- удосконалена методика обліку браку;

- розроблена методика організації оперативного економічного контролю й аналізу витрат виробничих підрозділів в умовах нормативного методу.

1.6. Практичне значення. Практичне значення дисертації полягає в її спрямуванні на вирішення актуальних проблем, пов'язаних з порядком формування витрат виробничих підрозділів в умовах переходу підприємств м'ясної промисловості на ринкові відносини. Впровадження пропозицій і рекомендацій до організації і подальшого вдосконалення обліку, оперативного контролю витрат у виробничих підрозділах м'ясо-жирового виробництва дозволить суттєво підвищити оперативність і точність облікової інформації, дати оцінку результатів роботи трудових колективів і їх внеску в загальні результати діяльності підприємства.

Викладені у роботі рекомендації до удосконалення обліку витрат на виробництво і оперативного економічного контролю за їх рівнем у виробничих підрозділах можна використовувати при складанні відповідних галузевих інструкцій з обліку і калькулювання собівартості м'яса і м'ясопродуктів.

1.7. Апробація і реалізація результатів дослідження. Результати дослідження доповідалися, обговорювалися і були схвалені на республіканських науково-практичних конференціях "Совершенствование

учета, статистики и контроля в народном хозяйстве" (м. Київ, 1988р.), і "Проблеми обліку, аналізу та контролю в умовах ринкової економіки" (м. Тернопіль, 1991р.); на обласних науково-практичних конференціях "Совершенствование учета, анализа и контроля за деятельностью производственных единиц в условиях внутреннего хозрасчета" (м. Тернопіль, 1981р.), "Реализация целевой комплексной программы "Интенсификация-90" в народном хозяйстве области" (м. Тернопіль, 1988р.), "Совершенствование учета, контроля и анализа на предприятиях пищевой промышленности АПК в условиях полного хозяйственного расчета и самофинансирования (м. Тернопіль, 1989р.) і "Методологія бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності" (м. Тернопіль, 1992р.); на читачьких конференціях журналу "Бухгалтерський учет" у м. Львові (1987р.) і м. Тернополі (1988р.). Деякі положення дисертаційного дослідження опубліковані в журналах "Агропром України", "Економіка сільськогосподарських і переробляючих підприємств", науково-технічному інформаційному збірнику "Мясная и холодильная промышленность", а також депоновані в ІНІСН АН СРСР.

В основу дисертації покладені результати наукових досліджень, одержаних автором у процесі виконання в Тернопільському інституті народного господарства відповідної науково-дослідної тематики.

Основні положення дисертації на удосконалення обліку і контролю виробничих витрат впроваджені в практику роботи Тернопільського, Чортківського, Донецького м'ясокомбінатів і прийняті для впровадження на інших м'ясокомбінатах України.

І.8. Публікації. За результатами проведеного дослідження, яке відображає основний зміст дисертації, опубліковано шістьнадцять праць загальним обсягом 4,9 д.в. (з тому числі 3,8 д.в. автора). Крім цього, опубліковано одинадцять праць обсягом 4,6 д.в.

І.9. Обсяг і структура роботи. Дисертаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури і додатків. Робота викладена на 179 сторінках машинописного тексту, вміщує 11 таблиць, 9 малюнків, 7 форм, 1 схему, 22 додатки.

У вступі обґрунтована актуальність теми дисертації, визначена мета і основні завдання, об'єкт дослідження, наукова новизна і практичне значення розроблених рекомендацій, вказані результати їх апробування і реалізації.

У першому розділі "Основи методології обліку і контролю витрат виробничих підрозділів" розкривається суть і принципи комер-

д'яного розрахунку, його значення в нових умовах господарювання. Показана роль обліку в умовах внутрішньовиробничого комерційного розрахунку. Обґрунтована необхідність і визначені принципи обліку витрат у розрізі виробничих підрозділів підприємств. Проаналізований вплив галузевих особливостей м'ясної промисловості на побудову обліку і контролю виробничих витрат. Визначені місця виникнення витрат, об'єкти обліку витрат, об'єкти калькулювання, калькуляційні одиниці і показаний їх взаємозв'язок. Рекомендований перелік калькуляційних статей витрат, які можуть входити до комерційної (госпрозрахункової) собівартості.

У другому розділі "Методика обліку витрат виробничих підрозділів та її удосконалення" вироблена методика обліку виробничих витрат на основі нормативного методу і застосування персональних БОМ. Розроблені й удосконалені форми первинних документів і облікових реєстрів, які дозволяють оперативно виявляти відхилення від норм матеріальних і трудових витрат. Викладений порядок нормативного обліку матеріалів і витрат на оплату праці в умовах АРМ бухгалтера. Розроблена методика нормативного обліку комплексних витрат.

Подані рекомендації до обліку результатів діяльності виробничих підрозділів.

У третьому розділі "Контроль витрат виробничих підрозділів" обґрунтована необхідність оперативного економічного контролю і аналізу витрат. Викладена методика оперативного економічного контролю і аналізу виробничих витрат.

У висновках дисертації викладені основні результати проведеного дослідження, сформувані висновки і пропозиції.

## 2. ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

2.1. Одню з важливих умов реалізації практичного курсу переходу підприємств до ринкових відносин є комерційний розрахунок, який зачіпає не тільки зовнішню діяльність підприємств, але й відносини між його підрозділами.

Важливим інструментом організації внутрішньовиробничого комерційного (господарського) розрахунку є своєчасна і систематична інформація про хід і результати діяльності підрозділів.

Система обліку повинна будуватися таким чином, щоб на її основі можна було робити висновок про характер і результати виробничо-господарської діяльності підрозділів підприємства. Впровадження

окремого обліку дасть можливість підвишити відповідальність працівників структурних підрозділів за організацію виробництва і праці, правильність використання матеріальних і трудових ресурсів, забезпечити підвищення ефективності роботи не тільки даного підрозділу, але підприємства в цілому.

Аналіз практики і вивчення теоретичних розробок, дозволили авторові визначити передумови організації обліку витрат виробничих підрозділів: аналітичний облік витрат на рахунку "Основне виробництво" в розрізі виробничих підрозділів (за місцями їх виникнення); застосування нормативного методу (методу "стандарт-кост") обліку витрат на виробництво; відображення і узагальнення витрат у кожному виробничому підрозділі. Це дозволить точніше визначити результати їх діяльності.

М'ясна промисловість є однією з матеріаломістких галузей, де питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції становить 93,5 - 94,7 % (таблиця I). Тому раціональне і економне використання сировинних і матеріальних ресурсів - один з основних напрямків зниження собівартості м'яса і м'ясопродуктів.

Таблиця I

Структура виробничих витрат деяких м'ясокомбінатів України в 1991 році /І/

Елементи витрат на виробництво	Питома вага витрат на м'ясокомбінатах		
	Тернопільському	Чортківському	Львівському
Матеріальні витрати (за винятком вартості поворотних відходів)	93,97	94,71	93,59
Витрати на оплату праці	2,71	2,58	2,92
Відрахування на державне соціальне страхування	0,33	0,31	0,35
Амортизація основних фондів	1,19	1,02	1,31
Інші витрати	1,8	1,38	1,83
Разом	100,0	100,0	100,0

I. Розраховано на основі даних вказаних м'ясокомбінатів за 1991 р.

2.2. Облік витрат на виробництво є найбільш складною і трудомісткою ділянкою облікової роботи. На його організацію впливають різні чинники: масштаб і структура підприємства; тип виробництва

(одиничне, серійне і масове) і його вид (основне виробництво, допоміжне); науково-технічний прогрес; концентрація, спеціалізація, кооперація і комбінування виробництва; матеріаломісткість продукції; вид і структура перероблюваної сировини; попередільна організація виробничого процесу; комплексна переробка сировини; сезонність виробництва тощо.

Іх визначення дозволило авторові критично оцінити чинну практику організаційної побудови обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості м'яса і м'ясопродуктів, виявити недоліки і накреслити шляхи їх усунення, визначити виробничі підрозділи, в розрізі яких можлива і необхідна побудова обліку витрат і виявлення результатів діяльності для кожного із них.

Комплексна механізація і автоматизація виробництва, впровадження потоково-механізованих ліній (конвейерів) для переробки худоби, обробки субпродуктів, виробництва харчових топлиених жирів та інших продуктів дають можливість обліковувати деякі виробничі витрати (витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання) не тільки на дільницях, але і на кожній спеціалізованій конвейерній лінії.

Комплексне використання сировини, головною особливістю якого є те, що з вихідної сировини за один виробничий цикл одержують декілька різних за споживчими властивостями і призначенням самостійних продуктів (основні, супутні та відходи), вимагають, щоб виробничі витрати, які при цьому виникають, відносилися на ті продукти, обробки яких вони стосуються. Однак зараз у м'ясожировому виробництві собівартість супутньої продукції (субпродуктів, жиру, кишок, шкіри та ін.) не визначається, а влучається з собівартості м'яса на кістках у твердих цінах. В цих цінах відображена і вартість сировини (субпродуктів, жиру-сирцю, шкір, кишок та ін.), і вартість їх обробки. Це привело до того, що в м'ясожировому виробництві для одних продуктів (м'ясо на кістках з видів худоби) визначається умовна собівартість, а для інших (супутньої продукції - субпродуктів, шкір і т.п.) вона взагалі не визначається.

У дисертаційній роботі розглядаються інші галузеві особливості, які прямо або побічно (непрямо) впливають на побудову обліку витрат і калькулювання собівартості м'яса і м'ясопродуктів.

2.3. На підприємствах м'ясної промисловості, зокрема в м'ясожировому виробництві, є всі необхідні умови для окремого обліку витрат

у розрізі виробничих підрозділів (первинної переробки худоби, обробки субпродуктів та ін.), тобто за місцями їх виникнення. В дисертації вони систематизовані та класифіковані, що дозволило для підприємств м'ясної промисловості розробити перелік місць виникнення витрат (таблиця 2). Побудова обліку витрат за запропонованим варіантом дозволить формувати витрати за виробничими підрозділами; контролювати не тільки рівень витрат певного виробничого підрозділу, але й всю його діяльність; порівнювати видатки з досягнутими результатами; створити передумови для впровадження внутрішньовиробничого комерційного (господарського) розрахунку.

На основі аналізу різних точок зору на визначення об'єктів обліку витрат автор прийшов до висновку, що окремі виробництва, цехи, дільниці, бригади є не об'єктами обліку витрат, а місцями їх виникнення. Аналогічно, наприклад, вид продукції, група однорідної продукції, робіт, послуг також не є об'єктами обліку витрат, а лише об'єктами калькулювання. Тому, щоб визначити величину витрат на кожну одиницю виробленої продукції, необхідно науково обґрунтувати об'єкти калькулювання.

Вивчення практики калькуляційної справи на підприємствах м'ясної промисловості дозволило поділити всі продукти комплексної переробки сировини на дві групи: калькульовані і некалькульовані, вартість яких виділяється із загальної суми виробничих витрат за дуже умовною оцінкою, яка і приймається за їх собівартість.

Автор вважає, що при визначенні об'єктів калькулювання собівартості повинні братися до уваги не тільки споживча вартість виробленого продукту, але також особливості технології і організації виробництва. В роботі підкреслюється, що в умовах передільної організації технологічного процесу об'єктом калькулювання собівартості є не тільки основна продукція, але й супутня продукція, яка піддається далі обробці у виробничих підрозділах м'ясожирового виробництва.

Одним з важливих питань калькулювання собівартості продукції є правильний вибір калькуляційних одиниць. У дисертації на основі досліджень розроблено комплекс вимог до калькуляційних одиниць.

У процесі вивчення питань калькулювання собівартості м'яса і м'ясопродуктів було встановлено, що деякі з них або зовсім не виконуються, або ж виконуються частково. На основі цих вимог, а також враховуючи особливості об'єктів калькулювання в м'ясожировому виробництві, в якості калькуляційних одиниць вимірювання споживчих

Таблиця 2

## Місця виникнення витрат для підприємств м'ясної промисловості

Постачання	Виробництво	Обслуговування виробництва	Збут	Управління
База передзабійного утримання худоби	Первинної переробки худоби	Холодильник	Відділ збуту	Дирекція
Відділ матеріально-технічного постачання	Обробки субпродуктів	Тарний цех		Виробничий відділ
	Харчових топлих жирів	Енергетичний цех		Планово-економічний відділ
		Ремонтно-механічний цех		Відділ наукової організації праці
Складське господарство	Шкіроконсервувачий	Транспортний цех		Бухгалтерія
	Кишкових фабрикатів			Служба техніки безпеки
	Технічних фабрикатів			Лабораторія

вартостей слід використовувати натуральні калькуляційні одиниці.

З метою управління процесом формування фактичних витрат на місцях виникнення в дисертації науково обгрунтована доцільність обліку і контролю комерційних (госпрозрахункових) витрат за калькуляційними статтями.

Однак дослідження показали, що використовуване групування затрат за калькуляційними статтями не відповідає вимогам визначення комерційної (госпрозрахункової) собівартості деяких підрозділів м'ясожирового виробництва. Вона в першу чергу передбачає обчислення собівартості знеособленої продукції на рівні підприємства, а не контроль за рівнем витрат у виробничих підрозділах.

Для установлення номенклатури статей витрат в дисертації визначені відповідні вимоги.

У зв'язку із змінами умов господарювання з метою локалізації витрат на місцях їх виникнення (тобто в розрізі виробничих підрозділів м'ясожирового виробництва) обліковувати витрати і калькулювати собівартість пропонується за такими статтями: сировина і матеріали; супутня продукція (вираховується); поворотні відходи (вираховуються); допоміжні матеріали на технологічні потреби; паливо і енергія на технологічні потреби; витрати на оплату праці; відрахування на соціальне страхування; відрахування у фонд Чорнобиля; відрахування у фонд зайнятості; витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання; витрати на управління; втрати від браку; орендна плата; інші виробничі витрати.

Використання у практиці роботи структурних підрозділів м'ясожирового виробництва вказаної номенклатури статей витрат дозволить поліпшити облік витрат на місцях їх виникнення, що в кінцевому підсумку приведе до зниження собівартості продукції і збільшення нагромаджень.

2.4. У даний час прогресивний і відповідає вимогам ринкових відносин метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, який ґрунтується на виявленні відхилень від заданих параметрів - стандартів, норм, квот тощо. Головною особливістю цього методу є окремий облік витрат за стандартами, нормами, квотами, змінами і відхиленнями від них. В економічній літературі цей метод називають "стандарт-кост", "директ-костинг", нормативний.

Незважаючи на великі переваги, вказаний метод не одержав належного поширення в м'ясній промисловості. В роботі встановлені і про-

аналізовані основні причини, які не дозволили нормативному методу в обліку посісти провідне місце в системі управління виробництвом.

Проведені дослідження і вивчення теоретичних розробок дозволили авторам прийти до висновку, що всі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції слід поставити на нормативну основу.

Як показали дослідження, на підприємствах м'ясної промисловості є всі необхідні умови і передумови для застосування нормативного методу обліку виробничих витрат, а саме: стабільна технологія виробництва; короткий виробничий цикл; масове виробництво з невеликою номенклатурою виробленої продукції; наявність норм виходу м'яса, жиру, шкіри та інших продуктів за видами і вгодованістю худоби та ін.

Ефективність застосування нормативного методу значною мірою залежить від стану нормування. У роботі в теоретичному і практичному аспектах розглянуті питання удосконалення нормування виробничих витрат, вибору методу їх розробки, відзначено ряд суттєвих недоліків.

Важливим моментом нормування матеріальних і трудових ресурсів є систематизація норм і нормативів. На практиці підприємства м'ясної промисловості застосовують різні нетипові документи (відомості, технологічні карти та ін.), які дублюють показники і не пристосовані до автоматизації обліку витрат в умовах нормативного методу.

З метою усунення вказаних недоліків розроблена форма "Нормативної карти витрат матеріальних і трудових ресурсів", яка враховує особливості підприємств м'ясної промисловості - наявність двох видів норм витрат матеріальних ресурсів: виходу і витрат. У дисертації подані рекомендації до оперативного обліку змін норм, розроблені класифікатори причин та ініціаторів змін норм. Викладена методика побудови обліку змін норм дозволить м'ясокомбінатам здійснювати контроль і аналіз витрат в розрізі виробничих підрозділів; видів продукції; калькуляційних статей; причин та ініціаторів змін норм.

2.5. Проведені дослідження дозволили визначити основні напрямки удосконалення обліку матеріальних витрат у виробничих підрозділах м'ясожирового виробництва. Зокрема аргументована необхідність класифікації і вибору оцінки матеріальних ресурсів. З урахуванням

ролі та призначення в дисертації запропоноване групування матеріальних ресурсів у розрізі рахунків, субрахунків, груп та підгруп.

У зв'язку з відсутністю галузевих рекомендацій у роботі на основі запропонованого нами групування матеріальних ресурсів викладений порядок складання номенклатури-цінника, обґрунтована доцільність використання в поточному обліку планово-розрахункових цін в якості облікових.

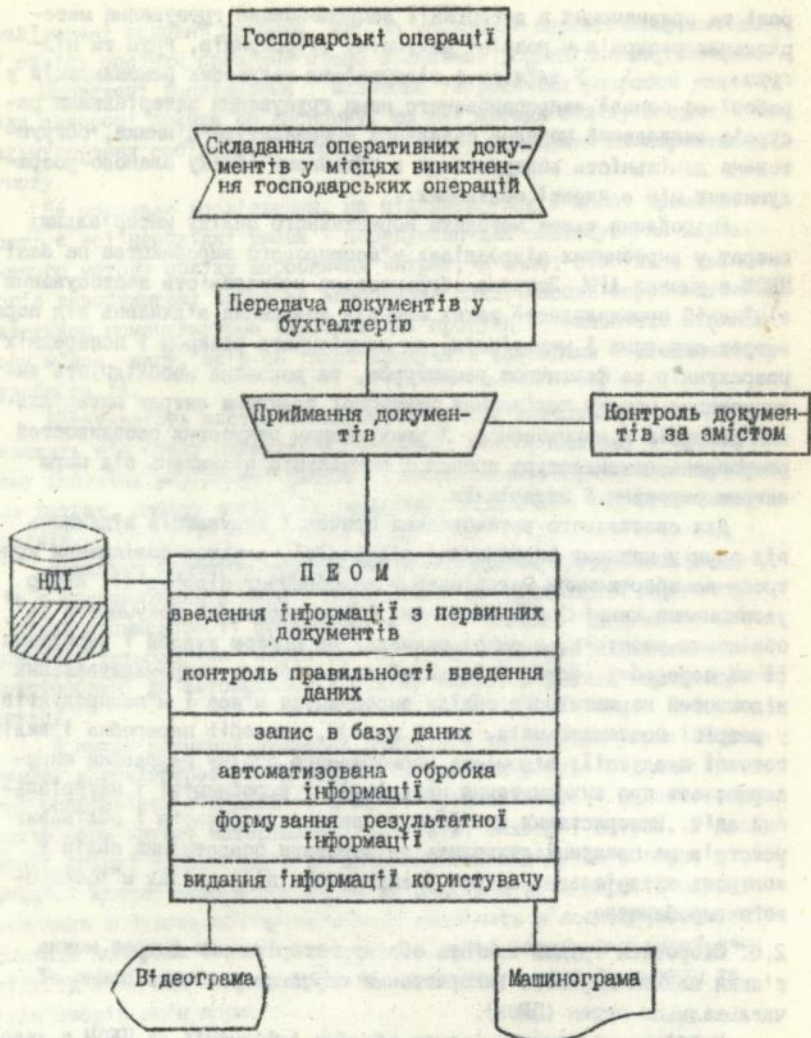
Розроблена також методика нормативного обліку матеріальних витрат у виробничих підрозділах м'ясожирового виробництва на базі ПЕОМ в умовах АРМ. Зокрема обґрунтована неможливість застосування в м'ясній промисловості таких методів виявлення відхилень від норм витрат сировини і матеріалів, як партійного розкросу і попередніх розрахунків за фактичною рецептурою, та доказана необхідність використання методу порівняння фактичної величини витрат матеріальних ресурсів з нормативною. З урахуванням галузевих особливостей розроблена номенклатура причин і винуватців відхилень від норм витрат сировини і матеріалів.

Для своєчасного встановлення причин і винуватців відхилень від норм у кожному виробничому підрозділі, а також поліпшення контролю за збереженням матеріалів у виробничому підрозділі, автор удосконалив чинні і розробив нові форми первинних документів та облікових реєстрів, а саме: накладку на прийом худоби і чередання її на переробку (форма № Заг-2 м'ясо); систему нагромаджувальних відомостей нормативного обліку виробництва м'яса і м'ясопродуктів у розрізі постачальників, видів худоби, способів переробки і видів готової продукції; відомість нормативного обліку переробки жирусерця; акт про використання матеріалів у виробництві і матеріальний звіт. Використання цих форм первинних документів і облікових реєстрів на практиці дозволить здійснювати оперативний облік і контроль матеріальних витрат у виробничих підрозділах м'ясожирового виробництва.

2.6. Скоротити трудомісткість обліку матеріальних витрат можна тільки шляхом широкого використання персональних електронно-обчислювальних машин (ПЕОМ).

Найдбільш ефективною формою обробки інформації на ПЕОМ є створення автоматизованих робочих місць (АРМ) конкретних спеціалістів.

У дисертації розроблено технологічний процес обробки облікової інформації на базі ПЕОМ в умовах АРМ бухгалтера (мал.1).



Мал. 1. Технологічний процес обробки об'єктові інформації в умовах АРМ

Прогресивність нової технології обробки облікової інформації на базі АРМ бухгалтера полягає у тому, що вона дає можливість користувачу вести з допомогою дисплею діалог з ПЕОМ типу: "вибір у меню", "робота за підказкою", "заповнення шаблону", "питання-відповідь". Такі процедури, як реєстрація, введення, передача даних, формування вихідних машинограм, які при централізованій обробці інформації виконувалися окремо, тепер здійснюються на одному робочому місці. Бухгалтер при цьому стає безпосереднім учасником процесу автоматизованої обробки інформації. Така організація роботи підвищує відповідальність бухгалтера за результати і дозволяє йому контролювати весь процес обробки облікових даних, міняючи при цьому значення параметрів.

У дисертації розроблена методика нормативного обліку матеріальних витрат з використанням ПЕОМ IBM PC XT/AT в умовах АРМ на ділянці первинної переробки худоби. В роботі розроблені інформаційна модель, алгоритм і програми розв'язку даної задачі на ПЕОМ в умовах АРМ.

Сформульована в дисертації методика обліку матеріальних витрат на ПЕОМ дозволить змінити характер облікової праці і підвищити оперативність і точність інформації про витрати виробництва.

2.7. Перехід на ринкові відносини докорінно міняє організацію виробництва і оплату праці. Вирішальним фактором організації оплати праці є ставлення працівників до засобів виробництва.

Перехід до ринкової економіки сприяє появі якісно нових рис у характері трудових відносин між робітником та адміністрацією підприємства. Існуюча до сьогодні практика регулювання трудових відносин між робітником та адміністрацією підприємства з допомогою трудового договору не відповідає сучасним вимогам (переважна більшість з них укладається на невизначений термін, оплата праці найманих працівників у деяких випадках лише частково відтворює робочу силу і т.п.). Усуненню цих недоліків повинно сприяти, на наш погляд, застосування контрактної системи найму. З цієї метою в дисертації розроблена форма контракту для робітників м'ясної промисловості.

У процесі виробництва м'яса і м'ясопродуктів можуть виникати відхилення від нормативних витрат на заробітну плату. Для своєчасного і правильного обліку відхилень від норм запропонована номенклатура причин і винуватців відхилень від норми трудових затрат і форма облікового реєстру обліку відхилень.

Одним з найбільш важливих напрямків удосконалення обліку витрат на оплату праці є впровадження в практику роботи підприємств м'ясної промисловості автоматизованих форм на базі ПЕОМ.

У зв'язку з цим автором розроблені блок-схема і алгоритм нарахування погодинної заробітної плати робітникам бригади і розподілу між ними надтарифної частки на базі ПЕОМ в умовах АРМ бухгалтера.

2.8. Особливе місце в дисертації приділено удосконаленню обліку комплексних затрат (затрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання, витрати на управління і втрати від браку).

Для удосконалення обліку цих витрат необхідно розукрупнити комплексні статті аналітичного обліку за однорідним економічним змістом затрат (матеріали, заробітна плата і т.п.). Після цього, як пропонують деякі автори, кожний вид комплексних витрат доцільно обліковувати в двох параметрах: за елементами затрат і статтями кошторису витрат. Однак цим облік комплексних витрат не повинен обмежуватися, оскільки нормативний облік комплексних витрат - дво-поверховий. На першому поверсі здійснюється облік елементів затрат тобто дотримання норм затрат щодо кошторису комплексних витрат, на другому - нормативний облік комплексу щодо собівартості продукції.

Отже, у дисертації розроблена удосконалена методика нормативного обліку комплексних витрат. Зокрема, обґрунтована необхідність обліку витрат на утримання і експлуатацію машин і обладнання не тільки в розрзі виробничих підрозділів м'ясожирового виробництва (первинної переробки худоби, обробки субпродуктів, харчових топливних жирів, кишкового та ін.), але і на технологічних лініях (конвейрній лінії для забою та поділу великої рогатої худоби, конвейрній лінії для забою і поділу свиней і т.п.), або групах обладнання. Доказано, що щоденний облік в'дхилень від норм доцільно здійснювати за тими статтями витрат на утримання і експлуатацію обладнання, величина яких найбільшою мірою залежить від обсягу виробленої продукції і тривалості роботи обладнання. У цьому зв'язку в дисертації пропонується виявляти в'дхилення від норм за статтею "Амортизація обладнання" на початку наступного за поточним місяцем шляхом порівняння фактичної величини з кошторисом.

Для узагальнення виявлених за день в'дхилень від норм доцільно, на думку автора, щоденно складати в'домість нормативного обліку витрат на утримання і експлуатацію обладнання на кожній технологічній лінії у розрзі статей і елементів затрат з вказівкою нормативних

і фактичних витрат, величини відхилень, їх причин і винуватців.

Викладена автором методика обліку витрат на утримання і експлуатацію обладнання дозволить своєчасно визначити, за рахунок чого і які відхилення мали місце, конкретні причини їх виникнення, а також вживати оперативних заходів на усунення причин негативних відхилень.

Дальше удосконалення калькуляційної справи неможливе без поліпшення практики розподілу витрат на утримання і експлуатацію обладнання між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, а також між об'єктами калькулювання. В дисертації обґрунтовується доцільність розподілу їх спочатку між об'єктами калькулювання, а потім - між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. Доказано, що в якості бази розподілу цих витрат між об'єктами калькулювання слід використовувати кошторисні (нормативні) ставки на одиницю продукції, а між готовою продукцією і незавершеним виробництвом - кількість продукції.

Щодо витрат на управління, то для їх обліку на рівні ділянки автор розробив номенклатуру статей з їх детальною характеристикою і змістом.

Нормативний облік витрат на управління ділянками доцільно здійснювати відповідно до витрат на утримання і експлуатацію обладнання. Їх розподіл між об'єктами калькулювання пропонується автором здійснювати пропорційно кошторисним (нормативним) ставкам, в основу розрахунку яких покладена основна заробітна плата виробничих робітників і витрат на утримання і експлуатацію обладнання.

2.9. Досліджуючи комплексні витрати, автор значну увагу приділив обліковій браку на місцях, причинам і винуватцям виникнення. У цьому зв'язку розроблені класифікатор причин і винуватців виникнення браку і методика нормативного обліку його в виробничих підрозділах машинобудівного виробництва.

Перехід виробничих підрозділів на комерційні відносини вимагає своєчасного узагальнення витрат і виявлення результатів їх діяльності. В дисертації розроблена форма їх обліку.

2.10. Розширення меж самостійності підприємств і перехід на комерційні відносини вимагає змін у контролі і економічному аналізі.

На основі досліджень було встановлено, що найбільш сприятливі умови для удосконалення оперативного економічного контролю і

аналізу комерційної (госпрозрахункової) собівартості створив нормативний метод. У зв'язку з цим у роботі обґрунтовується необхідність щоденного виявлення відхилень від чинних норм за всіма залежними від діяльності виробничих підрозділів калькуляційними статтями, а не порівняння фактичної собівартості одиниці продукції з плановою (нормативною) на основі щоденного визначення собівартості за статтями калькуляції.

Проведені дослідження дозволили розробити методику здійснення оперативного економічного контролю і аналізу витрат виробничих підрозділів м'ясожирового виробництва. Зокрема, розроблені форми аналітичних таблиць, у яких разом з виявленим розміром відхилень від норм здійснюється аналіз причин і винуватців цих відхилень. Це дозволить своєчасно вживати оперативних заходів на усунення виявлених недоліків у процесі виробництва.

Практична реалізація розроблених автором рекомендацій і пропозицій сприятиме удосконаленню обліку і контролю витрат виробничих підрозділів м'ясожирового виробництва і оцінці діяльності кожного з них.

Основні положення дисертації викладені і опубліковані в працях:

1. Совершенствование учета и контроля показателей внутрипроизводственного хозрасчета в промышленности // Бухгалтерский учет. - 1982. - № 1. - С. 57.
2. Информационная база подсистемы АСУ "Управление оборотными средствами" // Депонировано в Укр.НИИИТИ. № 2415. - Ук 87 от 10.09.87. - 7 с. (в соавторстве).
3. Учет и контроль сырьевых затрат на предприятиях мясной промышленности // Тез. докл. и сообщ. областной науч.-практ. конф. Реализация целевой комплексной программы "Интенсификация-90" в народном хозяйстве области. - Тернополь, 1988. - С. 74-75 (в соавторстве).
4. Особенности учета себестоимости мясopодуKтов в условиях внутрихозяйственного расчета // Тез. докл. респ. науч.-практ. конф. Совершенствование учета, статистики и контроля в народном хозяйстве. - Киев, 1988. - С. 185-187 (в соавторстве).
5. Учет материальных ценностей на складе и в бухгалтерии предприятия в условиях использования ЭВМ "Роботрон-1720" // Тез. докл. областной науч.-практ. конф. Совершенствование учета, контроля и анализа на предприятиях пищевой промышленности АПК в усло-

- виях полного хозяйственного расчета и самофинансирования. - Тернополь, 1989. - С. 59-63.
6. Учет и контроль за использованием материалов в производстве // Тез. докл. областной науч.-практ. конф. Совершенствование учета, контроля и анализа на предприятиях пищевой промышленности АПК в условиях полного хозяйственного расчета и самофинансирования. - Тернополь, 1989. - С. 94-95 (в соавторстве).
7. Выбор показателей внутрихозяйственного расчета для предприятий мясной промышленности // Тез. докл. науч.-практ. конф. Эффективность хозяйствования в условиях полного хозрасчета и самофинансирования: Часть 2. - Киев: НИИ Госплана УССР, 1989. - С. 132-133 (в соавторстве).
8. Основные направления совершенствования показателей внутрихозяйственного расчета // Тез. докл. областной науч.-практ. конф. молодых ученых. Углубление перестройки хозяйственного механизма на современном этапе: теория, опыт, проблемы: - Кривой Рог, 1989. - С. 108-109 (в соавторстве).
9. Облік затрат при госпрозрахунку // Агрпропром України. - 1990. - № 1. - С. 66-67 (у співавторстві).
10. Совершенствование учета материальных ценностей с использованием вычислительной техники // Мясная и холодильная промышленность: Научно-технический информационный сборник: Вып. I - М., 1990. - С. 16-23 (в соавторстве).
11. Оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод учета материальных ценностей на предприятиях мясной и молочной промышленности // Депонировано в ИНИОН АН СССР. № 40973 от 5.02.90. - 43 с. (в соавторстве)
12. АРМ керівника підприємства // Тез. доп. обласної наук.-практ. конф. Практичний вклад науки в перебудову. - Тернопіль, 1990. - С. 123-125 (у співавторстві).
13. Вопросы формирования системы показателей предприятий мясной промышленности // Учет и экономический анализ в условиях современных форм хозяйствования: Часть 2. - М.: Издательство Минфина СССР, 1990. - С. 103-104 (в соавторстве).
14. Об'єкти обліку затрат в умовах внутрігосподарського розрахунку // Тез. доп. респ. наук.-практ. конф. Проблеми обліку, аналізу та контролю в умовах ринкової економіки. - Тернопіль, 1991. - С. 29-30 (у співавторстві).

15. АРМ бухгалтера по обліку основних засобів // Тез. доп. і повід. обласного наук.-практ. семін. Основні напрямики розвитку народного господарства в період переходу до ринкової економіки. - Тернопіль, 1991. - С. 72-75 (у співавторстві).
16. Облік витрат на утримання і експлуатацію обладнання в сучасних умовах господарювання // Тез. доп. і вист. обласної наук.-практ. конф. Методологія бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності. - Тернопіль, 1992. - С. 43-45 (у співавторстві).

Підписано до друку 5.XI.1992 р. Формат паперу 60 x 84 1/16.  
Друк офсетний, ротопринтний. Папір пишущий білий. Об'єм і друкарський лист. Заказ 1129. Тираж 100.

Тернопіль, вул. Над Ставом, 10. Обласне управління статистики. Відділ оперативної поліграфії.

4689A7

AB 26.181

**AB 26.181**