

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**КОСТИШИН НАТАЛІЯ СТЕПАНІВНА**

УДК 657. 47: 663.97.05 (477)

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЧОЇ  
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТЮТЮНОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

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

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Тернопіль – 2011

Дисертацією є рукопис.

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

**Науковий керівник:** доктор економічних наук, професор  
**Хомин Петро Якимович,**  
Тернопільський національний економічний університет,  
професор кафедри обліку у бюджетній та соціальній  
сфері

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор,  
член-кореспондент НААН  
**Жук Валерій Миколайович,**  
Відділення аграрної економіки і  
продовольства НААН України,  
академік-секретар

кандидат економічних наук  
**Сава Андрій Петрович,**  
Тернопільський інститут агропромислового  
виробництва,  
начальник відділу з наукових досліджень, випробування  
і трансферу інновацій в галузі аграрної економіки

Захист відбудеться 16 вересня 2011 р. о 11 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020 м. Тернопіль, вул. Львівська, 11а, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020 м. Тернопіль, вул. Бережанська, 4.

Автореферат розісланий 15 серпня 2011 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради,  
кандидат економічних наук, доцент

М. П. Шаварина

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Конкуренція на ринку тютюнової продукції потребує пошуку резервів підвищення економічної ефективності виробництва, насамперед альтернативних варіантів зниження матеріаломісткості, трудомісткості й собівартості та підвищення її якості. Це зумовлює виникнення потреби в удосконаленні організації обліку й оперативного аналізу витрат на виробництво тютюнової продукції з метою формування якісної, достовірної та оперативної інформації як основи такого пошуку. Сучасні дослідження цих питань поки що не повною мірою відповідають запитам менеджменту щодо повноти інформації для прийняття виважених рішень, спрямованих на раціоналізацію виробничих процесів. Оскільки інформація, що продукується системою бухгалтерського обліку, є надто синтезованою і здебільшого зорієнтованою на потреби складання звітності, тому її аналітична інтерпретація дає недостатню результативність та ускладнює управління підприємством.

Великою мірою це пояснюється несформованістю цілісної системи обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств, зокрема і тютюнової галузі. Загальнометодологічні питання за окремими напрямками та шляхами їхнього вирішення знайшли відображення у працях зарубіжних і вітчизняних вчених, зокрема: З. Гуцайлюка, В. Дерія, К. Друрі, З. Задорожного, В. Жука, Д. Мідлтона, В. Мюлендорфа, Т. Карпової, Г. Кірейцева, Я. Крупки, В. Ластовецького, Є. Мниха, М. Пушкаря, А. Сави, Г. Савицької, Л. Сука, В. Сопка, С. Стукова, І. Фаріона, П. Хомина, М. Чумаченка, С. Шкарабана.

Напрацьовані підходи вчених до вирішення проблеми формування цілісної підсистеми обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємств на практиці використовуються недостатньо. З огляду на це необхідною є розробка теоретичних та практичних засад створення й функціонування підсистеми обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції, спрямованої на задоволення вимог менеджерів, власників, акціонерів, інвесторів, представників влади, інших користувачів інформації, що зумовлює актуальність теми дисертаційної роботи і визначає мету та завдання для її досягнення.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота є складовою частиною науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету за темою „Теорія і практика нормативно-правового регулювання обліку діяльності установ та організацій” (номер державної реєстрації 0106U012528), в межах якої автором досліджені проблеми обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємств тютюнової галузі, а саме: розроблено практичні рекомендації з удосконалення облікових і аналітичних процесів виробництва тютюнової продукції, їх взаємозв'язок в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем, надані пропозиції щодо організації контролю якості продукції та витрат на її забезпечення.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є формування методичних і практичних засад обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції та розробка рекомендацій з їхнього впровадження у практику

підприємств тютюнової галузі для підвищення прибутковості й конкурентоспроможності на внутрішньому і зовнішньому ринках.

Відповідно до мети у дисертаційній роботі визначено такі завдання:

- проаналізувати стан і динаміку виробництва тютюнової продукції на основі використання аналітичних методів дослідження й узагальнити вимоги управління до формування обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості як єдиної системи;

- поглибити характеристику сутності, методологічних основ та особливостей формування обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції з метою їхнього врахування при розробці пропозицій, спрямованих на вдосконалення управління підприємствами тютюнової галузі;

- обґрунтувати доцільність застосування на підприємствах тютюнової промисловості методу обліку витрат, який найбільшою мірою відповідає особливостям їхнього виробництва;

- дослідити стан організації й методики обліку витрат виробництва за місцями їхнього виникнення та елементами з метою вдосконалення процесу калькулювання тютюнової продукції у розрізі виробничих підрозділів;

- запропонувати системне інтегроване автоматизоване поєднання облікових і аналітичних процедур процесу формування інформації про діяльність підприємств тютюнового виробництва;

- окреслити шляхи покращення виробничої діяльності підприємств для забезпечення конкурентоспроможності й підвищення їхньої прибутковості;

- з'ясувати вплив якості тютюнової продукції на ефективність її виробництва з метою забезпечення високої цінності та одночасно відносно низької собівартості виробів;

- розробити економіко-математичну модель аналізу виробничої діяльності підприємств галузі для оптимізації виробництва тютюнової продукції.

*Об'єктом* дослідження є виробнича діяльність підприємств тютюнової промисловості України.

*Предмет* дослідження – сукупність теоретичних і практичних питань обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості.

**Методи дослідження.** Теоретичну і методологічну основу дослідження формує системний підхід до застосування загальнонаукових та спеціальних методів пізнання економічних явищ.

З метою виконання визначених завдань використано такі методи дослідження: спостереження, економіко-статистичні й узагальнення – для аналізу діяльності підприємств тютюнової промисловості; порівняння і абстрактно-логічні прийоми – для вивчення документального забезпечення обліку витрат діяльності; факторного аналізу – для виявлення впливу якості сировини на ефективність виробництва тютюнової продукції; моделювання, розрахунково-конструктивний – для прогнозування економічної ефективності виробництва тютюнової продукції; графічний – для унаочнення ілюстративного, статистичного

матеріалу, узагальнення методологічних та методичних основ обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств тютюнового виробництва.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі й нормативні акти з бухгалтерського обліку і звітності, міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку, матеріали наукових конференцій, галузеві інструкції, програмні продукти з комп'ютеризації обліково-аналітичних робіт, обліково-статистична інформація про діяльність підприємств тютюнової промисловості України, праці вітчизняних і зарубіжних вчених з фінансового й управлінського обліку та економічного аналізу.

**Наукова новизна** одержаних у процесі дослідження результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні питань щодо формування підсистеми обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості. Основні результати дослідження, які містять наукову новизну, полягають у такому:

*вперше:*

– запропоновано системне інтегроване поєднання обліково-аналітичних процедур від первинного документообігу, автоматизованої аналітичної інтерпретації щоденних звітів цехових менеджерів до використання економіко-математичної моделі аналізу діяльності підприємств тютюнової галузі з використанням системи масового обслуговування, що сприятиме зниженню собівартості продукції та ефективному управлінні процесом виробництва;

*удосконалено:*

– тлумачення поняття „підсистема обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції”. На відміну від існуючих дефініцій, її визначено як безперервне, цілеспрямоване формування необхідних інформаційних потоків, підпорядкованих обґрунтуванню управлінських рішень;

– облік витрат виробництва за місцями їхнього виникнення шляхом уточнення їхньої класифікації за елементами, що створює передумови для поглиблення контролю за формуванням собівартості тютюнової продукції через уникнення взаємного погашення негативних і позитивних відхилень, яке має місце в результаті використання комплексних статей;

– порядок використання на підприємствах тютюнової промисловості системи комп'ютеризації обліково-аналітичного забезпечення типу SAP R/3, яка дає змогу працівникам бухгалтерії одержувати облікову інформацію від підрозділів, формувати на її основі загальні звіти та в режимі on-line проводити комплексний аналіз їхньої діяльності з одночасним контролем чинників впливу на показники ефективності діяльності;

*набули подальшого розвитку:*

– процедури аналітичного оцінювання особливостей і динаміки виробництва продукції підприємствами тютюнової галузі та визначення основних положень менеджменту щодо формування обліково-аналітичного забезпечення як цілісної підсистеми накопичення інформації за результатами планування, обліку, аналізу і контролю, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень;

– методичні підходи до організації обліку на підприємствах тютюнової галузі, зокрема запропоновано одночасне застосування попередільного (напівфабрикатного варіанта) й нормативного методів, що сприятиме накопиченню інформації про витрати та її узагальненню для обчислення собівартості одиниці продукції з урахуванням особливостей виробництва тютюнової продукції;

– процес використання сучасної прогресивної QFD-методології, з допомогою якої можна визначати найважливіші потреби споживачів і оперативно враховувати їх у технічних характеристиках тютюнової продукції з одночасним забезпеченням зниження витрат на доопрацювання, переробку, зняття з виробництва неякісної продукції, в результаті застосування якої відбуватиметься розширення ринку продажу тютюнової продукції за рахунок підвищення якісних характеристик.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у поглибленні теоретичних підходів та розробці на цій основі рекомендацій щодо формування системи обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції, спрямованої на підвищення результативності обліку, аналізу й ефективності прийняття рішень менеджерами.

Основні пропозиції та практичні рекомендації, сформульовані в результаті дослідження, застосовуються підприємствами тютюнової промисловості при вдосконаленні підсистеми обліково-аналітичного забезпечення, що підтверджується довідками про впровадження, зокрема: ЗАТ „Філіп Морріс Україна” (№ 5 від 21. 01. 2010р.), ЗАТ „Imperial Tobacco” (№ 339 від 30. 04. 2010р.), ЗАТ „В.А.Т. Україна” (№ 27 від 15. 02. 2010 р.), Української асоціації виробників тютюнових виробів „Укртютюн” (№ 17/7 від 26. 01. 2011 р.).

Матеріали дисертації використовуються також у навчальному процесі Чортківського інституту підприємництва і бізнесу ТНЕУ (довідка № 145 від 12. 05. 2010 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Наукові положення, розробки та висновки дисертаційної роботи є результатом самостійно проведених досліджень автора.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення й результати дослідження отримали схвальну оцінку і доповідались на наукових та науково-практичних конференціях, зокрема на: науково-практичній конференції молодих вчених і студентів „Роль молодшої генерації в соціально-економічному розвитку України” (м. Чернівці, 2006 р.), VI Всеукраїнській науковій конференції студентів, аспірантів і молодих учених „Перспективи та пріоритети розвитку економічного аналізу” (м. Донецьк, 2007 р.), III Міжнародній науково-практичній конференції „Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку” (м. Київ, 2008 р.), VI Міжнародній науково-практичній конференції „Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” (м. Черкаси, 2009 р.), III Міжнародній науково-практичній конференції „Проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку України в XXI столітті” (м. Кам’янець-Подільський, 2010 р.), Міжнародній науково-практичній конференції „Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні” (м. Тернопіль, 2010 р.).

**Публікації.** Основні положення дисертаційної роботи опубліковано у 23 наукових працях загальним обсягом 5,05 друк. арк. З них 8 статей обсягом 3,06 друк. арк. надруковано у наукових фахових виданнях, 15 публікацій обсягом 1,99 друк. арк. – в інших виданнях.

**Структура та обсяг дисертаційної роботи.** Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Основний текст роботи становить 192 сторінки. Дисертація містить 31 рисунок на 31 сторінці та 37 таблиць на 35 сторінках. У роботі подано 33 додатків, розміщених на 42 сторінках. Список використаної літератури налічує 227 найменувань на 22 сторінках.

## **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ**

У першому розділі „**Особливості діяльності підприємств тютюнової промисловості та її обліково-аналітичне забезпечення**” досліджено специфіку виробництва тютюнової продукції та її вплив на формування системи обліку, аналізу і планування на підприємствах галузі.

Встановлено, що проблеми обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності пов'язані з відсутністю належної аналітичної інтерпретації облікових даних. Їхнє формування за традиційною системою фінансового обліку суттєво обмежує склад інформації, необхідної для використання менеджерами середнього рівня. З огляду на це не враховуються можливості щодо пошуку резервів підвищення рентабельності діяльності за рахунок покращення якісних параметрів тютюнової продукції.

У процесі дослідження визначено структуру обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості з метою забезпечення відповідності облікової інформації вимогам вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Такий підхід до формування інформації сприятиме посиленню контролю за обсягами виробництва, а отже – виявленню взаємозв'язку між якісними параметрами вхідної сировини і кінцевими результатами випуску готової продукції.

З урахуванням поділу процесу виробництва тютюнової продукції на низку послідовних операцій: приймання, зберігання, підготовка до виробництва тютюнової сировини; складання сумішей (купажу); зволоження; розщеплювання; змішування; різання тютюну; підготовка різаного тютюну до набивання; виготовлення цигарок та сигарет; їхнє фасування й упаковка; приймання, зберігання, підготовка до виробництва паперових і допоміжних матеріалів; виготовлення етикеток та коробок; виготовлення тари – у роботі уточнено класифікацію витрат за елементами та визнано за доцільне виокремити сфери відповідальності й центри витрат для визначення кількісних і вартісних параметрів на кожному з них, що відповідатиме процедурі організації обліково-аналітичного забезпечення із застосуванням комп'ютерних технологій (рис. 1).



Рис. 1. Структура центрів виникнення витрат і сфер відповідальності

На основі аналізу та узагальнення поглядів вітчизняних і зарубіжних вчених щодо обліково-аналітичного забезпечення удосконалено тлумачення його сутності. Доведено, що несформованість єдиного підходу до розгляду цього поняття як цілісної інтегрованої системи унеможливорює формування необхідної диференційованої інформації для менеджерів тютюнових підприємств відповідних рівнів при прийнятті оперативних рішень. Наголошено на важливості об'єднання планування, обліку, аналізу та контролю в цілісну систему обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств з урахуванням наявності множинних і достатньо потужних інформаційних зв'язків між підсистемами й елементами системи, неперервності, динамічності характеру розвитку та впливу зовнішнього середовища.

За основу вирішення обліково-аналітичних завдань взято актуальну, реальну, надану у зручній для використання формі інформацію, спрямовану на підвищення ефективності виробничої діяльності підприємства. Її формування відбувається на етапі здійснення господарських операцій, групування яких приводить до створення підсистеми, визначеної в економічній літературі як інформаційне забезпечення. У цьому контексті основу обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства становить інформаційна система, до складу якої входять персонал, технічні засоби і система інформаційних потоків



планування, обліку, аналізу та контролю, що дає змогу підприємству ефективно вести операційну, фінансову й інвестиційну діяльність.

Водночас із метою досягнення найбільшого ефекту ресурсозбереження і зниження собівартості тютюнової продукції рекомендовано внести до комплексної системи також інформацію підсистем прогнозування й планування собівартості, обліку витрат та калькулювання собівартості тютюнових виробів, аналізу результатів виробництва, а отже – підготовки проектів управлінських рішень, спрямованих на зниження виробничих витрат. Важливу роль у підсистемі обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом тютюнової продукції відведено обліку витрат виробництва й аналізу собівартості цієї продукції, за допомогою яких здійснюється контроль за раціональним використанням тих видів ресурсів, обсяги яких суттєво впливають на рентабельність тютюнової продукції, зниження її собівартості та обґрунтування рішень щодо виробництва нових видів продукції. З огляду на це аргументовано, що у виробничій діяльності підприємств тютюнової промисловості основну увагу слід приділити витратам як на випуск продукції, так і на доведення її до споживача. Великою мірою за інформацією про витрати виробництва формується якісна оцінка діяльності підприємства, оскільки підвищення конкурентоспроможності підприємства та зростання рентабельності виробництва в ринкових умовах можна досягти переважно за рахунок зниження витрат на одиницю продукції при збереженні її якості.

На основі визначених завдань, розглянутих методів і способів відображення інформації про витрати та собівартість продукції запропоновано обліково-аналітичне забезпечення виробничої діяльності трактувати як сукупність засобів і дій та створення умов, що сприяють нормальному перебігу виробничих процесів, реалізації визначених планів, програм, належному веденню обліку витрат і калькулювання продукції, проведенню їхнього аналізу, виявленню й запобіганню відхиленням від нормативів як загалом по підприємству, так і на рівні структурних підрозділів.

У дисертації виокремлено принципи, методи та процедури обліку витрат на виробництво тютюнової продукції, що відповідають сучасним вимогам сформованої в Україні чотирирівневої системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку витрат виробництва й калькулювання собівартості продукції. Оскільки у нормативних документах визначено лише узагальнені методологічні підходи до регулювання облікової політики підприємств, у роботі доведено доцільність запровадження галузевих методичних рекомендацій з обліково-аналітичного забезпечення процесу формування собівартості тютюнової продукції з конкретизацією питань планування, обліку витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції.

У другому розділі **„Облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції підприємств тютюнової промисловості”** здійснено оцінювання стану обліку виробництва тютюнової продукції. З урахуванням того, що переробка сировини й матеріалів у готову продукцію починається у тютюновому цеху, кінцевим результатом якого є формування суміші (купажу) з

подрібненого тютюну, жири і добавки – соусів, а технологічний процес виробництва тютюнової суміші охоплює кілька послідовних стадій обробки: різання тютюну, його зволоження добавками, формування тютюнової суміші зі складників та її ароматизацію, у дисертації визначено послідовність відображення облікової інформації у первинних документах за цими виробничими стадіями, систематизовано первинні й зведені документи, внесено зміни до окремих з них і рекомендовано до використання журнал обліку переробки сировини.

Оскільки процес виробництва тютюнової продукції складається з послідовних технологічно завершених переділів (виробництва соусів, жири, тютюнової суміші, сигарет без фільтра, власне фільтра, обідка, сигарет із фільтром), то при підрахунку собівартості виробів прями витрати у поточному обліку відображають за видами продукції і в розрізі переділів, а об'єктом калькулювання при цьому є вид чи група продукції, тобто напівфабрикат – продукт окремих технологічних фаз (переділів, цехів), який має пройти ще одну або кілька стадій обробки, перш ніж стати готовою продукцією, хоча для цього переділу він є завершеним виробом. Така ознака, а також масовість і безперервність виробництва тютюнової продукції та наявність на підприємствах відокремлених технологічних ділянок, фаз, переділів свідчать про необхідність використання на підприємствах тютюнової промисловості попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Недолік застосовуваного напівфабрикатного варіанта попередільного методу для обчислення витрат виробництва полягає у його дублюванні при калькулюванні собівартості наступних напівфабрикатів та кінцевої продукції. Уникнення такого нашарування витрат при їхньому підсумовуванні підприємствами тютюнової промисловості дасть змогу виключити з внутрішньовиробничого обороту нерозподілені накладні витрати, що підтверджує доцільність використання попередільного методу в комплексі з нормативним.

Сучасні умови господарювання визначають необхідність в обліковій процедурі за витратами перенести акценти безпосередньо на виробничий процес. Дієвий і своєчасний вплив на рівень витрат виробництва й формування собівартості продукції може здійснюватися у процесі встановлення причин змін собівартості, допущення перевитрат та визначення резервів отримання економії ресурсів. Це можливо не тільки при аналізі звітних калькуляцій, скільки шляхом глибокого вивчення виконання плану на підставі первинної документації й поточних облікових записів. З огляду на це у роботі запропоновано виділити такі етапи обліково-аналітичного процесу виробничих витрат і формування собівартості тютюнової продукції: первинний, поточний (аналітичний та систематичний) і підсумковий.

За результатами ведення первинного обліку користувачі отримують інформацію, яка розкриває економічні, технологічні й технічні особливості виробничих процесів і відносин, які виникли в результаті внутрішньої діяльності, що допомагає повніше виявити можливості підприємства. З урахуванням цього зазначено, що логічно розглядати його як два взаємопов'язаних процеси: первинний облік витрат на виробництво та первинний облік виготовлення

продукції. На цьому етапі визнано за доцільне ввести доповнення до „Протоколу зміни”, що дасть змогу чітко організувати самооблік з метою оцінювання ефективності робочого місця, його питомої ваги у результатах структурного підрозділу, встановлення кількості відпрацьованих годин, обсягу виготовленої продукції й прямих витрат на її виробництво, визначення витрат на підготовку і підтримання у належному стані робочого місця.

Обґрунтовано, що необхідність організації обліку витрат за місцями їхнього виникнення та сферами відповідальності зумовлена тим, що тільки у такий спосіб можливо впливати на собівартість продукції й рівень ефективності виробництва. У роботі побудовано структуру центрів витрат на підприємствах тютюнової промисловості. Для зручності ведення бухгалтерського обліку в автоматизованому режимі підприємствам тютюнового виробництва запропоновано сформулювати об’єкти витрат за елементами з використанням рахунків класу 8. З огляду на особливості та масштабність діяльності підприємств тютюнової галузі інформацію, яка згідно з чинним планом рахунків має облікуватись на рахунку 84 „Інші операційні витрати”, доцільно розмежувати з відображенням на окремих субрахунках. Адже вартість робіт і послуг, отриманих від інших підприємств, суми податків та зборів, витрати від курсових різниць, суми фінансових санкцій не є економічно однорідними елементами витрат, тому вони не мають обліковуватись на одному синтетичному рахунку. На субрахунку 841 „Роботи та послуги сторонніх підприємств” слід відображати тільки їхню вартість, а витрати, пов’язані зі страхуванням, ліцензуванням діяльності підприємств тютюнової промисловості й сплату роялті необхідно обліковувати на субрахунку 842 „Витрати на страхування”. Відповідно, втрати від курсових різниць, комісії банків за купівлю валюти обліковуються на субрахунку 843 „Втрати від курсових різниць”.

З огляду на суттєве податкове навантаження на діяльність тютюнових підприємств доцільно виокремити інформацію про сплату податків за землю, воду та інші збори й відрахування на рахунку 88 „Податки, збори (обов’язкові платежі)” за відповідними субрахунками. Доведено, що ведення такого рахунка сприятиме посиленню контролю за нарахуванням і сплатою цих обов’язкових зборів та платежів. Водночас деталізація інформації допоможе, по-перше, впорядкувати відображення постійних непрямих витрат за місцями їхнього виникнення, а по-друге – спростить процедуру їхнього обліку в автоматизованих системах.

Завершальним (підсумковим) етапом обліку процесу виробництва будь-якої продукції, у тому числі тютюнової, є калькулювання її собівартості. Для формування належного обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств тютюнової промисловості поряд із калькуляцією продукції за неповними витратами рекомендовано її розрахунок з урахуванням постійних витрат. В результаті формується інформація про повну собівартість продукції, що сприятиме посиленню контролю за процесом отримання прибутку – основного результату діяльності підприємств тютюнової промисловості. Такі процедури потребують застосування комп’ютерної техніки, але рівень автоматизованих систем, використовуваних на підприємствах тютюнової галузі, не задовольняє потреб менеджерів щодо

прискорення процесу формування оперативної інформації про виробничу діяльність підприємств. У дисертації опрацьовано базову основу програмного забезпечення, з використанням якого можна автоматизувати не тільки окремі ділянки або види обліку, а й прискорити обробку економічної інформації у поєднанні з автоматизованими робочими місцями менеджерів окремих виробничих підрозділів та підприємства загалом. При цьому рекомендовано працювати із системою SAP R/3, налаштованою на використання методики аналізу бізнес-процесів, засобів управління матеріальними, фінансовими, кадровими, інформаційними ресурсами, і системою навчання користувачів. Вона дає змогу враховувати особливості діяльності тютюнових компаній, забезпечуючи завдяки автоматизації контроль за наявністю матеріалів та сировини при виробництві продукції у процесі формування віртуальних складів (рис. 2).

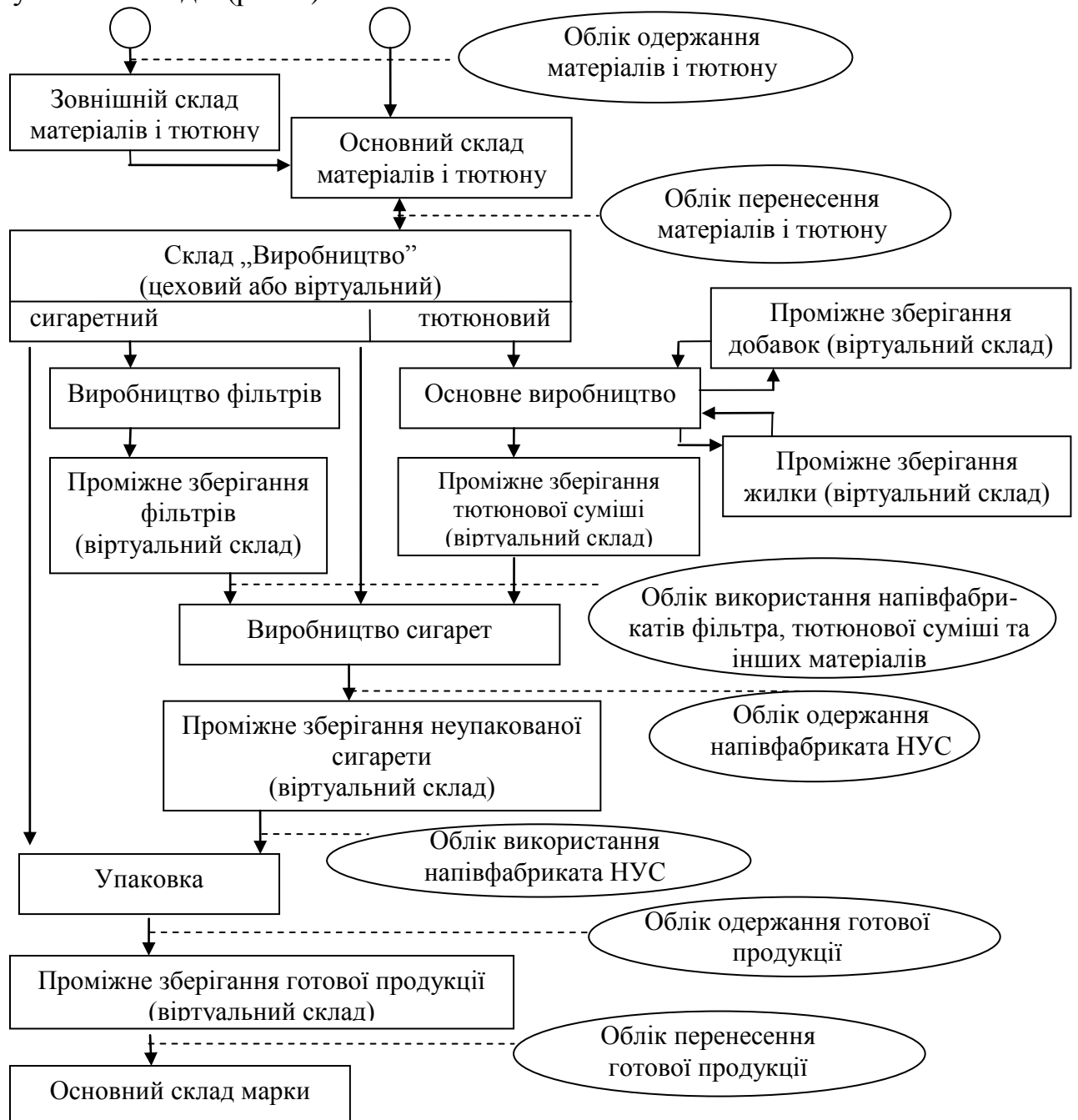


Рис. 2. Схема побудови системи SAP R/3 на тютюнових підприємствах

Можливість працювати за системою SAP R/3 в режимі on-line допоможе працівникам бухгалтерії оперативно одержувати облікову інформацію від підрозділів, аналізувати її й формувати загальні звіти, своєчасно забезпечуючи керівництво підприємства достовірною інформацією про хід виробничої діяльності та фінансовий стан компанії. На цій основі створюється база для стратегічного планування і фінансово-економічного прогнозування.

У третьому розділі „Аналіз виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості” виявлено особливості аналітичного забезпечення управління виробничою діяльністю підприємств тютюнової промисловості, серед яких: його оперативна спрямованість, встановлення ефективності поточних процедур аналізу та перспективний характер аналітичної роботи.

Основним недоліком сучасної методики економічного аналізу визнано недостатню оперативність. Проте, саме оперативна інформація економічного аналізу має стати дієвим інструментом обґрунтування й вибору управлінських рішень як невід’ємної складової роботи менеджера будь-якого рівня. Мету оперативного аналізу в дисертації визначено так: миттєве реагування і втручання за необхідності у процес виробництва для забезпечення його безперервності й ефективності у ході щоденного діагностування виконання планових завдань. Це потребує зміни підходів до формування облікової інформації вже на стадії складання первинної документації. Головним завданням оперативного аналізу визнано організацію контролю за злагодженою роботою всіх підрозділів підприємств тютюнової промисловості для забезпечення рівномірного та ритмічного виготовлення тютюнової продукції, планового обсягу і номенклатури за умови раціонального використання виробничих ресурсів.

У роботі описано складові методики проведення оперативного аналізу виробництва й собівартості продукції на підприємствах тютюнової промисловості, що охоплює аналіз обсягу виробництва тютюнової продукції загалом та за асортиментом, аналіз структури тютюнової продукції, аналіз ритмічності, аналіз якості виробництва, аналіз загальних витрат виробництва, аналіз витрат за елементами, аналіз собівартості одиниці тютюнової продукції й аналіз витрат на гривню виробничих витрат.

Одна з важливих проблем вітчизняних підприємств тютюнової галузі – це створення інформаційної системи управління якістю, здатної забезпечити виробництво конкурентоспроможної продукції. При її формуванні, крім економічних чинників, рекомендовано враховувати багато інших, наприклад, вартість сировини, технологічні особливості виробництва, функціональні, соціальні, естетичні, ергономічні, екологічні властивості продукції. Однак, використовувані на підприємствах тютюнової промисловості процедури контролю за досягненням високої якості продукції, особливо на стадії розробки та вдосконалення, не здатні повною мірою задовольнити сучасні потреби споживачів. З огляду на це в дисертації запропоновано застосовувати системно-структурований підхід до визначення потреб споживачів з використанням методики розсортування функції якості QFD (Quality Function Deployment). При використанні матриць можна компактно розмістити значний обсяг інформації, необхідний для

проведення ефективного і чіткого аналізу, що забезпечує врахування вимог споживачів шляхом формалізації у технічні параметри продукції на стадіях проектування, розробки й виробництва. Завершальний етап аналізу та планування якості – процедура оцінювання конкурентоспроможності продукції тютюнових підприємств у матриці взаємозв'язку вимог споживачів. У процесі виконання аналітичних робіт на цьому етапі виявляються прорахунки, що виникають при плануванні, „вузькі місця” процесу планування, зокрема недостатність інформації щодо відповідності конкретних властивостей продукції вимогам споживачів.

При виборі перспективних напрямів аналізу слід врахувати такі його методи і можливості, які дають змогу визначити коротко- та довгострокові перспективи й цілі підприємства. Він забезпечує формування інформаційної та теоретичної бази для прогнозування обсягів виробництва і реалізації продукції, витрат на її виробництво, рентабельності як основи прийняття управлінських рішень щодо подальшого розвитку підприємства. З огляду на актуальність розробки та застосування економіко-математичних методів й моделей для вирішення виробничо-господарських завдань, визначення й вибору варіантів економічного розвитку на перспективу в дисертації рекомендовано застосування моделі у формі системи масового обслуговування (СМО), оскільки технологія виробничої діяльності тютюнових промислових об'єднань передбачає здійснення багаторазових однотипних завдань та операцій, пов'язаних з виготовленням готової продукції. Використання цієї моделі допоможе впорядкувати стохастичний характер процесу обслуговування потоку заявок і забезпечити оптимальне планування виробництва й прогнозування його результатів. Зокрема, вирішення цієї проблеми досягається завдяки моделі прогнозування часових рядів, оскільки при дослідженні фінансово-економічних показників упродовж певного часового періоду на основі аналізу визначаються характеристики динаміки їхнього розвитку, виявляються закономірності минулого та оцінюються можливості перенесення на майбутнє. На основі використання показника ступеня близькості математичної форми зв'язку між результуючим показником і чинником – коефіцієнтом множинної детермінації – із застосуванням статистичних даних у дисертації складено рівняння регресії витрат на виробництво продукції за елементами та розраховано прогнозні показники на 2012-2015 рр. (табл. 2).

Таблиця 2

Математичні моделі та їхні розв'язки для прогнозування витрат діяльності підприємства „Imperial Tobacco”

Елементи витрат	Рівняння регресії	Роки			
		2012	2013	2014	2015
Матеріальні витрати	$y = 176,99 x_2 + 50686 x + 217438$	951847,9	105943,4	1179181,	1312463,
Витрати на оплату праці	$y = 520,31 x_2 - 1227,2 x + 19098$	74653,6	85931,7	98913,5	113856,6
Відрахування на соціальні заходи	$y = 146,49 x_2 + 379,37 x + 4132,1$	41072,7	59434,8	89674,2	141737,4
Амортизація	$y = 132,88 x_2 + 722,84 x + 17055$	44147,2	48079,6	52362,2	57026,3
Інші операційні витрати	$y = -94,491x_4 - 3122,6 x_3 - 30511 x_2 + 108121x - 57777$	151516,3	174027,7	199883,6	229581,1
Разом витрат	$y = 2808 x_2 + 38636 x + 317984$	1144532,	1245325,	1392244,	1556497,

Пропонована модель посилює аналітичну, прогнозну, планову і контрольну функції та може бути використана менеджерами для прогнозування ефективності виробництва продукції підприємствами тютюнової галузі у короткостроковому періоді. Це суттєво спрощує розрахунок варіантів ефективного використання матеріальних цінностей, обладнання, його завантаженості та сприяє визначенню шляхів зниження собівартості продукції.

Для підвищення результативності організації оперативного (щоденного) обліку і контролю за надходженням та використанням сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, процесом виробництва продукції на підприємствах тютюнової промисловості запропоновано системне інтегроване поєднання обліково-аналітичних процедур, зокрема: впорядковано первинний документообіг, детально описано процедуру автоматизованої аналітичної інтерпретації щоденних звітів цехових менеджментів, розроблено економіко-математичну модель аналізу діяльності підприємств тютюнової галузі.

## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукової проблеми організації обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості. У процесі дослідження зроблено такі висновки:

1. Тютюнова галузь в Україні розвивається доволі динамічно, що підтверджується значним нарощуванням підприємствами виробництва продукції протягом останніх років, незважаючи на жорстку конкуренцію на ринку. Великою мірою це пояснюється переформатуванням підприємств із державних на акціонерні, що дало змогу забезпечити постійне оновлення виробництва продукції та підвищення його економічної ефективності. Подальший розвиток підприємств тютюнової промисловості потребує ґрунтовних напрацювань щодо обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції, методології й методики обліку та вдосконалення змісту облікової політики.

2. Підсистема обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості має відповідати принципам оперативності отримання інформації про витрати виробництва, забезпечення її точності та об'єктивності, а також гнучкості у процесі коригування нормативних показників у базі даних, зумовлених заміною одного виду сировини чи матеріалів на інші.

Зважаючи на багатосерійний випуск тютюнових виробів й автоматизацію процесів їхнього виробництва, менеджерам рекомендовано надавати перевагу оперативним даним. Будь-які, навіть мінімальні відхилення витрат на одиницю продукції можуть спричинити значні втрати з огляду на обсяги випуску того чи іншого виду продукції.

3. Організацію обліково-аналітичного забезпечення на підприємствах тютюнової промисловості запропоновано формувати з урахуванням структури витрат, характерної для підприємств цієї галузі, з орієнтацією на процес інтегрованості обліку, аналізу і контролю виробничих витрат та своєчасності

виявлення відхилень від нормативних показників. Це потребує удосконалення організації первинного документообігу, застосування сучасних автоматизованих облікових, аналітичних і контрольних процедур, використання нормування витрат виробничих ресурсів, підвищення ефективності попереднього, поточного та наступного контролю.

4. З огляду на особливості виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості побудову обліково-аналітичної системи забезпечення управління виробництвом продукції визнано за доцільне здійснювати з використанням методу неповних витрат у поєднанні з попереднім групуванням непрямих елементів витрат у комплексних статтях і визначенням виробничої собівартості готової продукції.

5. Облік витрат за місцями їхнього виникнення запропоновано пов'язати з елементами витрат за такою схемою: спочатку відображаються елементи витрат, а потім вони групуються за місцями їхнього виникнення. Така організація обліку допомагає контролювати не тільки рівень витрат відповідного підрозділу, а й діяльність підприємства загалом, порівнювати витрати з обсягами виготовленої продукції, що посилює особисту відповідальність як керівників, так і працівників за зниження непродуктивних витрат та втрат.

6. Для належного функціонування обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції як єдиної інтегрованої системи підприємствам тютюнової промисловості рекомендовано використовувати автоматизовану систему підтримки управлінських рішень SAP R/3, яка базується на поєднанні методик обліку, аналізу, планування і управління з метою оптимізації виробництва. Ця система дає змогу спрогнозувати склад витрат, оперативно аналізувати кожен елемент витрат як загалом по підприємству, так і у розрізі структурних підрозділів, статей витрат, видів виробів, замовлень, видів послуг та своєчасно здійснювати відповідні коригування у виробничій діяльності підприємств тютюнової промисловості.

7. Для задоволення вимог управління обліково-аналітичне забезпечення виробництва продукції запропоновано поділити на дві підсистеми: оперативну і зведену, які інтегрують інформацію для відповідних рівнів менеджменту. Основу першої підсистеми становлять процедури формування, оперативного обліку й аналізу витрат безпосередньо у процесі виготовлення продукції. При організації підсистеми зведеного обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції доцільно поєднати з першою процес узагальнення наявності та руху запасів, визначення фактичного обсягу тютюнової продукції, її асортименту й якості, підрахунок усіх фактичних витрат на виробництво і калькулювання собівартості одиниці продукції, обчислення відхилень від планових значень. Це сприятиме виявленню внутрішніх резервів підприємства щодо подальшого зниження матеріальних, трудових та фінансових витрат на одиницю продукції як основи підвищення її конкурентоспроможності й прибутковості.

8. Підсистему обліково-аналітичного забезпечення підприємств тютюнової промисловості важливо спрямувати на контроль та оцінювання стабільності технічного процесу і його відповідність заданим параметрам якості продукції, а



дії менеджерів мають бути спрямовані передусім на зменшення обсягу браку готової продукції (його рівень коливається у межах 0,02 – 4% за рік). Це визначає необхідність використання QFD-методології, яка дає змогу враховувати вимоги споживачів щодо якості у технічних характеристиках тютюнової продукції та в автоматичному режимі контролювати їхнє дотримання у процесі виробництва.

9. Технологія виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості пов'язана зі здійсненням багатократних операцій з виготовлення готової продукції, що дає вагомі аргументи щодо впровадження моделі системи масового обслуговування (СМО). Її застосування забезпечує оперативний розрахунок варіантів оптимального використання матеріальних цінностей, обладнання, його завантаженості, сприяючи таким чином зниженню виробничих витрат і собівартості продукції. Водночас менеджери підприємств в оперативному режимі можуть використовувати аналітичну, прогнозну, планову та контрольну функції, що сприяє підвищенню ефективності їхньої виробничої діяльності.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### *Статті у наукових фахових виданнях:*

1. Костишин Н. С. Доцільність та суть обліково-аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції / Н. С. Костишин // Інноваційна економіка АПК. – 2007. – № 2 (4). – С. 166–171.

2. Костишин Н. С. Впровадження ERP-систем у виробничо-господарську діяльність тютюнових підприємств / Н. С. Костишин // Інноваційна економіка АПК. – 2008. – № 1 (7). – С. 126–130.

3. Костишин Н. С. Удосконалення калькулювання продукції тютюнової промисловості / Н. С. Костишин // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 99–103.

4. Костишин Н. С. Внутрішньогосподарський облік виробництва тютюнової продукції та його удосконалення / Н. С. Костишин // Схід. – 2009. – № 3 (94). – С. 62–65.

5. Костишин Н. С. Організація обліку виробництва тютюнової продукції вимагає покращення / Н. С. Костишин, Р. А. Сагайдак // Формування ринкової економіки : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2009. – С. 736–744. – (Спецвип. : Аграрна економічна освіта в розбудові конкурентоспроможного сільського господарства України) (Особистий внесок автора: проаналізовано організацію обліку виробництва продукції підприємствами тютюнової галузі та визначено проблеми та шляхи їх покращення).

6. Костишин Н. С. Системне обліково-аналітичне забезпечення якості тютюнової продукції / Н. С. Костишин // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Вип. 23 : у 3 ч. Ч. II / М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси : ЧДТУ, 2009. – С. 186–192. – (Серія: Економічні науки).

7. Костишин Н. С. Використання оперативного аналізу як елемента обліково-аналітичної системи забезпечення виробництва тютюнової продукції / Н. С. Костишин // Збірник наукових праць. Вип. 17, Т.2. – Кам'янець-Подільський, 2009. — Т.2. – С. 451–456.

8. Костишин Н. С. Регулювання обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості / Н. С. Костишин // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства. Вип. 98. – Харків : ХНТУСГ, 2010. – С. 339–345.

***Публікації в інших виданнях:***

9. Костишин Н. С. Облік виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості / Н. С. Костишин // Збірник тез доповідей третьої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених „Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації”. Ч. 2. – Тернопіль : Екон. думка, 2006. – С. 532–534.

10. Костишин Н. С. Аналіз обсягів та динаміки виробництва тютюнової продукції / Н. С. Костишин // Збірник матеріалів міжвузівської науково-практичної конференції молодих вчених і студентів „Роль молодшої генерації в соціально-економічному розвитку України (2006 – 2011 роки)”. – Чернівці, 2006. – С. 19–21.

11. Костишин Н. С. Місце виробничого обліку у фінансовому забезпеченні діяльності тютюнових підприємств / Н. С. Костишин // Всеукраїнська науково-практична конференція „Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України”: Тези доп. – Чортків, 2006. – С. 118–120.

12. Костишин Н. С. Необхідність обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції та його ефективного функціонування / Н. С. Костишин // Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції „Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності – об’єктивна передумова інтеграції країни в світове співтовариство”. Ч. 2. – Тернопіль, 2007. – С. 101–103.

13. Костишин Н. С. Облікові проблеми формування показників якості продукції / Н. С. Костишин // Тези доповідей і виступів IV Всеукраїнської наукової конференції студентів, аспірантів і молодих учених (24–26 квітня 2007 року) „Перспективи та пріоритети розвитку економічного аналізу”. – Донецьк, 2007. – С. 349–350.

14. Костишин Н. С. Витрати на якість: особливості формування та обліку на тютюнових підприємствах / Н. С. Костишин // Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 30-річчю кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК „Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку” (4–5 жовтня 2007 р.). – К. : КНЕУ, 2007. – С. 77–79.

15. Костишин Н. С. Інформаційне забезпечення виробничо-господарської діяльності тютюнових підприємств / Н. С. Костишин // Збірник тез доповідей п’ятої ювілейної Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених „Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації”. Ч. 1. – Тернопіль : Екон. думка, 2008. – С. 219–221.

16. Костишин Н. С. Відображення в обліковій політиці підприємства вибору методів обліку витрат та калькулювання собівартості / Н. С. Костишин // Збірник

тез доповідей міжкафедральної науково-практичної конференції „Облікова політика як стратегія розвитку підприємства”. – Чортків, 2008. – С. 31–35.

17. Костишин Н. С. Калькулювання тютюнової продукції в контексті оптимізації витрат виробництва / Н. С. Костишин // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (10–11 жовтня 2008 р.) „Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку”. Ч. I. – К. : КНЕУ, 2008. – С. 86–89.

18. Костишин Н. С. Витрати на утримання у експлуатування засобів праці в підприємствах тютюнової галузі як елементи обліково-аналітичного забезпечення виробництва / Н. С. Костишин // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (12–13 березня 2009 р.) „Стратегія розвитку підприємництва: теорія, організація, практика”. Ч. 2. – Тернопіль – Чортків : ТНЕУ, 2009. – С. 31–33.

19. Костишин Н. С. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення тютюнових підприємств / Н. С. Костишин // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : Матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., (Черкаси, 8–10 квіт. 2009 р.). – Черкаси : ЧДТУ, 2009. – С. 247–249.

20. Костишин Н. С. Оперативний облік виробництва на підприємствах тютюнової промисловості / Н. С. Костишин // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації : Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., (Одеса, 22–23 трав. 2009 р.). – Одеса : ОДЕУ, 2009. – С. 122–123.

21. Костишин Н. С. Обліково-аналітичне забезпечення виробництва тютюнової продукції, шляхи його покращення / Н. С. Костишин // Збірник тез доповідей Сьомої Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених „Економічний та соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації”. Ч. 1. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – С. 346–348.

22. Костишин Н. С. Первинні документи виробництва тютюнової продукції як джерело обліково-аналітичної інформації / Н. С. Костишин // „Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні” : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (23–24 квіт. 2010 р.). – Тернопіль : Крок, 2010. – С. 118–119.

23. Костишин Н. С. Аналіз виробництва як елемент обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств тютюнової промисловості / Н. С. Костишин // Проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку України в XXI столітті : Вісник Кам’янець-Подільського нац. ун-ту ім. І. Огієнка (за матеріалами III Міжнар. наук.-практ. конф. 15–16 квіт. 2010 р.). – Кам’янець-Подільський : ПП „Медобори-2006”, 2010. – С. 453–456.

#### АНОТАЦІЯ

**Костишин Н. С. Обліково-аналітичне забезпечення виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості. – Рукопис.**

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

Дисертацію присвячено дослідженню науково-методичних і практичних засад обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості. Розкрито економічний зміст процесу виробництва тютюнової продукції, з'ясовано його сутність як об'єкта обліково-аналітичного забезпечення, висвітлено взаємозв'язок обліку виробництва з аналізом виробничої діяльності підприємств тютюнової промисловості.

На основі дослідження галузевих особливостей та умов обліку витрат і формування собівартості продукції на підприємствах тютюнової промисловості виявлено проблеми організації обліку, що потребують вирішення. Розроблено рекомендації щодо вдосконалення обліку й аналізу на підприємствах тютюнової промисловості. Запропоновано низку первинних документів, уточнено існуючі як первинні, так і зведені облікові документи та статті калькулювання. Складено пропозиції щодо формування робочого плану рахунків при організації обліку за місцями виникнення затрат і сферами відповідальності, а також при використанні особливої автоматизованої системи прийняття управлінських рішень типу SAP R/3.

З метою поліпшення методології та організації аналітичного забезпечення виробництва тютюнової продукції запропоновано застосовувати математичну модель аналізу масового обслуговування, адаптовану до виробничого процесу підприємств тютюнової промисловості.

**Ключові слова:** обліково-аналітичне забезпечення, виробництво, тютюнова продукція, витрати, місця виникнення затрат, собівартість, калькулювання, калькуляція, автоматизація обліку та аналізу, якість продукції.

## АННОТАЦИЯ

**Костишин Н. С. Учетно-аналитическое обеспечение производственной деятельности предприятий табачной промышленности. – Рукопись.**

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

Диссертация посвящена исследованию теоретических и практических основ учётно-аналитического обеспечения производственной деятельности предприятий табачной промышленности. Раскрыто экономическое содержание процесса производства табачной продукции, определена его сущность как объекта учётно-аналитического обеспечения, отражена взаимосвязь учёта производства с анализом производственной деятельности предприятий табачной промышленности.

Уточнено экономическую сущность понятия „учётно-аналитическое обеспечение производственной деятельности” как совокупности средств и действий, создания условий, способствующих нормальному прохождению производственных процессов, реализации обозначенных планов, программ, поддержке надлежащего функционирования подсистемы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции, проведению их анализа, выявлению и предотвращению отклонений от нормативов.

На основе исследования отраслевых особенностей учёта расходов и формирования себестоимости продукции на предприятиях табачной промышленности выявлено требующие решения проблемы его организации. Разработаны рекомендации по совершенствованию учёта на предприятиях табачной промышленности, в частности, с целью улучшения организации внутрихозяйственного учёта и отчётности обоснована необходимость создания и использования отраслевых методических рекомендаций по учётно-аналитическому обеспечению формирования себестоимости продукции. Они должны освещать механизмы не только фиксирования движения товарно-материальных ценностей в производстве и отражения его в первичных документах, но и особенности организации учёта и анализа затрат в разрезе заказов, калькуляционных статей, центров ответственности, рассчитывать производственную себестоимость готовой табачной продукции путем учёта прямых затрат на производство конкретного вида продукции, учёта и распределения косвенных общепроизводственных расходов между калькуляционными единицами себестоимости, осуществлять оперативный анализ производственных затрат и производственной себестоимости продукции, в том числе и по центрам ответственности.

Предложены первичные документы, уточнено содержание существующих как первичных, так и отчётных документов. Обосновано использование их в виде матриц, где пересекаются статьи расходов и наименования мест их возникновения, что будет способствовать удобству отображения учётной информации. Детализирована классификация затрат по элементам и статьям калькуляции с целью совершенствования определения себестоимости табачной продукции. Внесены предложения по формированию рабочего плана счетов при организации учёта по местам возникновения затрат и сферам ответственности, что обеспечит упрощение расчётных процедур в учёте и усилит контроль за уровнем косвенных расходов в целом и по заказам – в частности.

Доказана целесообразность комплексного использования попередельного метода (полуфабрикатный вариант) одновременно с нормативным, что позволит концентрировать затраты и достичь обобщения информации для исчисления себестоимости единицы продукции, а также формировать аналитическую базу данных, необходимую руководителям для принятия управленческих решений. Эффективность такой информации зависит не только от учётных инструментов, но и от аналитических, которые должны быть взаимосвязаны между собой и объединены в единое целое в виде учётно-аналитического обеспечения системы управления деятельностью предприятий табачной промышленности.

Рекомендовано ведение сводного учёта затрат на производство и калькулирование себестоимости табачной продукции вместе с использованием автоматизированной системы SAP R / 3, что должно быть построено в виде комплексного решения, объединенного в единый замкнутый цикл на основе документально оформленного сплошного учётно-аналитического обеспечения производства этой продукции. Это поможет сформировать надёжный источник

информации для обоснования взвешенных управленческих решений по повышению эффективности деятельности предприятий табачной промышленности.

С целью совершенствования методологии и организации анализа затрат на производство продукции признано целесообразным осуществлять комплексный внутрихозяйственный анализ на предприятиях табачной промышленности, соединив функции технологического и финансового анализа, что будет способствовать улучшению качества изделий и их конкурентоспособности.

Повышение уровня качества производства табачной продукции одновременно с совершенствованием конструкции изделий и технологии их производства рекомендовано проводить с использованием QFD-методологии, которая позволит определить важнейшие требования потребителей и отражать их в технических характеристиках табачной продукции.

Предложено применение экономико-математической модели системы массового обслуживания (СМО), адаптированной к решению многообразных задач, вытекающих из производственного процесса предприятий табачной промышленности. Это поможет обеспечить руководителей и менеджеров информацией о прогнозируемых и наиболее оптимальных перспективах использования средств и предметов труда. Учитывая нестабильную экономическую ситуацию на рынке табачной продукции, предлагаемая модель является лучшим решением оперативных производственных задач и принятия на их основе оптимальных управленческих решений.

**Ключевые слова:** учётно-аналитическое обеспечение, производство, табачная продукция, расходы, места возникновения затрат, себестоимость, калькулирование, автоматизация учёта и анализа, качество продукции.

#### ANNOTATION

**Kostyshyn N. S. Registration-analytical providing of productive activity of enterprises of tobacco industry. – Manuscript.**

Dissertation on the receipt of scientific degree of candidate of economic sciences after speciality 08.00.09 is a record-keeping, analysis and audit (after the types of economic activity). It is the Ternopol national economic university, Ternopol, 2011.

Dissertation is sacred to further development of scientifically-methodical and practical principles of the registration-analytical providing of productive activity of enterprises of tobacco industry. Economic maintenance of process of production of tobacco goods is investigated in dissertation work, its essence is found out as an object of the registration-analytical providing, intercommunication of account of production is reflected with the analysis of productive activity of enterprises of tobacco industry. On the basis of research of branch features and terms of account of charges and forming of unit cost on the enterprises of tobacco industry it is educed problems of organizations of account, which need decision. Recommendations about the improvement of account and analysis on enterprises of tobacco industry are created. The row of primary documents are proposed, already existing as primary documents as registration documents and articles of calculation are indicated. The propositions are made about formation of working card of accounts during organization of account after the places of origin of

expenses and spheres of responsibility, and also at the use of the special CAS of acceptance of administrative decisions as SAP R/3.

With the purpose of improvement of methodology and organization of the analytical providing of production of tobacco goods it is suggested to use the mathematical model of analysis of mass service, adapted to the production process of enterprises of tobacco industry.

**Keywords:** registration-analytical providing, production, tobacco products, charges, places of origin of expenses, prime price, calculation, automation of account and analysis, quality of products.