

ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

КАПЛУН ОКСАНА АНДРІЇВНА

УДК: 657.471: 663.4

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПИВОВАРНОЇ
ПРОМИСЛОВОСТІ**

Спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Тернопіль – 2003

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Тернопільській академії народного господарства Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Гуцайлюк Зіновій Володимирович,
Тернопільський державний технічний університет
імені Івана Пулюя, завідувач кафедри фінансів,
обліку і аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Сопко Василь Васильович,
Київський національний економічний університет,
професор кафедри бухгалтерського обліку
в промисловості

кандидат економічних наук, доцент
Нашкерська Галина Володимирівна,
Львівський національний університет
імені Івана Франка, доцент кафедри обліку і аудиту

Провідна установа: Національний аграрний університет
Кабінету Міністрів України, м.Київ,
кафедра бухгалтерського обліку та аудиту

Захист відбудеться “___” _____ 2003 р. о ___ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.01 в Тернопільській академії народного господарства за адресою: 46004, м. Тернопіль, вул.Львівська, 11, аудиторія 1219.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Тернопільської академії народного господарства за адресою: 46004, м. Тернопіль, вул.Львівська, 11.

Автореферат розісланий “___” _____ 2003 р.

В.о. вченого секретаря
спеціалізованої вченої ради
доктор економічних наук,
доцент

Я.Д. Крупка

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. У процесі формування ринкового середовища завданням будь-якого підприємства стає забезпечення оптимізації витрат на виробництво. Проблема набуває особливого значення для вітчизняних виробників, оскільки лише за умови ефективного використання виробничих ресурсів є можливим виживання підприємств у складний перехідний період і досягнення поступального розвитку з метою зайняття стійких позицій на внутрішньому і зовнішньому ринках.

Одним із основних об'єктів управління економікою на мікрорівні є витрати виробництва, зниження і раціоналізація рівня яких забезпечує конкурентоспроможність підприємств. У даний час управління витратами як єдиний цілісний процес, що регулює політику фірми, практично відсутнє на підприємствах України. Це пов'язано з тим, що тривалий час у практиці витратам як об'єкту мікроекономічного регулювання не приділяють достатньої уваги. По-перше, підприємства були не в змозі забезпечити контроль за використанням ресурсів через суто технічні складнощі і невідповідність економічних інтересів у ланцюгу держава – відомство – підприємство – робоче місце. По-друге, зручнішим для регулювання був показник собівартості, який відображав витрати. По-третє, у певний період часу значення собівартості як економічного показника або взагалі не визнавалося, або контроль витрат носив декларативний характер.

Важливим елементом системи управління витратами виробництва є облік і контроль, що забезпечують інформаційну та методичну базу прийняття рішень, де центральне місце займає облік витрат і калькулювання собівартості продукції. На основі даних про розмір і види витрат працівники управлінського апарату промислових підприємств отримують інформацію про використання ресурсів, формування собівартості продукції, у результаті чого з'являється можливість організації оперативного контролю за кількісними і якісними показниками, регулювання процесу виробництва, прийняття оптимальних управлінських рішень. Задля прийняття своєчасних оптимальних і тактичних рішень щодо управління собівартістю продукції промислових підприємств в умовах постійної динаміки ринкової кон'юнктури необхідна своєчасна, достовірна та аналітична інформація стосовно формування собівартості, яка забезпечується обліком та безпосередньо залежить від його якості.

Загальні проблеми обліку та контролю витрат на виробництво продукції досліджувались багатьма економістами. Значну увагу їм приділили у своїх працях М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, Б.І.Валуєв, З.В.Гуцайлук, О.А.Герасименко, А.М.Герасимович, В.Б.Івашкевич, Л.В.Жилкіна, С.Я.Зубілевич, М.В.Кужельний, В.Г.Лінник, Б.М.Литвин, Ю.Я.Литвин, В.П.Пальчук, В.М.Пархоменко, В.С.Рудницький, В.В.Сопко, Б.Ф.Усач, М.Г.Чумаченко та інші.

Значну проблему становить невідповідність діючих прийомів обліку витрат міжнародним принципам і стандартам, відставання методології обліку від дійсних практичних потреб. Останнім часом активізувалася робота з вивчення зарубіжного досвіду обліку на основі праць вчених – І.А.Басманова, П.С.Безруких, І.М.Белого, С.Ф.Голова, В.Ф.Палія, В.І.Ткача, М.В.Ткача, С.С.Сатубалдина, С.А.Стукова, а

також навчально-методичної зарубіжної літератури (робіт Б.Нідлза, Х.Андерсона, Дж.Колдуела, Р.Ентоні, Дж.Ріса, П.Фрідмана, Ч.Хорнгрена, Дж.Фостера).

Проте практичне впровадження описаних систем обліку та контролю витрат на виробництво в спеціальній літературі розкриті недостатньо і потребують додаткового дослідження.

Не в повній мірі відповідає сучасним вимогам методика обліку та контролю витрат, що застосовується на підприємствах пивоварної промисловості. Можна виділити наступні проблеми: недосконалість форм документації щодо обліку витрат; використання недосконалої номенклатури калькуляційних статей; вибір оптимального переліку статей непрямих витрат та визначення бази їх розподілу між місцями виникнення та центрами відповідальності; вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Вимагає пристосування до специфіки організації виробництва на вітчизняних пивоварних підприємствах використання новітніх облікових методик. Недостатньо уваги під час організації обліку приділяється питанням його автоматизації, адже облік витрат і калькулювання собівартості продукції є однією з найскладніших та найвідповідальніших ділянок системи бухгалтерського обліку й інтеграція технічних засобів обробки і передачі економічної інформації дасть змогу вийти на новий рівень організації бухгалтерського обліку, значно підвищити його оптимальність, аналітичність та ефективність контролю.

Невідповідність організації і методики обліку та контролю витрат на пивоварних підприємствах сучасним умовам господарювання обумовила вибір теми дисертаційної роботи, мету, завдання і головні напрямки дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільської академії народного господарства і належить до державно-бюджетної теми “Дослідження і розробка методологічних та організаційних основ управлінського обліку і внутрішнього аудиту в Україні” (номер державної реєстрації – 0100U000271). Роль автора у виконанні цих науково-дослідних робіт полягає у теоретичному обґрунтуванні особливостей сучасної системи обліку та контролю витрат і розробці пропозицій щодо її впровадження на промислових підприємствах України.

Мета і завдання дослідження. Метою даної роботи є дослідження проблемних питань теорії і практики бухгалтерського обліку та контролю виробничих витрат в умовах ринку і відповідно розробка напрямків удосконалення методики й організації облікової та контрольної роботи на пивоварних підприємствах України.

У відповідності з поставленою метою визначені завдання дослідження:

- конкретизувати склад витрат, що формують виробничу собівартість пивоварної продукції і удосконалити номенклатуру статей витрат з врахуванням технологічних особливостей пивоварного виробництва;

- запропонувати удосконалений варіант відображення матеріальних витрат на синтетичних рахунках, враховуючи високу матеріаломісткість процесу виробництва пива;

- обґрунтувати доцільність застосування форм первинної документації та облікових реєстрів, які відповідають сучасним вимогам управління;
- удосконалити діючу методика обліку та розмежування інших виробничих витрат згідно з вимогами національних стандартів;
- доповнити діючі методики контролю основних виробничих витрат і розробити варіант контролю максимально наближений до технології та організації пивоварного виробництва.

Об'єктом дослідження є процес формування виробничих витрат на підприємствах досліджуваної галузі.

Предметом дослідження є методика обліку та контролю витрат пивоварних виробництв в умовах використання національних стандартів бухгалтерського обліку.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний підхід до вивчення явищ і процесів господарської діяльності підприємств пивоварної промисловості. У межах цього методу використано два базових методи – індукція та дедукція. При дослідженні витрат узагальнено законодавчі й нормативні акти України, інструктивні матеріали з питань методики обліку та контролю витрат на виробництво, економічну літературу вітчизняних і зарубіжних вчених, міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку, використано традиційні методи і прийоми бухгалтерського обліку, окремі методичні прийоми управлінської бухгалтерії підприємств зарубіжних країн.

У процесі наукового дослідження використано загальнонаукові методи аналізу та синтезу, групування і порівняння при дослідженні техніко-економічних особливостей галузі та їх впливу на побудову обліку і контролю; абстрактно-логічний метод – при вивченні теорії та практики ведення обліку виробничих витрат; індукції та дедукції – у процесі дослідження особливостей формування і розподілу непрямих витрат; методи зведення та групування, вибірки – для дослідження методики контролю виробничих витрат.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці напрямків вдосконалення методики обліку та контролю витрат на пивоварних виробництвах у умовах формування ринкових відносин.

У процесі проведеного дослідження отримано такі основні наукові результати:

- конкретизовано склад витрат, що формують виробничу собівартість, і запропоновано видозмінену у відповідності до вимог національних нормативів (стандартів) номенклатуру статей витрат пивоварних виробництв;
- запропоновано, враховуючи високу матеріаломісткість процесу виробництва пива, удосконалений варіант відображення матеріальних витрат на синтетичних рахунках з одночасним доповненням класу 2 діючого рахункового плану окремим синтетичним рахунком “Заготівля сільськогосподарської продукції”, виділенням окремої статті калькуляції “Транспортно-заготівельні витрати”;
- вдосконалено первинний облік надходження сировини для виробництва пива, зокрема розроблено форму зустрічної прибуткової накладної, яка додатково містить інформацію про питому вагу вологи, домішок, сухих речовин, залишки

сировини на початок і кінець зміни, використання якої в практиці дозволить посилити контроль за якісними характеристиками;

- на основі аналізу побудованого матеріального балансу запропоновано новий обліковий реєстр – Рапорт про відхилення від норм витрачання сировини і основних матеріалів в розрізі основних причин та винуватців, а також вдосконалено систему кодування облікових номенклатур матеріальних ресурсів, що посилить контроль за витрачанням предметів праці у ході технологічного процесу;

- удосконалено діючу методика обліку та розмежування інших виробничих витрат з метою більш достовірного визначення собівартості окремих сортів пива. Запропоновано, зокрема, аналітичний облік загальновиробничих витрат вести у розрізі трьох груп (технологічних переділів, місць виникнення, однорідного устаткування), що дасть змогу застосувати матричну модель, з допомогою якої можна встановити: де і під впливом яких центрів відповідальності формуються окремі види загальновиробничих витрат;

- дістала подальший розвиток методика контролю основних виробничих витрат, яка є максимально наближеною до технології та організації пивоварного виробництва та полягає у відокремленому обліку витрат за поточними нормами і відхиленнями від них. Для систематизації інформації про відхилення від норм запропонована номенклатура причин та винуватців відхилень від норм з кожного виду витрат.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що реалізація висновків і пропозицій автора сприятиме удосконаленню організації і методики обліку та контролю витрат у пивоварних виробництвах України.

Методичні рекомендації здобувача експериментально апробовані та впроваджені в практику роботи акціонерних товариств, зокрема ВАТ “Опілля” (довідка № 298 від 4.12.2002р.) та ВАТ “Бровар” (довідка № 31/1 від 22.01.2003р.). Крім того, основні положення наукового дослідження використовуються у навчальному процесі Тернопільської академії народного господарства при вивченні дисциплін “Фінансовий облік”, “Аудит” та “Внутрішній аудит” (довідка № 128-06/412 від 20.01.2003).

Особистий внесок здобувача. Усі наукові результати, викладені в дисертаційній роботі, висновки і пропозиції розроблені автором особисто та представлені в його наукових статтях. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача. Конкретний внесок здобувача у ці праці вказаний у переліку основних публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційного дослідження доповідались на Міжвузівській конференції “Проблеми розвитку фінансової системи та обліку” (м. Львів, 2000 р.); Всеукраїнській науковій конференції студентів та молодих учених “Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання” (м. Донецьк, 2000 р.); Четвертій науково-технічній конференції ТДГУ (м. Тернопіль, 2000 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Бухгалтерський облік в Україні на початку ХХІ століття” (м. Львів, 2001 р.); Четвертій міжнародній

конференції “Наука і освіта ‘2001” (м. Дніпропетровськ, 2001 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні” (м. Тернопіль, 2001 р.).

Публікації. Результати проведеного дослідження опубліковані у 12 працях, з яких 4 – у наукових фахових виданнях, 4 – тези науково-практичних конференцій, 3 – у співавторстві. Загальний обсяг публікацій – 2,2 друк. арк., з яких особисто автору належить 2 друк. арк., з них 1 друк. арк. надруковано у фахових виданнях.

Обсяг та структура дисертаційної роботи. Дисертаційне дослідження складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 239 сторінках комп’ютерного тексту, у тому числі 9 таблиць на 11 сторінках, 15 рисунків на 18 сторінках, 23 додатки на 24 сторінках, список літературних джерел охоплює 295 найменувань і займає 24 сторінки.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У першому розділі “Теоретико-методичні основи обліку і контролю виробничих витрат” автор досліджує економічну суть витрат, як об’єкта обліку та контролю. В умовах формування в Україні ринкової економіки виникла необхідність у більш повному розкритті змісту нової ролі витрат виробництва. Дослідження економічної суті витрат дало змогу встановити, що часто в літературі під виробничими витратами суспільства розуміють усі витрати праці (живої та уречевленої), пов’язані з виготовленням продукту (тобто поняття “виробничі витрати” ототожнюються з поняттям вартості товару), а під витратами підприємства – витрати, що складаються з вартості спожитих засобів виробництва і витрат на оплату праці.

Критичний аналіз літературних джерел щодо досліджуваної тематики та власні розробки автора дали можливість стверджувати, що витрати виробництва являють собою сукупні витрати суспільної праці на виробництво продукту, які утворюють її вартість, а собівартість продукції є перетвореною формою суспільних витрат виробництва і складає частину його вартості.

Дослідження показують, що у вітчизняній практиці поняття “витрати виробництва” і “затрати на виробництво” ототожнюються, і для характеристики витрат, безпосередньо пов’язаних з виробництвом, застосовується термін “витрати на виробництво”. Автор вважає, що економічний зміст цих понять однаковий, тому що характер виробництва товару не змінює суті й основ економічних відносин, оскільки товар виготовляється як безпосередньо суспільний продукт. Відповідно витрати сфери виробництва виступають перш за все як безпосередньо суспільні витрати, що відшкодовуються із суспільного продукту. І в першому, і в другому випадку субстанція одна і та ж – втілена в продукті праця, що складається з перенесеної і заново створеної вартості.

Важливе значення для розрахунку собівартості має раціональне групування витрат. Зведення окремих витрат у групи необхідне також з метою встановлення певного співвідношення між ними для взаємного контролю та узгодження. Подібне узгодження можливе тільки за наявності економічно обґрунтованої класифікації

витрат за певними групами, що, в свою чергу, має також велике значення для економічного аналізу собівартості, встановлення та оцінки чинників її формування та зниження.

Виділяючи ознаки класифікації в діючих на даний час нормативних документах, у роботі вказується на ототожнення таких поняття, як “центри відповідальності” і “місця виникнення витрат”. Автор вважає це недоцільним, а також рекомендує окремо виділяти групи витрат за економічними елементами та калькуляційними статтями, не об’єднуючи їх за єдиною класифікаційною ознакою – за видами. Також в даних нормативних документах відсутня класифікація витрат за техніко-економічним призначенням (основні і накладні), яка має певне значення (у плануванні й аналізі витрат) і особливо необхідна в даний час. У нормативних актах немає чіткості щодо сутності та структури виробничої і повної собівартості продукції, об’єктів обліку витрат і об’єктів калькулювання собівартості продукції, калькуляційних одиниць.

Виходячи із зазначеного, в дисертації запропонована наступна класифікація виробничих витрат (рис. 1).

На побудову обліку витрат на підприємствах пивоварної промисловості у відповідності до характеру організації виробництва і потреб управління господарською діяльністю значного впливу завдають специфічні особливості галузі. Проведені дослідження дали змогу виділити галузеві технологічні особливості, зокрема у забезпеченні використовуваної сировини, випуску готової продукції, які визначають специфіку організації і технології виробництва пивоварної продукції та впливають на формування собівартості та організацію обліку та контролю витрат (рис. 2).

Дослідження показали, що до особливостей пивоварного виробництва, які безпосередньо впливають на організацію обліку та контролю, відносяться:

1. Складність та велика тривалість технологічного процесу виготовлення солоду та пива з поточною організацією виробництва, цеховою структурою управління та масовим характером продукції, що виготовляється, де кінцевий продукт отримується в результаті послідовної обробки сировини, який проходить через декілька переділів;

2. Використання для виробництва солоду та пива основних матеріалів у визначеному співвідношенні одних до одних та до загальної маси;

3. Виготовлення порівняно вузькоасортиментної продукції бочкового та пляшкового пива;

4. Специфіка використовуваної сировини, комплексна її переробка та необхідність обліку руху солоду і ячменю за фізичною вагою та сухих речовинах;

5. Наявність незавершеного виробництва з великою питомою вагою прямих витрат.

На думку автора, врахування цих особливостей сприятиме раціональній побудові обліку витрат на пивоварних підприємствах у відповідності до характеру організації виробництва і потреб управління господарською діяльністю.

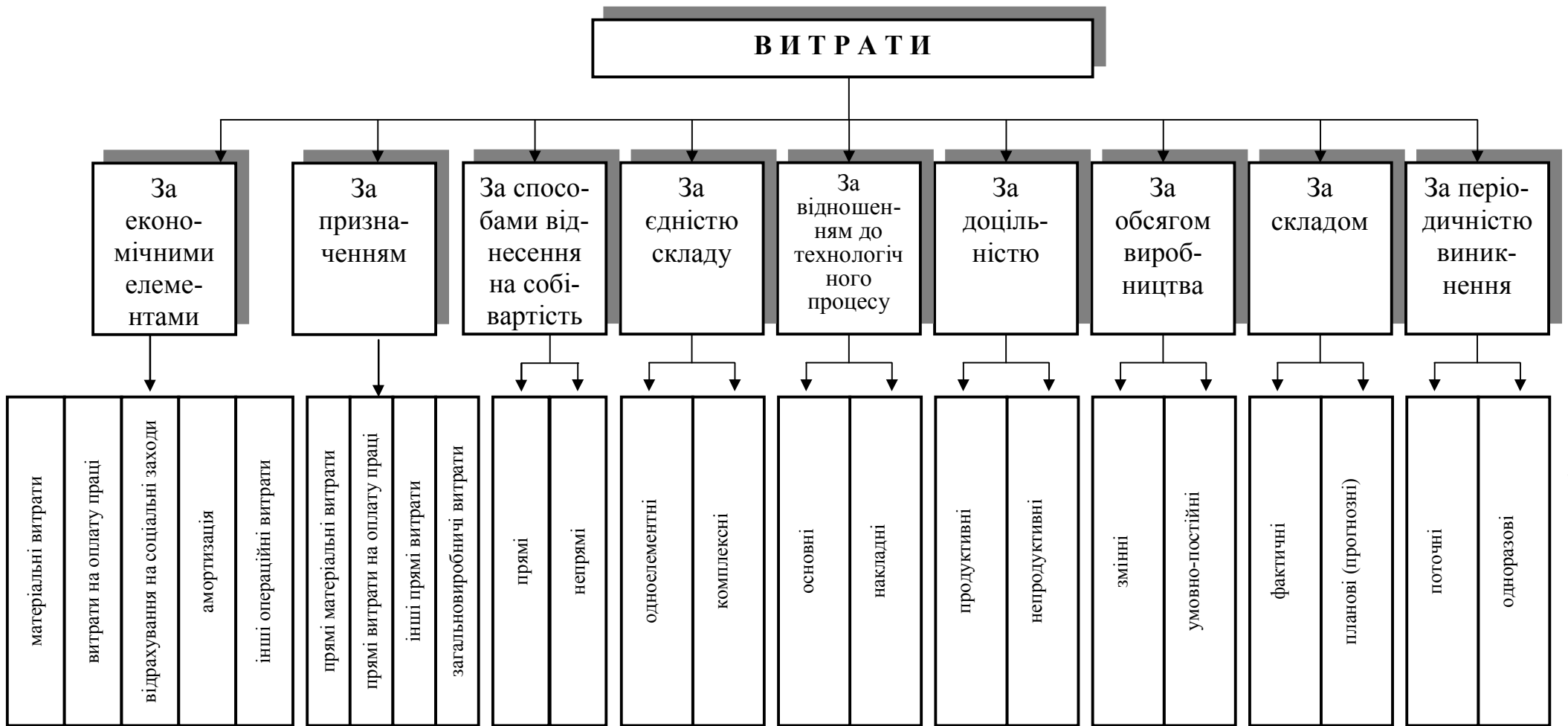


Рис. 1. Класифікація виробничих витрат

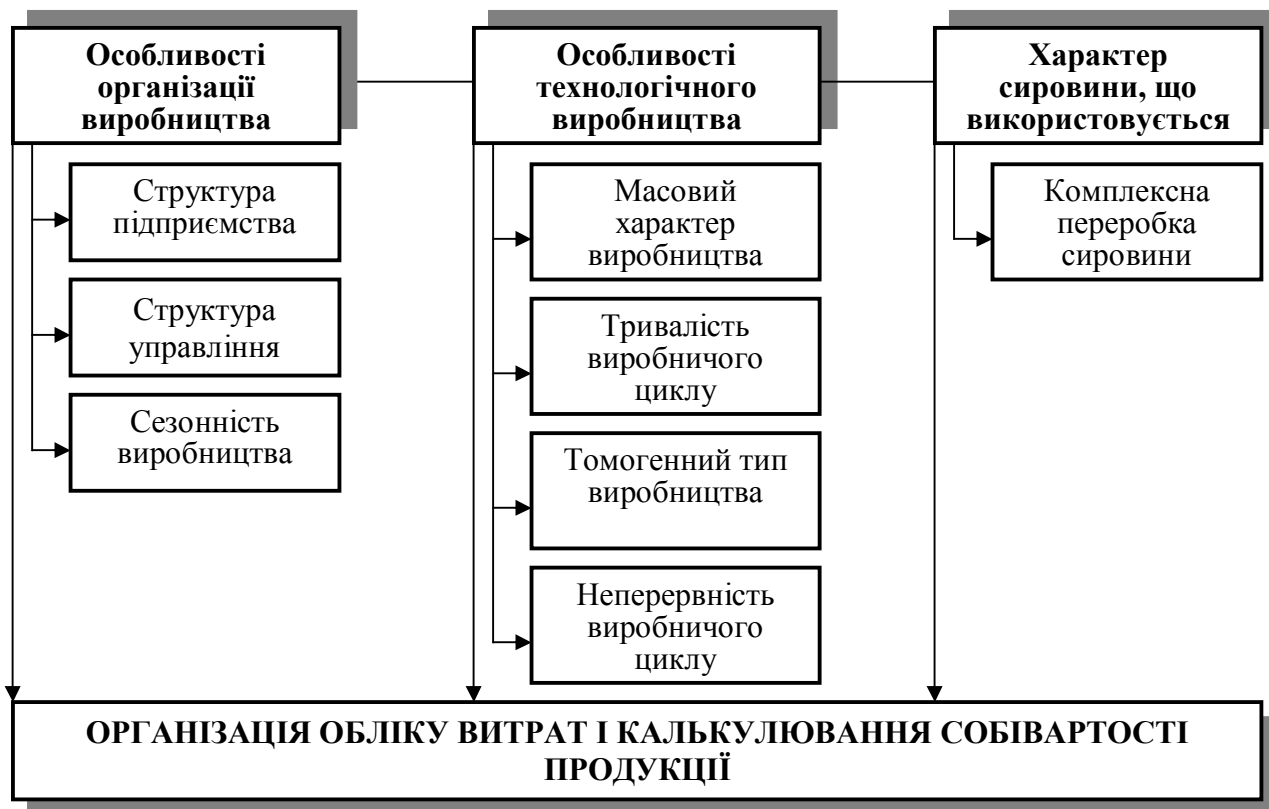


Рис. 2. Фактори впливу на формування собівартості продукції та організацію обліку витрат пивоварного підприємства

У другому розділі “Методичні проблеми обліку витрат” автор розглядає питання організації та вдосконалення методики обліку витрат на підприємствах пивоварної промисловості, досліджує порядок їх узагальнення та калькулювання собівартості продукції в системі бухгалтерського обліку.

Вивчення стану обліку виробничих витрат на пивоварних підприємствах визначило першочергову спрямованість на дослідження методики обліку матеріальних витрат як найбільшого за питомою вагою (близько 80%) елемента собівартості, і актуальність проблеми удосконалення обліку витрачання матеріальних ресурсів. Передумовами вирішення проблем, що стоять перед обліком матеріальних витрат у пивоварному виробництві, є обґрунтування їх галузевої класифікації та визначення найбільш прийнятної оцінки. На думку автора, діючі нормативні акти не враховують особливостей більшості галузей харчової промисловості, для яких заготівля сировини часто є самостійним виробничим процесом, ефективність якого необхідно контролювати не в меншій мірі, ніж процес виробництва продукції. Мова насамперед йде про необхідність формування як для контролю рівня сировинних витрат, так і для підвищення аналітичності обліку на проміжному етапі технологічного процесу додаткової інформаційної бази. Наприклад, підприємства пивоварної промисловості при заготівлі сільськогосподарської сировини змушені враховувати не лише її кількість, а й якість – екстрактивність, під якою розуміють ту максимальну кількість сухих речовин, яка може бути використана в процесі виробництва пива. До речі, саме екстрактивність є одним з головних факторів, які реально впливають на величину собівартості

основної продукції. Тому є потреба відображення навіть на рівні синтетичного обліку вартості придбаної сировини, виходячи з її кількості у перерахунку на якісні характеристики.

Таким чином, існує очевидна необхідність доповнення класу 2 діючого в даний час плану рахунків, окремим синтетичним рахунком (або субрахунком) – “Заготівля сільськогосподарської продукції”, на якому слід обліковувати витрати на придбання предметів праці. Практична реалізація вище викладеного дасть змогу не тільки одержати додаткову інформацію, а й підкреслити той факт, що в умовах функціонування повноцінної ринкової економіки процес придбання матеріальних ресурсів є таким же важливим процесом, як і безпосередньо виробництво продукції. Цей рахунок синтетичного обліку сировинних ресурсів дасть змогу отримати важливу інформацію про ефективність процесу заготівлі.

Крім цього, дослідження показують, що на більшості пивоварних заводів різні за економічним змістом витрати включаються в одну статтю. Це насамперед відноситься до витрат сировини та основних матеріалів, які включають в себе окрім вартості їх придбання ще й транспортно-заготівельні витрати. Оскільки останні становлять в структурі собівартості пивоварної продукції близько 2,5%, в роботі пропонується виділити в якості самостійної статті калькуляції “Транспортно-заготівельні витрати”.

Крім того, автор вважає за необхідне розукрупнити статтю “Паливо та енергія на технологічні цілі” на дві статті: “Паливо на технологічні цілі” і “Енергія на технологічні цілі”. Пояснюється це тим, що в умовах сучасного обліку нормування цих видів ресурсів здійснюється роздільно, а відокремлений їх облік позитивно впливатиме на підвищення ефективності та зниження собівартості продукції.

Проведені дослідження показали, що на більшості пивоварних підприємств приймання сировини за кількістю і якістю оформляється актом довільної форми, в якому не враховується специфіка сировини та відсутні такі показники, як питома вага вологи й домішок. Крім того, для їх використання в бухгалтерському обліку необхідно оформляти зустрічну прибуткову накладну, де, крім таких реквізитів, як найменування сировини, постачальник, номенклатурний номер сировини, номер товарно-транспортної накладної, маса нетто, відсоток сухих речовин, необхідно вказувати залишок сировини на майданчику на кінець зміни, питому вагу вологи та домішок. Документ повинен заповнюватись у хронологічному порядку по мірі надходження сировини, щоб у кінці зміни провести групування вагових даних за номерами накладних у розрізі найменувань прийнятої сировини.

Для системи обліку матеріальних витрат на пивоварних підприємствах актуальним залишається питання оцінки сировини і матеріалів. У дисертації доводиться, що найдоцільнішим на підприємствах пивоварної промисловості буде використання системи оцінки матеріалів за нормативною (стандартною) вартістю. Такий підхід передбачає встановлення заздалегідь стандарту нормативної вартості кожного найменування товару. Стандарт включає цільові витрати, які плануються на початку звітного періоду й відображають вартість майбутніх закупівель матеріальних ресурсів. На кожен вид і групу сировини і матеріалів, зареєстрованих у

номенклатурі-ціннику, розраховується нормативна (стандартна) ціна, яка використовується протягом певного періоду як поточна облікова.

Дослідження порядку документального оформлення виробничих операцій у пивоварній промисловості дали можливість внести певні зміни до складу та структури форм документування витрат і запропонувати нові форми документів, використання яких, на думку автора, забезпечить керівництво підприємств оперативною інформацією про витрати.

В ході аналізу формування витрат на оплату праці автор дійшов висновку, що для достовірного обчислення собівартості продукції на пивоварних підприємствах важливим моментом стає правильність поділу витрат на оплату праці залежно від способу віднесення до конкретного об'єкту витрат.

Пропонується облік витрат на оплату праці вести за наступними напрямками:

1. Облік витрат на основну заробітну плату;
2. Облік витрат на додаткову заробітну плату;
3. Облік нарахувань та утримань із заробітної плати;
4. Облік інших витрат на оплату праці.

Впровадження ринкових відносин та відповідні структурні зміни в економіці вимагають розробки нових заходів щодо удосконалення системи оплати праці. Серед них важливе місце займає запровадження погодинної оплати. У роботі доведено, що саме така система оплати праці є найбільш доцільною на пивоварних підприємствах України, адже основним критерієм ефективності пивоварного виробництва є вимога якості продукції при певній кількості: необхідно виробляти стільки продукції, скільки зможе спожити ринок.

На основі дослідження діючого стану обліку непрямих витрат дисертант прийшла до висновку, що він має ряд суттєвих недоліків. Аналіз показує, що дані витрати плануються та обліковуються у більшості випадків в цілому по підприємству, що є суттєвим недоліком. Тому автор пропонує загальновиробничі витрати обліковувати у розрізі переділів технологічного процесу за місцями їх виникнення (цехи, дільниці), однорідному устаткуванню, автоматизованих і поточних лініях та ін., що, безумовно, підвищить ефективність виявлення та зниження витрат на виробництво продукції, та допоможе виявляти резерви їх економії.

Незадовільним, на думку дисертанта є й те, що в даний час витрати на утримання та експлуатацію машин та устаткування відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", включаються до складу загальновиробничих витрат. У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості пропонується виділяти витрати на утримання та експлуатацію обладнання як окрему калькуляційну статтю. Облік цих витрат доцільно й надалі вести відокремлено, оскільки, по-перше, вони відмінні від загальновиробничих витрат за економічним змістом і цільовим призначенням, по-друге, вплив технічного прогресу, комплексна автоматизація та механізація виробництва приведуть до росту величини цих витрат і збільшення їх частки у собівартості продукції. Крім цього, в окремі групи витрат, на думку автора, повинні бути зібрані витрати на утримання апарату управління цеху, орендна плата,

витрати на інформаційне забезпечення, витрати на електроенергію та опалення тощо.

Виходячи з галузевих особливостей пивоварної промисловості, в роботі запропоновано наступну номенклатуру витрат на утримання та експлуатацію обладнання:

- амортизація виробничого обладнання і транспортних засобів;
- витрати на експлуатацію та обслуговування виробничого обладнання;
- витрати на експлуатацію та обслуговування транспортних засобів;
- поточний ремонт виробничого обладнання;
- поточний ремонт транспортних засобів;
- інші витрати.

З метою підвищення ефективності планування, контролю, аналізу і регулювання облік адміністративних витрат доцільно вести в розрізі таких статей:

- витрати на утримання апарату управління;
- утримання та експлуатація основних засобів управлінського призначення;
- амортизація нематеріальних активів;
- винагорода за професійні послуги;
- витрати на зв'язок;
- розрахунково-касове обслуговування банків;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі;
- інші витрати.

Необхідно зазначити, що ставка розподілу непрямих загальновиробничих витрат може бути єдиною для всіх підрозділів підприємства або встановлюватись окремо для кожного виробничого підрозділу. При цьому в умовах неоднакової складності праці в різних цехах пивоварного виробництва доцільно застосовувати ставки розподілу непрямих витрат для кожного виробничого підрозділу окремо.

Зазначено, що на підприємствах пивоварної промисловості організація зведеного обліку витрат має ряд недоліків. Це насамперед пояснюється тим, що спочатку обчислюють собівартість окремих видів солоду, а потім – собівартість сортів пива. При цьому вартість солоду, який передається з переділу в переділ у калькуляціях собівартості готового пива, відображається комплексною статтею. Це, на думку дисертанта, є суттєвим недоліком. Дану статтю необхідно розшифрувати за видами витрат, що дасть змогу точніше визначати собівартість продукції та посилити контроль за даними витратами.

Для узагальненого обліку зведення витрат виробництва на підприємствах пивоварної промисловості використовується відомість № 20 “Зведення витрат на виробництво”, яка, на нашу думку, має ряд недоліків: в ній наводяться лише фактичні витрати без вказування нормативних витрат і відхилень від норм, існує тенденція щодо укрупнення окремих видів витрат. В роботі запропоновано удосконалену форму відомості зведеного обліку витрат, яка враховує ці недоліки.

У **третьому розділі “Оперативний економічний контроль витрат”** розглядаються особливості методики оперативного контролю виробничих витрат на підприємствах пивоварної промисловості, його суть і необхідність в умовах ринкової економіки.

У роботі визначено, що перебудова системи управління підприємствами в умовах формування ринкових відносин в економіці України передбачає зміни в системі контролю, в тому числі внутрішньогосподарського, складовою частиною якого є оперативний контроль.

Як одна з важливих функцій в системі управління, контроль спрямований на підготовку і прийняття управлінських рішень. Основним напрямком удосконалення загальної системи контролю, як показали дослідження пивоварних підприємств, є підвищення його оперативності на основі створення умов для швидкого отримання необхідних даних про господарські процеси, підвищення аналітичності та відображення операцій в обліку щодо витрат ресурсів за тиждень, декаду і місяць наростаючим підсумком з початку звітної періоду. Необхідною умовою є також зіставлення облікових даних з плановими, прогнозними нормативними та іншими показниками. Практика показує, що такий контроль охоплює всі стадії виробничого процесу та спрямований на підвищення відповідності у процесі використання ресурсів і функціонує на всіх організаційних рівнях (цеху, бригаді, робочому місці).

Автор наголошує, що досі діюча система обліку не спрямовувалась на проведення оперативного контролю витрат на виробництво за їх рівнем, своєчасністю отримання інформації про здійснення господарських фактів та наявністю інформації у прийнятті управлінських рішень. На сьогоднішній день організаційна будова та функції системи зовнішнього контролю визначено достатньо чітко, а оперативного контролю – потребують розгляду.

Аналізуючи літературні джерела, автор прийшов до висновку, що оперативний контроль являє собою систему спостереження, перевірки процесу функціонування і фактичного стану об'єкта з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень та результатів їх виконання, виявлення відхилень, усунення несприятливих явищ. Як показують дослідження, на більшості підприємств в оперативному порядку здійснюється лише технологічний контроль виробничого процесу. Дані про витрати на виробництво узагальнюються не раніше, ніж за тиждень після закінчення місяця. Тільки на деяких підприємствах запроваджується оперативний економічний контроль за найважливішими видами виробничих витрат (сировина, енергетичні ресурси та ін.). Однак він не завжди носить системний характер, оскільки на даний час відсутня галузева методика його організації.

Вивчення практичного досвіду пивоварних підприємств показує, що одним з основних недоліків в організації контролю витрат є те, що кожен з функціональних відділів, на які покладено функції контролю, вирішують свої вузькофункціональні завдання, які часто не відповідають стратегічним напрямкам діяльності підприємства. Крім того, вони в більшості не взаємопов'язані між собою, часто суперечать одне одному, чим завдають значних збитків усій системі контролю, зокрема, організації контролю витрат. До суттєвих недоліків інформаційного забезпечення слід віднести й відсутність поділу витрат на контрольовані й неконтрольовані.

Враховуючи вище викладене, зазначається, що подальше удосконалення організації контролю повинно здійснюватись у наступних напрямках:

- організаційний і методичний взаємозв'язок обліку та контролю;
- організація контролю в першу чергу на рівні стратегічного планування, де він дає значний ефект у підвищенні ефективності діяльності підприємств;
- посилення оперативності виявлення, узагальнення, групування витрат, допущених відхилень у розрізі центрів відповідальності та місць їх виникнення;
- організація планування і здійснення контролю на етапах постачання та реалізації як окремих стадій господарського процесу.

Удосконалення організації оперативного контролю витрат повинно бути спрямоване на узагальнення виробничих витрат в цілому по підприємству на спеціально призначеному рахунку, з їх виділенням в аналітичному обліку за причинами та винуватцями.

В процесі дослідження автор прийшов до висновку, що важливого значення набуває розробка і застосування таких методів оперативного контролю за дотриманням норм витрати сировини і матеріалів, які б враховували конкретні умови виробничих підрозділів пивоварного виробництва (рис. 3).

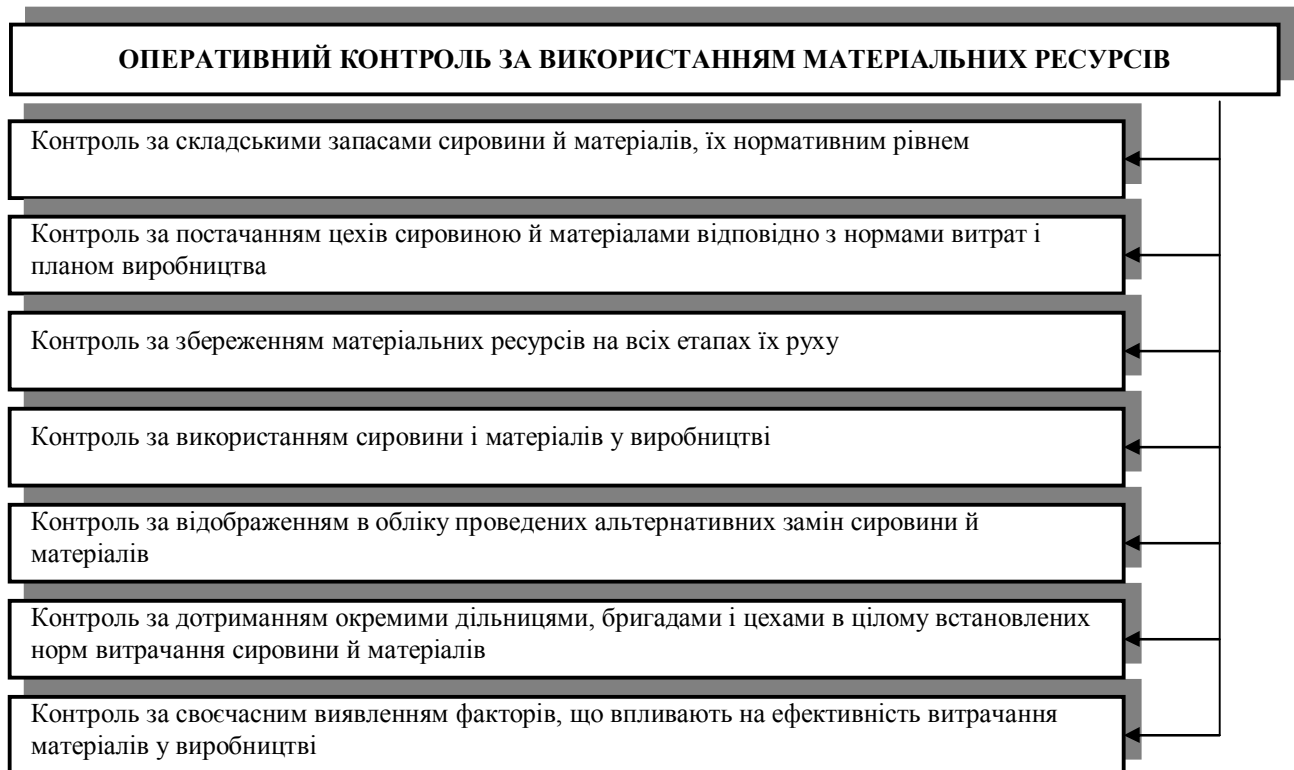


Рис. 3. Функції оперативного контролю за використанням матеріальних ресурсів

На думку дисертанта, одним із напрямків удосконалення організації контролю виробничих витрат на досліджуваних підприємствах в умовах використання елементів нормативного методу є відокремлений облік за поточними нормами і відхиленнями від норм. Для систематизації інформації про відхилення від норм в роботі запропонована номенклатура причин та винуватців відхилень від норм по кожному виду витрат.

Удосконалення методики оперативного контролю на підприємствах пивоварної промисловості вимагає удосконалення первинних документів,

пов'язаних з контролем витрат. Дослідження порядку документального оформлення виробничих витрат дозволило внести певні зміни до складу та структури форм документування і запропонувати нові форми документів, використання яких, на погляд автора, забезпечить керівництво підприємств оперативною інформацією про нормативні витрати та відхилення. Так, наприклад, для посилення оперативного контролю за виробничими витратами допоміжних виробництв запропоновано для відображення відхилень від норм у регістрах обліку цехів-споживачів розробити таблицю № 9 (розділ 2 "Розподіл витрат цехів допоміжних виробництв") доповнити графою "Відхилення фактичної собівартості від нормативної". У зв'язку з цим у відомості № 12 витрати допоміжних виробництв слід відображати у двох оцінках. Для цього графу з відображення кредитових оборотів на рахунку 23.2 "Допоміжні виробництва" слід розділити на два показники: "За нормативною собівартістю" і "Відхилення фактичної собівартості від нормативної". Вони заповнюються за даними другого розділу розробної таблиці № 9.

В дисертації також пропонується форма відомості оперативного обліку і контролю витрат, ведення якої дасть можливість здійснювати контроль за всіма витратами виробництва, у тому числі: за витратами з обслуговування виробництва і управління, і особливо тими, які безпосередньо відносяться до кожного структурного підрозділу (цеху). Для систематизації інформації про відхилення від норм витрат на оплату праці автор пропонує складати відомість обліку відхилень від норм щодо заробітної плати по кожній бригаді виробничих робітників один раз в 5-10 днів із зазначенням кодів причин і винуватців допущених відхилень.

Реалізація пропозицій щодо вдосконалення обліку і контролю виробничих витрат пивоварної промисловості, викладених в дисертаційній роботі, сприятиме підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень та підвищить результати роботи підприємств галузі в цілому.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведені теоретичне узагальнення і нові погляди на вирішення наукових проблем та практичних завдань визначення місця і ролі виробничих витрат та собівартості у системі бухгалтерського обліку. Це втілюється у рекомендаціях автора щодо формування витрат на виробництво у системі бухгалтерського обліку та контролю, які спрямовані на підвищення ефективності облікових робіт. Результати дослідження дають підстави для наступних висновків:

1. Методика і організація обліку та контролю виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції суттєво залежать від організаційно-технологічних особливостей основного виробництва, оскільки на стадії виробництва найбільш чітко відображається специфіка галузі. В свою чергу в групу факторів, які впливають на структуру витрат і собівартість пивоварної продукції входить наявність відходів та побічної продукції, наявність браку та незавершеного виробництва.

2. Одним з найважливіших завдань системи управління витратами пивоварної промисловості є економічно обґрунтована їх класифікація. У дисертаційній роботі на основі вивчення і порівняльного аналізу праць вітчизняних

та зарубіжних вчених-економістів вдосконалено діючу класифікацію витрат з урахуванням організаційно-технологічних особливостей пивоварного виробництва і рекомендовано її до впровадження на підприємствах досліджуваної галузі. Зокрема, запропоновано витрати підприємств досліджуваної галузі класифікувати за такими напрямками: економічними елементами, призначенням, способами віднесення на собівартість, єдністю складу, відношенням до технологічного процесу, доцільністю, обсягом виробництва, складом, періодичністю виникнення.

3. У роботі доведено, що на даний час існує необхідність доповнення діючого Плану рахунків, зокрема його другого класу синтетичним рахунком “Заготівля сільськогосподарської продукції”. На даному рахунку слід обліковувати витрати з придбання предметів праці. Реалізація на практиці вищевикладеного дозволить одержати додаткову інформацію про ефективність процесу заготівлі та підкреслить той факт, що в умовах функціонування ринкової економіки процес придбання матеріальних ресурсів є таким же важливим процесом, як і виробництво продукції.

4. Проведені дослідження показали, що на більшості пивоварних підприємств приймання сировини за кількістю і якістю оформляється актом довільної форми, в якому не враховується специфіка сировини, яка приймається та відсутні такі показники як питома вага вологи та домішок. У роботі запропоновано оформляти зустрічну прибуткову накладну, де необхідно вказувати залишок сировини на майданчику на кінець зміни, питому вагу вологи та домішок. Використання даного реєстру у практиці галузевих господарюючих суб'єктів дозволить посилити контроль за якісними характеристиками.

5. Для обліку матеріальних витрат на пивоварних підприємствах актуальним залишається питання оцінки сировини і матеріалів. У дисертації доведено, що найбільш доцільним на підприємствах пивоварної промисловості буде використання системи оцінки матеріалів за нормативною (стандартною) вартістю. Такий підхід передбачає встановлення заздалегідь стандарту нормативної вартості кожного найменування товару. Стандарт включає цільові витрати, які плануються на початку звітного періоду і відображають вартість майбутніх закупівель матеріальних ресурсів. На кожен вид і групу сировини й матеріалів, зареєстрованих у номенклатурі-ціннику, розраховується нормативна (стандартна) ціна, яка використовується протягом певного періоду як поточна облікова.

6. Дослідження порядку документального оформлення виробничих операцій дозволило внести певні зміни до складу та структури форм документування витрат і запропонувати нові форми документів, використання яких, на погляд автора, забезпечить керівництво підприємств оперативною інформацією про витрати для прийняття відповідних управлінських рішень.

7. Дослідження діючого стану обліку непрямих витрат показало, що він має ряд суттєвих недоліків. Аналіз показує, що дані витрати плануються та обліковуються у більшості випадків в цілому по підприємству, що є суттєвим недоліком. У роботі запропоновано загальновиробничі витрати обліковувати у розрізі переділів технологічного процесу за місцями їх виникнення (цехи, дільниці), за однорідним устаткуванням, автоматичними і поточними лініями та ін., що,

підвищить ефективність виявлення та зниження витрат на виробництво продукції, та допоможе виявляти резерви їх економії.

З врахуванням галузевих особливостей пивоварного виробництва запропоновано оптимальний склад статей загальновиробничих витрат, який задовольняє потреби управління. Також удосконалено порядок ведення аналітичного обліку непрямих витрат у розрізі їх груп, виходячи із сфер діяльності.

8. Проведені дослідження дозволяють зробити висновок, що на даний час відсутній єдиний порядок розподілу непрямих витрат. В пивоварній промисловості, де виробництво окремих видів продукції механізоване не в однаковій мірі, розподіл слід здійснювати у кілька етапів: для розподілу загальновиробничих витрат слід застосовувати нормативні ставки, виходячи із співвідношення цих витрат та заробітної плати виробничих робітників, по кожному цеху окремо по механізованих та немеханізованих (ручних) роботах; витрати по утриманню та експлуатації обладнання слід розподіляти між окремими видами продукції пропорційно до кошторисних (нормативних) ставок, а цехові та загальнозаводські витрати – пропорційно до суми основної заробітної плати виробничих робітників (без доплат за прогресивно-преміальними системами) і частки витрат на утримання та експлуатацію обладнання.

9. Дослідження показують, що діючі на даний час форми первинної документації не повною мірою відображають відхилення від норм. У роботі рекомендовано форми первинної документації, які дадуть змогу здійснювати оперативний контроль витрат діяльності з використанням елементів нормативного методу. Автором розроблено та обґрунтовано доцільність ведення наступних форм: відомості оперативного обліку та контролю витрат, яка дасть можливість здійснювати оперативний контроль за всіма видами витрат; відомість обліку відхилень від норм по заробітній платі – для систематизації інформації про відхилення від норм витрат на оплату праці; відомість оперативного контролю адміністративних витрат, яка дасть можливість здійснювати контроль за відповідними витратами.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У фахових наукових виданнях:

1. Каплун О.А. Особливості обліку і контролю пивоварного виробництва // Наукові записки Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – С.166-168 (0,2 друк. арк.).
2. Каплун О.А. Деякі аспекти організації оперативного контролю витрат на виробництво продукції // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. Випуск 7. – Тернопіль, 2001 – С.181-183 (0,2 друк. арк.).
3. Каплун О.А. Роль та організація побудови оперативного контролю витрат в управлінні виробництвом // Наукові записки Тернопільської академії народного господарства. Випуск 9.–Тернопіль: Економічна думка, 2001. – С. 178-180 (0,2 друк. арк.).

4. Каплун О.А. Методика оперативного контролю витрат на обслуговування виробництва і управління // Наукові записки Тернопільської академії народного господарства. Збірник наукових праць. Випуск 10.– Тернопіль: Економічна думка, 2001. – С. 140-142 (0,2 друк. арк.).

В інших наукових виданнях:

5. Каплун О.А. Окремі методологічні проблеми та шляхи вдосконалення обліку витрат виробництва // Тези доповідей Четвертої науково-технічної конференції ТДТУ.– Тернопіль, 2000.– С.199 (0,15 друк. арк.).
6. Каплун О.А. Окремі проблеми і перспективи розвитку пивоварного виробництва України // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Спеціальний випуск 16. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – С. 17-18 (0,2 друк. арк.).
7. Каплун О.А., Тріль С.Р. Шляхи вдосконалення обліку витрат виробництва в умовах ринку // Тези доповідей Міжвузівської конференції “Проблеми розвитку фінансової системи та обліку”. – Львів, 2000. – С.33-34 (0,1 друк. арк.).
Особистий внесок: визначені умови ефективного здійснення обліку витрат на виробництво (0,05 друк. арк.).
8. Яцишин С.Р., Каплун О.А. Деякі методологічні аспекти розподілу витрат на управління та обслуговування виробництва // Труды Всеукраїнської наукової конференції студентів та молодих учених “Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання”. Частина 1.– Донецьк: ДонНУ, 2000.– С. 297-299 (0,2 друк. арк.).
Особистий внесок: характеристика методів розподілу витрат на організацію, обслуговування виробництва та управління (0,1 друк. арк.).
9. Каплун О.А. Оперативний контроль та облік витрат, їх взаємозв’язок // Тези міжнародної науково-практичної конференції “Бухгалтерський облік в Україні на початку ХХІ століття, Львів, 2001. – С.144-146 (0,2 друк. арк.).
10. Каплун О.А. Виробничі затрати як об’єкт обліку і контролю // Проблеми економіки України: Збірник наукових праць: Випуск 8.– Тернопіль, 2001.– С.103-106 (0,2 друк. арк.).
11. Каплун О.А., Тріль С.Р., Яцишин С.Р. Еволюційні аспекти трактування категорії “собівартість” // Тези доповідей четвертої міжнародної конференції “Наука і освіта ‘2001”. Том 3. Економічні науки. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2001.– С.14-15 (0,15 друк. арк.).
Особистий внесок: проведений аналіз деяких трактувань економічної сутності собівартості (0,05 друк. арк.).
12. Каплун О.А. Деякі методичні аспекти оперативного контролю витрат на оплату праці // Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні: Збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції, Тернопіль, 2001. – С. 55-56 (0,2 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Каплун О.А. Облік і контроль виробничих витрат пивоварної промисловості. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит.– Тернопільська академія народного господарства, Тернопіль, 2003.

Досліджуються актуальні питання обліку і контролю виробничих витрат на підприємствах пивоварної промисловості. Розглянуто технологічні та організаційні особливості виробництва пива, які впливають на методику обліку і контролю витрат. Доведено неефективність діючої системи та обґрунтовано необхідність її удосконалення. Пропонуються конкретні шляхи покращення аналітичного і синтетичного обліку сировини і матеріалів, витрат на оплату праці і витрат, пов'язаних з організацією виробництва і управлінням. Особливу увагу приділено проблемам оптимізації статей їх аналітичного обліку та процесу зведення виробничих витрат.

Об'єктом дослідження є також актуальні питання організації та методики оперативного контролю у пивоварному виробництві.

Ключові слова: пивоварна промисловість, виробничі витрати, центри відповідальності, центри витрат, калькулювання собівартості, контроль витрат.

АННОТАЦИЯ

Каплун О.А. Учет и контроль производственных затрат пивоваренной промышленности. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит.– Тернопольская академия народного хозяйства, Тернополь, 2003.

Исследуются актуальные вопросы учета и контроля производственных затрат на предприятиях пивоваренной промышленности. Рассмотрено технологические и организационные особенности производства пива, влияющие на методику учета и контроля затрат. Доказана неэффективность действующей системы и обосновано необходимость ее совершенствования. Предлагаются конкретные пути улучшения аналитического и синтетического учета сырья и материалов, издержек на оплату труда и затрат, связанных с организацией производства и управлением. Особое внимание уделено проблемам оптимизации статей их аналитического учета и процесса обобщения производственных затрат.

Объектом исследования являются также актуальные вопросы организации и методики оперативного контроля в пивоваренном производстве.

Ключевые слова: пивоваренная промышленность, производственные затраты, центры ответственности, центры затрат, калькулирование себестоимости, контроль затрат.

ANNOTATION

Kaplun O.A. Accounting and control of production costs in brewing industry. – Manuscript.

Dissertation for a Candidate of Economic Sciences Degree on the Speciality 08.06.04 – Accounting, Analysis and Audit. – Ternopil Academy of National Economy, Ternopil, 2003.

The topical issues of accounting and control of production costs on enterprises of brewing industry are investigated. The technological and organizational peculiarities of beer production, which affect methods of accounting and control of costs, are examined. The inefficiency of the operating system is demonstrated and the necessity of its improvement is grounded. The concrete ways of improvement of the analytical and synthetic accounting of raw material and materials, labour costs and charges related to organization of production and management are offered. Special attention is spared to problems of optimization of their analytical accounting items and production costs consolidation process.

In first part “The theoretical and methodical bases of accounting and control of production costs” the author explores economic essence of costs as the object of accounting and control. The influence of branch and technological peculiarities of brewing production, peculiarities of raw material used and final product, which determine the specific of organization and technology of production and affect forming of prime cost and organization of accounting and control of costs, is exposed. The classification of costs as one of the most important issues of rational organization of their accounting is considered. Composition of costs that form net cost in brewing production and nomenclature of expense items with consideration of technological features of brewing production is offered. In dissertation research, new approaches to classification of costs in brewing production are developed with consideration of national standards’ requirements and demands of modern management terms.

In second part “Methodical issues of accounting of costs” the author considers the question of organization and improvement of method of costs accounting on enterprises of brewing industry and explores the order of their summarizing and product costing in accounting system.

In this work the form of cross-receipt invoice is developed. Its employment in practice of branch economic subjects would enable control intensification over qualitative adjectives of raw material, since, in addition to such entries as: raw material name, nomenclature number, way-bill number, net weight, fraction of dry matters, it contains information about raw material remainder at the end of the shift, admixture and moisture weight. Also on the basis of built material balance an additional register is offered — Report on raw material and direct material consumption rate divergence in the context of principal causes and authors, including codes of accounting nomenclatures of material resources based on octa-digit system. Practical realization of given suggestions will result in organization of clear control over labour object’s utilization in manufacturing process.

Exploring of methods of estimation of material resources when supplying production resulted in conclusion that for the enterprises of brewing industry the most expedient would be employment of system of cost estimation after normative (standard) worth.

The analysis of labour costs forming enabled conclusion that labour costs accounting is advisable after following directions: basic wage costs accounting, extra pay

costs accounting, accounting of tax charge and offtake from salary, accounting of other labour costs.

Considering needs of national standards and industrial peculiarities of brewing industry, in dissertation is offered a new nomenclature of overall-production and administrative charges according to requirements of national standards, and method of their distribution between sorts of production is improved, which will allow to increase the efficiency of reveal and reduction of these costs and help to expose reserves of their economy.

In work, the suggestions are offered concerning the improvement of primary documentation forms and accounting registers on costs accounting, which meet present-day requirements of management. The research of order of documental registration of manufacturing operations enables to modify the composition and structure of the forms of documentation of costs and suggest new forms of documents, use of which, from the author's point of view, will provide enterprise management with operative information on costs and administrative decision-making.

In third part "Operative economic control of costs", the peculiarities of method of operative control over production costs on enterprises of brewing industry, its essence and necessity under market economy are examined.

Author states that one of the directions of improvement of control over production costs organization on explored enterprises under employment of elements of normative method is separated accounting in context of current rates and rate divergences. For the purpose of systematization of information on rate divergences in work is offered a nomenclature of causes and authors of rate divergences in the context of cost types.

In work the forms of primary documentation, which would enable operative control over all kinds of costs, are improved. Existing forms do not reflect rate divergences in full measure. Also expediency of functioning of the following forms is developed and grounded: operative accounting and control of costs sheet, use of which would enable operative control over all kinds of costs; list of labor rate divergences — for systematization of information on labor costs rate divergences; operative control of administrative costs sheet, use of which would enable control over corresponding costs.

The key words: brewing industry, production costs, centres of responsibility, centres of costs, prime cost estimation, control of costs.