

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ  
Кафедра та економіко-правового забезпечення агропромислового  
бізнесу**

**Злочовська Ольга Степанівна**

**ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА  
ВИРОЩУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ  
ПРОДУКЦІЇ**

**Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит  
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем „магістр”**

Студентка групи ОПЗм - 51

**О.С. Злочовська**

\_\_\_\_\_ 10 травня 2015 р.

(підпис)

Науковий керівник:

к.е.н., доцент **М.С. Палюх**

\_\_\_\_\_ 15 травня 2015 р.

(підпис)

**Дипломну роботу допущено**

**до захисту:**

**„15” травня 2015 р.**

**Завідувач кафедри**

**Бруханський Р.Ф.** \_\_\_\_\_

(підпис)

**ТЕРНОПІЛЬ – 2015**

## Зміст

Вступ.....	<b>Помилка! Закладку не визначено.</b>
РОЗДІЛ I.....	<b>Помилка! Закладку не визначено.</b>
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ .....	<b>Помилка! Закладку не визначено.</b>
1.1. Концептуальні підходи до обґрунтування економічно сутності витрат. .....	<b>Помилка! Закладку не визначено.</b>
1.2. Класифікація витрат, як основа організації обліку та аналізу.	<b>Помилка! Закладку не визначено.</b>
1.3. Критичний огляд літературних джерел з організації та методології обліку та аналізу витрат.....	23
Висновки до розділу 1 .....	33
РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ.....	34
2.1. Фінансовий облік витрат. ....	34
2.2. Управлінський облік витрат.....	40
2.3. Калькуляція собівартості продукції. ....	61
2.4. Шляхи удосконалення управлінського обліку.....	65
Висновки до розділу 2. ....	68
Розділ III. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ, ПРОБЛЕМИ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ.....	70
3.1. Аналіз динаміки та структури витрат. ....	70
3.2. Економічний аналіз ефективності виробництва і збуту сільськогосподарської продукції. ....	75
3.3. Оперативний аналіз витрат. ....	80
Висновки до розділу 3. ....	82
Розділ IV. ОХОРОНА ПРАЦІ.....	83
4.1 Правові та організаційні основи з охорони праці.....	83
Висновки до розділу 4. ....	94
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ .....	95

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	100
ДОДАТКИ.....	111

## Вступ

**Актуальність теми.** Проблема забезпечення населення достатньою кількістю вітчизняних якісних продуктів харчування має стратегічне значення для розвитку національної економіки, насамперед, для забезпечення продовольчої безпеки України. Виробництво сільськогосподарської продукції в останні роки є одним з найбільш прибуткових напрямків діяльності вітчизняних сільськогосподарських підприємств, а фінансові результати від її реалізації заслуговують на пріоритетну увагу.

Разом з тим, в умовах економіки ринкового типу значну роль відіграє бухгалтерський облік, без знання якого неможливо ефективно управляти підприємством. А забезпечення ефективного функціонування підприємства вимагає економічно грамотного управління його діяльністю, що багато в чому визначається умінням її аналізувати.

У вирішенні задач подальшого нарощування об'єму виробництва сільськогосподарської продукції важливе значення має раціонально організований облік витрат та виходу продукції, який повинен забезпечити систематичний контроль за виконанням виробничої програми і економним витрачанням засобів; визначення фактичної собівартості отриманої продукції і кінцевих результатів роботи підприємства.

Основними питаннями, які потребують вирішення в обліку витрат в сільськогосподарському виробництві, є точне визначення поняття та складу витрат, порядок відображення в обліку використаних ресурсів і достовірний розрахунок собівартості продукції.

Галузеві аспекти обліку витрат досліджували провідні науковці, серед яких П.М. Гарасим, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.І. Ковальчук, В.Г. М.М. Коцупатрий, Лінник, Ю.Я. Литвин, Т.Г. Маренич, М.С. Палюх, М.З. Пізенгольц, Н.Л. Правдюк, Г.В. Савицька, В.К. Савчук, І.Б. Садовська, П.П., П.Я. Хомин, Л.І. Хорунжий, М.Г. Чумаченко, І.М. Яцишин.

Разом з тим, впровадження в практику облікової роботи П(С)БО 30 „Біологічні активи”, питання складу витрат і оцінки сільськогосподарської

продукції в обліку і відображення в фінансовій звітності робить нерегульованими, а самі дослідження в цьому – напрямку актуальними. Певні спроби такого дослідження зроблені в роботах В.М. Жука, Н.С. Золотарьової, М.М. Коцупатрого, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, М.С. Палюха, В.В. Пасенко, П.Т. Саблука, О.П. Скирпан, Л.К. Сука, П.Я. Хомина та ін.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є осмислення теоретичних положень і практичного досвіду організації та ведення бухгалтерського обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції рослинництва, критична їх оцінка та розробка рекомендацій по удосконаленню обліку та аналізу витрат.

Мета дослідження реалізується через виконання таких завдань:

- обґрунтувати економічний зміст поняття „витрати підприємства” і визначити роль витрат у системі управління підприємством;
- розкрити сучасні підходи і описати науково обґрунтовану класифікацію витрат;
- описати порядок документування операцій, синтетичного і аналітичного обліку витрат і виходу продукції рослинництва;
- зробити огляд літератури з методології та організації обліку і дати характеристику сучасним методам обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- розглянути методи і провести аналіз витрат підприємства;
- визначити та обґрунтувати основні шляхи вдосконалення обліку та аналізу витрат на вирощування сільськогосподарської продукції.

**Об’єктом дослідження** є ТОВ „Мостиські лани” Львівської області агрохолдингу „Мрія” Тернопільської області.

Дане підприємство було засновано у 1992 році в результаті одержання у користування землі з фонду держрезерву місцевого господарства. Починаючи з 1997 року площа ріллі збільшувалася за рахунок оренди земельних паїв і в 2011-2012 роках становила 11368 гектарів. Поля

господарства знаходяться в зоні, сприятливій для вирощування основних сільськогосподарських культур. Ґрунти господарства – чорноземи опідзолені та дерново-підзолисті.

З 2005 року господарство є елітгоспом по вирощуванні цукрового буряка, насіння картоплі і зернових культур і є опорним пунктом Інституту картоплярства України УААН, плідно співпрацює з Київським філіалом інституту експертизи сортів рослин.

Метою діяльності господарства є виробництво насінневого матеріалу та товарної сільськогосподарської продукції і сировини, її переробка і реалізація для отримання прибутку.

Основні напрями діяльності:

1. Організація виробництва насінневого матеріалу та товарної сільськогосподарської продукції і сировини та їх реалізація;
2. Оптова, роздрібна, фірмова торгівля товарами власного виробництва;
3. Розвиток підсобних промислів;
4. Надання технічної, технологічної допомоги в обробітку землі і збиранні урожаю.

**Предметом дослідження** є обґрунтування методики ведення обліку витрат і формування собівартості продукції сільськогосподарського виробництва.

**Методи дослідження.** В процесі виконання дипломної роботи використано низку загальнонаукових та спеціальних методів дослідження, взаємопов'язаних та послідовно застосованих у загальній логіці аналізу: діалектичний метод пізнання, наукової абстракції, індукції та дедукції, системний аналіз – для вивчення стану сільськогосподарського виробництва у процесі функціонування аграрної економіки; статистико-економічний – як основа формування даних та виявлення закономірностей, резервів, факторів впливу на розвиток досліджуваного об'єкта.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в тому, що в роботі узагальнено і критично проаналізовано основну наукову і методичну

літературу з обраної теми дослідження, обґрунтовано методику формування виробничої собівартості продукції на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням вимог національних положень (стандартів) і інших нормативних документів.

**Практичне значення отриманих результатів.** Отримані результати наукових досліджень з питань обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції мають практичне значення і можуть бути використані в практиці сільськогосподарських підприємств різних форм власності і видів господарської діяльності .

**Обсяг і структура роботи.** Дипломна робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаної літератури, додатків. Робота викладена на 110 сторінках. Список літератури включає 121 найменування.

# РОЗДІЛ І

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ

### 1.1. Концептуальні підходи до обґрунтування економічної сутності витрат

Високі результати роботи підприємств в умовах конкуренції та невизначеності ринкового середовища залежать від якісно побудованої й ефективно діючої системи управління економічною діяльністю підприємства. Зважаючи на те, яку роль відіграють витрати у формуванні показника ефективності діяльності підприємства (прибутку) та забезпеченні інтересів його власників, можна стверджувати, що в межах цієї системи найбільш складним і неоднозначним блоком є управління витратами.

Організація і ведення бухгалтерського обліку витрат регламентується Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку – 16 „Витрати” та іншими нормативними документами.

Згідно п. 5-8 вказаного положення витрати визначаються за наступних умов:

1. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.
2. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
3. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.



4. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

У процесі своєї виробничої діяльності підприємство проводить безліч фінансово-господарських операцій і постійно несе витрати, пов'язані з їх проведенням. Одні групи витрат безпосередньо пов'язані зі здійсненням конкретної операції (із конкретним об'єктом витрат), інші – мають загальний характер і необхідні для забезпечення функціонування підприємства в цілому. Усі витрати – і матеріальні, і трудові, і фінансові – підприємство здійснює для забезпечення своєї виробничої діяльності.

Основним питанням, яке досліджують науковці виступає питання витрат виробництва і калькуляції собівартості готової продукції, а саме їх облік, аналіз, контроль та управління ними з метою підвищення прибутку.



**Рис. 1.1.1. Модель процесу управління витратами підприємства**

Вважаємо, що умови діяльності підприємств потребують поглибленого підходу до побудови процесу управління витратами, визначення його етапів і розкриття змісту кожного з них з урахуванням галузевої специфіки,

ресурсного потенціалу й чинників середовища функціонування. Структурно-логічну схему сформованої послідовності етапів процесу управління витратами підприємств подано на рисунку 1.1.1.

Таким чином, ефективно організований процес управління витратами сприяє своєчасному зменшенню й усуненню тих витрат, які не є доцільними для підприємства, тобто не сприяють збільшенню товарообороту, прибутку та не забезпечують досягнення цілей підприємства.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Це є важлива функція економічного механізму будь-якого підприємства. Система управління витратами має функціональний та організаційний аспекти. Вона включає такі організаційні підсистеми: пошук і виявлення чинників економії ресурсів; нормування витрат ресурсів; планування витрат за їхніми видами; облік та аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат. Такими підсистемами керують відповідні структурні одиниці підприємства залежно від його розміру (відділи, бюро, окремі виконавці). На сьогодні ефективне управління витратами – це шлях до досягнення підприємством високих економічних результатів. Це складний, багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, ціллю яких є досягнення високого економічного результату.

Управління витратами можна охарактеризувати як процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями і постійного контролю рівня витрачання ресурсів, стимулювання економії. На сільськогосподарських підприємствах управління витратами є важливим засобом побудови системи обліку витрат з врахуванням тактичних і стратегічних цілей керівництва. Воно передбачає систематичний моніторинг фактичних витрат та їх поведінки під дією як внутрішніх, так і зовнішніх факторів, прийняття рішення щодо покращення структури собівартості продукції тощо.

Вивчення економічної літератури показало, що існує досить різне трактування поняття „управління витратами”. Серед вчених немає однієї думки щодо визначення сутності самого поняття «управління витратами». Дослідження окремих підходів до визначення цієї категорії представлено в таблиці 1.1.1

Таблиця 1.1.1

**Визначення категорії „управління витратами” в працях сучасних вчених**

<b>Автор</b>	<b>Визначення категорії „управління витратами”</b>
І. Є. Давидович	Динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства через виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об’єктом.
С. Ф. Голов	Специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати.
Т. М. Мудра, Л. І. Чернобай, Н. Л. Калиновська	Процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць і носіїв та постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження.
А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило	Процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, вільно провадити свою цінову політику та за інших рівних умов досягти більш високих розмірів прибутку.
Г. Фандель	Планомірне формування витрат на виробництво та збут продукції й контроль за їх рівнем.
С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук	Здійснення конкретних заходів з оптимізації співвідношення «затрати-результат», забезпечує досягнення підпорядкованих цілей шляхом регулювання процесів, що становлять господарську діяльність.
А. А. Пилипенко	Система принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, заснована на використанні об’єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку.
О. В. Крушельницька	Складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства; система принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об’єктивних економічних законів.

Як бачимо, в формуванні поняття науковці дотримуються системного та процесного підходу. У визначенні категорії „управління витратами” більшість авторів визначають взаємозв’язок витрат та високого економічного результату підприємства. Вочевидь, це так, адже, управління – це процес вирішення проблем під час досягнення цілей. До того ж, з позицій економічної теорії будь-яку діяльність підприємства правомірно розглядати як перетворення витрат в результати.

Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій, що притаманні управлінню будь-яким об’єктом: розробку, прийняття й реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. Функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування та планування, організацію, координацію й регулювання, активізацію та стимулювання виконання, облік і аналіз. Організація системи управління витратами пов’язана з визначенням місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотримання, а також розробленням ієрархічної системи лінійних і функціональних зв’язків підрозділів та конкретних працівників, які виконують весь комплекс виробничо-господарських та облікових робіт. Формування витрат підприємства може мати, як фінансовий аспект, організаційний аспект так і мотиваційний аспект управління витратами.

В управлінні витратами використовують різноманітні методи управління, а саме: директ-костинг (direct-costing), стандарт-кост (standard-cost), таргет-костинг (target-costing), абсорпшен-костинг (absorption-costing), кайзен-костинг (kaizen-costing), CVP-аналіз, кост-кілінг, бенчмаркінг витрат, LCC-аналіз, метод EVA тощо.

Інформаційно-аналітичні можливості директ-костингу дозволяють використовувати його для прийняття раціональних управлінських рішень в області беззбитковості виробництва, ціноутворення. Головна особливість директ-костинга полягає в розподілі затрат в залежності від характеру їх

взаємозв'язку з обсягами виробництва продукції. Основними характеристиками директ-костинга є наступні:

- обов'язкова класифікація витрат на постійні і змінні;
- калькулювання скороченої собівартості (на основі лише змінних витрат) по об'єктах або по центрах відповідальності;
- особлива схема побудови звіту про доходи (маржинальний підхід);
- оцінка запасів незавершеного виробництва і готової продукції по скороченій собівартості.

Для того, щоб продукція могла утримувати свої позиції на ринку, вона повинна бути конкурентоспроможною, що передбачає поєднання в неї, на перший погляд, непоєднаних характеристик – якості і відносної дешевизни. Ефективним шляхом досягнення цього є такий метод управління, як таргет-костинг, який представляє собою концепцію управління цільовою собівартістю. Головною відмінністю даного методу оптимізації витрат від інших методів є специфічний підхід до формування собівартості. Замість того, щоб звичайним шляхом формувати витратну частину продукції на підприємстві і вимагати до неї прибуток у споживача, в центрі уваги потрібно ставити тільки його готовність платити за товар, який пропонується.

Метод кайзен-костинг ідейно схожий з таргет-костингом. Він також застосовується для досягнення цільової собівартості, але, на відміну від таргет-костингу, полягає в постійному вдосконалюванні якості процесів на всьому підприємстві за участю всіх його працівників. Концепція кайзен-костингу передбачає наявність окремих працівників, основним завданням яких є технічне й організаційне вдосконалення бізнеспроцесів підприємства. Взаємодія методів таргет-костингу та кайзен-костингу дасть змогу ефективно управляти собівартістю. Ще одним методом управління витратами є CVP-аналіз (аналіз точки беззбитковості), який ґрунтується на зіставленні трьох величин – витрат підприємства, доходу від реалізації й отриманого прибутку, залежність яких дає змогу визначити обсяг реалізації, що за

відомих величин постійних витрат підприємства і змінних витрат на одиницю продукції забезпечить беззбитковість діяльності або запланований фінансовий результат. CVP-аналіз дає змогу визначити обсяг продажу, при якому досягається беззбитковість виробництва або заданий фінансовий результат, являється простим, наочним і оперативним методом.

Основні принципи управління витратами вироблені практикою і зводяться до наступних основних моментів:

- системний підхід до управління витратами;
- єдність методів, що практикуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу – від створення до утилізації;
- органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- недопущення зайвих витрат;
- широке впровадження ефективних методів зниження витрат;
- вдосконалення інформаційного забезпечення про рівень витрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат.

Дотримання даних принципів створює базу економічної конкурентоспроможності підприємства, завоювання ним передових позицій на ринку. Отже, система управління витратами повинна відповідати наступним цілям:

- а) аналіз витрат ресурсів, споживаних найважливішими видами діяльності, для виявлення причин виникнення окремих витрат;
- б) ідентифікація та усунення витрат, що не додають цінності, тобто витрат тих видів діяльності, які можуть бути усунені без шкоди якості та корисності продукту;
- в) постійний пошук можливостей зниження витрат і економії коштів;

- г) прийняття рішень, націлених на підвищення конкурентоспроможності продукції;
- д) визначення ефекту та ефективності всіх основних видів діяльності, представлених на підприємстві;
- е) ідентифікація та оцінка нових видів діяльності.

Оперативний вибір дій, що коректують, у сфері управління витратами потребує повсякденного відстеження і зіставлення витрат не лише за окремими продуктами, ринками, клієнтами, але і за всіма бізнес–процесами підприємства, операціями і замовленнями, що знижує придатність традиційних методів обліку витрат і обумовлює їх невідповідність потребам керівництва в управлінській інформації. У зв'язку з цим необхідність створення і постійного вдосконалення механізму управління витратами потребує пошуку наукових підходів до вибору методів і способів цілеспрямованої дії на процес формування витрат у ході виробництва.

## **1.2. Класифікація витрат, як основа організації обліку та аналізу**

Ефективне управління економікою підприємств і держави в цілому значною мірою залежить від достовірності, повноти, доречності та своєчасності інформації щодо характеру та обсягу здійснюваних господарських процесів, наявності та використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, джерел отримання фінансових результатів діяльності та напрямів використання прибутку.

Ефективна організація бухгалтерського обліку витрат діяльності дозволить задовольнити інформаційні потреби користувачів щодо їх здійснення та шляхів оптимізації.

Основне завдання класифікації витрат полягає в забезпеченні інформації для контролю і економічного аналізу використання ресурсів. Саме

розчленування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дає змогу оцінювати їх поведінку та залежність від обсягів виробництва або вплив на нього.

Розрізняють витрати, пов'язані з операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства.

Витрати, що зумовлюються основним видом діяльності підприємства (виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт), або такі, що забезпечують її здійснення, називаються операційними.

Витрати, пов'язані з інвестиційною діяльністю, підприємство здійснює при довготерміновому вкладанні капіталу з метою отримання прибутку (капітальне будівництво, розширення та розвиток виробництва, придбання цінних паперів тощо).

Витрати, пов'язані з фінансовою діяльністю, підприємство здійснює в разі сплати відсотків за отримані від інших юридичних і фізичних осіб фінансові кошти у вигляді кредитів та позик, при первинному розміщенні на ринку цінних паперів акцій, облігацій власної емісії тощо.

Найбільш питому вагу в загальних витратах підприємства мають операційні витрати. За функціями розрізняють витрати на виробництво, управління (адміністративні), збут та інші.

За економічним змістом розрізняють такі операційні витрати підприємства: матеріальні; на оплату праці; на соціальні потреби; амортизаційні відрахування; інші.

З метою визначення фінансового результату діяльності підприємства операційні витрати поділяють на закінчені (спожиті) і незакінчені, витрати на продукцію і витрати періоду, прямі й непрямі, основні й накладні.

На практиці не всі витрати пов'язані безпосередньо з виробництвом. Тому розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду.

Витрати на продукцію безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції: це витрачені сировина і матеріали, заробітна плата з нарахуваннями на неї, амортизація виробничого обладнання.



Витрати періоду безпосередньо не стосуються виробництва і розглядаються як витрати періоду, в якому їх було здійснено. Це витрати на управління, маркетинг, дослідження ринку тощо, тобто всі операційні витрати, крім витрат на виробництво.

За способом віднесення на окремі види продукції витрати поділяють на прямі та непрямі.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного виду продукції і можуть бути прямо віднесені на одиницю продукції.

Якщо на підприємстві виробляється один вид продукції, то всі витрати на її виробництво є прямими. Якщо ж виробляється кілька видів продукції, то окремі витрати неможливо прямо віднести до виробництва якогось одного виду продукції. Ці витрати називаються непрямими. Наприклад, амортизація виробничого обладнання, енергія, спожита на технологічні цілі тощо.

Виробничі витрати традиційно поділяють на основні й накладні.

Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Розрізняють прямі матеріальні витрати, на оплату праці та ін.

До прямих матеріальних витрат належать вартість витрачених матеріалів, що стали частиною готової продукції і можуть бути прямо віднесені до певного виробу. Наприклад, вартість витраченого насіння на вирощування сільськогосподарської продукції.

Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату робітників, що безпосередньо виготовляють продукцію. Витрати на оплату праці інших категорій працівників, які забезпечують або обслуговують виробничий процес, належать до виробничих накладних витрат.

Інші прямі витрати – це ті, що не належать до прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці. Наприклад, це амортизація або платежі за оренду спеціального виробничого обладнання, нарахування на заробітну плату робітників, які безпосередньо виготовляють продукцію (відрахування на соціальні потреби).

Виробничими накладними називають витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені прямо до певного виду виробу. Це витрати матеріалів, на утримання, ремонт і амортизацію приміщень виробничих цехів, витрачена з технологічною метою енергія та ін.

Виробничі накладні витрати розподіляють за видами виробів пропорційно вибраній базі розподілу. На основі вибраної бази (кількість продукції, кількість годин роботи основних працівників, машино-години роботи обладнання, прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, основні витрати) обчислюють ставку розподілу накладних витрат – відношення сумарних накладних витрат (НВ) до загальної величини бази їх розподілу за формулою:

$$\text{КНВ} = \text{НВ} : \text{Б}, \quad (1.2.1)$$

де НВ – загальна сума накладних витрат, гр. од.;

Б – показник, взятий за базу (шт., год, машиногод, гр. од.).

З метою планування, аналізу і обґрунтування прийняття економічних рішень операційні витрати поділяють на релевантні та не релевантні; одноелементні й комплексні; постійні й змінні.

До релевантних належать витрати, що можуть зменшитися внаслідок прийняття певних рішень, до не релевантних – витрати, що не залежать від прийняття того чи іншого рішення.

Одноелементні (або прості) витрати мають єдиний економічний зміст і є первинними. Наприклад, це витрати сировини і матеріалів, заробітна плата, амортизаційні відрахування тощо.

Комплексні витрати різнорідні за складом і охоплюють кілька одноелементних витрат. Наприклад, це витрати на утримання і експлуатацію устаткування, що містять кілька елементів витрат, зокрема це витрати сировини і матеріалів, заробітна плата працівників, які обслуговують устаткування, відрахування на соціальні заходи тощо. До комплексних належать також витрати загальновиробничі, загальногосподарські, на усунення браку тощо.

Постійними вважають витрати, що не залежать від обсягу виготовленої продукції, а змінюються лише з часом. Наприклад, витрати на орендну плату за приміщення зростатимуть не зі збільшенням обсягу виробництва, а зі збільшенням терміну оренди.

Змінними називають витрати, що змінюються зі зміною обсягу виробництва продукції (надання послуг, виконання робіт).

При нульовому обсязі виробництва змінні витрати підприємства на виробництво продукції дорівнюють нулю. Вони зростають із збільшенням обсягів виробництва.

За можливістю контролю за рівнем розрізняють контрольовані та неконтрольовані підприємством витрати.

До контрольованих належать витрати, що керівництво підприємства може безпосередньо контролювати або на що може суттєво впливати: ступінь корисного використання матеріалів, робочого часу та ін. До неконтрольованих належать витрати, які підприємство не може контролювати або суттєво на них впливати. Наприклад, це витрати, спричинені дією руху ринкових цін на сировину, тарифів на енергію тощо.

Найбільшу питому вагу серед витрат підприємства мають операційні витрати, тобто пов'язані з основною діяльністю підприємства і операціями, що її забезпечують. Ці витрати формують собівартість продукції, яку виготовляє підприємство. Отже, собівартість продукції – це вираження в грошовій формі поточних витрат підприємства на підготовку виробництва продукції, її виготовлення. Більш детальну класифікацію приведено в таблиці 1.2.1

## Класифікація витрат підприємства

Ознака класифікації	Група витрат	Характеристика витрат
1	2	3
1. Відношення до виду активів, які формуються	Довгострокові витрати	Витрати періоду, що формують необоротні активи (капітальні витрати, довгострокові фінансові інвестиції, інші довгострокові витрати).
	Поточні витрати Витрати майбутніх періодів	Витрати періоду, що формують оборотні активи і витрати поточного періоду. Витрати поточного періоду або попередніх періодів, що формують поточні витрати наступних періодів витрати, пов'язані з освоєнням виробництв, підготовчі витрати в сезонних галузях, передплата періодичних видань тощо.
2. Відношення до сфери діяльності та надзвичайних подій	Операційні витрати	Характеризують використання ресурсів внаслідок операційної діяльності.
	Фінансові витрати	Витрати, зумовлені фінансовою діяльністю; витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу; проценти за користування кредитами, за фінансовою орендою, за випущеними облігаціями тощо.
	Інші звичайні витрати	Витрати, зумовлені інвестиційною діяльністю (витрати у зв'язку з реалізацією необоротних активів і фінансових інвестицій, витрати від уцінки і списання необоротних активів і фінансових інвестицій тощо).
	Надзвичайні витрати	Витрати ( втрати), що виникають через надзвичайні події
3. Сфера виникнення операційних витрат	Виробничі витрати	Характеризують ресурси, використані в процесах виробництва продукції (робіт, послуг)
	Невиробничі операційні витрати (витрати періоду)	Характеризують ресурси, використані в загальних, адміністративних, збутових та інших процесах операційної діяльності, які не належать до виробничих
4. Відношення до видів виробничих процесів	Основні витрати	Характеризують ресурси, використані в основних виробничих процесах (процесах безпосереднього виготовлення продукції)
	Накладні витрати	Характеризують ресурси, використані в процесах безпосереднього обслуговування і управління основними процесами виготовлення продукції
5. Ступінь залежності від обсягів виробництва (випуску) продукції (робіт, послуг)	Змінні (умовно-пропорційні) витрати	Витрати, загальна сума яких змінюється майже прямо пропорційно до змін виробництва (випуску) продукції
	Постійні (умовно-непропорційні) витрати	Частина витрат за певний період часу, загальна сума яких майже не змінюється при зміні обсягів виробництва (випуску) продукції

1	2	3
6. Зміст і призначення витрат	Економічні елементи витрат	Характеризують використані ресурси за їхнім економічним змістом незалежно від форми і місця їх використання на той чи інший об'єкт віднесення витрат
	Калькуляційні статті витрат	Характеризують склад використаних ресурсів у залежності від напрямів і місця їх використання (в основному, допоміжному чи обслуговуючому виробництві) на об'єкт витрат
7. Однорідність економічного змісту витрат	Прості (одноелементні) витрати	Характеризують використані ресурси одного економічного змісту ( один економічний елемент витрат)
	Комплексні витрати	Характеризують використання декількох економічно різнорідних ресурсів, що мають однакове виробниче призначення
8. Спосіб віднесення на об'єкт витрат	Прямі витрати	Складові витрат, що розраховуються прямими методами на об'єкт віднесення витрат
	Непрямі витрати	Компоненти витрат, що нероздільно пов'язанні з двома і більше об'єктами віднесення витрат, і тому розподіляються на один об'єкт витрат пропорційно до економічно обгрунтованої бази

Для потреб контролю, аналізу, обчислення собівартості та управління витратами їх поділяють на групи за такими ознаками, які представлені на рисунку 1.2.1.

Класифікація витрат	
Для оцінки запасів	Вичерпані та невичерпані
	Витрати на продукцію та витрати періоду
	Прямі та непрямі
	Основні та накладні
Для прийняття рішень	Релевантні та нерелевантні
	Постійні та змінні
	Маржинальні та середні
	Дійсні та альтернативні
Для контролю	Контрольовані та неконтрольовані
	Регульовані та нерегульовані

Рис. 1.2.1. Класифікація витрат в управлінському обліку.

В основу класифікації витрат в управлінському обліку покладено принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику та склад окремих груп витрат. Перевагою даної класифікації є спроможність надавати інформацію для прогнозування короткострокових управлінських рішень та контролю витрат за сферами діяльності та центрами відповідальності [81, с. 437].

Оскільки управлінські рішення зазвичай спрямовані на перспективу, керівництву, насамперед, необхідна інформація про очікувані витрати і доходи. У зв'язку з цим вирізняють релевантні витрати і не релевантні витрати.

Релевантні витрати повинні відповідати наступним критеріям	
	бути пов'язаними із завданням підприємства, конкретними проектами, рішеннями, сприяти зростанню потенціалу підприємства та зміцненню благополуччя власників;
	змінюватися залежно від прийнятого управлінського рішення, тобто залежати від управлінського рішення;
	відноситися до майбутніх витрат, тому що всі минулі витрати залишаються незмінними, щоб не сталося в майбутньому.

**Рис. 1.2.2. Критерії визнання релевантних витрат**

Релевантні (очікувані) витрати – це витрати які можуть бути змінені внаслідок прийнятих управлінських рішень, тобто майбутні витрати.

Не релевантні (безповоротні) витрати – це витрати, які не можуть бути змінені внаслідок прийнятого управлінського рішення, тобто минулі витрати [81, с. 441].

Важливим принципом класифікації витрат в управлінському обліку є принцип еластичності, під якою мається на увазі залежність між величиною витрат і зміною обсягу виробництва.

Явище еластичності визначає розподіл витрат за ступенем їхнього реагування на зміну масштабів виробництва на змінні і постійні витрати [81, с. 442].

В теорії управлінського обліку виділяють наступні види змінних витрат (рис. 1.2.3).

ВИДИ ЗМІННИХ ВИТРАТ	
залежно від коефіцієнта еластичності	за характером змін
пропорційні витрати знаходяться в прямій залежності від обсягу виробництва	стрибокподібні витрати характерні для тих випадків, коли відбувається зміна цін на матеріальні витрати
прогресивні витрати ростуть швидше, ніж обсяг виробництва	реманентні витрати, швидко зростаючи при збільшенні обсягу виробництва, набагато повільніше знижуються при його скороченні
дегресивні витрати ростуть повільніше, ніж обсяг виробництва	гнучкі витрати, витрати "поводяться" по-різному за різних обсягів виробництва, в окремих випадках виступаючи як пропорційні, прогресивні чи дегресивні

**Рис. 1.2.3. Види змінних витрат**

Отже основою організації обліку та аналізу виробничої діяльності є економічно обґрунтована класифікація обліку та аналізу витрат. У вітчизняній практиці однією з основних вважається класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути стандартним. Разом з тим, класифікація витрат за елементами не може задовольнити потреби підприємства в інформації про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

### 1.3. Критичний огляд літературних джерел з організації та методології обліку та аналізу витрат

Витрати в господарській діяльності підприємства посідають одне з головних проблемних питань теоретичного і практичного характеру.

Бухгалтерський облік як наука постійно розвивається, вдосконалюється, формуються нові наукові напрямки дослідження. Особливе місце в цьому посідають витрати, оскільки вони впливають не тільки на собівартість продукції та її ціну, а й на обсяг одержаного прибутку і всю господарську діяльність підприємства загалом та на його функціонування в майбутньому.

Еволюція знань про витрати має свою історію, етапи становлення. Вчений Н.С. Андрющенко на основі своїх досліджень виокремив чотири етапи розвитку знань про витрати:

- перший етап – публічна звітність про витрати, відслідковування, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях (XXVIII – II ст. до н.е.);

- другий етап – здійснення спроб розкрити суть поняття “витрати”, поява різних теорій витрат (XIV-XIX ст.);

- третій етап – використання математичних методів в теорії, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об’єкту обліку і контролю (XX ст.);

- четвертий етап – виникнення нового напрямку дослідження – управління витратами (кін. XX – поч. XXI ст.) [3, с. 4].

На першому етапі формується найпростіше уявлення про витрати та їх роль у веденні господарства.

Економіка як наука почала зароджуватися ще в античності. Так, одним з основоположників наукової економіки є Ксенофонт, автор праць „Про доходи” та „Економіка” або вчення про господарство.



Однак справжнім титаном економічного вчення античності є Аристотель. Він вважав, що ідеал господарства – це натуральні замкнені господарські системи, в яких використовувалася праця рабів. Багатство сприймалося як сукупність продуктів, виробів, вироблених в цих господарствах. Оптимальним способом досягнення багатства в часи античності вважалося загарбання нових територій і рабів з подальшою раціональною організацією їх праці, тобто постає питання про зменшення витрат предметів праці шляхом раціонального їх використання [96, с. 382].

Розглядаючи дане питання слід звернути увагу на староіндійську економічну думку IV-III ст. до н.е., а саме на трактат „Артхашастра”. Автором цієї праці є Каутілья – радник царя Чандрагупти I. Каутілья розглядає проблему „вартості речей” та ринкової ціни товару. Він вважав, що ціна товару на ринку складається з витрат на виробництво та торговельних витрат, а тому торговець повинен визначати частку прибутку в ціні товару в розмірі 5 % ціни на місцеві товари і 10 % – на ввізні [96, с. 383].

Проблеми сутності та визначення факторів, за допомогою яких можна знизити витрати, розглядали і в Римській імперії. Зокрема римський вчений Варрон.

Свої погляди він виклав у трактаті „Про сільське господарство”. У своїй праці вчений шукає шляхи зміцнення економіки, за рахунок зростання інтенсивності виробництва, удосконалення методів експлуатації рабів, використання матеріальної зацікавленості тощо, що в результаті підвищує прибутковість рабовласницьких господарств, зростання ефективності виробництва.

Питання обліку витрат в стародавніх країнах досліджували О.В. Олійник та В.О. Іваненко, на основі чого вони узагальнили основні принципи та прийоми ведення бухгалтерського обліку в давні часи (табл. 1) [17, с.454].

**Основні принципи та прийоми ведення бухгалтерського обліку витрат в давні часи**

Країна	Часовий період	Основний вклад в розвиток обліку витрат	Зародження основних принципів та елементів системи бухгалтерського обліку
Єгипет	2500 р. до н.е.	Використання кошторисів і контроль за їх виконанням, нормуванням	Складання щоденних письмових звітів про витрати.
Вавилон	2200-2150 рр. до н.е.	Використання зведених на рядів на виконання робіт, розподіл витрат на заробітну плату за видами та категоріями робітників	Здійснення планування (нормування) та контролю витрат на оплату праці.
Єгипет	15 ст. до н.е.	Поява державного рахівництва – ведення облікових книг і складання звітності за державними доходами та видатками	Ведення централізованого обліку доходів і витрат
Греція	3 ст. до н.е.	Започатковані основи складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності	Спеціалізація обліку залежно від галузей господарства, тобто складання самостійної звітності за кожним видом діяльності .

Основні положення економічної категорії витрат виробництва, як зазначає О.В. Олійник [70, с.65], розроблені класиком політичної економії К. Марксом. Дане поняття він розглядає з точки зору теорії трудової вартості, яка ґрунтується на двох принципових категоріях – витрати виробництва і витрати обігу.

Витрати виробництва представляють собою витрати на виробництво, які повинні понести організатори підприємства з метою створення товарів і наступним отриманням прибутку.

Категорія витрат обігу пов'язана з процесом реалізації товарів, до яких відносяться додаткові витрати обігу, а саме витрати на пакування, сортування, транспортування та зберігання товару. Цей вид витрат близький до витрат виробництва.

Витрати виробництва та обігу Маркс розглядав в процесі формування витрат за їх основними елементами у виробничому процесі. Він виділяв

особливий вид витрат – „витрати на зберігання” [58, с.194]. Також вчений виокремлював витрати на ремонт основних засобів, поділяючи його на капітальний та поточний [58, с.195].

Основні свої погляди К. Маркс виклав у праці „Капітал”. У 1886 році вчений К. Каутський провів аналіз „Капіталу” К. Маркса і основні результати свого дослідження опублікував у праці „Економічне вчення Карла Маркса”. Його дослідження продовжив А.М. Фабричнов. Обидва вчені свою увагу зосередили саме на витратах виробництва. У результаті проведених досліджень А.М. Фабричнов дійшов до висновку, що „в економічному вченні К. Маркса поняття „витрат виробництва” використовується на різних ступенях абстракції в чотирьох різних взаємопов’язаних значеннях, кожне з яких послідовно впливає одне на інше, а саме:

- дійсні витрати виробництва як вся кількість затраченої праці, що співпадають з вартістю:

$$c + v + m , \quad (1.3.1)$$

де  $c$  – витрати придбання засобів виробництва,

$v$  – витрати на купівлю робочої сили,

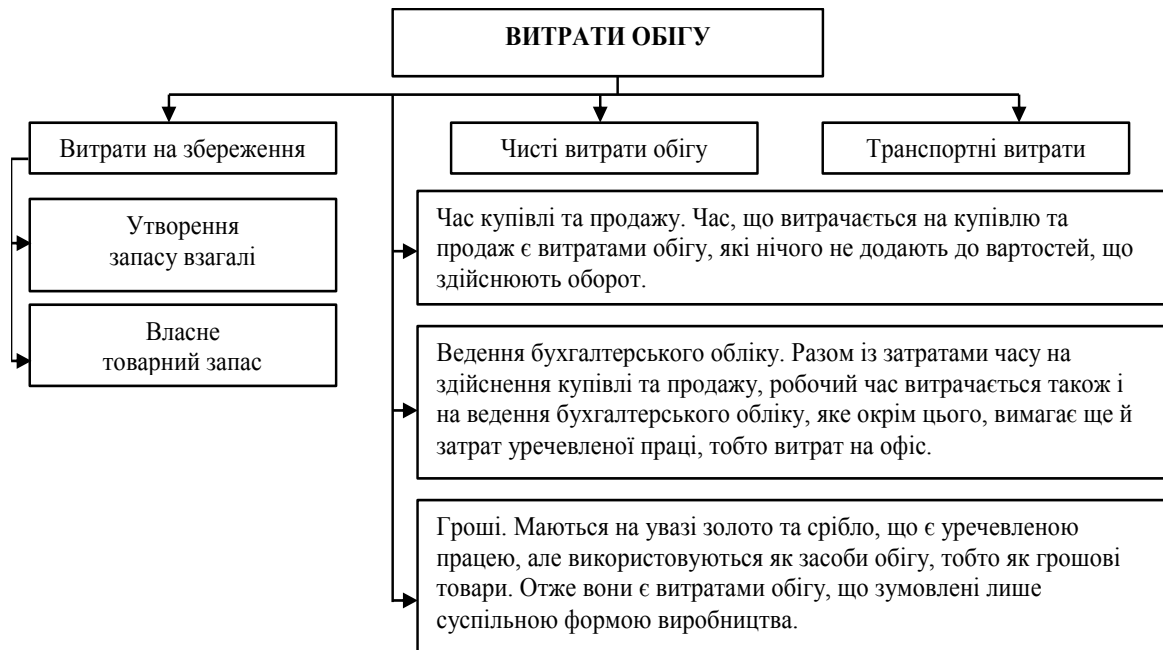
$m$  – додана вартість;

- капіталістичні витрати виробництва як затрати капіталу:  $c + v$  на протизагу праці. Ця категорія характеризує просте відтворення на меншому ступені абстракції, рівні узагальнення;

- витрати виробництва в значенні ціни виробництва, що дорівнює капіталістичним витратам виробництва плюс середній прибуток:  $c + v + P$ ;

- витрати виробництва функціонуючого капіталіста ( $c + v +$  частина  $m$ ), які називають собівартість”.

З виникненням необхідності визначення витрат в залежності від кількості виготовленої продукції, другою принциповою категорією у характеристиці витрат, яку розглянув Маркс, були витрати обігу (рис. 1.3.1).



**Рис. 1.3.1. Класифікація витрат обігу за К. Марксом**

Розглядаючи витрати обігу слід згадати про значний внесок вітчизняних авторів радянського періоду у їх дослідження та витрат загалом.

Зокрема, в економічній енциклопедії в 1972 році вчений-економіст А.Якобі визначає витрати обігу як сукупність витрат, пов'язаних із процесом обігу товарів, які за своєю економічною природою розподіляються на чисті та додаткові [113, с.533]. Вчений А.І. Абатуров у праці „Витрати обігу в роздрібній торгівлі” писав, що витрати обігу в радянській торгівлі являють собою витрати матеріальних і грошових засобів, які виникають у сфері обігу щодо доведення товарів від виробництва до споживача [1, с. 5]. Він також вказує складові елементи витрат обігу, до яких відносить витрати на транспортування, зберігання, сортування, пакування, продаж і облік руху товарів.

Пізніше А.І. Абатуров опублікував наступну свою працю, у якій відзначає, що: „Радянська торгівля здійснює доведення товарів народного споживання від виробництва до споживачів і їх реалізацію населенню. Виконання цих функцій торгівлі пов'язано з окремими витратами живої і уречевленої праці. Ці витрати, які виражені в грошовій формі і які виникають у сфері обігу, є витратами обігу. До них відносяться витрати на купівлю,

транспортування, зберігання, сортування, упаковку, продаж, облік руху товарів, а також витрати, які пов'язані з управлінням торговими організаціями і підприємствами” [1, с. 3].

Порівнявши ці два визначення видно, що в останній праці автор виокремлює таку складову витрат обігу як управлінські витрати.

Російський вчений К.А. Раїцький зазначає, що „У реальній дійсності поняття витрат є багатофункціональною категорією. На підприємствах торгівлі розрізняють витрати на закупівлю товарів, капітальні вкладення в розширене відтворення основних фондів і поточні витрати на організацію господарської діяльності (транспортування, зберігання, сортування, упаковку, рекламу і реалізацію товарів)” [83, с. 413]. Крім того, автор зазначає, що витрати обігу – це витрати, які пов'язані з рухом товарів від виробників до споживачів, включаючи їх реалізацію кінцевим споживачам. А тому він пропонує їх розглядати як собівартість закуплених товарів, витрат доставки та реалізації.

Підсумовуючи можна сказати, що витрати обігу – це сукупність грошових та матеріальних засобів для виготовлення, зберігання, транспортування та доведення товарів до споживачів.

Розглядаючи поняття „витрати” в працях А. Сміта, слід зазначити, що він розкривав його з іншого підходу, який виклав у теорії вартості. Вчений розглядає вартість товару як суму таких складових: заробітна плата, прибуток і земельна рента. Так, у своїй праці „Дослідження природи і причинах багатства народів” А. Сміт зазначає, що „вартість, яку робітники додають до вартості матеріалів розподіляється сама в цьому випадку на дві частини, з яких одна йде на оплату їх заробітної плати, а друга – на оплату прибутку їх підприємця на весь капітал, який він авансував у вигляді матеріалів і заробітної плати” [87, с. 373]..

Послідовником А. Сміта в його наукових дослідженнях є вчений Д. Рікардо. Він стверджував, що вартість товару або кількість будь-якого іншого товару, на який він обмінюється, залежить від відносної кількості праці, яка

необхідна для його виробництва, а не від заробітної плати, яка сплачується працівнику за його роботу.

Значний внесок в дослідження витрат зробили і представники неокласичної школи. Так, неокласик А. Маршалл запропонував нове розуміння поняттю „витрати виробництва”: він виключив з них витрати на засоби виробництва і включив до них прибуток. На основі цього можна зробити висновок, що заробітна плата і прибуток зростають паралельно збільшенню виробництва. Крім того, А. Маршалл ототожнює прибуток з відсотком, рівень якого визначається попитом і пропозицією капіталу.

Вчений Е.Х. Чемберлен стверджував про нетотожність витрат виробництва та відпускної ціни виробника і витрат на збут з різницею між кінцевою роздрібною ціною та ціною виробника. Крім цього, він зазначав, що витрати не закінчуються затратами на виробництво товару в межах заводу чи фабрики, що, по суті, можна віднести до витрат обігу, оскільки ще підприємство несе витрати на транспортування, сортування, зберігання та доставку товарів.

В кінці XIX століття з'являється ряд нових концепцій. У маржиналістів (Менгер, Візер) витрати постають як психологічне явище, основане на граничній корисності, тобто сума коштів, які сплачує фірма за придбані фактори виробництва, визначається граничною корисністю.

Як зазначають В. П. Сухораб, С. М. Ксьондз, поняття витрат у маржиналістській економічній теорії відноситься до окремого підприємства, витрати і доходи якого розглядаються як функції від масштабу виробництва [100, с.170].

Австрійський теоретик Ф. Візер розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, згідно якої дійсні витрати виробництва даного товару рівні найвищій корисності тих благ, які суспільство могло б отримати, якби по-іншому використало зазначені виробничі ресурси. Іншими словами розглядає витрати як своєрідну корисність. Згідно закону Візера – вартість витрат є похідною від вартості продукту [83, с. 244].

Третій етап характеризується використанням математичних моделей у теорії витрат. Так, Є.Є Слущкий за допомогою математичного апарату показав взаємодію теорії витрат виробництва і теорії попиту та пропозиції.

Також слід виділити німецького теоретика бухгалтерського обліку Е. Шмаленбаха. Він зазначав, що актив, крім грошових коштів, – це витрати, які ще не стали доходами, а пасив – доходи, що не стали витратами. На основі чого він виділів наступні розділи в балансі:

- а) витрати, але ще не затрати;
- б) витрати, але ще не надходження коштів;
- в) цінності, які стануть затратами;
- г) цінності, які стануть доходами;
- д) капітал.

На сучасному етапі існують різні підходи до поняття витрат, що викликане, як вважає О.В. Павелко, тим, що витрати розглядаються з двох позицій: „придбання засобів виробництва та з позиції використання в процесі виробництва” [73, с. 368].

Так, Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Форстер є представниками першого підходу, а тому вважають, що „витрати – це спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товар і послуги” [105, с. 21].

Представники сучасної економічної теорії, а саме Макконнел, Стенлі Л. Брю, Едвін Дж. Долан і Дейвід Е. Ліндсей, у своїх дослідженнях більш глибоко розглянули аналіз витрат виробництва, і розглядаючи їх сутність, вони враховують обмеженість ресурсів і можливість альтернативного використання.

Вчений К.Р. Макконнелл у своїй праці „Економікс: принципи, проблеми і політика” зазначає, що розуміння економістами витрат базується на факті рідкості ресурсів та можливості їх альтернативного використання. Витрати в економіці безпосередньо пов’язані з відмовою від можливості виробництва альтернативних товарів та послуг. Точніше кажучи, економічні або тимчасові витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва

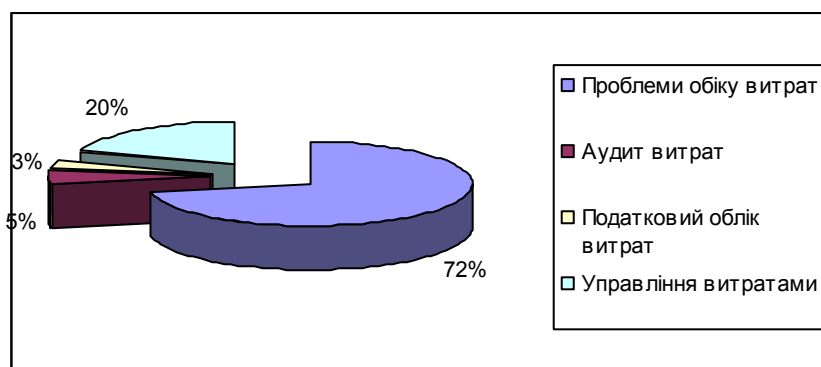
товарів, рівні його вартості або цінності, при найкращому з можливих варіантів використання. Така концепція витрат була втілена у кривій виробничих можливостей [56, с.430].

Вчений К.Р. Макконнелл розглядав економічні витрати з позиції окремого підприємства, а саме, економічні витрати – це виплати, які фірма повинна зробити, або ті доходи, які фірма повинна забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах.

Такі витрати можуть бути як зовнішніми, так і внутрішніми. Всі виплати, які підприємство несе з власних ресурсів на користь сторонніх осіб, вважаються витратами зовнішніми. Витрати на власні та самостійно використовувані ресурси є неоплачуваними, або внутрішніми.

На основі проведених досліджень щодо питань витрат на сучасному етапі, можна зробити висновок, що дане питання залишається дискусійним і сьогодні. Нами, зроблений огляд щодо витрат у наукових виданнях, на основі чого проведено їх систематизацію за роками, що обумовлено потребою визначення інтересу теоретиків та практиків до питань витрат. Для цього опрацьовані матеріали наукових конференцій, а також статті наукових вісників та збірників.

Наступною ознакою для систематизації наукових видань є тематика статей. Дане групування дасть змогу визначити найбільш актуальні питання, які розглядаються вченими та науковцями щодо витрат. Результати дослідження відображено на рис.1.3.2.



**Рис. 1.3.2. Систематизація наукових видань за тематикою статей**



На основі проведеного аналізу статей за тематикою (рис.1.3.2) виявлені проблемні питання можна згрупувати за такими напрямками: проблеми бухгалтерського обліку витрат, управління витратами, проведення аудиту витрат, податковий облік витрат.

Як видно з рис. 1.3.2, науковців та вчених найбільше цікавлять проблемні питання щодо обліку витрат, адже 72 % досліджених статей присвячено їх розкриттю, що пов'язано саме з впливом витрат на визначення фінансового результату підприємства, найменше опубліковано статей за тематикою податкового обліку витрат – всього 3 % або це 27 статей. Дану тематику вчені почали піднімати лише з 1997 р. після введення в дію Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, оскільки виникла незгодженість податкового та бухгалтерського обліку. Крім того порядок визнання валових витрат врегульовується чинним законодавством, тому більше ці питання вирішуються на практичному рівні.

Проте, центральним питанням все-таки залишається бухгалтерський облік витрат, а саме їх методи. Проблема полягає в тому, що деякі вчені та науковці їх розглядають у поєднанні з методами калькулювання. Відповідно, особлива увага приділяється дослідниками щодо розмежування та єдності цих методів. Одними з перших дану проблему підняли М.Г. Чумаченко та І.А. Басманов. Вони вважають, що методи обліку витрат та калькулювання потрібно розглядати окремо один від одного.

## Висновки до розділу 1

На основі проведеного нами дослідження теоретико-методологічних основ обліку і аналізу витрат виробництва можна зробити наступні висновки:

1. Витрати – це вартість ресурсів, що використовуються в подальшому для отримання прибутку, чи досягнення інших цілей підприємства. Найбільш вживаними визначеннями поняття „витрат” підприємства є:

- витрати – це збільшення зобов’язань, або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду;
- витрати – це вартісне вираження абсолютної величини спожитих ресурсів, необхідних для здійснення поставленої мети.
- витрати – це сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства протягом одного року, які призводять до зменшення частки чистого майна

2. При формуванні облікової інформації для прийняття управлінських рішень існує дещо інший підхід до класифікації витрат. Так, в цілях управління вона поділяється за принципом: різні витрати для різних цілей. Основою організації обліку та аналізу виробничої діяльності є економічно обґрунтована класифікація обліку та аналізу витрат. У вітчизняній практиці однією з основних вважається класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції.

3. Система витрат орієнтована на вирішення різних за характером завдань у рамках більш загальної системи управління витратами, які доцільно ідентифікувати згідно з функціями управлінського обліку.

## РОЗДІЛ II

### ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

#### 2.1. Фінансовий облік витрат

Провідною галуззю ТОВ „Мостиські лани” є рослинництво. Рослинництво має суттєві особливості, що впливають на організацію обліку витрат: витрати здійснюються нерівномірно впродовж значного проміжку часу (року), продукцію одержують по мірі досягання культур, як правило, раз на рік, виникає потреба розмежування витрат поточного року під урожай поточного й майбутніх років, в окремих виробництвах витрати здійснюються одночасно для вирощування багатьох культур, окремі витрати (насіння, добрива тощо) є продуктами власного виробництва.

В ТОВ „Мостиські лани” для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції рослинництва використовують рахунок 23 „Виробництво,, субрахунок 1 „Рослинництво”. За дебетом даного рахунку відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати, за кредитом – вихід продукції рослинництва в оцінці по плановій собівартості, а наприкінці року після визначення фактичної собівартості продукції відображують списання калькуляційних різниць між фактичною і плановою собівартістю. Так для обліку витрат і виходу продукції зернових культур використовують субрахунок 231 „Рослинництво”. Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції призначено активний рахунок 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва”. За дебетом рахунка 27 відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття.

До найважливіших факторів, які впливають на організацію обліку в ТОВ „Мостиські лани”, відносяться наступні:

- собівартість зерна, продукції, інших культур яку встановлюють лише після збирання врожаю, зазвичай наприкінці року, на відміну від продукції промислових підприємств, яку здебільшого калькулюють щомісячно, а облік витрат виробництва в рослинництві побудовано таким чином, щоб мати змогу щомісячно узагальнювати витрати на окремі види робіт за культурами або однорідними групами їх, а по завершенні року обчислювати фактичну собівартість зібраної продукції. Така організація обліку забезпечує контроль за відповідністю витрат обсягові робіт, якості й термінам їх виконання й досягненні урожайності;

- продукцію оприбутковують і списують у витрати впродовж року за плановою собівартістю. Коригування ж її вартості до фактичної собівартості здійснюється лише після складання звітних калькуляцій по завершенні року. Насіння з урожаю поточного року також списують на витрати за плановою собівартістю із подальшим коригуванням за фактичною собівартістю [81, с. 69]; - об'єднання в обліку основних видів предметів праці (насіння) із товарною частиною продукції під загальною назвою „Продукція сільськогосподарського виробництва”, адже головним джерелом створення запасів насіння є власне виробництво продукції. У звітних балансах залишки продукції розподіляють за окремими статтями залежно від її призначення: насіння, посадковий матеріал, товарна частина для реалізації [81, с. 259];

- особливість обліку визначає система документування, що передбачає, зокрема, облік продукції при її збиранні й відвантаженні у полі, а також контроль за її транспортуванням і в місцях зберігання;

- особливості обліку визначаються сезонними умовами виробництва. Процес праці в часі не завжди збігається із одержанням продукції: праця витрачається впродовж цілого року, тоді як продукцію рослинництва зазвичай одержують у певну пору року;

- оскільки в сільському господарстві виробничий цикл може тривати від кількох місяців до року й кількох років, собівартість продукції обчислюють раз на рік.

Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва і з метою забезпечення раціональної організації обліку, визначення величини витрат і здійснення контролю за формуванням собівартості продукції, важливе значення має науково обґрунтована класифікація витрат. Складність встановлення класифікації витрат пояснюється масштабами виробництва, різною технологією, різноманітністю самих витрат. Вони виникають в різних місцях та в різний час.

Слід відмітити, що велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при здійсненні калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління.

Облік витрат по вирощуванню зернових культур в ТОВ „Мостиські лани” ведеться по номенклатурі статей, перелік і зміст яких наведено нижче. Так, в статті „Витрати на оплату праці” ведеться облік всіх видів основної і додаткової оплати праці працівників, які зайняті на вирощуванні зернових культур. На цю статтю також відносять надбавки робітникам за стаж, класність та інші надбавки, що включаються до заробітної плати, а також оплату відпусток робітників. Також на даній статті відображують внески в установленому розмірі органам соціального страхування і до Пенсійного фонду від оплати праці робітників, зайнятих на вирощуванні зернових культур.

Стаття „Насіння і посадковий матеріал” включає вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, що використані для посіву зернових культур. Вартість даної статті зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли у процесі виготовлення готової продукції, якщо вихідні матеріали повністю чи частково втратили початкові споживчі якості (хімічні або фізичні властивості, у тому числі повномірність, конфігурацію тощо) і внаслідок цього не можуть бути використані за прямим призначенням. Відходи, що не використовуються, – не оцінюються [27, с. 49].

В статті „Добрива” ведеться облік вартості внесених в ґрунт під зернові культури органічних, мінеральних, бактеріальних та інших добрив окремо їх видами.

В статті „Засоби захисту рослин” відображують вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів та інших хімічних засобів, використаних в рослинництві.

В статті «Паливо і мастильні матеріали» відображують вартість використаного палива і мастил на роботу машинно-тракторного парку, комбайнів, а також різних агрегатів, яка пов'язана з виконанням технологічних операцій щодо вирощування зернових.

В статті „Запасні частини” відображують вартість запасних частин, які були використані на поточний ремонт основних засобів що використовуються в рослинництві за межами ремонтної майстерні.

В статті „Амортизація основних засобів” відображують долю амортизаційних відрахувань по основних засобах, які застосовувались в рослинництві, і безпосередньо віднесені на зернові культури.

У статті „Роботи та послуги” відображаються витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду для зрошення та інші послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт та послуг, витрати на які включаються до інших статей). Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газо- постачання визначається з включенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних зі сторони та вироблених у власному підприємстві. До складу цієї статті включають вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту (на переміщення виробничих запасів з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання на поля, місця заправлення тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин під час їх роботи в полі, вивезення

сілськогосподарської продукції з поля до місць зберігання та використання). Витрати відносяться на окремі об'єкти планування та обліку, виходячи з обсягів робіт, пов'язаних з перевезенням вантажів (у тонно- кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо).

До складу статті „Витрати на ремонт необоротних активів” включають:

- суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонті та обкатування машин після ремонту;

- вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання;

- витрати на ремонт і заміну гусениць та гумових шин тракторів і сільськогосподарських машин (вартість їх включається у витрати на поточний ремонт без вартості зношеної плівки чи гуми за цінами їх можливої реалізації (використання)).

В статті „Інші витрати” відображуються витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом зернових і не включені ні до однієї з вищенаведених статей. Витрати на утримання основних засобів, включаючи орендну плату, обліковуються на рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” і відносяться на собівартість продукції окремих культур та видів незавершеного виробництва пропорційно до прямих затрат. Витрати на утримання допоміжних та підсобних (промислових) виробництв відносяться на кожне окреме виробництво безпосередньо або розподіляються між окремими об'єктами обліку витрат пропорційно зайнятій площі, обсягу виконаних робіт чи сумі витрат на оплату праці працівників, зайнятих виконанням виробничих операцій.

У статті „Загальновиробничі витрати” відображається бригадні та загальновиробничі витрати. До цієї статті належать такі: витрати на оплату праці працівників апарату управління, орендна плата; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; на утримання польових станів; інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів та галузей. Бригадні та загальновиробничі витрати рослинництва та промислових виробництв розподіляються між об'єктами планування й обліку пропорційно до загальної суми витрат, за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів, відносяться на собівартість тільки тієї продукції, що виробляється в даній бригаді у відповідній галузі. Слід відмітити, що вартість браку відноситься на собівартість продукції, під час виробництва якої він був допущений.

Групування видів витрат за окремими ознаками є основою обліку, аналізу та калькулювання собівартості продукції. До того ж, групування витрат допомагає знаходити рішення у нестандартних ситуаціях, у нових сферах діяльності. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення, і визначення собівартості одиниці продукції, тобто локальних затрат. Групування витрат є важливим не тільки для розрахунку собівартості, а й для встановлення певного співвідношення між ними з метою заємного контролю та узгодження. Одним із визначальних моментів раціональної організації обліку витрат є їх економічно обґрунтована класифікація, що, в свою чергу, залежить від правильного вибору класифікаційних ознак.



## 2.2. Управлінський облік витрат

В загальному вигляді бухгалтерський облік – це інформаційна система, яка вимірює, обробляє і передає фінансові дані. Говорячи про будь-яку облікову систему, в першу чергу необхідно визначити, що саме вона вимірює. Бухгалтерський облік пов'язаний з виміром впливу (в грошовому виразі) господарських операцій на конкретні господарські одиниці – підприємства;

Об'єктом виміру в бухгалтерському обліку є господарські операції.

Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства.

Завданням управлінського обліку є складання внутрішніх бухгалтерських звітів, інформація яких призначена для власників підприємства, де ведеться облік, і його керівників (менеджерів), тобто для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації.

Предметом управлінського обліку в загальному вигляді виступає сукупність об'єктів в процесі всього циклу управління виробництвом. Зміст предмету розкривають його об'єкти, які можна об'єднати у дві групи:

1. Оборотні та необоротні активи.
2. Господарські процеси та їх результати.

Методом обліку в практичному розумінні є використання різних прийомів обробки отриманих даних, які зафіксовані документально (спостереження, вимірювання, систематизація та реєстраційне узагальнення), сукупність прийомів і способів, що дають змогу обліку виконувати контрольні, аналітичні і управлінські завдання. Основними способами управлінського обліку є елементи методу бухгалтерського обліку

Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку є: принцип безперервності діяльності підприємства, принцип єдиного грошового вимірника, принцип повноти і аналітичності інформації, принцип

періодичності. В управлінському обліку можуть використовуватись і свої власні принципи: принцип методологічної незалежності, принцип орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства, принцип результативності, принцип відповідальності, принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, принцип багатоваріантності, принцип прийнятності і багаторазового використання та ін.

В управлінському обліку особлива увага приділяється внутрішній інформації, яка характеризує різні сторони виробничої діяльності структурних підрозділів, носить оперативний характер і відображає хід виробництва та реалізації продукції, а також фінансові результати роботи всього підприємства та його структурних підрозділів.

Для прийняття управлінських рішень, як і для оцінки і контролю, не завжди потрібна повна сукупна інформація. Потрібна для прийняття таких рішень інформація накопичується у функціональних відділах і службах та використовується разом з інформацією, що формується в управлінському обліку. В будь-якому випадку при поданні інформації менеджерам слід відобразити зв'язки між підрозділами та показниками і процес їх формування. Вся сукупність інформації містить множину підсистем, що дозволяють забезпечити релевантною інформацією менеджера, який приймає конкретні рішення. В таблиці 2.2.1 наведено узагальнену інформацію, яка потрібна особам, які управляють виробничою діяльністю, для прийняття рішень.

В практиці підприємств, що працюють в умовах ринку, розрізняють наступні підходи до побудови аналітичних рахунків управлінського обліку:

- а) за місцями виникнення витрат;
- б) за центрами виникнення витрат;
- в) за центрами відповідальності.

Дуже важливим в управлінському обліку є організація обліку за центрами відповідальності за витратами і центрами відповідальності. Це проводиться з метою контролю за витратами за місцем їх виникнення для

оцінки зусиль, прикладених для отримання прибутку як основної умови діяльності організації. При цьому, оскільки виробниче підприємство – це динамічно функціонуюча система, тобто з часом пріоритети по напрямках діяльності можуть змінюватися, то й організація обліку за центрами відповідальності повинна бути орієнтована на відображення цього фактору розвитку і управління підприємством.

Таблиця 2.2.1

**Структура облікової інформації про виробництво за рівнями управління**

Рівень	Назва рівня управління	Місце виникнення витрат	Об'єкт витрат	Собівартість	Об'єкт калькулювання
I	Підприємство	Підприємство	Готова продукція роботи, послуги підприємства	Повна	Вироби, продукти, роботи, послуги
II	Виробництво як частина діяльності підприємства	Виробництво	Партії деталей, вузлів, комплектів	Виробнича	Деталі, вузли, комплекти
III	Цех	Цех	Партії деталей, вузлів, комплектів	Цехова (прямі витрати)	Деталі, вузли, комплекти
IV	Виробнича дільниця	Дільниця	Технологічні операції дільниці	Прямі витрати дільниці	Деталі, вузли, комплекти
V	Бригада або виробничий центр	Бригада	Операції технологічного процесу, закріплені за бригадою або робочим центром	Прямі витрати бригади або робочого центру	Деталі, вузли, комплекти

Побудова обліку витрат відповідно до організаційної структури дозволяє пов'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб (робітників, бригадирів, майстрів, керівників дільниць тощо), оцінити результати діяльності кожного підрозділу та визначити їх внесок у загальні результати діяльності підприємства.

Місце виникнення витрат – це сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати. До місць виникнення витрат відносяться структурні підрозділи (цехи, відділи, ділянки), які є об'єктами нормування, планування, обліку та контролю витрат виробництва з метою управління ними.

Облік за місцями виникнення витрат відображає горизонтальну структуру підприємства, дозволяючи: контролювати формування витрат; встановлювати відповідальність за доцільність виробничих витрат; обґрунтовано розподіляти непрямі витрати за їх носіями; забезпечувати простоту та точність обліку витрат.

Для контролю формування витрат місця їх виникнення повинні співпадати з центрами відповідальності за витрати. Ступінь деталізації місць виникнення витрат визначається підприємством самостійно виходячи з економічної доцільності та потреб управління.

Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за елементами виробництва і статтями калькуляції.

Деталізація об'єктів накопичення витрат повинна бути достатньою для аналізу, але щоб ведення обліку не було надто трудомістким. Місця виникнення витрат необхідно виділяти таким чином, щоб максимально спростити розподіл, а відповідно і облік різних видів витрат по цих місцях.

Саме завдяки виділенню місць виникнення витрат без жодних зусиль можна віднести прямі витрати на виготовлену в цеху продукцію, а непрямі витрати через процедуру розподілу до цієї продукції.

В економічній літературі та на практиці розглядаються два підходи до вибору переліку витрат, що групуються за місцями їх виникнення:

а) прямі та непрямі витрати, пов'язані з роботою даного підрозділу, служби, видом діяльності. При цьому контроль охоплює всі виробничі ресурси, які використовуються на місці виникнення витрат, що посилює ступінь впливу обліку на процес формування витрат та дієвість внутрішнього господарського механізму;

б) непрямі витрати, що виникають в підрозділі, носять загальний для всіх видів продукції характер і не можуть бути прямо віднесені на окремий вид продукції. Прямі витрати обліковують за видами продукції без їх узагальнення за місцями виникнення витрат. Більш реально в системі контролю за витратами використовувати бюджетно-кошторисний метод та метод виявлення відхилень від норм з певних причин та винуватців відхилень.

Аналітичний облік витрат може вестись по менш укрупнених місцях виникнення витрат, що отримали назву центрів виникнення витрат.

Центри виникнення витрат – це окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати-нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання.

Облік за центрами відповідальності - це певне вчення, направлене на наукову організацію поведінки адміністраторів. Його метою є не тільки контроль, але й допомога адміністраторам в організації самоконтролю.

Необхідно розрізняти центри відповідальності від центрів виникнення витрат.

Центр відповідальності – це сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати.

Центр відповідальності представляє собою частину системи управління підприємством і як будь-яка система має свій вхід та вихід. На вході формуються витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, робочого часу та різних видів послуг. Центр відповідальності виконує задану йому роботу з цими ресурсами. На виході формується продукція (роботи, послуги), яка переходить в інший центр відповідальності або реалізується на сторону.

Керівникам центрів відповідальності можуть бути бригадир (майстер), начальник цеху (дільниці), начальник (завідуючий) служби, головний механік, головний інженер, адміністрація підприємства в цілому.

Система обліку за центрами відповідальності: створюється на крупних децентралізованих підприємствах; функціонує на задоволення інформаційних потреб внутрішньофірмового управління; дозволяє оперативно контролювати витрати і результати на різних рівнях організації і оцінювати діяльність окремих менеджерів і підрозділів на підставі проведення первинного аналізу; відіграє роль сигнальної системи в механізмі управління. Основними вимогами до системи обліку за центрами відповідальності є:

1. Своєчасне забезпечення керівника центру відповідальності якісною і достовірною інформацією.

2. Вимірювання, реєстрація інформації про використання ресурсів по ходу проведення центром відповідальності кожної господарської операції.

3. Обробка, нагромадження і своєчасна передача інформації про результати діяльності центру вищого рівня.

4. Створення передумов для прийняття об'єктивних якісних рішень на кожному рівні управління.

Основні центри відповідальності забезпечують контроль витрат в місцях їх виникнення: виробничий комплекс відповідає за витрати цехів, що входять до нього, цех – за витрати діляниць, що входять до нього, діляниця – за витрати бригад.

Функціональні центри поширюють контроль витрат на багато місць їх виникнення, якщо витрати в них формуються під впливом даного центру. До таких центрів відповідальності можна віднести: відділ головного механіка, що відповідає за витрати на капітальний ремонт та модернізацію обладнання у всіх виробничих підрозділах, відділ головного енергетика, що відповідає за витрати на тепло-, електроенергію та воду по підприємству в цілому, та інші функціональні відділи, пов'язані з витрачанням виробничих ресурсів.

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дозволяють виділити чотири основних види центрів відповідальності:

- центри відповідальності за витратами;

- центри відповідальності за доходами;
- центри відповідальності за прибутками;
- центри відповідальності за інвестиціями.

В основі цієї класифікації лежить критерій фінансової відповідальності їх керівників, які визначаються широтою представлених повноважень та повнотою наданої відповідальності. Іноді виділяють також і центр рентабельності.

Наведемо порядок виділення центру витрат, центру прибутку та центру інвестицій на підприємстві (рис. 2.2.1).

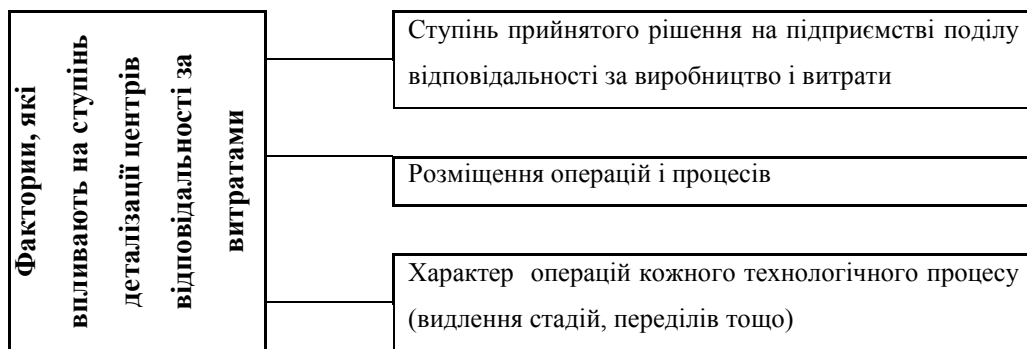


**Рис 2.2.1. Класифікація центрів відповідальності**

Центр відповідальності за витратами є підрозділом на підприємстві, керівник якого відповідає тільки за витрати. Організація обліку витрат за центрами відповідальності за витратами дає можливість здійснювати контроль за формуванням витрат, підвищувати відповідальність за їх доцільністю і обгрунтовано розподіляти непрямі витрати по носіях витрат. Як правило, центр відповідальності за витратами пов'язаний з виконанням визначених функцій, які не мають чітко вираженого вимірника обсягу діяльності.

Центри відповідальності за витратами (рис. 2.2.2.) можуть бути різних розмірів: як достатньо великі (завод або адміністрація великої фірми), так і

малі (робочі місця). Ступінь деталізації центрів витрат різна та залежить від цілей та завдань, поставлених керівництвом перед менеджером по контролю витрат, закріплених за центром відповідальності. Як правило, чим більший розмір центру витрат, тим вище ступінь відповідальності.



**Рис. 2.2.2. Центри відповідальності за витратами**

Центри відповідальності за прибутками – це підрозділи, керівники яких відповідальні не тільки за витрати, але й за обсяги виробництва та продаж, ціни, а також за фінансові результати свого підрозділу. Це можуть бути окремі підприємства у складі великого об'єднання, філіали, дочірні підприємства, магазини тощо. Зазвичай, центри прибутку включають декілька місць виникнення витрат. Загальні витрати та результати їх діяльності відображаються в системі бухгалтерського обліку.

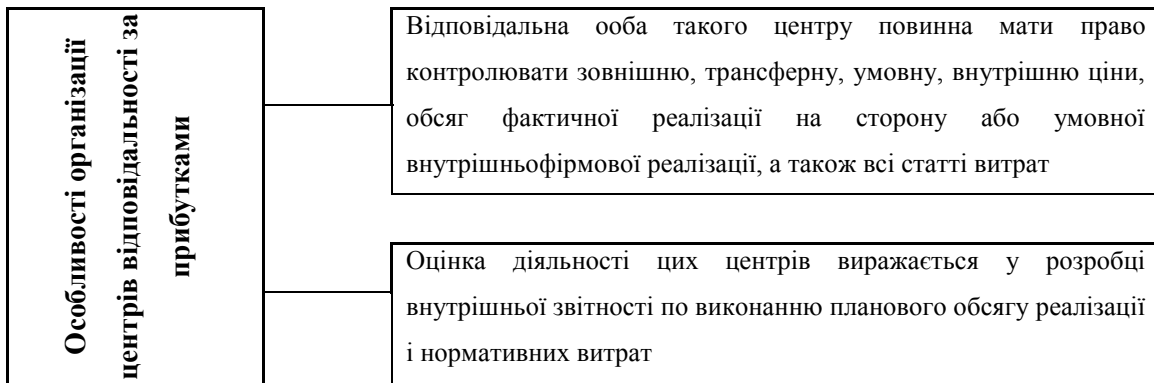
Менеджер центру відповідальності за прибутками приймає рішення по кількості споживчих ресурсів і розміру очікуваної виручки. Критерієм оцінки діяльності такого центру відповідальності служить розмір отриманого прибутку. На вході в центр відповідальності надається інформація про величину витрат, а на виході – про кінцеві результати діяльності підрозділу. Прибуток центру відповідальності може розраховуватися по-різному. Інколи в розрахунках присутні лише прямі витрати, а в інших випадках включаються також повністю або частково непрямі витрати.

Мета центру прибутку – отримання максимального прибутку шляхом оптимального поєднання параметрів вкладених ресурсів, обсягу продукції,



яка випускається, і ціни. Керівники центрів відповідальності за прибутками на відміну від керівників центрів відповідальності за витратами не зацікавлені в зниженні якості продукції, так як це зменшить їх доходи, а отже, і прибуток - показник, по якому оцінюється ефективність їх праці.

Для центрів відповідальності за прибутками характерними є наступні особливості (рис. 2.2.3).



**Рис.2.2.3. Центри відповідальності за прибутками підприємства**

Центр відповідальності за інвестиціями (капіталовкладеннями) -це підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і результати інвестиційного процесу, ефективність використання капітальних вкладень. Завдання такого центру полягає у забезпеченні максимальної рентабельності вкладеного капіталу, його швидкої окупності, збільшенні акціонерної вартості підприємства. Управляють витратами за допомогою операційного бюджету, звітності про його виконання, інформації про рух грошових потоків.

Центри відповідальності за інвестиціями (капіталовкладеннями) мають свої особливості, в порівнянні з іншими центрами відповідальності.

Центри рентабельності – це підрозділи, в яких дохід є грошовим виразом виготовленої продукції; витрати - грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток – різниця між доходом та витратами. Центр рентабельності – це економіка підприємства в мініатюрі. Використання моделі керівництва за центрами рентабельності дозволяє на великих підприємствах децентралізувати відповідальність за прибуток.

Формування центрів рентабельності не завжди ефективно. Якщо випускається однорідна продукція (вугілля, цемент тощо), яка змінюється в натуральних показниках, то немає необхідності визначати обсяг виробництва у вартісних показниках. Досить визначити власні витрати кожного підрозділу і порівняти їх на тонну продукції, випущеної підприємством. Недоцільно формувати центри рентабельності, коли центри відповідальності надають послуги іншим центрам без вказаної ціни послуг (наприклад, послуги відділу внутрішнього аудиту), а також у випадках при встановленні трансфертних цін, коли виникають суперечки між управлінцями різних центрів. Трансфертні ціни можуть викликати зацікавленість менеджерів центрів відповідальності у отриманні короткострокових результатів, завдаючи шкоду підприємству в цілому при вирішенні довгострокових перспектив розвитку.

Непрямі витрати можна розподілити між місцями і центрами відповідальності за витратами на підставі кількісних і вартісних баз. Управлінський облік розрізняє значно більшу кількість показників, пропорційно до яких розподіляють непрямі витрати: чисельність персоналу, обсяг випуску продукції, кількість здійснених угод, фактичний час роботи обладнання, номінальна потужність електроустановок, що використовується, площа чи об'єм приміщень, що опалюються тощо.

Витрати розподіляють шляхом обчислення собівартості одиниці продукції чи послуг певного підрозділу та множення цих величин на обсяг споживання в інших місцях витрат; шляхом вирахування процентної ставки розподілу; виходячи із питомої ваги спожитої продукції (послуг) кожного місця в загальному обсязі їх виробництва. Між внутрішньозаводськими підрозділами витрати розподіляють і списують на кінцеві місця виникнення витрат, що випускають продукцію, виконують роботи і послуги, в основному пропорційно обсягу споживання відповідної діяльності місць виникнення витрат.

Не менш важливим при організації управлінського обліку є порядок побудови та застосування аналітичного обліку на підприємстві, який полягає,

перш за все, в організації необхідних розрізів аналітичних рахунків для синтетичних рахунків. Саме аналітичні рахунки забезпечують потрібну для управління та контролю ступінь деталізації і агрегування даних.

Для оперативного управління і керівництва роботою підприємства, контролю та планування обсягу матеріально-технічного постачання, для контролю за збереженням всіх видів власності необхідний детальний облік витрат на виробництво; для здійснення розрахунків з працівниками (персоналом), з постачальниками, з бюджетом також необхідні конкретні дані, що детально характеризують всі сторони діяльності підприємства.

Таким чином, для управління, керівництва, контролю і планування господарських процесів, організації розрахунків з робітниками, – замовниками, бюджетом, власниками у адміністрації підприємства виникає потреба в інформації з різним ступенем узагальнення: як зведених, так і більш детальних.

Узагальнені характеристики об'єктів бухгалтерського обліку (активів, зобов'язань, капіталу) відображаються на синтетичних рахунках, а деталізована інформація – на аналітичних рахунках. Аналітичні рахунки є способом узагальнення і групування даних, об'єднаних синтетичними рахунками або субрахунками не тільки в грошовому, а й в натуральних і трудових вимірниках.

Законодавством визначено, що вести аналітичний облік, тобто застосовувати чи не застосовувати в обліку рахунки третього і нижчих рівнів, підприємство вирішує самостійно. Причому підприємство може вводити нові субрахунки (не передбачені Планом рахунків), виходячи з потреб управління, контролю, аналізу і звітності з обов'язковим збереженням кодів субрахунків, передбачених Планом рахунків. Таким чином, підприємство вирішує самостійно, чи необхідний йому облік доходів від реалізації, собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), а також фінансових результатів за субрахунками.

В обліковій політиці підприємства необхідно передбачити нові форми обліку, які б забезпечували ефективну систему аналітичного обліку матеріалів, готової продукції, товарів та інших видів майна і розрахунків.

Аналітичні рахунки формуються на підставі інформації, яка узагальнюється та об'єднується на відповідному рівні. Їх склад і, певною мірою, зміст визначаються конкретною характеристикою господарських операцій, завданнями контролю та аналізу господарської діяльності на підприємстві.

Основою для записів в регістрах аналітичного обліку є первинні документи, які забезпечують отримання необхідної інформації в кількісному і вартісному вираженні та правове забезпечення збереження майна.

Аналітичний облік матеріальних цінностей дозволяє визначати запаси матеріальних ресурсів в цілому і для кожного матеріалу окремо. Аналітичний облік розрахунків з постачальниками та покупцями дає інформацію про взаємні розрахунки з кожним підприємством.

Показники аналітичного обліку використовують також для калькулювання, тобто для визначення собівартості придбаних запасів чи виготовленої продукції. Ці показники забезпечують точність калькуляції, на їх основі, в свою чергу, базується грошова оцінка засобів у бухгалтерському обліку.

Існують два варіанти відображення господарських операцій на рахунках:

- від загального до часткового – узагальнення даних на синтетичному рахунку та їх наступна деталізація на аналітичних рахунках;

- від часткового до загального – відображення даних на аналітичних рахунках з наступним узагальненням на відповідному синтетичному рахунку.

Для правильного ведення аналітичних рахунків слід дотримуватися наступних правил:

а) кількість аналітичних рахунків визначається потребами підприємства;

- б) відображення господарських операцій на синтетичних і на аналітичних рахунках здійснюється за єдиними правилами (тобто, якщо по синтетичних рахунках запис було здійснено в дебеті, то й на аналітичних рахунках часткові суми операції, що відображається, слід провести по дебету. Якщо синтетичний рахунок активний, то й аналітичні рахунки активні);
- в) відображена на синтетичних рахунках господарська операція може бути деталізована за допомогою аналітичних рахунків, але загальна сума на аналітичних рахунках повинна дорівнювати сумі, відображеній на синтетичному рахунку;
- г) матеріальні цінності на аналітичних рахунках обліковуються в натурально-вартісному виразі, тобто ведеться кількісно-сумовий облік;
- е) по закінченні звітного періоду (згідно з Законом України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”) – щомісяця здійснюється звірення аналітичних рахунків з синтетичними шляхом складання оборотної відомості;
- є) аналітичний облік ведеться в книгах, відомостях або в картках (для розрахунків з працівниками та службовцями заводять особові картки);
- ж) по аналітичних рахунках складають стільки оборотних відомостей, скільки є деталізованих синтетичних рахунків (тобто таких, до яких були відкриті аналітичні рахунки). Всі аналітичні рахунки, які відносяться до певного синтетичного рахунку, узагальнюються в оборотній відомості.

Аналітичні (деталізуючі) рахунки є способом узагальнення і групування даних, що об'єднані синтетичним рахунком (вертикальні зв'язки). Система аналітичних рахунків деталізує й водночас узагальнює господарські операції за їх змістом, що необхідно для оперативного управління діяльністю підприємства

Визначення елементів організаційної структури є досить суттєвим фактором для ефективного функціонування системи управлінського обліку. Водночас система управлінського обліку представляє собою внутрішню систему звітності для цієї організаційної структури.

Управлінський облік сприяє здійсненню організаційної роботи шляхом створення і удосконалення ефективної системи обміну інформацією та звітності. Наприклад, плани надходять тим менеджерам (керівникам), які будуть відповідати за їх реалізацію, при цьому вони повинні чітко розуміти, які завдання поставлено перед ними на майбутній бюджетний період. Крім того, інформація, що міститься в кошторисі, може бути корисною для менеджерів (керівників) різних підрозділів підприємства з точки зору організації взаємодії між ними, коли кожен знає, в яких умовах буде діяти його партнер (вимоги, які ставляться до нього, його потреби, можливі обмеження).

Бухгалтерські звіти про використання кошторису надають менеджеру (керівнику) важливу інформацію, з якої він може зробити висновки про те, наскільки вдало він здійснює керівництво і які питання вимагають детального розгляду за допомогою методу управління по відхиленнях.

Мотивація як одна із функцій бухгалтера-аналітика, полягає у складанні кошторисів і звітів про їх виконання, які відіграють важливу роль в стимулюванні діяльності працівників підприємства. Кошториси містять планові показники (завдання), які повинні спонукати менеджерів (керівників) будувати роботу так, щоб підприємство в цілому змогло досягти поставлених перед ним цілей, адже чітке уявлення про планові показники (завдання) краще стимулює діяльність людей, ніж незрозумілість і невизначеність. Звіти про виконання кошторису покликані інформувати про те, які показники повинні бути досягнуті. Крім того, бухгалтер-аналітик сприяє стимулюванню діяльності працівників підприємства, надаючи допомогу у визначенні потенційних управлінських проблем і кола питань, які вимагають детального розгляду. Він створює основу для підвищення ефективності здійснення керівниками процесу контролю і регулювання. Проте, аналіз кошторисів і звітів про їх виконання можуть викликати серйозні ускладнення в психологічному кліматі колективу і негативно вплинути на процес

стимулювання, якщо їх використовують і інтерпретують без достатнього усвідомлення проблеми поведінки, які можуть виникати на підприємстві.

Головний бухгалтер в структурі управління підприємством здійснює функціональне керівництво, хоча й теоретично, безпосередньо через директора, його рішення про облікові процедури беруть свій початок внизу лінійного ланцюга команд.

Головний бухгалтер – це фінансовий керівник, який зазвичай координує діяльність як у сфері фінансового, так і управлінського обліку. До сфери управлінського обліку відноситься планування і контроль, звітність та її аналіз, оцінка і консалтинг. Посадовий рівень і обов'язки головного бухгалтера на різних підприємствах різні. На малих підприємствах його функції мало відрізняються від функцій рахівника, який поєднує факти переважно для складання балансу і звіту про фінансові результати. На великих підприємствах головний бухгалтер є ключовим адміністратором, який допомагає управлінню декількох сотень підрозділів. У більшості фірм статус головного бухгалтера – дещо середнє між двома описаними ситуаціями.

Отже, головний бухгалтер відіграє подвійну роль в організації. По-перше, він подає вищому апарату управління повні фінансові звіти по підрозділах, по-друге, – надає допомогу менеджерам в плануванні і контрольних операціях.

Для потреб управлінського обліку в структурі бухгалтерії доцільно виділити:

а) відділ підготовки спеціальних даних для прийняття проблемно-орієнтовних рішень;

б) відділ поточного планування і контролю, що включає групу аналізу.

Функції цих відділів (наприклад, пояснення розбіжностей між бюджетними і фактичними показниками) зазвичай здійснюються з досвідченим бухгалтером, який, досягнувши певного досвіду, може пояснити все з точки зору працівників управління.

Управлінський облік пов'язує – процес управління з обліковими процесами. Щоб підняти свій статус, бухгалтер повинен правильно зрозуміти потреби керівників і сприяти їх задоволенню так само, як і покращувати техніку облікових розрахунків.

Активи підприємства на сьогодні є важливим об'єктом управлінського обліку, адже від ефективності управління активами підприємства прямо залежать такі показники як прибуток, рентабельність, ліквідність. Ефективність господарської діяльності підприємства залежить від того, в які види майна здійснено інвестиції і наскільки раціонально використовуються ці ресурси.

В залежності від характеру участі в господарському процесі і швидкості обороту активи підприємства поділяють на необоротні і оборотні (рис. 2.2.4).

<b>АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА</b>			
Необоротні активи - це сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь в процесі господарської діяльності і які переносять на продукцію свою вартість частинами		Оборотні активи – майнових цінностей пі обслуговують господарс повністю споживаються виробничого циклу це сукупність дприємства, які ький процес і в ході одного	
Основні засоби	Нематеріальні активи	Запаси товарно-виробничих цінностей	Інші види оборотних активів
Довгострокові фінансові інвестиції	Капітальні інвестиції	Дебіторська заборгованість	Грошові активи
Довгострокова дебіторська заборгованість	Інші види необоротних активів	Короткострокові фінансові інвестиції	

**Рис. 2.2.4. Склад активів підприємства**

Операційна діяльність будь-якого підприємства обумовлена закономірностями відтворювального процесу і змінами форм капіталу, що відбуваються при цьому. Ця спільна властивість діяльності підприємств приймає специфічні риси в залежності від галузевих особливостей, характеристики макросередовища, а також власної політики підприємства.



Критерії оптимізації управління операційною діяльністю повинні бути узгоджені з критеріями ефективності управління активами, що досягається за рахунок оптимізації кожної їх складової, а саме:

- необоротних активів;
- запасів;
- грошових коштів;
- дебіторської заборгованості та інших активів.

В умовах ринкової економіки основний акцент в роботі підприємств переноситься на виявлення резервів і шляхів зниження ресурсомісткості виробництва продукції. Це означає, по-перше, економію матеріальних ресурсів, що не менш важливо в умовах сьогоденної ресурсної ситуації в Україні; по-друге, є одним з основних шляхів збільшення доходів підприємств.

Сформовані на початковому етапі діяльності підприємства необоротні активи потребують постійного управління ними.

Необоротні активи відіграють важливу роль у здійсненні діяльності підприємства. Значна, а у багатьох випадках – переважна частина капітальних вкладень підприємства здійснюється у вигляді обладнання, машин, технологічних ліній тощо. Це, в свою чергу, призводить до необхідності розрахунку в основних засобах при створенні підприємства, при його розширенні, оновленні тощо.

Управління необоротними активами – це процес спостереження, фіксації, відтворення та впливу на необоротні активи з метою найбільш ефективного їх використання в підприємницькій діяльності. Всі ці дії ґрунтуються на зборі і обробці інформації, без якої процес управління неможливий.

До основних засобів згідно з П(С)БО 7 „Основні засоби” належать матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних

функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Балансова вартість наявних основних засобів представлена в балансі як залишок на рахунку 10 „Основні засоби” на дату складання балансу. Для отримання ідентичних показників по об'єктах основних засобів використовують суми залишків відповідних аналітичних рахунків.

Ще одним видом необоротних активів є нематеріальні активи. Згідно з П(С)БО 8 „Нематеріальні активи” нематеріальні активи - це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, – в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. Використання нематеріальних активів означає застосування в управлінні підприємством програмних продуктів для обчислювальної техніки, прав торгівлі на біржах, ліцензійних прав та прав на інтелектуальну власність, прав на користування нерухомістю. Нематеріальні активи в ряді випадків є прямим джерелом та основною умовою отримання підприємством своїх доходів.

Основною метою управління необоротними активами є забезпечення умов вчасного оновлення, модернізації і підвищення ефективності їх використання.

Підвищення ефективності обліку можливе лише на основі поєднання первинного оперативного обліку з бухгалтерським.

Не менш важливим моментом є стабільність заданої структури розміщення запасів між окремими стадіями кругообігу, різкі перепади в їх структурі означають перерозподіл вкладених засобів між окремими видами матеріалізованих оборотних активів та відображають порушення поступовості кругообігу засобів підприємства, стійкості ритму проходження засобами відповідних стадій.

Підприємство повинно завжди володіти достатньою кількістю запасів, яка б дозволяла виконувати договірні обов'язки і замовлення точно в строк. Звичайно це завдання вирішується на основі управління запасами.

Отже, основними завданнями управлінського обліку матеріально-виробничих запасів є:

- щоденне отримання інформації про надходження та витрачання запасів в розрізі їх кількості, якості та матеріально відповідальних особах;
- контроль за дотриманням встановлених підприємством норм запасів, що забезпечує безперебійний випуск продукції (робіт, послуг);
- безперервна оцінка реальної вартості запасів на складі та проведення аналізу ефективності використання запасів;
- оптимізація обсягу закупівлі запасів, виявлення резервів зниження витрат, пов'язаних із заготівлею запасів;
- вибір методу оцінки запасів при їх вибутті, який найкраще підходить для підприємства;
- підвищення достовірності відображення на рахунках аналітичного обліку господарських операцій з надходження та використання запасів;
- вчасне складання та подання звітності про рух запасів.

Спочатку запаси надходять на підприємство у вигляді сировини, матеріалів і комплектуючих виробів, призначених для виробництва, а також товарів, придбаних для перепродажу. Потрапляючи у виробничий процес, вони переходять до категорії незавершеного виробництва, після чого запаси стають готовою продукцією. Крім того, для забезпечення виробництва підприємство утворює і запаси малоцінних та швидкозношуваних предметів.

В ході руху матеріального потоку ресурси переходять з одного стану в інший, що знаходить своє відображення в класифікації запасів.

Управлінський підрозділ підприємства, спільно з бухгалтерією підприємства зобов'язаний:

- а) перевіряти документи, які надійшли від підрозділів підприємства - звіти, документи;

б) здійснювати звірку звітів підрозділів підприємства з даними складського обліку підприємства, а також з даними бухгалтерії;

в) визначати спільно з іншими службами (відділами) підприємства відхилення фактичного витрачання, матеріалів від встановлених норм;

г) регулярно контролювати правильність ведення обліку оборотних матеріальних запасів на складах, в цехах та в інших підрозділах.

При будь-якій організації процесу придбання виробничих ресурсів, необхідно постійно знати точну кількість матеріалів і напівфабрикатів на будь-який момент часу і уважно слідкувати за процесом їх заготівлі. Це досягається створенням розгалуженої системи аналітичного обліку. Аналітичні рахунки групують за групами матеріалів, місцями їх зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками і субрахунками бухгалтерського обліку. Рахунки аналітичного обліку використовуються для контролю за зберіганням і рухом оборотних матеріальних запасів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

Постійний контроль процесу закупок і знання ситуації дозволить не тільки планувати витрати на придбання сировини й матеріалів в кожен період часу, але й у випадку необхідності швидко знайти резерви економії грошових коштів.

Визначення пріоритету закупок є важливим в тому випадку, якщо у підприємства дефіцит грошових коштів або воно має недостатню кількість складських приміщень. Крім того, спланувавши оптимальний обсяг закупок, можна одержати від постачальника знижки, що встановлюються залежно від розміру партії.

Визначити оптимальний обсяг закупівлі запасів можна за даними внутрішньої звітності, яка може складатись з будь-якою періодичністю, необхідною для даного підприємства, наприклад: після кожного факту отримання замовлення на закупки; після кожного факту укладення договору на постачання оборотних матеріальних запасів; після кожного факту

отримання рахунку від постачальника; після кожного факту отримання нової партії матеріальних запасів; щоденно; щонеділі тощо.

Звіти можуть складатись за кожним видом або групами однорідних оборотних матеріальних запасів в розрізі постачальників для одержання інформації про придбання матеріальних запасів від кожного постачальника і факти надходження оплати. До цього ж звіту можуть бути включені дані про динаміку цін, розмір наданих знижок та інша інформація.

Вибір того чи іншого варіанту складання звіту (як і частота його складання) залежить від потреб конкретного підприємства.

В кінці місяця може складатись внутрішня звітність про розміри закупок запасів. Один примірник якої може подаватись до бухгалтерії в якості реєстру аналітичного обліку, на основі якого будуть здійснені записи до Головної книги, журналів або в інших реєстрах синтетичного обліку. При цьому, якщо таку звітність складено в розрізі постачальників і/або за шляхами придбання й вона містить інформацію про фактично одержані матеріальні ресурси та їх оплату, вона може замінити Журнал № 5, якщо ж за видами матеріальних запасів, що закупаються, і місцями зберігання – звіт цей можна використовувати замість Звіту комірника (за умови, що у звіті міститься інформація про фактичне надходження оборотних матеріальних запасів) тощо. Якщо звіт про закупівлю складено за декількома ознаками, то з метою відображення операцій в обліку він може використовуватись більш широко.

Бухгалтер перевіряє звіт, одержаний від менеджера відділу постачання (звіряє внесені до нього дані з первинними документами), і засвідчує правильність складання звіту своїм підписом.

Отримана таким чином інформація є не менш цінною і для керівника підприємства.

Також важливою при управлінні запасами на підприємстві є мінімізація витрат, пов'язаних з їх придбанням. Значною часткою таких витрат є транспортно-заготівельні. В обліку ці витрати можуть відображатись:

а) на окремому рахунку „Транспортно-заготівельні витрати”;

б) на окремому субрахунку рахунку „Виробничі запаси”;

в) прямо включатись до фактичної собівартості запасів. Доцільно використовувати на підприємствах з невеликою номенклатурою матеріалів, а також у випадках суттєвої значимості окремих видів і груп матеріалів.

Конкретний варіант обліку транспортно-заготівельних витрат встановлюється підприємством самостійно і затверджується Наказом про облікову політику. Вказані витрати, що відносяться до матеріалів, відпущених у виробництво, на потреби управління та для інших потреб, підлягають щомісячному списанню на рахунки виробництва. Відповідальність за забезпечення оптимального запасу по-кожному найменуванню матеріалів, що надходять на зберігання несе завідувач складом (комірник).

Загальні витрати на зберігання запасів на складі складаються з багатьох статей, тому непросто визначити скільки коштує підприємству утримання запасів.

Управлінський облік повинен забезпечувати зменшення витрат, пов'язаних із зберіганням запасів.

### **2.3. Калькуляція собівартості продукції**

Собівартість продукції – це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробництва продукції (виконаних робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих засобів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, трудових і фінансових ресурсів, а також інших затрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки і платежі [90, с. 467].

Характеристика собівартості за складом витрат наведена в табл.2.3.1.

**Види собівартості за складом витрат та їх характеристика**

<b>Види собівартості</b>	<b>Характеристика за складом витрат</b>
Технологічна	Прямі витрати на робочому місці, ділянці, бригаді, площі угідь. Сюди відносяться витрати на сировину, матеріали, паливо та інші, які передбачені технологією виробництва продукції, а також витрати на оплату праці робітників безпосередньо зайнятих у виробничому процесі і витрати на утримання і використання обладнання. На її основі приймаються рішення щодо доцільності власного виробництва чи придбання необхідних ресурсів, нормативів їх витрачання, ефективного використання обладнання, формування трансферних цін, результатів діяльності центрів витрат тощо.
Виробнича	Технологічна + розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління цехами, бригадами, виробничими підрозділами). Відповідно до методики, викладених в національних П(С)БО на рахунку 23 „Виробництво” відображається саме виробнича собівартість продукції. Загальногосподарські витрати донеї не включаються. Згідно з ьдіючою методикою їх відразу відносять на витрати періоду.
Повна	Виробнича + загальногосподарські витрати. Характеризує загальний рівень витрат на виробництво та реалізацію продукції. В сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку за національними П(С)БО її визначають розрахунковим шляхом. Використовується для цілей планування та встановлення певного рівня ціни.

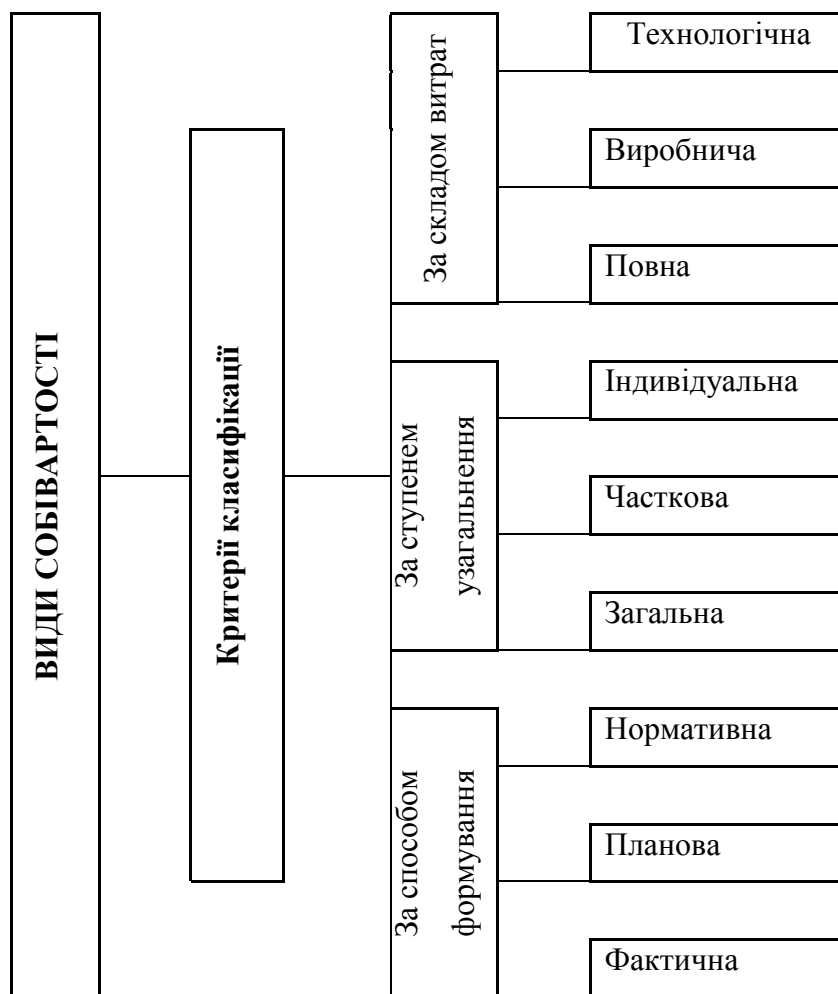
Виділення різних видів собівартості відображене на рисунку 2.3.1.

Планова собівартість розраховується, виходячи із визначеного обсягу виробництва та середніх витрат, котрі припадають на цей обсяг.

В обліку також використовуються показники собівартості, котрі відрізняються за способом формування. Це такі її види, як планова, нормативна та фактична собівартість.

Крім поділу собівартості за критеріями складу витрат та способу її формування, на практиці фактично відбувається також її поділ за ступенем

узагальнення. За ступенем узагальнення можна виділити індивідуальну, часткову та загальну собівартість [90, с. 468].



**Рис. 2.3.1. Види собівартості**

Індивідуальна собівартість – це собівартість конкретного виду продукції, певного виду робіт, послуг. Часткова собівартість характеризує витрати з виробництва (та реалізації) певної групи продукції чи витрати окремих підрозділів. Загальна собівартість характеризує загальний рівень витрат по підприємству на виробництво і реалізацію всієї продукції, що виготовлена підприємством, в тому числі роботи й послуги.

Метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об’єктами і прийомами визначення собівартості калькуляційних одиниць.

Обчислення собівартості називається калькуляцією.



Залежно від часу складання, методики розрахунку та вихідних даних калькуляції поділяють на планові, нормативні, провізорні, фактичні.

Планові калькуляції складають перед початком виробничого процесу на підставі планових норм витрат та планового виходу продукції і протягом виробничого процесу не змінюються.

Нормативні калькуляції складаються на кожен наступний робочий період, вид або цикл робіт за нормами, скоригованими з урахуванням умов, що склалися на даний момент. У разі зміни умов виробництва нормативи витрат переглядаються та уточнюються.

Провізорні (попередні) калькуляції складаються за деякий час до закінчення звітної періоду на підставі фактичних даних про витрати і вихід продукції за минулий час з початку періоду та очікуваних витрат і виходу продукції до кінця звітної періоду. Їх використовують для визначення очікуваних фінансових результатів та для визначення на наступний період.

Звітна (фактична) калькуляція складається після закінчення періоду на підставі облікових даних про фактичні витрати і вихід продукції.

За періодом господарської діяльності, витрати якого включені до собівартості, калькуляції поділяють на:

- щоденні;
- місячні, кварталні;
- за періодами робіт (циклами, фазами, переділами, стадіями);
- після закінчення робіт (замовлення).

За складом елементів витрат, що включаються до собівартості, калькуляції бувають:

- повні виробничі;
- повні комерційні;
- неповні (калькуляції змінних витрат).

Серед основних проблем калькулювання є: економічно обґрунтований розподіл витрат звітної періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. При цьому способи обчислення собівартості продукції

поєднуються з методами обліку витрат, чітко не виокремлюються. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття рішень. Розрізняють два методи калькулювання собівартості продукції:

- калькулювання за замовленням;
- калькулювання за процесами.

Калькулювання за замовленнями – це система обчислення собівартості продукції на основі обліку витрат з кожного індивідуального виробу або окремої партії виробів, об'єднаних одним замовленням. Об'єктом обліку витрат при цьому методі є окреме замовлення. Застосовують цей метод в індивідуальних та дрібно-серійних виробництвах машинобудівної промисловості, у будівництві, у друкарнях та ін..

Калькулювання за процесами – це система обліку і визначення собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва. Ця система характерна для масового та серійного виробництва. Складність її залежить від особливостей технологічного процесу та наявності і розмірів незаершеного виробництва.

На практиці можуть застосовуватись комбіновані методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, що дають змогу максимально використати переваги окремих методів для прийняття рішень.

## **2.4. Шляхи удосконалення управлінського обліку**

Сьогодні все найбільше з'являється публікацій, присвячених становленню та розвитку управлінського обліку в Україні. Проблеми управлінського обліку широко обговорюються на наукових конференціях різних рівнів. Виходячи з того, що думки різних вчених не тільки щодо сутності управлінського обліку, а й необхідності його існування часто дуже суперечливі та протилежні, вважаємо за доцільне зупинитись на деяких найважливіших питаннях.

Проблема управлінського обліку постала перед Україною в зв'язку з переходом й зміни характеру управління. Ефективність механізму управління насамперед пов'язана з якісними змінами в інформаційній мрежі в інформаційній системі, зокрема в системі обліку. Саме цим пояснюється прийняття Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, в п. 5 ст. 8 якого зазначається: „підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій”.

Створення принципово нового механізму управління ТОВ „Мостиські лани”, а отже, і зміни в системі обліку викликані такими зовнішніми та внутрішніми причинами:

1. Конкуренція на зовнішньому і внутрішньому ринках, постійними змінами в зовнішньому та внутрішньому середовищах. Все це потребує формування такої системи інформації, яка б могла задовольнити потреби всіх рівнів управління підприємством в обґрунтованій і конкретній інформації не тільки оперативно реагуючи на зміни, що відбуваються на самому підприємстві, а й передбачаючи та уникаючи небажаних ситуацій, пов'язаних із змінами в зовнішньому середовищі.

2. Відсутність необхідної інформації примушує керівника підприємства при розробці рішень опиратися на інтуїцію, тим самим підвищувати ризик прийняття неправильного рішення.

3. Керівнику ТОВ „Мостиські лани” уже недостатньо знати, скільки коштує та чи інша продукція (виріб, робота, послуга), його цікавить, чому вона стільки коштує, а також те, як зробити, щоб її виробництво було вигідним. Досягти цього можна, по-перше, за умови забезпечення управління „поведінкою” витрат з метою оптимізації їх величини, а по-друге, постійно збільшуючи доходи. Це потребує від системи обліку формуванням інформації з метою рішення зовсім нових завдань, не властивих для традиційного бухгалтерського обліку: складання попередніх кошторисів,

дослідження “поведінки” витрат, розробки альтернативних варіантів управлінських рішень і вибір на їх основі оптимальних.

Управлінський облік – це система інтегрованої інформації, що містить підсистеми прогнозування та планування собівартості, обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, аналізу формування собівартості і підготовки управлінських рішень, пов’язаних з поточною діяльністю та майбутнім розвитком підприємства.

Крім того, слід зазначити, що ні один із видів інформації в ізольованій (традиційній) формі не може слугувати ефективною основою для прийняття управлінських рішень. Тому управлінський облік ґрунтується на використанні всієї сукупності інформації, що існує на підприємстві: крім внутрішньої залучається також зовнішня інформація; до внутрішньої інформації, що використовується в управлінському обліку, належить не тільки бухгалтерська, а й небухгалтерська інформація; дані оперативного обліку, нормативно-довідникова інформація; аналітична, планова інформація, результати маркетингових досліджень та ін. При цьому основним принципом з метою інтерпретації необхідної інформації із усієї існуючої сукупності має стати принцип доцільності задовольняти потреби. Тільки за таких умов можливо реалізовувати мету системи управлінського обліку, методологія якого повинна бути спрямована на отримання всіх можливих (за конкретних умов та обставин) альтернативних варіантів рішення проблем, що виникають у діяльності підприємства та пов’язані з управлінням витратами і результатом. У зв’язку з цим кардинально змінюються завдання в сфері управлінського обліку у порівнянні з фінансовим, сутність яких полягає в тому, що в сучасних умовах значно важливіше управляти процесом формування витрат і доходів, ніж констатувати їх фактичну величину.

Останнім часом менеджери ТОВ „Мостиські лани” все більше виявляють зацікавленість до управлінського обліку. Однак існує ціла низка труднощів, пов’язаних із розумінням сутності, можливостей управлінського

обліку, прийомів та методів, його організації тощо. Тому із метою надання їм методичної допомоги, очевидно, слід спрямувати зусилля на розробку типового положення з впровадження системи управлінського обліку, яке б мало рекомендаційний характер, однак містило загальні принципи, концепції та підходи. Пропозиції щодо вдосконалення існуючих типових положень і приведення їх у відповідність з процесами, що сьогодні відбуваються, цілком справедливі та своєчасні.

Для вдосконалення системи управлінського обліку на ТОВ „Мостиські лани” слід покращувати не лише матеріально-технічний стан підприємства, але і підвищувати кваліфікаційний рівень кадрів.

## **Висновки до розділу 2**

На основі вивчення стану і проблем обліку на досліджуваному підприємстві можна зробити наступні висновки:

1. У фінансовому обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються втратами певного періоду одночасно з визнанням доходу для отримання якого вони здійсненні.
2. Прийняття більшості управлінських рішень в ТОВ „Мостиські лани” ґрунтується на зіставленнях очікуваних доходів від реалізації конкретних заходів з витратами, пов'язаними з їх здійсненням. Відомості про види витрат, їх обсяги й динаміку становлять інформаційну базу прийняття рішень щодо формування портфеля замовлень, асортименту сільськогосподарської продукції, напрямків і обсягів діяльності, управління запасами, ціноутворення, оцінювання інвестиційних проектів тощо. Ця інформаційна база формується у системі управлінського обліку.
3. Для оперативного управління і керівництва роботою підприємства, контролю та планування обсягу матеріально-технічного постачання, для контролю за збереженням всіх видів власності необхідний детальний облік витрат на виробництво; для здійснення розрахунків з працівниками

(персоналом), з постачальниками, з бюджетом також необхідні конкретні дані, що детально характеризують всі сторони діяльності підприємства. Таким чином, для управління, керівництва, контролю і планування господарських процесів, організації розрахунків з робітниками, замовниками, бюджетом, власниками у адміністрації підприємства виникає потреба в інформації з різним ступенем узагальнення: як зведений, так і більш детальній.

4. Управлінський облік сприяє здійсненню організаційної роботи шляхом створення і удосконалення ефективної системи обміну інформацією та звітності.

5. Для вдосконалення системи обліку на підприємстві слід покращувати не лише матеріально-технічний стан, але і підвищувати кваліфікаційний рівень облікових кадрів.

## РОЗДІЛ ІІІ

### ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ, ПРОБЛЕМИ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ

#### 3.1. Аналіз динаміки та структури витрат

Згідно першого правила вдалого бізнесу для того, щоб заробити спершу потрібно витратити. Панування ринкової економіки, гостра світова фінансова криза, зростаючий рівень галузевої конкуренції вимагають від кожного підприємства ретельно слідкувати за ефективністю та оптимальністю своєї бізнесової діяльності, а отже, і за тим скільки і на що витрачаються дефіцитні кошти. За інших рівних умов серед двох конкурентів виграє той, хто витрачає менше і підходить до питання управління витратами зі стратегічної точки зору. Таким чином, важливість внутрішнього аналізу стану витрат стає очевидною для кожного підприємства.

Розглянемо аналіз управління витратами на прикладі нами досліджуваного сільськогосподарського підприємства ТОВ „Мостиські лани”. Товариство було засноване у 2011 році у Львівській області, Мостиському районі, в селі Зав’язанці. Спеціалізується господарство на вирощуванні сільськогосподарських культур.

Аналіз будь-якого окремого елемента діяльності завжди розпочинається з загальної економічної характеристики підприємства. Використовуючи форму фінансової звітності №2 (Звіт про фінансові результати) приведемо характеристику фінансово-економічного стану товариства, проаналізуємо його ефективність та основні результати господарської діяльності. Основні показники у динаміці наведені в табл. 3.1.1.

Таблиця 3.1.1

**Факторний аналіз прибутку ТОВ „Мостиські лани” у 2012-2014 рр.  
(тис. грн.)**

Показники	2012 рік	2013 рік	2014 рік	Відхилення, +/-		Темп приросту (%)	
				2013р./2012р.	2014р./2013р.	2013р./2012р.	2014р./2013р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	13 214,0	24 444,6	22 605,6	11 230,6	-1 839,0	85,0	-7,5
Інші операційні доходи	66 664,0	72 989,2	41 641,9	6 325,2	-31 347,3	9,5	-42,9
Інші доходи	-	383,8	829,3	383,8	445,5	-	116,1
Разом доходи	79 878,0	97 817,6	65 076,8	17 939,6	-32 740,8	22,5	-33,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	12 188,0	27 605,9	21 981,1	15 417,9	-5 624,8	126,5	-20,4
Інші операційні витрати	14 505,0	108 544,4	44 507,5	94 039,4	-64 036,9	648,3	-59,0
Інші витрати	1 340,0	-	0,7	-1 340,0	0,7	-	-
Разом витрати	28 033,0	136 150,3	66 489,3	108 117,3	-69 661,0	385,7	-51,2
Фін.результат до оподаткування	51 845,0	-38 322,7	-1 412,5	-90 167,7	36 910,2	-173,9	-96,3
Податок на прибуток	51,0	-	-	-51,0	-	-	-
Чистий прибуток (збиток)	51 794,0	-38 322,7	-1 412,5	-90 116,7	36 910,2	-174,0	-96,3

За даними табл. 3.1.1 бачимо стрімке зростання обсягу товарообороту та чистого доходу від реалізації у 2013 р. на 85,0%. Незважаючи на такі стрімкі темпи збільшення товарообороту у 2013 р., все ж таки Товариство отримало збиток, який склав 38 322,7 тис. грн. Це відбулося за рахунок таких факторів:

- зростання операційних витрат на 94 039,4 тис. грн., або на 648,3%, порівняно з 2012 роком;

- збільшенням собівартості продукції на 15 417,9 тис. грн., або на 126,5%.

В 2014 р. ситуація змінилася, але Товариство залишається збитковим, а саме:



- чистий дохід від реалізації продукції склав 22 605,6 тис. грн, що на 1839,0 тис. грн., або на 7,5% менше в порівнянні з 2013 р.;
- зниження інших операційних доходів на 31347,3 тис. грн., або на 42,9%;
- зменшилась собівартість продукції на 5 624,8 тис. грн., або на 20,4%;
- знизились операційні витрати в порівнян з 2013 р. на 64 036,9 тис. грн., або на 59,0%.

Прибуток відображає абсолютний ефект діяльності підприємства, але не враховує використані при цьому ресурси. Тому він доповнюється рядом інших показників, таких як показники рентабельності, майнового стану, ефективності використання основних та оборотних засобів, показники оцінки ділової активності, фінансової стійкості та ліквідності.

Джерелами інформації для аналізу витрат є оперативні дані фінансової звітності, статистична звітність, матеріали інвентаризації та перевірок.

Проведемо оцінку загальної суми витрат товариства. Для цього розрахуємо абсолютну суму витрат, визначимо їх рівень та рентабельність за формулами:

$$\begin{aligned}
 & \text{+ матеріальні витрати} \\
 \text{Абсолютна} & \text{+ витрати на оплату праці} \\
 \text{сума} & \text{+ відрахування на соціальні заходи} \\
 \text{витрат} = & \text{+ амортизація} \\
 & \text{+ інші операційні витрати} \qquad (3.1.1)
 \end{aligned}$$

$$\text{Рівень витрат обігу} = \text{ВО/ТО} * 100, \qquad (3.1.2)$$

де ТО – товарооборот,

ВО – загальна сума витрат обігу.

$$\text{Рентабельність витрат} = \text{ЧП/ВО}, \qquad (3.1.3)$$

де ЧП – чистий прибуток.

Результати розрахунків наведені в табл. 3.1.2.

Таблиця 3.1.2

## Основні показники витрат ТОВ „Мостиські лани” за 2012-2014 рр.

Показники	2 012 р.	2 013 р.	2 014 р.	Абсолютне відхилення (+/-)		Темп приросту (%)	
				2013р./2012р.	2014р./2013р.	2013р./2012р.	2014р./2013р.
Абсолютна сума витрат	13511,43	117550,82	53513,93	104039,39	-64036,9	770,01	-54,48
Рівень витрат обігу	0,98	0,21	0,42	-0,77	0,214475	-78,74	103,14
Рентабель-ність витрат	3,83	-0,33	-0,03	-4,16	0,299615	-108,50	-91,90

Проаналізувавши дані табл. 3.1.2. видно, що динаміка зміни абсолютної суми витрат свідчить про їх зростання: на 770,01% у 2013 р., та зменшення у 2014 р. на 54,48%. Другий показник – „рівень витрат обігу” свідчить про те, що сума витрат на одиницю товарообороту зменшується у 2013 р. на 78,74%, проте даний показник зростає у 2014 р. на 103,14%.

Розрахунок рентабельності витрат свідчить про високу низьку ефективність управління витратами. На одиницю вкладених коштів припадає – 3,83 грн. прибутку у 2012 р., але за наступні 2 роки цей показник втратив ефективність, і знизився до рівня 3 копійок.

Отже, на ТОВ „Мостиські лани” відбувалося у 2013 р. збільшення обсягів товарообороту, і це, природно, викликало збільшення витрат підприємства.

Так як товарооборот та витрати підприємства міцно пов’язані між собою, то для більш глибокого аналізу доцільно проаналізувати структуру витрат у товарообороті та динаміку їх зміни. Дані розрахунків наведені у табл. 3.1.3.

Виходячи із даних табл. 3.1.3, бачимо, що частка сукупних витрат у товарообороті збільшилась в 2013 р. на 364,22 тис. грн., та в 2014 р. зменшилась на 244,16 тис. грн. Проаналізувавши динаміку, ми бачимо, що у структурі товарообороту найбільшу частку серед умовно-постійних витрат складають інші операційні витрати: 2012 р. – 94,09%; 2013 р. – 92,34%; 2014 р. – 83,17%.

Таблиця 3.1.3

**Зміна структури витрат у товарообороті ТОВ „Мостиські лани” за  
2012-2014 рр.**

Показники	2 012р.	2 013р.	2 014р.	Абсолютне відхилення (+/-)	
				2013р./2012р.	2014р./2013р.
Товарооборот	13 214,0	24 444,6	22 605,6	11 230,60	-1 839,00
Загальна сума витрат	15 416,37	117550,82	53513,93	102 134,45	-64 036,89
Частка, %	116,67	480,89	236,73	364,22	-244,16
Матеріальні витрати	911,01	8712,54	9005,31	7 801,53	292,77
Частка, %	5,91	7,41	16,83	1,50	9,42
Витрати на оплату праці	0,35	235,10	1,07	234,75	-234,03
Частка, %	0,002	0,2	0,002	0,20	-0,20
Відрахування на соціальні заходи	0,01	58,78	0,05	58,77	-58,72
Частка, %	0,0003	0,05	0,0001	0,05	-0,05
Інші операційні витрати	14505	108 544,4	44 507,5	94 039,40	-64 036,90
Частка, %	94,09	92,34	83,17	-1,75	-9,17

Як видно із динаміки цей показник постійно зменшується. Витрати на оплату праці зросли у 2013 році на 0,20% , та на 0,20% зменшились у 2014 р. Беручи до уваги той факт, що керівництво товариства „Мостиські лани” прийняло рішення дотримуватися мінімально дозволеного рівня оплати праці, коливання фонду заробітної плати пояснюється змінами в законодавстві та зміною кількості працівників.

### 3.2. Економічний аналіз ефективності виробництва і збуту сільськогосподарської продукції

За нових ринкових умов господарювання всі підприємства здобули повну перативну самостійність у виборі того, якої і скільки випускати продукції, з ким співпрацювати, кому продавати свої вироби, як організувати і планувати всі виробничі процеси. Зрозуміло, що цю свободу дій спрямовано передовсім на врахування кон'юнктури ринку, його потреб і вимог.

Правильно вибрана стратегія виробництва і належні обсяги випуску продукції забезпечують бажаний обсяг реалізації і відповідні прибутки.

Зерно є одним із важливих товарів, що визначає міжгалузеві пропорції не тільки в аграрному секторі економіки, а й у народному господарстві в цілому. За сучасних умов для вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників воно є основним джерелом грошових надходжень. Одночасно ціни на зерно впливають на ціни концентрованих кормів у тваринництві й основні продукти харчування для населення. Саме від рівня розвитку зернового господарства багато в чому залежить стан інших галузей сільськогосподарства. На розмір валових зборів продукції рослинництва впливають два основних показники – це посівна площа та урожайність. Проаналізуємо, як змінювались посівні площі ТОВ „Мостиські лани” в останні роки (табл.3.2.1) .

Таблиця 3.2.1

#### Динаміка об'ємів виробництва зерна в ТОВ „Мостиські лани”

Роки	Площа, га	Валовий збір, ц
2012	3 588	97 619,10
2013	3 466	132 785,00
2014	3 416	188 081,00

Дані таблиці свідчать, що найбільші площі посіву зернових культур в господарстві спостерігалися в 2012 році – 3 588 га, а найбільші обсяги

виробництва зерна спостерігається в 2014 році. Як бачимо посівні площі з кожним роком зменшуються, хоча на незначні величини.

Другим важливим показником, який впливає на розмір валових зборів, є урожайність. Розмір урожайності зернових культур у ТОВ „Мостиські лани” в табл. 3.2.2. Аналіз даних таблиці свідчить, що в 2014 році урожайність зросла по всіх зернових культурах. Загалом, в господарстві спостерігається сильне коливання урожайності зернових культур, що свідчить про значну залежність виробництва від природно-кліматичних факторів, а отже, відсутність у ТОВ „Мостиські лани” інноваційно інвестиційних технологій виробництва.

Таблиця 3.2.2

**Динаміка урожайності зернових культур у ТОВ „Мостиські лани”,  
ц з 1 га**

Культури	2 012 р.	2 013 р.	2 014 р.	2014 р. в % до 2012 р.
Оз. пшениця	24,5	38,3	-	-
Оз. ріпак	19,6		27,5	27,5
Ячмінь	16,6	-	-	-
Кукурудза на зерно	56,4	-	95,0	168,4

Вплив розмірів посівних площ та урожайності на розмір валових зборів проаналізуємо в таблиці 3.2.3.

В 2014 році валовий збір кукурудзи на зерно зріс на 87 855,6 ц. Дане зростання відбулось за рахунок збільшення площі посіву та урожайності зернових культур. Також ситуація і з озимим ріпаком: – площі посіву збільшились в 2014 р. на 262,81 га в порівнянні з 2012 р.; – урожайність оз. ріпаку також зросла на 7,9 ц/га.

Виконання плану і динаміка виробництва і реалізації продукції визначається шляхом порівняння фактичних (звітних) значень показників з плановими значеннями та даними попереднього періоду. Оцінюються абсолютні зміни (абсолютний приріст або зниження) та відносні зміни (темпи росту, приросту). Слід також визначити абсолютне значення 1% приросту.

**Динаміка валового виробництва сільськогосподарської продукції  
у ТОВ „Мостиські лани”**

Роки	Показники	Культури			
		Озима пшениця	Оз. ріпак	Ячмінь	Кукурудза на зерно
2 012.	урожайність, ц/га	24,5	19,6	16,6	56,4
	площа, га	167,7	1 759,2	870,8	790,3
	Вал. збір, ц	4 109,0	34 480,2	14 455,5	44 574,4
2 013.	урожайність, ц/га	38,3	-	-	-
	площа, га	3 466,0	-	-	-
	Вал. збір, ц	132 785,00	-	-	-
2 014.	урожайність, ц/га	-	27,5	-	95,0
	площа, га	-	2 022,0	-	1 394,0
	Вал. збір, ц	-	55 651,0	-	132 430,0
Абсолютне відхилення 2014р. до 2012р., +/-	урожайність, ц/га	-24,5	7,9	-16,6	38,6
	площа, га	-167,70	262,81	-870,80	603,67
	Вал. збір, ц	-4 109,00	21 170,80	-14 455,50	87 855,60

Для оцінки статистичних характеристик динамічного ряду виробництва або реалізації продукції розраховуються темпи росту і приросту (базисні і ланцюгові), а також середньорічні показники (середньорічний абсолютний приріст, середньорічні темпи росту і приросту).

Таблиця 3.2.4

**Схема виконання плану і динаміки виробництва продукції**

Види продукції	Виробництво продукції, тис. грн			Абсолютне відхилення від: (+,-)		Фактичне значення в % до		Абсолютний розмір 1% приросту відносно:	
	у поперед. періоді	у поточному періоді		плану (гр.3-гр.2)	поперед. періоду (гр.3-гр.1)	плану (гр.3/гр.2 *100)	поперед. Період у (гр.3/гр.1*100)	плану (гр.2/100)	поперед. періоду (гр.1/100)
		план	факт						
Оз. ріпак	12930,08	22500,00	24065,32	1565,32	11135,24	106,96	186,12	225,00	129,30
Кукурудза на зерно	7800,52	11800,00	14919,97	3119,97	7119,45	126,44	191,27	118,00	78,01
<b>Разом</b>	<b>20730,60</b>	<b>34300,00</b>	<b>38985,29</b>	<b>4685,29</b>	<b>18254,69</b>	<b>113,66</b>	<b>188,06</b>	<b>343,00</b>	<b>207,31</b>

Аналіз виконання плану і динаміки виробництва продукції може здійснюватися за такою схемою (табл. 3.2.4).

Отже, як свідчать дані таблиці 3.2.4, в цілому за всіма видами продукції план виробництва виконаний на 113,66%. У порівнянні з попереднім періодом обсяг продукції виріс на 88,06% (188,06 – 100). Кожен процент приросту продукції забезпечив у порівнянні з планом 343 тис. грн, а у порівнянні з попереднім періодом 207,31 тис. грн.

В ринкових умовах великого значення набуває оцінка виконання договірних зобов'язань, яка може бути здійснена двома методами.

Перший метод передбачає оцінку виконання договірних зобов'язань на підставі обсягу недопоставленої продукції; другий – передбачає використання методу заліку. Згідно з останнім в залік зараховується фактичне постачання продукції, але не вище договірного, тобто із значень договірного і фактичного постачання в залік зараховується менше.

Таблиця 3.2.5

### Оцінювання впливу змін фізичного обсягу і середніх цін на зміну обсягу окремих груп однорідної продукції

Групи одно- рідної продукції	Попередній період		Звітний період		Середня ціна		Відхилення вартості продукції у звітному періоді у порівнянні з поперед., тис. грн (гр.4-гр.2)	В тому числі під впливом змін:	
	кіль- кість, т	вартість продукції ї у діючих цінах, тис. грн	кіль- кість, т	вартість продукції у діючих цінах, тис. грн	поперед. період тис. грн (гр.2/гр.1 )	звітний період, тис. грн (гр.4/гр.3 )		фізичного обсягу, тис. грн (гр.3- гр.1)*гр. 5	середньої ціни, тис. грн (гр.6- гр.5)*гр.3
Оз. ріпак	3448,02	12930,08	5565,10	24065,32	3,75	4,32	11135,24	-7364,98	-20864,80
Кукурудза на зерно	4457,44	7800,52	13243,00	14919,97	1,75	1,13	7119,45	5442,48	-23174,12
<b>Разом</b>	-	<b>20730,60</b>	-	<b>38985,29</b>	-	-	<b>18254,69</b>	<b>-1922,50</b>	<b>-44038,92</b>

Аналіз виконання плану, зобов'язань і динаміки з продукції проводиться в порівнянних цінах, оскільки лише за таких умов можна оцінити об'єктивні зміни обсягу виготовленої або реалізованої продукції.

Якщо в розпорядженні аналітика є наявності обсяг продукції у діючих цінах, то для приведення обсягу продукції у порівнянні ціни, необхідно наявні дані поділити на індекс цін.

Заданими вартості продукції у діючих цінах за різні періоди можна оцінити вплив цін і обсягу продукції у натуральному вимірі на зміну вартості продукції (табл. 3.2.5).

При аналізі реалізованої продукції слід оцінити вплив окремих елементів, які визначають її обсяг. Для цього попередньо складаються баланси продукції.

Таблиця 3.2.6

### Баланс продукції, тис. грн

Показник	Звітний період		Абсолютне відхилення від плану (гр.3-гр.2)
	за планом	фактично	
1	2	3	4
1. Залишки готової продукції на складі і відвантаженої на початок періоду	100	0	-100
2. Випуск продукції в цінах плану	60000	188081	128081
3. Залишки готової продукції на складі і відвантаженої на кінець періоду	400	0	-400
4. Реалізована продукція (р.1 + р.2-р.3)	59700	188081	128381

На підставі попередньої таблиці можна оцінити виконання плану з реалізації продукції (табл. 3.2.6).

Таблиця 3.2.6

### Оцінка виконання плану з реалізації продукції.

Показник	Звітний період, тис. грн		Процент виконання плану (гр.3:гр.2)·100
	за планом	фактично	
1	2	3	4
1. Випуск продукції	60000,00	188081,00	313,47
2. Зміна залишків готової продукції	300,00	0,00	0,00
3. Обсяг реалізованої продукції (р.1-р.2)	59700,00	188081,00	315,04

Як свідчать дані таблиці 3.2.6, фактичний випуск продукції рівний обсягу реалізованої продукції.



### 3.3. Оперативний аналіз витрат

Оперативний аналіз проводиться в процесі поточної діяльності підприємства для забезпечення управління процесами щодо зміни економічної ситуації та їх причин, відхилень від попередньо вначених параметрів і оцінки можливих від них наслідків з метою своєчасного коригування управлінських рішень, спрямованих на попередження та усунення негативних явищ і ефективне маневрування наявними ресурсами. За допомогою оперативного фінансового аналізу здійснюється швидке втручання в господарські процеси для забезпечення безперервного та ефективного функціонування підприємства [102, с. 566].

Щоденний, тобто оперативний аналіз витрат дає можливість уникнути небажаних, нерациональних або непродуктивних витрат. Сутність оперативного аналізу полягає у щоденному вивченні відхилень від виробничого завдання для негайного усунення недоліків і причин, які заважають безперервному та ефективному функціонуванню підприємства. Відповідність фактичних витрат нормативним - гарантія виконання плану собівартості за місяць, квартал. Запровадження системи директ-костінг, розподіл витрат на постійні та змінні, облік лише прямих витрат, зумовлюють потребу здійснення аналізу прямих витрат за відхиленнями.

Основним інструментом, який забезпечує ефективне здійснення оперативного аналізу витрат підприємства, є комп'ютеризовані аналітичні системи.

У місцях виробництва оперативний аналіз здійснюють на підставі первинної документації оперативного та бухгалтерського обліку: складають щоденні відомості (акти) розкрою, карти заміни матеріалів, додаткові вимоги на одержання матеріалів понад норми; маршрутні листки; акти про брак; додаткові наряди для нарахування заробітної плати у зв'язку з відхиленнями від нормальних умов, доплатні листки, відомості на оплату наднормових робіт тощо.

Для оперативного управління собівартістю, - на виробничих дільницях проводять групування відхилень від норм і зміни норм за місцями виникнення, причинами й винуватцями. Групування проводяться щоденно, щодавно, щомісячно за елементами витрат та статтями калькуляції.

Сьогодні основними напрямками зниження собівартості продукції є інтенсивні фактори:

- вдосконалення техніки, технології та організації виробництва, що здійснюється через організаційно-технічні заходи;
- планомірне скорочення виробничих норм, погоджене зі щорічним планом науково-технічних і організаційних заходів;
- впровадження системи стеження за виконанням і фактичною ефективністю заходів підприємства і його підрозділів із плану науково-технічного і організаційного розвитку виробництва.

Велике значення для оперативного аналізу мають терміни виявлення відхилень та прийняття необхідних управлінських рішень. Чим раніше надходить повідомлення про відхилення, тим скоріше можна припинити перевитрату ресурсів. Для цього користуються сигнальними документами, які або дають дозвіл на такі відхилення перед початком роботи, або повідомляють про них після закінчення операції. У місцях виробництва для оперативного аналізу витрат на основі сигнальних документів складають відомість відхилень від норм, де зазначають причини й винуватців відхилень.

Із метою контролю витрат на виробництво фактичні значення витрат узагальнюють, визначають відхилення від планових показників собівартості і на підставі узагальненої інформації приймають відповідні управлінські рішення, спрямовані на скорочення витрат підприємства. Такий аналіз забезпечує надійний контроль за собівартістю продукції, розробкою та впровадженням у виробництво необхідних організаційно-технічних заходів, що сприятимуть зниженню собівартості.

### Висновки до розділу 3

На основі застосованої в товаристві методики проведення економічного аналізу ефективності виробництва сільськогосподарської продукції можна зробити наступні висновки:

1. Отже на стабільність доходів ТОВ „Мостиські лани” та аграрних виробників суттєво впливають природні фактори (погодні та кліматичні умови).

2. Для прийняття рішень щодо обліку витрат підприємства результатів загального аналізу недостатньо.

3. Оперативний аналіз підсумкових результатів доцільно проводити централізовано, а групу показників, які залежать від результатів діяльності певних структурних підрозділів, необхідно аналізувати безпосередньо на місцях.

4. Основними напрямками зниження собівартості продукції є інтенсивні фактори:

- вдосконалення техніки, технології та організації виробництва, що здійснюється через організаційно-технічні заходи;

- планомірне скорочення виробничих норм, погоджене зі щорічним планом науково-технічних і організаційних заходів;

- впровадження системи стеження за виконанням і фактичною ефективністю заходів підприємства і його підрозділів із плану науково-технічного і організаційного розвитку виробництва.

## РОЗДІЛ IV

### ОХОРОНА ПРАЦІ

#### 4.1 Правові та організаційні основи з охорони праці

Охорона праці на виробництві починається з організації управління охороною праці. Роботодавець зобов'язаний створити в кожному структурному підрозділі і на робочому місці умови праці відповідно до нормативно-правових актів, а також забезпечити додержання вимог законодавства щодо прав працівників у галузі охорони праці.

З цією метою роботодавець забезпечує функціонування системи управління охороною праці, для чого:

- створює відповідні служби і призначає посадових осіб, які забезпечують вирішення конкретних питань охорони праці, затверджує інструкції про їх обов'язки, права та відповідальність за виконання покладених на них функцій, а також контролює їх дотримання;
- розробляє за участю сторін колективного договору і реалізує комплексні заходи для досягнення встановлених нормативів та підвищення існуючого рівня охорони праці;
- впроваджує прогресивні технології, досягнення науки і техніки, засоби механізації та автоматизації виробництва, вимоги ергономіки, позитивний досвід з охорони праці тощо;
- забезпечує усунення причин, що призводять до нещасних випадків, професійних захворювань, та здійснення профілактичних заходів, визначених комісіями за підсумками розслідування цих причин;
- організує проведення аудиту охорони праці, лабораторних досліджень умов праці, атестації робочих місць на відповідність нормативним актам про охорону праці в порядку і строки, що встановлюються законодавством;
- вживає за їх підсумками заходів щодо усунення небезпечних і шкідливих для здоров'я виробничих факторів;

- розробляє і затверджує положення, інструкції, інші нормативні акти про охорону праці, що діють у межах підприємства, та встановлюють правила виконання робіт і поведінки працівників на території підприємства, у виробничих приміщеннях, на будівельних майданчиках, робочих місцях відповідно до державних міжгалузевих і галузевих нормативно-правових актів про охорону праці, забезпечує безплатно працівників нормативно-правовими актами про охорону праці;

- здійснює постійний контроль за дотриманням працівником технологічних процесів, правил поводження з машинами, механізмами, устаткуванням та іншими засобами виробництва, використанням засобів колективного та індивідуального захисту, виконанням робіт відповідно до вимог з охорони праці;

- організує пропаганду безпечних методів праці та співробітництво з працівниками у галузі охорони праці;

- вживає термінових заходів для допомоги потерпілим, залучає за необхідності професійні аварійно-рятувальні формування у разі виникнення на підприємстві аварій та нещасних випадків. Роботодавець несе безпосередню відповідальність за порушення зазначених вимог.

Кожен працівник, виконуючи трудові обов'язки, зобов'язаний:

- дбати про особисту безпеку і здоров'я, а також про безпеку і здоров'я оточуючих людей в процесі виконання будь-яких робіт чи під час перебування на території підприємства;

- знати і виконувати вимоги нормативних актів про охорону праці, правила поводження з машинами, механізмами, устаткуванням та іншими засобами виробництва, користуватися засобами колективного та індивідуального захисту;

- проходити в установленому порядку попередні та періодичні медичні огляди.

Працівник несе безпосередню відповідальність за порушення зазначених вимог.

З метою забезпечення пропорційної участі працівників на підприємстві для вирішення будь-яких питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища за рішенням трудового колективу може створюватися комісія з питань охорони праці.

Комісія складається з представників роботодавця та професійної спілки, а також уповноваженої найманими працівниками особи, спеціалістів з безпеки, гігієни праці та інших служб підприємства відповідно до типового положення, що затверджується спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з нагляду за охороною праці.

Рішення комісії мають рекомендаційний характер.

Роботодавець зобов'язаний за свої кошти організувати проведення попереднього (при прийнятті на роботу) і періодичних (протягом трудової діяльності) медичних оглядів працівників, зайнятих на важких роботах, роботах із шкідливими чи небезпечними умовами праці або таких, де є потреба у професійному доборі, а також щорічного обов'язкового медичного огляду осіб віком до 21 року.

За результатами періодичних медичних оглядів у разі потреби роботодавець повинен забезпечити проведення відповідних оздоровчих заходів.

Медичні огляди проводяться відповідними закладами охорони здоров'я, працівники яких несуть відповідальність згідно із законодавством за відповідність медичного висновку фактичному стану здоров'я працівника.

Проведення медичних оглядів визначається спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі охорони здоров'я.

Роботодавець має право в установленому законом порядку притягнути працівника, що ухиляється від обов'язкового медичного огляду, до дисциплінарної відповідальності, а також зобов'язаний відсторонити його від роботи без збереження заробітної плати.

Роботодавець зобов'язаний за свій рахунок забезпечити позачерговий медичний огляд працівників:

- за заявою працівника, коли він вважає, що погіршення стану його здоров'я пов'язане з умовами праці;
- за своєю ініціативою, коли стан здоров'я не дозволяє працівнику виконувати свої трудові обов'язки.

За час проходження медичного огляду за працівниками зберігаються місце роботи (посада) і середній заробіток.

Питанням охорони праці працівники повинні навчатися постійно.

Усі працівники при прийнятті на роботу і в процесі роботи повинні проходити за рахунок роботодавця на підприємстві інструктаж, навчання з питань охорони праці, з надання першої медичної допомоги потерпілим від нещасних випадків і правил поведінки при виникненні аварії.

Працівники, зайняті на роботах з підвищеною небезпекою або там, де є потреба у професійному доборі, повинні проходити попереднє спеціальне навчання і один раз на рік перевірку знань відповідних нормативно-правових актів про охорону праці. Перелік робіт з підвищеною небезпекою затверджується спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з нагляду охороною праці.

Посадові особи, діяльність яких пов'язана з організацією безпечного ведення робіт, під час прийняття на роботу і періодично один раз на три роки, проходять навчання, а також перевірку знань з питань охорони праці за участю профспілок.

Працівники, у тому числі посадові особи, які не пройшли навчання, інструктаж і перевірку знань з охорони праці, не допускаються до роботи

Коли у працівників, у тому числі посадових осіб, виявлені незадовільні знання з питань охорони праці, вони повинні у місячний строк пройти повторне навчання і перевірку знань.

Фінансування охорони праці здійснюється роботодавцем.

Суми витрат з охорони праці, що належать до валових витрат юридичної чи фізичної особи, яка відповідно до законодавства використовує

найману працю, визначаються згідно з переліком заходів та засобів з охорони праці, що затверджується Кабінетом Міністрів України.

Кошти галузевих і державного фондів охорони праці витрачаються на здійснення галузевих і національних програм з питань охорони праці, науково-дослідних і проектно-конструкторських робіт, що виконуються в межах цих програм, на сприяння становленню і розвитку спеціалізованих підприємств та виробництв, творчих колективів, науково-технічних центрів, експертних груп, на заохочення трудових колективів і окремих осіб, які плідно працюють над розв'язанням проблем охорони праці.

Атестація робочих місць це:

- виявлення факторів і причин виникнення небезпечних і шкідливих умов праці;
- віднесення робочого місця до категорії зі шкідливими, особливо шкідливими, важкими умовами праці;
- установлення санітарно-гігієнічних умов виробничого середовища та напруженості виробничого процесу на робочому місці;
- підтвердження у працюючого пільгового пенсійного забезпечення за роботу в шкідливих та небезпечних умовах праці. Роботодавець підприємства відповідає за своєчасне та якісне проведення атестації робочих місць.

Атестаційна комісія із залученням, при необхідності, фахівців інших організацій, проводить постійно атестацію робочих місць у терміни, передбачені колективним договором, не рідше одного разу на п'ять років.

Атестаційна комісія:

- а) організує вивчення нормативно-правової документації з питань атестації робочих місць;
- б) залучає у встановленому порядку організації до атестації робочих місць, що мають на це право;
- в) здійснює контроль і організує керівництво за роботами при атестації робочих місць;



г) складає плани розміщення обладнання, визначає межі робочих зон і відповідний їм номер спільно з санітарно-епідеміологічною службою;

д) визначає небезпечні і шкідливі виробничі фактори і визначає значення цих факторів;

е) розробляє заходи щодо поліпшення умов праці та оздоровленню працюючих;

ж) визначає „Карту умов праці” на атестоване робоче місце. Працівникам сповіщають про результати атестації робочого місця.

Роботодавець зобов'язаний створити на робочому місці в кожному структурному підрозділі умови праці відповідно до нормативно-правових актів, а також забезпечити додержання вимог законодавства щодо прав працівників у галузі охорони праці.

Із цією метою роботодавець забезпечує функціонування системи управління охороною праці, а саме:

- створює відповідні служби і призначає посадових осіб, які забезпечують вирішення конкретних питань охорони праці, затверджує інструкції про їхні обов'язки, права та відповідальність за виконання покладених на них функцій, а також контролює їх додержання;

- розробляє за участю сторін колективного договору і реалізує комплексні заходи для досягнення встановлених нормативів та підвищення існуючого рівня охорони праці;

- забезпечує виконання необхідних профілактичних заходів відповідно до обставин, що змінюються;

- впроваджує прогресивні технології, досягнення науки і техніки, засоби механізації та автоматизації виробництва, вимоги ергономіки, позитивний досвід з охорони праці тощо;

- забезпечує належне утримання будівель та споруд, виробничого обладнання та устаткування, моніторинг за їх технічним станом;

- забезпечує усунення причин, що призводять до нещасних випадків, професійних захворювань, та здійснення профілактичних заходів, визначених комісіями за підсумками розслідування цих причин;

- організовує проведення аудиту охорони праці, лабораторних досліджень умов праці, оцінку технічного стану виробничого обладнання та устаткування, атестацій робочих місць на відповідність нормативно-правовим актам з охорони праці в порядку і строки, що визначаються законодавством, та за їх підсумками вживає заходів з усунення небезпечних і шкідливих для здоров'я виробничих факторів;

- розробляє і затверджує положення, інструкції, інші акти з охорони праці, що діють у межах підприємства та встановлюють правила виконання робіт і поведінки працівників на території підприємства, у виробничих приміщеннях, на будівельних майданчиках, робочих місцях відповідно до нормативно-правових актів з охорони праці, забезпечує безоплатно працівників нормативно-правовими актами підприємства з охорони праці;

- здійснює контроль за додержанням працівником технологічних процесів, правил поведінки з машинами, механізмами, устаткуванням та іншими засобами виробництва, використанням засобів колективного та індивідуального захисту, виконанням робіт відповідно до вимог з охорони праці;

- організовує пропаганду безпечних методів праці та співробітництво з працівниками у галузі охорони праці.

Роботодавець несе безпосередню відповідальність за порушення нормативно-правових актів з охорони праці. Служба охорони праці створюється роботодавцем на підприємстві з кількістю працівників 50 і більше. На підприємстві з кількістю працівників менше 50 осіб функції цієї служби можуть виконувати у порядку сумісництва особи, що пройшли перевірку знань з охорони праці відповідними державними службами. Якщо кількість працівників менше 20 осіб, для виконання функцій служби охорони праці можуть залучатися сторонні спеціалісти на договірних засадах. Служба

охорони праці підпорядковується безпосередньо роботодавцю і прирівнюється до керівників і спеціалістів основних виробничо-технічних служб.

Спеціалісти служби охорони праці у разі виявлення порушень охорони праці мають право:

- видавати керівникам структурних підрозділів підприємства обов'язкові для виконання приписи щодо усунення наявних недоліків, одержувати від них необхідні відомості, документацію і пояснення з питань охорони праці;

- вимагати відсторонення від роботи осіб, які не пройшли передбачених законодавством медичного огляду, навчання, інструктажу, перевірки знань і не мають допуску до відповідних робіт або не виконують вимог нормативно-правових актів з охорони праці;

- зупиняти роботу виробництва, дільниці, машин, механізмів, устаткування та інших засобів виробництва у разі порушень, які створюють загрозу життю або здоров'ю працівників;

- надсилати роботодавцю подання про притягнення до відповідальності працівників, які порушують вимоги щодо охорони праці.

Припис спеціаліста з охорони праці може скасувати лише роботодавець.

Ліквідація служби охорони праці допускається тільки у разі ліквідації підприємства чи припинення використання найманої праці фізичною особою. Законодавство про охорону праці передбачає і обов'язки працівників. Зокрема вони зобов'язані:

- дбати про особисту безпеку і здоров'я, а також про безпеку і здоров'я оточуючих людей у процесі виконання будь-яких робіт під час перебування на території підприємства;

- знати і виконувати вимоги нормативно-правових актів з охорони праці, правила поведінки з машинами, механізмами, устаткуванням та

іншими засобами виробництва, користуватися засобами колективного та індивідуального захисту;

- проходити у встановленому законодавством порядку попередні та періодичні медичні огляди.

Працівник несе безпосередню відповідальність за порушення зазначених вимог.

Відповідно до Закону України "Про охорону праці" Кодексом законів про працю України створення безпечних і здорових умов праці на виробництві покладено на роботодавця, який не має права вимагати від працівника виконання роботи в умовах, що не відповідають вимогам нормативно-правових актів з охорони праці.

Регулювання взаємовідносин між роботодавцем і працівником з питань охорони праці здійснюється колективним договором (угодою).

У колективному договорі, угоді сторони передбачають забезпечення працівникам соціальних гарантій у галузі охорони праці на рівні, не нижчому за передбачений законодавством, їх обов'язки, а також комплексні заходи щодо досягнення встановлених нормативів безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, підвищення існуючого рівня охорони праці, запобігання випадкам виробничого травматизму, професійного захворювання, аваріям і пожежам, визначають обсяги та джерела фінансування зазначених заходів.

Постановою Кабінету Міністрів України від 6 листопада 1997 року № 1238 затверджено перелік професій і видів діяльності, для яких є обов'язковими первинний і періодичні профілактичні наркологічні огляди, а також порядок їх проведення. Метою проведення профілактичного наркологічного огляду громадян є виявлення хворих на алкоголізм, наркоманію і токсикоманію, а також визначення наявності чи відсутності наркологічних протипоказань до виконання функціональних обов'язків і здійснення певних видів діяльності.

Дотримання правил безпеки і виробничої санітарії залежить не тільки від виконання роботодавцем своїх обов'язків, а й від того, наскільки кожен працівник знає і виконує ці правила під час роботи. Тому всі працівники при прийомі на роботу і в процесі роботи проходять на підприємстві інструктаж з охорони праці, надання першої медичної допомоги потерпілим від нещасних випадків, правил поведінки при виникненні аварій відповідно до Типового положення про навчання з питань охорони праці, затвердженого наказом Комітету з нагляду за охороною праці України від 17 лютого 1999 року № 27.

Навчання й інструктаж працівників з охорони праці є складовою частиною системи управління охороною праці і проводиться з усіма працівниками в процесі їхньої трудової діяльності. Контроль і відповідальність за організацію навчання і періодичність перевірок знань з охорони праці покладено на керівників підприємства, де ці працівники працюють.

Інструктаж працівників залежно від характеру та часу його проведення буває вступний (при прийомі на роботу); первинний (на робочому місці з усіма працівниками: на роботах із підвищеною небезпекою - один раз на квартал, на інших роботах – один раз на півроку; проводиться або індивідуально, або з групою працівників, що виконують однотипні роботи, за програмою первинного інструктажу); позаплановий (при зміні правил з охорони праці, заміні устаткування чи за інших змін факторів, що впливають на безпеку праці); цільовий (при виконанні разових робіт, не пов'язаних із прямими обов'язками за фахом).

Первинний, повторний, позаплановий і цільовий інструктажі проводить безпосередньо керівник робіт. Інструктажі завершуються перевіркою знань шляхом усного опитування або за допомогою технічних засобів навчання, а також перевіркою навичок небезпечних методів роботи. Знання перевіряє працівник, який проводить інструктаж.

Посадові особи (згідно з Переліком функцій посадових осіб, які обов'язково мають проходити попередню і періодичну перевірки знань з

охорони праці, затвердженим наказом Державного комітету України з догляду за охороною праці від 11 жовтня 1993 року № 94) до початку виконання своїх обов'язків і періодично один раз на три роки проходять навчання з охорони праці, технологічної безпеки і надзвичайних ситуацій на виробництві. Допускати до роботи осіб, які не пройшли навчання, інструктаж і перевірку знань з охорони праці, заборонено. У випадку незадовільних знань з охорони праці працівник протягом одного місяця має пройти повторне навчання.

За порушення законодавства з охорони праці, невиконання розпоряджень посадових осіб органів державного нагляду за охороною праці юридичні та фізичні особи, які відповідно до законодавства використовують найману працю, притягаються органами державного нагляду за охороною праці до сплати штрафу в порядку, встановленому законом. Максимальний розмір штрафу не може перевищувати п'яти відсотків місячного фонду заробітної плати юридичної чи фізичної особи, яка відповідно до законодавства використовує найману працю. Несплата юридичними чи фізичними особами, які відповідно до законодавства використовують найману працю, штрафу тягне за собою нарахування на суму штрафу пені у розмірі двох відсотків за кожний день прострочення. Застосування штрафних санкцій до посадових осіб і працівників за порушення законів та інших нормативно-правових актів з охорони праці здійснюється відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення. Особи, на яких накладено штраф, вносять його в касу підприємства за місцем роботи. Рішення про стягнення штрафу може бути оскаржено в місячний строк у судовому порядку.

Кошти від застосування штрафних санкцій до юридичних чи фізичних осіб, які відповідно до законодавства використовують найману працю, посадових осіб і працівників, визначених цією статтею, зараховуються до Державного бюджету України.

## Висновки до розділу 4

З наведеного вище можна зробити висновок, що метою управління охороною праці є керування і координація роботи підрозділів та відділів в галузі охорони праці, планомірний і цілеспрямований вплив на фактори та умови, що визначають безпеку, нешкідливість, ступінь важкості та напруженості праці на всіх етапах формування виробничого процесу.

Управління охороною праці в ТОВ „Мостиські лани” організовується на основі щоденного контролю умов праці на робочих місцях, щомісячної оцінки рівня безпеки праці в об'єднанні, підприємстві, щомісячної оцінки рівня безпеки праці в структурних підрозділах галузі. Велике значення у забезпеченні високого рівня охорони праці має пропаганда знань, передового досвіду, новітніх досягнень науки і техніки в цій галузі. Основними методами та формами такої пропаганди є лекції, бесіди та консультації для працівників, які допоможуть у виробничому процесі уникнути нещасних випадків, та зберегти життя працівників.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Проведені нами дослідження були спрямовані на удосконалення чинної системи обліку і аналізу виробничих витрат відповідно до нових умов господарювання: формування та розбудови ринкового середовища; утворення різних форм власності та нових об'єктів обліку; створення національної концепції обліку й аналізу та трансформування їх до умов міжнародної практики, появи нових споживачів облікової інформації.

Узагальнені результати теоретичних, практичних досліджень з організації бухгалтерського обліку й аналізу в сільському господарстві дають змогу зробити такі висновки і пропозиції:

1. У сучасних умовах господарювання зростає роль бухгалтерського обліку, як системи інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємств усіх форм власності. У зв'язку з цим, виникає потреба удосконалення діючої методики обліку, оскільки вона не відповідає повною мірою сучасним вимогам управління, не створює достатніх умов для науково-обґрунтованого планування, прогнозування, ефективного контролю, поглибленого економічного аналізу та регулювання діяльності. Тому, розглядаючи проблему управління, ми перш за все розглядаємо облікову інформацію як основу для прийняття обґрунтованих рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами.

2. Виникнення управлінського обліку – це закономірний процес історичного розвитку економічних наук. Він обумовлюється суспільно-виробничими відносинами, науково-технічним прогресом, розвитком теорії та практики обліку та іншими чинниками. Основним завданням даного виду обліку є збирання, накопичення, обробка та передача інформації для ефективного управління діяльністю підприємства. Кінцевою метою управлінського обліку є зниження рівня витрат з метою отримання максимального прибутку.

3. Методика управлінського обліку у сільському господарстві має свої особливості і відмінності, зумовлені специфікою даної галузі. Тому



основними елементами ефективного управління сільськогосподарським підприємством є саме оперативний облік та оперативний аналіз. Отримана в результаті їх проведення економічна інформація є важливою складовою частиною управлінського обліку, а отже забезпечує ефективне і оперативне керівництво господарською діяльністю. Оперативний облік у рослинництві повинен здійснюватися за окремими культурами, виробничими періодами, видами сільськогосподарських робіт та витратами на їх проведення. За таких умов забезпечується одержання оперативної інформації щодо виконання виробничої програми, формування собівартості продукції та управління рівнем витрат. Отримана в результаті проведення оперативного обліку інформація повинна бути детально проаналізована з метою формування варіантів управлінських рішень. Такий процес здійснюється під час оперативного економічного аналізу. Його мета, об'єкти, завдання та коло показників залежить від потреб та вимог управління. Терміни проведення оперативного аналізу зумовлюються специфікою сільськогосподарського виробництва і наявністю необхідної інформацією. Тому даний вид аналізу не повинен бути громіздким, а його результати повинні отримуватися систематично і своєчасно.

4. Управлінський облік повинен охоплювати усі стадії інформаційного потоку управлінського циклу. Проте, на даний час у рослинництві не має аналогів організаційних форм, які б об'єднували в одну систему цілі, завдання та методи усіх функцій управління, планування, обліку, аналізу, контролю і регулювання. На сільськогосподарських підприємствах ці функції виконуються різними структурними підрозділами апарату управління і в більшості випадків їх дії не взаємоузгоджені. Це пов'язано з тим, що проблема структури і організації апарату управлінської бухгалтерії до цього часу не вирішена. На наш погляд до завдань управлінської бухгалтерії повинні входити: складання кошторисів витрат виробництва; здійснення обліку фактичних і нормативних витрат з визначенням відхилень від норм; розподіл виробничих витрат за окремими видами продукції, робіт та послуг;

складання внутрішніх звітів і доведення їх до керівництва; здійснення оперативного аналізу і контролю; розробка прогнозів і варіантів управлінських рішень з оперативного регулювання діяльності. Як показують проведені нами дослідження структура бухгалтерії передбачає формування окремих груп (підвідділів) за предметною, лінійною і функціональною ознакою.

5. Нормативний метод обліку у порівнянні з іншими відповідає вимогам управління з точки зору оперативності, оскільки дозволяє регулювати витрати у момент їх виникнення. Проте його необхідно розглядати значно ширше, ніж як метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Нормативний метод є одним із засобів оперативного управління виробництвом, тому його можна віднести до важливого елементу методу управлінського обліку. Для спрощення обліку доцільно застосувати лише окремі види норм, наприклад, комплексні нормативи на виконання окремих сільськогосподарських робіт та видів витрат у рослинництві.

6. Проаналізувавши процес формування і використання облікової оперативної інформації можна зробити висновок, що його основним недоліком є те, що отримані дані не передбачають системи контролю і накопичення інформації про витрати і втрати за кожним виробничим процесом і щодо окремих видів продукції. Тому необхідно розширити використання даних саме оперативного обліку для підвищення ефективності управління виробництвом. Цьому сприяє журнал оперативного обліку робіт. Ведення журналу оперативного обліку робіт дозволить накопичувати і систематизувати інформацію про хід виконання виробничих процесів, ефективно їх контролювати і управляти ними.

7. Удосконалення методики управлінського обліку з метою його практичного впровадження на сільськогосподарських підприємствах складається з декількох взаємопов'язаних напрямків. Одним з найголовніших завдань, на наш погляд, є використання обчислювальної техніки, комп'ютерних систем для підвищення оперативності обліку, поліпшення

його якості, спрощення трудомістких облікових процесів та створення автоматизованих робочих місць.

8. Для підвищення ефективності формування, обробки, аналізу, систематизації та узагальнення економічної інформації нами пропонується створення виробничо-економічного центру і розроблено схему його організації. За таких умов в рослинництві створюється можливість для планування та прогнозування виробничих процесів, урожайність, витрат виробництва, ціни продукції. Оцінка ефективності системи управління проводиться за допомогою спеціальних методів і прийомів, які розглянуто у роботі. Поряд з цим, автором розроблений критерій, який сприятиме вибору правильної структури складу і рівня автоматизації функцій управління, а також технічного, програмного й інформаційного забезпечення з позицій найефективнішого використання ресурсів об'єкта управління.

9. Для того, щоб нині досягти в тваринництві прибутку, необхідно, з одного боку, працювати над підвищенням продуктивності тварин, а, з іншого добиватись встановлення вигідних на ринку для галузі цін.

10. Здійснення контролю та аудиту за формуванням витрат потребує чіткої організації і взаємодії економічних та технічних служб. Тому вирішенню питань контролю в системі управлінського обліку має допомогти чітка підготовча робота, яка передбачала б: вивчення стану контролю взагалі і його функціонування в системі управлінського обліку, зокрема; визначення конкретних виконавців як з боку бухгалтерії, так і працівників інших економічних і технічних служб; уточнення об'єктів контролю і перегляд посадових інструкцій і функціональних обов'язків відділів, служб і конкретних виконавців, відбір і удосконалення системи показників об'єктів, що підлягають контролю і оперативному регулюванню на виробничих процесах, упорядкування первинної документації з обліку витрат на виробництво за нормативною системою, вироблення чіткої методики контролю, визначення джерел інформації і інформаційної бази контролю, призначення керівників і виконавців.

11. Прийняття більшості управлінських рішень на ТОВ «Мрія Центр» ґрунтується на зіставленні очікуваних доходів від реалізації конкретних заходів з витратами, пов'язаними з їх здійсненням. Відомості про види витрат, їх обсяги й динаміку становлять інформаційну базу прийняття рішень щодо формування портфеля замовлень, асортименту сільськогосподарської продукції, напрямків і обсягів діяльності, управління запасами, ціноутворення, оцінювання інвестиційних проектів тощо. Ця інформаційна база формується у системі управлінського обліку.

12. Оперативний аналіз підсумкових результатів доцільно проводити централізовано, а групу показників, які залежать від результатів діяльності певних структурних підрозділів, необхідно аналізувати безпосередньо на місцях. Отже, пропонується поєднання проведення аналізу централізованим і децентралізованим порядком, з перевагою останнього.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абатуров А.И. Издержки обращения в розничной торговле / Абатуров А.И. – М.: Государственное издательство торговой литературы, 2008. – 86 с.
2. Агропромисловий комплекс України: стан, тенденції та перспективи розвитку. Інформаційно - аналітичний збірник (випуск 5) К.: ІАЕ УААН, 2002. – 200 с.
3. Андриющенко Н.С. Суть і значення витрат : історичний аспект / Н.С. Андриющенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2007. – № 5. – С. 3-7.
4. Атамас П.Й. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / П.Й. Атамас. 2-ге вид. – К. : ЦУЛ, 2009. – 440 с.
5. Білоусова І.П. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І.П. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 3 – 5.
6. Білоусова І.П. Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності виробництва / І.П. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. – С. 44 – 47.
7. Білуха М.С. Контроль витрат виробництва на основі впровадження комплексної автоматизації ПЕОМ / М.С. Білуха, С.О. Іваніна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 59 – 62.
8. Бондур Т.О. Попроцесний метод обліку витрат і калькулювання собівартості виробництва біологічних активів в рослинництві / Т.О. Бондур // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3-5. – С. 105 – 108.
9. Бондур Т.О. Система обліку і контролю витрат сільськогосподарського виробництва за центрами відповідальності / Т.О. Бондур // Економіка АПК. – 2007. – № 4. – С. 52 – 55.
10. Бондур Т.О. Собівартість продукції рослинництва як фактор її конкурентоспроможності / Т.О. Бондур // Науковий вісник Національного аграрного університету. – 2008. – Вип. № 120. – С. 156 – 161.

11. Бондур Т.О. Проблеми обліку виробництва у рослинництві після впровадження П(С)БО 30 „Біологічні активи” // Актуальні проблеми сучасної науки. Зб. наук. праць за матер. IV Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., Київ, 22-24 жовтня 2007 р. – Київ, 2007. – 88 с.
12. Бондур Т.О. Первинний облік господарської діяльності у рослинництві в умовах глобалізації // Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації. Зб. наук. праць за матер. IV Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, 18-19 вересня 2008 р. – Київ, 2008. – 346 с.
13. Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – Житомир: „Рута”, 2000. – 672 с.
14. Буфатіна І. Облік у виробництві // Все про бухгалтерський облік. – 2001. - №57. – С.39-42.
15. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 4-те вид., перероб. і допов. / За ред. проф. М.Ф. Огійчука. – К.: Алерта, 2007. – 979 с.
16. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Підручник / За ред. заслуженого діяча науки і техніки України, академіка Ю.Я. Литвина. – Тернопіль "Чарівниця", 1995. – 824 с.
17. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник. За ред. Ф.Ф. Бутинця та М. Коцупатрого. – Житомир: ПП „Рута”, 2003. – 512 с.
18. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. — К.: КНЕУ, 2002. — 370 с. ISBN 966–574–379–1.
19. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: [монографія]. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.
20. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та інші. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.

21. Бухгалтерський управлінський облік. Підручник / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 480 с.
22. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства : монографія / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабіна. – Х. : ИНЖЕК, 2009. – 192 с.
23. Воронко О.С. Економічний аналіз [Текст] : навч. посіб. / О.С. Воронко, Н.П. Штепа. – Львів : Новий Світ – 2000. 2012. – 279 с.
24. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Курс управлінського обліку: Навч. посібник. – К.: Знання, 2007. – 314 с.
25. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Курс фінансового обліку: Навч. посібник. – К.: Знання, 2007. – 566 с.
26. Гладких Т.В. Фінансовий облік. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 480 с.
27. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С.Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 87 – 90.
28. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
29. Гончаренко Н.В. Проблеми та перспективи застосування справедливої вартості біологічних активів у сільському господарстві / Н.В. Гончаренко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С. 86 – 91.
30. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.
31. Домбровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: Навч. посіб. / За ред. В.М. Домбровського. – К.: КНЕУ, 2005. – 278 с.
32. Дубій О. 12 уроків з 1С:Бухгалтерії. 2-ге оновлене видання. – Львів: Бак, 2002. – 232 с.
33. Економічний аналіз. За ред. Чумаченка М.Г. – К. КНЕУ, 2001. – 150 с.
34. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 „Біологічні активи ” // Облік і фінанси АПК – 2006. – №6. – С.34-42.

35. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами [Текст] : навч. посіб. / І.В. Жолнер. – К. : ЦУЛ, 2012. – 368 с.
36. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999р. №996 – XIV // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – №86(511). – С.3-6.
37. Закон України від 26.06.1997р. № 400/97-ВР „Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” // Відомості Верховної Ради. – 2000. – N22. – С. 171-197 (зі змінами і доповненнями).
38. Закон України „Про оплату праці” від 24 березня 1995 року N 108/95-ВР // Відомості Верховної Ради. – 1995. – N17. – С.121-134 (зі змінами і доповненнями).
39. Закон України „Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” N 1105-XIV від 23 вересня 1999 р. // Відомості Верховної Ради. – 1999. – N 46-47, С.403-421 (зі змінами і доповненнями).
40. Іванюта П.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: [навч. посіб.] / П.В. Іванюта, З.М. Левченко – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.
41. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.
42. Канцуров О.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 „Біологічні активи” //Облік і фінанси АПК – 2006. – №11. – С.90-91.
43. Кармазін В.А., Савицька О.М. Економічний аналіз: Практикум. – К.: Знання, 2007. – 255 с.
44. Карпенко О.В. Управлінський облік: методика викладання у вищій школі.



- Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 244 с.
45. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с.
46. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: теорія і практика: Підручник. / За ред. проф. Загороднього А.Г. – Вид. – 2-ге, перероб. і доп. – Львів: „Магнолія 2006”, 2007. – 440 с
47. Кірейцев Г. Облікова політика підприємства. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – №4. – С.4-8.
48. Кірейцев Г.Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 8. – С. 2-7.
49. Ковальчук М.І. Економічний аналіз діяльності підприємств АПК: Підручник. – К.: КНЕУ, 2005. – 390 с.
50. Кучеркова С.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 “Біологічні активи” / С.О. Кучеркова // Агроінком. – 2007. – № 1–2. – С. 97 – 100.
51. Ластовецький В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрігосподарська управлінська звітність за центрами витрат і відповідальності. – Чернівці, Місто, 2003. – 156 с.
52. Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посібник. – К.: Знання-Прес, 2006. – 317 с.
53. Лень В.С. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
54. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік. Навч. посіб. – К.: Вид-во „Центр навчальної літератури”, 2006. – 254 с.
55. Литвин Ю.Я., Олійник В.М. Палюх М.С., Семчишин М.В. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві: Підручник / За ред. Ю.Я. Литвина. – Тернопіль: Вид-во „Тернопіль”, 1998. – 376 с.

56. Людвенко Л. Система управлінського обліку та облікова політика в Україні // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – №7. – С.13-14.
57. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. Т. 2 / Макконнелл К.Р., Брю С.Л. – М.: Республика, 2006. – 400 с.
58. Малюга Н. Первинні документи та вимоги до їх складання: облік в сільському господарстві // Баланс-Агро – 2006. – №5. – С.17-18.
59. Малюкіна Н.В. Облік сільськогосподарської продукції: визнання та оцінка // Облік і фінанси в АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 40-44.
60. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: Підручник / За ред. В.Я. Амбросова. – К.:ВД „Професіонал”, 2005. – 896 с.
61. Маркс Карл. Капітал. Критика політичної економії. [пер. І. І. Скворцова-Степанова. Т. 2. кн. 2. Процес обороту капіталу. Під ред. Ф. Енгельса]. – М., Політиздат, 1978. – 648 с.
62. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено Наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р. № 189.
63. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001р. № 132
64. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. №390.
65. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Підручник. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 514 с.
66. Моссаковський В. Про управлінський облік // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №10. – С.37-44.
67. Наказ міністерства аграрної політики України від 18 травня 2002 р. № 132 (зі змінами і доповненнями, внесеними наказом МАП України від 6 грудня 2001 р. № 355) „Про затвердження Методичних рекомендацій з планування,

обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств”.

68. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підручник / Л. В. Нападовська; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – 2-е вид., доопрац. та допов. – К. : КНТЕУ, 2010. – 647 с.

69. Облік у селянському (фермерському) господарстві: Посібник / За ред. М. Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ, 2001. – 403 с .

70. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. В.М. Жука – К.: Видавництво ТОВ „Юр-Агро-Веста”, 2007. – 368 с.

71. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Панченко Л.Г. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник/ За ред. М.Ф. Огійчука. – 3-тє вид., перероблене і доповнене. – К.: Алеута, 2006. – 878 с.

72. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах.: – К.: „Аграрна освіта”, 2001. – 605 с.

73. Огійчук М. Амортизаційна політика в сільському господарстві// Економіка України, 2003 р., – № 4, – С. 49-54.

74. Олійник О.В. Поняття витрат в працях вчених економістів / Олійник О.В. // Механізм господарювання і економічна динаміка в АПК [Міжнародна науково-практична конференція присвячена 185-й річниці заснування Харківського державного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва]. – Харків: Вісник ХДАУ, 2001. – С. 65-66.

75. Павелко О.В. „Витрати” в бухгалтерському обліку: ретроспективне дослідження сутності поняття / Павелко О.В. // Вісник національного університету водного господарства та природокористування [збірник наукових праць, Ч. 2]. – 2008. – № 4. – С. 363-370.

76. Плаксієнко В.Я., Письмаченко Л.М., Рябий Є.І. Бухгалтерський облік в сільському господарстві України: Підручник/ За ред. В.Я. Плаксієнко. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 490 с.

77. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Затверджений наказом

- Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 8 лютого 2014 року № 48).
78. Погребняк Н.М. Методологічні аспекти управлінського обліку в рослинництві // Науковий вісник НАУ. – 2001. – Вип. 44. – С. 176-179.
79. Погребняк Н.М. Оцінка наукового забезпечення обліку виробництва продукції рослинництва // Науковий вісник НАУ. – 2002. – Вип. 56. – С. 198-200.
80. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. № 318 // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – №86 (511). – С.49-53 (зі змінами і доповненнями).
81. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.
82. Плаксієнко В.Я. Бухгалтерський облік у сільському господарстві. Підручник: – Дніпропетровськ, 2005. – 409 с..
83. План розрахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцій щодо його застосування, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291.
84. Правдюк Н.Л. Проблеми регулювання обліку у сільському господарстві / Н.Л. Правдюк, О.С. Кривоконь // Агроінком. – 2006. – № 7-8. – С. 88-92.
85. Ратушна О.П. Суперечливі питання використання П(С)БО 30 "Біологічні активи" сільськогосподарськими підприємствами // Облік і фінанси в АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 55-58.
86. Раїцький К.А. Економіка підприємства [підручник для вузів]. – М.: ІВ „Маркетинг”, 2009. – 694 с.
87. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. Навч. посібник. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: „Знання”, 2007. – 668 с.
88. Савченко О.О. Функціонально-вартісний аналіз витрат виробництва / О.О. Савченко // Науковий вісник НАУ – К., 2008. – Вип. 120. – С. 230 – 235.

89. Савчук В.К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. – К.: КНЕУ, 2002. – 400 с.
90. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік [текст] : навч. Посіб./ І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : „Центр учбової літератури”, 2013. – 688 с.
91. Сकिрипан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік. Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
92. Сук Л. Бухгалтерський облік сільськогосподарської продукції // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2007 – №6 – С.49-50.
- Сук Л. Документація в бухгалтерському обліку // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – №1. – С.2-10.
93. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік біологічних активів // Бухгалтерія в сільському у господарстві. – 2007. – № 4. – С. 47-51.
94. Сук Л., Сук П. Облік господарських процесів на підприємстві // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – №9. – С.2-8.
95. Сук Л.К., Сук П.Л. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АГЖ. – 2005. – № 12. – С. 2-60.
96. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік поточних біологічних активів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 8. – С. 42-48.
97. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік поточних біологічних активів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 9. – С. 40-46.
98. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 10. – С. 34-42.
99. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік витрат на біологічні перетворення поточних у біологічних активів рослинництва // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 11. – С. 37-46.
100. Сук Л., Сук П. Облікові реєстри і форми бухгалтерського обліку // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – №9. – С.2-8.

101. Сук Л.К. Фінансовий облік: Навчальний посібник. /Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2010. – 631 с.
102. Сухораб В.П., Ксьондз С.М. Теоретичні концепції сутності, визначення та класифікація витрат / Сухораб В.П., Ксьондз С.М. // Вісник Технологічного університету Поділля. [Ч. 2, Т. 1]. – Хмельницький, 2013. – С. 169-173.
103. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні [Текст] : монографія / М.С. Пушкар, Л.В. Нападовська, Я.Д. Крупка [та ін.]; за ред. М.С. Пушкаря. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 267 с.
104. Трухан О.Л. Розвиток теорії витрат: еволюція і сучасні тенденції / О.Л. Трухан // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 4. – С. 380-388.
105. Труш В.Є., Чебан Т.М., Стефанович Н.Я. Управлінський облік.: навчально-методичний посібник. – К.: Кондор, 2007. – 296 с.
106. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: навч. посібник / Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
107. Уланчук В., Оляднічук Н. Удосконалення первинного обліку в аграрних підприємствах сьогодні // Облік і фінанси АПК – 2006. – №1 – С.120-125.
108. Управлінський облік: навч. посіб. / І. Б. Садовська, Н. В. Тлучкевич, М. П. Гарасим ; Луц. нац. техн. ун-т. – Луцьк : РВВ ЛНТУ, 2010. – 560 с.
109. Управлінський облік: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Малярєвський Ю. Д., Лабунська С. В., Безкоровайна Л. В., Чечетова Н. Ф. ; Харк. нац. екон. ун-т. – Х. : Инжек, 2009. – 248 с.
110. Фесенко Д.М. Актуальні питання бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах: Навч. посібник. – Полтава, 2006. – 500с.
111. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами [Текст] : підручник / М.Ф. Огійчук, М.І. Беленкова, В.Я. Плаксієнко [та ін.]; /

- за ред. М.Ф. Огійчука. – 6-те видання; перероб. і доп. – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.
112. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. / За ред. М.Ф. Огійчука. – 5-те видання; перероб. і доп. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
113. Хомяк Р.Л., Лемішевський В.І. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. – 6-те вид., доп. і перероб. – Львів: „Інтелект – Захід”, 2007. – 120 с.
114. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз. Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 566 с.
115. Царенко О.М. Економічний аналіз діяльності підприємств агропромислового комплексу: Навч. посібник. – 2-ге вид., перероб. – Суми: ВТД „Університетська книга”, 2006. – 240 с.
116. Черниш С.С. Економічний аналіз: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 312 с.
117. Чумаченко М. Управлінський облік потребує підтримки // Бухг. облік і аудит. – 2003. – №5. – С. 3-7. Шмален Г. Основи і проблеми економіки підприємства: [пер. з нім. А.Г. Портнева] / Шмален Г. – М.: 2006. – 512 с.
118. Юрківський О.Й. Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності функціонування сільськогосподарських підприємств// Економіка АПК. – 2014. – №1. – С. 93-95.
119. Юхименко П.І., Леоненко П.М. Історія економічних учень: Навч. посіб. – [3-тє вид., випр.]. – К.: Знання – Прес, 2002. – 514 с.
120. Яругова А. Управленский учет: опыт экономически развитых стран / Пер. с польск.; Предисл. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
121. Яценко В. Структурно-динамічна характеристика промисловості України та прогноз виробництва до 2015 року // Економіст, 2011. – № 12, – С. 33-35

# ДОДАТКИ