

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет

Л. В. ГУЦАЛЕНКО
В. А. ДЕРІЙ
А. Ю. КОЗАЧЕНКО

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ
АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ
НЕВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

Тернопіль
ТНЕУ
2016

УДК 657.6:657.471.65/66:664.1
ББК 65.052.9 (4 Укр)
Г-97

Рецензенти:

Бондар Микола Іванович доктор економічних наук, професор,
Київський національний економічний
університет

Бондаренко Валерій Михайлович доктор економічних наук, професор,
Вінницький торгово-економічний інститут
Київського національного торгово-економічного
університету

Рудницький Василь Степанович доктор економічних наук, професор,
Львівський навчально-науковий інститут
Університету банківської справи

*Рекомендовано до друку Вченою радою Тернопільського національного
економічного університету (протокол № 5 від 25 березня 2016 року)*

Г-97 Гуцаленко Л. В. Організаційно-методичні аспекти обліку та контролю невиробничих витрат : моног. / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, А. Ю. Козаченко. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 240 с.

ISBN 978-966-654-413-4

У монографії узагальнено теоретичні та методичні положення і внесено практичні рекомендації з удосконалення обліку та контролю невиробничих витрат в сучасних умовах господарювання.

Монографія призначена керівництву та спеціалістам бухгалтерської служби сільськогосподарських і переробних промислових підприємств АПК, науковцям, аспірантам, студентам вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит».

УДК 657.6:657.471.65/66:664.1
ББК 65.052.9 (4 Укр)

ISBN 978-966-654-413-4

© Гуцаленко Л. В., Дерій В. А.,
Козаченко А. Ю., 2016

© ТНЕУ, 2016

ЗМІСТ

ВСТУП	4
<i>Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ</i>	7
1.1. Економічний зміст і види невиробничих витрат	7
1.2. Особливості діяльності підприємств цукрової галузі та їх вплив на облік і контроль невиробничих витрат.....	27
1.3. Інструментарій регулювання процесу обліку та контролю невиробничих витрат	45
<i>Розділ 2. ОЦІНКА СТАНУ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ</i>	55
2.1. Облікова інформація про невиробничі витрати у підприємствах цукрової галузі.....	55
2.2. Методика й організація обліку невиробничих витрат у підприємствах цукрової галузі.....	73
2.3. Внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат....	93
<i>Розділ 3. ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМКИ ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ</i>	110
3.1. Напрямки поліпшення внутрішньогосподарської звітності про невиробничі витрати.....	110
3.2. Моделювання процесу контролю невиробничих витрат за рейтинговою оцінкою.....	127
3.3. Здійснення контролю невиробничих витрат з урахуванням сезонної діяльності цукрових заводів.....	150
ЛІТЕРАТУРА	159
ДОДАТКИ	179

ВСТУП

Наша держава належить до знаних у світі держав-виробників цукру. Державне регулювання обсягів виробництва цукру в межах встановленої квоти, коливання цін на цукор і сировину, значне подорожчання енергетичних та інших товарно-матеріальних ресурсів зумовлюють нестабільну роботу цукрових заводів і спричиняють зміну обсягів заготівлі сировини й виробництва цукру.

В процесі адаптації до таких умов завданням підприємств для подальшого зростання прибутку та обсягів реалізації стає пошук шляхів зниження собівартості продукції та підходів для оптимізації витрат. Дослідженнями визначено, що у витратах цукрових заводів частка невикористаних становить близько 20%, що є суттєвим у стратегіях конкурентоспроможності. Вихідним елементом системи управління невикористаними витратами є облік та контроль, які забезпечують інформаційну базу для прийняття управлінських рішень.

Невикористані витрати часто викликають неоднозначне ставлення науковців та практиків щодо того, які саме витрати до них відносяться. В фінансовій звітності будь-якого підприємства невикористані витрати акумулюються й відображаються в таких статтях, як адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. В інституціональній теорії прийнято розподіляти витрати на дві великі групи: трансформаційні та трансакційні. Науковці переконливо доводять, що частка трансакційних витрат у сучасних умовах господарювання має тенденцію до зростання. Відтак, більшу увагу слід концентрувати саме на невикористаних витратах загалом і трансакційних – зокрема.

Актуальним проблемам обліку та контролю витрат присвятили свої праці такі українські учені, як К. В. Безверхий, П. І. Гайдуцький, С. Ф. Голов, Н. М. Гудзенко, Л. В. Гуцаленко, Ю. Г. Давидов, І. Є. Давидович, В. А. Дерій, Н. В. Дуганець, В. М. Жук, В. П. Завгородній, П. В. Іванюта, Г. Г. Кірейцев, Г. В. Козаченко, М. В. Кужельний, Г. А. Макухін, В. Б. Моссаковський, Г. О. Партин, О. М. Петрук, Ю. С. Погорелов, М. С. Пушкар, П. Т. Саблук, І. Б. Садовська, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Л. Ю. Хлап'юнов, Ю. С. Цал-Цалко, А. В. Череп, М. Г. Чумаченко, В. О. Шевчук, К. Г. Юрченко, В. П. Ярмоленко, а також зарубіжні

учені: К. Друрі, Р. Ентоні, В. Івашкевич, Р. Каплан, Т. Карпова, С. Котляров, М. Кутер, В. Палій, М. Моувен, Б. Нідлз, К. Сенков, Я. Соколов, Т. Скоун, П. Фрідман, Д. Фостер, Д. Хенсен, Ч. Хорнгрен.

Аналіз результатів попередніх досліджень свідчить, що розгляду питань обліку та контролю саме невиробничих витрат приділено мало уваги, що здійснено на загальнотеоретичному рівні та не адаптовано до практики управління підприємствами цукрової галузі, особливостей організаційно-правових форм господарювання, глибини вертикальної інтеграції. У зв'язку з цим автори монографії вважають, що виникає потреба удосконалення існуючих та розробка нових форм документів, зведених реєстрів і внутрішньогосподарської звітності. Окремого дослідження потребує обліково-контрольне забезпечення управління невиробничими витратами на всіх стадіях господарської діяльності.

В даній науковій монографії висвітлено методичні підходи до відображення невиробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку у взаємозв'язку зі специфікою управління та організації діяльності підприємств цукрової галузі, що дозволяє чітко виділяти невиробничі й, зокрема, трансакційні витрати. Досить успішними є авторські розробки у напрямку розкриття методики внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат з урахуванням сезонних коливань у діяльності цукрових заводів на основі застосування індексу сезонності за рахунками 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" та 94 "Інші операційні витрати", що забезпечує можливість передбачити оптимальний резерв для формування бюджету невиробничих витрат у ті періоди поточного року, коли потреба у фінансуванні та витратах на ведення операційної діяльності є найбільшою.

У такій науковій монографії розкрито організацію внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат за рахунок виокремлення п'яти етапів його проведення, що забезпечує постійне відстеження таких витрат за досліджуваний часовий період з урахуванням структурних змін і порівняння з бюджетами.

Автори монографічного дослідження запропонували модель організації контролю невиробничих витрат цукрового заводу з урахуванням рейтинг-факторів його діяльності, що базуються на постійному аналізі облікової інформації підприємства щодо заготівлі сировини, її приймання і зберігання, пакування продукції

й збуту, та аналізі зовнішніх масивів фінансової і статистичної інформації з метою раціонального вибору тієї чи іншої форми організації контролю. Застосування моделі попереджує виникнення непродуктивних невиробничих витрат, дає змогу їх зменшити як загалом по цукровому заводу, так і на одиницю продукції.

Така монографія спрямована на обґрунтування теоретико-методологічних положень та розробки практичних рекомендацій щодо удосконалення організації й методики обліку і контролю невиробничих витрат, що сприятимуть підвищенню якості облікової складової в управлінні цукровою галуззю.

Ця монографія не може претендувати на узагальнення всіх проблемних питань щодо обліку та контролю невиробничих витрат. Вона спрямована надати допомогу інтегрованим сільсько-господарським підприємствам корпоративного типу у веденні бухгалтерського обліку, що насамперед сприятиме підвищенню дієвості контролю.

Низку проблемних аспектів з обліку та контролю невиробничих витрат цукрових заводів, на думку авторів, ще не розкрито, тому є площина для нових наукових досліджень, пошуків та рішень. Проте основні положення й висновки можуть бути використані як рекомендаційні матеріали керівництву та спеціалістам бухгалтерської служби інтегрованих сільсько-господарських підприємств корпоративного типу, науковцям, аспірантам, студентам вищих навчальних закладів економічних спеціальностей.

- 1.1. Економічний зміст і види невиробничих витрат**
1.2. Особливості діяльності підприємств цукрової галузі та їх вплив на облік і контроль невиробничих витрат
1.3. Інструментарій регулювання процесу обліку та контролю невиробничих витрат

1.1. Економічний зміст і види невиробничих витрат

Розвиток ринкових відносин, економічна самостійність підприємств та відповідальність за результати своєї діяльності сприяли підвищенню зацікавленості в перспективах подальшого розвитку кон'юнктури ринку, а також ефективному управлінні своїми витратами. Однак зростання цін на енергоносії, сировину, транспортні послуги, припинення банківського кредитування обумовлюють зменшення обсягів виробництва, а також ефективності діяльності та ліквідації підприємств. Фінансова криза країни справила вплив на нестабільну роботу підприємств та призвела до того, що загублено раціональні елементи системи управління витратами.

Витрати та проблема управління ними перебувають у центрі уваги вітчизняних фахівців, зокрема: Н. В. Бублика, О. Г. Величко, С. Ф. Голова, І. Є. Давидовича, В. А. Дерія, В. П. Завгороднього, Г. Г. Кірейцева, Г. В. Козаченко, М. В. Кужельного, В. Г. Лінника, Т. Г. Маренич, В. Б. Моссаковського, Г. О. Партина, В. Ф. Палія, М. С. Пушкаря, П. Т. Саблука, В. В. Сопка, Л. К. Сука, П. Л. Сука, А. М. Турила, Ю. С. Цал-Цалка, А. В. Череп, М. Г. Чумаченка, І. Д. Фаріон, В. П. Ярмоленка і зарубіжних дослідників, а саме: Р. Адамса, К. Друрі, Р. Ентоні, Т. П. Карпової, Б. Нідлза,

Я. В. Соколова, А. М. Трубочкіної, Г. Фанделя, Ч. Т. Хорнгрена та ін. Зацікавленість учених пояснюється тим, що витрати є одним із якісних та ефективних показників діяльності підприємства, які протягом тривалого періоду були безпосереднім об'єктом усього централізованого державного регулювання. Витрати – це інструмент, за допомогою якого найбільш ефективно можна досягати бажаних результатів у діяльності підприємств, а їх облік створює інформаційну базу для прийняття ефективних управлінських рішень, їх реалізації та контролю, а отже, є первинним серед функцій процесу управління. Науковці приділяють значну увагу такій категорії, як “невиробничі витрати”, однак відмінність поглядів та неоднозначність багатьох питань обліку і контролю невиробничих витрат, а також недостатні їх практичні розробки для цукрових заводів, що є інтегрованими сільськогосподарськими підприємствами корпоративного типу, зумовили ціль подальшого наукового дослідження.

Поняття “витрати” не можна вважати цілком однозначним. За його основу доцільно брати різні грошові оцінки, які за економічною сутністю однакові, а за цілями – різняться. У літературі найпоширенішими поняттями витрат є ті, які утворюють вартість, та витрати, які знаходяться у формі грошей (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Форми витрат та їх характеристика

ОЗНАКА	ВИТРАТИ	
Форми поняття	Утворюють вартість	Грошові виплати
Формулювання	О. Шмаленбах (1925 р.)	Г. Кох (1958 р.)
Характеристика понять	Не пов'язані із платежами за ресурси	Пов'язані із платежами за блага, включають грошові видатки
Значення для підприємства	– різні для виробництва; – вартісна оцінка витрат благ підприємства із урахуванням управлінських рішень	– однакові для підприємства; – на їх основі не приймають управлінські рішення

Джерело: авторське узагальнення на основі [51, с. 289–290].

Проведені нами дослідження поняття “витрати” дають змогу стверджувати, що залежно від існування різних користувачів, сфери використання в нормативно-правовій регламентації та у наукових напрямках простежуються відмінності щодо тлумачення сутності витрат. У сфері бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту під витратами слід розуміти зменшення підприємством

економічних вигід у результаті вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу [170].

В економіці під витратами вчені [44; 51; 74; 119] розуміють певну кількість понесених підприємством витрат у грошовій формі, які представлені різними видами ресурсів, для досягнення певних цілей. Тобто це чинник, який забезпечує організацію та процес виробництва, обігу, розподілу і збуту продукції.

Відповідно до Податкового кодексу України під витратами доцільно розуміти зменшення економічних вигід у фізичних та юридичних осіб у вигляді обов'язкових платежів до бюджету в розмірах і термінах, що передбачені законодавством [164].

У фінансовій сфері витрати призводять до зміни капіталу, який належить певному акціонеру-власнику, за рахунок зменшення економічних вигід [51, с. 289–290].

Відомі економісти, такі як І. М. Бойчук, П. С. Харів, М. І. Хопчан, Ю. В. Піча, витрати тлумачать як витрати виробництва, характеризуючи це поняття як понесені в процесі виробництва витрати живої та уречевленої праці. При цьому вони зазначають, що такі витрати поділяють на витрати суспільства та підприємства, де витрати підприємства – це собівартість продукції, яка виражена у сукупності матеріальних витрат та живої праці. Тобто паралельно із витратами виробництва доцільно розглядати витрати підприємства [64, с. 270].

Провадження господарської діяльності, виконання робіт, надання послуг, виробництво продукції неможливо здійснювати без понесення підприємством витрат, у тому числі невиробничого характеру, що пов'язані із процесами управління, обслуговування та організації такої діяльності. Досліджуючи економічну сутність невиробничих витрат, доцільним є уточнення тлумачення понять “витрати” та “затрати”, підхід до яких залишається дискусійним і невирішеним питанням серед розмаїття поглядів учених.

Так, в економічній літературі простежуються висловлювання науковців щодо ототожнення цих категорій. Зокрема, І. А. Бланк, М. А. Булатов, М. І. Трубочкіна, А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук, Ю. С. Цал-Цалко та інші поділяють думку про правомірне вживання одночасно таких категорій, як “витрати” та “затрати” (додаток Б).

Ототожнення досліджуваних категорій знайшло відображення і в чинних нормативно-правових документах, зокрема в Плані

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування [79], що включає рахунок 85 “Інші затрати”, Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (далі – НП(С)БО 1) у формі № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)” – рядок 2500 та п. 21 П(С)БО 16 “Витрати”, де має місце елемент “матеріальні затрати”.

Водночас із тотожністю тлумачень “витрати” і “затрати” доцільно визначити їх суттєві відмінності (додаток Б), оскільки деякі вчені у своїх працях виокремлюють відмінні ознаки цих категорій (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Ознаки відмінності між категоріями “витрати” і “затрати”

Виокремлені ознаки категорій “витрати” і “затрати”	Автор								Досліджувані категорії
	Дерій В. А. [54]	Дікань Л. В. [56]	Ентоні Р. [232]	Нападовська Л. В. [143]	Поляк Г. Б. [171]	Свірко С. В. [191]	Сопко В. В. [198]	Цвєткова Н. М. [222]	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вартісна оцінка (грошовий вимірник)	+		+		+	+			Витрати
Не впливають на собівартість продукції								+	
Процес витрачання							+		
Застосування в фінансовому обліку		+		+					
Безготівкова форма виплат					+				Затрати
Впливають на собівартість продукції			+					+	
Застосування в управлінському обліку				+					
Процес перетворення							+		
Впливають на результат виробничої діяльності		+							
Продуктивна сила						+			
Натуральний вимірник	+								

Джерело: авторське узагальнення на основі [54, с. 23; 56, с. 30–52 ; 143, с. 64–65; 171, с. 62–80; 191, с. 50–62; 198, с. 242–243; 222, с. 16; 232, с. 110–114].

Проведені дослідження дають змогу дійти висновку, що під терміном “затрати” потрібно розуміти всю сукупність ресурсів у формі натурального вимірника, що виникає в процесі перетворення продукції та впливає на результат виробничої діяльності (включаються в собівартість). Натомість витрати – це сукупність ресурсів із визначеною вартістю у формі узагальнюючого

грошового вимірника, які необхідні для виробництва певного обсягу продукції, що визначають дохід від її реалізації, тобто мають вплив на прибуток. Отже, затрати виступають лише формою створення вартості, тоді як витрати поєднують утворення вартості та виступають у формі грошових виплат. Тобто затрати доцільно вважати частиною витрат, які зможуть ними стати в майбутньому (в наступних звітних періодах) згідно із обліковою політикою підприємства.

Витрати підприємства, їх види, статті та елементи постійно відстежуються адміністративно-управлінським персоналом та регулюються нормативно-правовими документами. Невиробничі витрати та місце їх у системі усіх витрат підприємства визначено П(С)БО 16 “Витрати” (рис. 1.1):

- склад (адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати);
- відношення до видів економічної діяльності (де операційна діяльність відповідно до НП(С)БО 1 розкривається через основну та іншу операційну діяльність);
- значення для обліку (де невключення невикористаних витрат до собівартості реалізованої продукції свідчить про списання на кінець звітного періоду на фінансовий результат)[170].

Розбіжності в тлумаченні сутності невикористаних витрат свідчать про потребу дослідження й уточнення цієї категорії.

Аналіз літературних джерел дав змогу встановити, що серед учених немає єдиного підходу до визначення економічного змісту невикористаних витрат та їх класифікації. Дискусійність і невирішеність даних питань значно ускладнює на практиці організацію їх обліку та контролю.

Підґрунтям до розкриття сутності невикористаних витрат, наведеного вченими ХІХ ст., став зв'язок їх із “тратою доходу”, тобто коли невикористані витрати, не створюючи вартості, виступають у вигляді відрахувань від вартості виробленого продукту [137, с. 285].

В. П. Завгородній поняття “невикористані витрати” пов'язує із реалізацією продукції [71, с. 379]. Автор вказує на місце виникнення невикористаних витрат у процесі ведення комерційної діяльності. Тобто такі витрати можливі при встановленні взаємовідносин з покупцями, які завершуються укладанням угоди купівлі-продажу, розробки збутової програми, складанні графіків

поставки продукції та відвантаження її покупцям, веденні розрахунків за продану продукцію, контролю за розрахунками з покупцями і платоспроможністю останніх [226, с. 199]. Виконання функції збуту як одного з аспектів комерційної діяльності, безумовно, є важливим для підприємств, однак без зв'язку із матеріально-технічним забезпеченням (закупівлею матеріально-технічних ресурсів), що ґрунтується на маркетингових дослідженнях, розкрити сутність цього поняття не видається можливим.

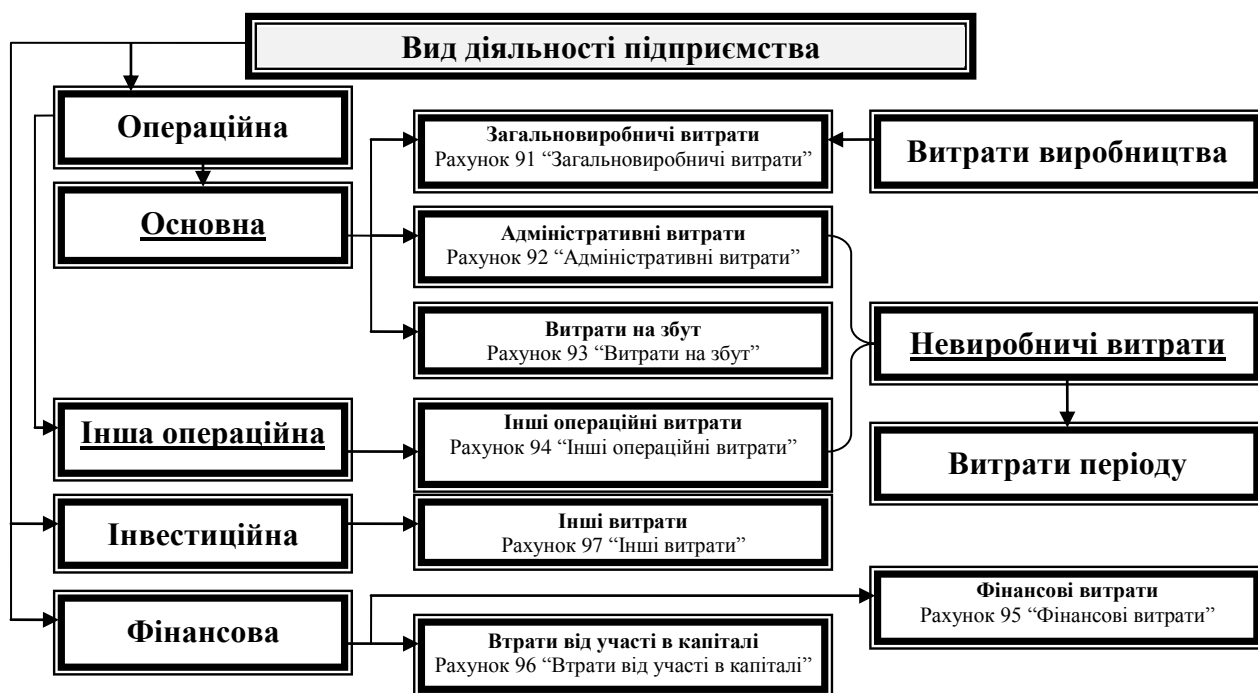


Рис. 1.1. Види економічної діяльності та місце в них невиробничих витрат згідно з НП(С)БО 1 та П(С)БО 16.

Дискусійним також є визначення невиробничих витрат, наведене Т. П. Карповою, яка зазначає, що такі витрати можуть бути викликані лише функціями управління, які відрізняються від функцій, пов'язаних із виробництвом, та самою організацією виробництва, призначенням, характером і роллю [87, с. 126]. Це визначення є повною протилежністю зазначеного вище, оскільки основний акцент зроблено, що хоч і дуже важливо, на виконання функції управління, яка все ж обмежує невиробничі витрати рамками адміністративних витрат.

С. Ф. Голов невиробничі витрати визначає як “витрати на управління, дослідження та розробку, збут продукції та інші функції бізнесу” [38, с. 65]. Однак з цього визначення не зрозуміло,

які саме функції бізнесу автор має на увазі. На наш погляд, доцільно було б саме на цьому акцентувати увагу, адже деякі із них належать до невиробничих, а деякі – до виробничих витрат, зокрема:

1) ведення фінансів передбачає здійснення мобілізації капіталів за рахунок інвесторів чи кредиторів, накопичення доходів від продажу та їх використання в поточній діяльності й для інвестування;

2) управління кадрами передбачає відбір та прийняття на роботу згідно з потребами бізнесу. Однак при реалізації цієї функції також вирішується комплекс питань, які пов'язані з використанням виробничих ресурсів (оплата праці, заохочення, стимулювання тощо);

3) маркетинг – це управління процесами обміну між підприємством та його контрагентами;

4) матеріально-технічне постачання полягає у придбанні сировини, машин, обладнання та інших активів, які використовуються також у виробничій діяльності;

5) контрольна функція здійснюється керівництвом для того, щоб контрольований об'єкт і процеси функціонували ефективно та продуктивно;

6) при здійсненні виробничої функції відбувається переробка сировини та інших придбаних матеріалів у продукт, призначений для продажу клієнтам підприємства.

Більш наповненим є визначення невиробничих витрат Ф. Ф. Бутинця, який характеризує їх як адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [18, с. 74]. Такої самої думки дотримується більшість вітчизняних учених.

Цікавою є позиція Н. Ф. Колесник щодо характеристики та визначення невиробничих витрат. На думку автора, під невиробничими витратами доцільно розуміти витрати “...які виникають на підприємствах у результаті організаційних, технічних, технологічних і виробничих упущень, а також безгосподарності та безвідповідальності як підприємств, так і виконавців...” [111, с. 31]. Як результат наших переконань, невиробничі витрати є непродуктивними (неефективними) витратами, що виникають внаслідок допущених недоліків (відхилень) у процесі діяльності.

Л. К. Сук та П. Л. Сук зазначають, що “невиробничі витрати – це витрати, які опосередковано відносяться до процесу виробництва і пов’язані з управлінням виробничим процесом і реалізацією продукції (робіт, послуг)” [201, с. 46].

Дослідження економічного змісту невикробничих витрат дало підстави переконатись у їх зв’язку із категорією “транзакційні витрати”.

Основоположником поняття транзакційних витрат (“transaction costs”) став західний економіст Р. Г. Коуз, а його роботи “Природа фірми” [239] та “Проблема соціальних витрат” [240] вважаються теоретичним підґрунтям у формуванні нової концепції транзакційних витрат.

Тлумачення транзакційних витрат, що в подальшому стало основою для розробки вченими їх класифікаційних підходів, Р. Коуз пов’язував із діяльністю між господарюючими суб’єктами, в результаті якої виникають витрати на укладання угод для забезпечення процесу обміну. “Покупці і продавці мають знаходити один одного; покупці повинні вивчити те, що продавці можуть їм запропонувати, а продавці – що покупці хочуть придбати; обидві сторони мусять вивчити ціни, за якими інша сторона погодиться здійснювати операції, сторони повинні вести переговори, виробляти контракти, забезпечувати їх виконання тощо” [80; 114, с. 33].

З метою розробки методології обліку транзакційних витрат, їх аналізу та контролю для підвищення ефективної економічної діяльності підприємства, уникнення ризиків при укладанні угод та виконанні договірних умов, здійснення ефективного стратегічного управління підприємством в умовах ринкової економіки дослідженню категорії транзакційних витрат значну увагу приділяють вітчизняні вчені, такі як: С. І. Архієреєв [5], О. В. Борович [16], Т. А. Васильєва [25], Р. А. Заблоцька [70], О. В. Замазій [75], Я. П. Іщенко [80; 81], Г. Г. Кірейцев [90], І. Г. Костирко [113], В. С. Литвиненко [130], К. В. Романчук [184], І. Б. Садовська [187], О. В. Тарасенко [204], О. В. Шепеленко [229], Ж. М. Ющак [235] та ін.

Узагальнення запропонованих ними видів транзакційних витрат, що розкривають сутність цієї категорії, дає змогу дослідити співвідношення хронологічної послідовності етапів здійснення підприємством транзакцій зі складовими транзакційних витрат, що

притаманні договірному процесу. За допомогою наведеної класифікації (додаток В) простежується взаємозв'язок невиробничих витрат із трансакційними витратами, що виникають у розрізі кожної угоди під час організації договірних відносин та їх виконання суб'єктами господарювання в межах операційної діяльності.

Водночас слід зазначити, що не всі вчені досліджують трансакційні витрати договірного процесу відповідно до наведених етапів трансакцій у підприємстві. Крім того, в економічній літературі немає єдиної думки щодо видів трансакційних витрат. Проте з метою облікового відображення невиробничих витрат та їх контролю виділені етапи допоможуть у розкритті необхідної інформації для прийняття оперативних управлінських рішень у процесі господарської діяльності.

Проводячи аналогію між невиробничими та трансакційними витратами, можна спостерігати, що це витрати, які пов'язані із процесами налагодження, укладання, організацією і виконанням зовнішніх договірних відносин. Ототожнення досліджуваних категорій простежується в роботі М. С. Пушкаря, де трансакційні витрати договірного процесу він пов'язує із витратами, необхідними для "...проведення підприємством робіт з налагодження зв'язків при укладанні контрактів, виробництва і збуту продукції та організації роботи самого підприємства" [179, с. 202–203]. Вважаємо, що таке визначення характеризує невиробничі витрати господарської діяльності та властиве їм.

Поряд із ринковими трансакційними витратами договірного процесу вчені виокремлюють внутрішньофірмові трансакційні витрати [75, с. 154; 205, с. 89], або як у деяких літературних джерелах – управлінські трансакційні витрати [70, с. 138–148], тобто такі витрати, які виникають при реалізації права давати розпорядження всередині підприємства.

Думку про те, що невиробничі витрати та внутрішньофірмові трансакційні витрати мають однакове значення, висловлює О. В. Замазій.

Щоправда, науковець обмежується операційною діяльністю підприємства і, характеризуючи останні, зазначає, що це витрати, які:

– безпосередньо не відносяться до створюваної продукції (робіт, послуг) і які більшою мірою пов'язані з підготовкою й організацією виробництва [76, с. 98];

– не включаються до складу собівартості продукції (робіт, послуг) [76, с. 98];

– неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду [76, с. 98];

– відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [76, с. 98].

З наведеного О. В. Замазій робить висновок, що трансакційні витрати в розрізі операційної діяльності характеризують не процес виробництва продукції, а саму підготовку до нього.

Не варто однозначно стверджувати, що невиробничі витрати є трансакційними витратами. Підтвердженням цього слугує те, що невиробничі витрати, виникнення яких зумовлено визначеними обставинами і особливостями (нормами законодавства), а не результатом взаємодії учасників трансакції та які можна віднести до трансформаційних витрат. До таких невиробничих витрат відносять: витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання; витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах; витрати на ремонт тари для зберігання продукції; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги; сумнівні та безнадійні борги; собівартість реалізованих виробничих запасів; втрати від курсової різниці тощо.

Визначення функціональних особливостей, уточнення економічного змісту невиробничих витрат як результат узагальнення теоретичних підходів учених слугували основою для формування економічного наповнення досліджуваної категорії, основними складовими якої є витрати зображені на рис. 1.2.

Запорукою у зрозумілості суті невиробничих витрат, складу, порядку формування, поставленої мети використання та визначення результату правильної організації обліку та контролю щодо прийняття ефективних управлінських рішень є класифікація. Вона відіграє одну із важливих ролей як у витратах підприємства, так і всіх його складових, серед яких виокремлюють невиробничі витрати.

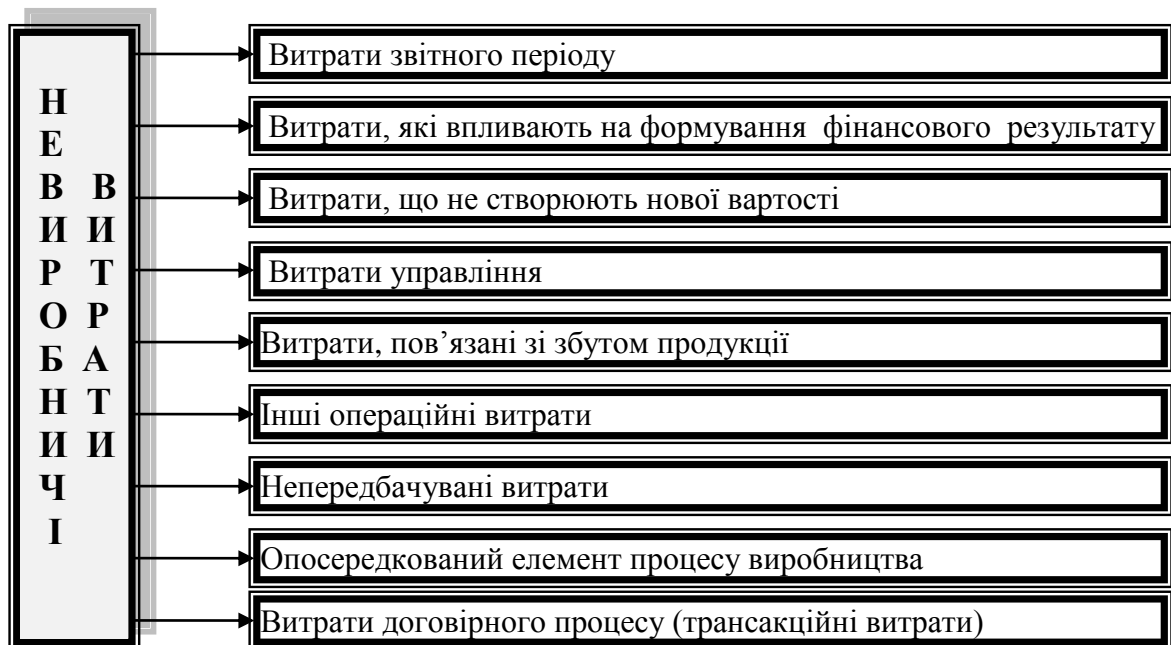


Рис. 1.2. Економічне наповнення сутності невиробничих витрат (згідно із теоретичними поглядами науковців).

Джерело: авторське узагальнення.

У сучасній економічній літературі існують відмінні думки та підходи щодо критеріїв класифікації витрат (додаток Г). Як зазначає І. Є. Давидович, "... чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів..." [53, с. 52]. Причому вчені розглядають різні аспекти класифікаційних ознак із однаковим виділенням видів витрат, і навпаки. Вважаємо, що такий підхід зумовлений різними рівнями пізнання економічного змісту категорії "витрати" та цілями їх класифікації. Аналіз класифікаційних ознак витрат та їх складових (видів) свідчить про існування розмежувань, що сприяє обґрунтованому підходу до виділення із їхнього складу такої категорії, як невиробничі витрати.

Проведені дослідження наукових поглядів щодо критеріїв класифікації витрат [7; 10; 26; 27; 39; 52; 53; 60; 92; 144; 157; 186; 201; 202; 233; 236] дають змогу виокремити невиробничі витрати, що внесе зрозумілість в організацію облікового процесу, контролю та ефективного управління ними (див. рис. 1.3).

Класифікаційні ознаки		Складові	
Визначення фінансового результату	За відношенням до періоду виробництва	Виробничі	НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ
		Невиробничі	
	Відношення до технологічного (виробничого) процесу	Основні	
		Накладні	
	За способом віднесення на собівартість	Прямі	
		Непрямі	
	За впливом на фінансовий результат	Вичерпні	
		Невичерпні	
	За відношенням до періоду виробництва	Витрати на продукцію	
		Витрати діяльності	
	За видами діяльності	Операційна	
		Фінансова	
		Інвестиційна	
	За часом виникнення	Минулі	
Поточні			
Майбутні			
За календарними періодами (періодичністю)	Повсякденні		
	Одноразові		
За економічними елементами	Матеріальні затрати		
	Витрати на оплату праці		
	Відрахування на соціальні заходи		
	Амортизація Інші операційні витрати		
За статтями калькуляції	Визначені підприємством самостійно		
	Прості		
За ступенем однорідності	Комплексні		
	Контроль і регулювання	Контрольовані	
Регульовані			
Неконтрольовані Нерегульовані			
Прийняття управлінських рішень	За відношенням до обсягу виробництва	Постійні	
		Змінні	
		Змішані	
	За залежністю від впливу на прийняття рішень	Релевантні	
		Нерелевантні	
	З метою оцінки альтернативних варіантів рішень	Дійсні	
		Можливі	
	За об'єктами управління	Центри відповідальності	
Місця виникнення			

Рис. 1.3. Невиробничі витрати в складі класифікаційних груп.

Джерело: авторське узагальнення на основі [7, с. 135–138; 10, с. 20–25; 26, с. 23–31; 27, с. 408; 38, с. 59; 53, с. 56; 60, с. 72; 92, с. 51–57; 157, с. 49–50; 175; 186, с. 436–437; 201, с. 46–48; 202, с. 8; 236, с. 23].

Традиційна класифікація витрат на виробничі та невиробничі допомагає визначити їх цільове призначення, відношення до процесу виробництва в умовах технологічних особливостей і вплив на фінансовий результат. Зіставлення їх дає можливість дослідити динаміку співвідношень виникнення витрат за періодами часу та приймання обґрунтованих рішень, які мають вплив на ефективність діяльності господарюючих суб'єктів.

Виробничі витрати вчені [7; 53; 201; 236] поділяють на основні та накладні, тобто на витрати, що безпосередньо пов'язані із процесами виготовлення продукції, які формують її виробничу собівартість, та управлінням, які відносять на собівартість реалізованої продукції. “Всі інші витрати, які не беруть участі у створенні продукту, але є необхідними і ніби накладаються на технологічний процес понад технологічні витрати, – невиробничі накладні витрати” [233, с. 59].

Виробничі витрати можуть відноситися до об'єкта обліку витрат як прямим, так і непрямим шляхами. До таких витрат у практичній діяльності підприємств належать загальновиробничі витрати. Невиробничі витрати – непрямі витрати, які “... не пов'язані з процесом виробництва ..., ... не розподіляються за окремими видами продукції”, тобто “... не можуть бути віднесені до певних об'єктів обліку економічно доцільним шляхом” [60, с. 72; 157, с. 50].

Залежно від впливу на фінансовий результат Л. К. Сук та П. Л. Сук витрати класифікують на вичерпні та невичерпні [201, с. 46–48]. Саме до складу вичерпних витрат доцільно відносити невиробничі витрати, оскільки такі витрати здійснюють для отримання доходу у звітному періоді та знаходять відображення в НП(С)БО 1 формі № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”.

Виокремлюючи витрати для виробничих потреб, автори виділяють витрати на продукцію (виробнича собівартість) та витрати діяльності (невиробничі витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі та інші витрати) [201, с. 46–48]. Відповідно до класифікації видів діяльності, поданої у нормативно-правових документах, невиробничі витрати відносять до операційної діяльності, яка розкривається через “основну діяльність підприємства та інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю” [175].

Невиробничі витрати як витрати періоду виникають у поточному та майбутньому обліковому часі. Витратами майбутніх періодів, на прикладі підприємств цукрової галузі, є видані банками позики з метою покриття міжсезонних витрат, до яких доцільно відносити проведення підготовчих робіт до наступного сезону цукроваріння, утримання персоналу управління тощо. За календарними періодами (періодичністю) невиробничі витрати бувають повсякденними: обов'язкові платежі, податки, збори, витрати на оплату праці, відрахування – та одноразовими: витрати на відрядження, оформлення договорів, витрати на придбання ліцензій, втрати від браку та ін.

З метою побудови системи фінансового обліку витрати групують за економічними елементами. За допомогою такої класифікаційної ознаки підприємства визначають величину ресурсів, що використовуються ними при виробництві продукції, її реалізації та в цілому формування інформації вищим рівням управління.

Проте для здійснення контролю величини витрат за їх цільовим призначенням поелементне групування витрат не задовольняє потреб підприємств. Тому в системі управлінського обліку групування витрат за калькуляційними статтями має велике значення для планування, ведення обліку та калькулювання собівартості продукції. Класифікація витрат за калькуляційними статтями та їх склад у різних галузях різні і визначені Методичними рекомендаціями з питань планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до характеру й структури виробництва [26, с. 27; 53, с. 60].

Групування невиробничих витрат за економічними елементами дає можливість охарактеризувати їх відношення до новоствореного продукту, надаючи їм комплексного характеру, та виокремити суму невиробничих витрат.

Однією із тенденцій класифікації витрат стала розробка та запровадження заходів, що сприятимуть оперативному контролю й регулюванню використання ресурсів. З цією метою вчені поділяють їх на контрольовані, неконтрольовані, регульовані та нерегульовані [26, с. 27; 157, с. 49]. Невиробничі витрати можуть бути як контрольовані з боку керівника підприємства та неконтрольовані іншим персоналом. Здійснюючи оцінку діяльності структурних підрозділів, доцільно виокремити контрольовані витрати, тобто ті,

на які можуть здійснювати вплив менеджери середньої та нижньої ланок управління. Неконтрольованими витратами є витрати, які не залежать від керівництва підприємства, зокрема загальні корпоративні витрати, винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна), маркетингові витрати, амортизація, податки, втрати від операційної курсової різниці, витрати на врегулювання спорів у судових органах, втрати від знецінення запасів. Групування невиробничих витрат на регульовані та нерегульовані забезпечить ефективне їх управління та шляхи оптимізації через вплив на них рішень керівництва.

Для розглянутої класифікації витрат характерна концепція, сформульована Ч. Г. Хонгреном та Дж. Форстером, щодо “центрів відповідальності”, відповідно до якої управлінець кожного центру несе відповідальність за ті витрати, лише які він може самостійно проконтролювати [216].

Аналіз економічної літератури дав змогу дійти висновку, що вчені за відношенням до обсягу виробництва класифікують витрати на постійні, змінні, змішані, умовно-постійні, умовно-змінні, напівзмінні та напівпостійні [7, с. 135; 26, с. 33; 53, с. 56; 59, с. 32]. Невиробничі витрати, складовими яких згідно з П(С)БО 16 “Витрати” та Податковим кодексом України є адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності, мають особливості щодо переліку номенклатурних статей, які неможливо однозначно виділити із конкретної класифікаційної групи.

Дослідження економічного змісту адміністративних витрат та інших операційних витрат засвідчує, що вони не мають відношення до виробництва конкретної продукції і виникають як поза цим процесом, так і поза процесами реалізації та зберігання. Тому згідно із нормативно-правовими документами, які регламентують бухгалтерський облік на підприємстві, вони є постійними витратами.

Постійні витрати можуть бути як обов’язковими (заплановані витрати), так і дискреційними. Особливість дискреційних витрат полягає в можливості змінюватися в разі деяких рішень управлінського персоналу. До них відносяться такі невиробничі витрати: витрати на рекламу, дослідження і розробки, професійна підготовка та підвищення кваліфікації працівників, виплата премій та винагород, собівартість реалізованих виробничих запасів тощо.

Тобто величина постійних витрат може змінюватися без зміни та впливу на обсяг діяльності (виробництва).

Витрати на збут – це витрати, які пов’язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг) [170]. Таке визначення та склад витрат відповідно до нормативних документів свідчать про залежність від обсягу виробництва продукції, який безпосередньо впливає на загальний обсяг (кількість) їх реалізації. У бухгалтерському обліку ці витрати пропонуємо розподіляти на постійні та змінні, що не передбачено П(С)БО 16 “Витрати”. Згідно з цим Положенням поділ на визначені складові здійснюється відповідно до загальновиробничих витрат, що, в свою чергу, знижує можливість використання облікової інформації з метою управління невиробничими витратами. Витрати на транспортування та різні транспортно-експедиторські витрати, сплата винагород посередникам, страхування продукції за період її зберігання та транспортування, втрати (нестачі), що виникають після відвантаження продукції, пакувальні матеріали (за умов визнання її необхідною та придатною для реалізації) є витратами, що становлять собівартість реалізованої продукції. Всі інші витрати на збут є постійними, що підтверджує відсутність зв’язку із обсягом реалізації. Наприклад, це витрати на службові відрядження, витрати на утримання основних засобів і нематеріальних активів, які використовують у цілях збуту тощо.

На думку П. М. Герасима, яку ми поділяємо, не можна стверджувати категорично, чи є витрати змінними, чи постійними [33, с. 158]. Такий підхід свідчить про доцільність виокремлення невиробничих витрат із класифікаційних груп умовно-постійних та умовно-змінних витрат. Деякі вчені [7, с. 135; 59, с. 32] вважають за потрібне поєднання властивостей як постійних, так і змінних витрат (складових), а деякі [53, с. 56] вказують на їх зміну при зміні обсягу виробництва, проте не прямо пропорційно.

Залежно від впливу на прийняття рішень, науковці [38; 92; 201] поділяють витрати на очікувані в майбутньому, які є наслідком обраного альтернативного рішення, та на нерелевантні, які для всіх альтернатив будуть однаковими. Невиробничі витрати доцільно виділяти зі складу релевантних витрат, оскільки вони внаслідок прийняття рішень можуть бути змінені.

Л. К. Сук та П. Л. Сук, надаючи оцінку різним альтернативним варіантам рішень, класифікують витрати на дійсні та можливі [201,

с. 46–48]. Невиробничі витрати доцільно виділяти саме зі складу витрат, відображених у облікових регістрах та спрямованих на реальну сплату коштів чи взагалі використання інших активів, тобто зі складу дійсних витрат.

Необхідність виділення центрів відповідальності та місць виникнення, як об'єктів управління, зводиться до чіткої організації обліку, контролю, відповідальності працівників за окремими витратами в структурних підрозділах і регулюванні витрат, які виконують функції управління. Тому з метою аналітичного відображення неvirобничих витрат в обліку та отриманні інформації про відхилення від запланованих параметрів виокремлення центрів відповідальності та місць їх виникнення є обов'язковим.

Проведене дослідження неvirобничих витрат дало змогу дійти висновку, що вчені не розглядають підхід до визначення складу ознак, покладених в основу їх класифікації. Виходячи з цього та з огляду на відмінності досліджень пропонуємо класифікацію неvirобничих витрат, за допомогою якої розкривається внутрішня структура, процеси та причини, що впливають на їх формування та яка буде джерелами інформації для обліку і контролю при прийнятті управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію (зменшення) неvirобничих витрат. Виокремлення класифікаційної ознаки “За стадіями господарської діяльності” допоможе комплексно дослідити виникнення неvirобничих витрат на підприємстві, що пов'язано із його галузевими, організаційними та технологічними особливостями відповідно до запитів користувачів різних рівнів управління (рис. 1.4).

Відповідно персоналу управління доводиться переглядати прийняті рішення, стежити за відхиленнями між фактичними та раніше визначеними параметрами, надавати оцінку наслідків відхилень і приймати правильні рішення із урахуванням сформованих та діючих умов. Якість управління підприємством насамперед визначається здатністю керівництва та менеджерів різних управлінських ланок своєчасно приймати об'єктивні рішення і контролювати їх виконання у визначений термін. Дієвість та ефективність управлінських рішень оцінюються фінансовим результатом господарюючих суб'єктів. Результативність роботи визначають зіставленням витрат з отриманням прибутку. Отже, в

процесі прийняття управлінських рішень на підприємствах цукрової галузі відповідно до організаційно-правової форми господарювання та форми власності, керівництво має брати на себе зобов'язання оптимізації (зменшення) невиробничих витрат з огляду на їх цільове призначення та період виникнення.



Рис. 1.4. Доповнення класифікації невиробничих витрат для забезпечення прийняття управлінських рішень

Джерело: авторська пропозиція.

Наведена на рис. 1.4 класифікація невиробничих витрат сприятиме їх розмежуванню і контролю з метою деталізації інформації, що матиме місце в обліковій системі та узагальнюватиметься у бухгалтерській звітності підприємств цукрової галузі для прийняття рішень, які впливають на підвищення ефективності господарювання цукрових заводів.

Як результат досліджень розглянутих теоретичних підходів ученими до тлумачення невиробничих витрат і деталізованої їх класифікації пропонуємо таке визначення: невиробничі витрати – витрати, які залежать від прийняття рішень, що пов'язані із налагодженням процесів управління, обслуговування й організації

діяльності та ведення договірних відносин між суб'єктами господарювання в розрізі господарської діяльності. Тобто це особливий вид витрат на всіх стадіях господарської (операційної) діяльності, що залежить від потенціалу підприємства, зовнішніх та внутрішніх обставин, які вимагають прийняття своєчасних управлінських рішень поза виробничим (технологічним) процесом. Склад невиробничих витрат, як зазначалось раніше, визначено П(С)БО 16 “Витрати” [170] та Податковим кодексом України [164]. До них належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Втім для уникнення ускладнень облікового забезпечення та практичного використання номенклатури невиробничих витрат на підприємствах цукрової галузі, із урахуванням корпоративної системи їх управління, в додатку Д подано уточнені складові, які забезпечать деталізацію інформації, що необхідна при управлінні, організації й обслуговуванні як різних сфер господарювання, так і в розрізі господарської діяльності цукрового заводу при заготівлі сировини, виробництві (прийманні, зберіганні й пакуванні) та збуті готової продукції. Своєчасний контроль наведених статей допоможе вчасно виявити факти відхилень, причини, винуватців та сприятиме оперативному прийняттю управлінських рішень.

Ч. Т. Хорнгрен у своїй праці запропонував для деяких видів адміністративних витрат чітко визначені бази їх розподілу, мотивуючи це тим, що частина загальногосподарських витрат у багатьох компаніях відноситься на підрозділи. Для об'єктів продажу характерним є розподіл витрат на оплату праці працюючого управлінського персоналу, для витрат, спрямованих на утримання та матеріальну допомогу відділу кадрів, – чітко визначена чисельність працівників, установлений час надання необхідних послуг – для витрат на утримання відділу юрисдикції [218, с. 277].

Г. О. Партін вважає, що витрати на управління доцільно розподіляти прямо пропорційно до загальної чисельності працівників, нарахованої заробітної плати, відпрацьованих годин, витрат на оренду та страхування, витрат на опалення й освітлення, відносно загальної площі будівлі [157, с. 118].

П. В. Іванюта пропонує розподіляти адміністративні витрати між підрозділами відповідно та пропорційно до витрат

виробництва, оскільки їх поділ є необхідною умовою для формування повної собівартості [78, с. 262].

Вивчивши та проаналізувавши запропоновані вченими пропозиції щодо розподілу адміністративних витрат, а також наведений у нормативних документах їх склад, вважаємо за доцільне поділити ці витрати на дві групи із деталізацією номенклатурних статей: трансакційні витрати процесу заготівлі сировини та адміністративні витрати на управління інших сфер господарювання (додаток Д). Такий розподіл допоможе сформулювати уявлення про витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням як різних сфер господарювання інтегрованих сільськогосподарських підприємств у цукровій галузі, так і в розрізі ведення господарської діяльності на цукровому заводі, що стосується процесу договірних відносин на стадії заготівлі, з метою планування, аналізу, оперативного контролю та прийняття управлінських рішень щодо оптимізації витрат у центрах відповідальності і місцях виникнення.

Вважаємо, що для власника підприємства та управлінського персоналу з метою економії коштів важливою є така номенклатурна стаття, як “Витрати за послуги сторонніх організацій”. У цьому випадку це витрати, пов'язані з комплектуванням персоналу. Враховуючи сезонний характер виробництва, аутсорсинг (угода, за якою роботу виконують працівники із зовнішньої компанії) щодо залучення сторонніх послуг впливає на зменшення адміністративних витрат, що, безумовно, важливо для підприємств цукрової галузі.

Запропонована в додатку Д номенклатура для витрат на збут, що пов'язані з управлінням витрат як договірного процесу, в розрізі господарської діяльності цукрового заводу, при реалізації продукції, так і збутовою діяльністю інших сфер господарювання інтегрованих сільськогосподарських підприємств у цукровій галузі, визначає сутність даних витрат та сприятиме їх детальному розмежуванню в обліковому відображенні з метою планування, аналізу, своєчасного проведення контролю і прийняття управлінських рішень щодо їх оптимізації та раціонального використання.

Номенклатурні статті “Витрати на ремонт тари” та “Витрати на гарантійний ремонт” не знайшли належного використання та застосування на цукрових заводах. Адже недоцільно та немає

матеріальних можливостей ремонтувати пакувальний матеріал, тобто спожиткову тару (пачки, коробки, пакети) та транспортну тару (мішки, ящики, групове пакування).

У додатку Д.1 наведено більш деталізований склад номенклатурної статті “Інші витрати операційної діяльності”, який визначає кожне підприємство самостійно.

Отже, уточнений та рекомендований склад невиробничих витрат допоможе керівникам структурних підрозділів та власнику в ефективному управлінні діяльністю виходячи з їх інформаційних потреб.

Аналіз сутності невиробничих витрат, їх складу та класифікаційних ознак дав змогу дійти висновку, що дана економічна категорія є самостійним об’єктом дослідження. В його основу покладено прийняття управлінських рішень щодо планування, прогнозування, оперативного контролю невиробничих витрат, які, впливаючи на процес господарської діяльності, збільшують вартість продукції, не створюючи при цьому цінність. Тому деталізована інформація про невиробничі витрати є необхідною умовою, яка доповнює сформовані теоретичні підходи до їх обліку та контролю відповідно до потреб користувачів різних рівнів управління.

1.2. Особливості діяльності підприємств цукрової галузі та їх вплив на облік і контроль невиробничих витрат



Початок розвитку цукрової промисловості припадає на 1820-ті р.р. і серед харчових галузей України досить швидкими темпами набуває пріоритетного значення. За рахунок власного виробництва цукру забезпечуються потреби суспільства та держави. В результаті збільшення обсягів виробництва, експорту продукції та відмови від завезення тростинного цукру-сирцю Україна стала одним із лідерів на світовому ринку з реалізації цукру. Її частка у світовому виробництві цукру становила 13–20%, а експорт продукції перевищував 3 млн. т.

Проте періодичні загальноекономічні кризи країни, скорочення інвестування в цукрову галузь, втрата державного контролю над виробництвом та реалізацією продукції, відсутність

заходів захисту внутрішнього ринку цукру, недосконалість законодавства, перепродаж підприємств та неефективне їх функціонування, використання застарілої техніки і зростання цін на енергетичні та матеріальні ресурси призвели до того, що цукрова галузь із кожним роком втрачала свої позиції на ринку та не задовольняла попит. Найгірша ситуація, що склалась за роки незалежності України, була у 2013/2014 маркетинговому році (додаток Е). Посівна площа під цукровим буряком становила 17% від того, що було засіяно в 1991 р. та на 3% менша порівняно з 2009 р. (критичний рік для галузі). Валовий збір цукрових буряків відповідно зменшився на 76%, ніж було зібрано у 1991 р. та складав той самий відсоток, що й в 2009 р. Однак складний стан у цукровій галузі не призвів до дефіциту продукції, який можна було спостерігати в 2009/2010 маркетинговому періоді у 154 тис. т. Тобто виробництво цукру та перехідні запаси 2013/2014 маркетингового року покривали його попит на внутрішньому ринку, що обумовило повне забезпечення цукром внутрішніх потреб.

Для українських цукровиробників починаючи з 2009/2010 маркетингового року склалась найкраща ситуація, оскільки імпортувати цукор-сирець через високу собівартість стало не вигідно. Собівартість виробництва цукру знизилась порівняно із собівартістю продукту, який виготовлявся з цукру-сирцю. Така ситуація дала поштовх у подальшому із урахуванням державної підтримки (про це свідчать отримані виробниками буряку прямі дотації в 500 грн. на 1 га посівів) для збільшення посівних площ під цукровими буряками та обсягів власного виробництва. Підтвердженням цього є збільшення в 2010 р. посівних площ на 180,9 тис. га (в 1,6 раза) порівняно з 2009 р. та на 280 тис. т у 2010 р. було більше вироблено цукру. В I кварталі 2011 р., згідно з даними Асоціації “Український клуб аграрного бізнесу” (УКАБ) імпорт бурякового цукру становив 2,6 тис. т, у порівнянні із 19,5 тис. т у I кварталі 2010 р., що в 7,5 раза менше від імпортованих обсягів цукрового продукту в 2010 р. Тростинний цукор-сирець починаючи з I кварталу 2011 р. в Україну не імпортувався, хоча за аналогічний період 2010 р. його обсяг сягнув 21,8 тис. т. Маркетинговий 2011/2012 період доцільно вважати роком відродження галузі. Україні вдалося стати експортером цукру та відмовитися від імпорту. Збільшення вітчизняного виробництва

цукру і забезпеченість попиту населення стали результатом: інтеграції сільськогосподарських підприємств з метою забезпечення стабільної сировинної бази та постійних каналів збуту продукції; лояльного відношення уряду до цукрового ринку та зростання цін на цукор, що вплинуло на відновлення сировинних зон, розширення посівних площ під цукровими буряками; реконструкції та модернізації цукрових заводів як виробничих підрозділів сільськогосподарських об'єднань, що стало наслідком збільшення їх кількості, а реструктуризація матеріально-технічної бази виробництва вплинула на збільшення їх потужностей; комплексної механізації галузі, освоєння сучасних технологій вирощування цукрових буряків (іноземне насіння, якісний посів, хімічні засоби захисту рослин) та їх збирання, сприятливих погодних умов, що зумовили зростання урожайності культури.

Показники роботи підприємств цукрової галузі Вінницької області (додаток Е 3), як підтвердження наведених позитивних змін, свідчать про зростання, починаючи з 2010 р., обсягів заготівлі сировини та збільшення виробництва цукру, що у 2013 р. становило на 38 та 30% відповідно більше порівняно з 2009 р. (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Динаміка заготівлі цукрових буряків, виробництва та споживання цукру у Вінницькій області за 2000–2013 рр., тис. т.

Джерело: за даними Головного управління агропромислового розвитку ОДА у Вінницькій області.

З рис. 1.5 видно, що частка Вінницької області у структурі виробництва цукру в регіональному аспекті коливається в межах 13–24% за період 2000–2013 рр., що не тільки забезпечує попит

внутрішнього ринку, а й свідчить про утримання позицій лідера з вирощування цукрових буряків та виробництва цукру (додаток Е1).

Найбільшу кількість цукру за даними 2012/2013 маркетингового періоду (рис. 1.6) виробили ТОВ “Продовольча компанія “Зоря Поділля” (Гайсинський цукровий завод). На його частку припадає 28% загального обсягу виробництва у Вінницькій області. Друге місце посідає ПРАТ “Продовольча компанія “Поділля” (Крижопільський цукровий завод), частка якого становить 17%. Трійку лідерів замикає ТОВ “Хмільницьке” (Жданівський цукровий завод), який за підсумками сезону виробив 15% сукупного обсягу цукру та за основними показниками роботи займає перше місце серед усіх підприємств цукрової галузі (додаток Е 2).

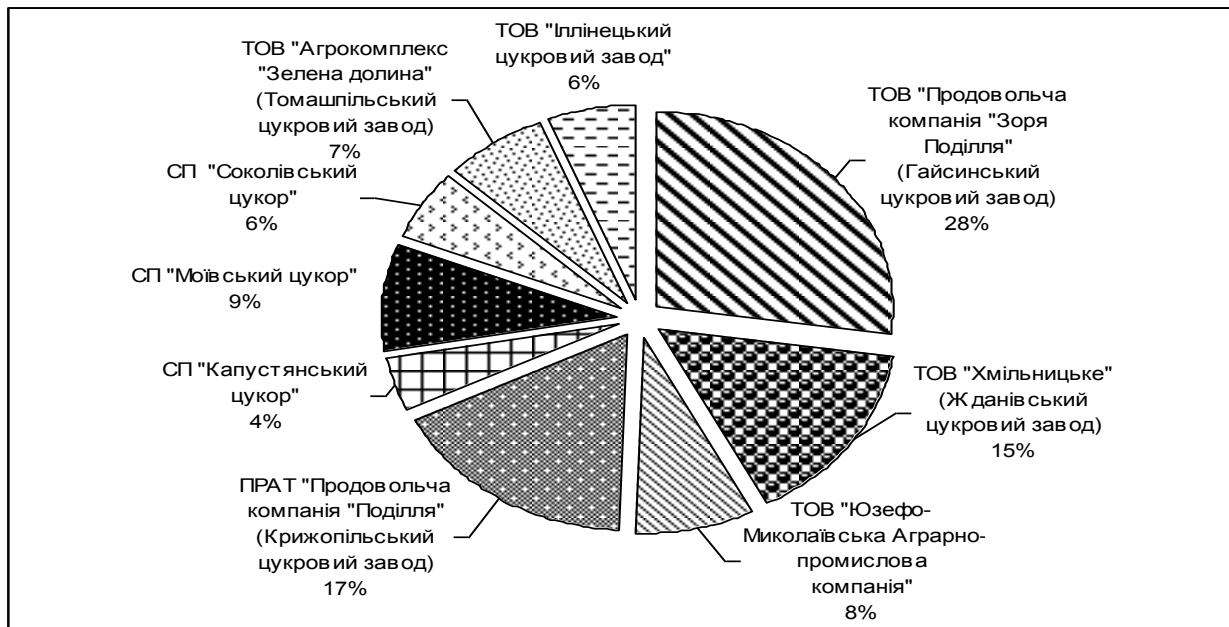


Рис. 1.6. Структура виробництва цукру в розрізі цукрових заводів Вінницької області в 2012/2013 маркетинговому періоді, %.

Джерело: за даними Головного управління агропромислового розвитку ОДА у Вінницькій області.

Наведені цукрові заводи мають найбільші витрати, в тому числі й невиробничі, які впливають на дохід та конкурентоспроможність підприємства. Зменшення зазначених витрат можна досягти за рахунок ефективного управління ними, що стимулюють зростання прибутку та обсяги продажу. Переконатися у викладеному допоможе розроблена в параграфі 3.2 розд. 3 методика рейтингової оцінки цукрових заводів за рівнем ефективного управління витратами, що залежить від показників діяльності заводів, організаційних і технологічних особливостей

підприємств. Частка невиробничих витрат від загальної суми всіх витрат Гайсинського цукрового заводу, складає 28%, що свідчить про їх значний вплив на повну собівартості (рис. 1.7).

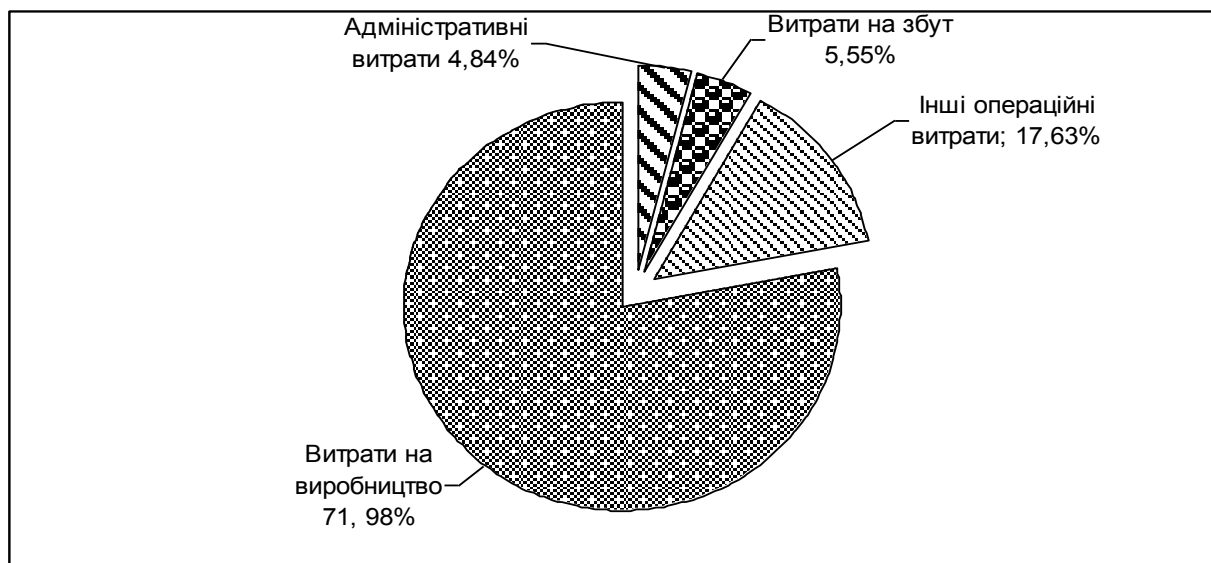


Рис. 1.7. Частка невиробничих витрат у витратах цукрового заводу.

Джерело: розраховано за даними ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля" (Гайсинський цукровий завод) за 2012/2013 маркетинговий рік.

Виробнича діяльність підприємств є комплексом організаційних та господарсько-технологічних процесів, які передбачають прийняття управлінських рішень, заготівлю матеріальних ресурсів, набір робочої сили, придбання засобів праці, виробництво та реалізацію (збут) готової продукції. Як показали дослідження, організаційною особливістю підприємств цукрової галузі, що впливає на облік та контроль невиробничих витрат, є їх організаційно-правова форма господарювання, де прийняття управлінських рішення залежить від повноти інформаційного забезпечення, періодичності її отримання та оперативної обробки відповідно до організаційної структури управління.

Отже, слід констатувати, що цукрові заводи є як виробничими підрозділами інтегрованих сільськогосподарських підприємств корпоративного типу, так і переробними підприємствами, що працюють із закупленою сировиною, де управління невиробничими витратами з метою їх оптимізації здійснюють керівники цехів, відділів, служб, агроформувань та дирекція.

Корпоративний сектор виробників сільськогосподарської продукції об'єднує сільськогосподарські підприємства різних

організаційно-правових форм: державні та приватні підприємства, господарські товариства, виробничі кооперативи тощо. Проте значна частина корпоративного сектору представлена потужними горизонтально та вертикально інтегрованими структурами, які об'єднують сотні тисяч гектарів сільськогосподарських земель, мають високий рівень капіталізації і централізовано кероване сільськогосподарське виробництво [207, с. 6].

Особливості підприємств цукрової галузі як інтегрованих складових сільськогосподарських об'єднань полягають у такому:

1) здатності поєднувати вирощування, переробку та реалізацію продукції;

2) використанні новітніх технологій за рахунок вкладання фінансових ресурсів в їх купівлю, впровадження і переоснащення підрозділів для збільшення випуску продукції та зменшення витрат;

3) забезпеченні виробничих підрозділів власною сировиною;

4) залученні додаткового капіталу та інвестицій;

5) налагодженні ефективних господарських відносин із сільськогосподарськими підприємствами даного інтегрованого об'єднання з метою спільної діяльності, що призведе до оптимізації витрат, тощо.

Відповідальність за інформаційне формування для прийняття управлінських рішень щодо провадження виробничої, комерційної, інвестиційної та інших видів діяльності, несуть менеджери, які залежно від організаційно-правової форми господарювання (додаток Ж та Ж.1) належать до різних ланок управління (див. табл. 1.3).

Доцільно зазначити, що кількість ланок управління у кожному підприємстві залежить від його організаційної структури. Самостійність підрозділів визначається наданням повноважень керівнику в його межах. Зв'язок між ланками управління та внутрішніми підрозділами здійснюється за допомогою системи показників оцінки та контролю над діяльністю підприємства. Оцінка надається виготовленій продукції, виконаним роботам, послугам, через склад витрат, що включаються у власні витрати певного підрозділу і виявляються в результаті господарської діяльності.

Наведена таблиця 1.3 дає підстави переконатись у доцільності дослідження невиробничих витрат на різних ланках управління з метою формування інформації й узагальнення даних за кожним

центром відповідальності для аналітичного відображення в обліку та отримання інформації про відхилення від запланованих параметрів для оперативного контролю.

Таблиця 1.3

**Відповідність керівників різних ланок управління
організаційно-правовій формі господарювання
в підприємствах цукрової галузі**

Корпоративні підприємства	Ланки управління		Переробні підприємства
Генеральний директор, виконавчий директор (рослинництво), керівник (тваринництво), директор цукрового заводу, керівники агроформувань	Вища		Генеральний директор, виконавчий директор, головний інженер
Головний інженер; заступники директора з: економічних та комерційних питань, виробництва, кадрів та побуту	в и щ а	Середня	Головний технолог, головний механік, головний метролог, головний енергетик, начальник транспортного відділу, начальник планово-економічного відділу, головний бухгалтер, начальник відділу матеріально-технічного забезпечення, начальник відділу збуту та маркетингу, начальник складського господарства, начальники пожежної безпеки та охорони підприємства
Головний технолог, головний метролог, начальник відділу механізації та автоматизації, головний енергетик, начальник транспортного відділу, начальник відділу охорони праці, начальник планово-економічного відділу, начальник відділу праці та заробітної плати, головний бухгалтер, юрист, начальник відділу матеріально-технічного забезпечення, начальник відділу збуту та маркетингу, начальник складського господарства, начальник відділу кадрів, начальники пожежної безпеки та охорони підприємства	н и ж ч а		Головний технолог, головний механік, головний метролог, головний енергетик, начальник транспортного відділу, начальник планово-економічного відділу, головний бухгалтер, начальник відділу матеріально-технічного забезпечення, начальник відділу збуту та маркетингу, юрист, начальник складського господарства, начальник відділу кадрів
Завідуючий інструментальним цехом, завідувачий санітарно-технічним господарством	Нижча		
Завідуючі: заводською лабораторією, товарним цехом, цехом утилізації, складським господарством (центральний матеріальний та прийомоздавальний склад), транспортним цехом (ЗДГ та АТ цехи), ремонтним цехом, енергоцехом			

Джерело: авторська пропозиція.

Дослідження економічних поглядів науковців [7, с. 142–144; 53, с. 142; 126, с. 34; 136, с. 21; 153, с. 58; 186, с. 577] дали змогу узагальнити визначення центрів відповідальності для підприємств як організаційних підрозділів. Тобто під центром відповідальності потрібно розуміти сегмент, сформований всередині підприємства, в межах якого встановлюється відповідальна особа, яка приймає рішення за величини витрат, доходів та виконання доведених показників щодо вирішення проблем, з якими стикаються підприємства при управлінні господарською діяльністю.

Вивчення й аналіз економічної літератури засвідчує, що вчені в основному виділяють чотири типи центрів відповідальності, формування яких відбувається відповідно до видів діяльності підприємств, де керівникам підрозділів відводяться певні повноваження. Проте, як зазначає Б. В. Івашкевич [7, с. 144], центри відповідальності доцільно класифікувати також за напрямками господарської діяльності.

З метою визначення відповідальності за невиробничими витратами в структурних підрозділах у цукрових заводах розглянемо запропоновану вченими класифікацію центрів, у межах яких встановлено персональну відповідальність керівництва (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Класифікація центрів відповідальності

Класифікація центрів відповідальності	Автор						Визначення відповідальності керівників
	Атамас П. Й. [6]	Базась М. Ф. [7]	Голов С. Ф. [38]	Великий Ю. М. [26]	Івашкевич Б. В. [7]	Нападовська Л. В. [142]	
Формування за видами діяльності							
Центр витрат	+	+	+	+	+	+	За витратами
Центр доходу	+	+	+	+	+		За доходами
Центр прибутку	+	+	+	+	+	+	За витратами; доходами
Центр інвестицій	+	+	+		+	+	За витратами; доходами; інвестиціями
Формування за напрямками господарської діяльності							
Центр відповідальності за постачання					+		За витратами на заготівлю та придбання
Центр збуту					+		За витратами на відпуск та реалізацію
Центр відповідальності за управління					+		за витратами адміністративних служб
Центр відповідальності за виробництво					+		За виробництвом; виконанням робіт; наданням послуг

Джерело: авторське узагальнення на основі [6; 7, с. 142–144; 26, с. 27; 38, с. 407–409; 142, с. 474].

Центри відповідальності за управління, витрати в яких не пов'язані з конкретними видами продукції, збутові центри, робота в яких співвідноситься з конкретними видами продукції, та центри відповідальності за постачання впливають на ефективність системи управлінського обліку, метою якої є досягнення оптимального рівня невиробничих витрат.

Для задоволення потреб менеджменту загалом та в розрізі кожного центру відповідальності із урахуванням типової організаційної структури апарату управління корпоративних

підприємств цукрової галузі (додаток Ж.1) ми дослідили, що невиробничі витрати при управлінні, організації й обслуговуванні сфер господарювання, які не пов'язані з діяльністю цукрового заводу (заготівля сировини, її приймання і зберігання, пакування продукції й збут), простежуються у таких функціональних центрах (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Відображення невиробничих витрат при управлінні, організації й обслуговуванні інших сфер господарювання корпоративних підприємств

Центр витрат		Статті невиробничих витрат
1		2
Центри відповідальності за управління інших сфер господарської діяльності	Адміністративний відділ (виконавчий директор, директор цукрового заводу, керівники агроформувань)	Витрати на службові відрядження й утримання апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу
		Винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна) апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу
		Загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати)
	Адміністративно-господарська частина (завгосп)	Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання
		Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання
		Інші адміністративні витрати на управління діяльністю
	Кадрова служба	<i>Витрати за послуги сторонніх організацій</i>
Юридичний відділ	Витрати на врегулювання спорів у судових органах	
Фінансовий відділ (бухгалтерія)	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції)	
	Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	
	Витрати за послуги зв'язку	
	Інші адміністративні витрати на управління діяльністю	
Центри відповідальності за збутову діяльність	Фінансовий відділ (відділ праці та заробітної плати)	Оплата праці та комісійні винагороди менеджерам та працівникам підрозділів, що забезпечують управління збутовою діяльністю
		Витрати на погодинну оплату роботи працівникам та при навантаженні продукції механізмами
	Відділ збуту та маркетингу	Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних з управлінням збутом продукції, товарів, робіт, послуг
		Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг
		Витрати на пакувальні матеріали для затарювання на складах готової продукції
Транспортний відділ	<i>Маркетингові витрати</i> <i>Витрати транспортної логістики</i>	

Джерело: авторська пропозиція. Пропозиції виокремлено курсивом.

Запропонований варіант виділення центрів витрат та відповідне ведення обліку з метою прийняття ефективних управлінських рішень щодо інших сфер господарської діяльності

корпоративних підприємств цукрової галузі, матиме позитивний результат, який проявиться у можливості точного планування та обліку невиробничих витрат з відображенням у внутрішньогосподарській звітності, визначенні персональної відповідальності та оперативного контролю за даними витратами, своєчасному поданні інформації про невиробничі витрати для визначення загальної суми їх економії при управлінні й організації діяльності, а також перевитрат і через чію провину вони допущені, в аналітичній оцінці досліджуваних витрат. Це сприятиме, з одного боку, підвищенню рівня відповідальності керівників на місцях виникнення, а з іншого – більшій свободі та ініціативі у прийнятті управлінських рішень.

Місцями виникнення витрат виступають структурні одиниці, підрозділи підприємства (цех, відділення, бригади, робочі місця, відділи, виробництва), тобто просторово або функціонально розмежовані внутрішні сфери діяльності підприємства, в яких виникають витрати, і які несуть відповідальність за певні конкретні витрати, їх величину, економію тощо [50, с. 18; 152, с. 14; 186, с. 578]. Складовими центрів відповідальності вони будуть за умови формування та впливу такого центру, об'єктом обліку якого є керівник, що контролює надання послуг і забезпечує виконання функцій управління. В інших випадках місця виникнення витрат не збігаються з центрами відповідальності.

Невиробничі витрати, як показало дослідження, простежуються на всіх етапах договірних відносин у процесі господарської діяльності цукрових заводів і не завжди можуть бути виявлені керівником структурного підрозділу. Інформація про такі витрати з метою аналітичної оцінки їх виникнення та контролю за ними необхідна для адміністративного персоналу в разі прийняття ефективних рішень щодо їх оптимізації. Так, юридичний відділ, забезпечуючи керівників та інших працівників, які приймають управлінські рішення, інформацією щодо різного виду порушень (штрафів, пені, неустойок), не може здійснювати їх контроль. Тому, виступаючи місцем виникнення невиробничих витрат, такий відділ не буде центром їх відповідальності.

Облік невиробничих витрат за центрами відповідальності та місцями їх виникнення дасть змогу поліпшити інформаційне забезпечення управління витратами в підрозділах через встановлення взаємозв'язку “заготівля–переробка, переробка–збут–

результат”, що приймають відповідальні особи, рішення яких впливають на виявлення резервів економії ресурсів.

Вирощуванням цукрових буряків, які є основною сировиною цукроваріння, займаються як сільськогосподарські підприємства, так і господарства населення.

Виробництво цукрових буряків за категоріями господарств впливає на специфіку роботи заводів, що полягає в організації забезпечення їх сировиною за умов укладання договорів купівлі (заготівлі) та доставки власної сировини на переробку, а це безпосередньо пов'язано із виникненням невиробничих витрат. У зв'язку з цим розглянемо вплив господарсько-технологічних особливостей підприємств цукрової галузі на облік та контроль невиробничих витрат з позиції договірних відносин, що мають місце в процесі господарської діяльності, у поєднанні із потребами користувачів різних ланок управління для виявлення й оптимізації витрат за місцями їх виникнення на різних етапах трансакцій підприємства.

Процеси господарської діяльності, де невиробничі витрати спостерігаються на всіх стадіях відтворення (етапах), подано в табл. 1.6. Доцільність дослідження інформації про невиробничі витрати на кожній із стадій (етапів) договірного процесу зумовлена потребою у визначенні ефективності структурних підрозділів.

Для забезпечення ефективної діяльності цукрових заводів потрібно в належний спосіб здійснювати організацію процесів заготівлі та збуту, що передбачають ведення переговорів, укладання господарських договорів та виконання їх умов. З огляду на цілі поставлені в даній монографії, щодо оцінки внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат на всіх стадіях господарської діяльності в параграфі 2.3 розд. 2 вважаємо, що виокремлення етапу трансакції договірного процесу, такого як “контроль виконання договорів” (див. додаток В), на цьому етапі дослідження є недоцільним.

Ведення переговорів як початковий етап стадій господарської діяльності передбачає прийняття рішень персоналу управління, розробку планів щодо організації майбутньої діяльності та пошук інформації з метою укладання вигідних господарських договорів в умовах ринкової економіки. Невиробничі витрати, які виникають при веденні переговорів щодо заготівлі сировини та збуту готової продукції, безпосередньо пов'язані з діями персоналу управління

на організацію забезпечення як власною, так і закупівельною сировиною, дослідженням кон'юнктури ринку та рекламною діяльністю з метою реалізації готової продукції.

Таблиця 1.6

Відображення невикористаних витрат у процесі господарської діяльності цукрових заводів

Процеси господарської діяльності	Стадія	Статті невикористаних витрат	Місце виникнення
Заготівля	Ведення переговорів	Адміністративні витрати на ведення переговорів	Адміністративний відділ
	Укладання договорів	Адміністративні витрати на укладання договорів Визнані штрафи, пені, неустойки за невиконання умов договорів Визнані штрафи, пені, неустойки за порушення норм законодавства	Адміністративний відділ Юридичний відділ
	Виконання умов договору (транспортування)	Адміністративні витрати на виконання договору Визнані штрафи, пені, неустойки за невиконання умов договорів Нестачі і втрати від псування цінностей у процесі заготівлі	Юридичний відділ, Відділ матеріально-технічного забезпечення Транспортний цех
Виробництво	Бурякопереробна фаза: – приймання – зберігання	Нестачі і втрати від псування цінностей у процесі переробки Нестачі і втрати від псування цінностей у процесі зберігання	Матеріальний склад Приймально-здавальний склад
	Продуктова фаза: – пакування	Витрати на пакувальні матеріали для затарювання на складах готової продукції Інші нестачі і втрати Витрати на пакувальні матеріали для затарювання на складах побічної продукції, інші нестачі і втрати	Товарний цех Цех утилізації
Реалізація	Ведення переговорів	Витрати при веденні переговорів щодо збуту продукції	Відділ збуту та маркетингу
	Укладання договорів	Витрати при укладанні угод щодо збуту продукції Визнані штрафи, пені, неустойки за невиконання норм законодавства	Відділ збуту та маркетингу Юридичний відділ
	Виконання умов договору (збут)	Втрати щодо виконання договору на збут Визнані штрафи, пені, неустойки за невиконання умов договорів	Транспортний відділ Юридичний відділ

Джерело: авторська розробка.

Укладання договорів, що впливає з теорії прав власності, характеризується як реалізація фундаментального права власника на передачу власності. Цей процес являє собою своєрідне поєднання як ринкових, так і неринкових відносин суб'єктів господарювання, що одержує своє матеріальне втілення в юридичному документі.

Невиробничі витрати, які виникають у процесі укладання договорів при заготівлі сировини та збуту продукції, проявляються у вигляді штрафів за порушення правил і термінів їх укладання щодо умов поставки цукрових буряків та цукру, їх цінової політики; несвоєчасної оплати рахунків та відмови від них; повернення помилково перерахованих коштів; адміністративних витрат, пов'язаних із організацією переговорів, оформленням договорів та проведенням відповідних юридичних дій; витрат при укладанні договорів, що безпосередньо пов'язані зі збутом продукції тощо.

Виконання умов договору на цукрових заводах насам перед передбачає виконання транспортних операцій та адаптацію до обставин, що мають місце в процесі виконання угод. Транспортування сировини та вантажно-розвантажувальні операції значно погіршують її якість, а витрати на їх організацію підвищують вартість готової продукції. Тому виявлення й оптимізація витрат та правильне управління ними є результатом поліпшення організації виробничого процесу та цінової політики підприємства, що в цілому впливає та забезпечує збутову діяльність і кругообіг капіталу. Невиробничі витрати на стадії транспортування виникають у вигляді штрафів за затримку транспортних засобів, внаслідок організаційних та інших причин (за порушення годинного графіка доставки, що розроблений приймальним пунктом і перевізниками), нестачі витрат під час транспортування, витрат на організацію й експлуатацію транспортних засобів у процесі виконання договору тощо.

Значна частина невиробничих витрат при виконанні умов договору, як останньої стадії організації договірних відносин, пов'язана із процесами виконання вантажно-розвантажувальних робіт та транспортуванням продукції, зберіганням її на складах, недотриманням правил перевезень, недбалим поведінням з продукцією, де мають місце псування та пошкодження упаковки, іншими витратами управління збутової діяльності.

Отже, невиробничі витрати під час заготівлі сировини виникають у разі непередбаченості транспортних засобів до перевезення, недотримання заходів безпеки під час транспортування та здійсненні вантажно-розвантажувальних робіт, недотримання умов зберігання, відсутності матеріальної відповідальності працівників та з різних причин організаційного

характеру. Невиробничі витрати досить часто виявляються в результаті проведення внутрішньогосподарського контролю або в процесі переробки сировини.

Величина неvirобничих витрат процесу договірних відносин щодо реалізації продукції залежить від організації збутової та маркетингової діяльності, ступеня оснащення заводу обладнанням та санітарного стану приміщень. Короткі маршрути руху, уникнення механічних пошкоджень, відповідність запасів сировини потребам споживачів та запобігання наднормативних запасів – це основні шляхи зниження витрат на стадії збуту продукції.

Виробництво цукру відбувається при проходженні сировини трьох технологічних фаз. Перша, бурякопереробна фаза, передбачає приймання сировини, визначення її маси, забрудненості та цукристості; передача буряків на зберігання та переробку, де здійснюється їх очищення, мийка, зрізання, отримання бурякової сушки, результатом чого є дифузійний сік. Сокоочисна – друга фаза технологічного процесу характеризується очищенням соку та його згущенням у результаті випарювання; отриманням сиропу та його очищенням. Третя фаза технологічного процесу – продуктова, на якій відбувається кристалізація, переробка відтоків, сушка та пакування продукції.

Виникнення неvirобничих витрат у процесі виробництва цукру спостерігається вже на першій фазі технологічного процесу у відділі приймання та зберігання (відділ складського господарства для підприємств корпоративних об'єднань), який за допомогою складів забезпечує виробництво послугами з організації приймання, зберігання та доставки сировини. Невиробничі витрати виникають як непередбачувані витрати: у нестачах у масі; невідповідності якості; витратах, пов'язаних із зберіганням надлишкових матеріалів (невиробничі витрати виникають у вигляді зайво нарахованої суми податку); нестачах і втратах у результаті недотримання санітарних норм та техніки безпеки; інших нестачах, що пов'язані з розкраданням. Контроль за такими витратами працівниками фактично не здійснюється, оскільки відповідальність за приймання та короткострокове зберігання буряків несуть бурякоприймальні пункти.

Продукцію як результат виробничого процесу поділяють на основну (цукор-пісок), напівпродукт (дифузійний сік, соки першої та другої сатурацій, сиропи, зелена та біла патоки, жовтий цукор),

побічну (меляса, жом) та біологічні види палива. Якість основної продукції має відповідати встановленим національним стандартам для подальшого відпуску іншим підприємствам. Жом, який отримують разом із дифузійним соком шляхом вилучення цукру із стружки, призначається як для подальшої переробки, так і відгодівлі худоби. Меляса – це результат переробки відтоків у продуктовому відділенні. Її використовують як корм для худоби та при виробництві спирту.

На продуктивній, третій, фазі технологічного процесу виникнення невиробничих витрат пов'язано із пакуванням продукції, яке здійснюють у побічних (цех утилізації) для меляси, жому і підсобних (товарний цех) цехах при сортуванні та підготовці мішків для упакування цукру. Невиробничі витрати мають місце у вигляді нестач у масі та кількості, інших втрат і розкрадань тощо. Тобто невиробничі витрати можна вважати прямим продовженням виробничого процесу, оскільки без спожиткової (пачки, коробки, пакети) та транспортної (мішки, ящики, групове пакування) тари неможливі збереження продукції та її реалізація, та ідентифікувати їх як опосередкований елемент завершальної стадії (ланки) процесу виробництва при управлінні діяльністю.

Особливості підприємств цукрової галузі, що впливають на облік та контроль невиробничих витрат цукрових заводів, обумовлені сезонними коливаннями в маркетинговому році. Зміни невиробничих витрат, гіпотетично, пов'язані з підготовкою до виробничого періоду, початком і кінцем операційного циклу виробництва цукру та періоду міжсезоння. Виявлення сезонної компоненти дає змогу заводу передбачити оптимальний резерв для формування бюджету в ті періоди, коли потреба в фінансуванні та витратах по веденню операційної діяльності є найбільшою. Методику оцінки сезонної компоненти та внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат із врахуванням сезонних коливань наведено в параграфі 3.3 розд. 3.

Досліджуючи залежність невиробничих витрат від організаційних та господарсько-технологічних особливостей підприємств цукрової галузі, доцільно акцентувати увагу на здійсненні контролю за операціями щодо заготівлі сировини, її приймання і зберігання, пакування продукції й збуту, а також управлінні й

організації діяльності інших сфер господарювання даних підприємств.

У сучасній економічній літературі на сьогодні немає єдиної думки щодо сутності “контролю”. Це можна пояснити тим, що дослідження даного економічного поняття здійснюють представники різних галузей знань з різних поглядів, виходячи із поставлених перед ними завдань. Для кожного підприємства залежно від специфіки галузі, напряму діяльності, процесів господарської діяльності, етапів трансакцій підприємства, органів управління, які переслідують різні цілі та заздалегідь накреслену мету, контроль набуває різного та специфічного значення, насамперед надання незалежної оцінки діяльності відповідно до поставлених завдань.

Тому варто погодитись з твердженням В. А. Дерія, який зазначає, що під контролем доцільно розуміти багатовимірну категорію, яка в залежності від предмета, поставлених завдань та мети, різних методів, видів й форм, має неоднозначні трактування [54, с. 48–56].

Відповідно до нашого об’єкта дослідження ми поділяємо думки тих науковців [14, с. 6; 20, с. 10; 29, с. 18; 42, с. 14; 57, с. 34; 84, с. 29; 127, с. 85], які пов’язують контроль винятково із функцією управління і визнають його, як одну із форм управлінської діяльності.

Розглядаючи поняття “контроль” як функцію управління доцільно зазначити, що воно поєднує в собі сукупність дій і способів за взаємопов’язаними та взаємообумовленими процесами й операціями, що спрямовані на спостереження і перевірку, виявлення відхилень та визначення ступеня впливу на господарську діяльність підприємства.

Характерною особливістю контролю як функції управління, на думку Б. І. Валуєва, є те, що він здійснюється протягом усієї господарської діяльності. Його основний зміст полягає в попередженні незаконних і економічно невігідних з погляду власника підприємства господарських операцій на початковій стадії прийняття управлінських рішень та у виявленні порушень у процесі господарської діяльності і визначенні їх причин.

У зв’язку з цим, контроль власника (генерального директора) для підприємств – домінуючий вид системи внутрішньо-господарського контролю, оскільки саме від його рішень залежить

організація контролю, який необхідно здійснювати на різних етапах діяльності підприємства та управління його структурних підрозділів. Проте на формування рішень власника вагомий вплив мають і суб'єкти здійснення контрольної діяльності, що забезпечують його необхідною інформацією, на основі якої в подальшому приймаються рішення для забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

Беззаперечною є думка В. Я. Овсійчук, яка, надаючи оцінку внутрішньогосподарському контролю у сільськогосподарських організаціях, зазначає, що це систематична перевірка, яка “здійснюється всіма посадовими особами в межах їх компетенції виконання рішень зборів акціонерів, пайовиків, ради директорів, правління (вищих організацій. – *Примітка авторів*); виконання бюджетів – виробництва матеріальних, трудових, загально-виробничих витрат, забезпечення збереження майна власників та дотримання законодавства з метою виявлення резервів підвищення ефективності виробництва і запобігання розкрадань, зловживань та шахрайства” [147, с. 14].

Компетентність і професіоналізм працівників, зацікавленість генерального директора або уповноважених ним осіб в успішній діяльності цукрових заводів сприяють налагодженню ефективної та дієвої системи внутрішньогосподарського контролю в цілому та невиробничих витрат зокрема. З метою визначення суб'єктів внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат на цукрових заводах, що різняться за організаційно-правовою формою господарювання, розглянемо поданий у науковій літературі їх склад та функціональні обов'язки (додаток 3).

Як результат наших переконань, суб'єктами внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат у переробних підприємствах цукрової галузі, що зможуть поєднувати управління діяльністю, виконання функціональних обов'язків у межах структурного підрозділу та здійснювати лише контрольну функцію, є: генеральний директор, виконавчий директор, керівники відділів (служб, цехів), працівники структурних підрозділів, ревізійна комісія. Для корпоративних підприємств, крім зазначених суб'єктів, відносять ще й відділ внутрішнього аудиту. Всі суб'єкти виконують частину завдань контролю, навіть якщо це не доручено керівництвом, згідно з посадовими інструкціями та положеннями.

Внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат з метою прийняття рішень, які впливають на підвищення ефективності виробництва, забезпечує достовірність інформації в системі бухгалтерського обліку і фінансово-господарській діяльності, надаючи оцінку:

1) про стан організації контролю за адміністративними витратами, витратами на збут та іншими операційними витратами;

2) про дотримання планового рівня ефективності в управлінні та організації діяльності;

3) про попередження можливих відхилень та здійснення прогнозів щодо їх виникнення в процесі договірних відносин;

4) про можливості досягнення ефективних кінцевих результатів діяльності.

Виходячи з викладеного мета внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат не обмежується лише перевіркою законності здійснюваних операцій та рівнем виконання запланованих показників, а повинна мати стратегічне спрямування (можливість передбачення ситуацій при здійсненні управління всіх сфер господарської діяльності та в процесі договірних відносин, що мають місце на всіх етапах трансакцій підприємства) та контролювати стан господарських процесів.

Зважаючи на господарсько-технологічні та організаційні особливості підприємств цукрової галузі слід зазначити, що організація внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат у центрах відповідальності та місцях їх виникнення має забезпечити оперативність отримання необхідної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат включає в себе оціночну діяльність усіх керівників структурних підрозділів підприємства, яка направлена на визначення об'єктів контролю і перевірку достовірності інформації, що пов'язана з господарською діяльністю, з метою забезпечення персоналу управління рекомендаціями щодо правомірного та доцільного понесення невиробничих витрат, усунення виявлених недоліків, а також поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому. Внутрішньогосподарський контроль перебуває у тісному взаємозв'язку із системою бухгалтерського обліку, яка виконує роль інформаційної бази у процесі здійснення контрольних операцій.

Отже, організація обліку та внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат на цукрових заводах залежить від: організаційно-правової форми господарювання й організаційної структури управління із урахуванням горизонтального й вертикального поділу праці в підприємствах цукрової галузі; організації договірних відносин, що мають місце в процесі господарської діяльності, в поєднанні з потребами користувачів різних рівнів управління для виявлення й оптимізації витрат за місцями їх виникнення на різних етапах трансакцій; особливостей сезонних коливань, коли збільшення невиробничих витрат пов'язано із підготовкою до виробничого періоду, початком і кінцем операційного циклу виробництва цукру; суб'єктів внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат згідно з організаційно-правовою формою господарювання підприємств цукрової галузі.

1.3. Інструментарій регулювання процесу обліку та контролю невиробничих витрат



Бухгалтерський облік формується в середовищі, в якому здійснюються його функції. Слід зазначити, що в деяких країнах, в яких визначено єдині правила та порядок ведення обліку, між термінологією і формами надання звітності існує суттєва відмінність. Немає української, американської, німецької або інша систем обліку. Існує єдиний бухгалтерський облік, зародженням якого вважається видання першої друкованої праці математиком Лукою Пачолі “Сума арифметики і геометрії, вчення про пропорції, відносини”. Саме розділ під назвою “Трактат про рахунки і записи” вважався посібником з бухгалтерії, де вперше було здійснено систематизацію бухгалтерського обліку. Натомість, національні особливості, звичаї та традиції, які історично склалися в кожній країні, зумовлюють окремі підходи до побудови обліку та його нормативно-правового регулювання.

У кожній країні відбувається становлення соціального регулювання обліку, зміст якого полягає у розробці заходів, відповідно до яких суспільство впливає на різні явища за допомогою своїх внутрішніх можливостей. Україна не є винятком.

Залежно від застосування й використання способів, а також різних цілей впливу розрізняють такі види соціального регулювання бухгалтерського обліку: *правове регулювання*, що здійснюється державою, дії якої спрямовані на задоволення інтересів усього суспільства через встановлення та визначення правових норм можливої поведінки суб'єктів. Принцип, який стосується обов'язковості дотримання всіх правових норм, покладено в основу такого регулювання; *економічне регулювання*, яке доцільно здійснювати за допомогою певних методичних рекомендацій і роз'яснень щодо порядку ведення обліку та обміну досвідом, спрямоване на отримання корисної й необхідної інформації для визначення оцінки ефективної діяльності підприємств і прийняття відповідних управлінських рішень; *морально-етичне регулювання* стосується не лише сфер суспільного життя, а й охоплює систему бухгалтерського обліку. Саме моральні норми та етичні принципи, що мають місце в процесі ведення господарської діяльності є необхідною складовою ефективного управління.

Висвітлені види регулювання обліку взаємопов'язані, а потреба в них викликана отриманням змістовної, зрозумілої, об'єктивної та необхідної інформації щодо ведення обліку, формування під впливом міжнародних стандартів фінансової звітності.

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку складається з чотирьох рівнів: законодавчого (Закони, Укази Президента України та постанови Кабінету Міністрів), нормативного (нормативні документи Міністерства фінансів, Державної служби статистики, Державної казначейської служби, Національного банку й інших зареєстрованих у Міністерстві юстиції відомств), методичного (нормативні акти, методичні рекомендації, інструкції тощо) та організаційно-розпорядчого (робочі документи, що безпосередньо спрямовані на формування облікової політики підприємства) [180, с. 41].

Нормативно-правове регулювання обліку та контролю невиробничих витрат цукрових заводів відповідно до розглянутих видів і рівнів регулювання бухгалтерського обліку подано на рис. 1.8.

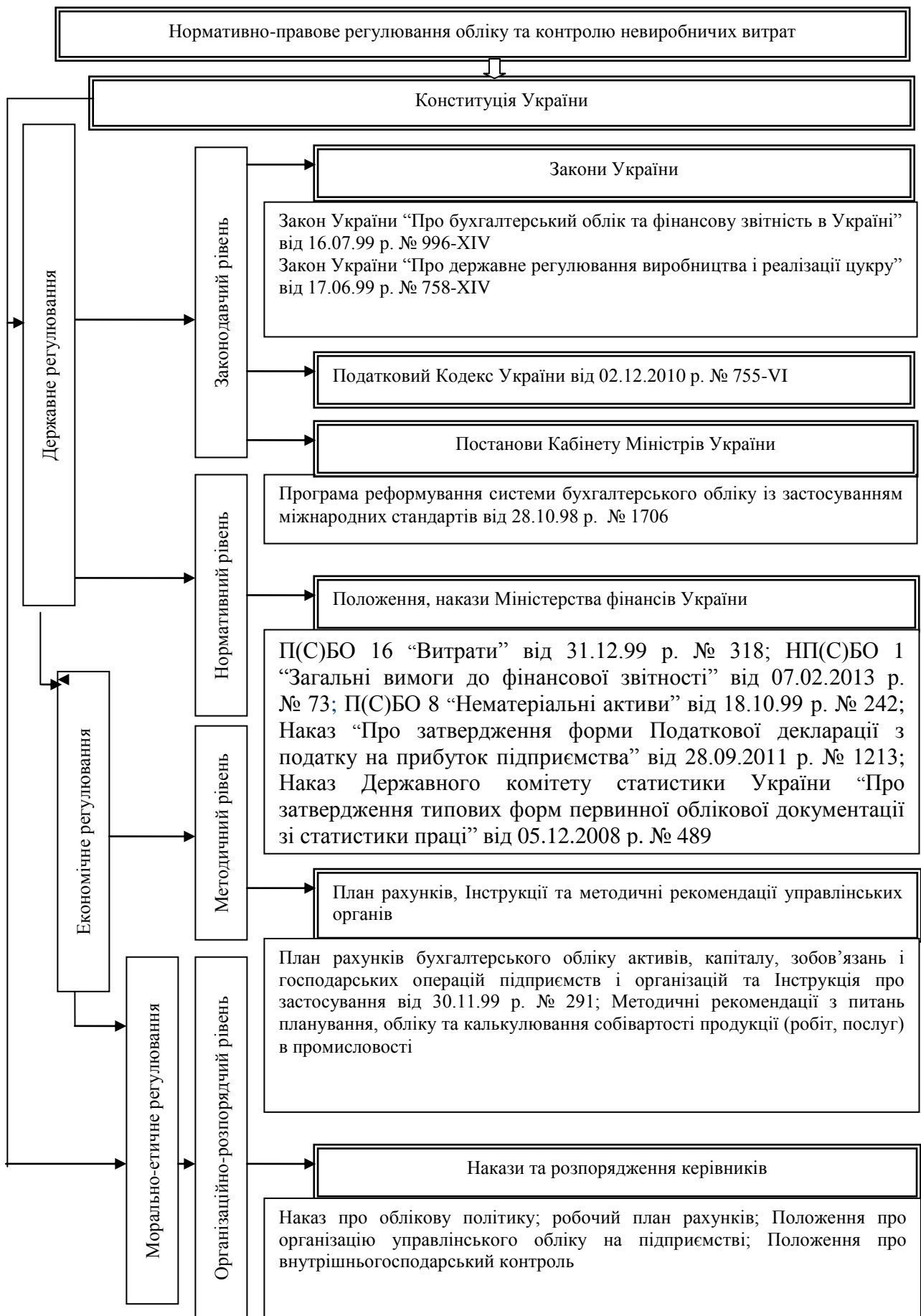


Рис. 1.8. Нормативна регламентація обліку та контролю невиробничих витрат цукрових заводів.

Одним із першочергових та найосновніших Законів України для ведення бухгалтерського обліку, а відповідно обліку невиробничих витрат є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [173]. У Законі визначено основні принципи, мета, первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку; встановлено порядок проведення інвентаризацій, вимоги до фінансової звітності та здійснення контролю за додержанням встановленого законодавства, яке стосується бухгалтерського обліку та фінансової звітності; у поєднанні із правовими нормами вводяться також норми, які мають не тільки методологічний характер, а й є стандартами, зокрема П(С)БО 16 “Витрати” від 31.12.99 р. № 318 та НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 07.02.2013 р. № 73.

Внутрішньогосподарський контроль у підприємстві регламентується Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, яким визначені окремі елементи його методики й організації. Зокрема, встановлені повноваження та обов’язки функціональних служб, таких як ревізійна комісія й спостережна рада, а також порядок проведення інвентаризації.

Внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат спрямований на забезпечення керівництва інформацією щодо точного та достовірного відображення цих витрат у структурних підрозділах. За такими даними визначається собівартість продукції, яка впливає на формування реалізаційної ціни й робить конкурентоспроможною цукрову продукцію, та на рентабельність виробництва в цілому. З урахуванням цих показників визначається прибуток підприємства.

Досліджуючи цукрову галузь, доцільно звернути увагу та проаналізувати Закон України “Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру” від 17.06.99 р. № 758-XIV зі змінами, що викладені в законопроекті № 2856 від 18.04.2013 р. У якому пропонуються зміни, що спрямовані на удосконалення механізму квотування виробництва і поставки цукру на внутрішній ринок (квота “А”), врегулювання питання реалізації цукру, виробленого понад квоту “А”, а також скасування мінімальних цін на цукрові буряки та цукор. Нестача інвестицій, руйнування інфраструктури галузі, велика енергомісткість виробництва, зменшення врожайності цукрових буряків та політика країн ЄС

щодо виробництва та експорту цукру стали причинами неконкурентоспроможності продукту як за ціновими, так і за якісними показниками.

Не менш важливим у складі першого рівня законодавчої бази для системи бухгалтерського обліку та ведення обліку невиробничих витрат є прийняття Податкового кодексу України. Цим Кодексом (ст. 138) регламентується їх склад і момент визнання. Згідно з Податковим кодексом невиробничі витрати визначаються в складі інших витрат, натомість за П(С)БО 16 “Витрати” вони входять до складу витрат операційної діяльності (рис. 1.9).

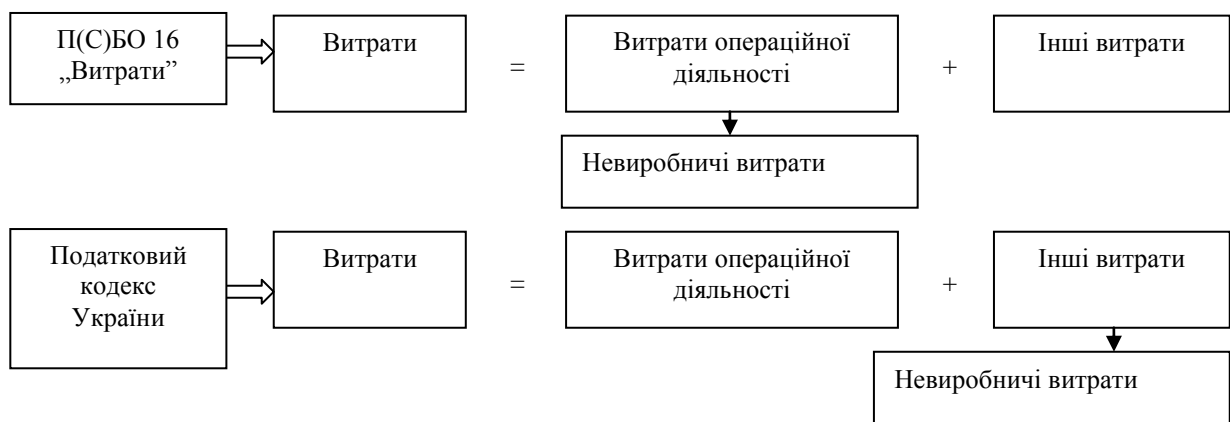


Рис. 1.9. Невиробничі витрати в П(С)БО 16 “Витрати” та Податковому кодексі України.

Відмінності в інформаційних базах бухгалтерського обліку та податкових розрахунків засвідчують досліджені в параграфі 1.1 розд. 1 номенклатурні статті адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Для обчислення прибутку до оподаткування не знаходять відображення невиробничі витрати, які наведено в табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Порівняльна характеристика статей невиробничих витрат у бухгалтерському обліку та податкових розрахунках

Номенклатурні статті	П(С)БО 16 „Витрати”	Податковий кодекс України
1	2	3
Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	Адміністративні витрати (п. 18)	Операційні витрати (пп. 138.10.4)

Продовження табл.1.7

1	2	3
Витрати на передпродажну підготовку товарів	Витрати на збут (п.19)	Не знаходить відображення
Витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства		
Витрати на дослідження і розробки відповідно до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”	Інші операційні витрати (п.20)	Витрати подвійного призначення (пп. 140.1.2)
Собівартість реалізованих виробничих запасів		Не знаходить відображення
Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів		Інші витрати звичайної діяльності (пп.138.10.6 г)
Втрати від знецінення запасів		Не знаходить відображення
Нестачі й втрати від псування цінностей		Не знаходить відображення
Визнані штрафи, пені, неустойки		Не знаходить відображення (пп.139.1.11)
Витрати на утримання об’єктів соціально-культурного призначення		Інші витрати звичайної діяльності (пп.138.10.6)

Джерело: авторське узагальнення на основі [158; 163].

Згідно із даними табл. 1.7, номенклатурні статі невиробничих витрат у межах бухгалтерського обліку визнаються витратами, проте при обчисленні суми об’єкта оподаткування вони не враховуються, що суперечить думці К. В. Безверхого, який вважає що формування інформації доцільно здійснювати в одній інформаційній базі, тобто в бухгалтерському обліку. Адже, на його думку, витрати при складанні фінансової та податкової звітності у зв’язку із прийняттям Податкового кодексу України в системі бухгалтерського обліку набули узгодженості [9, с. 25]. Наведені вище відмінності між бухгалтерським обліком та податковими розрахунками спонукають до належної організації внутрішньогосподарського контролю з метою уникнення порушень податкового законодавства при визначенні невиробничих витрат.

Постанови Кабінету Міністрів України мають вагомим значенням для всієї системи обліку. 28 жовтня 1998 р. № 1706 (зі змінами і доповненнями) була затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, метою якої було адаптування вітчизняного обліку до міжнародної практики. Її результатом стало затвердження чинних нормативно-

правових документів, в яких наводиться характеристика та склад невикористаних витрат, ведення їх обліку і відображення у фінансовій звітності.

Другий, нормативний, рівень складається із документально оформлених правил щодо ведення бухгалтерського обліку, тобто зразків, що англійською мовою має назву “стандарт”. Існують два види стандартів обліку: міжнародні та національні. До Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку відносять всі правила, методи та процедури обліку, які розробляють професійні організації з метою подальшого обов’язкового застосування потрібних та необхідних методів і процедур усіма країнами світу. Для внутрішнього користування кожною країною видаються свої нормативи із бухгалтерського обліку, які мають назву Національних стандартів [17, с. 33]. Зазначені стандарти пов’язані між собою.

За допомогою даних, поданих у табл. 1.8, охарактеризуємо невикористані витрати в нормативно-правових джерелах цього рівня.

Таблиця 1.8

Характерні стандарти для обліку невикористаних витрат

Документ	Значення для невикористаних витрат
1	2
П(С)БО 16 “Витрати”	Характеристика складових невикористаних витрат із відображенням номенклатурних статей. Визначення місця в фінансовій звітності
НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”	Характеристика складових статей невикористаних витрат та відведення їм відповідних рядків у Звіті про фінансові результати (та визначення місця в фінансовій звітності)
П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” п. 9	Відповідність складових інших операційних витрат: це витрати, що направлені на підготовку, а також перепідготовку кадрів; на проведення рекламних заходів і просування продукції на ринках збуту; на створення та реорганізацію підприємств; на покращення ділової репутації підприємства; на створення торгових марок

Джерело: авторське узагальнення на основі [168; 170; 175].

Незважаючи на те, що окремого міжнародного стандарту, в якому висвітлювалася б методологія обліку витрат та порядок розкриття їх у фінансових звітах, немає, П(С)БО 16 “Витрати”, як і багато інших стандартів, було розроблено відповідно до стандартів міжнародного призначення: Концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, у МСБО 1 “Подання фінансової

звітності”, МСБО 2 “Запаси” та МСБО 16 “Основні засоби” [138; 139; 140].

Однак хоча були розроблені національні стандарти відповідно до стандартів міжнародного призначення, деякі вчені висловлюють щодо їх змісту критичні зауваження, зокрема щодо П(С)БО 16 “Витрати”. Так, І. Білоусова та М. Г. Чумаченко вважають за доцільне скасувати цей стандарт через відсутність його назви у переліку Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Автори схиляються до думки, що тлумачення, які викладені у стандарті, не дають змоги підвищувати рівень економічної роботи на підприємствах [170]. С. Ф. Голов зазначає, що витрати виступають багатоаспектною категорією, а це, в свою чергу, показує існування відмінностей цього визначення щодо цілей бухгалтерського обліку та його зв'язку із економічною теорією. Тобто автор вказує на те, що різні витрати необхідні для різних цілей. Згідно з п. 18 П(С)БО 16 “Витрати” до складу адміністративних витрат, як зазначалось у параграфі 1.1 розд. 1 даної монографії, відносять податки, збори та обов'язкові платежі, передбачені законодавством (крім тих виплат та стягнень, які входять до складу виробничої собівартості продукції). Проте І. М. Негрич зазначає, що віднесення податків до складу адміністративних витрат позбавлене будь-якої логіки. Тобто віднесення їх до витрат взагалі недоцільне, оскільки адміністративні витрати пов'язані в цілому із управлінням підприємства та його обслуговуванням. Автор пропонує виділяти податкові платежі зі складу доходів як окремий елемент.

Незважаючи на розбіжності у думках учених та критичний аналіз даного стандарту, П(С)БО 16 “Витрати” залишається основним і необхідним нормативним документом для підприємств та організацій щодо формування інформації про витрати у фінансовій та інших видах звітностей.

Нормативно-правові акти методичного, тобто третього рівня, розробляються і затверджуються з урахуванням особливостей та потреб деяких видів діяльності на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Основою такого нормативного регулювання є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, а також Інструкція до його застосування від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами і доповненнями), де облік невиробничих витрат ведеться на трьох синтетичних рахунках (рис. 1.10).

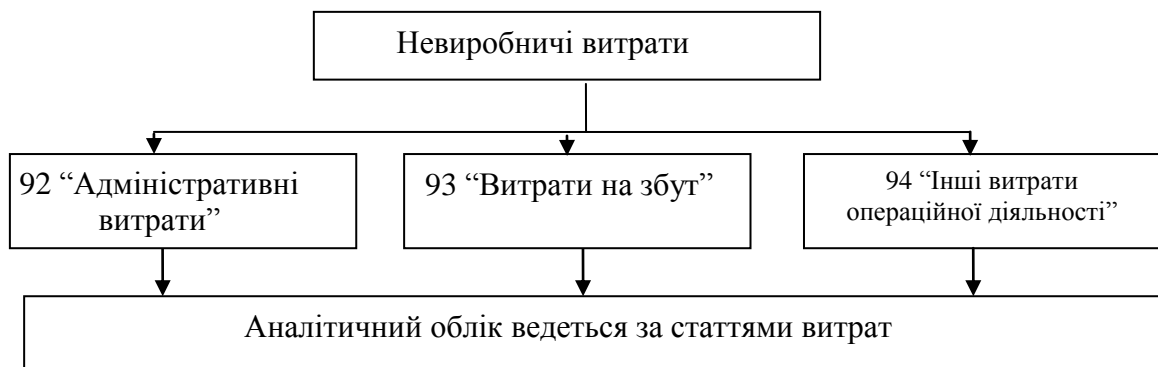


Рис. 1.10. Рахунки бухгалтерського обліку невиробничих витрат [163].

Незважаючи на велику кількість здійснюваних операцій, рахунки 92 “Адміністративні витрати” та 93 “Витрати на збут”, на яких відображають витрати, що повною мірою пов’язані як з управлінням, так і з обслуговуванням у підприємствах цукрової галузі, та витрати щодо збуту продукції, її реалізації та продажу відповідно, у підприємствах цукрової галузі застосовуються аналогічно до загальноприйнятого Плану рахунків. Рахунок 94 “Інші витрати операційної діяльності” на якому відображаються операційні витрати, крім витрат, які обліковуються на рахунках 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, визначається керівництвом. Зазначені рахунки потребують подальшого дослідження з метою деталізації інформації, що необхідна для прийняття ефективних рішень при управлінні, обслуговуванні та організації діяльності, як різних сфер господарювання інтегрованих сільськогосподарських підприємств в цукровій галузі, так і в розрізі ведення господарської діяльності у цукровому заводі.

Таким чином, для раціональної побудови обліку невиробничих витрат та для інформаційного забезпечення керівників якісного та ефективного їх управління необхідно застосовувати запропоновану уточнену класифікацію номенклатурних статей невиробничих витрат, в яких відсутня нечіткість щодо визначення окремих категорій витрат та їх розосередженість на різних рахунках підприємств.

Регламентація обліку та контролю невиробничих витрат підприємств цукрової галузі на організаційно-розпорядчому рівні забезпечує своєчасне надання керівникам різних ланок управління

достовірної та необхідної інформації, підґрунтям якої є розроблені робочі внутрішні документи, що передбачають такі питання:

- перелік (склад) номенклатурних статей невиробничих витрат;

- розроблений робочий план рахунків (перелік субрахунків й аналітичних рахунків для обліку невиробничих витрат);

- порядок організації матеріальної відповідальності;

- розробку (затвердження) первинних документів з обліку досліджуваних витрат;

- графік їх документообороту;

- склад внутрішньогосподарської звітності та розробку її форм;

- порядок ведення (організацію) управлінського обліку невиробничих витрат;

- склад служб внутрішнього аудиту та ревізійні комісії.

Дослідження нормативного регламентування обліку і контролю невиробничих витрат дало змогу переконатись у відмінностях інформаційних баз податкового та бухгалтерського обліку, де дані витрати є складовими різних витрат діяльності. Крім того, аналіз національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку свідчить про відсутність у міжнародній практиці стандарту “Витрати”, а отже, й наповнення категорії “невиробничі витрати”. Регламентація обліку та контролю невиробничих витрат у розрізі ведення підприємством господарської діяльності чітко визначена робочими внутрішніми документами, які забезпечують керівництво якісною та оперативною інформацією.



2.1. Облікова інформація про невиробничі витрати у підприємствах цукрової галузі

2.2. Методика й організація обліку невиробничих витрат у підприємствах цукрової галузі

2.3. Внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат

2.1. Облікова інформація про невиробничі витрати у підприємствах цукрової галузі



Передумовою ефективного управління й успішного функціонування будь-якого підприємства є своєчасне забезпечення повною та достовірною інформацією. “Інформація, як центральний об’єкт облікової системи, – зазначає Н. М. Гудзенко, – це систематизовані дані, отримані в результаті опрацювання відомостей, що несуть в собі новизну для того, кому вони призначені, і розкривають суть здійснених операцій” [46, с. 66].

Інформація як основний ресурс, на основі якого приймаються управлінські рішення та підвищується ефективність господарської діяльності, має бути оперативною, достовірною та доречною з метою:

1) задоволення вимог як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів, які потребують максимальної прозорості показників, що впливають на фінансовий результат. Для внутрішніх користувачів такими показниками є інформація, яка сформована в розрізі аналітичного обліку, для зовнішніх користувачів – активи, розрахунки, види діяльності тощо [149, с. 52];

2) забезпечення суб’єктів господарювання даними за допомогою облікових носіїв, що призначені для послідовного

відображення й формування доказів про достовірність здійснених господарських операцій на підприємстві. Носіями облікової інформації в системі бухгалтерського обліку є: первинні та зведені бухгалтерські документи, облікові регістри, внутрішня звітність, бухгалтерська (фінансова) звітність [13, с. 88; 121, с. 46; 165, с. 71].

Облік як процес, що складається з операцій спостереження, виявлення, накопичення та реєстрації фактів, є джерелом формування інформації незалежно від її призначення. Бухгалтерський облік, поєднуючи підсистеми, які різняться функціями, призначенням та структурою, однак мають спільну мету – інформаційне забезпечення керівників різних рівнів управління, є основним джерелом інформації для ведення господарської діяльності незалежно від організаційно-правової форми господарювання.

Проте, як зазначає С. Ф. Голов: “Для керівництва підприємства та інших користувачів інформації потрібна своєчасна, надійна та доречна інформація і при цьому для них не так важливо, як називають діяльність, яка забезпечує таку інформацію” [38, с. 23]. Учений акцентує увагу на тому, що в підприємстві, крім сформованої в розрізі бухгалтерського обліку інформації, виникає потреба в додатковій, яка створюючи певну інформаційну систему може мати будь-яку назву. Тому метою подальшого дослідження будуть невиробничі витрати в обліковій системі підприємства, яка в поєднанні з інформаційними потоками внутрішнього та зовнішнього середовища задовольнятиме потреби інформаційних запитів користувачів для прийняття управлінських рішень.

Обліково-інформаційне відображення невиробничих витрат об’єднує дані різних видів обліку, що формуються в первинних та облікових регістрах на різних стадіях облікового процесу, а управління супроводжується сукупністю системи показників як внутрішніх, так і зовнішніх інформаційних потоків (див. рис. 2.1).

Розглянемо кожен складову обліково-інформаційної системи, що забезпечує облік та контроль невиробничих витрат з метою надання персоналу управління об’єктивної інформації для прийняття обґрунтованих рішень щодо оптимізації витрат, які спостерігаються на різних рівнях управління діяльністю.

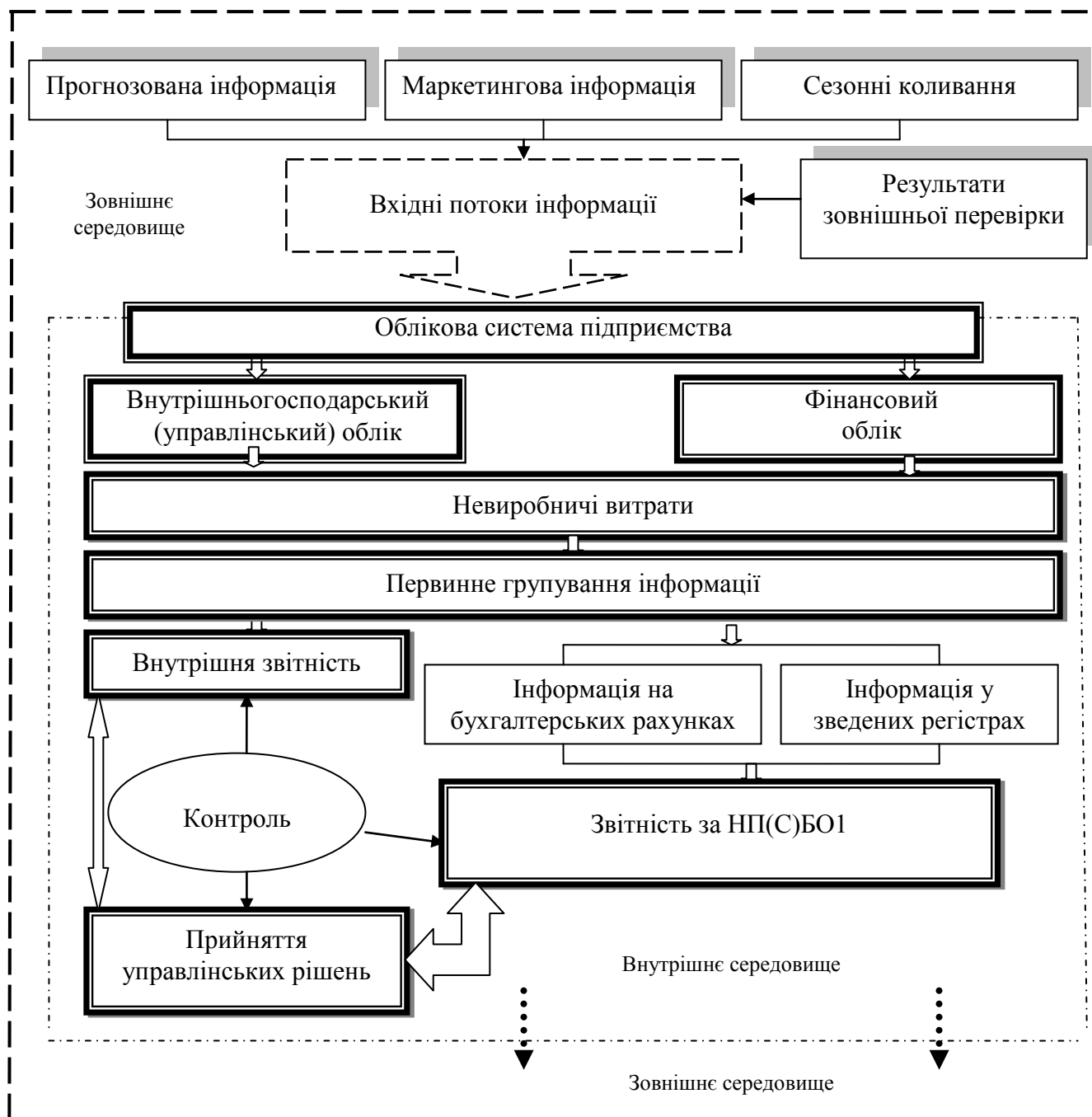


Рис. 2.1. Обліково-інформаційне забезпечення невиробничих витрат для прийняття управлінських рішень.

Джерело: авторське узагальнення.

Фінансовий облік як високоорганізована та самодостатня система спрямований на спостереження за господарськими операціями та процесами, забезпечує своєчасне групування й узагальнення даних в облікових та інших регістрах і як результат надає суб'єктам господарювання оперативну, регламентовану та детальну облікову інформацію щодо фінансового стану підприємства, його результатів діяльності та руху грошових коштів.

Система показників фінансового обліку є основою інформаційної бази поточного управління невиробничими витратами, до переваг якої відносять чітку періодичність формування (визначено законодавством) та надійність забезпечення (звітність, що складається за даними фінансового обліку, є головним джерелом інформаційних даних для зовнішніх користувачів).

Проте узагальнена інформація про фактичний стан невиробничих витрат у результаті операційної діяльності, тобто відображення інформаційних потоків у цілому по підприємству та періодичність надання результатів, не задовольняють потреби керівників структурних підрозділів для прийняття оперативних рішень. Тому інформації, що формується в фінансовому обліку, недостатньо для аналітичної оцінки невиробничих витрат при управлінні організаційною діяльністю та оперативному втручанні у процеси пов'язані, із заготівлею (постачанням) сировини, виробництвом (прийманням, зберіганням та пакуванням) та реалізацією продукції, оскільки звітність складається з показників вже здійснених фактів господарської діяльності. Саме управлінський облік є системою показників, що формує необхідну інформаційну базу для прийняття стратегічних управлінських рішень, а також планування, мотивації, організації, аналізу, обліку та контролю досліджуваного об'єкта в реальному часі та на різних рівнях управління із систематизацією у внутрішньогосподарській звітності.

Формування інформації про невиробничі витрати в межах управлінського обліку здійснюють менеджери структурних підрозділів за допомогою використання інструментів управління (методів, форм, прийомів, тощо) та поєднання інформаційних потоків зовнішнього облікового середовища, що мають місце в процесі господарської діяльності (див. рис. 2.2).

Отже, в межах управлінського обліку інформація про невиробничі витрати, що формується в центрах відповідальності корпоративних підприємств цукрової галузі та виникає (має місце) в процесі господарської діяльності цукрового заводу, необхідна для:

- 1) планування, аналізу, прийняття оперативних управлінських рішень менеджерами структурних підрозділів щодо оптимізації цих витрат та контролю за ними;

- 2) забезпечення інформаційних запитів вищого керівництва для прийняття ними стратегічних управлінських рішень і прогнозування діяльності в майбутньому періоді.

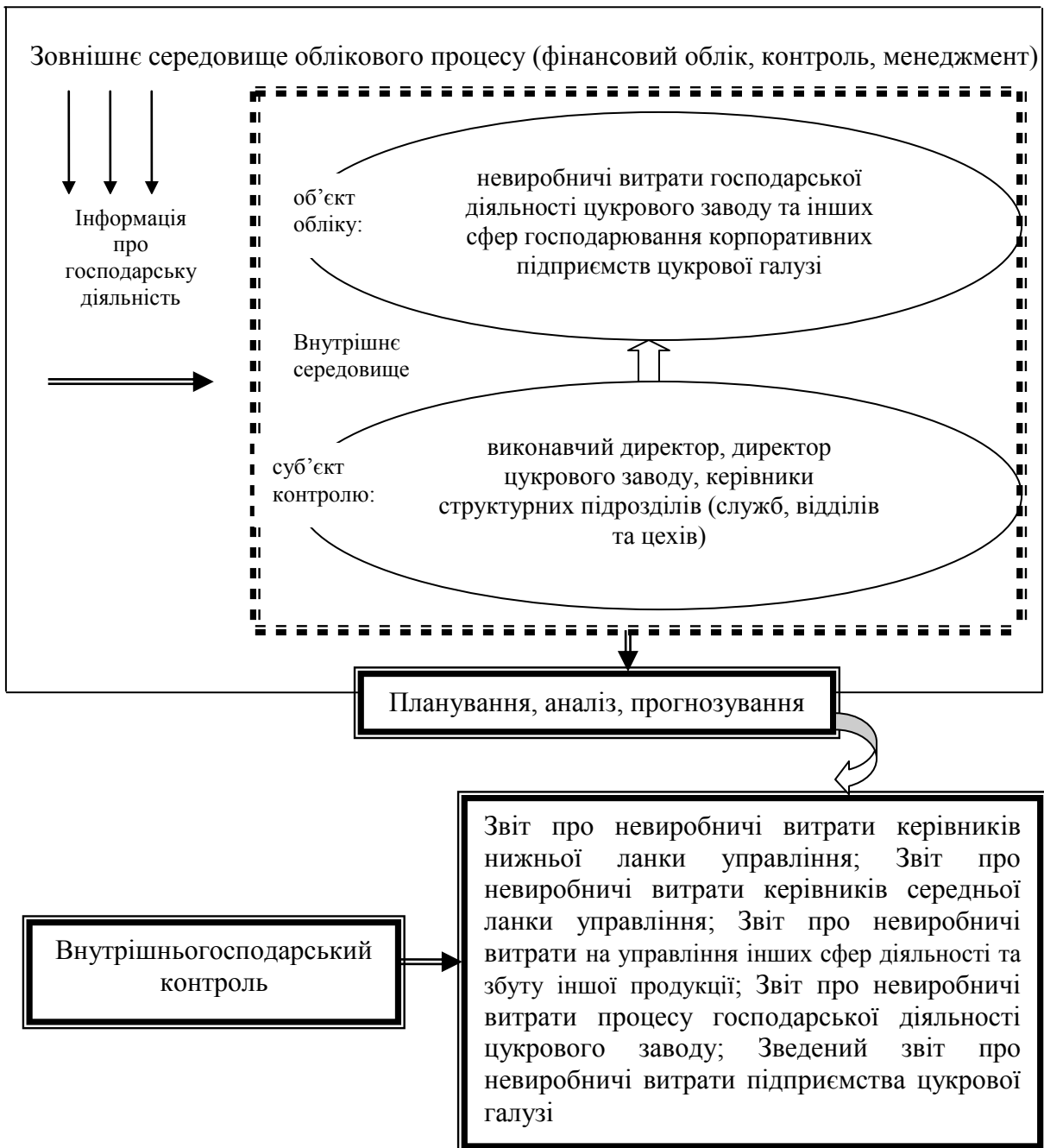


Рис. 2.2. Формування інформації про невиробничі витрати в управлінському обліку.

Джерело: авторське узагальнення.

Концепція стратегічного управління витратами, як зазначає Н. В. Гришко, полягає в тому, що аналіз витрат підприємства дає змогу підняти на найбільший рівень причин їх виникнення [45, с. 36]. Науковець акцентує увагу на тому, що прийняття стратегічного рішення на вищому рівні управлінської ланки (наприклад, зміни в технології) відразу може позбавити від значної кількості чинників нижчого рівня управління (такими є виробничі,

комерційні носії витрат тощо). Викладене підтверджує доцільність надання вищому керівництву на підприємствах цукрової галузі об'єктивної інформації для оптимізації невиробничих витрат у структурних підрозділах (відділах, службах, цехах) з метою перспективного планування подальшої господарської діяльності для отримання прибутку (підвищення ефективності виробництва).

Розглядаючи формування інформації для платників податку, доцільно зауважити, що більшість розрахунків оподаткованої бази ґрунтується на даних фінансового обліку, що визначає їх не абсолютну самостійність. Подібність податкових розрахунків та фінансового обліку полягає в наступному: законодавчому закріпленні правил обліку та розрахунків; підтвердженням даних обліку та розрахунків є первинні документи, що оформлюються відповідно до вимог; безперервності ведення обліку та розрахунків з метою формування повної та достовірної інформації; порядку ведення обліку і розрахунків, який визначається обліковою політикою; задоволенні інтересів зовнішніх користувачів.

Поряд із спільними ознаками, що простежуються в організаційному, інформаційному та методичному забезпеченні обліку (фінансового та управлінського) і податковими розрахунками, є низка відмінностей, суть яких полягає в різниці формування економічних показників у тій чи іншій підсистемі обліку.

Отже, інформація про невиробничі витрати в системі податкових розрахунків, що регламентована законодавчими документами (ст. 138 Податкового кодексу України) та необхідна для платників податку при обчисленні об'єкта оподаткування, відображається в зовнішній звітності та не впливає на дієвість і ефективність управлінських рішень щодо оптимізації витрат при управлінні, організації й обслуговуванні різних сфер діяльності підприємств цукрової галузі та стадій господарювання на цукрових заводах. У зв'язку з цим подальше дослідження з метою деталізації інформації про невиробничі витрати в обліковій системі для прийняття рішень керівниками різних рівнів управління, які впливатимуть на підвищення ефективності виробництва, буде вестися в межах фінансового та управлінського обліку.

Як показує практична діяльність господарюючих суб'єктів, облікова система підприємства виступає об'єднувальною ланкою між навколишнім середовищем та системою управління. Ми

поділяємо думку Н. М. Гудзенко, про те, що інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку, за змістом та формою недостатньо для задоволення вимог та потреб системи управління щодо вибору найбільш оптимальних та ефективних для підприємства методів і прийомів (планування, організації та контролю господарської діяльності. – *Примітка автора*) [46, с. 55].

Так, із рис. 2.1 видно, що прийняття управлінських рішень ґрунтується на поєднанні зовнішніх (вхідних) та внутрішніх інформаційних потоків. Тобто, крім облікової інформації, необхідної для управління невиробничими витратами та сформованої як первинної інформації (первинні документи), звітної документації у вигляді реєстрів обліку та звітності на прийняття рішень мають вплив також й інформаційні потоки, що надходять із зовнішнього середовища. Така інформація формується як поза облікова та ґрунтується на результатах аудиторських перевірок, прогнозованій інформації щодо стану ринку, сезонній характеристиці виробництва (сезонних коливаннях), маркетинговій інформації тощо.

На різних рівнях управління, для яких характерні, залежно від організаційно-правової форми господарювання на підприємствах цукрової галузі різні структурні підрозділи (табл. 1.3 розд. 1), керівники використовують як внутрішню, так і зовнішню інформацію.

Користувачами, здебільшого, зовнішньої інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень щодо оптимізації невиробничих витрат у підприємстві є вище керівництво. Середній рівень – менеджери структурних підрозділів (служб, відділів) в основному використовують внутрішню інформацію та частково зовнішню, а нижчий рівень управління (завідувачі цехами) – тільки внутрішню інформацію.

Використання інформації визначається завданнями, які ставляться перед керівниками структурних підрозділів (служб, відділів, цехів) з метою інформаційного забезпечення вищої ланки управління (див. рис. 2.3).

Слід зауважити, що виконання наведених на рис. 2.3 завдань, з метою підготовки інформаційних даних та інформування про невиробничі витрати, кожним керівником структурного підрозділу вищого управління, хоча й мають однакове призначення, але залежать та визначаються межами функціональних обов'язків

керівника як відповідального за витрати, так і інформаційною його обізнаністю.

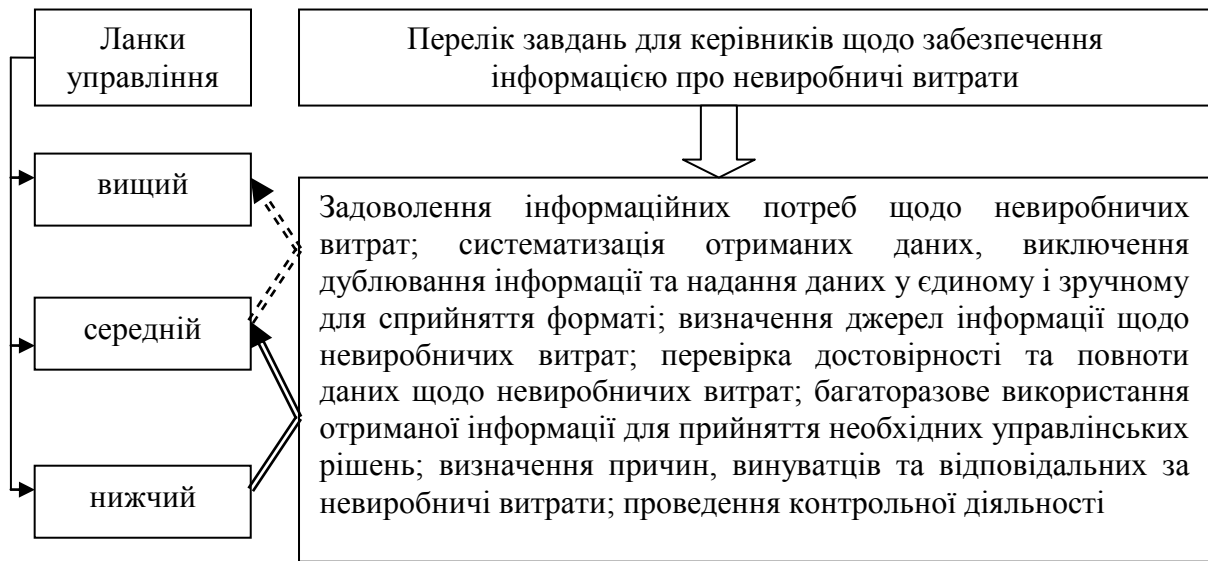


Рис. 2.3. Перелік завдань щодо інформаційного забезпечення про невиробничі витрати керівників різних ланок управління.

Джерело: авторська пропозиція.

Місця виникнення та причини витрат – основні складові формування деталізованої інформаційної бази про невиробничі витрати управлінцями нижчого та середнього рівнів. Натомість, згруповані оперативні дані (щоденні, щотижневі) для узагальнення й надання щомісячної інформації про діяльність підрозділів і досягнутих результатів – необхідні джерела для прийняття власником (генеральним директором) рішень, пов’язаних із оптимізацією невиробничих витрат, що безпосередньо впливають на прибуток підприємства. Тому інформаційні потреби для формування ефективних управлінських рішень повністю задовольнятимуться за умов створення оптимальної структури інформаційного забезпечення кожним менеджером структурного підрозділу.

З огляду на те, що кожний керівник зацікавлений в отриманні своєчасної, достовірної та оперативної інформації, розглянемо детальніше місця виникнення невиробничих витрат на різних рівнях управління, з метою визначення відповідальності менеджерів структурних підрозділів (відділів, служб, цехів) за зміст наданої інформації в межах виконання функцій та обсягів

управлінської роботи при управлінні, організації й веденні господарської діяльності на корпоративних підприємствах цукрової галузі.

Особливості в організаційно-правовій формі господарювання, де прийняття управлінських рішень залежить від повноти інформаційного забезпечення, періодичності отримання інформації та оперативної її обробки відповідно до організаційної структури управління, слугували основою для дослідження управлінської праці щодо формування інформації про невикробничі витрати на підприємствах цукрової галузі за горизонтальною та вертикальною формами.

Горизонтальна форма поділу праці пов'язана з визначенням основних функціональних сфер в організації, в якій відбувається розподіл усієї роботи на окремі завдання [133, с. 30]. В інтегрованих сільськогосподарських підприємствах у цукровій галузі робота, що розподіляється між працівниками, визначається виконанням операцій на стадіях договірних відносин у процесі господарської діяльності, безпосередньо на цукровому заводі, та при управлінні й обслуговуванні інших сфер господарювання і збуті іншої продукції.

Для висвітлення інформації про невикробничі витрати, що спостерігається при горизонтальному поділі праці, розглянемо структурні підрозділи (відділи, служби, цехи), в яких господарська діяльність провадиться в межах рівня, що відповідає цьому процесу (рис. 2.4).

Наведена на рис. 2.4 інформація про невикробничі витрати дає підстави дійти висновку, що з метою прогнозування і планування їх величини в маркетинговому періоді, та прийняття стратегічних управлінських рішень щодо оптимізації таких витрат, керівництву підприємства необхідно володіти:

- згрупованою за структурними підрозділами інформацією в межах кожного з процесів (стадій) господарської діяльності;

- узагальненою інформацією в центрах відповідальності при управлінні й обслуговуванні різних сфер господарювання корпоративного підприємства цукрової галузі та збуту іншої (не цукрової) продукції.

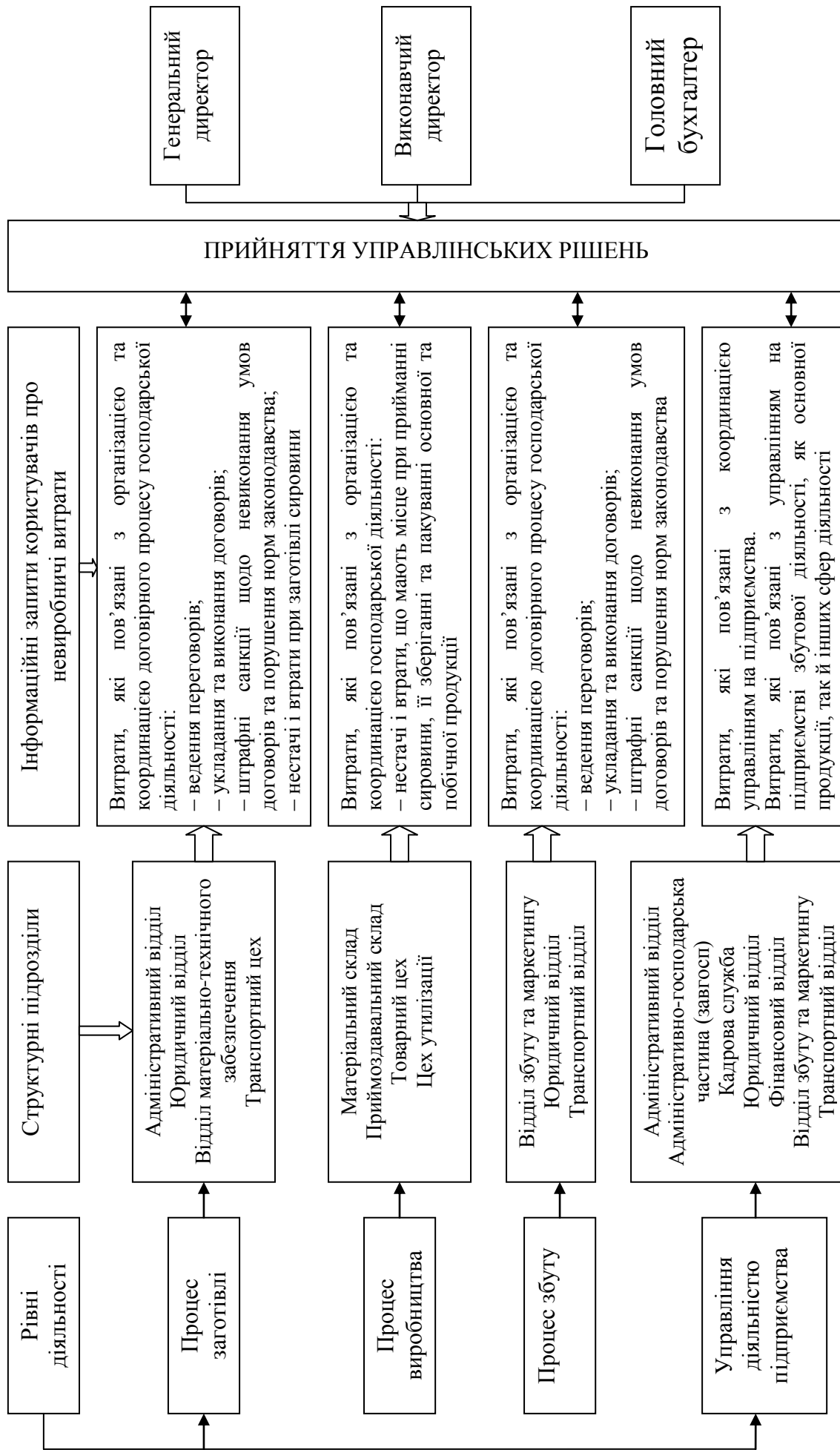


Рис. 2.4. Формування інформації про невиробничі витрати при горизонтальному поділі праці.

При цьому менеджери структурних підрозділів, готуючи інформацію вищому керівництву, повинні володіти:

– деталізованою інформацією про місця виникнення невиробничих витрат та причини (в разі сплати штрафних санкцій) з метою оперативного управління;

– сформованою первинною документацією для фіксування фактів здійснення господарських операцій.

Ускладнення виробничо-господарських зв'язків призвело до необхідності здійснення координування виконуваної роботи та управління діями окремих виконавців з метою досягнення ефективності діяльності, що й обумовило виникнення і відокремлення управлінської праці від виконавчої [133, с. 30].

При вертикальному поділі праці кожен керівник опікується сферою діяльності, за яку він відповідає (сферу контролю), або деякою чисельністю працівників, які йому підпорядковані. У таких випадках розподіл завдань проводиться не на одному рівні (наприклад у процесі заготівлі сировини або на іншій стадії господарської діяльності. – *Примітка автора*), а “зверху вниз” – від працівників, які займають вищі посади, до працівників, що перебувають внизу ієрархії та відповідно “знизу вверх” (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Формування інформації про невиробничі витрати в структурних підрозділах при вертикальному поділі праці

Ланки управління	Структурні підрозділи	Інформаційні запити користувачів про невиробничі витрати
1	2	3
Вища	Адміністративний відділ	Інформація, пов'язана з витратами на управління й обслуговування різних сфер господарювання та на ведення, укладання і виконання умов договорів процесу заготівлі сировини
Середня	Адміністративно-господарська частина (завгосп)	Інформація про витрати, пов'язані із технічним обслуговуванням, ремонтом, модернізацією обладнання
	Фінансовий відділ	Інформація про витрати на розрахунки і виплати
	Юридичний відділ	Інформація про економічні санкції при заготівлі сировини та реалізації готової продукції в процесі договірних відносин. Інформація про стягнення при управлінні підприємством
	Відділ збуту та маркетингу	Інформація про витрати при веденні переговорів й укладанні договорів щодо збуту продукції (основної та побічної). Інформація, пов'язана із витратами на управління й організацію процесу збуту іншої продукції
	Транспортний відділ	Інформація про витрати при виконанні договору щодо збуту продукції. Інформація про витрати на перевезення
	Відділ матеріально-технічного забезпечення	Інформація про витрати процесу заготівлі сировини

Продовження табл. 2.1

1	2	3
Нижча	Транспортний цех	Інформація про нестачі і втрати в процесі заготівлі сировини
	Матеріальний склад Прийомздавальний склад	Інформація про нестачі і втрати, що виникають при прийманні та зберіганні сировини
	Товарний цех Цех утилізації	Інформація про нестачі і витрати, які виникають при пакуванні основної та побічної продукції

Джерело: авторська пропозиція.

Керівники нижчої ланки управління в межах структурних підрозділів, де мають місце невиробничі витрати, формують про них щоденну інформацію. Час, місце виникнення, причини – це основні складові деталізованої інформації, вчасний вплив на яку може призвести до оптимізації витрат або усунення причин їх виникнення. Функціями керівників другої, середньої, ланки – начальників служб, відділів, так само як керівників нижчої ланки, є здійснення оперативного управління діяльності всіх сфер господарювання. Оскільки саме в розрізі зазначених підрозділів формуються планові показники по невиробничих витратах, формуються облікові реєстри, а також первинні та зведені бухгалтерські документи. Місця виникнення та відповідальні особи – головні складові щотижневого подання інформації про невиробничі витрати.

Виконавчий директор, директор цукрового заводу та інші керівники вищої ланки управління володіють згрупованою в необхідних обсягах інформацією, що характеризує діяльність структурних підрозділів, значення невиробничих витрат та недоотриманий прибуток у разі виникнення непередбачуваних (непродуктивних) витрат. Керівництво для прийняття ефективних управлінських рішень цікавлять місця виникнення витрат, а при виникненні ускладнень потребують забезпечення їх деталізованою інформацією нижчими та середніми ланками управління.

Згрупована, узагальнена та систематизована інформація для вищого рівня управління як при вертикальному, так і при горизонтальному поділах праці, являтиме собою джерело для формування внутрішньогосподарської звітності. Склад, форми і види якої визначатимуться залежно від організаційної структури підприємства, видів господарської діяльності та цільової спрямованості, що більш докладно висвітлено в параграфі 3.1 розд. 3.

З метою оптимізації невиробничих витрат кожний менеджер структурного підрозділу повинен володіти достовірною й якісною інформацією. Однак існуючий механізм формування, систематизації та відбору інформації не дає змоги отримати бажаного результату. Основними причинами цього є: обробка однієї й тієї самої інформації в різних структурних підрозділах; тривалість термінів обробки інформації; різноманітність форм документації, що наводять одну й таку саму інформацію; низька інформативність внутрішньогосподарських звітів; відсутність ефективних засобів контролю за якістю інформації. Крім того, особливо важливою є інформація про виникнення будь-яких відхилень від запланованих показників. Така інформація потребує від керівника застосування управлінського впливу з метою усунення небажаних наслідків та фіксування відхилень щодо первинних причин, а не як результат виникнення. За таких умов своєчасне надходження інформації про відхилення, які виникли, набуде важливого значення. Адже будь-які затримки в усуненні наслідків небажаних відхилень несприятливо позначаються на кінцевому результаті та призведуть до зниження ефективності виробництва.

Усунення наведених недоліків та вирішення проблем можливе за допомогою налагодженого ведення документування господарської діяльності. Як показало дослідження, обліково-інформаційне забезпечення управління невиробничих витрат полягає в нерозривному зв'язку документів та інформації, за допомогою якої можна усунути дублювання операцій при зборі, зберіганні й передачі облікових даних та підвищити якість облікової інформації.

Документ – це передбачена законом матеріальна форма отримання, зберігання, використання і поширення інформації шляхом фіксації її на папері, магнітній, кіно-, відео-, фотоплівці або на іншому носіїві [177]. Деякі автори визначають бухгалтерський документ як: “... письмовий доказ фактичного здійснення господарських операцій або письмове розпорядження на право її здійснення ..., а сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, називають документацією” [21, с. 227]. Термін “документація” в літературних джерелах має різні значення: “процес складання ” [212, с. 213], “сукупність джерел інформації” [72, с. 108], “сукупність

документів, що складається в процесі здійснення господарського циклу та поширюється на всі без винятку господарські операції” [46, с. 86].

Отже, документи, виступаючи фундаментальною основою бухгалтерського обліку, підтверджують факт здійснення господарських операцій, а правильно організований документообіг на підприємстві забезпечує оперативне надходження інформації, визначений графік руху документів, відповідальних за прийняття рішень, контроль за використанням документів тощо [162, с. 30–36].

Документування господарських операцій обліку невиробничих витрат, що спостерігається при організації договірних відносин щодо заготівлі сировини та збуту готової продукції в розрізі господарської діяльності цукрового заводу, деталізації інформації при прийманні сировини і пакуванні продукції, обслуговуванні й управлінні діяльністю враховуючи інші сфери господарювання, ведеться із використанням типових форм первинних облікових документів, які наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Типові форми первинних облікових документів з відображення невиробничих витрат у цукрових заводах

№ з/п	Невиробничі витрати	Типові форми первинних облікових документів
1.	Адміністративні витрати	Табель обліку використання робочого часу (ф. № П-5); розрахунково-платіжна відомість (ф. № П-6); відомість нарахувань і розподілу соціальних внесків (ф. № П-6); звіт про використання коштів, виданих на службове відрядження; наряди та рапорти; документи обліку нарахувань і розподілення амортизації основних засобів; рахунки та чеки на оплату послуг зв'язку; бухгалтерська довідка про сплату податків, зборів та обов'язкових платежів; акт приймання-передачі виконаних робіт, наданих послуг (юридичних, аудиторських); видатковий касовий ордер, виписка банку
2.	Витрати на збут	Табель обліку використання робочого часу (ф. № П-5); розрахунково-платіжна відомість (ф. № П-6); відомість нарахувань і розподілу соціальних внесків (ф. № П-6); звіт про використання коштів, виданих на службове відрядження; наряди та рапорти; документи обліку нарахувань і розподілення амортизації основних засобів; акти списання МШП; акт приймання-передачі виконаних робіт, бухгалтерська довідка для оформлення витрат на рекламу і маркетингові дослідження; бухгалтерська довідка, товарно-транспортні накладні на відправлення (приймання) цукрових буряків (ф. № 2-Т(буряк))

1	2	3
3.	Інші операційні витрати	Лімітно-забірні картки (ф. № М-8); накладна-вимога на відпуск матеріалів зі складу (ф. № М-11); акт на списання заборгованостей; відомість з обліку кредитів; акт на списання запасів; відомості нарахувань та розподілу соціальних внесків

Джерело: авторське узагальнення.

Первинні документи призначені не лише підтверджувати факт здійснення господарських операцій, а й використовуватися як джерело інформаційного забезпечення користувачів з метою формування узагальнених показників.

Документи первинного обліку можна вважати джерелом економічної інформації, яка протягом тривалого часу зберігає цінність та значення здійснених облікових операцій. Основою формування інтегрованої системи бухгалтерського обліку залежно від інформаційних запитів керівників на різних рівнях управління щодо відображення невиробничих витрат будуть такі етапи первинного документування господарських операцій (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Етапи документального оформлення організації первинного обліку невиробничих витрат цукрових заводів.

Джерело: авторське узагальнення.

Особливе значення в обліково-інформаційному забезпеченні невиробничих витрат відводиться обліково-аналітичній інформації. Однією із найважливіших її відмінностей від інших видів є те, що вона має набагато більшу цінність, оскільки подає дані в узагальненому, підготовленому для сприйняття вигляді, що використовуються для вибору варіантів вирішення тієї чи іншої проблеми. Тому аналітична робота досить часто фактично поєднується з роботою щодо підготовки управлінського рішення, а керівнику пропонується лише вибрати один із кількох взаємопов'язаних варіантів. З метою підвищення рівня аналітичності інформації про невиробничі витрати доцільно організувати ефективне обліково-інформаційне забезпечення, що дасть змогу виявити їх місце при управлінні й обслуговуванні, як різних сфер господарювання інтегрованих сільськогосподарських підприємств у цукровій галузі, так і в розрізі ведення договірних відносин у процесі господарської діяльності цукрового заводу.

На нашу думку, наведені в табл. 2.2 типові форми первинних облікових документів невиробничих витрат цукрових заводів, для окремих ділянок обліку операцій у процесі господарської діяльності, не відображають їх зміст та значення. Так, підприємства зазнають значних збитків при договірних відносинах, що виникають у процесі заготівлі сировини та реалізації готової продукції. Однак у процесі господарської діяльності через небажання псувати відносини з постачальниками та покупцями вони не повною мірою застосовують право висунення претензій за порушення договірних умов. У вирішенні цих питань важлива роль належить юридичній службі підприємства, яка повинна забезпечити своєчасність оформлення претензій по кожному випадку недотримання умов договорів та різного виду порушень. Для формування оперативної інформації про всі відхилення, що виникають у процесах заготівлі сировини та реалізації продукції на різних рівнях управління, пропонуємо використовувати зведений документ “Картка порушення договірних умов” (див. рис. 2.6).

Запропонований документ, який формуватиме юридичний відділ за фактами здійснених порушень, буде містити інформаційні дані щодо встановлення причинного зв'язку між виникненням витрат і винуватцями, та аналітичні – для відображення таких фактів у системі бухгалтерських рахунків.

Картка порушення договірних умов

за _____ 2014 рік

	Вид порушення	Сума штрафу, грн.	Причини	Винуватці
1	Не виконання умов договорів	300,00	Порушення терміну доставки	Астахов А. Д. (водій)
2		100,00	Затримка транспортного засобу	—
3			
4	Разом			

Відповідальний: _____ “__” _____ 20__ р.
(П.І.Б.) (підпис) (дата)

Рис. 2.6. Документ оперативного зведення штрафів за порушення договірних умов.

Джерело: авторська пропозиція.

Провідна роль у попередженні та контролі невиробничих витрат у процесі заготівлі сировиною належить відділу з приймання та зберігання сировини (для переробних підприємств) та обслуговуючим цехам у складі відділу матеріально-технічного забезпечення (для корпоративних підприємств). Основним їх завданням є контроль за своєчасністю оприбуткування сировини, яка надійшла, за масою відповідно до договорів поставки. Всі відхилення, що викають при виконанні договорів поставки, щодо термінів поставки (годинного графіка), нестач у масі, невідповідності якості тощо, оформлюються відділом з приймання та зберігання сировини, або обслуговуючими цехами в складі відділу матеріально-технічного забезпечення, як претензії. При цьому виконують розрахунок заподіяної шкоди з передачею документів до юридичного відділу. За даними цехів та відділів, що здійснюють приймання, та бухгалтерією щомісяця проводиться звірка з документами постачальника щодо кількості фактично оприбуткованої сировини (за масою). Цим обмежуються контрольні функції відділів заготівлі сировини щодо виявлення і зниження невиробничих витрат.

Важливе значення у процесі реалізації готової продукції мають відділи збуту та маркетингу, й транспортний відділ, правильна організація роботи яких сприятиме зменшенню або

усуненню невиробничих витрат. Робота цих відділів спрямована на виконання основного завдання, а саме своєчасне здійснення поставок згідно з укладеними договорами та прийнятими до використання нарядами-замовленнями.

Правильна організація роботи збутових служб дає змогу безперервно забезпечити продукцією споживачів (у разі доставки власним транспортом), так і для поліпшення техніко-економічних показників. Функції цих відділів полягають в узгодженні з суб'єктами господарювання термінів відвантаження продукції та складанні календарних графіків поставок, облік і контроль виконання договорів поставок, контроль за надходженням продукції з виробництва, її прийманням і зберіганням, підготовкою до постачання (упаковка), відвантаженням і відпуском покупцям.

Виходячи з проведеного дослідження, можна констатувати, що ефективність управління підприємством залежить від достатнього інформаційного забезпечення щодо повноти, регулярності надходження та оперативності інформації, яка надається керівниками (менеджерами) структурних підрозділів. Запропонована організація формування інформації про невиробничі витрати за рівнями управління дасть змогу забезпечити більш обґрунтований підхід до планування, обліку, контролю та регулювання невиробничих витрат з метою їх зниження й усунення. Обліково-інформаційне забезпечення управління невиробничих витрат полягає в нерозривному зв'язку документів та інформації, що допоможе усунути дублювання операцій при зборі, зберіганні й передачі облікових даних з метою підвищення якості облікової інформації.

Підвищення ступеня корисності в інформації, для зацікавлених зовнішніх і внутрішніх її користувачів, передбачає раціональну систематизацію та накопичення даних, що визначаються удосконаленням процесу відображення фактів господарської діяльності на рахунках бухгалтерського обліку. Тому для дослідження обліково-інформаційного забезпечення відображення невиробничих витрат необхідно розглянути методичні аспекти організації їх бухгалтерського обліку.

2.2. Методика й організація обліку невиробничих витрат у підприємствах цукрової галузі

Організація обліку невиробничих витрат здійснюється в чітко визначених межах єдиної бухгалтерії та з розподілом її економічної інформації як у фінансовому, так і в управлінському напрямках.

Регулювання невиробничих витрат нормативно-правовими джерелами дає можливість переконатися в доцільності ведення їх обліку на рахунках 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” та 94 “Інші витрати операційної діяльності” [163].

Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати безпосередньо пов’язані з операційною діяльністю, яка у поєднанні з іншими видами економічної діяльності є основою побудови вітчизняного Плану рахунків. “Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю” [175, п. 1]. Як результат зазначеного, витрати фінансової та інвестиційної діяльності не мають відношення до операційної діяльності підприємства, тому їх розглядати як невиробничі витрати в даній монографії, не будемо. “Основна діяльність – операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу” [175, п. 1]. Невиробничі витрати, згідно з проведеними дослідженнями, є необхідним опосередкованим елементом процесу виробництва та мають місце при прийманні, зберіганні сировини, пакуванні й реалізації продукції, однак виникають вони в процесі договірних відносин, організації та укладання договорів, незаконних дій і помилок тощо. Такі витрати не можна ідентифікувати, як загальновиробничі виходячи зі змісту останніх. Крім основної діяльності, в контексті операційної діяльності підприємства виділено ще й інші види цієї діяльності, до яких і відносять інші операційні витрати. Вважаємо доцільним акцентувати увагу на тому, що зміст операційної діяльності не буде повним, якщо не зазначити, те що без управління діяльність підприємства неможлива, тобто всі стадії операційного циклу

діяльності підприємства фактично пов'язані з його управлінською ланкою.

До основних умов ефективного функціонування управлінської діяльності з метою виявлення й оптимізації невиробничих витрат слід відносити:

1) забезпечення керівництва підприємства, підрозділів і функціональних служб достатньою інформацією (*щодо невиробничих витрат. – Примітка автора*) для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та оперативного регулювання процесу формування вартості продукції;

2) визначення обґрунтованості формування невиробничих витрат за окремими елементами;

3) спостереження і постійний контроль за фактичним рівнем невиробничих витрат;

4) виявлення відхилень витрат від запланованого рівня;

5) виявлення внутрішньогосподарських резервів зниження рівня невиробничих витрат [225, с. 23–24].

З метою прийняття обґрунтованих рішень щодо ефективної організації договірних процесів при веденні господарської діяльності на цукровому заводі та обслуговуванні й управлінні інших сфер господарювання корпоративного підприємства, розглянемо значення невиробничих витрат для системи бухгалтерського обліку. За його основу буде взято дослідження впливу адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат та трансакційних витрат, що виникають при управлінні, обслуговуванні й організації діяльності як інших сфер господарювання, так і в розрізі господарської діяльності безпосередньо цукрового заводу при веденні договірних відносин щодо заготівлі сировини та реалізації продукції, з метою планування, аналізу, оперативного контролю та прийняття управлінських рішень для оптимізації витрат у центрах їх виникнення. Крім того, запропонована в параграфі 1.1 розд. 1 класифікація невиробничих витрат виступатиме передумовою раціональної організації їх обліку.

Слід зазначити, що обліково-інформаційне забезпечення й організація управління на підприємствах цукрової галузі характеризуються великою складністю через сезонний характер діяльності, тривалість виробничого циклу, різні технологічні, виробничі, фінансові процесів та комерційну діяльність тощо.

Головною передумовою виділення витрат, що пов'язані з управлінням діяльністю, є те, що більшість цукрових заводів Вінницької області – це виробничі підрозділи інтегрованих сільськогосподарських підприємств, де відповідальність за прийняття рішень з метою ефективного господарювання покладено на генерального директора та служби персоналу управління, керівництво яких поширюється також на інші сфери господарської діяльності даного підприємства (додаток Ж.1).

Згідно з чинним Планом рахунків для обліку адміністративних витрат передбачено рахунок 92 “Адміністративні витрати”, на якому ведуть облік збільшення суми витрат на управління й обслуговування всіх сфер господарювання. Витрати, що пов'язані з договірним процесом, у розрізі господарської діяльності підприємств цукрової галузі для забезпечення та заготівлі сировини (цукрового буряку) відображають загальним підсумком на цьому рахунку.

Отже, для потреб управління, із урахуванням запропонованої номенклатури невиробничих витрат (див. додаток Д) вважаємо за доцільне у структурі синтетичного рахунку першого порядку 92 “Адміністративні витрати” виділяти два субрахунки: 92.1 “Адміністративні витрати на управління інших сфер господарювання” та 92.2 “Трансакційні витрати процесу заготівлі сировини”.

Виокремлення субрахунку 92.1 “Адміністративні витрати на управління інших сфер господарювання” дасть змогу систематизувати облікову інформацію про витрати, які виникають при управлінні та обслуговуванні інших сфер господарської діяльності корпоративних підприємств, де цукрові заводи є виробничими підрозділами. Аналітичний облік на цьому субрахунку буде вестися за наведеними статтями витрат (табл. 2.3).

За дебетом субрахунку 92.1 “Адміністративні витрати на управління інших сфер господарювання” відображають загальногосподарські витрати, які виникають у процесі організації, обслуговування та управління діяльністю корпоративних і переробних підприємств цукрової галузі, за кредитом – списання на фінансовий результат.

Відповідно до чинного законодавства, що регламентує списання невиробничих витрат, на дебеті субрахунку 791 “Фінансовий результат операційної діяльності” узагальнюється

інформація, що пов'язана з основною та іншою операційною діяльністю. Проте для потреб управління з метою прийняття ефективних рішень щодо оптимізації невиробничих витрат, які виникають у процесі договірних відносин у розрізі господарської діяльності та при управлінні підприємством, наведе узагальнення результатів на цьому субрахунку сприятиме зниженню використання облікової інформації для управління витратами та не дасть змоги простежити ефективність діяльності за господарськими процесами.

Таблиця 2.3

Облікове відображення інформації на запропонованому субрахунку 92.1 “Адміністративні витрати на управління інших сфер господарювання” для корпоративних підприємств цукрової галузі

Синтетичний рахунок II-го порядку		Аналітичні рахунки	
<i>Рекомендаційний характер</i>			
Код субрахунку	Назва субрахунку	Код	Назва аналітичних рахунків
92.1	<i>Адміністративні витрати на управління інших сфер господарювання</i>	92.1.1	Матеріальні витрати
		92.1.2	Витрати на оплату праці
		92.1.3	Відрахування на соціальні заходи
		92.1.4	Амортизаційні відрахування
		92.1.5	Утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів
		92.1.6	Витрати за послуги сторонніх організацій
		92.1.7	Витрати на службові відрядження
		92.1.8	Витрати на забезпечення відпусток
		92.1.9	Витрати на розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків
		92.1.10	Податки, збори та обов'язкові платежі
		92.1.11	Інші адміністративні витрати на управління діяльністю

Джерело: авторська пропозиція.

Тому для потреб ефективного управління з метою оптимізації невиробничих витрат та оперативного контролю, акумулювання витрат, пов'язаних із управлінням, обслуговуванням та договірними процесами господарської діяльності, пропонуємо узагальнювати у складі субрахунків третього порядку: 791.1 “Результат операційної діяльності від управління й обслуговування” та 791.2 “Результат операційної діяльності від договірного процесу”. Внесення запропонованих змін до субрахунку 791 “Фінансові результати” забезпечить його інформативність.

Кореспонденцію субрахунку 92.1 “Адміністративні витрати на управління інших сфер господарювання” наведено в додатку К.

Виокремлення субрахунку 92.2 “Трансакційні витрати процесу заготівлі” зумовлено необхідністю у відображенні всіх витрат, які виникають під час заготівлі сировини. Прийняття рішень щодо організації забезпечення сировиною цукрових заводів, розробка планів майбутньої діяльності, ведення переговорів щодо їх змісту та умов, коли в ділових відносинах бере участь більш як двоє учасників, перегляд умов договорів, забезпечення дотримання суб’єктами господарювання досягнутих домовленостей, а також вирішення спірних питань у разі зміни їх обставин та ін. – це процеси, які спричиняють виникнення адміністративних витрат.

З огляду на властиві для підприємства етапи трансакцій (див. додаток В) з метою систематизації облікової інформації для потреб управління господарською діяльністю пропонуємо виокремлення наступних аналітичних рахунків субрахунку 92.2 “Трансакційні витрати процесу заготівлі”: 92.2.1 “Адміністративні витрати на ведення переговорів”; 92.2.2 “Адміністративні витрати на укладання договору”; 92.2.3 “Адміністративні витрати на виконання договору”.

Відображення в обліку господарських операцій, пов’язаних із заготівлею сировини, подано в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Кореспонденція запропонованого субрахунку
92.2 “Трансакційні витрати процесу заготівлі” для
відображення в обліку витрат договірною процесу заготівлі
сировини**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
<i>Адміністративні витрати на ведення переговорів</i>			
1.	Списано матеріальні витрати, що належать до адміністративних витрат договірною процесу на етапі ведення переговорів	92.2.1 “Адміністративні витрати на ведення переговорів”	20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
2.	Нараховано заробітну плату та здійснено відрахування працівникам, зайнятих договірним процесом на етапі ведення переговорів	92.2.1 “Адміністративні витрати на ведення переговорів”	651 “За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4
3.	Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення в договірному процесі на етапі ведення переговорів	92.2.1 “Адміністративні витрати на ведення переговорів”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
4.	Нараховано витрати на службові відрядження адміністративного персоналу договірному процесу на етапі ведення переговорів	92.2.1 “Адміністративні витрати на ведення переговорів”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
5.	Нараховано адміністративні витрати щодо ведення переговорів пов’язаних з придбанням давальницької сировини	92.2.1 “Адміністративні витрати на ведення переговорів”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
6.	Відображені інші адміністративні витрати договірному процесу на етапі ведення переговорів	92.2.1 “Адміністративні витрати на ведення переговорів”	30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
Адміністративні витрати на укладання договору			
7.	Нараховано адміністративні витрати на організацію та проведення переговорів на етапі укладання договору	92.2.2 “Адміністративні витрати на укладання договору”	30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
8.	Нараховано адміністративні витрати на оформлення договорів на етапі його укладання	92.2.2 “Адміністративні витрати на укладання договору”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
9.	Нараховано адміністративні витрати договірному процесу при проведенні юридичних дій, щодо укладання угод заготівлі сировини	92.2.2 “Адміністративні витрати на укладання договору”	30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4
10.	Нараховано адміністративні витрати договірному процесу при проведенні юридичних дій, щодо укладання угод на транспортування сировини	92.2.2 “Адміністративні витрати на укладання договору”	30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
11.	Відображені інші адміністративні витрати договірному процесу на етапі укладання договорів	92.2.2 “Адміністративні витрати на укладання договору”	30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
Адміністративні витрати на виконання договору			
12.	Нараховано адміністративні витрати на організацію та експлуатацію транспортних засобів в процесі виконання договору	92.2.3 “Адміністративні витрати на виконання договору”	20 “Виробничі запаси”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
13.	Відображено інші адміністративні витрати договірному процесу на етапі виконання договору	92.2.3 “Адміністративні витрати на виконання договору”	20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
14.	Списано щомісячну суму адміністративних витрат договірному процесу на фінансовий результат операційної діяльності	791.2 “Результат операційної діяльності договірному процесу”	92.2 “Адміністративні витрати договірному процесу”

Джерело: авторська пропозиція.

За дебетом субрахунку 92.2 “Трансакційні витрати процесу заготівлі” відображають загальногосподарські витрати, які мають місце в процесі договірних відносин щодо заготівлі сировини, за кредитом – списання на запропонований субрахунок 791.2 “Результат операційної діяльності від договірному процесу”.

Мета діяльності підприємств щодо властивих йому процесів збуту продукції полягає в пошуку найвигідніших умов та організації здійснення ефективних збутових операцій з найменшими затратами.

Ми поділяємо точку зору Н. М. Гудзенко, яка зазначає, що збутова діяльність підприємства залежить від правильного ведення збутової політики та є результатом її раціональної організації.

“Збутова політика підприємства – це обрана керівництвом сукупність збутових стратегій маркетингу (стратегій охоплення ринку, позиціонування товару) і комплексу заходів (рішень і дій) з формування асортименту товарної продукції та ціноутворення, формування попиту і стимулювання збуту (обслуговування покупців, комерційне кредитування, знижки), укладання договорів продажу товарів, транспортування, індексації дебіторської заборгованості [46, с. 26]. Тобто збутова діяльність як процес виконання комплексу заходів, поставлених перед суб’єктами господарювання, передбачає можливі варіанти організації та здійснення збутових операцій з метою вибору найбільш оптимального, який би забезпечував отримання максимальних результатів господарювання. Саме в період збуту вибирають напрям реалізації готової продукції, при якому його натуральна форма отримує вартісну. Для цього працівниками вивчається кон’юнктура ринку, ціноутворення та необхідність у попиті й пропозиції. Договори укладають з вигодою для підприємства. Відбувається процес підрахунку очікуваної собівартості та рентабельності виробництва та збуту.

Стадія реалізації виступає останньою ланкою для досягнення однієї із основних цілей підприємства, серед яких є отримання прибутку. З цією метою доцільно більше уваги приділяти витратам на збут, оскільки вони в процесі господарської діяльності мають забезпечувати ефективність управління, яке можливе за умов отримання достовірної та своєчасної облікової інформації.

Серед основних функції збуту в економічній літературі виділяють такі:

1) функції обслуговування (стандартизація і контроль якості продукції, проведення маркетингових досліджень, планування випуску продукції, визначення цін, націнок і знижок, просування продукції);

2) функції, пов’язані з угодами (закупівля і продаж товарів, прийняття ділового ризику партнерів, пов’язаного з можливістю несподіваного зменшення попиту на виготовлені товари);

3) логістичні функції (створення торгового асортименту, зберігання і транспортування продукції, комплектування партій поставок) [151, с. 145; 124].

Розглянемо більш докладно значення кожної функції для організації обліку витрат на збут на підприємствах цукрової галузі,

що визначатимуть зміст господарських операцій як процесів, у межах яких приймаються управлінські рішення щодо планування, прогнозування, оптимізації й оперативного контролю невиробничих витрат при управлінні та організації збутової діяльності різних сфер господарювання інтегрованих сільськогосподарських підприємств в цукровій галузі, так і в розрізі ведення договірних відносин у процесі господарської діяльності цукрового заводу при реалізації продукції.

Чинним Планом рахунків облік витрат на збут (реалізацію, продаж) продукції, товарів, робіт і послуг передбачено вести на рахунку 93 “Витрати на збут”.

Для задоволення потреб управлінського персоналу підприємств цукрової галузі в отриманні оперативної обліково-аналітичної інформації, щодо витрат, пов’язаних зі збутом продукції, вважаємо доцільним до рахунку 93 “Витрати на збут” із урахуванням деталізованої інформації в запропонованій номенклатурі невиробничих витрат (див. додаток Д) відкривати два синтетичні рахунки другого порядку: 93.1 “Витрати управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання” та 93.2 “Трансакційні витрати процесу збуту”.

Виокремлення субрахунку 93.1 “Витрати управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання” дасть змогу систематизувати облікову інформацію щодо всіх витрат корпоративних підприємств цукрової галузі, які виникають при обслуговуванні й управлінні діяльністю, пов’язаною зі збутом (реалізацією) готової продукції (не цукрової), та їх передпродажною підготовкою. Кореспонденцію цього рахунку наведено в табл. 2.5. За дебетом субрахунку 93.1 “Витрати управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання” відображають суму витрат, які пов’язані із управлінням збутової діяльності, орієнтованої на потреби клієнтів, за кредитом – списання на запропонований субрахунок 791.1 “Результат операційної діяльності від управління”. Кореспонденцію субрахунку 93.1 “Витрати управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання” подано в додатку К.1.

Вважаємо доцільним більш докладно дослідити потреби клієнтів, які необхідно задовольняти в процесі управління збутовою діяльністю корпоративних підприємств цукрової галузі, щодо інформації про витрати на реалізацію іншої продукції.

**Облікове відображення запропонованого субрахунку
93.1 “Витрати управління збутовою діяльністю інших сфер
господарювання” корпоративних підприємств цукрової галузі**

Синтетичний рахунок II-го порядку		Аналітичні рахунки	
<i>Рекомендаційний характер</i>			
Код субрахунку	Назва субрахунку	Код	Назва аналітичних рахунків
93.1	<i>Витрати управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання</i>	93.1.1	Матеріальні витрати
		93.1.2	Витрати на оплату праці
		93.1.3	Відрахування на соціальні заходи
		93.1.4	Амортизаційні відрахування
		93.1.5	Витрати на забезпечення відпусток
		93.1.6	Витрати на службові відрядження
		93.1.7	Маркетингові витрати
		93.1.8	Витрати на пакувальні матеріали
		93.1.9	Витрати транспортної логістики
		93.1.10	Витрати на зберігання продукції
		93.1.11	Інші витрати на управління збутовою діяльністю

Джерело: авторська пропозиція.

Запропонований підхід С. Є. Хрупович до розуміння функції управління при здійсненні підприємством збутової діяльності, розкриває її значення наступним трактуванням: “Управління збутовою діяльністю підприємств – це орієнтована на досягнення завдань організації управлінська діяльність, пов’язана із формуванням попиту на товари і послуги виробника, їх реалізацію за допомогою інтенсифікації цього попиту” [219].

Ціна, якість продукції, упаковка, реклама, тобто всі дії підприємства, за мету яких ставиться повна інформованість потенційних покупців про продукт реалізації (товар) та його особливості, є основними складовими приведення продукції до вимог споживачів відповідно до їх потреб. Саме просування продукції є однією зі складових функції обслуговування підприємства при провадженні збутової діяльності.

П. І. Белінський дає таке визначення змісту збутової діяльності як процесу просування продукції: “Суть збутової діяльності, в загальному розумінні полягає в тому, що це є процес просування готової продукції на ринок та організації товарного обміну з метою отримання підприємницького прибутку” [11, с. 624].

Не розглядаючи в даній монографії наукових підходів до визначення понять “маркетингова діяльність” та “збутова діяльність”, ми поділяємо думку авторів, які вважають: “... маркетингову діяльність ширшим та більш комплексним поняттям, тоді як збутова діяльність є результируючим компонентом маркетингової діяльності” [230, с. 103–110].

На підтвердження викладеного, свідчить таке визначення маркетингової діяльності: “... це підприємницька діяльність, яка управляє просуванням товарів і послуг від виробника до споживача і користувача, або соціальний процес, шляхом якого прогнозують, розширюють і задовольняють попит на товари та послуги” [39, с. 16]. Тобто, згідно з даним визначенням впливає, що маркетингова діяльність управляє збутом і орієнтована на ринковий попит.

Облік маркетингових витрат згідно з П(С)БО 16 “Витрати” та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 передбачено вести на рахунку 93 “Витрати на збут”.

Виходячи із економічного змісту складових, запропонованих Н. В. Гавришко до маркетингового поділу витрат, можна встановити, що:

а) додаткові витрати, які автор пов’язує з продовженням процесу виробництва у сфері збуту, включають витрати на транспортування, зберігання продукції, сортування, комплектування, упаковку;

б) чисті витрати, що на думку автора, обумовлені процесами реалізації продукції, актами купівлі-продажу і зміною форм вартості, складаються з витрат на укладання договорів, обслуговування актів купівлі-продажу, на управління збутовою діяльністю [31, с. 7].

Запропонований поділ витрат Н. В. Гавришко підтверджує нашу думку щодо розмежування маркетингових витрат як складових витрат на збут між витратами, які виникають у процесі організації договірних відносин, пов’язаних із реалізацією продукції, в розрізі господарської діяльності цукрового заводу, та при плануванні управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання (див. додаток Д), із відповідним аналітичним відображенням у складі синтетичних рахунків 93.1 “Витрати

управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання” та 93.2 “Трансакційні витрати процесу збуту”.

Задоволення потреб клієнтів у процесі управління збутовою діяльністю пов’язано із ефективною логістичною системою, яка передбачає: своєчасну доставку товарів; готовність постачальника виконати замовлення; обережну поведінку з товаром під час вантажно-розвантажувальних робіт; готовність постачальника приймати та швидко замінювати дефектні товари; готовність постачальника зберігати товарно-матеріальні запаси на вимогу клієнта тощо.

Питання логістичних витрат вивчали і досліджували чимало зарубіжних і вітчизняних учених, тому в економічній літературі доводиться спостерігати виділення значної кількості їх класифікаційних ознак. Серед основних класифікацій логістичних витрат на підприємстві вважаємо за доцільне виокремити лише ті, які мають місце в процесі господарської діяльності та підлягають управлінню з боку керівництва, з метою підвищення ефективності логістичної системи підприємства загалом: за формами та місцем виникнення (витрати в постачанні, витрати у виробництві, витрати в дистрибуції); за логістичними функціями (витрати обслуговування замовлення; витрати транспортування; витрати складування; витрати управління запасами; витрати пакування; витрати обслуговування споживача) [117, с. 18].

З метою доцільності відображення та ведення аналітичного обліку за витратами транспортної логістики в процесі збуту готової продукції, розглянемо складові запропонованих класифікаційних ознак логістичних витрат.

Предметом досліджень й аналізу логістичних витрат, як зазначає Є. В. Крикавський, є витрати, що виникають безпосередньо у сфері дистрибуції. “Логістичні витрати дистрибуції – це сума витрат реалізації усіх функцій, що забезпечують фізичний перехід продукції від виробника до кінцевого споживача” [118, с. 309]. До наведених витрат відносять: обслуговування замовлень, зберігання й управління запасами, утримання складів, транспортування, пакування тощо [117, с. 18].

Причому витрати фізичного переміщення матеріальних потоків учені розглядають й висвітлюють як витрати: внутрішнього переміщення потоків, що пов’язано із виробничим процесом (між відділами, цехами), розподілом продукції й

утилізацією відходів; зовнішнього переміщення, що виникають при постачанні (заготівлі), дистрибуції (розподілі продукції) та утилізації відходів, тобто тими процесами, за допомогою яких відбувається зв'язок ринкового оточення з підприємством [118, с. 309].

Доцільність ведення обліку витрат транспортної логістики, що виникають при фізичному переміщенні матеріальних потоків, полягає у створенні умов для прийняття рішення щодо обмеження кількості маніпуляційних операцій між складами, підвищенні продуктивності праці, спрощенні маршрутів фізичних потоків, впровадженні сучасних технологій фізичного переміщення матеріальних цінностей. У результаті цього може бути скорочення власної транспортної інфраструктури на користь послуг спеціалізованих транспортно-експедиційних фірм, що призведе до мінімізації постійних витрат на утримання, однак збільшить змінні витрати при використанні транспортних послуг зі сторони.

Для періоду дистрибуції характерні витрати транспортної логістики, які доцільно розмежовувати між витратами, що виникають у процесі організації договірних відносин, пов'язаних із обслуговуванням споживачів та транспортуванням продукції, і спостерігаються при управлінні процесами збуту в інтегрованих сферах господарської діяльності (див. додаток Д) із відповідним аналітичним відображенням у складі синтетичних субрахунків 93.1 “Витрати управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання” та 93.2 “Трансакційні витрати процесу збуту”.

Реалізацію продукції, виконання робіт і надання послуг підприємства здійснюють за договорами, укладеними в процесі господарської діяльності. Згідно з проведеними дослідженнями властивих підприємству етапів трансакцій у процесі реалізації продукції доцільне виокремлення таких аналітичних рахунків субрахунку 93.2 “Трансакційні витрати процесу збуту”: 93.2.1 “Витрати на ведення переговорів у процесі збуту”; 93.2.2 “Витрати при укладанні договору щодо збуту”; 93.2.3 “Витрати на виконання договору в процесі збуту”. Відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних зі збутом готової продукції на цукрових заводах, наведемо в табл. 2.6.

**Кореспонденція запропонованого субрахунку 93.2
“Трансакційні витрати процесу збуту” до рахунку 93 “Витрати
на збут”**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
<i>Витрати на ведення переговорів у процесі збуту</i>			
1.	Відображено витрати на дослідження кон'юнктури ринку збуту продукції	93.2.1 “Витрати на ведення переговорів у процесі збуту”	30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 651 “За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
2.	Нараховано витрати на проведення маркетингових досліджень (попит та пропозиція на продукцію) збуту продукції	93.2.1 “Витрати на ведення переговорів у процесі збуту”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 651 “За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
3.	Нараховано витрати на рекламу в засобах масової інформації для збуту продукції	93.2.1 “Витрати на ведення переговорів у процесі збуту”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 651 “За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
4.	Нараховано інші витрати на ведення переговорів в процесі збуту продукції	93.2.1 “Витрати на ведення переговорів у процесі збуту”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 651 “За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
<i>Витрати при укладанні договору щодо збуту</i>			
5.	Нараховано витрати на презентацію продукції під час укладання договору щодо збуту продукції	93.2.2 “Витрати при укладанні договору щодо збуту”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”
6.	Нараховано витрати на розповсюдження рекламної продукції під час укладання договору щодо збуту продукції та залучення інвесторів	93.2.2 “Витрати при укладанні договору щодо збуту”	20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 651 “За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4
7.	Нараховано інші витрати пов'язані з укладанням договору щодо збуту продукції	93.2.2 “Витрати при укладанні договору щодо збуту”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 39 “Витрати майбутніх періодів”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 651 “За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
Витрати на виконання договору в процесі збуту			
8.	Нараховано витрати на утримання продавців, торгових агентів та працівників підрозділів, що забезпечують збут	93.2.3 “Витрати на виконання договору в процесі збуту”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 651 “За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”
9.	Нараховано витрати пов'язані із вантажно-розвантажувальними роботами відповідно до умов договору в процесі збуту	93.2.3 “Витрати на виконання договору в процесі збуту”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 651 “За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
10.	Нараховано витрати на виконання транспортно-експедиторських послуг в процесі збуту	93.2.3 “Витрати на виконання договору в процесі збуту”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
11.	Нараховано витрати пов'язані із транспортуванням (відвантаженням) основної та побічної продукції автомобільним або залізничним транспортом в процесі збуту	93.2.3 “Витрати на виконання договору в процесі збуту”	30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
12.	Нараховано витрати на перевезення і охорону вантажу в процесі збуту	93.2.3 “Витрати на виконання договору в процесі збуту”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 651 “За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4
13.	Нараховано інші витрати, пов'язані з виконанням договору в процесі збуту	93.2.3 "Витрати на виконання договору в процесі збуту"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів", 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 39 "Витрати майбутніх періодів", 661 "Розрахунки за заробітною платою", 651 "За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
14.	Списано щомісячну суму витрат управління збутовою діяльністю на фінансові результати операційної діяльності підприємства	791.2 "Результат операційної діяльності договірному процесу"	93.2 "Витрати договірному процесу збуту"

Джерело: авторська пропозиція.

Прийняття рішень щодо організації реалізації готової продукції та відображення витрат на запропонованих рахунках за наведеними етапами процесу трансакцій дасть змогу отримати інформацію та розподілити джерела виникнення витрат та визначити можливі резерви.

За дебетом субрахунку 93.2 "Трансакційні витрати процесу збуту" відображають суму витрат, які виникають у процесі договірних відносин щодо збуту продукції в розрізі ведення господарської діяльності на цукровому заводі, за кредитом – списання на запропонований субрахунок 791.2 "Результат операційної діяльності від договірному процесу".

Згідно з чинним Планом рахунків для обліку інших витрат операційної діяльності передбачено рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності", на якому ведуть облік збільшення суми операційних витрат, крім витрат, які обліковують на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут".

Як результат наших переконань, із урахуванням деталізованої інформації в запропонованій номенклатурі статей інших витрат

операційної діяльності (див. додаток Д.1), властивих підприємству процесів господарської діяльності та операцій при управлінні й обслуговуванні сфер господарювання, які не пов'язані із діяльністю цукрового заводу (заготівля сировини, її приймання і зберігання, пакування продукції й збут), вважаємо за доцільне аналітичний облік на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” здійснювати із відкриттям субрахунків, які наведені на рис. 2.7.

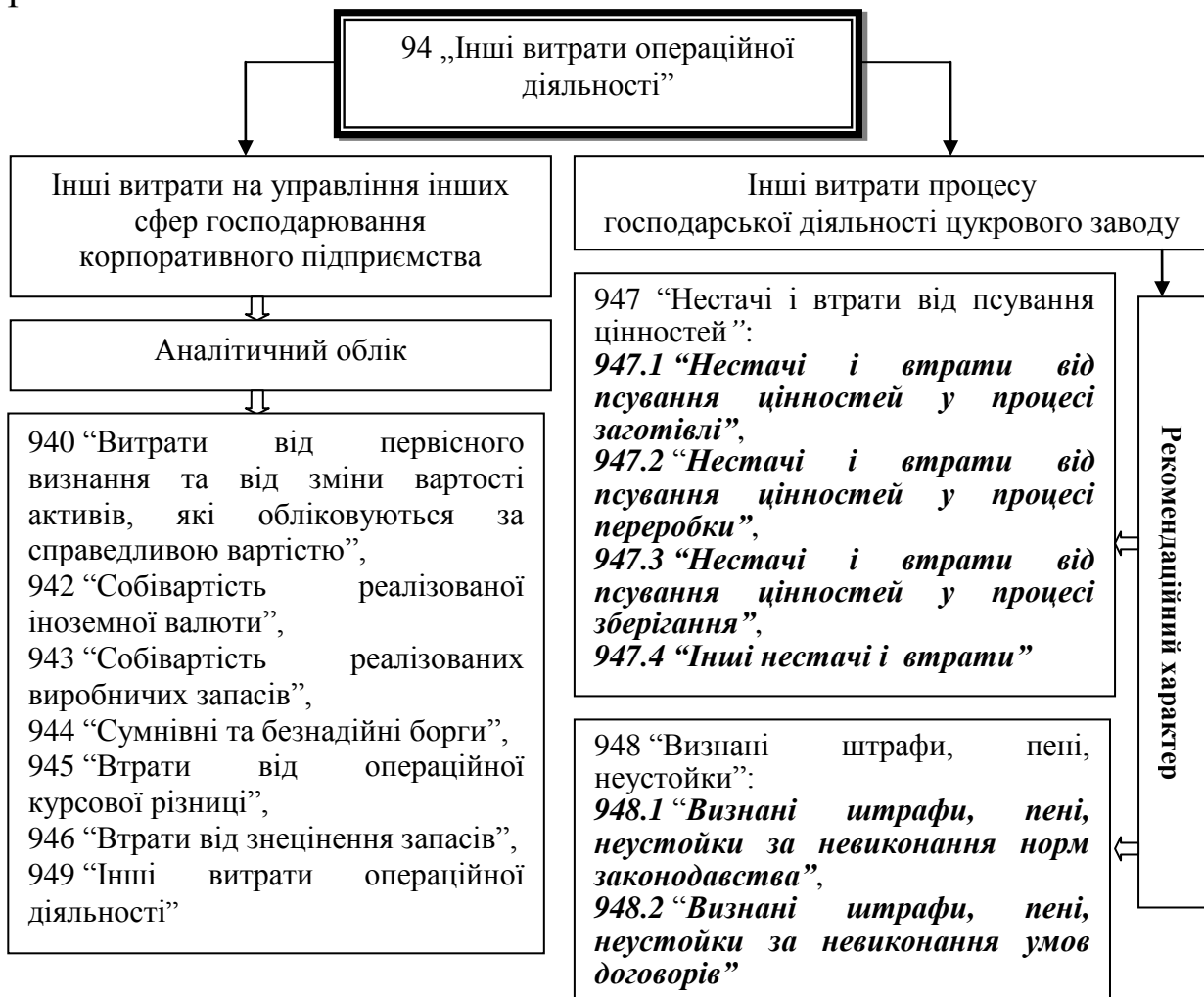


Рис. 2.7. Пропозиції групування інших витрат операційної діяльності та облікового відображення інформації на субрахунках 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” та 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки” для підприємств цукрової галузі.

Джерело: авторська пропозиція.

Крім того, з метою отримання інформації для управління витратами до субрахунків 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” та 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки” вважаємо за доцільне відкрити (рис. 2.7) субрахунки другого порядку для

деталізації інформації в розрізі господарської діяльності при заготівлі сировини, виробництві (прийманні, зберіганні та пакуванні) та збуту готової продукції.

На субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності” відображають витрати, що залежать від керівництва підприємства і величину яких визначають на їх власний розсуд. За кордоном такі витрати відносять до факультативних витрат, як зазначає у своїй праці А. Апчерч, а в Україні – у частині інших витрат операційної діяльності. Вчений підкреслює, що під час кризи, теоретично, такі витрати в короткостроковому періоді необхідно звести до нуля, для того щоб не завдати шкоди добробуту підприємства [3, с. 63].

З огляду на внесені зміни та рекомендації до структури рахунків 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” та 94 “Інші витрати операційної діяльності” подамо їх у робочому Плані рахунків (додаток Л).

З метою прогнозування і планування величини невиробничих витрат у маркетинговому періоді, а також прийняття ефективних управлінських рішень щодо їх оптимізації, вважаємо доцільним звернути увагу на інформаційне забезпечення обліку витрат у розрізі організації господарської діяльності на підприємствах цукрової галузі. Із урахуванням потреб, спрямованих на забезпечення достовірності ведення бухгалтерського обліку невиробничих витрат та підвищення інформативності внутрішньо-господарської звітності, пропонуємо деталізувати інформацію в розрізі організації господарської діяльності цукрового заводу та управління й обслуговування, як різних сфер господарювання інтегрованих сільськогосподарських підприємств у цукровій галузі, так і збуту іншої продукції. На наше переконання, невиробничі витрати мають місце в процесі заготівлі сировини, виробництві (прийманні, зберіганні й пакуванні) та збуті.

До невиробничих витрат, яких підприємство зазнає під час заготівлі сировини належать витрати, пов’язані з організацією та координацією договірною процесу господарської діяльності, а саме: ведення переговорів; укладання та виконання договорів; штрафні санкції щодо невиконання умов договорів та порушення норм законодавства; нестачі і втрати при заготівлі сировини.

До невиробничих витрат при прийманні, зберіганні та пакуванні в розрізі виробничого процесу відносять витрати, які пов’язані з організацією та координацією господарської діяльності:

нестачі і втрати, що виникають при прийманні сировини, а також її зберіганні та пакуванні основної й побічної продукції.

Невиробничі витрати процесу збуту включають витрати, які пов'язані з організацією та координацією договірною процесу господарської діяльності: ведення переговорів; укладання та виконання договорів; штрафні санкції щодо невиконання умов договорів і порушення норм законодавства.

До невиробничих витрат на управління й обслуговування інших сфер господарювання, які не пов'язані із стадіями господарської діяльності цукрового заводу, що є виробничим підрозділом інтегрованих сільськогосподарських підприємств у цукровій галузі, належать витрати, спрямовані на координацію управління на підприємстві, а також на управління збутовою діяльністю як основної продукції, так й інших сфер господарювання.

Формування витрат за наведеними розрізами подамо у Відомості з обліку невиробничих витрат (додаток М), в якій інформація складатиметься в кінці кожного місяця з метою прийняття управлінських рішень щодо оптимізації витрат за сезонними коливаннями.

Ефективність управління процесом господарської діяльності потребує об'єктивної та достовірної інформації щодо діяльності структурних підрозділів підприємства. Складовою частиною інформаційної системи є управлінський облік, який сприяє забезпеченню інформацією керівників різних ланок управління для прийняття ними ефективних та обґрунтованих управлінських рішень. Виходячи з потреб забезпечення інформацією про невиробничі витрати кожного процесу діяльності за місцями виникнення та центрами відповідальності вважаємо доцільною пропозицію щодо доповнення цієї Відомості відповідними додатками: "Відомість з обліку невиробничих витрат в розрізі процесу заготівлі (постачання) сировини", "Відомість з обліку невиробничих витрат в розрізі процесу виробництва (приймання, зберігання і пакування)", "Відомість з обліку невиробничих витрат в розрізі процесу збуту" (додаток М.1, М.2, М.3).

Запропоновані зміни забезпечать підвищення інформативності про понесені невиробничі витрати в розрізі структурних підрозділів, процесів діяльності та сезонності виробництва (рис. 2.8).

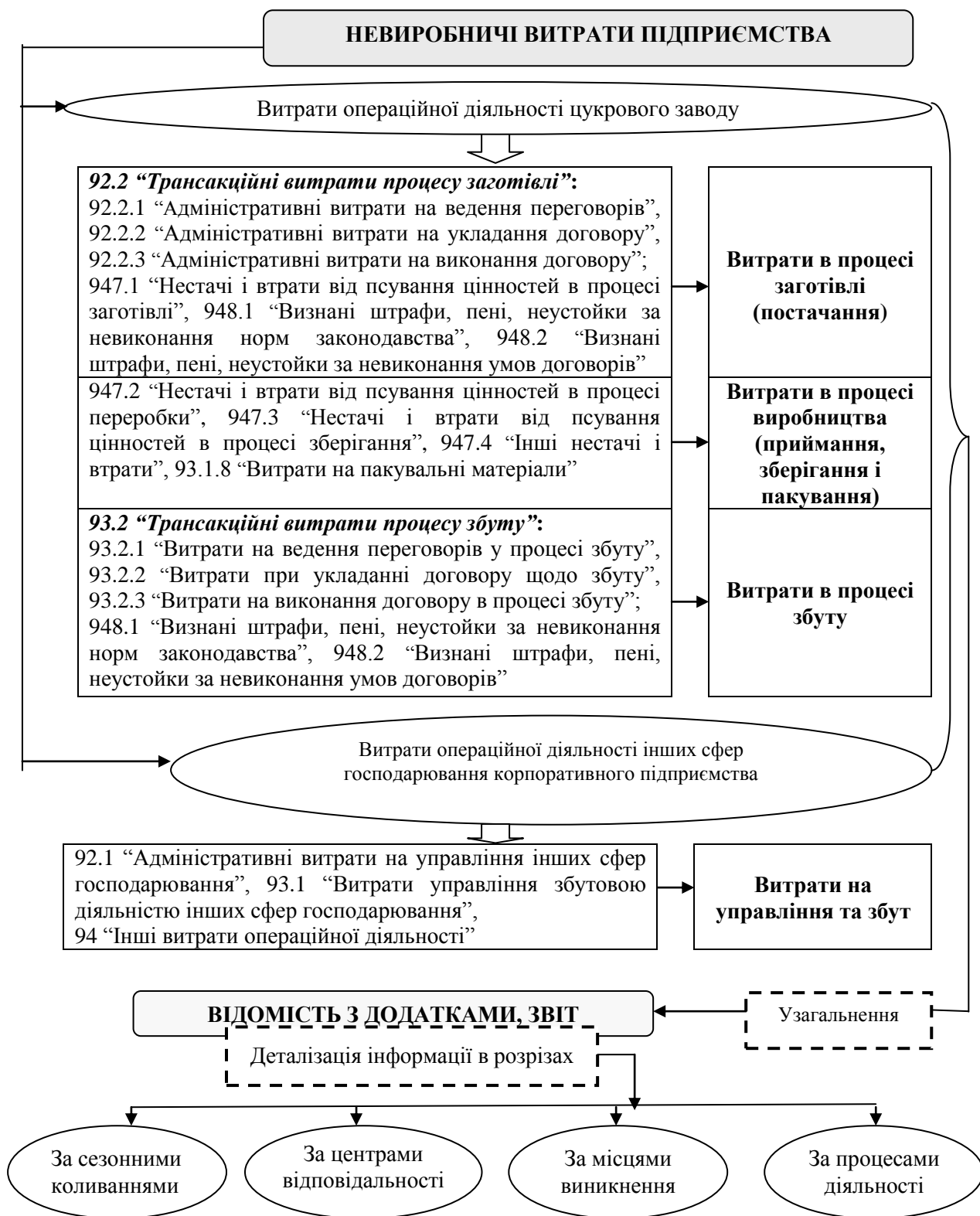


Рис. 2.8. Методичне забезпечення посилення аналітичності обліку на базі удосконалення робочого плану рахунків цукрового заводу.

Джерело: авторська розробка.

Частина витрат, що пов’язані з організацією збутової діяльності (витрати на рекламу, пакувальні матеріали, дослідження ринку (маркетинг), більшість трансакційних витрат) випереджають

одержання підприємством доходів. За таких умов доцільним є відображення в обліку наведених витрат, як “витрат майбутніх періодів”. Крім того, списання невиробничих витрат на фінансовий результат, згідно із діючими положеннями бухгалтерського обліку, характерно для умовно-постійних витрат. Натомість, невиробничі витрати, що є умовно-змінними, включаються до собівартості реалізованої продукції, як через рахунки витрат майбутніх періодів, так і прямим списанням, за умов безпосереднього відношення до певного виду продукції.

Як результат наших переконань, списання невиробничих витрат та їх поділ у відношенні до обсягу виробництва перебувають в залежності від властивих підприємству внутрішньогосподарських процесів, чим зумовлює компетентність керівництва у прийнятті якісних рішень, щодо деталізації інформації про невиробничі витрати із врахуванням організаційних та господарсько-технологічних особливостей підприємств цукрової галузі.

2.3. Внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат



Підприємства цукрової галузі незалежно від організаційно-правових форм господарювання та форм власності працюють в однакових умовах планування своєї діяльності та перспектив її розвитку, які є результатом розроблених господарських і соціальних програм, наявності інвестицій, тенденцій розвитку кон'юнктури ринку тощо. Ефективне використання ресурсів, недопущення втрат, запобігання виникненню непродуктивних витрат та аналіз тих витрат, які не залежать від процесу виробництва, пов'язано із підвищенням наукового рівня внутрішньогосподарського контролю та чіткого визначення його мети. На досягнення якої впливає: стабільне функціонування підприємства; збереження активів та їх раціональне використання; дотримання внутрішньої політики; попередження, запобігання та викриття порушень; точність бухгалтерських записів; підготовку достовірної та чіткої узагальненої інформації.

При дослідженні роботи цукрових заводів Вінницької області довелося спостерігати недосконалість внутрішньогосподарського контролю, який необхідний для стабільної та ефективної роботи корпоративних підприємств у ринкових умовах, для підвищення ефективності їх облікової системи, запобіганню виникненню порушень, достовірності внутрішньогосподарської звітності, пошуку ефективних управлінських рішень та прагненню до скорочення невиробничих витрат, що мають місце при управлінні й обслуговуванні як різних сфер господарювання інтегрованих сільськогосподарських підприємств у цукровій галузі, так і в розрізі ведення договірних відносин у процесі господарської діяльності цукрового заводу.

Тому метою подальшого дослідження буде аналіз та оцінка стану внутрішньогосподарського контролю на корпоративних підприємствах цукрової галузі для визначення етапів послідовності його здійснення за допомогою методичних прийомів і заходів стимулювання у часовому аспекті, що впливатимуть на організацію та методику обліку невиробничих витрат.

Система внутрішньогосподарського контролю з метою деталізації контрольних функцій у процесі управління та на різних етапах діяльності підприємства передбачає наявність таких складових (видів):

1) бухгалтерський контроль – сукупність процедур для виявлення відхилень фактичних показників від запланованих (даних обліку), збереження активів підприємства, попередження недоліків й усунення ризиків у діяльності підприємства, забезпечення достовірності облікових даних та фінансової звітності [116, с. 434; 166, с. 111];

2) адміністративний контроль – сукупність процедур, спрямованих на виконання виробничих і фінансових планів, а також обов'язків посадовими особами, що здійснюється автоматично в рамках затверджених внутрішніх організаційних і розпорядчих документів [116, с. 434; 166, с. 111];

3) технологічний контроль – сукупність процедур, що забезпечують дотримання технології виробництва, норм і нормативів витрат сировини, якості виготовленої продукції [116, с. 434].

Для досягнення ефективного результату діяльності підприємства контроль власника є важливою складовою, що

безпосередньо впливає і визначає законність, доцільність і достовірність здійснення господарських операцій та як результат, прийняття ефективних управлінських рішень. Контроль власника може бути як окремим видом контролю, якщо власник не є керівником (директором) підприємства, так і формою адміністративного контролю в разі його перебування на двох посадах. Для підприємств цукрової галузі з огляду на їх особливості щодо форм господарювання контроль власника є домінуючим видом контролю. Саме власник визначає вимоги до персоналу та діяльності підприємства, відносини з контрагентами в процесах заготівлі сировини та реалізації готової продукції, рівень (планування) невиробничих витрат, пов'язаних з управлінням діяльністю, відношення працівників підприємства до корупції тощо. Мета і завдання зазначених видів для невиробничих витрат цукрових заводів наведено на рис. 2.9.

Бухгалтерський та адміністративний контроль у практичній діяльності підприємств доповнюють один одного, що підтверджує контроль за невиробничими витратами, зокрема:

- за повною відповідністю чинному законодавству, діючій на підприємстві обліковій політиці та потребам керівництва;
- відносно забезпечення достовірної та точної інформації щодо величини невиробничих витрат на підприємстві за місцями їх виникнення і центрами відповідальності, що відображається в обліку та у внутрішньогосподарській звітності;
- за невиробничими витратами при договірних відносинах, що мають місце при заготівлі сировини та реалізації продукції з відповідним обліково-аналітичним відображенням;
- а прийняттям ефективних рішень керівників структурних підрозділів та їх реалізація щодо оптимізації невиробничих витрат;
- за нераціональними (непродуктивними) невиробничими витратами з метою виявлення резервів їх зниження.

Крім того, до переваг бухгалтерського контролю з-поміж розглянутих видів внутрішньогосподарського контролю можна віднести:

- можливість підприємств оприлюднювати результати своєї діяльності, використовуючи при цьому систему фінансових показників;

– результативність господарювання визначають показники рентабельності та ліквідності;

– фінансові показники дають можливість управлінському персоналу розглядати альтернативні варіанти дій та використовувати єдиний підхід при прийнятті рішень. Зростання фінансових показників означатиме, що вибраний варіант дії для підприємства є найкращим.

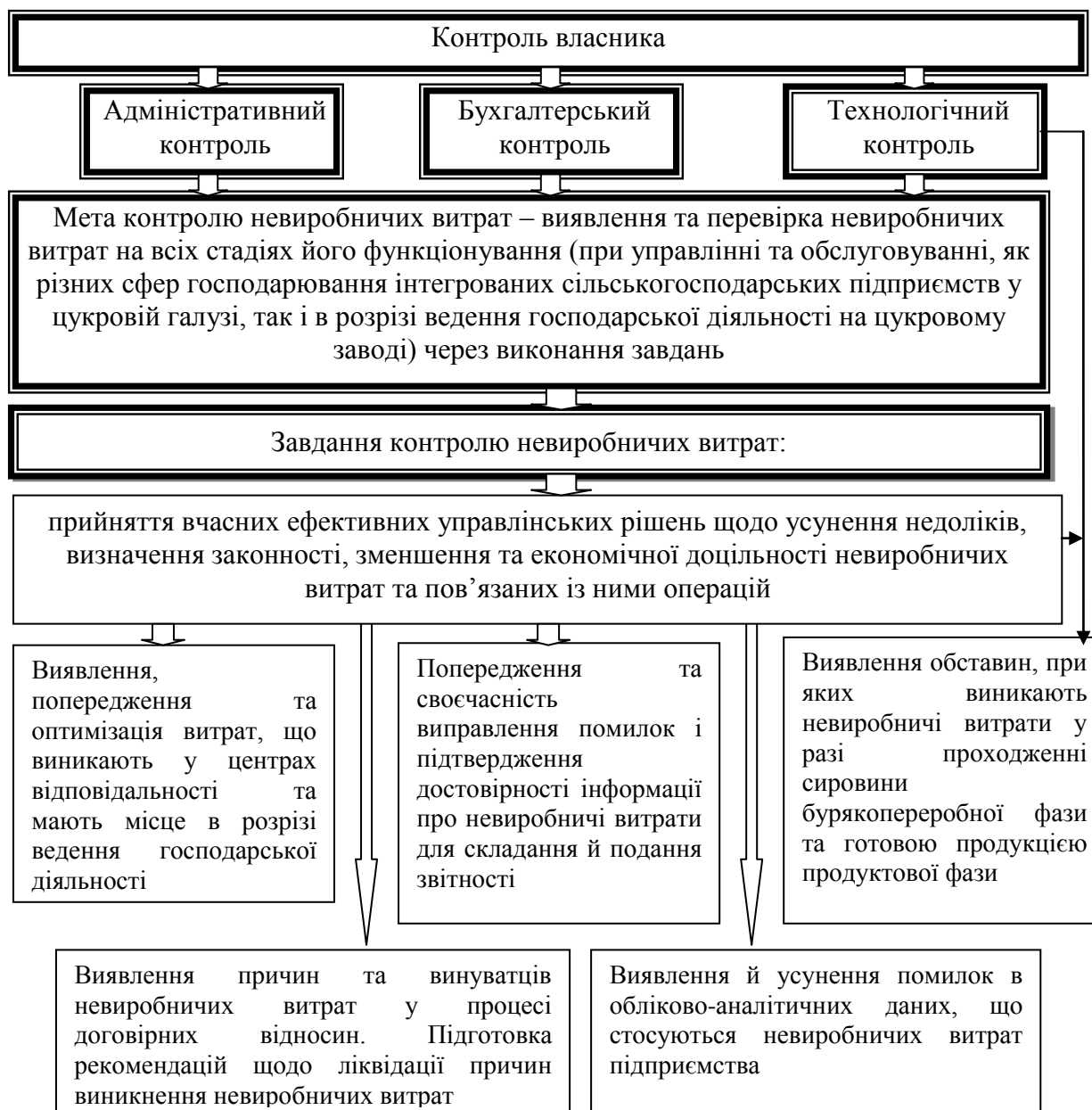


Рис. 2.9. Складові внутрішньогосподарського контролю, їх мета і завдання для невиробничих витрат цукрових заводів.

Джерело: авторське узагальнення.

Технологічний контроль невиробничих витрат полягає у виявленні обставин та усуненні помилок, які виникають при проходженні сировини бурякопереробної фази та готової продукції

продуктової фази. Якість продукції та її відповідність технічним умовам – запорука ефективного виробництва.

Система внутрішньогосподарського контролю являє собою процес, який організовується та здійснюється суб'єктами господарювання до обов'язків яких доцільно відносити забезпечення достатньої впевненості у досягненні цілей з погляду надійності бухгалтерської звітності, ефективності й результативності господарських операцій, а також відповідності діяльності чинним нормативно-правовим актам.

Ми поділяємо точку зору Л. В. Нападовської, яка зазначає, що суб'єкти та характер контрольної діяльності мають бути визначені виходячи з виду контролю. “Найімовірніше те, що вид контролю не може і не повинен визначатися виходячи з системи органів, які вже склалися, навпаки, суб'єкти контролю повинні формуватися в такий спосіб, щоб забезпечити досягнення мети відповідного виду контролю, який вони представляють” [141, с. 19].

З огляду на те, що контрольні функції суб'єктів здійснюються в межах визначених їх прав, обов'язків та відповідальності з метою підтвердження доцільності функціонування в структурних підрозділах та на різних ланках управління, пропонуємо розглядати суб'єкти, що здійснюють внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат із урахуванням ланок управління. Кожний керівник структурного підрозділу виконує частину завдань контролю згідно зі своїми функціональними обов'язками (рис. 2.10).

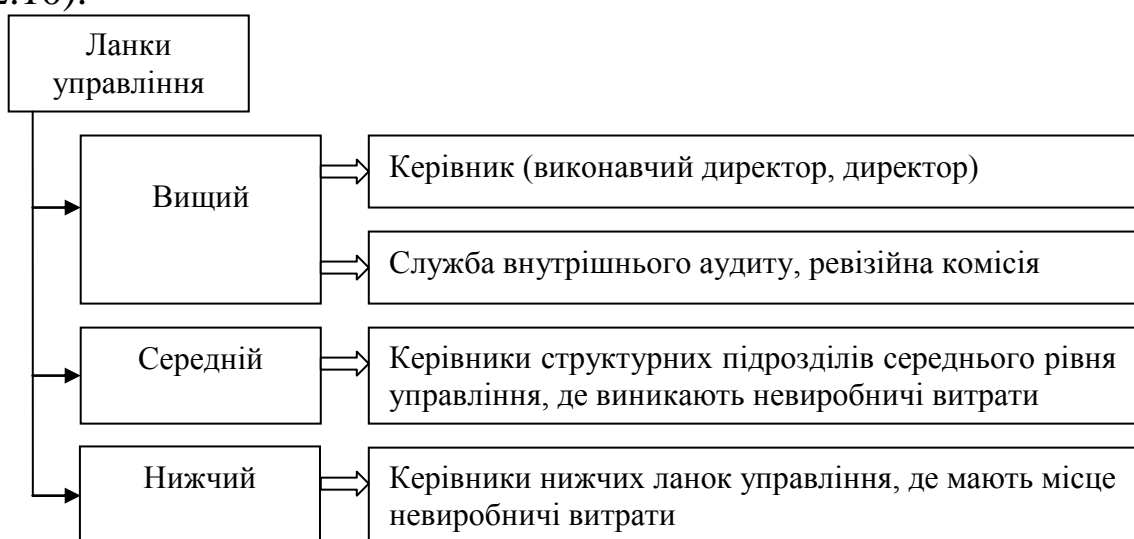


Рис. 2.10. Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат у підприємствах цукрової галузі.

Джерело: авторське узагальнення.

Функціональні особливості суб'єктів внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат вищої ланки управління полягатимуть у:

1) прийманні своєчасного та правильного управлінського рішення, зокрема і в управлінні невиробничими витратами;

2) забезпеченні своєчасного й оперативного виконання прийнятих управлінських рішень, що пов'язані з невиробничими витратами;

3) здійсненні необхідних консультацій керівників структурних підрозділів щодо ефективності їх дій на всіх рівнях управління з метою контролю невиробничих витрат.

Найважливіша функція керівника підприємства, як зазначалось вище, – це діяльність, що безпосередньо пов'язана з наглядом за ефективною системою внутрішньогосподарського контролю та прийняттям оперативних заходів у разі виявлення недоліків. Тому доцільно звернути увагу на те, що в процесі здійснення контролю на цукрових заводах слід враховувати організаційно-правову форму господарювання підприємства. При цьому залежно від правового статусу, структури внутрішнього середовища економічного суб'єкта, рівнів кваліфікації працівників, виникає потреба в збільшенні інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень. Для цього на підприємстві з ініціативи власника та керівника (директора) формуються служби внутрішнього аудиту, ревізійні комісії, інвентаризаційні комісії, тощо.

Провідну роль у межах внутрішньогосподарського контролю відіграють контрольні функції бухгалтерського обліку [46, с. 157; 84, с. 76]. Бухгалтерією контролюються предмети, господарські процеси, дії посадових та матеріально відповідальних осіб і залишаються поза увагою об'єкти контролю як функції управління [46, с. 157]. Тому об'єкти внутрішньогосподарського контролю не тільки збігаються з об'єктами обліку, а й є більш ширшими. Об'єктом внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат на цукрових заводах виступають як адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати й трансакційні витрати, так і господарські процеси підприємства щодо ведення договірних відносин при заготівлі сировини й реалізації цукру та управління й обслуговування інших сфер господарювання корпоративних підприємств цукрової галузі.

Організація внутрішньогосподарського контролю включає кілька етапів, визначення яких залежить від об'єктів досліджень, мети, завдань і доцільності перевірки, від виду діяльності підприємств та їх організаційної структури. За таких умов пропонуємо здійснювати внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат у цукрових заводах у такій послідовності, як наведено на рис. 2.11.

Насамперед, суб'єкти здійснення внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат мають ознайомитися із нормативно-правовими документами, відповідно до яких виконуються господарські операції із подальшим відображенням їх в обліку.

Під час здійснення внутрішньогосподарського контролю особливу увагу слід приділяти відповідності вимогам П(С)БО 16 "Витрати". В ньому чітко зазначений вид діяльності, до якого відносять невиробничі витрати, їх склад та списання. Облікова політика на кожному підприємстві включає сукупність розроблених та обраних для ведення бухгалтерського обліку правил і методів, які надають найбільш об'єктивну, корисну, необхідну та своєчасну інформацію щодо його діяльності. Тобто облікова політика, завдяки можливості її використання при організації перевірки та її забезпечення обліково-аналітичними даними в такому разі може виступати об'єктом внутрішнього контролю.

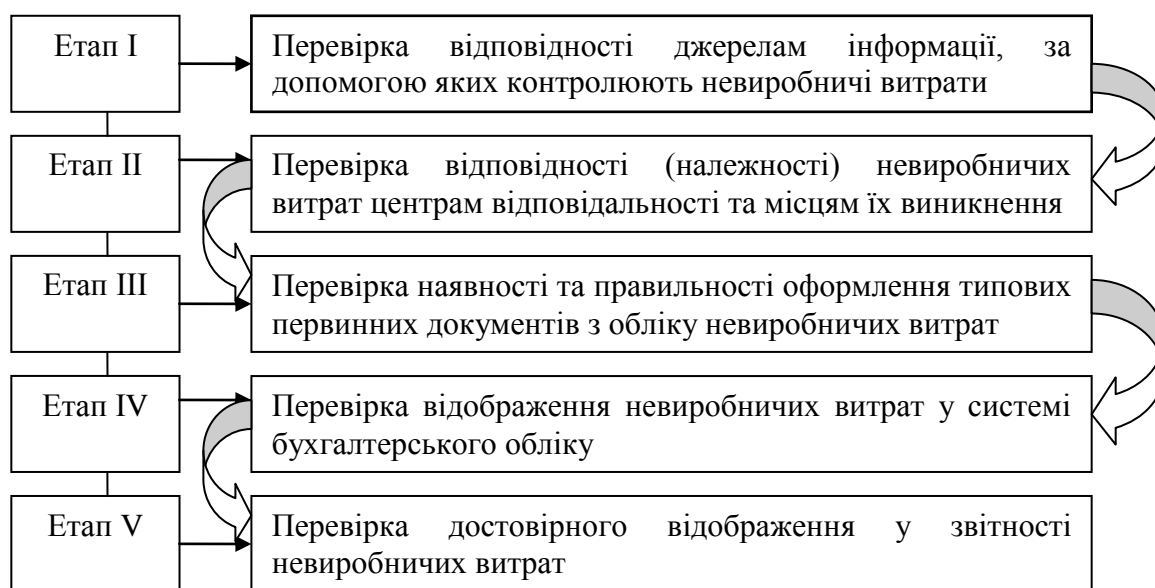


Рис. 2.11. Етапи внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат.

Джерело: авторське узагальнення.

Тому на першому етапі перевірки буде визначено:

– відповідність джерелам інформації, за допомогою яких можна здійснити контроль невиробничих витрат відносно їхнього складу за номенклатурними статтями, правомірності визнання як витрат та порядку обліку.

З метою чіткого аналізу та оперативного контролю невиробничих витрат, що виникають у процесі управління, організації й обслуговуванні діяльності як різних сфер господарювання інтегрованих сільськогосподарських підприємств у цукровій галузі, так і в розрізі ведення договірних відносин у процесі господарської діяльності цукрового заводу щодо заготівлі сировини та реалізації готової продукції, вважаємо потрібним здійснювати контроль за структурними підрозділами. Завдяки цьому можна більш чітко виявити причини виникнення витрат та відхилень між фактичними й плановими показниками, а також відповідальних за виникнення змін невиробничих витрат. Крім того, доцільно визначити напрями та завдання, які поставлені перед суб'єктами в межах окремих структурних підрозділів щодо контролю невиробничих витрат.

Основними завданнями центрів відповідальності, пов'язаних із управлінням заготівлею (постачанням) сировини на цукровий завод та іншими сферами господарювання підприємства цукрової галузі, якими є адміністративні підрозділи, адміністративно-господарська частина, юридичний відділ, бухгалтерія та відділ матеріально-технічного забезпечення, будуть такі:

1) формування якісних інформаційних потоків, для задоволення управлінських потреб у достатній і достовірній інформації з метою прийняття ефективних оперативних й стратегічних рішень щодо управління адміністративними витратами при заготівлі сировини та в розрізі інших сфер господарювання підприємства;

2) забезпечення достовірного відображення не лише в бухгалтерському обліку, а й у внутрішньогосподарській звітності суми адміністративних витрат та інших витрат операційної діяльності, як за центрами відповідальності й місцями виникнення, так і у цілому по підприємству;

3) формування інформації для удосконалення процесу прогнозування й планування адміністративних витрат;

4) контроль за непродуктивними витратами для визначення внутрішньогосподарських резервів їх зменшення (мінімізації);

5) забезпечення необхідною оперативною інформацією власників (керівників) підприємств щодо порушень, які виникають у процесі договірних відносин.

Основними напрямками внутрішньогосподарського контролю в межах центрів відповідальності, що пов'язані з управлінням витрат як договірного процесу, в розрізі господарської діяльності цукрового заводу, при реалізації продукції, так і збутовою діяльністю інших сфер господарювання інтегрованих сільськогосподарських підприємств у цукровій галузі, виступають маркетинговий відділ, відділ збуту та транспортний відділ, є:

1) перевірка точності та повноти відображення в обліку вартості готової продукції;

2) формування інформаційних потоків з метою задоволення потреб керівника (власника) у достатній інформації для прийняття необхідних стратегічних і оперативних рішень з питань управління витратами пов'язаними із договірним процесом, в розрізі господарської діяльності цукрового заводу, при реалізації продукції та зі збутовою діяльністю інших сфер господарювання підприємства;

3) перевірка виконання й дотримання умов договорів відносно реалізації продукції;

4) перевірка правильного відображення у первинних документах відвантаження готової продукції;

5) перевірка законності ціни реалізації, встановленої на готову продукцію, відповідно до законодавства та умов договорів;

6) контроль щодо правильного оформлення платіжних документів та повноти розрахунків за відвантажену продукцію;

7) контроль відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку;

8) контроль відповідності даних щодо витрат на збут за елементами витрат і за калькуляційними статтями в цілому по підприємству, а також у розрізі місць виникнення та центрів відповідальності;

9) перевірка доцільності й обґрунтованості щодо списання витрат на собівартість реалізованої готової продукції, а також правильного визначення результатів від реалізації та відображення їх у регістрах обліку і звітності.

Внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат цукрових заводів за центрами відповідальності та місцями їх виникнення доцільно здійснювати за умов раціонального відображення обліку витрат в обліковій політиці.

Перевірка відповідності (належності) невиробничих витрат при управлінні й обслуговуванні різних сфер господарювання, організації збуту продукції та при договірних відносинах, центрам відповідальності та місцям їх виникнення є другим етапом внутрішньогосподарського контролю.

Досконалий документообіг є дієвим методичним прийомом контролю щодо законності й доцільності здійснення господарських операцій, а документація – складовою методу бухгалтерського обліку та засобом поточного управління [46, с. 157; 84, с. 76]. Тому раціональна організація документообігу, що забезпечуватиме рівномірне завантаження працівників та обліковий апарат систематичним оформленням у документах ведення обліку, в даному випадку невиробничих витрат залежатиме від контролю за вчасним виявленням недоліків та можливостей їх усунення.

На третьому етапі внутрішньогосподарського контролю необхідно здійснювати перевірку щодо:

- правильності оформлення типових первинних документів з обліку невиробничих витрат за центрами витрат та згідно з чинним законодавством;

- наявності плану або бюджету невиробничих витрат підприємства.

Підконтрольним джерелом, який тісно пов'язаний із документами та обліковими регістрами, є План рахунків. Він забезпечує адміністрацію підприємства та інших користувачів інформацією, на основі якої можна відстежити ланцюг причин та наслідків змін. Інформація має бути настільки достатньою, щоб з її допомогою можна було подати фінансову інформацію відповідно до прийнятих принципів бухгалтерського обліку.

Контроль за субрахунками 92.2 “Трансакційні витрати процесу заготівлі” та 93.2 “Трансакційні витрати процесу збуту” доцільно здійснювати особливо ретельно, оскільки на них систематизується інформація не тільки про рівень і кількість витрат, а ще й, впливаючи на рентабельність, використовується для прийняття ефективних управлінських рішень. Тобто віднесення всієї суми таких витрат на фінансовий результат, на відміну від

адміністративних витрат, пов'язаних із управлінням й обслуговуванням різних сфер господарювання корпоративних підприємств цукрової галузі та витрат управління процесом збуту готової продукції, без включення до собівартості реалізованої продукції, матиме вплив на собівартість готової продукції.

У зв'язку з цим перед суб'єктами контролю на третьому етапі перевірки стоять завдання:

– визначення правильного відображення господарських операцій невиробничих витрат в облікових регістрах;

– чи правильно застосовуються субрахунки, затверджені робочим планом рахунків (див. додаток Л), для обліку невиробничих витрат.

Найбільш трудомістким є етап визнання обґрунтованості та правильності списання невиробничих витрат на рахунок фінансових результатів із відповідним його відображенням у фінансовій звітності. Перед суб'єктами контролю поставлені завдання щодо визначення відповідності номенклатурних статей у складі їх нормативного переліку. Тобто згідно з класифікаційними ознаками невиробничих витрат, наведеними в П(С)БО 16 “Витрати”, доцільно переконатися в правильному й точному розподілі та включенні номенклатурних статей.

Що стосується достовірного відображення у звітності невиробничих витрат, то доцільно здійснювати перевірку відповідності показників, наведених у первинних документах при обліку таких витрат, із даними зведених документів, облікових регістрів та рядками 2130 “Адміністративні витрати”, 2150 “Витрати на збут”, 2180 “Інші операційні витрати” форми № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”.

Отже, перевірка відповідності складу номенклатурних статей із нормативно-визначеними та порівняння значень первинних документів із обліковими регістрами дасть змогу власникам підприємств прийняти обґрунтовані рішення, що впливатимуть на результати господарювання.

Узагальнення результатів перевірки з відповідними рекомендаціями оформлюється звітом, який у подальшому використовують власники, адміністрація підприємства та суб'єкти зовнішнього контролю.

За результатами перевірки формуються рекомендації щодо поліпшення організації ведення обліку, повноти та точності

первинних документів, якості первинної інформації з метою ефективного управління витратами та їх оптимізації, обробки фінансово-господарських операцій, пов'язаних із невиробничими витратами, та впровадження даних рекомендацій у практичну діяльність.

Ефективність внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат буде залежати не тільки від запропонованих етапів перевірки, а й від заходів його стимулювання у часовому аспекті. За терміном здійснення контролю більшість учених виділяють попередній, поточний та наступний контроль [54; 85; 122]. Характеристики оперативного контролю, який учені виділяють як окрему форму, збігаються з поточним контролем, що має оперативний характер [46, с. 64].

При дослідженні діяльності цукрових заводів Вінницької області довелося спостерігати використання тільки такої форми контролю, як наступний контроль, що здійснюється за результатами діяльності, тобто після закінчення виконаних робіт. Він охоплює перевірку щодо законного та правильного проведення фінансових і господарських операцій, відображених у первинних документах, облікових регістрах та звітних формах. Як зазначає Н. М. Гудзенко, найчастіше на практиці застосовують саме цей вид контролю, якому належить понад 60% усіх стадій контролю [46, с. 64].

Підтвердженням існування на підприємствах України лише наступного контролю є думка В. Ф. Максимової, яка відмічає дієвість внутрішнього контролю лише в епізодичних його проявах у вигляді інвентаризацій, а підсумок виконання окремих контрольних процедур, що не підлягають координації звичайними методами управління, стосується тільки одного виду контролю – ретроспективного. Тільки впровадження єдиної цілісної моделі внутрішнього контролю, тобто системи, є запорукою вдалого виправлення цієї ситуації [134, с. 339].

Внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат, що здійснюється у формі наступного контролю, виконує інформаційну функцію, сутність якої полягає: в забезпеченні керівників (власників) інформацією відносно існуючих недоліків, помилок та відхилень, виявлених у процесі аналітичної оцінки адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, у місцях їх виникнення та в діяльності кожного центру

відповідальності; у встановленні правильності, законності, достовірності, своєчасності та економічної доцільності здійснених господарських операцій у процесі управлінської діяльності; в забезпеченні передумов розробки необхідних рекомендацій та заходів, спрямованих на попередження, уникнення, усунення й недопущення їх у майбутньому.

Попередній контроль проводиться на етапі прийняття управлінських рішень та до початку здійснення господарських операцій на підприємстві. Його сутність полягає в забезпеченні законного спрямування дій управлінського апарату та процесів, які плануються при веденні фінансової та господарської діяльності. Як зазначає В. А. Дерій, такий вид "... відіграє важливу роль у мінімізації витрат у процесі їх планування, коли здійснюються узгодження планових матеріальних витрат, формування планового фонду оплати праці, визначення планових накладних витрат і обчислення коефіцієнтів їхнього розподілу, розрахунок норм та нормативів витрат" [54]. Тобто попередній внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат доцільно проводити для попередження можливих порушень щодо незаконного витрачання ресурсів при веденні управлінської та збутової діяльності, а також у процесі договірних відносин у разі дослідження розпорядчих документів до моменту здійснення господарських операцій.

Поточний внутрішній контроль здійснюється в процесі фінансової та господарської діяльності та спрямований на максимальну оперативність у попередження в ній відхилень, усунення недоліків і виправлення помилок. Поточний внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат необхідно здійснювати в звітному періоді для оперативного і своєчасного виявлення відхилень та причин, що їх зумовили. Це стосується різних аспектів управлінської діяльності та договірних відносин щодо законності та обґрунтованості операцій при формуванні невиробничих витрат підприємства для відображення їх у звітності.

Для забезпечення ефективного внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат на всіх запропонованих етапах перевірки вважаємо доцільним застосовувати порядок ведення контролю, наведений у табл. 2.7.

**Порядок внутрішньогосподарського контролю
невиробничих витрат у цукрових заводах**

Форма контролю	Види робіт, які здійснюють з метою контролю
1. Попередній контроль	1) контроль формування розділу про невикористані витрати в Наказі про облікову політику; 2) контроль запланованих невикористаних витрат; 3) перевірка обґрунтованого розподілу невикористаних витрат за центрами відповідальності, місцями їх виникнення та витратами на управління діяльністю
2. Поточний контроль	1) контроль своєчасного відображення в документах невикористаних витрат із дотриманням вимог щодо їхнього оформлення; 2) контроль за достовірністю відображення господарських операцій з невикористаних витрат у системі бухгалтерського обліку; 3) контроль за ефективністю використання невикористаних витрат
3. Наступний контроль	1) контроль понесених витрат та визначення відповідності запланованим сумах; 2) виявлення відхилень, встановлення їх причин та резервів економії

Джерело: авторське узагальнення.

Отже, основна мета внутрішньогосподарського контролю невикористаних витрат полягає в здійсненні (проведенні) комплексу заходів, спрямованих на забезпечення ефективного контролю над складовими елементами таких витрат на рівні управлінської системи підприємства з використанням даних бухгалтерського обліку.

Оперативний внутрішньогосподарський контроль невикористаних витрат забезпечує потреби керівництва в отриманні необхідної інформації, які виникають у процесі договірних відносин, як щодо заготівлі сировини та реалізації готової продукції, так і досягнення оптимального рівня витрат на управління інших сфер господарювання, які матимуть місце при проведенні обов'язкового зовнішнього контролю.

Розглянемо особливості внутрішньогосподарського контролю невикористаних витрат на етапі укладання договорів у розрізі договірних відносин у процесі організації господарської діяльності цукрового заводу, що характерно при заготівлі сировини та збуту готової продукції. Складовими таких умов є: організація роботи щодо укладання договорів на постачання сировини і реалізацію продукції; контроль за дотриманням умов договорів; контроль розрахунків; вибір контрагенту; умови договору тощо. Завдяки вдалому вибору оптимальної форми договору підприємства

досягають бажаного фінансового результату. Тому процес проведення оперативного внутрішньогосподарського контролю має полягати в оцінці, наскільки оптимально вибрані умови укладання договорів та їх форми. Важливе значення при виконанні договірних зобов'язань має відповідність термінів поставок, своєчасна сплата рахунків, відповідність масі та ін. Неналежне виконання або взагалі невиконання зазначених зобов'язань є результатом недотримання умов договору та виникнення витрат у вигляді штрафів, пені, неустойок за порушення договору. У зв'язку з цим пропонуємо проводити внутрішньогосподарський контроль за виконанням договорів у процесі заготівлі сировини та виниклими претензіями в процесі реалізації продукції у таких відомостях (табл. 2.8, табл. 2.9):

Таблиця 2.8

Відомість внутрішньогосподарського контролю за виконанням договорів при заготівлі сировини в ТОВ “Продовольча компанія “Зоря Поділля” за ___ 2014 р.

Постачальники	За договором		Термін виконання		Факт виконання договору		Відхилення		Причини відхилень
	Вага, т	Цукри-стість, %	За дого-вором	Фак-тично	Вага, т	Цукри-стість, %	(+)	(-)	
СВК “Надія” Калинівський район	437,830	16	30.09	30.09	437,830	15,95	–	–	–
САТ “Турбівське”	203,77	16	30.09	01.10	202,97	15,48	–	0,800	Невідповідність договору
Приватні особи	7, 530	16	30.09	30.09	7,010	12,86	–	–	Невідповідність якості
Разом			–	–			–		

Відповідальний

Н. Г. Мельник

(підпис)

Джерело: авторська розробка.

Як видно з табл. 2.8, спостерігалися порушення у процесі виконання господарських договорів, причинами яких стало недотримання термінів забезпечення сировиною, невідповідність якості сировини (цукристості) щодо умов договору тощо. Порушення контрагентами термінів постачання сировини та умов договору тягне за собою втрати внаслідок простоїв виробництва, зменшення сировини, збоїв графіків поставки продукції покупцям і

т. д. Тому за результатами проведеного оперативного внутрішньогосподарського контролю необхідно чітко й своєчасно виконувати роботу, що спрямована на забезпечення гарантій, дотримання умов і термінів договорів поставки, а також відшкодування перелічених вище втрат.

У процесі оперативного внутрішньогосподарського контролю пред'явлених санкцій важливо своєчасно встановити причини і виявити винуватців у допущенні невиробничих витрат. Складність проведення оперативного внутрішньогосподарського контролю таких витрат полягає в наявності тимчасового (деякого проміжку часу) інтервалу з моменту виникнення порушень і до моменту висунення претензій покупцями. Тому потрібно проводити оперативний внутрішньогосподарський контроль відповідності відвантаженої продукції згідно з умовами договору. Такий контроль доцільно проводити щодня відділами збуту і юридичною службою підприємства.

Таблиця 2.9

Відомість внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат за умов порушення договору при реалізації готової продукції в ТОВ “Продовольча компанія “Зоря Поділля” за 2014 р.

Вид порушення	Покупець	Вид продукції	Сума претензій		% до реалізованої продукції
			маса, кг	вартість, грн.	
Штраф за порушення умов договору	ПП “Промінь”	цукор-пісок	20	105,00	
Штраф за недопоставку продукції	ТОВ “Запоріж-цукор”	цукор-пісок	3,200	16 800,00	
Штраф за порушення умов пакування	ПП “Альянс СВ”	цукор-пісок	50	262,50	
Разом					

Відповідальний

Н. Г. Мельник

(підпис)

Джерело: авторська розробка.

Отже, здійснення внутрішньогосподарського контролю за умовами укладання договорів та дотримання їх виконання є необхідною передумовою попередження можливих негативних ситуацій.

Внутрішньогосподарський контроль процесу виробництва цукрової продукції вважаємо за доцільне здійснювати у поєднанні технології виробництва та оцінки стану продукції.

Контроль за витратами, які виникають при проходженні сировини трьох технологічних фаз (бурякопереробної, сокоочисної та продуктової), є обов'язком служби головного технолога (майстрів-технологів), яка підпорядковується головному інженеру заводу. До того ж контроль за втратами буряків та цукру у виробничому процесі відбувається із використанням даних технологічного обліку.

Невиробничі витрати, які мають місце при прийманні та зберіганні сировини, у вигляді нестач і втрат від псування цінностей несуть бурякоприймальні пункти. Невиробничі витрати, що виникають на цій технологічній стадії, є накладними витратами, які важко віднести до конкретного виду продукції. Через це здійснювати внутрішньогосподарський контроль за наведеними витратами доцільно в розрізі витрат адміністративного персоналу. Контроль за діяльністю управлінського персоналу на технологічній стадії виробництва спрямований на дослідження щодо забезпечення апарату управління технічними засобами та ефективного їх використання.

Отже, внутрішньогосподарський контроль є невід'ємним елементом договірних відносин у розрізі ведення господарської діяльності цукрового заводу та забезпечує інформаційну прозорість якості управління. Тільки здійснені в сукупності всі види внутрішньогосподарського контролю спрямовані забезпечити ефективність прийняття управлінських рішень у процесі господарювання підприємствами цукрової галузі корпоративного типу.

- 3.1. Напрямки поліпшення внутрішньогосподарської звітності про невикористані витрати**
- 3.2. Моделювання контролю невикористані витрат на цукрових заводах з урахуванням рейтингової оцінки в управлінні цукровою галуззю регіону**
- 3.3. Методика контролю невикористані витрат з урахуванням сезонної діяльності цукрових заводів**

3.1. Напрямки поліпшення внутрішньогосподарської звітності про невикористані витрати

Управління підприємством – це складний процес, що супроводжується різними інформаційними потоками даних, які ґрунтуються на оперативній і достовірній інформації, що знаходить відображення в звітності. Звітність, як зазначає І. В. Орлов, – це система узагальнюючих взаємопов’язаних показників, які відображають стан і використання господарських засобів суб’єкта підприємницької діяльності, їх призначення, джерела формування, фінансові результати, напрями використання прибутку тощо [150, с. 10]. Звітність виступає джерелом контролю стану досліджуваного об’єкта в частині кінцевих результатів, що визначають ступінь досягнення мети, та залежно від зацікавленості в інформації щодо діяльності підприємства і потреб користувачів, може бути подана різними видами.

Дослідження економічної літератури [41, с. 7; 77, с. 22; 128, с. 6; 165, с. 151] дали змогу узагальнити та зазначити, що зовнішня звітність – це звітність, яка призначена для задоволення інформаційних потреб усіх зацікавлених користувачів про результати діяльності підприємства, тобто його майновий і

фінансовий стан. Внутрішню звітність складають для потреб управлінського персоналу щодо підсумку діяльності окремих структурних підрозділів з метою прийняття ефективних рішень.

Відмінності за цілями складання обумовлено такими чинниками:

- різними користувачами та їх потребами;
- складом показників звітності та періодичністю її надання;
- принципами побудови показників, які ґрунтуються переважно на даних управлінського обліку, що відображаються в фінансовій звітності.

Наведені відмінності подано на рисунку 3.1 із врахуванням того, що потреби користувачів у звітності визначаються отриманням необхідної узагальненої облікової інформації про об'єкт дослідження. Види звітності, такі як управлінська та фінансова звітність, є основними джерелами узагальнення й відображення інформації про невиробничі витрати в розрізах і обсягах, не властивих одна одній, з метою здійснення контролю та прийняття стратегічних рішень при управлінні й обслуговуванні як різних сфер господарювання інтегрованих сільськогосподарських підприємств у цукровій галузі, так і організації ведення договірних відносин у процесі господарської діяльності цукрового заводу щодо заготівлі сировини та реалізації готової продукції.

З метою виявлення, надання оцінки, планування, прогнозування, оптимізації та контролю невиробничих витрат власнику та керівництву структурних підрозділів для задоволення зазначених потреб необхідна аналітична та оперативна інформація, що знаходить відображення у внутрішній звітності. Склад, форми і види якої залежать від організаційної структури підприємства, видів господарської діяльності та цільової спрямованості. Тому для цукрових заводів виходячи з їх організаційно-правової форми господарювання, розробка форм внутрішньогосподарської звітності про невиробничі витрати, які мають місце при веденні договірних відносин у процесі господарської діяльності щодо заготівлі сировини та збуту готової цукрової продукції, організації управління й обслуговування інших сфер господарювання та реалізації іншої продукції, є основним джерелом якісного інформаційного забезпечення керівництва та менеджерів структурних підрозділів для прийняття ефективних, обґрунтованих і стратегічних управлінських рішень, пов'язаних із плануванням, обліком, аналізом та контролем таких витрат.

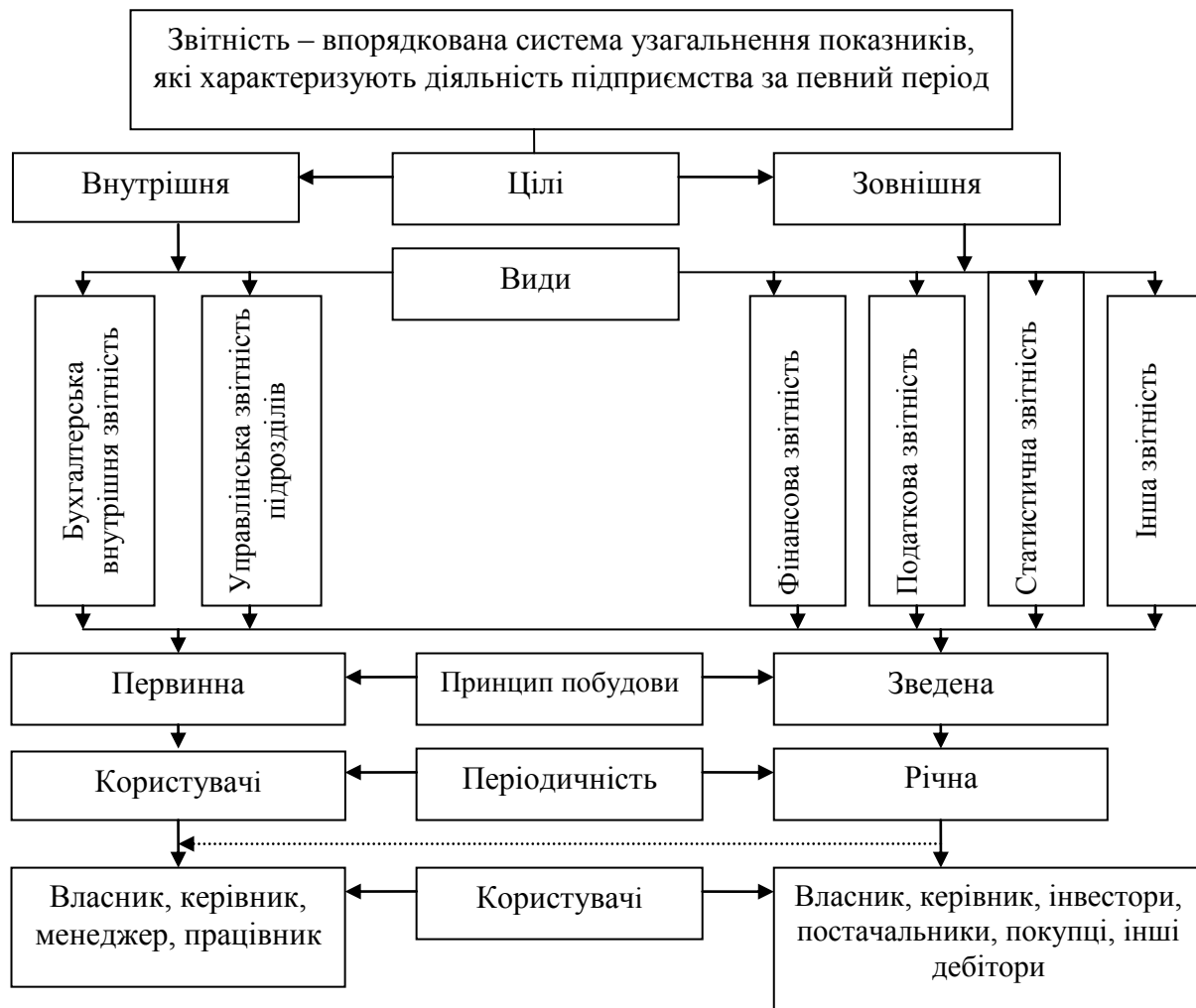


Рис. 3.1. Відмінності між видами бухгалтерської звітності.

Джерело: авторське узагальнення на основі [41, с. 7; 77, с. 22; 128, с. 6; 165, с. 151].

Для формування внутрішньої звітності немає визначеної методики та відсутня нормативна база для її розробки, проте їй властиві “... власні форми та принципи побудови показників” [48, с. 65].

Розглянемо теоретичні та методологічні аспекти формування внутрішньогосподарської звітності з метою її впровадження на підприємствах цукрової галузі для систематизації й узагальнення інформації про невиробничі витрати.

В основу підготовки звітності покладено принципи (від лат. *principium* – першооснова) бухгалтерського обліку, які різняться залежно від поглядів учених та видів обліку (додаток Н). Під поняттям “принцип бухгалтерського обліку”, як зазначає Н. З. Яцишин, слід розуміти: “базову концепцію, покладену в основу оцінювання та визнання в обліку і розкриття у фінансовій

звітності господарських фактів, явищ та процесів господарюючого суб'єкта, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів тощо” [237, с. 14].

Із наведених у додатку Н принципів видно, що погляди вчених при формуванні бухгалтерської звітності ґрунтуються як на визначених на законодавчому рівні документах (НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”), так і на запропонованих принципах фінансового та управлінського обліку. Тобто на узагальнених власних та зазначених правилах, якими слід керуватися при “вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності” [173, 175].

З огляду на дослідження переліку принципів бухгалтерського обліку, яких в обліково-економічних джерелах виокремлено 128 хоч із подібним змістом, проте з відмінними тлумаченнями їхньої сутності [181, с. 6] вважаємо доцільним за правила організації й складання внутрішньогосподарської звітності про невиробничі витрати брати такі принципи бухгалтерського обліку (додаток О).

Розглянуті в додатку О законодавчо сформовані принципи бухгалтерського обліку допомагають у визначенні інформації, яку необхідно відображати, порядку організації та веденні обліку і регламентують способи його здійснення в конкретних ситуаціях. Збільшення існуючого переліку принципів, викладених у НП(С)БО 1, дасть змогу розширити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень на цукрових заводах. Вважаємо, що виокремлення принципу контрольованості буде головним правилом, що забезпечить періодичність та повноту інформації для власників та керівників структурних підрозділів з метою прийняття управлінських рішень.

Сутність принципу контрольованості полягає в тому, що керівник вищої ланки управління контролює діяльність менеджерів структурних підрозділів (служб, відділів) середнього рівня, які, в свою чергу, здійснюють контроль нижчого рівня керівництва. Саме в такій ієрархічній послідовності відбувається контроль інформаційного забезпечення про невиробничі витрати. У зв'язку з цим менеджери кожного структурного підрозділу, де виникають невиробничі витрати, повинні: своєчасно подавати інформацію про такі витрати з метою виявлення загальної суми їх економії при

управлінні й обслуговуванні як різних сфер господарювання інтегрованих сільськогосподарських підприємств у цукровій галузі та реалізації іншої продукції, так і організації господарської діяльності на цукровому заводі; об'єктивно оцінювати якість виконаної роботи та наданої інформації про невиробничі витрати на різних етапах трансакцій підприємства для прийняття ефективних рішень щодо прогнозування й оптимізації невиробничих витрат. Виокремлення принципу контрольованості сприятиме підвищенню рівня відповідальності менеджерів структурних підрозділів. Крім того, налагоджений за допомогою внутрішньогосподарської звітності контроль дасть змогу керівникам структурних підрозділів приймати обґрунтовані рішення та планувати майбутню діяльність.

Принцип відособленості є необхідним правилом організації та складання внутрішньогосподарської звітності в структурних підрозділах, де мають місце невиробничі витрати, із визначенням персональної відповідальності керівника за величину витрат та прийняттям подальших рішень їх оптимізації.

Зарубіжні вчені, такі як Н. Адамов та Г. Адамова, Д. Лисенко, Л. Жарикова, В. Ф. Палій, не приділяють значної уваги розмежуванню між принципами та вимогами до складання звітності. Як підтвердження зазначеного, наведемо пропозицію В. Ф. Палія про розподіл усіх принципів формування бухгалтерської звітності на дві групи, які передбачатимуть такі вимоги:

– формальні вимоги – доцільність, об'єктивність і точність, оперативність, стислість, ефективність, адресність, порівнянність, доцільність, об'єктивність, достатність;

– спеціальні вимоги – гнучка, але єдина структура; зрозумілість та видимість інформації; оптимальність подання; придатність для аналізу та оперативного контролю [152, с. 168].

Враховуючи те, що кожне підприємство має власний набір форм внутрішньогосподарської звітності, індивідуальну систему її показників та порядок подання, вважаємо за потрібне чітко розмежовувати розуміння економічного змісту категорій “принципи” та “вимоги”:

– принципи – правила організації та ведення бухгалтерського обліку і відповідно основні правила формування бухгалтерської звітності, що припускають обов'язковість їх виконання;

– вимоги – потреби в інформації при формуванні та наданні бухгалтерської звітності.

Виходячи з того, що одним із основних завдань системи бухгалтерського обліку є задоволення інформаційних потреб менеджерів структурних підрозділів, наведемо перелік вимог, відповідно до яких буде надана інформація про невиробничі витрати, що відображатиметься у внутрішньогосподарській звітності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Вимоги до інформації при формуванні та наданні
внутрішньогосподарської звітності про невиробничі витрати
у цукрових заводах**

Вимога 1	Характеристика 2
Адресність	Звітність надається менеджерам структурних підрозділів та персоналу управління відповідно до положення в ієрархії управління
Достатність	Звітність не повинна бути перевантажена зайвою інформацією, а інформації про невиробничі витрати має бути стільки, щоб її було достатньо для прийняття управлінських рішень на відповідному рівні
Доцільність	Інформація, що підлягає узагальненню, має відповідати цілям, заради яких вона була підготовлена
Об'єктивність	Має бути виключена можливість суб'єктивного ставлення до формування інформації для управління
Порівнянність	Звітна інформація може використовуватися для роботи різних центрів відповідальності. Показники звітності доцільно зіставляти (порівнювати) з плановими
Економічність	Витрати на підготовку внутрішньої звітності не мають перевищувати економічного ефекту від її використання
Комунікативність	Звіти за формою та змістом повинні задовольняти потреби внутрішніх користувачів управлінської інформації
Достовірність	Звітність повинна містити повну та правдиву інформацію для прийняття управлінських рішень
Точність	Інформація в звітності повинна мати однозначний зміст, тобто відповідати правильному (точному) відображенню даних синтетичного та аналітичного обліку

Продовження табл. 3.1

1	2
Своєчасність	Звітність має містити оперативну інформацію про невиробничі витрати, необхідну для прийняття управлінських рішень
Конфіденційність	Інформація про невиробничі витрати з метою перспективного планування подальшої господарської діяльності для отримання прибутку має являти собою комерційну таємницю
Корисність	<i>Звітність повинна містити корисну інформацію для прийняття управлінських рішень. Кожен керівник структурного підрозділу, виходячи зі своїх інформаційних потреб, отримує деталізовану інформацію про невиробничі витрати, пов'язану із управлінням збутовою діяльністю та підприємства в цілому, організацією господарської діяльності та договірними відносинами для прийняття рішень, які впливатимуть на підвищення ефективності виробництва</i>

Джерело: авторське узагальнення на основі [28, с. 253; 162, с. 244; 165, с. 70; 188, с. 109–116; 214, с. 347].

З огляду на наведені правила та вимоги формування і надання внутрішньогосподарської звітності про невиробничі витрати основна її мета полягатиме в забезпеченні внутрішніх користувачів інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень на різних ланках управління підприємством.

Відповідно, основні функції, які виконуватиме внутрішньогосподарська звітність для систематизації інформації про невиробничі витрати та забезпеченні потреб користувачів з метою прийняття ефективних рішень на різних ієрархіях управління підприємств цукрової галузі незалежно від їх організаційної структури (див. табл. 3.2).

Наведені функції внутрішньогосподарської звітності незалежно від форми господарювання забезпечують організацію та визначають зміст інформаційних потоків, які узагальнюються, для прийняття управлінських рішень щодо планування, прогнозування, оптимізації та оперативного контролю невиробничих витрат.

Таблиця 3.2

Функції внутрішньогосподарської звітності для забезпечення інформаційних потреб керівників структурних підрозділів щодо невиробничих витрат

Функція	Характеристика
1	2
Інформаційна	Забезпечення необхідною інформацією керівників структурних підрозділів для прийняття управлінських рішень

Продовження табл. 3.2

1	2
Аналітична	Використання інформації управлінського обліку з метою аналізу подальшого ведення господарської діяльності підприємства, а також при дослідженні доцільності та ефективності прийнятих управлінських рішень
Контролююча	Процес відстеження та забезпечення досягнення підприємством накресленої мети і вирішення завдань, що виникають у процесі господарської діяльності на різних рівнях управління
Оберненого зв'язку	Забезпечення інформаційного зв'язку між керованою та керуючою системами організації щодо невиробничих витрат, які мають місце на різних ієрархічних рівнях
Прогностична	Прогнозування невиробничих витрат у процесі ведення господарської діяльності, що безпосередньо пов'язано із сезонними коливаннями, через використання бюджетів
Систематизації	Упорядкування необхідної інформації, яка всебічно характеризує результати господарської діяльності підприємства, стан його зовнішнього і внутрішнього середовища

Джерело: авторське узагальнення на основі [1, с. 36–38].

Вважаємо за доцільне звернути увагу на суб'єкти, які здійснюють систематизацію необхідної інформації про невиробничі витрати та відповідають за досягнуті результати, що знаходять відображення як у бухгалтерській внутрішньогосподарській звітності, так і в управлінських звітах. Бухгалтерську внутрішньогосподарську звітність складає бухгалтерська служба на основі інформаційних даних, які формуються в обліковій системі підприємства та є джерелом висвітлення і контролю його фінансово-господарської діяльності. Зазначимо також, що спеціалісти несуть відповідальність за якість та правильність наданої користувачам систематизованої інформації.

Управлінський звіт, як пояснення відповідальною особою про виконання доручень, складають суб'єкти, відповідальні за вчинення певних операцій (дій) на основі або власної, або наданої їм обліковою системою інформацію [69]. Саме вони будуть відповідальні не тільки за зміст звіту, а й за результати діяльності, що знайшли відображення в сформованих управлінських звітах. Як показали дослідження, саме в площині суб'єкта відповідальності за подані результати і порядку складання бухгалтерської внутрішньогосподарської звітності та управлінських звітів знаходяться їх відмінності.

Розглянемо більш докладніше формування та доцільність впровадження наведених видів внутрішньогосподарської звітності з

метою якісного й оперативного забезпечення керівництва інформацією про невиробничі витрати на цукрових заводах залежно від їх організаційно-правової форми господарювання. Внутрішня звітність підрозділів – це визначена система взаємопов'язаних економічних показників, що характеризує результати діяльності підрозділів за певний проміжок часу (годину, добу, декаду, місяць, квартал, рік) [192, с.249]. Причому формування звітності менеджерами структурних підрозділів має відповідати інформаційним потребам керівництва на кожному рівні управління.

Внутрішню звітність підрозділів (служб, відділів, цехів) у системі управління невиробничими витратами слід вважати узагальненою інформацією, що забезпечує користувачів систематизованими в необхідному розрізі даними для прийняття ефективних та своєчасних рішень щодо оптимізації витрат. Управлінська звітність та сукупність її показників є дієвим інструментом контролю, зокрема за невиробничими витратами, щодо оперативності надання інформації, достовірності, корисності та місць їх виникнення.

Бухгалтерська внутрішньогосподарська звітність як система показників – це зведення даних про стан цілого елемента звітності за період. Рівень узагальнення інформації в бухгалтерській внутрішньогосподарській звітності високий та визначається кожним підприємством самостійно, варіюючи залежно від інтересів менеджерів. Отже, бухгалтерська внутрішньогосподарська звітність являє собою систематизовану інформацію про невиробничі витрати, що виникають у процесі господарської діяльності цукрового заводу та при обслуговуванні й управлінні інших сфер господарювання із узагальненням у визначеній за терміном і періодичністю складання звітній формі.

З певними припущеннями бухгалтерську внутрішньогосподарську звітність можна вважати управлінськими звітами вищої ланки управління організації про досягнуті результати фінансово-господарської діяльності. Однак основна відмінність полягає в незалежному порядку складання бухгалтерської внутрішньогосподарської звітності незалежними суб'єктами, які, використовуючи розроблені й узгоджені з відповідальними особами регламенти, формують звітність про результати їх діяльності.

Для якісного й оперативного забезпечення керівників всіх ланок управління корпоративних підприємств цукрової галузі обліковою інформацією про невиробничі витрати пропонуємо форми внутрішньогосподарської звітності, які будуть враховувати особливості даних підприємств. За їх основу буде взято сформовані вище теоретичні й методологічні аспекти впровадження форм звітності, уточнення правил їх складання та вимог користувачів до формування, систематизації й узагальнення переліку надання облікової інформації.

Склад внутрішньогосподарської звітності про невиробничі витрати вважаємо доцільним представити у таких формах:

- Звіт про невиробничі витрати керівників нижчої ланки управління;

- Звіт про невиробничі витрати керівників середньої ланки управління;

- Звіт про невиробничі витрати на управління інших сфер діяльності та збуту іншої продукції;

- Звіт про невиробничі витрати процесу господарської діяльності цукрового заводу;

- Зведений звіт про невиробничі витрати підприємства цукрової галузі.

Розглянемо більш детально методичні засади формування вищепредставлених внутрішньогосподарських звітів. Систематизація й узагальнення інформації про невиробничі витрати в структурних підрозділах залежать від керівників, які, виконуючи свої функції на різних рівнях управління, що пов'язані з періодичністю складання звітності та обсягом інформаційних потреб, зобов'язані оперативно подавати інформацію, щоб на її основі приймати ефективні управлінські рішення.

Керівники нижньої ланки управління для узагальнення за короткі проміжки часу інформації формують регулярні та докладні звіти, що в багатьох випадках призводить до оперативного реагування на відхилення, які виникають, та їх причини. Інформацію про невиробничі витрати, яку щодня узагальнюють менеджери структурних підрозділів, при прийманні та зберіганні сировини, зберіганні й пакуванні готової продукції, пропонуємо відображати у Звіті про невиробничі витрати керівників нижчої ланки управління (див. рис. 3.2).

(назва підприємства)		“ЗАТВЕРДЖУЮ”		
Код ЄДРПОУ _____		“ ___ ” _____ 20__ р.		
ЗВІТ ПРО НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ КЕРІВНИКІВ НИЖЧОЇ ЛАНКИ УПРАВЛІННЯ				
_____ (цех, склад)				
за _____ 20__ р. (дата)				
Код субрахунку	Стаття витрат	Сума, грн.	Причина	Відповідальна особа
Розділ 1. Невиробничі витрати процесу заготівлі				
947.1	Нестачі і втрати під час виконання розвантажувально-навантажувальних робіт			
	...			
947.4	Інші нестачі і втрати			
Разом інші операційні витрати				
Розділ 2. Невиробничі витрати при виробництві (приймання, зберігання, пакування)				
947.2	Нестачі та втрати в результаті недотримання санітарних норм та техніки безпеки			
947.2	Нестачі у масі			
947.3	Невідповідність якості			
93.1.8	Витрати на пакувальні матеріали для затарювання на складах готової продукції			
	...			
	Інші нестачі і втрати			
Разом інші операційні витрати				
Звіт склав: _____ “ ___ ” _____ 20__ р. (П.І.Б.) (підпис) (дата)				

Рис. 3.2. Внутрішньогосподарський звіт про невикоробничі витрати керівників нижчої ланки управління.

Джерело: авторська пропозиція.

Оперативне подання інформації керівником нижньої ланки управління дасть змогу вчасно виявити причини виникнення невикоробничих витрат, встановити структурний підрозділ, де виникли ці витрати, та матиме вплив на прийняття ефективних управлінських рішень щодо їх оптимізації й можливості передбачити і не допустити таких витрат у найближчому періоді.

Керівникам середньої ланки управління необхідна інформація, що містить характеристику планових і фактичних показників у діяльності підрозділів. Зіставлення цих показників дасть змогу оцінити ефективність їх виконання, а наявність відхилень – переконатися в недосконалому плануванні. Крім того, місця виникнення та відповідальні особи – основні складові щотижневого подання узагальненої інформації менеджерами середнього рівня

управління з метою оцінки їх діяльності керівниками вищої ланки. Інформацію про невиробничі витрати, пов'язану із плануванням, аналізом, обліком і контролем, пропонуємо наводити й подавати у Звіті про невиробничі витрати керівників середньої ланки управління (див. рис. 3.3).

(назва підприємства)			“ЗАТВЕРДЖУЮ”			
Код ЄДРПОУ _____			“ ” _____ 20__ р.			
ЗВІТ ПРО НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ КЕРІВНИКІВ СЕРЕДНЬОЇ ЛАНКИ УПРАВЛІННЯ						
(відділ, служба)						
за _____ 20__ р. (період)						
Код субрахунку	Стаття витрат	Сума, грн.			Причина	Відповідальна особа
		план	факт	відхил		
Розділ 1. Невиробничі витрати на управління інших сфер господарювання та збутовою діяльністю						
947.1	Нестачі і втрати під час виконання розвантажувально-навантажувальних робіт					
92.1.2	Витрати на оплату праці					
	Разом адміністративні витрати					
	Разом витрати на збут					
	Разом інші операційні витрати					
Розділ 2. Невиробничі витрати діяльності цукрового заводу						
2.1. Трансакційні витрати процесу заготівлі						
92.2.1	Адміністративні витрати на ведення переговорів					
947.4	Інші нестачі і втрати					
	...					
	Разом адміністративні витрати					
	Разом інші операційні витрати					
2.2. Трансакційні витрати процесу збуту						
93.1.8	Витрати на пакувальні матеріали					
948.2	Визнані штрафи, пені, неустойки за невиконання умов договорів					
	Разом інші операційні витрати					
	Разом витрати на збут					
	Разом адміністративні витрати					
	Разом витрати на збут					
	Разом інші операційні витрати					
Звіт склав: _____ “ ” _____ 20__ р. (П.І.Б.) (підпис) (дата)						

Рис. 3.3. Внутрішньогосподарський звіт про невиробничі витрати керівників середньої ланки управління.

Джерело: авторська пропозиція.

Інформація про невиробничі витрати, що формується в структурних підрозділах середнього рівня управління, пов'язана як з управлінням й обслуговуванням різних сфер господарювання корпоративних підприємств цукрової галузі й реалізацією іншої (не цукрової) продукції, так і з процесом організації господарської діяльності цукрового заводу. Тому оперативне подання деталізованої інформації про невиробничі витрати впливатиме на прийняття ефективних управлінських рішень щодо прогнозування їх за складовими. Аналіз відхилень між фактичними та плановими показниками допоможе виявити причини і відповідальних за зміни невиробничих витрат з метою запобігання їх виникнення та прийняття рішень, які впливатимуть на підвищення ефективності виробництва.

Запропоновані форми внутрішньогосподарської звітності підрозділів про невиробничі витрати задовольнятимуть такі інформаційні потреби з метою перспективного планування подальшої господарської діяльності:

- своєчасне подання об'єктивної, достовірної та корисної інформації;
- оперативне здійснення контролю невиробничих витрат на різних ланках управління;
- визначення ефективної діяльності підрозділів при аналізі фактичних і планових показників.

Особливості в організаційно-правовій формі господарювання, де прийняття управлінських рішень залежить від повноти інформаційного забезпечення інтегрованими сферами господарської діяльності підприємств цукрової галузі, стали основою для систематизації й узагальнення інформації про невиробничі витрати за напрямками господарської діяльності.

Звіт про невиробничі витрати процесу господарської діяльності цукрового заводу (див. рис. 3.4) складає бухгалтер за даними аналітичного обліку про невиробничі витрати, які виникають при заготівлі сировини (постачання), виробництва (приймання, зберігання, пакування) та збуту готової продукції.

Систематизована інформація структурних підрозділів, в яких господарська діяльність ведеться в межах рівня, що відповідає даному процесу, дає змогу вчасно виявити:

- причини відхилень, що пов'язані зі змінами в договірному процесі на різних етапах трансакцій підприємства;

– причини виникнення змін при прийманні, зберіганні сировини та пакуванні готової продукції.

_____ (назва підприємства)		“ЗАТВЕРДЖУЮ”				
Код ЄДРПОУ _____		“__” _____ 20__ р.				
ЗВІТ ПРО НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ ПРОЦЕСУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЦУКРОВОГО ЗАВОДУ						
за _____ 20__ р. (період)						
Код субрахунку	Стаття витрат	Сума, грн.			Причина	Відповідальна особа
		план	факт	Відхилення		
Розділ 1. Трансакційні витрати процесу заготівлі						
92.2.1	Адміністративні витрати на ведення переговорів					
92.2.2	Адміністративні витрати на укладання договору					
92.2.3	Адміністративні витрати на виконання договору					
948.2	Визнані штрафи, пені, неустойки за невиконання умов договорів					
					
	Разом адміністративні витрати					
	Разом інші операційні витрати					
Розділ 2. Невиробничі витрати при виробництві (приймання, зберігання, пакування)						
947.3	Несгачі і втрати від псування цінностей у процесі зберігання					
	...					
93.1.8	Витрати на пакувальні матеріали для затарювання на складах готової продукції					
					
	Разом інші операційні витрати					
Розділ 3. Трансакційні витрати процесу збуту						
93.2.1	Витрати на ведення переговорів в процесі збуту					
93.2.2	Витрати при укладанні договору щодо збуту					
93.2.3	Витрати на виконання договору в процесі збуту					
948.2	Визнані штрафи, пені, неустойки за невиконання умов договорів					
					
	Разом витрати на збут					
	Разом інші операційні витрати					
	Разом адміністративні витрати					
	Разом витрати на збут					
	Разом інші операційні витрати					
Звіт склав: _____ (посада) _____ (П.І.Б.) _____ (підпис) “__” _____ 20__ р. (дата)						
Узгоджено: _____ (посада) _____ (П.І.Б.) _____ (підпис) “__” _____ 20__ р. (дата)						

Рис. 3.4. Внутрішньогосподарський звіт про невикоробничі витрати процесу господарської діяльності цукрового заводу.

Джерело: авторська розробка.

Наведена інформація про невикоробничі витрати в запропонованому звіті уможливить прийняття ефективних

управлінських рішень, спрямованих на їх оптимізацію, та дасть змогу передбачити й не допустити такі витрати в найближчому періоді.

Інформацію про невиробничі витрати, пов'язану з плануванням, обліком, аналізом і контролем, щодо управління, обслуговування й організації діяльності інших сфер господарювання підприємств цукрової галузі, пропонуємо відобразити у Звіті про невиробничі витрати на управління інших сфер діяльності та збуту іншої продукції (рис. 3.5).

(назва підприємства)					“ЗАТВЕРДЖУЮ”	
Код ЄДРПОУ _____					“ ___ ” _____ 20__ р.	
ЗВІТ ПРО НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ НА УПРАВЛІННЯ ІНШИХ СФЕР ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЗБУТУ ІНШОЇ ПРОДУКЦІЇ						
за _____ 20__ р. (період)						
Код субрахунку	Стаття витрат	Сума, грн.			Відповідальна особа	
		план	факт	відхилення		
Розділ 1. Невиробничі витрати на управління інших сфер господарювання						
92.1.9	Витрати на розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків					
949	Інші витрати операційної діяльності					
	...					
	Разом інші операційні витрати					
	Разом адміністративні витрати					
Розділ 2. Невиробничі витрати на управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання						
93.1.7	Маркетингові витрати					
93.1.9	Витрати транспортної логістики					
	...					
	Разом витрати на збут					
	Разом адміністративні витрати					
	Разом витрати на збут					
	Разом інші операційні витрати					
Звіт склав: _____					“ ___ ” _____ 20__ р.	
		(посада)	(П.І.Б.)	(підпис)	(дата)	
Узгоджено: _____					“ ___ ” _____ 20__ р.	
		(посада)	(П.І.Б.)	(підпис)	(дата)	

Рис. 3.5. Внутрішньогосподарський звіт про невиробничі витрати на управління інших сфер діяльності корпоративних підприємств та збуту іншої продукції.

Джерело: авторська розробка.

Інформація про невиробничі витрати, що формується в структурних підрозділах корпоративних сільськогосподарських об'єднань, є необхідним джерелом при плануванні діяльності. Систематизована й узагальнена інформація в звіті дасть змогу визначити персональну відповідальність за витрати та їх величину, а аналіз відхилень між фактичним та плановим показниками – визначити можливі перевитрати, а також через чію провину вони допущені. Відповідальність за прийняття управлінських рішень з метою ефективного ведення діяльності несуть генеральний директор та служби персоналу управління, керівництво яких поширюється на всі сфери господарської діяльності підприємства.

Запропоновані форми внутрішньогосподарської звітності про невиробничі витрати за напрямками господарської діяльності на цукрових заводах є джерелом систематизованої й узагальненої інформації, що формується у структурних підрозділах підприємства в межах рівня, який відповідає певному господарському процесу.

Своєчасність підготовки інформації є необхідною умовою при складанні внутрішньогосподарських звітів. Досягти бажаного результату можна завдяки оперативності подання інформації менеджерами і скороченням інтервалу між закінченням періоду та часом, коли звітність надходить до відповідальної особи.

Виходячи з того, що вище керівництво формує стратегічну мету управління підприємством воно має отримувати інтегровану звітність підрозділів, що дасть можливість робити висновки про виконання поставлених завдань і оперативність наданої інформації для прогнозування діяльності в майбутньому періоді.

Систематизація запропонованих форм внутрішньогосподарської звітності залежно від організаційно-правової форми господарювання цукрових заводів стало інформаційною основою Зведеного (інтегрованого) звіту про невиробничі витрати підприємства (див. рис. 3.6). В цьому звіті відображені показники адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат та трансакційних витрат незалежно від того, формувалася інформація в структурних підрозділах на різних рівнях управління чи за напрямками діяльності, допоможуть отримати загальне уявлення про організацію господарської діяльності, визначити проблемні напрями недосконалого планування (перевищення плану), розробити заходи, спрямовані на підвищення ефективності виробництва.

(назва підприємства)		“ЗАТВЕРДЖУЮ”				
Код ЄДРПОУ _____		“ ___ ” _____ 20__ р.				
ЗВЕДЕНИЙ ЗВІТ ПРО НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ЦУКРОВОЇ ГАЛУЗІ						
за _____ 20__ р. (період)						
Код субрахунку	Стаття витрат	Сума, грн.			Причина	Місце виникнення
		план	факт	відхилення		
Розділ 1. Адміністративні витрати						
92.2	Трансакційні витрати процесу заготівлі					
92.1	Адміністративні витрати на управління інших сфер господарювання					
Разом						
Розділ 2. Витрати на збут						
93.2	Трансакційні витрати процесу збуту					
93.1	Витрати управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання					
Разом						
Розділ 3. Інші операційні витрати						
94	Інші операційні витрати на управління інших сфер господарювання					
947.1	Інші операційні витрати договірному процесу заготівлі					
947.2	Інші операційні витрати при переробці (виробництві)					
948.2	Інші операційні витрати договірному процесу збуту					
Разом						
Звіт склав: _____ “ ___ ” _____ 20__ р. (посада) (П.І.Б.) (підпис) (дата)						
Узгоджено: _____ “ ___ ” _____ 20__ р. (посада) (П.І.Б.) (підпис) (дата)						

Рис. 3.6. Зведений звіт про невиробничі витрати підприємства цукрової галузі.

Джерело: авторська пропозиція.

Таким чином, у результаті дослідження було удосконалено методичні засади й підхід до формування внутрішньогосподарської звітності про невиробничі витрати як дієвого інструменту підтримки ефективності управлінських рішень. Розроблені форми внутрішньогосподарської звітності про невиробничі витрати містять значення відхилень, що є результатом порівняння фактичних з плановими показниками, які сприятимуть оперативному контролю за виконанням бюджету невиробничих витрат в розрізі кожного структурного підрозділу й напрямку (процесу) господарської діяльності підприємства.

3.2. Моделювання процесу контролю невиробничих витрат за рейтинговою оцінкою

Ефективність функціонування ринку цукру визначена факторами, що охоплюють технологічні особливості та розміри фінансування. За останні роки спостерігається зменшення прибутків цукрових заводів, що обумовлено загальним скороченням виробничих потужностей та коливаннями цін на цукор-сирець. Нерентабельність цукровиробництва спонукає виробників до підвищення ціни реалізації цукру. Слід зазначити, що технологічна якість цукру залежить від вмісту цукрози при прийманні цукрових буряків, а через втрати посівів відіграє не останню роль у процесі заготівлі сировини.

Особливості функціонування цукрових заводів обумовлені механізмом формування ринку цукру. Технологічний зв'язок процесів відображує генерацію потоків матеріальних та грошових ресурсів. Основним результатом діяльності цукрового заводу є виробництво цукру-піску, після реалізації якого отримується прибуток на покриття витрат та розширене відтворення виробництва. Поставки цукру здійснюються на внутрішньому ринку держави та за його межами. Виробництво на внутрішньому ринку обмежено квотами, при формуванні яких враховується урожай цукрових буряків поточного маркетингового року та перехідні залишки минулих років. Продаж цукру здійснюється як за оптовими, так і за роздрібними цінами. На експорт реалізується цукор, виробництво якого перевищує квоту внутрішнього ринку. Обсяги продажу мають забезпечити цукровиробникам відповідний рівень прибутку. Проте максимальне завантаження виробничих потужностей має забезпечити процес вирощування цукрових буряків (фабричних) як за кількістю, так і за якістю. Тобто бурякомаса має відповідати показникам технологічної якості з високим рівнем цукристості. Залежність від заготовленої сировини збільшує ризики зниження урожайності через непрогнозованість змін природних умов. У цілому слабо контрольовані ресурсні та інформаційні потоки відображуються на завищених витратах.

Зростання фінансових результатів діяльності цукрових заводів можна досягти як за рахунок збільшення доходів при незначних коливаннях витрат, так і за рахунок зменшення витрат при незначних коливаннях доходів. Слід зазначити, що з огляду на

значну різницю в ціні між цукром-сирцем вітчизняного виробництва та цукром-сирцем імпортерів шлях зменшення витрат є більш ефективним. У такий спосіб механізм контролю витрат має бути побудований на використанні методів і моделей, використання яких дасть змогу коригувати відхилення розміру витрат на різних ділянках операційного циклу.

Формування кінцевих доходів відбувається на ринку. В зв'язку з цим доцільним є проведення коригування витрат на основі повної вартості кінцевого продукту, яка включає в себе реалізаційну собівартість і невиробничі витрати. Невиробничі витрати покриваються обсягами продажу, які, в свою чергу, тісно пов'язані із обсягом виробництва та реалізаційною ціною. Отже, коригуючи відхилення в обсягах продажу, можна впливати на рівень різниці ціни та собівартості для покриття невиробничих витрат. З цією метою для оцінки змін невиробничих витрат цукрових заводів необхідною є розробка моделі впливу факторів, що характеризують ланцюг поставок цукру. Інформаційною базою для оцінки моделі стали показники діяльності цукрових заводів Вінницької області за маркетинговий період 2010–2012 рр. Структурна схема моделі подана на рис. 3.7.

Модель складається із п'яти блоків:

Перший блок – блок оцінки обсягу переробки цукрових буряків на основі впливу факторів: питомої ваги зібраної площі в загальній площі посівів; заготівлі цукрових буряків; фактичних втрат буряків при зберіганні. Першочерговим елементом формування ланцюга вартості на цукровому заводі є поставки та вартість сировини. Запобігти зниженню вартості та зменшенню витрат сировини під час зберігання може якісна система обліку та контролю в частині визнання інших операційних витрат. Зокрема, втрати урожаю внаслідок ризиків агротехнічних умов вирощування характеризують майбутні витрати заготовленої сировини, що відображаються урожаєм цукрових буряків в частині різниці засіяної та збираної площі, і прямо впливають на кількісно-якісні показники обліку та контролю кількості валового збору поточного року. Втрати цукрових буряків при зберіганні характеризують операційні витрати в обліку вже зібраної продукції і також знижують результат обліку валового збору цукрових буряків. У цілому контрольований обсяг поставленої для виробництва цукру сировини сформує частину повної вартості на етапі заготівлі цукрових буряків.

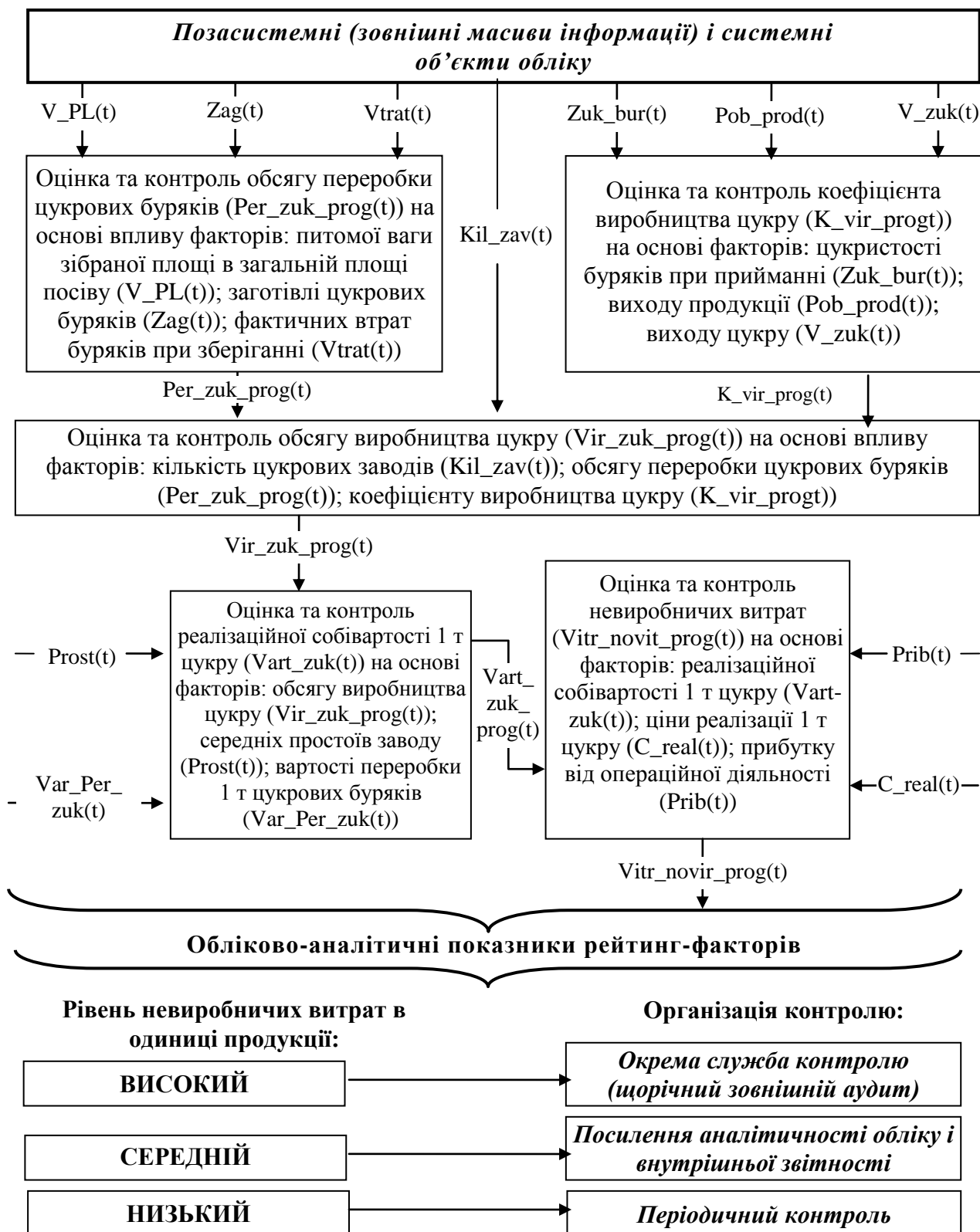


Рис. 3.7. Модель організації контролю невикористаних витрат цукрового заводу з урахуванням рейтинг-факторів його діяльності.

Джерело: авторська розробка.

Другий блок – блок оцінки коефіцієнта виробництва цукру на основі факторів: цукристості буряків при прийманні; виходу

побічної продукції; виходу цукру. Облік та контроль сировини не тільки відображаються кількісними характеристиками заготовлених цукрових буряків, а й показниками їх якості. Цукристість буряків при прийманні є однією із основних характеристик контролю на етапі формування вартості у виробництві. Високий рівень цукристості обумовлює збільшення виходу цукрози готового продукту і зменшення виходу побічного продукту переробки (меяси та жому).

Третій блок – блок оцінки обсягу виробництва цукру на основі факторів: кількості цукрових заводів; обсягу переробки цукрових буряків; коефіцієнта виробництва цукру. Формування повної вартості на етапі безпосередньої переробки включає оцінку обсягу виробництва цукру, його облік та контроль. За попередньо оціненими можливими обсягами та якістю сировини, а також з урахуванням кількості цукрових заводів контрольованим є обсяг поставок цукру на внутрішній ринок у межах виділеної квоти А.

Четвертий блок – блок оцінки реалізаційної собівартості 1 т цукру на основі факторів: обсягу виробництва цукру; середніх простоїв одного цукрового заводу; вартості переробки 1 т цукрових буряків. У цьому блоці здійснюються оцінка та контроль повної вартості в частині отриманої реалізаційної собівартості одиниці продукції – 1 т цукру. Крім оціненої вартості переробки та обсягу виробництва, вагомими є непрямі фактори впливу (простої заводу), що характеризують інертність операцій і затримки руху ресурсного потоку.

П'ятий блок – блок оцінки невиробничих витрат на основі факторів: реалізаційної собівартості 1 т цукру; ціни реалізації 1 т цукру; прибутку від операційної діяльності. Цей блок є інтегрованою оцінкою основного критерію – обсягу замовлень для покриття невиробничих витрат. Тут контрольований розмір операційного покриття безповоротних невиробничих витрат може бути визначений із узагальненого цільового критерію операційного прибутку [185, с. 277 – 285]:

$$\text{Прибуток операційної діяльності} = (\text{Продаж} - \text{Собівартість реалізації} - \text{Невиробничі витрати}) \times (1 - \text{Податкова ставка}). \quad (3.1)$$

Зазначимо, що, керуючись даним підходом, ми прагнемо контролювати очікувані невиробничі витрати, які є постійними і

мають бути оплачені незалежно від обставин. Такі витрати будуть непрямо залежати від обсягу виробництва та продажів і можуть бути відкориговані ціною, реалізаційною собівартістю та нормою прибутку, закладеною в ціну.

Тобто невиробничі витрати в кінцевому підсумку будуть контрольованими кількістю обслугованих замовлень з продажу цукру.

Модель оцінки математично представлена у вигляді системи одночасових структурних рівнянь. Вона має вигляд системи факторних залежностей:

$$\begin{cases} \text{Per_zuk}(t)_prog(t) = f_1(V_PL(t), Zag(t), Vtrat(t)) \\ \text{K_vir_prog}(t) = f_2(\text{Zuk_bur}(t), \text{Pob_prod}(t), V_zuk(t)) \\ \text{VIR_zuk_prog}(t) = f_3(\text{Kil_zav}(t), \text{Per_zuk}(t)_prog(t), \text{K_vir_prog}(t)) \\ \text{Vart_zuk_prog}(t) = f_4(\text{Vir_zuk_prog}(t), \text{Prost}(t), \text{Var_Per_zuk}(t)) \\ \text{Vitr_novir_prog}(t) = f_5(C_real(t), \text{Vart_zuk_prog}(t), \text{Prib}(t)) \end{cases}, \quad (3.2)$$

де $\text{Per_zuk}(t)_prog(t)$ – теоретично оцінений обсяг переробки цукрових буряків, тис. т;

$V_PL(t)$ – питома вага зібраної площі в загальній площі посівів цукрових буряків, %;

$Zag(t)$ – заготівля цукрових буряків, тис. т;

$Vtrat(t)$ – фактичні втрати буряків при зберіганні, %;

$K_vir_prog(t)$ – теоретичний коефіцієнт виробництва, %;

$Zuk_bur(t)$ – цукристість буряків при прийманні, %;

$\text{Pob_prod}(t)$ – вихід побічної продукції, %;

$V_zuk(t)$ – вихід цукру, %;

$\text{VIR_zuk_prog}(t)$ – теоретично оцінений обсяг виробництва цукру, тис. т;

$\text{Kil_zav}(t)$ – кількість цукрових заводів, од.;

$K_vir_prog(t)$ – теоретичний коефіцієнт виробництва, %;

$\text{Vart_zuk_prog}(t)$ – теоретично оцінена реалізаційна собівартість 1 т цукру, грн.;

$\text{Prost}(t)$ – середні простой одного цукрового заводу, діб;

$\text{Var_Per_zuk}(t)$ – вартість переробки 1 т цукрових буряків, грн.;

$\text{Vitr_novir_prog}(t)$ – теоретично оцінена сума невиробничих витрат, тис. грн.;

$C_real(t)$ – ціна реалізації 1 т цукру, грн.;

$\text{Prib}(t)$ – прибуток від операційної діяльності, тис. грн.

Оцінка моделі передбачає виявлення факторних залежностей за тенденціями показників, що сформувалися на ринку в досліджуваному часовому періоді. Такі зв'язки є стохастичними, тобто з наявним випадковим впливом. Розрахунок моделі проводився із врахуванням даних цукрових заводів Вінницької області за 2010 – 2012 рр. (див. додатки Е.2–Е.3). У результаті оцінки за однокроковим методом найменших квадратів математична модель матиме вигляд системи:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{Per_zuk}(t)\text{_prog}(t) = a11 \times V_PL(t)^{a21} \times \text{Zag}(t)^{a31} \times \text{Vtrat}(t)^{a41} \\ \text{K_vir_prog}(t) = a12 \times \text{Zuk_bur}(t) + a22 \times \text{Pob_prod}(t) + a32 \times V_zuk(t) \\ \text{VIR_zuk_prog}(t) = a13 \times \text{Kil_zav}(t)^{a23} \times \text{Per_zuk}(t)\text{_prog}(t)^{a33 \times \text{K_vir_prog}(t)} \\ \text{Vart_zuk_prog}(t) = a14 \times \text{Vir_zuk_prog}(t)^{a24} \times \text{Prost}(t)^{a34} \times \text{Var_Per_zuk}(t)^{a44} \\ \text{Vitr_novir_prog}(t) = a15 \times (\text{C_real}(t) - \text{Vart_zuk_prog}(t)) - \\ - \frac{a25 \times \cos(a35 \times \text{Prib}(t) + a45) + \sin(a55 \times \text{Prib}(t) + a56)}{1 - a57} \end{array} \right. , \quad (3.3)$$

де $a11 \div a57$ – коефіцієнти, які мають бути оцінені на основі однокрокового методу найменших квадратів.

У результаті обчислень отримано систему з визначеними коефіцієнтами:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{Per_zuk}(t)\text{_prog}(t) = 0,02 \times V_PL(t)^{0,70} \times \text{Zag}(t)^{1,11} \times \text{Vtrat}(t)^{0,18} \\ \text{K_vir_prog}(t) = 3,47 \times \text{Zuk_bur}(t) + 6,51 \times \text{Pob_prod}(t) - 0,23 \times V_zuk(t) \\ \text{VIR_zuk_prog}(t) = 2,64 \times \text{Kil_zav}(t)^{0,29} \times \text{Per_zuk}(t)\text{_prog}(t)^{0,0 \times \text{K_vir_prog}(t)} \\ \text{Vart_zuk_prog}(t) = 11175,33 \times \text{Vir_zuk_prog}(t)^{-1,57} \times \text{Prost}(t)^{-0,19} \times \\ \times \text{Var_Per_zuk}(t)^{1,57} \\ \text{Vitr_novir_prog}(t) = 346,38 \times (\text{C_real}(t) - \text{Vart_zuk_prog}(t)) - \\ - \frac{398843,4 \times \cos(0,05 \times \text{Prib}(t) + 0,32) + \sin(-0,26 \times \text{Prib}(t) + 0,54)}{1 - 0,25} \end{array} \right. , \quad (3.4)$$

Оцінка обсягу переробки цукрових буряків у цукрових заводах Вінницької області на основі впливу факторів: питомої ваги зібраної площі в загальній площі посівів цукрових буряків, заготівлі цукрових буряків та фактичних втрат буряків при зберіганні можна подати рівняннями:

$$\text{Per_zuk}(t) = \text{Per_zuk}(t)_prog(t) + e1(t)$$

$$\text{Per_zuk}(t)_prog(t) = a11 \times V_PL(t)^{a21} \times Zag(t)^{a31} \times Vtrat(t)^{a41} \quad (3.5)$$

$$\text{Per_zuk}(t)_prog(t) = 0,02 \times V_PL(t)^{0,70} \times Zag(t)^{1,11} \times Vtrat(t)^{-0,18}$$

де $V_PL(t)$ – питома вага зібраної площі в загальній площі посівів цукрових буряків, %;

$Zag(t)$ – заготівля цукрових буряків, тис. т;

$Vtrat(t)$ – фактичні втрати буряків при зберіганні, %;

$\text{Per_zuk}(t)$ – обсяг переробки цукрових буряків, тис. т;

$\text{Per_zuk}(t)_prog(t)$ – теоретично оцінений обсяг переробки цукрових буряків, тис. т;

$e1(t)$ – абсолютна похибка результатів оцінки.

Результати розрахунків наведено у додатку П (табл. П.1–П.5). Порівняння фактично отриманого обсягу переробки цукрових буряків з очікуваним значенням наведено на рис. 3.8.

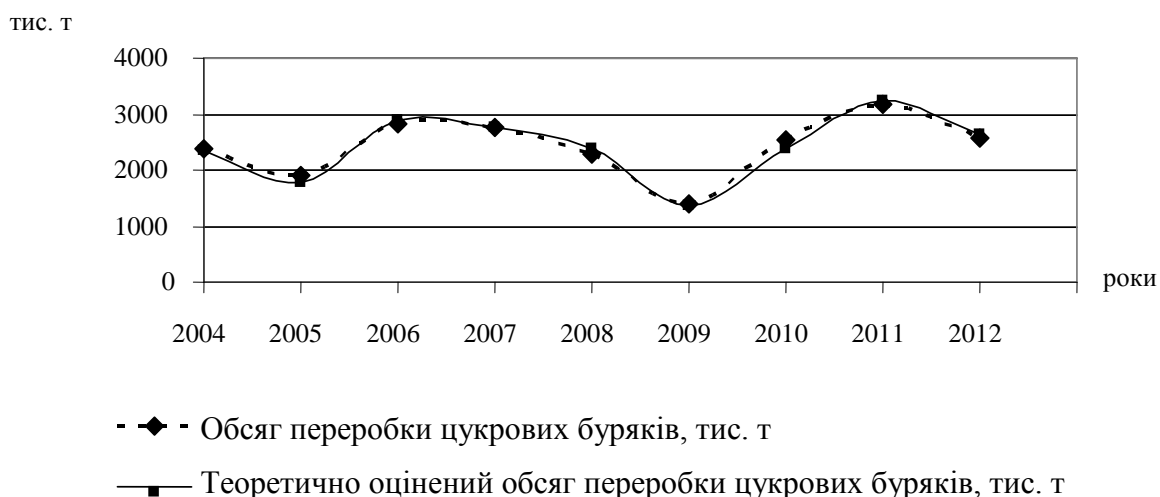


Рис. 3.8. Фактичний і теоретично оцінений обсяг переробки цукрових буряків в цукрових заводах Вінницької області.

Джерело: авторське бачення.

Зв'язок між факторами тісний, що підтверджується коефіцієнтом кореляції, який дорівнює $r = 0,99$. Коефіцієнт детермінації ($R^2 = 0,98$) характеризує 98% впливу факторів, включених у модель на результативну ознаку, 2% – вплив факторів, не включених у модель. Згідно оцінки обсяг переробки цукрових буряків зростає на 0,7% при збільшенні на 1% питомої ваги зібраної площі в загальній площі посівів цукрових буряків та на 1,11% за рахунок збільшення на 1 тис. т кількості заготовленої сировини. Збільшення на 1% втрат на зберіганні призведе до зменшення обсягів переробки на 0,18%.

Результати оцінки коефіцієнта виробництва цукру в цукрових заводах Вінницької області на основі впливу факторів: цукристості буряків при прийманні, виходу побічної продукції та виходу цукру описуються рівняннями:

$$\begin{aligned} K_{\text{vir_prog}}(t) &= a_{12} \times \text{Zuk_bur}(t) + a_{22} \times \text{Pob_prod}(t) + a_{32} \times V_{\text{zuk}}(t) \\ K_{\text{vir_prog}}(t) &= 3,47 \times \text{Zuk_bur}(t) + 6,51 \times \text{Pob_prod}(t) - 0,23 \times V_{\text{zuk}}(t) \quad (3.6) \\ K_{\text{vir}}(t) &= K_{\text{vir_prog}}(t) + e_2(t) \quad , \end{aligned}$$

де $\text{Zuk_bur}(t)$ – цукристість буряків при прийманні, %;
 $\text{Pob_prod}(t)$ – вихід побічної продукції, %;
 $V_{\text{zuk}}(t)$ – вихід цукру, %;
 $K_{\text{vir}}(t)$ – коефіцієнт виробництва, %;
 $K_{\text{vir_prog}}(t)$ – теоретичний коефіцієнт виробництва, %;
 $e_2(t)$ – абсолютна похибка результатів оцінки.

Зв'язок між факторами тісний при коефіцієнті кореляції r дорівнює 0,82. Коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,70$, що характеризує 70% впливу за рахунок включених у модель факторів і 30% – за рахунок факторів похибки. Залежність є лінійною. При зростанні цукристості буряків на 1% коефіцієнт виробництва збільшиться на 3,47%, при зростанні на 1% побічної продукції відбудеться збільшення на 6,51% та зменшення на 0,23% при зростанні виходу цукру на 1%. Такий результат вказує на значну частку побічної продукції при переробці та вмісту в ній цукру. Теоретично оцінений і фактичний коефіцієнт виробництва цукру наведено на рис. 3.9.

Результати оцінки обсягу виробництва цукру в цукрових заводах Вінницької області на основі впливу факторів: кількості цукрових заводів, коефіцієнту виробництва та обсягу переробки цукрових буряків описуються рівняннями:

$$\begin{aligned} \text{VIR_zuk_prog}(t) &= a_{13} \times \text{Kil_zav}(t)^{a_{23}} \times \text{Per_zuk}(t)_{\text{prog}}(t)^{a_{33} \times K_{\text{vir_prog}}(t)} \\ \text{VIR_zuk_prog}(t) &= 2,64 \times \text{Kil_zav}(t)^{0,29} \times \text{Per_zuk}(t)_{\text{prog}}(t)^{0,01 \times K_{\text{vir_prog}}(t)} \quad (3.7) \\ \text{VIR_zuk}(t) &= \text{VIR_zuk_prog}(t) + e_3(t) \quad , \end{aligned}$$

де $\text{Kil_zav}(t)$ – кількість цукрових заводів, од.;
 $K_{\text{vir_prog}}(t)$ – теоретичний коефіцієнт виробництва, %;
 $\text{Per_zuk}(t)_{\text{prog}}(t)$ – теоретично оцінений обсяг переробки цукрових буряків, тис. т;
 $\text{VIR_zuk}(t)$ – обсяг виробництва цукру, тис. т;
 $\text{VIR_zuk_prog}(t)$ – теоретично оцінений обсяг виробництва цукру, тис. т.;
 $e_3(t)$ – абсолютна похибка результатів оцінки.

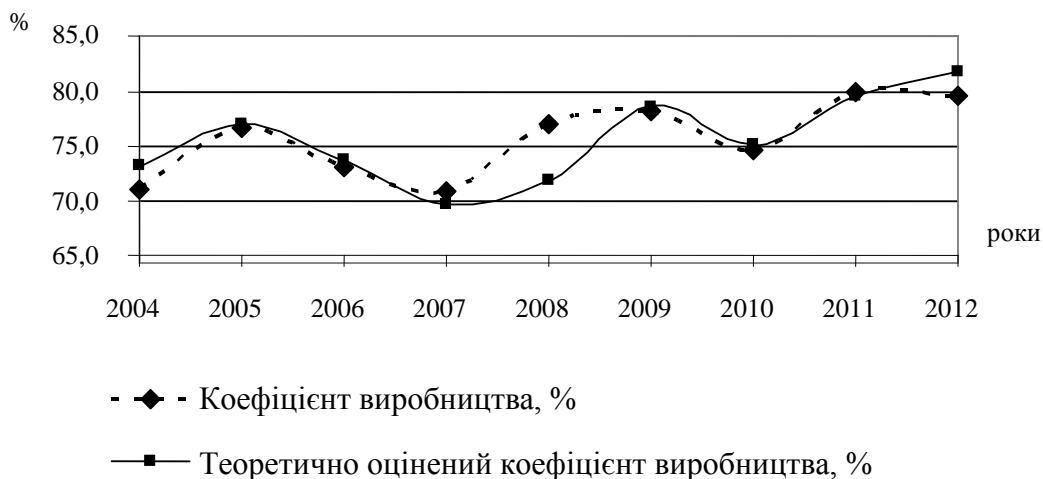


Рис. 3.9. Фактичний і теоретично оцінений коефіцієнт виробництва цукрових буряків у цукрових заводах Вінницької області.

Джерело: авторське бачення.

Отримана залежність є статистично значущою. Зв'язок між факторами тісний (коефіцієнт кореляції r дорівнює 0,88). Вплив результуючої оцінки на 77% обумовлений змінами включених факторів і на 23% залежить від змін факторів похибки (коефіцієнт детермінації R^2 дорівнює 0,77). Фактичний і теоретично оцінений обсяг виробленого цукру в цукрових заводах Вінницької області наведено на рис. 3.10.

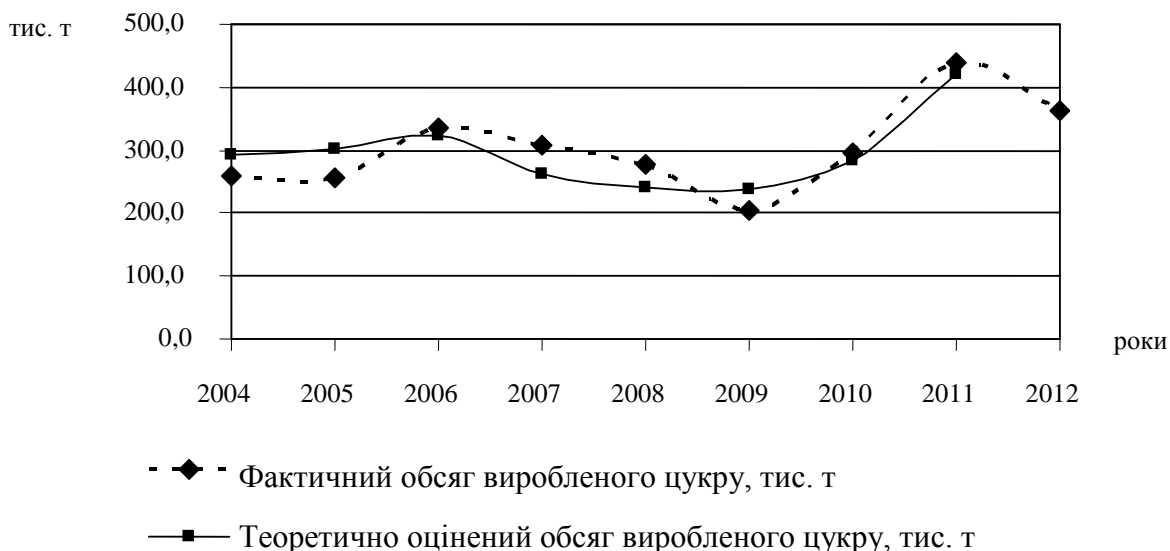


Рис. 3.10. Фактичний і теоретично оцінений обсяг виробленого цукру в цукрових заводах Вінницької області.

Джерело: авторське бачення.

Обсяг виробництва цукру збільшиться на 0,29% за рахунок збільшення кількості заводів на 1%, тобто при зростанні виробничих потужностей. При збільшенні кількості переробленої сировини на 1% обсяг виробництва зросте на 0,01×коефіцієнт виходу цукру, тобто простежується залежність від якості сировини.

Результати оцінки реалізаційної собівартості 1 т цукру на цукрових заводах Вінницької області на основі факторного впливу: обсягу виробництва цукру, середніх простоїв одного цукрового заводу, вартості переробки 1 т цукрових буряків описуються рівняннями:

$$\begin{aligned} \text{Vart_zuk_prog}(t) &= a14 \times \text{Vir_zuk_prog}(t)^{a24} \times \text{Prost}(t)^{a34} \times \text{Var_Per_zuk}(t)^{a44} \\ \text{Vart_zuk_prog}(t) &= 11175,33 \times \text{Vir_zuk_prog}(t)^{-1,57} \times \text{Prost}(t)^{-0,19} \times \\ &\times \text{Var_Per_zuk}(t)^{1,57} \end{aligned} \quad (3.8)$$

$$\text{Vart_zuk} = \text{Vart_zuk_prog}(t) + e4(t)$$

де

Vir_zuk_prog(t) – теоретично оцінений обсяг виробництва цукру, тис. т;

Prost(t) – середні простой одного цукрового заводу, діб;

Var_Per_zuk(t) – вартість переробки 1 т цукрових буряків, грн.;

Vart_zuk (t) – реалізаційна собівартість 1 т цукру, грн.;

Vart_zuk_prog(t) – теоретично оцінена реалізаційна собівартість 1 т цукру, грн.;

e4(t) – абсолютна похибка результатів оцінки.

Зв'язок між факторами тісний (коефіцієнт кореляції r дорівнює 0,96). Вплив результуючої ознаки на 91% визначений включеними факторами і на 9% залежить від факторів похибки (коефіцієнт детермінації R^2 дорівнює 0,91). Фактична і теоретично оцінена реалізаційна собівартість наведені на рис. 3.11.

Зростання реалізаційної собівартості на 1,57% відбувається за рахунок збільшення на 1% вартості переробки цукрових буряків, зменшення собівартості на 1,57% – за рахунок зростання на 1% виробництва цукру. Крім того, при зростанні простоїв на 1% реалізаційна собівартість зменшиться на 0,19%. Цей результат характеризує досить вагомий вплив масштабу виробництва на формування реалізаційної собівартості цукру.

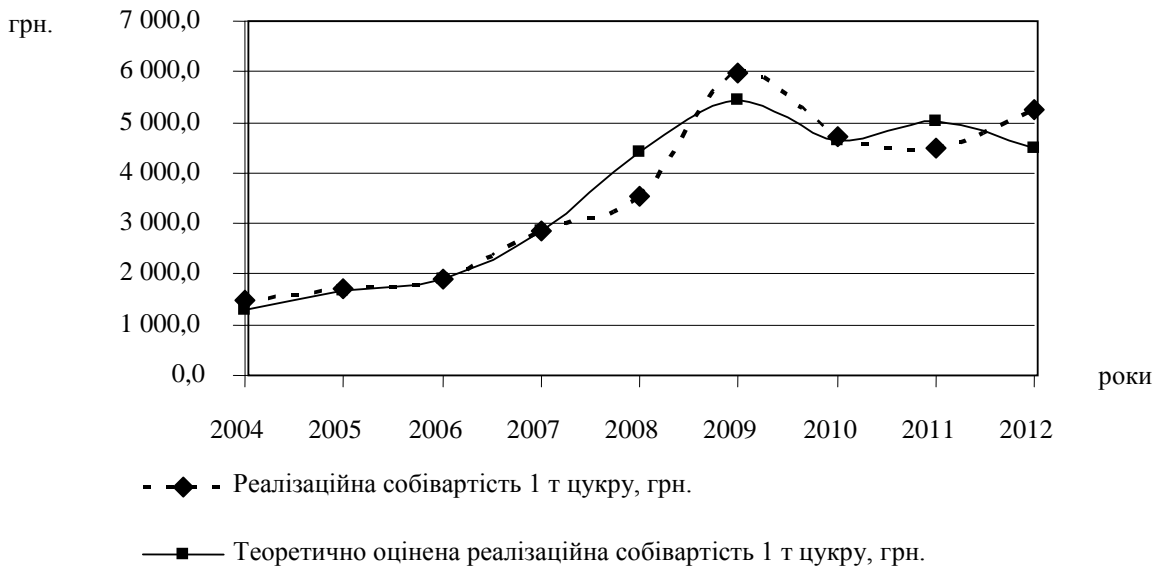


Рис. 3.11. Фактична та теоретично оцінена реалізаційна собівартість 1 т цукру на цукрових заводах Вінницької області.

Джерело: авторське бачення.

Оцінка суми невиробничих витрат цукрових заводів Вінницької області на основі факторного впливу: ціни реалізації 1 т цукру, реалізаційної собівартості 1 т цукру та прибутку від операційної діяльності описується рівняннями залежностей:

$$\begin{aligned}
 \text{Vitr_novir_prog}(t) &= a15 \times (C_real(t) - \text{Vart_zuk_prog}(t)) - \\
 &\quad \frac{a25 \times \cos(a35 \times \text{Prib}(t) + a45) + \sin(a55 \times \text{Prib}(t) + a56)}{1 - a57} \\
 \text{Vitr_novir_prog}(t) &= 346,38 \times (C_real(t) - \text{Vart_zuk_prog}(t)) - \\
 &\quad \frac{398843,4 \times \cos(0,05 \times \text{Prib}(t) + 0,32) + \sin(-0,26 \times \text{Prib}(t) + 0,54)}{1 - 0,25} \\
 \text{Vitr_novir}(t) &= \text{Vitr_novir_prog}(t) + e5(t)
 \end{aligned}
 \tag{3.9}$$

де

$C_real(t)$ – ціна реалізації 1 т цукру, грн.;

$\text{Vart_zuk_prog}(t)$ – теоретично оцінена реалізаційна собівартість 1 т цукру, грн.;

$\text{Prib}(t)$ – прибуток від операційної діяльності, тис. грн.;

$\text{Vitr_novir}(t)$ – сума невиробничих витрат, тис. грн.;

$\text{Vitr_novir_prog}(t)$ – теоретично оцінена сума невиробничих витрат, тис. грн.;

$e5(t)$ – абсолютна похибка результатів оцінки.

Зв'язок між факторами тісний (коефіцієнт кореляції r дорівнює 0,93). Зміна результуючої ознаки пояснюється 87% факторами моделі, а 13% змін описують фактори, не включені у модель ($R^2=0,87$). Рівняння визначає кінцеву мету моделювання щодо оцінки операційного покриття невиробничих витрат (див. рис. 3.12).

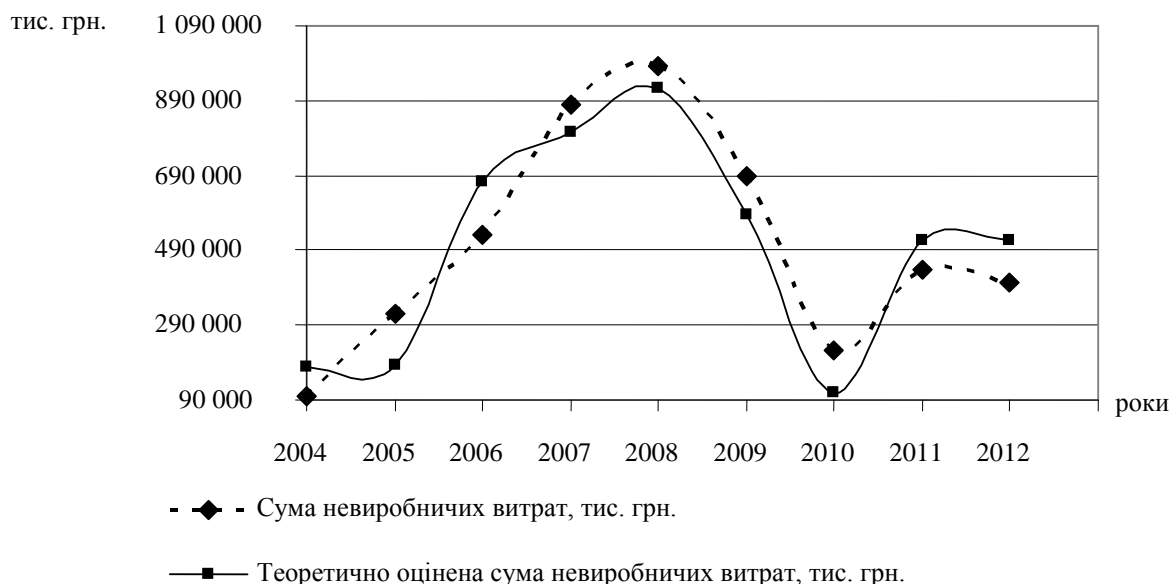


Рис. 3.12. Фактична і теоретично оцінена сума невиробничих витрат цукрових заводів Вінницької області.

Джерело: авторське бачення.

Добуток обсягу виробництва на різницю між ціною реалізації та реалізаційною собівартістю визначає розмір валового прибутку цукрового заводу. Отже, коефіцієнт a_{15} характеризує обсяг реалізованих замовлень продажу цукру і може оцінюватись у розмірі 346,36 тис. т цукру для покриття існуючих невиробничих витрат. Коефіцієнти a_{25} і a_{57} визначають зміну невиробничих витрат за рахунок періодичних коливань прибутку. Тобто зниження невиробничих витрат до 531 791,2 тис. грн. ($a_{25}/(1-a_{57})$) можливе при встановленому режимі коливань прибутку. Податкова ставка податку на прибуток враховувалась у межах 25%. При зменшенні податкової ставки на прибуток простежується зростання обсягів продажу. Так, при ставці податку на прибуток у 18% обсяг реалізації може становити 424 тис. т, а розмір невиробничих витрат знизиться до рівня 514 055,6 тис. грн. Тобто, контролюючи обсяг продажу та очікуваний розмір доходів, можна відтворити ефективне покриття невиробничих витрат.

В умовах регульованого ринку цукру держава здійснює безпосередній вплив на ринок замовлень та обсягів продажу через квотування обсягів виробництва. В такий спосіб система контролю є однією із складових регулюючої функції держави, що формується на різних рівнях економічної діяльності. При цьому звітність підприємств є інформаційно-аналітичним підґрунтям для створення загальної бази моніторингу діяльності цукрової галузі в цілому. Захистом прав та інтересів цукровиків займається Національна асоціація цукровиків України "Укрцукор", що має свої регіональні представництва з метою моніторингу ринку цукру та попередження на ньому порушень. В такий спосіб система контролю діяльності цукрових заводів повинна не тільки бути пов'язаною з асоціативними намірами, а й має виконувати функцію оцінювання діяльності по сукупності визначених економічних індикаторів з метою підтримки конкуренції в цукровій галузі. Систему контролю можна розглядати на трьох рівнях:

- рівень підприємства (мікрорівень), де внутрішньогосподарський контроль економічних та фінансових показників доцільно здійснювати з метою своєчасного виявлення відхилень між фактично отриманими результатами та їх нормативно-плановими значеннями, а також обґрунтування управлінських рішень;

- рівень регіону (мезорівень), аудит та контроль всіх учасників виробництва цукру на місцевому рівні з метою забезпечення стабільного процесу формування бюджетних надходжень;

- рівень держави (макрорівень), державний контроль, де зовнішній аудит, моніторинг та контроль державних інституцій мають забезпечити регулювання ринку цукру та обґрунтувати позиції щодо рівня державної підтримки.

З огляду на необхідність запровадження регіональної системи контролю та інтеграції її елементів у державну систему, доцільно зосередити увагу на єдиній системі індикаторів для оцінки цукрових підприємств, що ґрунтується не на експертній оцінці, де думка експерта має суб'єктивне судження, а на рейтинговій оцінці. В основі такого бачення покладено розрахунок інтегрального (підсумкового) показника рейтингового оцінювання по кожному напрямку діяльності цукрового заводу, одним із таких напрямів може бути оцінка фінансових результатів, що розглядається по двох складових отримання доходів та понесення витрат. У напрямку

формування витрат підсумковий рейтинг оцінки процесу понесення витрат можливо розглядати по центрах їх формування в бюджеті: виробничі та невиробничі. Центр невиробничих витрат буде характеризувати ефективність бюджетування підприємств з метою покриття постійних витрат за рахунок контролю виконання замовлень та строків їх обслуговування, як по надходженню сировини, так і по засвідченню факту виходу готової продукції та формування її повної собівартості в бухгалтерських регістрах. Основними етапами методики комплексної рейтингової оцінки невиробничих витрат є:

1. Формування інформаційної бази на основі звітності підприємств, що охоплює збір, ідентифікацію та обробку вхідної інформації за оцінюваний період.

2. Обґрунтування системи індикаторів (показників) для оцінки невиробничих витрат цукрових заводів.

3. Розрахунок комплексного критерію (показника) рейтингової оцінки та проведення ранжування цукрових заводів, зосереджених на визначеній місцевості (регіоні) по рейтингу.

4. Виявлення лідера галузі і формування контрольного рейтингового звіту про ефективність управління витратами.

Рейтингова оцінка невиробничих витрат при цьому буде засвідчувати на мезо- та макрорівнях контролю складову оцінки ефективності процесів понесення витрат в цукровій галузі у межах визначеної кількості підприємств даного регіону. В такій оцінці розрахунок кожного показника рейтингової оцінки порівнюється з умовним еталоном – підприємством регіону, що має найкращі характеристики. Інформаційною базою для отримання оцінки є підтвердження документальною фінансовою звітністю підприємств свідчень про стан реальної конкуренції на ринку цукру. Такий підхід відповідає адаптації систем контролю до умов ринкового середовища, коли кожен самостійний виробник прагне стати найкращим в своїй діяльності серед конкурентів. Виявлення такого лідера за рейтинговими критеріями дозволяє контролюючим організаціям позиціонувати інших в просторі спільної діяльності всіх цукровиків.

Існування конкуренції на ринку цукру пов'язане з набуттям цукровими заводами не тільки зовнішніх властивостей конкурентоспроможності, а й із встановленням внутрішніх конкурентних переваг. Оптимальні механізми контролю та

управління витратами дають змогу впливати на процес підвищення конкурентоспроможності, чим безпосередньо запобігають прояву ситуацій ризиків, а разом із тим стимулюють зростання прибутків та обсягів продажу.

Оптимальне управління підприємством ототожнюється з підходом на основі максимізації доходів, що безпосередньо пов'язано з ціною та операційними витратами. Ціна є індикатором, сформованим у результаті ринкової рівноваги і залежить від багатьох зовнішніх факторів, на які підприємство в більшості випадків не може здійснювати вплив. Проте витрати, що формують собівартість, можуть бути регульованими відповідно до отриманої повноти інформації та вміння керівника. В даному випадку йдеться про релевантність витрат, тобто їх здатність залежати від управлінського рішення [213]. Прогнозування й оптимальне планування витрат, вбудовані в систему внутрішньогосподарського контролю через зворотний зв'язок, відображаються в отриманні потенційного ефекту в управлінні.

Невиробничі витрати відіграють особливу роль в управлінні підприємством. Хоча вони прямо не пов'язані з виробничим процесом, однак їх розмір має значний вплив на формування повної собівартості реалізованої продукції, не залежить від змін обсягів виробництва та покривається обсягами продажів. Основним важелем впливу на них залишається прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим встановлення та розподіл невиробничих витрат є одним із основних завдань системи обліку та контролю [194].

Оцінка можливостей підприємств в управлінні витратами пов'язана із багатопрофільністю діяльності та залежністю від технологічних особливостей операційних процесів. Специфічність цукрової галузі обумовлена соціальною спрямованістю та значним потенціалом виробництва, що робить її залежною від регулюючих дій з боку держави. Основними характеристиками цукрового ринку України є квота на виробництво на внутрішньому ринку, встановлення мінімальних цін на цукровий буряк і цукор, непропорційність внутрішнього виробництва та споживання, значне збільшення цін порівняно зі світовим ринком тощо. Підприємства цукрової галузі перебувають у значній залежності від сировини і несуть витрати, пов'язані з пошуком та підтримкою сировинної бази. Значними є втрати посівів внаслідок ризику

техніко-погодних умов, що знижує обсяги виробництва цукрових буряків.

Переробні підприємства цукрової галузі орієнтуються на зону вирощування цукрових буряків, розширюючи партнерство з сільськогосподарськими виробниками. Метою таких відносин є мінімізація витрат, пов'язаних із заготівлею цукрових буряків та дотримання прогнозованих обсягів їх виробництва. Інтегровані сільськогосподарські підприємства у цукровій галузі відтворюють сировинну базу в межах виробництва, чим перекладають частку заготівельних витрат сировини на цукровий завод. Сезонність сокодобування впливає на зростання витрат саме у цей період. У таких умовах виробництво та реалізація цукру залежить від багатьох чинників, оцінка яких характеризує здатність цукрових заводів стійко позиціонуватися на ринку та знижувати витрати.

Здатність цукрових заводів ефективно управляти витратами можна визначити за допомогою запропонованого комплексного критерію. Критерій оцінки є функцією мети, що складається із локальних критеріїв ефективності:

$$I_{\text{витрат}} = f(I_{\text{квоти}}, I_{\text{цукру}}, I_{\text{сировини}}, I_{\text{потужн}}, I_{\text{соб_реал}}, I_{\text{вит_адмін}}, I_{\text{вит_збут}}, I_{\text{вит_інші}}), \quad (3.10)$$

де $I_{\text{витрат}}$ – комплексний критерій оцінки рівня ефективного управління витратами цукрового заводу;

$I_{\text{квоти}}$ – критерій оцінки рівня витримування обсягів виробництва у межах квоти внутрішнього ринку;

$I_{\text{цукру}}$ – критерій оцінки частки виходу цукрози;

$I_{\text{сировини}}$ – критерій оцінки рівня втрат сировини при зберіганні;

$I_{\text{потужн}}$ – критерій оцінки рівня використання потужності;

$I_{\text{соб_реал}}$ – критерій оцінки рівня реалізаційної собівартості;

$I_{\text{вит_адмін}}$ – критерій оцінки рівня покриття адміністративних витрат;

$I_{\text{вит_збут}}$ – критерій оцінки рівня покриття витрат на збут;

$I_{\text{вит_інші}}$ – критерій оцінки рівня покриття інших операційних витрат.

Оцінку цукрового заводу по ефективності системи управління витратами можна здійснювати на основі методики адитивної оптимізації [12, с. 298], згідно з якою функція мети є сумою локальних критеріїв, кожен із яких входить в комплексний критерій

за різними ознаками оптимальності. Тобто одні локальні критерії мінімізуються, інші – максимізуються:

$$I_{витрат} = I_{квоти}^{+} + I_{цукру}^{+} + I_{сировин}^{-} + I_{потужн}^{+} + I_{соб_реал}^{-} + I_{вит_адмін}^{-} + I_{вит_збут}^{-} + I_{вит_інші}^{-} \quad (3.11)$$

де $I_{витрат}$ – оптимальний рівень ефективності управління витратами цукрового заводу;

$I_{квоти}^{+}$ – максимізація рівня витримування обсягів виробництва у межах квоти внутрішнього ринку цукрового заводу;

$I_{цукру}^{+}$ – максимізація рівня частки виходу цукрози;

$I_{сировин}^{-}$ – мінімізація рівня втрат сировини при зберіганні на цукровому заводі;

$I_{потужн}^{+}$ – максимізація рівня використання потужності цукровим заводом;

$I_{соб_реал}^{-}$ – мінімізація рівня реалізаційної собівартості цукрового заводу;

$I_{вит_адмін}^{-}$ – мінімізація рівня покриття адміністративних витрат цукрового заводу;

$I_{вит_збут}^{-}$ – мінімізація рівня покриття витрат на збут цукрового заводу;

$I_{вит_інші}^{-}$ – мінімізація рівня покриття інших операційних витрат цукрового заводу.

Початкові значення локальних критеріїв ефективності визначають на основі результатів діяльності цукрового заводу та усереднених показників по групі всіх цукрових заводів, що підлягають оцінці (додаток Р).

1. Критерій оцінки рівня витримування обсягів виробництва у межах квоти внутрішнього ринку:

$$I_{квоти} = O_{квоти} - O_{вироб} \quad (3.12)$$

де $I_{квоти}$ – критерій оцінки рівня витримування обсягів виробництва у межах квоти внутрішнього ринку;

$O_{квоти}$ – розмір квоти виділений даному цукровому заводу для поставок на внутрішній ринок, тис. т;

$O_{вироб}$ – обсяг виробництва цукру на даному цукровому заводі, тис. т.

2. Критерій оцінки частки виходу цукрози на цукровому заводі:

$$I_{цукру} = \frac{I_{цукру\ завод}}{\bar{I}_{групи}} \quad (3.13)$$

де $I_{цукру}$ – критерій оцінки частки виходу цукрози;

$I_{цукру\ завод}$ – частка виходу цукрози на даному цукровому заводі, %;

$\bar{I}_{групи}$ – середня частка виходу цукрози по оцінюваній групі цукрових заводів, %.

3. Критерій оцінки рівня втрат сировини при зберіганні:

$$I_{сировини} = \frac{I_{сировини\ завод}}{\bar{I}_{сировини\ групи}}, \quad (3.14)$$

де $I_{сировини}$ – критерій оцінки рівня втрат сировини при зберіганні;

$I_{сировини\ завод}$ – частка втрат сировини при зберіганні на цукровому заводі, %;

$\bar{I}_{сировини\ групи}$ – середня частка втрат сировини при зберіганні по групі цукрових заводів, %.

4. Критерій оцінки рівня використання потужності:

$$I_{потужн} = \frac{I_{потужн\ завод}}{\bar{I}_{потужн\ групи}}, \quad (3.15)$$

де $I_{потужн}$ – критерій оцінки рівня використання потужності;

$I_{потужн\ завод}$ – потужність переробки цукрового заводу, т/рік;

$\bar{I}_{потужн\ групи}$ – середній потужність переробки по групі цукрових заводів, т/рік.

5. Критерій оцінки рівня реалізаційної собівартості:

$$I_{соб_реал} = \frac{I_{соб_реал\ завод}}{O_{реал\ завод}}, \quad (3.16)$$

де $I_{соб_реал}$ – критерій оцінки рівня реалізаційної собівартості;

$I_{соб_реал\ завод}$ – собівартість реалізованого цукру на цукровому заводі, тис. грн.;

$O_{реал\ завод}$ – обсяг реалізації цукру на цукровому заводі, тис. грн.

6. Критерій оцінки рівня покриття адміністративних витрат:

$$I_{вит_адмін} = \frac{I_{вит_адмін\ завод}}{O_{реал\ завод}}, \quad (3.17)$$

де $I_{вит_адмін}$ – критерій оцінки рівня покриття адміністративних витрат;

$I_{вит_адмін\ завод}$ – сума адміністративних витрат на цукровому заводі, тис. грн.;

$O_{реал завод}$ – обсяг реалізації цукру на цукровому заводі, тис. грн.

7. Критерій оцінки рівня покриття витрат на збут:

$$I_{вит_збут} = \frac{I_{вит_збут завод}}{O_{реал завод}}, \quad (3.18)$$

де $I_{вит_збут}$ – критерій оцінки рівня покриття витрат на збут;
 $I_{вит_збут завод}$ – сума витрат на збут на цукровому заводі, тис. грн.;

$O_{реал завод}$ – обсяг реалізації цукру на цукровому заводі, тис. грн.

8. Критерій оцінки рівня покриття інших операційних витрат:

$$I_{вит_інші} = \frac{I_{вит_інші завод}}{O_{реал завод}}, \quad (3.19)$$

де $I_{вит_інші}$ – критерій оцінки рівня покриття інших операційних витрат;

$I_{вит_інші завод}$ – обсяг інших операційних витрат на цукровому заводі;

$O_{реал завод}$ – обсяг реалізації цукру на цукровому заводі, тис. грн.

Шкала оцінювання рейтингу будується з урахуванням багатовимірності значень по оптимальних рівнях. Відповідно до принципу максимальної ефективності нормалізовані значення локальних критеріїв отримують за такими розрахунками:

$$I_{ij_н_макс} = \frac{I_{ij} - I_{j_мін}}{I_{j_макс} - I_{j_мін}}, \quad (3.20)$$

$$I_{ij_н_мін} = \frac{I_{j_макс} - I_{ij}}{I_{j_макс} - I_{j_мін}}, \quad (3.21)$$

де i – змінна, що визначає кількість цукрових заводів;

j – змінна, що враховує кількість локальних критеріїв оцінки.

$I_{ij_н_макс}$ – j -тий локальний критерій цукрового заводу, який оптимізований по максимальному значенню;

$I_{ij_н_мін}$ – j -тий локальний критерій цукрового заводу, який оптимізований по мінімальному значенню;

I_{ij} – оцінка j -го локального критерію оцінки по i -му цукровому заводу за фактичними значеннями;

$I_{j_мін}$ – мінімальне значення j -го локального критерію оцінки по всій сукупності цукрових заводів, що оцінюються;

$I_{j\max}$ – максимальне значення j -го локального критерію оцінки по всій сукупності цукрових заводів, що оцінюються.

Слід зазначити, що управління витратами в частині невиробничих витрат, охоплює процес визнання витрат, їх контроль та регулювання. В зв'язку з цим найбільші прояви змін ефекту будуть відбуватись по локальних критеріях, що характеризують управління невиробничими витратами. За розробленим критерієм оцінювання рейтингу змін невиробничих витрат конкурентоспроможності була проведена оцінка цукрових заводів Вінницької області у період 2010 – 2013 маркетингових років. Результати розрахунків наведено у додатках Е.4–Е.6.

Результати оцінки показали, що у 2010 р. по групі дев'яти цукрових заводів у цілому спостерігалися значні коливання оцінок, що виявилось у появі лідера управління витратами з найвищим рейтингом – ПРАТ “Продовольча компанія “Поділля” (Крижопільський цукровий завод) (6,79 бала). Найменшим був рейтинг оцінки ТОВ “Турбівська цукрова компанія” (2,08 бала). У 2011 р. варіація ефектів управління витратами збільшилась, проте лідером в управлінні витратами була та сама ПРАТ “Продовольча компанія “Поділля” (Крижопільський цукровий завод) (7,40 бала). Найгіршими були результати по управлінню витратами ТОВ “Кристал” (Браїлівський цукровий завод) (1,13 бала). У 2012 р. спостерігалася найгірша ситуація з позиції управління витратами. Майже всі цукрові заводи мають однакові шанси в управлінні витратами. Найкраща оцінка була у ТОВ “Подільські цукроварні” (СП “Капустянський цукор”, СП “Моївський цукор”, СП “Соколівський цукор”) (4,91 бала), а найменший рейтинг – у ТОВ “Іллінецький цукровий завод” (2,97 бала). Результати рейтингової системи контролю невиробничих витрат цукрових заводів Вінницької області наведено в додатку С. При низькому рівні невиробничих витрат оптимальним є здійснення періодичного контролю дотримання встановлених норм, при середньому – посилення аналітичності обліку і внутрішньої звітності, при високому – створення окремої служби контролю та проведення щорічного зовнішнього аудиту (див. рис. 3.7).

У цілому Вінницька область має потужний сировинний потенціал, використання якого і призводить до оптимізації витрат як у частині вирощування цукрових буряків, так і в частині їх переробки на цукровому заводі. Зони розміщення

сільськогосподарських підприємств виробництва цукрових буряків наведені на рис. 3.13.



Рис. 3.13. Зони розміщення виробництва цукрових буряків на сільськогосподарських підприємствах Вінницької області в 2010–2013 рр.

Джерело: авторське бачення.

Найбільші обсяги сировини виробляли Крижопільський, Гайсинський, Теплицький та Хмельницький райони. В районах зосереджено сировинну базу ПРАТ “Продовольча компанія “Поділля” (Крижопільський цукровий завод) та ТОВ „Продовольча компанія “Зоря Поділля” (Гайсинський цукровий завод). Зони найбільших обсягів виробництва цукру Вінницької області відповідають кількості заготовленої для виробництва сировини (рис. 3.14).



Обсяг виробництва цукру, тис. т

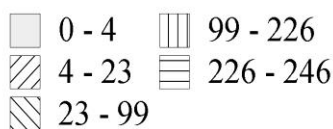


Рис. 3.14. Зони розміщення виробництва цукру на цукрових заводах Вінницької області в 2010–2013 рр.

Джерело: авторське бачення.

Підприємство, що отримало найвищу оцінку ефекту управління витратами, ПРАТ “Продовольча компанія “Поділля” (Крижопільський цукровий завод) має інтегровану організаційну структуру ланцюга поставок, що виявляється в формуванні стійких зв’язків між заготівлею цукрових буряків у визначеній зоні виробництва та їх переробкою в цукор-сирець. Такий підхід орієнтований на мінімізацію повної вартість продукції та контроль витрат по ділянках ланцюга поставок [210]. Цінність виробленого цукру також буде формуватися по інтегрованому ланцюгу. Управління на основі врахування витрат за повною вартістю передбачає регулювання змін обсягів невиробничих витрат, що

визначає операційний важель для їх покриття за рахунок оптимально допустимої маржі доходу та обсягів продажу. Повна собівартість 1 т виробленого цукру в розрізі зон виробництва відображена на рис. 3.15.



Рис. 3.15. Зони формування повної вартості 1 т виробленого цукру на цукрових заводах Вінницької області, 2010–2013 рр.


Джерело: авторське бачення.

Отже, оцінка рейтингу за комплексним критерієм управління витратами та проведений картографічний аналіз показали перевагу інтегрованих ланцюгів поставок, які сформовані на власній сировинній базі та потужностях переробки. Мінімізація повної вартості в них досягається через контроль та мінімізацію невиробничих витрат по ділянках ланцюга: заготівля ↔ переробка, переробка ↔ збут.

В даному параграфі з'ясована та обґрунтована необхідність використання управлінськими службами цукрових заводів позасистемних (зовнішніх) масивів інформації та даних системи

бухгалтерського обліку з метою їх використання у моделюванні організації контролю невиробничих витрат. Обліково-аналітичні показники рейтинг-факторів, що прогнозують рівень невиробничих витрат на одиницю продукції є основою для вибору форми організації контролю на підприємстві. Крім того визначено, що невиробничі витрати, як умовно-змінні, в кінцевому випадку будуть контрольованими кількістю обслуговуваних замовлень з продажу цукру, а умовно-постійні невиробничі витрати, що мають бути оплаченими незалежно від обставин, покриватимуться за рахунок прибутку, обсягу продажу та ціни. Тому контроль невиробничих витрат спрямований на забезпечення прибутку підприємства, а контролюючи обсяг продажу і очікуваний розмір доходів можливо відтворити ефективне покриття невиробничих витрат.

3.3. Здійснення контролю невиробничих витрат з урахуванням сезонної діяльності цукрових заводів



Специфічність цукрової галузі обумовлена низкою техніко-економічних факторів, що формують операційний цикл виробництва цукру. Одним із таких факторів є залежність від агротехнологічних умов ведення польових робіт та збору цукрового буряка, що безпосередньо впливає на тривалість сокодобування і запаси сировини. Внаслідок сезонності польових робіт з вирощування цукрового буряка проявляють періодичні коливання розмірів показників операційних витрат – як виробничих, так і невиробничих. Виявлення сезонної компоненти та її характеристик, зокрема в частині витрат, дає змогу цукровому заводу передбачити оптимальний резерв для формування бюджету в ті періоди поточного року, коли потреба в фінансуванні та витратах з ведення операційної діяльності найбільша.

З огляду на формування невиробничих витрат слід зауважити, що їх розмір насамперед впливає на повну вартість кінцевого продукту, а разом з цим є одним із важелів регуляції реалізаційних цін та доходів. Це пов'язано з тим, що їх сума підлягає включенню в повну собівартість і покривається маржинальним доходом. Отже, гіпотетично найбільший пік зростання невиробничих витрат має

припадати на початок операційного циклу, що пов'язано із оплатою збутових, адміністративних та інших витрат по веденню початку сокодобування на цукровому заводі, а також на кінець операційного періоду, що пов'язано із кінцевим списанням витрат у фінансовому періоді. При формуванні ефективного механізму контролю витрат оцінка сезонної компоненти має передбачати внутрішньорічні та внутрішньогрупові коливання як у частині сукупних витрат, так і в частині окремих рахунків. Методика оцінки сезонної компоненти включає такі етапи:

1. Формування вибірки даних по розміру невиробничих витрат за бухгалтерськими регістрами в розрізі рахунків 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” та 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

2. Оцінка загальної суми витрат за всіма рахунками з урахуванням щомісячного розподілу.

3. Розрахунок індексу сезонності, який обчислюють за формулою:

$$I_{сезо} = \frac{\bar{z}_t}{\bar{z}}, \quad (3.22)$$

де \bar{z}_t – середнє значення показника за кожен місяць досліджуваного періоду;

$$\bar{z}_t = \frac{\sum_{t=1}^n z_t}{n}, \quad (3.23)$$

n – досліджуваний період (кількість років);

$$\bar{z} = \frac{\sum_t \sum_i z_{ti}}{k \times n}, \quad (3.24)$$

k – кількість внутрішньорічних періодів (квартал або місяць);

z_{ti} – невиробничі витрати в розрізі i -х внутрішньорічних періодів за t рік.

4. Проведення коригування витрат на розмір сезонної компоненти на основі вирівнювання за індексом сезонності.

5. Оцінка прогнозного рівня витрат з урахуванням сезонних коливань.

Оцінку сезонних коливань було проведено на основі первинних даних бухгалтерського обліку цукрового заводу ТОВ “Продовольча компанія “Зоря Поділля” (Гайсинський цукровий завод) за період 2012–2013 рр., який є типовим представником у галузі виробництва цукру.

Аналіз сезонних коливань по рахунку 92 “Адміністративні витрати” (додаток Т, табл. Т.1) показав, що за 2012–2013 рр. сума невиробничих витрат за рахунком коливалася у межах від 26 520,3 ÷ 28 463,0 тис. грн. При цьому значні коливання були навколо середнього рівня річного розподілу витрат, що підтвердили показники варіації: у 2012 р. – 72,4%; у 2013 р. – 106,2%. Наявність значних відхилень від середнього рівня може свідчити про періодичні коливання протягом року, тобто сезонного впливу. Розрахований індекс сезонності за адміністративними витратами дав змогу встановити, що їх найбільший пік зростання спостерігався у червні (*I* сезон = 114,3%) та у грудні місяці (*I* сезон = 384,8%).

Слід зазначити, що зростання сезонної компоненти відбувалося у 3 та 4 кварталах, що є обґрунтованим з позиції підготовки й проведення періоду сокодобування на цукровому заводі. При прогнозованій побудові бюджету витрат на рівні обсягу витрат 2012 р. можна скоригувати суму витрат по основних „пікових” коливаннях (див. рис. 3.15): бюджет червня зменшити на 1 342,9 тис. грн.; бюджет грудня збільшити на 1 453,0 тис. грн. При прогнозуванні на рівні обсягу витрат 2013 р. (див. рис. 3.16): бюджет червня збільшити на 1 342,9 тис. грн.; бюджет грудня зменшити на 1 453,0 тис. грн.



Рис. 3.15. Вирівнювання витрат рахунку 92 на основі індексу сезонності, 2012 р.

Джерело: авторське бачення.



Рис. 3.16. Вирівнювання витрат рахунку 92 на основі індексу сезонності, 2013 р.

Джерело: авторське бачення.

Аналіз сезонних коливань за рахунком 93 “Витрати на збут” (додаток Т, табл. Т.2) показав, що за 2012–2013 рр. сума невиробничих витрат за цим рахунком коливалася у межах від 30 421,9 ÷ 40 768,2 тис. грн. При цьому варіація витрат на збут навколо середнього рівня становила: у 2012 р. – 60,7%; у 2013 р. – 73,0%. Наявність значних коливань від середнього рівня може свідчити про періодичні коливання протягом року, тобто сезонного впливу. Розрахований індекс сезонності за витратами на збут дав змогу встановити, що їх найбільший пік зростання спостерігається у лютому (*I сезон* = 152,8%), у жовтні (*I сезон* = 190%), у листопаді (*I сезон* = 215,8%) та у грудні (*I сезон* = 179,8%). Зростання сезонної компоненти чітко простежується у 4 кварталі, що пов’язано з обслуговуванням продажів продукції цього операційного циклу. Прогнозований бюджет витрат на збут на рівні обсягу витрат 2012 р. із урахуванням сезонності може буде скоригований у відповідні місяці сезонних збурень (рис. 3.17): лютий – збільшення на 1 387,5 тис. грн.; жовтень – збільшення на 423,1 тис. грн.; листопад – зменшення на 115,3 тис. грн.; грудень – збільшення на 311,1 тис. грн.



Рис. 3.17. Вирівнювання витрат рахунку 93 на основі індексу сезонності, 2012 р.

Джерело: авторське бачення.

Прогнозований бюджет витрат на збут на рівні обсягу витрат 2013 р. із урахуванням сезонності може буде скоригований (рис. 3.18): лютий – зменшення на 1 387,5 тис. грн.; жовтень – зменшення на 423,1 тис. грн.; листопад – збільшення на 115,3 тис. грн.; грудень – зменшення на 311,1 тис. грн.



Рис. 3.18. Вирівнювання витрат рахунку 93 на основі індексу сезонності, 2013 р.

Джерело: авторське бачення.

Аналіз сезонних коливань за рахунком 94 “Інші витрати операційної діяльності” (додаток Т, табл. Т.3) показав, що за 2012–2013 рр. сума невиробничих витрат на рахунку коливалася у межах 38 464,6 ÷ 51 038,6 тис. грн. При цьому варіація інших витрат операційної діяльності навколо середнього рівня становила: у 2012р. – 80,9%; у 2013 р. – 95,4%. Наявність значних коливань від середнього рівня може свідчити про сезонний вплив. Розрахований індекс сезонності за іншими витратами операційної діяльності дав можливість встановити, що їх найбільший пік зростання спостерігався у липні (*I сезон* = 151,1%), у листопаді (*I сезон* = 198,2%) та в грудні (*I сезон* = 285,6%). Зростання сезонної компоненти простежувалось на початку 3 та в 4 кварталі при підготовці й проведенні періоду сокодобування. Прогнозований бюджет інших витрат операційної діяльності на рівні обсягу витрат 2012 р. з урахуванням сезонності може буде скоригований у відповідні місяці сезонних збурень (рис. 3.19): липень – зменшення на 4 041,7 тис. грн.; листопад – збільшення на 2 567,6 тис. грн.; грудень – збільшення на 1 523,4 тис. грн.



Рис. 3.19. Вирівнювання витрат рахунку 94 на основі індексу сезонності, 2012 р.

Джерело: авторське бачення.

Прогноз бюджету інших витрат операційної діяльності на рівні 2013 р. із урахуванням сезонності може буде скоригований у відповідні місяці (рис. 3.20).

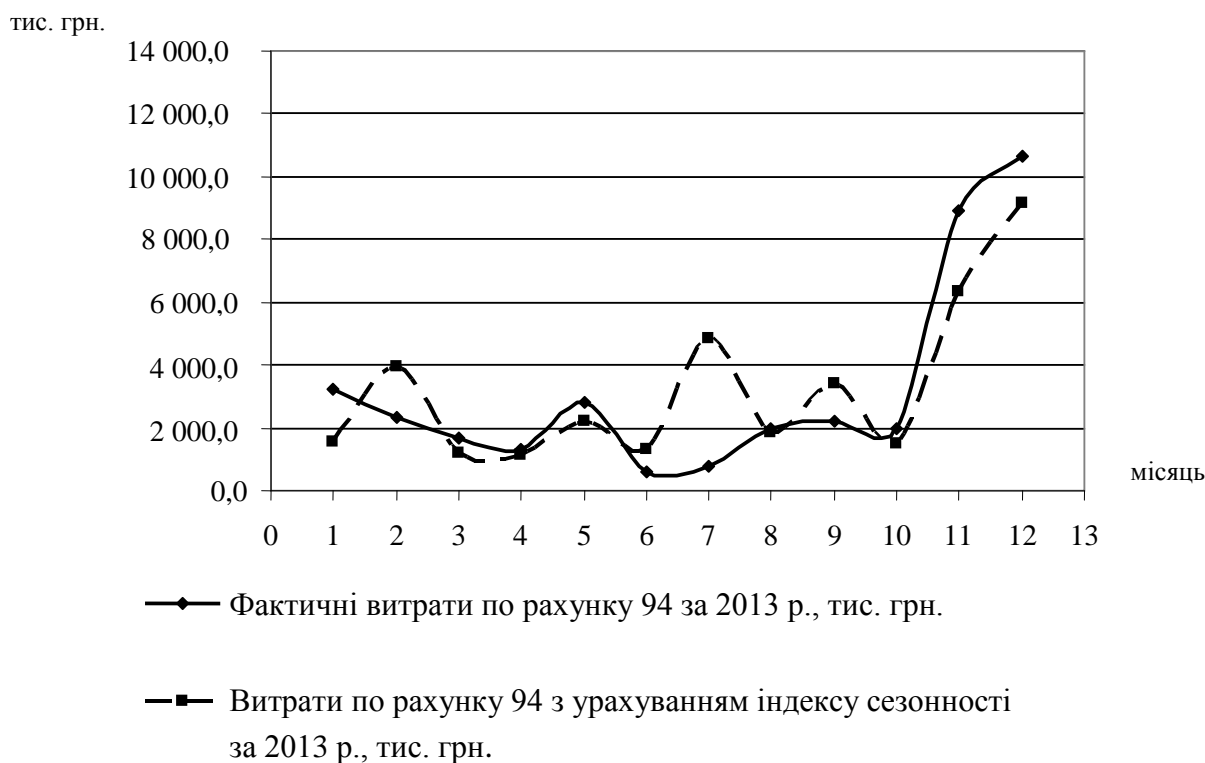


Рис. 3.20. Вирівнювання витрат 94 рахунку на основі індексу сезонності, 2013 р.

Джерело: авторське бачення.

З урахуванням вирівнювання сезонних збурень очікується: липень – збільшення на 4 041,7 тис. грн.; листопад – зменшення на 2 567,6 тис. грн.; грудень – зменшення на 1 523,4 тис. грн.

Аналіз сезонних коливань за сукупними невиробничими витратами (додаток Т, табл. Т.4) показав, що за 2012–2013 рр. сума невиробничих витрат коливалася у межах 107 695,8 ÷ 107 980,8 тис. грн. Тут їх варіація навколо середнього рівня становила: у 2012 р. – 56,3%; у 2013 р. – 77,6%. Наявність значних коливань від середнього рівня може свідчити про сезонний вплив. Розрахований індекс сезонності за сукупними невиробничими витратами дав змогу встановити, що їх найбільший пік зростання спостерігався у листопаді ($I_{\text{сезон}} = 174,0\%$) та в грудні ($I_{\text{сезон}} = 276,0\%$). Зростання сезонної компоненти простежувалося у 4 кварталі, що пов'язано із закінченням періоду виробництва цукру поточного року. Прогнозований бюджет сукупних невиробничих витрат

операційної діяльності на рівні обсягу витрат 2012 р. з урахуванням сезонності може буде скоригований у відповідні місяці сезонних збурень: листопад – збільшення на 2 508,5 тис. грн.; грудень – збільшення на 2 911,0 тис. грн. За рівнем 2013 р. коригування буде в розмірі: листопад – зменшення на 2508,5 тис. грн.; грудень – зменшення на 2911,0 тис. грн. Отже, проведений аналіз сезонних коливань підтверджує наявність періодичних коливань залежно від термінів проведення операційного циклу.

Проте, крім виявлення сезонної компоненти, постає питання про можливість прогнозу оцінки з урахуванням структурних зрушень за рахунками невиробничих витрат. Проведення такого аналізу можливе за методом найменших квадратів за побудованою регресійною моделлю на основі фіктивних змінних – “*dummi variables*”. Зробимо припущення про лінійність розподілу витрат за структурними компонентами. В такому разі регресійна модель матиме узагальнений вигляд:

$$\hat{y} = a_0 + a_1 \times \sin(a_2 \times t + a_3) + a_4 \times \cos(a_5 \times t + a_6) + a_7 \times d_1 + a_8 \times d_2 + a_9 \times d_3 + a_{10} \times v_1 + a_{11} \times v_2, \quad (3.25)$$

де \hat{y} – обсяг сукупних невиробничих витрат, тис. грн.;

t – період прогнозування, місяць;

a_i – коефіцієнти, обчислені на основі методу найменших квадратів;

d_1 – фіктивна змінна ознаки належності витрат до 2 кварталу поточного року

$$d_1 = \begin{cases} 1, \text{ якщо невиробничі витрати відносяться до 2 кварталу} \\ 0, \text{ в усіх інших випадках} \end{cases}, \quad (3.26)$$

d_2 – фіктивна змінна ознаки належності витрат до 3 кварталу поточного року

$$d_2 = \begin{cases} 1, \text{ якщо невиробничі витрати відносяться до 3 кварталу} \\ 0, \text{ в усіх інших випадках} \end{cases}, \quad (3.27)$$

d_3 – фіктивна змінна ознаки належності витрат до 4 кварталу поточного року

$$d_3 = \begin{cases} 1, \text{ якщо невиробничі витрати відносяться до 4 кварталу} \\ 0, \text{ в усіх інших випадках} \end{cases}, \quad (3.28)$$

v_1 – фіктивна змінна ознаки належності витрат до рахунку 93;

$$v1 = \begin{cases} 1, \text{ якщо невиробничі витрати відносяться до 93 рахунку} \\ 0, \text{ в усіх інших випадках} \end{cases}, \quad (3.29)$$

$$v2 = \begin{cases} 1, \text{ якщо невиробничі витрати відносяться до 94 рахунку} \\ 0, \text{ в усіх інших випадках} \end{cases}, \quad (3.30)$$

Результати розрахунку регресійної моделі наведено у додатку Т, табл. Т.5.

Модель має вигляд періодичної функції:

$$\begin{aligned} \text{€} = & 32067,1 + 31885,8\sin(-0,1t - 0,9) + 1871,3\cos(-2,5t - 1,2) + \\ & + 761,1d1 - 2222,6d2 - 7201,6d3 + 125,6v1 + 1848,2v2 \end{aligned} \quad (3.31)$$

Коефіцієнт детермінації моделі $R^2 = 0,92$, що свідчить про залежність коливань від сезонних та структурних змін на 92%, вплив інших випадкових факторів оцінюється у 8%. Множинний коефіцієнт кореляції $r = 0,96$, що свідчить про тісний зв'язок між факторами. Отримана модель дає змогу визначити, що найбільший вплив на формування річного обсягу невиробничих витрат спричиняють сезонні компоненти $d2$ і $d3$, що в середньому знижує рівень мінімальних витрат за рахунках на 2 222,6 тис. грн. при віднесенні витрат до 3 кварталу і 7 201,6 тис. грн. – при віднесенні витрат до 4 кварталу.

На основі оцінки сезонних коливань діяльності цукрового заводу була підтверджена гіпотеза про досягнення максимального росту невиробничих витрат на початку операційного циклу, що пов'язано з оплатою збутових, адміністративних та інших витрат операційної діяльності, зумовлених початком сокодобування на цукровому заводі, а також на кінець операційного періоду, що пов'язано із кінцевим списанням витрат у фінансовому періоді. На сезонні коливання невиробничих витрат цукрових заводів здійснюється істотний вплив інтеграційного зв'язку із процесом вирощування цукрових буряків.



ЛІТЕРАТУРА

1. Алборов Р. А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р. А. Алборов. – М. : Дело и Сервис, 2005. – 285 с.
2. Андрищенко Н. С. Формування інформації про адміністративні витрати в управлінському обліку / Н. С. Андрищенко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С. 42–46.
3. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с. : ил. – Пер. изд. Alan Upchurch. Management Accounting: Principles & Practice. Financial Times Professional Limited, 1998. – P. 63.
4. Архиреев С. И. Трансакционные издержки и неравенство в условиях рыночной трансформации / С. И. Архиреев. – Х. : Бизнес Информ, 2000. – 288 с.
5. Архиреев С. І. Трансакційні витрати в умовах ринкової трансформації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.01.01 «Економічна теорія» / С. І. Архиреев; Харків. нац. ун-т ім. В. Н. Каразіна. – Х., 2002. – 32 с.
6. Атамас П. Й. Управлінський облік : [навч. посіб.] / П. Й. Атамас. – 2-ге вид. – К. : ЦУЛ, 2009. – 440 с.
7. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу : [навч. посіб.] / М. Ф. Базась. – К. : МАУП, 2007. – 240 с.
8. Безверхий К. Непрямі витрати в контексті податкової та фінансової звітності: облікові аспекти узгодження показників / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6. – С. 25.
9. Безверхий К. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства / К. Безверхий // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 6 (39). – С. 76–92.
10. Бекренева Г. О. Деякі недоліки П(С)БО, що визначають методику обліку непрямих витрат промислових підприємств / Г. О. Бекренева // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» : зб. наук. праць. – Л. : Львівська політехніка, 2007. – Вип. 577. – С. 20–25.

11. Белінський П. І. Менеджмент виробництва та операцій : [підруч.] / П. І. Белінський. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 624 с.

12. Бережная Е. В. Математические методы моделирования экономических систем : [учеб. пособ.] / Е. В. Бережная, В. И. Бережной. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 368 с.

13. Біла Л. М. Роль звітності в системі управління сільськогосподарським підприємством / Л. М. Біла // Економіка АПК. – 2005. – № 8. – С. 85–89.

14. Білуха М. Т. Курс аудиту : [підруч.] / М. Т. Білуха. – 2-ге вид., переробл. – К. : Вища шк.; Знання : КОО, 1999. – 574 с.

15. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – К.: Ника-Центр. Эльга, 1998. – 544 с.

16. Борович О. В. Трансакційні витрати сільськогосподарських підприємств: склад і класифікація / О. В. Борович // Науковий вісник Академії муніципального управління : зб. наук. праць. Серія: Економічна. – 2009. – № 7. – С. 50–58.

17. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : [навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга. [3-тє вид., переробл. і допов.] – Житомир : Рута, 2001. – 512 с.

18. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: курс лекцій : [навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : Рута, 2000. – 448 с.

19. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2 ч. Ч. 2: [навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., допов. і переробл. – Житомир : Рута, 2001. – 512 с.

20. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія : [підруч.] / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – Вид. 2-ге, допов. і переробл. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 512 с.

21. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., допов. і переробл. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.

22. Бухгалтерський (фінансовий) облік : [навч. посіб.]; під ред. Ю. Д. Чацкіса. – К. : Вища шк., 2008. – 255 с.

23. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК : [посіб. по застосуванню нормат.-метод. док. з бух. обліку в Україні] / Н. В. Бублик, С. Я. Бублик, О. В. Волошина та ін. ; під ред. В. М. Пархоменка, В. М. Жука. – К.: 2004. – 826 с.

24. Бухгалтерський облік в Україні: [навч. посіб.] / Р. Л. Хом'як, Г. О. Партин, М. В. Корягін та ін. ; за ред. Р. Л. Хом'яка. – 2-ге вид. – Львів: “Інтелект-Захід”, 2003. – 820 с.

25. Васильєва Т. А. Трансакційні витрати як фактор формування ринкової інфраструктури / Т. А. Васильєва, І. М. Боярко // Вісник СУМДУ. Серія: Економіка. – 2012. – № 4. – С. 125–129.

26. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства: [моногр.] / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна – Х. : ІНЖЕК, 2009. – 192 с.

27. Величко О. Г. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні : [навч.-практ. посіб. для бухгалтерів і аудиторів акціонерних товариств та учасників фондового ринку] / О. Г. Величко, С. Ф. Голов, Л. А. Голубєва та ін.; під ред. С. Ф. Голова ; Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. – Д. : Баланс-Клуб, 2000. – 768 с.

28. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання : [підруч.] / О. Ф. Вербило, Т. П. Кондрицька, В. М. Ярошинський; за ред. О. Ф. Вербило. – Ч 3. Управлінський облік. – К. : НАУ, 2006. – 328 с.

29. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : [моногр.] / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

30. Вільямсон О. Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О. Е. Вільямсом ; наук. ред. С. Бушуєв; [укр. пер.]. – К. : АртЕк, 2002. – 472 с.

31. Гавришко Н. В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект (на прикладі підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. В. Гавришко. – Тернопіль, 2001. – 19 с.

32. Гайдуцький П. І. Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці / П. І. Гайдуцький, В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3 – С. 9–19.

33. Герасим П. М. Курс управлінського обліку : [навч. посіб.] / П. М. Герасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К. : Знання, 2007. – 314 с.

34. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : [практ. посіб.] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.

35. Голов С. Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 7–13.

36. Голов С. Ф. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 16–25.

37. Голов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис. докт. екон. наук: 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С.Ф. Голов. – К., 2009. – 31 с.

38. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.

39. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підруч.] / С. Ф. Голов. – 4-те вид. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.

40. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – Х. : Фактор, 2009. – 784 с.

41. Гольцова С. М. Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування) : [навч. посіб.] / С. М. Гольцова, І. Й. Плікус. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 292 с.

42. Гончарук Я. А. Аудит : [навч. посіб.] / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 3-тє вид., переробл. і допов. – К. : Знання, 2007. – 443 с.

43. Гордополов В. Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В. Ю. Гордополов. – К., 2009. – 20 с.

44. Грещак М. Г. Управління витратами : [навч.-метод. посібник] / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.

45. Гришко Н. В. Сучасні концепції управління витратами промислових підприємств / Н. В. Гришко // Культура народів Причорномор'я. – 2007. – № 99. – С. 33–38.

46. Гудзенко Н. М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств : [моногр.] / Н. М. Гудзенко. – Вінниця : РВВ ВДАУ, 2008. – 198 с.

47. Гуцаленко Л. В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств : [моногр.] / Л. В. Гуцаленко. – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с.

48. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарська звітність як інформаційне джерело для ефективного управління підприємством / Л. В. Гуцаленко // Економіка АПК. – 2004. – № 4. – С. 64–66.

49. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль : [навч. посіб.] / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.
50. Гуцаленко Л. В. Організація обліку і контролю виробництва біологічного палива : [моногр.] / Л. В. Гуцаленко, В. Ю. Фабіанська. – Вінниця : ТД «Едельвейс і К», 2013. – 262 с.
51. Гюнтер Фандель. Теорія виробництва і витрат / [під керівництвом і наук. ред. М. Г. Грещака; пер. з нім. – К. : Таксон, 2000. – 520 с.
52. Давидов Ю. Г. Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 «Облік і аудит» / Ю. Г. Давидов. – К. : КНЕУ, 2002. – 19 с.
53. Давидович І. Є. Контролінг : [навч. посіб.] / І. Є. Давидович. – К. : ЦУЛ, 2008. – 552 с.
54. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : [моногр.] / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
55. Дерій В. А. Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств / В. А. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 48–56.
56. Дікань Л. В. Внутрішньогосподарський контроль: конспект лекцій / Л. В. Дікань, Н. М. Шульга. – Х. : ХНЕУ, 2005. – 60 с.
57. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : [навч. посіб.] / Л. В. Дікань – К. : ЦУЛ, 2004. – 245 с.
58. Добикіна Е. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : [навч. посіб.] / Е. К. Добикіна, В. В. Ровенська, В. С. Рижиков. – К. : Слово, 2005. – 272 с.
59. Добровський В. М. Управлінський облік : [навч. посіб.] / В. М. Добровський, Л. В. Глиницька, Р. С. Коршикова ; під ред. В. М. Добровського. – 2-ге вид. – К. : КНЕУ, 2008. – 278 с.
60. Друри К. Управленческий и производственный учет : [учеб. комплекс для студ. вузов] / Колин Друри; пер. с англ. В. Н. Егорова. – 6-е изд. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.
61. Дуганець Н. В. Бурякоцукровий підкомплекс як багатофункціональний об'єкт обліку // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – Екон. науки. – Вип. II, – Ч. I. – Чернівці, 2011. – С. 107–111.

62. Дуганець Н. В. Облікове забезпечення процесу інтеграції в бурякоцукровому підкомплексі / Н. В. Дуганець // Зб. наук. праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки / Редколегія : Калетнік Г. М. (головний редактор) та ін. – 2010. – Вип. 5, – Т. 1. – С. 39 – 45.

63. Дуганець Н. Шляхи удосконалення обліку реалізації продукції сільськогосподарського виробництва / Н. Дуганець, І. Сливка // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів. – Луцьк, 2013. – С. 58–61.

64. Економіка підприємства : [навч. посіб.] / І. М. Бойчук, П. С. Харів, М. І. Хопчан, Ю. В. Піча. – 2-ге вид., випр. і допов. – К. : Каравела ; Львів : Новий світ. – 2000 ; 2001. – 298 с.

65. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства / Т. Д. Костенко, С. О. Підгора, В. С. Рижиков, В. А. Панков, А. А. Герасимов, В. В. Ровенська. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 400 с.

66. Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. – Т. 1 / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устинко, С. І. Юрій ; під ред. С. В. Мочерного. – Львів : Світ, 2005. – 616 с.

67. Ерроу К. Дж. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов / К. Дж. Эрроу // THESIS. – 1993. – Т. 1, Вып. 2. – 66 с.

68. Євтушенко О. В. Трансакційні витрати в економіці послуг: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.01 «Економічна теорія та історія економічної думки» / О. В. Євтушенко. – Харків, 2010. – 20 с.

69. Ефремова Т. Ф. Новый толково-словообразовательный словарь русского языка / Т. Ф. Ефремова. – М. : Слово, 2006. – 919 с.

70. Заблоцька Р. А. Економічна природа інституцій і трансакційних витрат у міжнародних торговельних потоках / Р. А. Заблоцька // Проблемы развития внешнеэкономических связей и привлечения иностранных инвестиций: региональный аспект. – 2012. – № 1. – С. 138–148.

71. Загородний В. П. Бухгалтерский учет в Украине / В. П. Загородний. – К. : КНЭУ, 1999. – 584 с.

72. Завгородний В. П. Бухгалтерський учёт, контроль и аудит в системе управления предприятием / В. П. Загородний. – К. : Ваклер, 1997. – 976 с.

73. Загородній А. Управлінський облік як система інформаційного забезпечення управлінських рішень / А. Загородній, Г. Партина // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 7. – С. 35–37.

74. Зайдель Х. Основы учения об экономике [пер. с нем.] / Х. Зайдель, Р. Теммен. – М.: Дело ЛТД, 1994. – 400 с.

75. Замазій О. В. Облікова інтерпретація трансакційних витрат в умовах асиметрії інформації / О. В. Замазій // Вісн. Хмельн. нац. ун-ту. – 2009. – № 6. – С. 154.

76. Замазій О. В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання / О. В. Замазій // Науч. труды ДонНТУ. Серия: Экономическая. – 2004. – № 70. – С. 95–100.

77. Звітність підприємств : [навч. посіб.] / Ю. А. Верига, Д. М. Фесенко, З. М. Шевченко ; під ред. Ю. А. Вериги. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 656 с.

78. Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів : [навч. посіб.] / П. В. Іванюта, З. М. Левченко. – К. : ЦУЛ, 2006. – 362 с.

79. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : rada.gov.ua.

80. Іщенко Я. П. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Я. П. Іщенко. – К. : Ін-т аграр. економіки УААН, 2010. – 286 с.

81. Іщенко Я. П. Особливості формування та обліку трансакційних витрат / Я. П. Іщенко // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С. 63–68.

82. Іщенко Я. П. Формування внутрішньої звітності про витрати у відповідності до вимог корпоративного управління / Я. П. Іщенко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 69–72.

83. Калюга Є. Внутрішній контроль: сучасний стан та шляхи удосконалення / Є. Калюга. – Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу. – Вип. 6. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – С. 357.

84. Калюга Є. В. Фінансового-господарський контроль у системі управління: [моногр.] / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

85. Камышов П. И. Бухгалтерский учёт и аудит / П. И. Камышов, А. П. Камышов, Л. И. Камышова. – М. : Стрикс, 1997. – 320 с.

86. Капелюшников Р. Экономическая теория прав собственности: методология, основные понятия, круг проблем / Р. Капелюшников. – М. : ИМЭМО АН СССР, 1990. – 412 с.

87. Карпова Т. П. Управленческий учет: [учеб.] / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 350 с.

88. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учёта / Г. Г. Кирейцев // Научный доклад. – 2-ге изд., перераб. и доп. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 76 с.

89. Кірейцев Г. Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г. Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – № 20. – С. 3–7.

90. Кірейцев Г. Г. Концепція обліку трансакційних витрат у сільському господарстві / Г. Г. Кірейцев, В. С. Литвиненко // Науковий вісн. Нац. аграр. ун-ту. – 2008. – № 124. – С. 288–293.

91. Кірейцев Г. Г. Облікова політика підприємства / Г. Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2004. – № 4. – С. 2–3.

92. Кміть В. М. Системний підхід до управління накладними витратами підприємств / В. М. Кміть // Фінанси України. – 2002. – № 7. – С. 51–57.

93. Ковальова О. В. Цукрова промисловість України: стан, тенденції та перспективи розвитку / О. В. Ковальова // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 129–131.

94. Козак В. Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка / В. Г. Козак // Реформування економіки України: стан та перспективи : Зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 26–27 листопада 2009 р.). – К. : МІБО КНЕУ, 2009. – С. 129–131.

95. Козаченко А. Ю. Аналіз проблем та удосконалення обліку невиробничих витрат у цукровій промисловості / А. Ю. Козаченко // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Кам'янець-Подільський, 18–19 квітня 2013 р.). – Тернопіль : Крок, 2013. – С. 245–248.

96. Козаченко А. Ю. Витрати на збут: теоретичні підходи та їх класифікація в системі бухгалтерського обліку / А. Ю. Козаченко // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. – Вінниця : ФОП Рогальська І. О., 2012. – С. 12–15.

97. Козаченко А. Ю. Вплив невиробничих витрат на собівартість продукції цукрової галузі / А. Ю. Козаченко // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., (Судак, 1–3 червня 2012 р.). – Сімферополь : ДІАЙПІ, 2012. – С. 148–149.

98. Козаченко А. Ю. Етапи та послідовність здійснення внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат / А. Ю. Козаченко // Зб. наук. праць Черкас. держ. технол. ун-ту. Серія : Економічні науки : у 2 ч. / М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси : ЧДТУ, – 2013. – Вип. 34, Ч. I. – С. 33–38.

99. Козаченко А. Ю. Значення отриманої інформації про невиробничі витрати в системі бухгалтерського обліку / А. Ю. Козаченко // Економіка і управління: актуальні проблеми та тенденції розвитку : матеріали X Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 18–19 травня 2012 р.) : у 3 ч. – Львів : Львівська економічна фундація, 2012. – Ч. III. – С. 106–108.

100. Козаченко А. Ю. Методика внутрішньогосподарського контролю сезонних коливань невиробничих витрат цукрових заводів / А. Ю. Козаченко // Фінансово-економічний збалансований розвиток України: проблеми та шляхи їх подолання : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпропетровськ, 12–13 верес. 2014 р.) / Національний гірничий університет. – Дніпропетровськ : Видавничий дім «Гельветика», 2014. – С. 195–198.

101. Козаченко А. Ю. Місце невиробничих витрат в системі бухгалтерського обліку / А. Ю. Козаченко // Стан, тенденції та перспективи розвитку аграрної економіки; / під ред. Ю. О. Нестерчук. – Умань : Соцінський, 2012. – Ч. 2. – С. 101–107.

102. Козаченко А. Ю. Місце невиробничих витрат у класифікації витрат / Л. В. Гуцаленко, А. Ю. Козаченко // Економіка: проблеми теорії та практики: в 6 т. – Зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ДНУ, – 2009. – Вип. 248, Т. VI. – С. 1271–1276.

103. Козаченко А. Ю. Непроизводственные расходы – неотъемлемая составляющая себестоимости продукции / А. Ю. Козаченко // Проблемы и перспективы развития экономики в современном обществе : Сб. науч. работ участников Международ.

науч.-практ. конф. (Москва, 22 декабря 2012 г.) / Науч. об-ние «Московское экономическое объединение». – Москва, 2012. – С. 35–38.

104. Козаченко А. Ю. Облік невиробничих витрат: вітчизняний та міжнародний підходи / А. Ю. Козаченко // Облік і фінанси АПК.– 2012. – № 3. – С. 59–62.

105. Козаченко А. Ю. Організація внутрішнього контролю невиробничих витрат на підприємствах / А. Ю. Козаченко // Культура народів Причорномор'я. – 2012. – № 234. – С. 48–51.

106. Козаченко А. Ю. Проблеми обліку збутової діяльності цукрових заводів / А. Ю. Козаченко // Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації / Матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. : зб. тез та вип., 18–19 вересня 2008 р. / відп. за вип. В. М. Жук. – К. : Юг-Агро-Веста, 2008. – С. 195–198.

107. Козаченко А. Ю. Системний підхід до формування та відображення в обліку невиробничих витрат / А. Ю. Козаченко // Економічний часопис-XXI. – 2012. – № 11–12 (1). – С. 90–92.

108. Козаченко А. Ю. Теоретичні та методологічні аспекти формування внутрішньої звітності про невиробничі витрати [Електронний ресурс] / А. Ю. Козаченко // Ефективна економіка. – 2014. – № 8. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3253>.

109. Козаченко А. Ю. Теоретичні підходи до визначення та класифікації невиробничих витрат / А. Ю. Козаченко // Зб. наук. праць Черкас. держ. технологіч. ун-ту. Серія : Економічні науки : в 3 ч. / М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси : ЧДТУ, 2009. – Вип. 23, Ч. II. – С. 36–39.

110. Козаченко А. Ю. Учётно-информационное обеспечение эффективного управления непроизводственными расходами предприятий сахарной отрасли / А. Ю. Козаченко // Общество и экономика постсоветского пространства : междунар. сб. науч. статей. – Вып. IV (Липецк, 19 июля 2013 г.) ; отв. ред. А. В. Горбенко. – Липецк : Гравис, 2013. – С. 117–123.

111. Колесник Н. Ф. Информационное обеспечение в системе управления непроизводительными расходами / Н. Ф. Колесник. – Саранск : Изд-во Мордов. ун-та, 2004. – 116 с.

112. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page.

113. Костирко І. Г. До питання обліку трансакційних витрат / І. Г. Костирко, Н. Г. Молоко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9. – С. 140–146.

114. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз ; науч. ред. рус. пер. Р. И. Капелюшникова. – М. : Дело ЛТД : Catallaxy, 1993. – 192 с.
115. Коуз Рональд Г. Фирма, рынок и право / Рональд Г. Коуз ; [пер. с англ]. – М. : Новое издательство, 2007. – 224 с. – (Библиотека Фонда «Либеральная миссия»).
116. Коцупатрий М. М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки / М. М. Коцупатрий, У. О. Гуцаленко // Економічний аналіз : зб. наук. праць. Тернопіл. нац. економіч. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 433–436.
117. Крикавський Є. В. До теорії оптимізації логістичних витрат / Є. В. Крикавський, М. О. Довба, О. С. Костюк, Л. Ю. Шевців // Вісник СумДУ.– 2004. – № 5 (64). – С. 114–124.
118. Крикавський Є. Логістика для економістів : [підруч.] / Є. Крикавський. – Львів : Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2004. – 443 с.
119. Крушельницька О. В. Управління витратами : [навч. посіб.] / О. В. Крушельницька. – Житомир, ЖДТУ, 2005. – 196 с.
120. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
121. Кужельний М. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 45–50.
122. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : [навч. посіб.] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела ; Л. : Новий світ // 2000, 2005. – 504 с.
123. Кулішов В. В. Економіка підприємства: теорія і практика: [навч. посіб.] / В. В. Кулішов. – К. : Ніка Центр, Ельга, 2004. – 216 с.
124. Лаврова Ю. В. Маркетинг. Класичні положення і особливості застосування на транспорті : конспект лекцій / Ю. В. Лаврова. – Харків : Изд-во ХНАДУ, 2012. – 227 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buklib.net/books/37088/>.
125. Ластовецький В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності: [моногр.] / В. О. Ластовецький. – Чернівці: Місто, 2003. – 156 с.
126. Левицька С. Практичні аспекти впровадження управлінського обліку / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6.– С. 34–44.

127. Левицька С. Про ефективність державного фінансового контролю / С. Левицька // Економіка України. – 2007. – № 4. – С. 83–94.

128. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : [навч. посіб.] / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – 3-тє вид. – К. : ЦУЛ, 2008. – 608 с.

129. Литвин Ю. Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні) / Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник. – Тернопіль : ЗБРУЧ, 1995. – 131 с.

130. Литвиненко В. С. Класифікація трансакційних витрат для цілей побудови системи бухгалтерського обліку / В. С. Литвиненко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С. 55–57.

131. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / О. В. Лишиленко. – 2-ге вид. – К. : ЦУЛ, 2003. – 628 с.

132. Лишиленко О. В. До питання обліку витрат і доходів підприємств / О. В. Лишиленко // Статистика України. – 2004. – № 3. – С. 108–112.

133. Макаровська Т. П. Економіка підприємства : [навч. посіб.] / Т. П. Макаровська. – К. : МАУП, 2008. – 384 с.

134. Максимова В. Ф. Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю / В. Ф. Максимова // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции : [моногр.]. – Житомир; Краматорск : Рута, 2005. – С. 339–349.

135. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [моногр.] / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

136. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19–25.

137. Маркс К. Сочинения : Т. 1. Капитал / К. Маркс, Ф. Энгельс. – 2-ге изд.]. – М. : Гос. изд-во полит. лит., 1961. – Т. 23. – 907 с.

138. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

139. МСБО 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

140. МСБО 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

141. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці / Л. В. Нападовська. – Д. : Наука і освіта, 2000. – 223 с.

142. Нападовська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ, 2000. – 450 с.
143. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [підруч.] / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
144. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / Г. В. Нашкерська. – К. : ЦУЛ, 2004. – 464 с.
145. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт ; пер. з англ. – К. : Основи, 2000. – 198 с.
146. Облікова політика підприємства : [навч. посіб.] / Ю. Я. Лузан, В. М. Гаврилюк, В. М. Жук та ін. ; під ред. В. М. Гаврилюка, В. М. Жука, М. Г. Михайлова. – К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 326 с.
147. Овсийчук В. Я. Формирование системы внутрихозяйственного контроля в сельскохозяйственных организациях : [моногр.] / В. Я. Овсийчук. – М. : Издательско-торговая корпорация “Дашков и К”, 2006. – 380 с.
148. Олійник О. Загальні принципи ведення бухгалтерського обліку за МСБО 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.management.com.ua/finance/fin007.html>.
149. Організація бухгалтерського обліку: [підруч.] / Ф. Ф. Бутинець, С. М. Лайчук, О. В. Олійник, М. М. Шигун. – 3-тє вид. – Житомир : ПП „Рута”, 2002. – 592 с.
150. Орлов І. В. Звітність підприємств: [навч. посіб.] / І. В. Орлов. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 484 с.
151. Павленко А. Ф. Маркетинг : [підруч.] / А. Ф. Павленко, А. В. Войчак. – К. : КНЕУ, 2003. – 246 с.
152. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 279 с.
153. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект: [моногр.] / В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 288 с.
154. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : [моногр.] / В. П. Пантелеев. – К. : Інформац.-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.
155. Пантелейчук Л. Облікова політика підприємства / Л. Пантелейчук // Праця і зарплата. – 2002. – № 3 (395). – С. 20–23.
156. Пантелейчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства / Л. Пантелейчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 3–11.

157. Партин Г. О. Управлінський облік : [навч. посіб.] / Г. О. Партин – 2-ге вид., виправл. і допов. / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. – К. : Знання, 2007. – 303 с.

158. Пархоменко В. О. Принципи і підходи регулювання і регламентації бухгалтерського обліку / В. О. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 12–19.

159. Пачолі Л. Трактат про рахунки та записи / Л. Пачолі. – Х. : Фактор, 2008. – 128 с.

160. Перебийніс В. І. Транспортно-логістичні системи підприємств: формування та функціонування: [моногр.] / В. І. Перебийніс, О. В. Перебийніс. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2005. – 207 с.

161. Петрик О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : [навч. посіб.] / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерській ; під заг. ред. О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2008. – 437 с.

162. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Харків : Вид-во ХДЕУ, 2002. – 288 с.

163. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291 (z0892-99) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : rada.gov.ua.

164. Податковий кодекс України, затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.12.2010 р. № 2755VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).

165. Подолянчук О. А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств : [моногр.] / О. А. Подолянчук. – Вінниця : Едельвейс і К, 2010. – 276 с.

166. Подолянчук О. А. Внутрішньогосподарський контроль у діяльності сільськогосподарських підприємств / О. А. Подолянчук // Економіка АПК. – 2010. – № 10. – С. 109–112.

167. Політична економія : [навч. посіб.] / К. Т. Кривенко, В. С. Савчук, О. О. Беляєв та ін. ; за ред. К. Т. Кривенка. – К. : КНЕУ, 2005. – 508 с.

168. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

169. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>.

170. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до положення : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-0&p=1249293963784-843>.

171. Поляк Г. Б. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. 1 : [моногр.] / Г. Б. Поляк. – Х. : ІНЖЕК, 2006. – 368 с.

172. Пославська Л. І. Внутрішня звітність за центрами відповідальності / Л. І. Пославська // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси . – 2013. – Вип. 10(1) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(1\)_57.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(1)_57.pdf).

173. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 06.07.99 р. № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : rada.gov.ua.

174. Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру : Закон України від 17.06.99 р. № 758–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua>.

175. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 7.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

176. Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України: наказ Державного казначейства України від 07.10.2008 р. № 417 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.nau.ua.

177. Про інформацію : Закон України від 02.10.92 р. № 2657-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2657-12>.

178. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів від 28.10.98 р. № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.

179. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : [моногр.] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.

180. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : [моногр.] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.

181. Рабошук А. В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / А. В. Рабошук. – К., 2006.– 21 с.

182. Робертсон Дж. К. Аудит / Дж. К. Робертсон. – М. : КРМГ и Контакт, 1993. – 496 с.

183. Рожелюк В. М. Принципи управління витратами на виробництво в ринковому середовищі / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2007. – Спецвипуск. 22. – Ч. II. – С. 212–216.

184. Романчук К. В. Організація та методика бухгалтерського обліку договірною процесу (на прикладі діяльності промислових підприємств України) : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / К. В. Романчук. – К., 2005. – 187 с.

185. Росс С. Основы корпоративных финансов / С. Росс., Р. Вестерфилд, Б. Джордано; пер. с англ. – М. : Лаборатория Базовых Знаний, 2000. – 720 с.

186. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : ЦУЛ, 2013.– 688 с.

187. Садовська І. Б. Обліково-управлінський аспект класифікації трансакційних витрат / І. Б. Садовська // Економіка АПК. – 2012. – № 4. – С. 85–92.

188. Садовська І. Б. Напрями системного підходу до організації управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах // Економічні науки: Серія “Облік і фінанси” : зб. наук. праць. – Луцьк : ЛДТУ, 2007. – Вип. 4 (16). – С. 109–116.

189. Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами національних стандартів України : [навч. посіб.] / І. І. Сахарцева. – Запоріжжя : ЗДІА, 2003. – 768 с.

190. Свідерський Д. Є. Облік та аудит фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі цукрових заводів асоціації «Київ цукор») : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04. «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Д. Є. Свідерський. – К. : КНЕУ, 2002. – 20 с.

191. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : [моногр.] / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
192. Смержанюк Т. П. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом : [навч. посіб.] / Т. П. Смержанюк, Т. В. Шрам, В. Є. Труш ; під ред. В. Є. Труша. – К. : Кондор, 2009. – 284 с.
193. Скирпан О. П. Фінансовий облік : [навч. посіб.] / О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Т. : ТНЕУ, 2008. – 407 с.
194. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики практика) / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с.
195. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учеб. пособие] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
196. Соколов Я. В. Учет затрат – от теории к практике / В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 6. – С. 44–47.
197. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2000. – 238 с.
198. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
199. Стадник В. В. Менеджмент: [посіб.] / В. В. Стадник, М. А. Йохна. – К. : Академвидав, 2003. – 464 с.
200. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Знання, 2005. – 471 с.
201. Сук Л. Склад і класифікація витрат на підприємствах / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 20. – С. 46–48.
202. Сук П. Л. Облік витрат, що підлягають розподілу / П. Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 13. – С. 8–14.
203. Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 1. – С. 2–4.
204. Тарасенко О. В. Фактори, які впливають на рівень трансакційних витрат / О. В. Тарасенко // Науч. труды ДонНТУ. Серия : Экономическая. – 2007. – № 31–1 (117). – С. 120–125.
205. Ткач А. А. Нова інституціональна економічна теорія : [навч. посіб.] / А. А. Ткач. – К. : ЦУЛ, 2007. – 304 с.
206. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия : [учеб. пособие] / М. И. Трубочкина. – М. : Инфа-М, 2006. – 218 с.

207. Українська модель аграрного розвитку та її соціоекономічна переорієнтація : [наук. доп.] / О. М. Бородіна, В. М. Геєць, А. О. Гуторов та ін. ; за ред. В. М. Гейця, О. М. Бородіної, І. В. Прокопи ; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. – К., 2012. – 56 с.
208. Управління затратами підприємства : [моногр.] / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.
209. Управлінський облік: [навч. посіб.] / Ю. Д. Малярєвський, С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна, Н. Ф. Чечетова. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – 248 с.
210. Управление цепями поставок : Справочник издательства Gower; под ред. Дж. Гатторны. – М. : ИНФРА-М, 2012. – 670 с.
211. Філозоф О. В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль : розмежування понять / О. В. Філозоф. // Вісник Житомирського державного технологічного університету : Серія економічні науки. – 2009. – № 4(50). – С. 177–182.
212. Фінансовий облік та аналіз комерційної діяльності підприємств : [навч. посіб.] / В. С. Рудницький, Б. І. Бачинський, К. І. Редченко та ін. – К., 1996. – 96 с.
213. Хан Д. Планирование и контроль : концепция контролинга. Т. 1 / Д. Хан ; под. ред. и с пред. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
214. Хміль Ф. І. Основи менеджменту: [підруч.] / Ф. І. Хміль. – К. : Академвидав, 2003. – 608 с.
215. Хомин П. Я. Внутрішня звітність у сільсько-господарських підприємствах та її облікове забезпечення : проблема узгодженості / П. Я. Хомин // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 45–51.
216. Хонгрєн Ч. Г. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Г. Хонгрєном, Дж. Форстером. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 415 с.
217. Хорнгрєн Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрєн, Дж. Фостер ; под ред. Я. В. Соколова ; [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
218. Хорнгрєн Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрєн, Дж. Фостер, Ш. Датар; пер. с англ. – 4-е изд. – С. Пб., 2005. – 1008 с.
219. Хрупович С. Є. Економічне оцінювання та управління збутовою діяльністю підприємств : дис. на здобуття наук. ступеня

канд. екон. наук : 08.06.01. «Економіка, організація і управління підприємствами» / С. Є. Хрупович. – Л. : Нац. ун-т «Львів. політехніка», 2005. – 204 с.

220. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : [навч. посіб.] / Ю. С. Цал-Цалко. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 600 с.

221. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : [навч. посіб.] / Цал-Цалко Ю. С. – К. : ЦУЛ, 2003. – 656 с.

222. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень / Н. Цветкова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 14–27.

223. Цікало Є. І. Завдання і методика проведення внутрішнього аудиту адміністративних витрат лісогосподарських підприємств / Є. І. Цікало, К. А. Артюшок // Науковий вісник : Зб. наук.-техн. праць УкрДЛТУ. – Львів, 2004. – Вип. 14.1. – С. 202–205.

224. Череп А. В. Проблеми планування витрат на збут продукції / А. В. Череп // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 8. – С. 18.

225. Череп А. В. Системний підхід до управління адміністративними витратами на підприємствах / А. В. Череп // Економіка та держава. – 2005. – № 8. – С. 23–24.

226. Череп А. В. Основні аспекти комерційної діяльності підприємств / А. В. Череп, О. Л. Ортинська // Продуктивні сили і регіональна економіка. – 2008. – Ч. 1. – С. 198–203.

227. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : [моногр.] / А. В. Череп. – Х. : ВД «Інжек», 2006. – 368 с.

228. Чумаченко М. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 «Витрати» / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 13–16.

229. Шепеленко О. В. Трансакционные издержки в переходной экономике : проблемы теории и практики : [моногр.] / О. В. Шепеленко. – Донецк : Донец. нац. ун-т економіки и торговли им. М. Туган-Барановского, 2007. – 360 с.

230. Шпак Н. О. Роль маркетингової діяльності у функціонуванні вітчизняних промислових підприємств / Н. О. Шпак, Т. Ю. Кирилич // Економіка: реалії часу : Наук. журнал. – 2013. – № 2 (7). – С. 103–110. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economics.opu.ua/files/archive/2013>.

231. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты / Т. Эггертссон ; пер с англ. – М. : Дело, 2001. – 208 с.

232. Энтони Р. Учёт: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис ; под ред. Н. М. Петрашкова; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1993.– 560 с.

233. Юрченко К. Г. Методика розподілу непрямих витрат виробництва / К. Г. Юрченко // Вісник податкової служби України.– 2001. – № 39. – С. 59–63.

234. Ющак Ж. М. Внутрішній контроль трансакційних витрат в системі управління: організаційно-методичне забезпечення / Ж. М. Ющак // Зб. наук. пр. [«Економічний аналіз»]. – 2010. – Вип. 6. – С. 540–543.

235. Ющак Ж. М. Бухгалтерський облік і контроль трансакційних витрат: теорія і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Ж. М. Ющак. – Житомир, 2010. – 24 с.

236. Ярмоленко В. П. Про склад і класифікацію виробничих витрат / В. П. Ярмоленко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 11. – С. 20–24.

237. Яцишин Н. З. Складання, аналіз та аудит фінансової звітності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н. З. Яцишин. – К., 2012. – 20 с.

238. Wallis J. Measuring the Transaction in the American Economy, 1870–1970 in Long-term Factors in American Economic Growth / J. Wallis, D. North ; Ed. by Engerman S., Gallman R. – Chicago: The University of Chicago Press, 1986. – P. 95–148.

239. Coase R. H. The Nature of the Firm / R. H. Coase // Economics. – 1937. – November. – Vol. 4. – P. 386–405.

240. Coase R. H. The Problem of Social Cost / R. H. Coase // Journal of Law and Economics, 1960. – Vol. 3.

ДОДАТКИ

**Дисертації щодо обліку та контролю невиробничих витрат
у цукрових заводах**

Автор	Назва
1	2
<i>Україна (2001–2013 рр.)</i>	
Гавришко Н. В.	Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект (на прикладі підприємств хіміко- фармацевтичної промисловості України: дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль, 2001. – 259 с.
Давидов Ю. Г.	Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України): дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Кіровоградський державний технічний університет. – Кіровоград, 2002. – 203 с.
Михайлицька Н. В.	Облік витрат та формування собівартості в цукровому виробництві: дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Кіровоградський державний технічний університет. – Кіровоград, 2002. – 204 с.
Павликівська О. І.	Облік і аудит виробничих витрат (на прикладі підприємств цукрової промисловості): дис. канд. екон. наук: 08.06.04/ Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль, 2002. – 250 с.
Нечай Н. М.	Облік та контроль невиробничих витрат (на прикладі машинобудівних підприємств): дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний університет. – К., 2003. – 228 с.
Артюшок К. А.	Облік та аудит адміністративних витрат господарюючого суб'єкта (на прикладі лісогосподарських підприємств Рівненської області): дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Львівський національний університет ім. Івана Франка. – Л., 2005. – 217 с.
Кошевецька Г. С.	Облік витрат в системі управління операційною діяльністю підприємства: дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 197 с.
Євдошак В. І.	Облік і контроль витрат цукрового виробництва та формування собівартості продукції: дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний торговельно-економічний університет.– К., 2006. – 188 с.
Гудзенко Н. М.	Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств: дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН. – К., 2006. – 180 с.
Майбогіна Н. В.	Організація і методика аналізу збутової діяльності промислового підприємства: дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана". – К., 2007. – 172 с.
Бскрєнева Г. О.	Бухгалтерські моделі непрямих витрат: дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Одеський державний економічний університет. – О., 2008. –194 с.
Шеремета О. В.	Механізм бюджетування витрат операційної діяльності: дис. канд. екон. наук: 08.00.04 / Хмельницький національний університет. – Хмельницький, 2009. – 262 с.
Дуганець Н. В.	Бухгалтерський облік на підприємствах бурякоцукрового підкомплексу: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН. – К., 2009. – 194 с.
Безверхий К. В.	Облік і контроль непрямих витрат: управлінський аспект: дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана ". – К., 2011. – 295 с.
Фаріон В. Я.	Облік витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції у спиртовій промисловості: дис. канд. екон. наук : 08.00.09.– Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 243 с.

Продовження додатка А

1	2
Шевчук О. А.	Облік і аудит витрат на збут продукції в підприємствах цукрової промисловості : дис. канд. екон. наук : 08.00.09. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 197 с.
<i>Росія (2001–2013 рр.)</i>	
Навроцкий В. К.	Управление объемными дизельными гидроприводами и выбор их параметров с целью снижения непроизводительных затрат энергии строительными и подъемно-транспортными машинами : дис. д-ра техн. наук: 05.02.02, 05.05.04. – М., 2002.
Галактіонова Ю. Г.	Организация информационного обеспечения учета расходов непроизводительного характера (на материалах предприятий машиностроения): дис. канд. экон. наук: 08.00.12. – СПб., 2004.
Піскунов В. А.	Учетно-информационное обеспечение в управлении расходами промышленного предприятия : дис. д-ра экон. наук: 08.00.12. – СПб., 2005.
Колесник Н. Ф.	Методология и организация учетно-информационного обеспечения управления расходами непроизводительного характера : дис. д-ра экон. наук: 08.00.12. – Саранск, 2006.
Мажажихов А.А.	Бухгалтерский учет непроизводительных расходов и потерь электроэнергии в энергоснабжающих организациях : дис. канд. экон. наук: 08.00.12. – СПб., 2009.
Емельянов Д. А.	Учет и анализ непроизводительных расходов и потерь на предприятиях текстильного и швейного производства : дис. канд. экон. наук : 08.00.12. - Самара, 2011.

Тлумачення термінів “витрати” та “затрати”: відмінні й тотожні ознаки

	Витрати	Тотожність термінів “витрати” та “затрати”	Затрати
Автор	2		3
1			
Бланк І. А. [15]	Затрати – це виражені в грошовій формі витрати, яких підприємство зазнає у процесі здійснення своєї діяльності		
Булатов М. А. [54]	Ціна, сплачена за товари або послуги, або грошова сума, що потрібна для їх виробництва чи створення, складає їх вартість (затрати, витрати)		
Трубочкіна М. І. [206]	Витрати матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів у вартісному вираженні є затратами підприємства		
Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Цуцурук Н. М. [26]	Витрати (затрати) – складна економічна категорія, яка поєднує в собі процес формування необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві та процес їхнього використання		
Цал-Цалко Ю. С. [220]	Затрати (витрати) – зменшення економічних активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства		
		Відмінності між термінами “витрати” та “затрати”	
Дерій В. А. [54]	Грошовий вимірник, тобто загальний (узагальноючий) вимірник у сучасному обліку	Вживається тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, тонн, одиниць), реальних грошей на придбання товарно-матеріальних цінностей. ...логічно застосовувати, коли йдеться про індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці	
Дікань Л. В. [56]	Витрати пов’язані з фінансовими аспектами даного виду діяльності	Затрати пов’язані з чинниками, що впливають на результати виробничої діяльності підприємства	
Нападовська Л. В. [143]	Вартість використаних матеріалів у фінансовому обліку визнається витратами тільки тоді, коли вироблена продукція реалізована	Визначаються тоді, коли відбувається трансформація одного виду ресурсу (матеріалу) в інший (незавершене виробництво)	

Продовження додатка Б

1	2	3
Поляк Г. Б. [171]	Вартісна оцінка використовуваних у процесі виробництва продукції природних ресурсів, сировини, матеріалів, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, а також інших витрат на виробництво і реалізацію продукції	Сукупність виробничих виплат в безготівковій формі у зв'язку із виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт і їх реалізацією
Роберт Ентоні [232]	Кошти на придбання ресурсів та має на увазі, що саме вони і є вартістю за придбання	Використання за певний період ресурсів, тобто їх собівартість
Свірко С. В. [191]	Зменшення грошових коштів чи збільшення кредиторських зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання	Грошове вираження використаних фактично та умовно зменшених продуктивних сил для виробництва певного продукту
Сопко В. В. [198]	Процес витрачання. В результаті чого на підприємстві відбуваються фінансові зміни	Процес перетворення придбаного ресурсу на новий продукт до моменту його реалізації
Цветкова Н. М. [222]	Ресурси, які не включають у собівартість продукції. Вважають витратами періоду і їх вираховують із суми доходів при визначенні фінансового результату виходячи із принципу нарахування і відповідності доходів і витрат	Ресурси, які використовуються для виготовлення продукції та включаються в її собівартість... Відображаються на рахунку 23 "Виробництво" і не застосовуються при визначенні фінансового результату

Джерело: авторські узагальнення.

Види трансакційних витрат догівірного процесу та їх взаємозв'язок з не виробничими витратами

Вид трансакції	Вид трансакційних витрат	Науковці-дослідники							11	Невиробничі витрати		
		3 Архїреєв С.І. [5]	4 Васильєва Т.А. [25]	5 Іщенко Я.П. [81]	9 Козаченко Г.В. [208]	7 Козь Р.Г. [115]	8 Кірейцев Г.Г., Литвиненко В.С. [90]	6 Романчук К.В. [184]			10 Юшак Ж.М. [235]	
Т р а н с а к ц і я У г о д и	1	2	3	4	5	9	7	8	6	10	11	12
	Ведення переговорів в	Витрати на пошук інформації	+	+	+	+	+	+	+	+	- витрати на пошук інформації щодо стану на ринку; - витрати на пошук інформації щодо потенційних партнерів (споживачів та продавців); - витрати на пошук вигідних угод щодо умов придбання, реалізації та ціни; - витрати на рекламу, зустрічі, зв'язок; - збитки, як результат дезінформації; - витрати виявлення альтернатив	Адміністративні витрати Витрати на збут Інші операційні витрати
	Витрати на проведення переговорів	Витрати на вимірювання якості товарів і послуг	+	+	+	+	+	+	+	+	- витрати на переговори щодо укладання угод, умов обміну, рішень між власниками; - витрати на розробку договорів, консультаційні послуги, юридичне обслуговування; - витрати на розробку систем стандартів; - витрати на оплату послуг посередників, експертів, оцінщика; - витрати на отримання сертифікатів якості; - витрати від помилок	
Укладання договору	Витрати на укладання угод (контрактів)	+	+								- витрати на організацію та проведення переговорів; - витрати на телефонні розмови, транспортні витрати; - витрати на юридичні та нотаріальні послуги щодо оформлення угоди; - витрати на підготовку установчих документів	Адміністративні витрати Витрати на збут Інші операційні витрати
Виконання договору	Витрати на виконання умов договору								+		- витрати на адаптацію умов договору до обставин - імпорتنних операцій, проходження митних процедур; - витрати на транспортування цінностей; - витрати, пов'язані зі зміною законодавства; - інші витрати, що виникають під час придбання, реалізації, зумовлених виконанням договору	Адміністративні витрати Витрати на збут Інші операційні витрати

Продовження додатка В

1		2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Т р а н с а к ц і я у г о д и		Контроль за виконанням контрактів			+			+			- витрати, пов'язані з моніторингом за дотриманням умов угоди і попередженням відхилення від виконання цих умов; - витрати на юридичні послуги, пов'язані із захистом прав власності і відновленням порушених прав; - судові витрати; - витрати від поганої специфікації та ненадійного захисту прав власності	Адміністративні витрати Витрати на збут Інші операційні витрати	
													- витрати на контроль щодо дотриманням та виконання умов угоди(витрати на експертів) та запобігання відхилень від цих умов - витрати від непередбачених подій - витрати на запобігання можливого умисного порушення - витрати страхування ризиків щодо невиконання договорів (контрактів),
		Витрати на опортуністичної поведінки (витрати виокремлення)		+		+							- витрати на оплату послуг юристів; - витрати на утримання судів, арбітражу;
			Витрати на специфікацію прав власності		+		+						- витрати часу й ресурсів для відновлення порушених під час виконання контракту прав, - втрати від ненадійного захисту
		Витрати захисту від третіх осіб								+	- витрати на захист від претензій третіх осіб щодо частини корисного ефекту, отриманого в результаті угоди		

Джерело: авторські узагальнення на основі [5; 25; 81; 90; 115; 184; 208; 235].

Узагальнення класифікаційних ознак витрат з метою виділення невиробничих витрат

Класифікаційна ознака	Науковці																			
	2	3	4	5	9	7	8	6	01	11	12	13	14	15	91	11	81	61	20	
1	+																			
За відношенням до процесу виробництва	+																			
За технологічним (виробничим) процесом		+																		
За способом віднесення на собівартість продукції	+	+	+	+																
За впливом на фінансові результати																				
За відношенням до періоду виробництва					+															
За видами діяльності	+																			
За часом виникнення																				
За календарними періодами (періодичністю)																				
За економічними елементами	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
За статтями калькуляції		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
За ступенем однорідності																				
За ступенем контролю і регулювання			+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
За відношенням до обсягу виробництва	+	+		+																
За залежністю від впливу на прийняття рішень			+																	
З метою оцінки альтернативних варіантів рішень					+															
За об'єктами управління																				

Джерело: авторські узагальнення.

Рекомендована класифікація статей адміністративних витрати та витрат на збут в системі управлінського обліку

Для корпоративних підприємств цукрової галузі

№ з/п	Номенклатурні статті невиробничих витрат	П(С)БО 16 "Витрати" (п. 18, п. 19)	Податковий кодекс України (п. 138)	Запропоновані статті адміністративних витрат та їх номенклатурна		
				2	3	4
1	2	3	4	5	6	
Адміністративні витрати						
1. Адміністративні витрати на управління інших сфер господарювання						
1	1. Витрати на службові відрадженьня і утримання апарату управління та утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу	+	+		1.1. Витрати на службові відрадженьня і утримання апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу: 1.1.1. Витрати на оплату праці персоналу управління та іншого загальногосподарського персоналу; 1.1.2. Нарахування на заробітну плату персоналу управління та загальногосподарського персоналу; 1.1.3. Витрати на службові відрадженьня (проїзд, проживання, добові); 1.1.4. Премії персоналу управління та іншого загальногосподарського персоналу 1.1.5. Витрати на перевезення (транспортні витрати) персоналу управління та іншого загальногосподарського персоналу;	2.1. Адміністративні витрати на ведення переговорів: 2.1.1. Витрати на утримання та службові відрадженьня апарату управління підприємством щодо договірнього процесу; 2.1.2. Витрати на організацію забезпечення сировиною; 2.1.3. Витрати на оренду транспортних засобів у процесі заготівлі сировинною базою; 2.1.4. Інші адміністративні витрати, пов'язані із веденням переговорів
2	2. Винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна)	+	+		1.2. Винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна) апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу: 1.2.1. Витрати на виплату винагород за юридичні послуги працівників апарату управління; 1.2.3. Витрати на виплату винагород за аудиторські послуги працівників апарату управління; 1.2.4. Витрати за інженерно-консультаційні послуги 1.3. Загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати): 1.3.1. Витрати на придбання ліцензій; 1.3.2. Витрати, пов'язані з реєстрацією підприємств, державні платні послуги; 1.3.3. Витрати на охорону приміщень; 1.3.4. Організаційні витрати на проведення річних зборів акціонерів підприємства; 1.3.4. Витрати на матеріально-технічне забезпечення: канцелярське приладдя, вартість бланків звітності та документації, передплата періодичних видань	
3	3. Загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо)	+	+			

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6
4	4. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання	+	+	1.4. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання: 1.4.1. Витрати на утримання та експлуатацію обладнання, транспортних засобів, адміністративних територій; 1.4.2. Витрати на ремонт; 1.4.3. Витрати на оренду майна; 1.4.4. Витрати на компенсації працівникам за особистий транспорт; 1.4.5. Витрати із страхування майна підприємства загальногосподарського призначення;	2.2. Адміністративні витрати на укладання договору; 2.2.1. Витрати на організацію та проведення переговорів; 2.2.2. Витрати на оформлення договорів; 2.2.3. Витрати на проведення юридичних дій, щодо укладання угод заготівлі сировини; 2.2.4. Витрати на проведення юридичних дій, щодо укладання угод на транспортування сировини; 2.2.5. Витрати за послуги зв'язку; 2.2.6. Інші адміністративні витрати на укладання договору.
5	5. Витрати на зв'язок	+	+	1.5. Витрати за послуги зв'язку	
6	6. Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання	+	+	1.6. Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання: 1.6.1. Витрати на амортизаційні відрахування: право на користування майном, природними ресурсами, товарними знаками, фірмовими назвами, на авторські та спільні із ними права;	
7	7. Витрати на врегулювання спорів у судових органах	+	+	1.7. Витрати на врегулювання спорів у судових органах: 1.7.1. Витрати на виплату державного мита при подачі позовних заяв; 1.7.2. Оплата послуг при веденні судових справ	
8	8. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції)	+	-	1.8. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції): 1.8.1. Витрати на сплату податку з власників транспортних засобів та інших вантажних машин; 1.8.2. Витрати на сплату збору за забруднення навколишнього середовища; 1.8.3. Витрати на сплату збору за паркування автотранспорту	
9	9. Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	+	+	1.9. Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків: 1.9.1. Витрати на оплату розрахунково-касового обслуговування; 1.9.2. Витрати оплати послуг банків; 1.9.3. Витрати по валютним операціям	договору; 2.3.1. Витрати на організацію та експлуатацію транспортних засобів в процесі виконання договору;
10	10. Витрати за послуги сторонніх організацій	-	-	1.10. Витрати за послуги сторонніх організацій: 1.10.1. Витрати за оплату наданих послуг (рекрутинговими та комп'ютерними фірмами, охорона заводу, протипожежна охорона, послуги пошти, інформаційні послуги, послуг з навчання); 1.10.2. Витрати на оплату нотаріальних послуг; 1.10.3. Витрати на інші послуги аутсорсингу	

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6
11	11. Інші адміністративні витрати	-	+	1.11. Інші адміністративні витрати на управління діяльністю: 1.11.1. Витрати пов'язані з аналізом ґрунту, лабораторний аналіз; 1.11.2. Витрати пов'язані з медичним страхуванням працівників; 1.11.3. Витрати на сплату вихідної допомоги вразі припинення трудового договору; 1.11.4. інші виплати, що не належать до фонду оплати праці працівників	2.3.2. Інші адміністративні витрати на виконання договору
12	12. Інші витрати загальногосподарського призначення	+	-		
Витрати на збут					
13				1. Витрати управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання	2. Транзакційні витрати процесу збуту
14	1. Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут	+	+	1.1. Оплата праці та комісійні винагороди менеджерам та працівникам підрозділів, що забезпечують управління збутовою діяльністю: 1.1.1. Витрати на оплату праці та премії менеджерам та працівникам підрозділів, що забезпечують управління збутовою діяльністю; 1.1.2. Нарахування на заробітну плату; 1.1.3. Витрати на страхування та матеріально-технічне забезпечення працівників зайнятих управлінням збутовою діяльністю; 1.1.4. Витрати на службові відраження працівників зайнятих управлінням збутовою діяльністю; 1.1.5. Витрати на перевезення (транспортні витрати) працівників підрозділів; 1.2. Маркетингові витрати: 1.2.1. Витрати на розробку цінової політики підприємства 1.2.2. Планування асортиментної політики 1.2.3. Інші витрати	2.1. Витрати на ведення переговорів в процесі збуту 2.1.1. Витрати на дослідження кон'юнктури ринку збуту продукції; 2.1.2. Витрати на проведення маркетингових досліджень (попит та пропозиція на продукцію); 2.1.3. Витрати на рекламу в засобах масової інформації; 2.1.4. Витрати на виготовлення стендів та рекламних біг бордів; 2.1.5. Витрати на розробку та виготовлення календарів, брошур та упаковок;
15	2. Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг)	+	+		
16	3. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг	+	+	1.3. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних з управлінням збутом продукції, товарів, робіт, послуг: 1.3.1. Витрати на технічне обслуговування, ремонт та утримання у робочому стані основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів; 1.3.2. Вартість спожитої електроенергії; 1.3.3. Амортизаційні відрахування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів	
17	4. Витрати на пакувальні матеріали для затарювання на складах готової продукції	+	+	1.4. Витрати на пакувальні матеріали для затарювання на складах готової продукції 1.4.1. Витрати на пакувальні матеріали для фасування продукції на складах; 1.4.2. Нестачі продукції на складах у межах норм природного убутку;	

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6
18	5. Витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій) підприємства	+	+	1.5. Витрати транспортної логістики 1.5.1. Витрати на транспортування готової продукції між складами підприємства; 1.5.2. Витрати на страхування ризиків при транспортуванні продукції; 1.5.3. Витрати пов'язані зі страхуванням цивільно-правової відповідальності власників вантажних транспортних засобів, що перебувають у складі основних засобів;	2.1.6. Витрати за оплату послуг стороннім організаціям з питань реклами 2.1.7. Інші витрати 2.2. Витрати при укладанні договору щодо збуту продукції 2.2.1. Витрати на презентацію продукції під час укладання договору; 2.2.2. Витрати на розповсюдження рекламної продукції під час укладання договору та залучення інвесторів; 2.2.3. Інші витрати 2.3. Витрати на виконання договору в процесі збуту 2.3.1. Витрати на утримання продавців, торгових агентів та працівників підрозділів, що забезпечують збут 2.3.2. Витрати пов'язані із вантажно-розвантажувальними роботами відповідно до умов договору;
19	6. Витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства	+	-	1.6. Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг: 1.6.1. Витрати на погодинну оплату роботи працівникам та при навантаженні продукції механізмами 1.6.2. Інші витрати пов'язані із навантаженням-розвантаженням продукції (кукурудзи, пшениці, ріпаку, ячменю, зерна, сої, пшениці) власними силами; 1.6.3. Інші витрати пов'язані із транспортуванням продукції (кукурудзи, пшениці, ріпаку, ячменю, зерна, сої, пшениці) 1.6.4. Інші витрати	
20	7. Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг	+	+		
21	8. Витрати на передпродажну підготовку товарів	-	+		

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6
22	9. Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору (базису) поставки	+	+	-	2.3.3. Витрати на виконання транспортно-експедиційних послуг; 2.3.4. Витрати на перевезення і охорону вантажу; 2.3.5. Витрати пов'язані із транспортуванням (відвантаженням) основної та побічної продукції автомобільним або залізничним транспортом; 2.3.6. Інші витрати під час реалізації
23	10. Витрати на ремонт тари	+	+	-	
24	11. Витрати на відрядження працівників зайнятих збутом	+	+	-	
25	12. Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	+	+	-	

“+” – відображається в законодавчих документах.

“- ” – не знаходить відображення в чинному законодавчому документі; не доцільне використання особливостей підприємств цукрової галузі.

Джерело: авторські пропозиції на основі [164;170]. Курсивом виділено пропозиції.

Рекомендована класифікація номенклатурних статей інших операційних витрат для корпоративних підприємств цукрової галузі

№ з/п	Номенклатурні статті інших операційних витрат відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" (п. 20)	Податковий кодекс України	Чинні номенклатурні статті на ГОВ "ПК" "Зоря Поділля"	Рекомендовані для використання статті інших операційних витрат
1	2	3	4	5
1	-	-	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	1. Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
2	Витрати на дослідження і розробки відповідно до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"	Відображається в складі витрат (Ст. 140.1.2)	Не знаходить відображення	Не знаходить відображення
3	-	-	Собівартість реалізованої іноземної валюти	2. Собівартість реалізованої іноземної валюти
4	Собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією	Не знаходить відображення	Собівартість реалізованих виробничих запасів	3. Собівартість реалізованих виробничих запасів
5	Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів	Відображаються в складі витрат (ст. 138.10.6 г)	Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів	4. Сумнівні та безнадійні борги
6	Втрати від операційних курсових різниць	Витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсових різниць	Втрати від операційних курсових різниць	5. Втрати від операційних курсових різниць
7	Втрати від знецінення запасів	Не знаходить відображення	Втрати від знецінення запасів	6. Втрати від знецінення запасів
8	Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	Відображаються в складі витрат (ст. 138.10.6)	Не знаходить відображення	Не знаходить відображення

Продовження додатка Д.1

1	2	3	4	5
9	<p>Нестачі й втрати від псування цінностей</p>	<p>Не знаходять відображення</p>	<p>Нестачі й втрати від псування цінностей</p>	<p>7.1. Нестачі і втрати від псування цінностей в процесі заготівлі:</p> <ul style="list-style-type: none"> - нестач і втрат під час виконання розвантажувально-навантажувальних робіт - інші нестачі і втрати <p>7.2. Нестачі і втрати від псування цінностей в процесі переробки:</p> <ul style="list-style-type: none"> - нестачі у вазі; невідповідність якості; - втрати пов'язані із зберіганням надлишкових матеріалів (невиробничі втрати виникають у вигляді зайво нарахованої суми податку); - нестачі та втрати в результаті недотримання санітарних норм та техніки безпеки; - інші нестачі, що пов'язані з розкраданням <p>7.3. Нестачі і втрати від псування цінностей в процесі зберігання:</p> <ul style="list-style-type: none"> - нестачі у вазі; невідповідність якості; - втрати пов'язані із зберіганням надлишкових матеріалів (невиробничі втрати виникають у вигляді зайво нарахованої суми податку); - нестачі та втрати в результаті недотримання санітарних норм та техніки безпеки; - інші нестачі, що пов'язані з розкраданням <p>7.4. Інші нестачі і втрати</p> <ul style="list-style-type: none"> - нестачі у вазі та кількості при пакуванні цукру - нестачі у вазі та кількості зваженого цукру - нестачі у вазі та кількості при відвантаженні цукру; - списання згідно норм - інші втрати
10	<p>Визнані штрафи, пені, неустойки</p>	<p>Не знаходять відображення (ст. 139.1.11)</p>	<p>Визнані штрафи, пені, неустойки</p>	<p>8.1. Визнані штрафи, пені, неустойки за невиконання норм законодавства</p> <p>8.2. Визнані штрафи, пені, неустойки за невиконання умов договору:</p> <ul style="list-style-type: none"> - порушення правил і термінів укладання угод; - несвоєчасна оплата рахунків та відмова від них; - за повернення помилково перерахованих коштів за помилки в ціні за затримку транспортних засобів - за порушення годинного графіку доставки;

Продовження додатка Д.1

1	2	3	4	5
9	Не знаходить відображення	Амортизація наданих в оперативну оренду необоротних активів; амортизація необоротних та нематеріальних активів у складі об'єктів, отриманих у концесію відповідно до Закону України "Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності"	Не знаходить відображення	Не знаходить відображення
10	Інші витрати операційної діяльності	Інші витрати операційної діяльності, пов'язані з господарською діяльністю	Інші витрати операційної діяльності:	7. Інші витрати операційної діяльності:

"+" – відображається в законодавчих документах.

"-" – не знаходить відображення в чинному законодавчому документі, не доцільне використання особливостей підприємств пукрової галузі.

Джерело: авторські пропозиції на основі [164;170]. Курсивом виокремлено пропозиції.

Основні показники роботи цукрової галузі України за 1991–2013 рр.

Показник	1991 рік	1995 рік	2000 рік	2005 рік	2008 рік	2009 рік	2010 рік	2011 рік	2012 рік	2013 рік
Посівна площа, тис. га	1607,0	1475,0	856,0	764,5	380,0	322,0	502,9	544,4	466,4	280,0
Площа, з якої зібрано врожай, тис. га	1605,4	1448,5	747,0	623,3	377,2	320,0	492,0	516,0	441,0	270,5
Урожайність буряків з 1 га, ц	275,7	204,7	176,7	180,0	356,2	314,9	279,5	363,0	407,0	398,9
Валовий збір, млн. т	44,26	29,65	13,19	15,46	13,43	10,02	13,7	18,7	15,6	10,8
Заготівля буряків, млн. т	36,2	30,0	13,3	13,75	12,54	9,44	13,37	17,8	17,55	10,6
Цукристість буряків при прийманні, %	15,75	15,97	15,66	14,5	16,05	16,85	15,30	16,63	16,11	16,26
Втрати буряків при зберіганні, %	2,17	2,37	2,4	3,25	2,50	2,45	2,52	2,38	2,15	2,1
Переробка буряків, млн. т	34,0	29,0	12,9	13,24	12,23	9,21	13,03	17,36	17,17	9,6
Вміст цукру у мелясі, %	2,72	2,36	2,19	2,18	1,87	1,86	1,94	1,87	1,79	1,76
Вихід цукру, %	10,77	12,08	12,11	10,77	12,85	13,72	11,86	13,46	12,95	13,35
Тривалість виробництва, днів	99,4	74,7	44	63,1	61,5	53,97	63,7	75,14	80,68	80,7
Коефіцієнт виробництва, %	64,70	73,10	74,90	76,45	78,07	79,42	75,56	78,98	78,69	80,64
Тривалість сокодобування, днів	89	67,2	38,2	53,5	55,8	49,2	58,4	70,71	76,67	77,2
Пропозиції цукру на внутрішньому ринку, млн. т.:	3,120	3,070	2,700	2,578	2,501	1,830	1,727	2,361	2,578	2,105
- вироблено цукру, млн. т.	6,80	3,90	1,55	1,90	1,57	1,27	1,55	2,33	2,22	1,213
- запаси, млн. т.	0,710	0,686	0,532	0,686	0,937	0,563	0,182	0,031	0,352	0,892
Попит цукру на внутрішньому ринку, млн. т.	2,120	2,130	2,120	2,120	1,985	1,984	1,892	1,860	1,750	1,750
Кількість працюючих заводів	180	162	146	128	70	56	73	77	63	38
Потужність задіяних заводів	640,0	404,5	404,4	328,6	218,56	180,47	224,6	240,2	212,88	135

Джерело: згідно з даними Держкомстату України.

Виробництво цукру та його розподіл у межах квоти "А" між цукровими заводами України

Область	2011 рік			2012 рік		
	Кількість працюючих заводів	Обсяг квоти "А", тис. т.	Фактично вироблено цукру, тис. т.	Кількість працюючих заводів	Обсяг квоти "А", тис. т.	Фактично вироблено цукру, тис. т.
Вінницька	14	370,61	439,37	9	318,08	362,44
Волинська	3	75,76	94,98	3	68,71	93,38
Житомирська	3	37,42	47,68	2	35,91	49,00
Івано-Франківська	1	6,36	6,79	1	6,47	6,50
Київська	11	177,82	232,77	9	153,51	205,50
Кіровоградська	3	67,54	91,29	3	58,91	68,40
Львівська	1	88,15	111,88	1	114,99	134,90
Одеська	-	-	-	1	4,32	18,7
Полтавська	7	341,71	411,54	6	375,84	433,31
Рівненська	2	87,65	94,46	2	85,96	94,60
Сумська	2	25,63	34,72	1	18,14	19,52
Тернопільська	7	126,54	208,00	7	182,37	212,07
Харківська	7	107,82	132,31	6	82,91	106,52
Хмельницька	6	186,80	217,01	5	166,34	235,04
Черкаська	7	111,13	148,42	5	122,13	143,61
Чернівецька	1	10,55	10,55	-	-	-
Чернігівська	2	38,51	49,18	2	38,41	45,17
Разом по Україні	77	1860,0	2330,9	63	1833,0	2228,7

Джерело: згідно з даними Держкомстату України.

Обсяги виробництва цукру квоти "А" та вищущування цукрових буряків для виробництва цукру квоти "А" між цукровими заводами Вінницької області

Область	2011 рік				2012 рік			
	Фактично прийняті цукрові буряки	Перероблено цукрових буряків, тис. т.	Обсяг квоти "А", тис. т.	Фактично вироблено цукру, тис. т.	Фактично прийняті цукрові буряки	Перероблено цукрових буряків, тис. т.	Обсяг квоти "А", тис. т.	Фактично вироблено цукру, тис. т.
ТОВ "Кристал" (Браїлівський цукровий завод)	85,4	83,3	9,32	11,3	-	-	-	-
ТОВ "Марїнський Укрпроммзбуг" (Бродецький цукровий завод)	151,4	148,4	14,54	19,7	-	-	-	-
ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля" (Гайсинський цукровий завод)	587,1	570,2	72,22	80,57	699,4	688,0	92,45	99,02
ТОВ "Хмільницьке" (Жданівський цукровий завод)	345,3	335,6	48,00	49,73	400,6	389,2	49,27	54,56
ТОВ "Іллінецький цукровий завод"	158,1	153,1	15,53	17,69	180,4	175,9	13,40	22,35
ТОВ ТК "РегВін-Інвест" (ВТК "Красносліткацукор")	85,8	83,8	8,49	11,03	-	-	-	-
ПРАТ "Продовольча компанія "Поділля" (Крижопільський цукровий завод)	757,8	744,1	86,28	108,74	404,7	401,3	63,26	63,26
СП "Капустянський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	123,3	121,5	12,27	16,3	125,1	122,0	13,70	16,13
СП "Моївський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	204,5	201,2	26,40	28,34	237,9	230,6	28,58	31,34
СП "Соколівецький цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	206,3	202,8	24,15	30,0	164,4	160,8	21,97	21,97
ТОВ "Агропродінвест-2005" (Ободівський цукровий завод)	24,2	23,1	2,18	2,95	-	-	-	-
ТОВ "Агрокомплекс "Зелена долина" (Томашпільський цукровий завод)	220,6	218,4	25,46	28,8	176,3	174,6	20,55	24,53
ТОВ "Турбівецька цукрова компанія"	115,5	110,9	9,74	12,94	-	-	-	-
ТОВ "Юзефо-Миколайська Аграрно-промислова компанія" (Козятинський район)	181,8	174,6	16,03	21,28	254,4	244,2	14,90	29,28
Разом по області	3247,1	3171,0	370,61	439,37	2643,1	2586,6	318,08	362,44

Основні показники роботи підприємств цукрової галузі у Вінницькій області за 2000–2013 рр.

Показник	2000 рік	2005 рік	2008 рік	2009 рік	2010 рік	2011 рік	2012 рік	2013 рік
Місце серед регіонів по вирощуванню цукрових буряків	1	1	2	2	1	1	2	1
Місце серед регіонів по виробництву цукру	1	1	2	2	1	1	2	1
Площа з якої зібрано врожай, тис. га	102,9	81,4	62,1	48,5	65,9	83,1	75,6	63,9
Урожайність з 1 га. ц	186,2	251,9	360,4	289,8	335,7	395,1	349,5	404,4
Валовий збір, тис. т.	1916,3	1891,4	2236,5	1405,0	2245,2	2367,1	2324,5	2562,3
Заготівля буряків, тис. т	1990,5	1970,9	2356,2	1445,3	2662,5	3247,1	2643,1	2331,3
Цукристість буряків під час приймання, %	14,94	16,97	15,34	18,19	15,11	16,90	17,18	15,91
Втрати буряків при зберіганні, %	2,50	3,53	2,63	2,73	3,19	2,3	2,1	2,30
Переробка буряків, тис. т	1914,0	1901,0	2294,0	1406,0	2538,0	3171,0	2586,6	1396,0
Вироблено цукру, тис. т	206,5	256,9	278,9	205,5	296,4	439,4	362,4	296,3
Вихід цукру, %	10,89	13,49	12,13	14,6	11,66	13,83	13,98	13,00
Кількість цукру в мелясі, %	2,27	1,70	1,84	2,23	1,89	1,81	1,87	1,79
Коефіцієнт виробництва, %	69,86	76,72	76,98	78,09	74,67	79,92	79,63	79,79
Тривалість сокодобування, діб	38,2	47,75	58,17	44,2	65,84	75,4	74,9	64,11
Кількість працюючих заводів	28	19	14	11	14	14	9	9
Потужність цукрових заводів тис. т/добу	50,4	47,75	36,96	28,7	35,27	37,97	28,56	29,36
Споживання, тис. т	60,7	71,7	77,2	66,6	66,3	71,8	71,2	71,0
Рентабельність виробництва цукрових буряків, %	10,9	4,9	9,3	8,6	9,2	25,0	8,8	0,2

Джерело: згідно з даними Головного управління агропромислового розвитку ОДА у Вінницькій області.

Результати оптимальної оцінки цукрових заводів Вінницької області за інтегральним критерієм покриття невиробничих витрат у 2010 р.

№	Підприємство	Квога А, тис. т	Вироблен о цукру, тис. т	Вихід цукру, %	Втрати сировини при зберіганні, %	Потужність т рік	Доход від реалізації продукції, тис. грн.	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	Адміністра -тивні витрати, тис. грн.	Витрати на збут, тис. грн.	Інші операційні витрати, тис. грн.
1	ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля" (Гайсинський цукровий завод)	44,1	46,6	11,6	3,9	5,5	430 790	278 250	20 881	4 900	45 251
2	ТОВ "Кристал" (Браїлівський цукровий завод)	5,1	7,2	10,6	2,3	1,4	87 523	67 854	2 577	2 641	3 018
3	ТОВ "Іллінецький цукровий завод"	10,1	16,5	11,6	8,0	1,7	56 237	43 422	1 020	335	4 687
4	ТОВ "Юзефо-Миколаївська Аграрно-промислова компанія" (Козятинський район)	10,9	19,1	11,3	6,0	1,7	92 536	44 056	9 545	2 937	2 203
5	СП "Капустянський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Мойвський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Соколівський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	40,8	41,7	10,4	2,7	1,6	334 750	267 584	3 413	1 500	6 310
6	ПРАТ "Продовольча компанія "Поділля" (Крижопільський цукровий завод)	70,1	73,8	12,7	2,8	7,0	731 467	382 735	13 979	12 103	21 154
7	ТОВ "Гурбівська цукрова компанія"	11,08	11,1	11,1	4,1	2,0	42 271	32 076	2 026	113	21 592
8	ТОВ "Агрокомплекс "Зелена долина" (Томашпільський цукровий завод)	21,5	23,6	11,0	1,2	1,9	259 029	148 764	7 272	1 574	2 075
9	ТОВ "Хмільницьке" (Жданівський цукровий завод)	36,4	37,8	12,8	1,6	3,0	312 260	175 638	6 763	10 773	26 654
	Разом:	250,1	277,4	103,1	32,5	25,8	2 346 863,0	1 440 378,8	67 476,4	36 876,1	132 943,8
	В середньому по підприємствах:	27,8	30,8	11,5	3,6	2,9	260 762,6	160 042,1	7 497,4	4 097,3	14 771,5
	Мінімальне значення:	5,1	7,2	10,4	1,2	1,4	42 271,0	32 076,0	1 020,0	113,0	2 075,0

Джерело: авторські розрахунки.

Продовження додатка Е. 4

№	Підприємство	Перевищення квоти А	Рівень виходу цукрози	Рівень втрат сировини при зберіганні	Рівень наявної потужності	Рівень собівартості реалізованої продукції	Покриття адміністративних витрат	Покриття витрат на збут	Покриття інших операційних витрат
1	ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля" (Гайсинський цукровий завод)	2,50	1,01	1,09	1,92	0,65	0,14	0,03	0,30
2	ТОВ "Кристал" (Браїлівський цукровий завод)	2,10	0,93	0,63	0,50	0,78	0,13	0,13	0,15
3	ТОВ "Іллінецький цукровий завод"	6,40	1,01	2,21	0,58	0,77	0,08	0,03	0,37
4	ТОВ "Юзефо-Миколаївська Аграрно-промислова компанія" (Козятинський район)	8,20	0,99	1,65	0,59	0,48	0,20	0,06	0,05
5	СП "Капустянський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Моївський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Соколівський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	0,90	0,91	0,75	0,57	0,80	0,05	0,02	0,09
6	ПРАТ "Продовольча компанія "Поділля" (Крижопільський цукровий завод)	3,70	1,11	0,77	2,45	0,52	0,04	0,03	0,06
7	ТОВ "Гурбівська цукрова компанія"	0,00	0,97	1,12	0,69	0,76	0,20	0,01	2,12
8	ТОВ "Агрокомплекс "Зелена долина" (Томашпільський цукровий завод)	2,10	0,96	0,33	0,66	0,57	0,07	0,01	0,02
9	ТОВ "Хмільницьке" (Жданівський цукровий завод)	1,40	1,12	0,45	1,05	0,56	0,05	0,08	0,20
	Разом:	x	x	x	x	x	x	x	x
	В середньому по підприємствах:	3,03	1,00	1,00	1,00	0,65	0,11	0,05	0,37
	Мінімальне значення:	0,00	0,91	0,33	0,50	0,48	0,04	0,01	0,02

Джерело: авторські розрахунки.

Продовження додатка Б.4

№	Підприємство	I квоти (max)	I якості цукру (max)	I витрат сировини (min)	I потужності (max)	I собівартості i (min)	I адміністративних витрат (min)	I витрат на збут (min)	I інших операційних витрат (min)
1	ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля" (Гайсинський цукровий завод)	0,30	0,48	0,59	0,73	0,47	0,39	0,83	0,87
2	ТОВ "Кристал" (Браїлівський цукровий завод)	0,26	0,09	0,84	0,00	0,07	0,43	0,00	0,94
3	ТОВ "Іллінецький цукровий завод"	0,78	0,48	0,00	0,04	0,08	0,75	0,88	0,83
4	ТОВ "Юзефо-Миколаївська Аграрно-промислова компанія" (Козятинський район)	1,00	0,38	0,30	0,05	1,00	0,01	0,60	0,99
5	СП "Капустянський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Моївський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Соколівський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	0,11	0,00	0,77	0,04	0,00	0,93	0,91	0,96
6	ПРАТ "Продовольча компанія "Поділля" (Крижопільський цукровий завод)	0,45	0,93	0,77	1,00	0,85	1,00	0,81	0,98
7	ТОВ "Гурбівська цукрова компанія"	0,00	0,28	0,58	0,10	0,13	0,00	1,00	0,00
8	ТОВ "Агрокомплекс "Зелена долина" (Томашпільський цукровий завод)	0,26	0,26	1,00	0,08	0,70	0,84	0,97	1,00
9	ТОВ "Хмільницьке" (Жданівський цукровий завод)	0,17	1,00	0,94	0,28	0,73	0,94	0,45	0,92

Джерело: авторські розрахунки.

Результати оптимальної оцінки цукрових заводів Вінницької області за інтегральним критерієм покриття невиробничих витрат у 2011 р.

№	Підприємство	Квота А, тис. т	Вироблен о цукру, тис. т	Вихід цукру, %	Втрати сировини при зберіганні, %	Потужніст ьт рік	Доход від реалізації продукції, тис. грн.	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	Адміністра -тивні витрати, тис. грн.	Витрати на збут, тис. грн.	Інші операційні витрати, тис. грн.
1	ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля" (Гайсинський цукровий завод)	72,2	80,6	14,1	2,9	6,0	817 169	465 061	14 876	23 615	62 839
2	ТОВ "Кристал" (Браїлівський цукровий завод)	9,3	11,3	13,5	2,5	1,5	47 423	43 374	2 289	1 135	5 822
3	ТОВ "Іллінецький цукровий завод"	15,5	17,7	11,5	3,2	1,7	84 380	69 705	2 127	530	3 994
4	ТОВ "Юзефо-Миколаївська Аграрно-промислова компанія" (Козятинський район)	16,0	21,3	12,2	4,0	1,7	92 455	78 399	3 582	762	7 903
5	СП "Капустянський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Моївський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Соколівський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	62,8	74,6	14,1	1,6	1,7	429 581	313 753	4 790	2 388	9 722
6	ПРАТ "Продовольча компанія "Поділля" (Крижопільський цукровий завод)	86,3	108,7	14,6	1,8	7,2	1 114 309	559 935	15 531	36 240	81 791
7	ТОВ "Гурбівська цукрова компанія"	9,7	12,9	12,2	4,0	2,0	56 828	38 872	3 681	603	16 895
8	ТОВ "Агрокомплекс "Зелена долина" (Томашпільський цукровий завод)	25,5	28,8	13,2	1,0	2,0	300 610	151 765	7 550	2 291	3 643
9	ТОВ "Хмільницьке" (Жданівський цукровий завод)	48,0	49,7	14,8	2,8	3,0	498 106	256 197	7 852	28 905	88 620
	Разом:	345,4	405,7	120,2	23,7	26,7	3 440 861,0	1 977 061,0	62 278,0	96 469,0	281 229,0
	В середньому по підприємствах:	38,4	45,1	13,4	2,6	3,0	382 317,9	219 673,4	6 919,8	10 718,8	31 247,7
	Мінімальне значення:	9,3	11,3	11,5	1,0	1,5	47 423,0	38 872,0	2 127,0	530,0	3 643,0
	Максимальне значення:	86,3	108,7	14,8	4,0	7,2	1 114 309,0	559 935,0	15 531,0	36 240,0	88 620,0

Джерело: авторські розрахунки.

Продовження додатка Б.5

№	Підприємство	Перевищення квоти А	Рівень виходу цукрози	Рівень втрат сировини при зберіганні	Рівень наявної потужності	Рівень собівартості реалізованої продукції	Покриття адміністративних витрат	Покриття витрат на збут	Покриття інших операційних витрат
1	ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля" (Гайсинський цукровий завод)	8,35	1,06	1,09	2,02	0,57	0,04	0,07	0,18
2	ТОВ "Кристал" (Браїлівський цукровий завод)	1,98	1,01	0,95	0,49	0,91	0,57	0,28	1,44
3	ТОВ "Іллінецький цукровий завод"	2,16	0,86	1,20	0,56	0,83	0,14	0,04	0,27
4	ТОВ "Юзефо-Миколаївська Аграрно-промислова компанія" (Козятинський район)	5,25	0,91	1,51	0,57	0,85	0,25	0,05	0,56
5	СП "Капустянський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Моївський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Соколівський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	11,84	1,05	0,61	0,57	0,73	0,04	0,02	0,08
6	ПРАТ "Продовольча компанія "Поділля" (Крижопільський цукровий завод)	22,46	1,09	0,69	2,43	0,50	0,03	0,07	0,15
7	ТОВ "Гурбівська цукрова компанія"	3,20	0,91	1,52	0,67	0,68	0,21	0,03	0,94
8	ТОВ "Агрокомплекс "Зелена долина" (Томашпільський цукровий завод)	3,34	0,99	0,38	0,67	0,50	0,05	0,02	0,02
9	ТОВ "Хмільницьке" (Жданівський цукровий завод)	1,73	1,11	1,06	1,01	0,51	0,03	0,12	0,37
	Разом:	x	x	x	x	x	x	x	x
	В середньому по підприємствах:	6,70	1,00	1,00	1,00	0,68	0,15	0,08	0,45
	Мінімальне значення:	1,73	0,86	0,38	0,49	0,50	0,03	0,02	0,02
	Максимальне значення:	22,46	1,11	1,52	2,43	0,91	0,57	0,28	1,44

Джерело: авторські розрахунки.

Продовження додатка Б.5

№	Підприємство	I квоти (тах)	I якості цукру (тах)	I втрат сировини (мін)	I потужності (тах)	I собівартості (мін)	I адміністративних витрат (мін)	I витрат на збут (мін)	I інших операційних витрат (мін)	I витрат
1	ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля" (Гайсинський цукровий завод)	0,32	0,79	0,37	0,79	0,84	0,97	0,80	0,89	5,78
2	ТОВ "Кристал" (Браїлівський цукровий завод)	0,01	0,62	0,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,13
3	ТОВ "Іллінецький цукровий завод"	0,02	0,00	0,28	0,03	0,21	0,78	0,92	0,82	3,08
4	ТОВ "Юзефо-Миколаївська Аграрно-промислова компанія" (Козятинський район)	0,17	0,21	0,01	0,04	0,16	0,58	0,85	0,62	2,64
5	СП "Капустянський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Мойський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Соколівський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	0,49	0,78	0,80	0,04	0,45	0,98	0,98	0,96	5,48
6	ПРАТ "Продовольча компанія "Поділля" (Крижопільський цукровий завод)	1,00	0,94	0,73	1,00	1,00	1,00	0,81	0,91	7,40
7	ТОВ "Гурбівська цукрова компанія"	0,07	0,21	0,00	0,09	0,56	0,67	0,93	0,35	2,88
8	ТОВ "Агрокомплекс "Зелена долина" (Томашпільський цукровий завод)	0,08	0,50	1,00	0,10	0,99	0,96	1,00	1,00	5,63
9	ТОВ "Хмільницьке" (Жданівський цукровий завод)	0,00	1,00	0,40	0,27	0,97	0,99	0,61	0,76	5,00

Джерело: авторські розрахунки.

Результати оптимальної оцінки цукрових заводів Вінницької області за інтегральним критерієм покриття невиробничих витрат, у 2012 р.

№	Підприємство	Квота А, тис. т	Вироблено цукру, тис. т	Вихід цукру, %	Втрати сировини при зберіганні, %	Потужність т, рік	Доход від реалізації продукції, тис. грн.	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	Адміністра- тивні витрати, тис. грн.	Витрати на збут, тис. грн.	Інші операційні витрати, тис. грн.
1	ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля" (Гайсинський цукровий завод)	92,5	99,0	14,4	17,7	7,4	642 170	393 841	26 513	30 422	96 499
2	ТОВ "Іллінецький цукровий завод"	13,4	22,4	12,7	16,0	1,7	89 584	76 002	1 971	587	4 339
3	ТОВ "Юзефо-Миколаївська Аграрно-промислова компанія" (Козятинський район)	14,9	29,3	12,0	16,0	1,7	149 603	126 213	3 907	1 415	3 420
4	СП "Капустянський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Моївський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Соколівський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	64,3	69,4	13,5	16,6	1,8	505 614	377 349	6 607	2 751	2 646
5	ПРАТ "Продовольча компанія "Поділля" (Крижопільський цукровий завод)	63,3	63,3	15,7	18,9	7,4	662 589	396 067	22 694	28 754	70 571
6	ТОВ "Агрокомплекс "Зелена долина" (Томашпільський цукровий завод)	20,6	24,5	14,0	17,0	2,0	324 131	230 146	11 143	1 517	5 278
7	ТОВ "Хмільницьке" (Жданівський цукровий завод)	49,3	54,6	14,0	16,5	3,5	481 351	297 119	8 976	27 868	4 6736
	Разом:	318,1	362,4	96,2	118,8	25,4	2 855 042,0	1 896 737,0	81 811,0	93 314,0	229 489,0
	В середньому по підприємствах:	45,4	51,8	13,7	17,0	3,6	407 863,1	270 962,4	11 687,3	13 330,6	32 784,1
	Мінімальне значення:	13,4	22,4	12,0	16,0	1,7	89 584,0	76 002,0	1 971,0	587,0	2 646,0
	Максимальне значення:	92,5	99,0	15,7	18,9	7,4	662 589,0	396 067,0	26 513,0	30 422,0	96 499,0

Джерело: авторські розрахунки.

Продовження додатка Б.6

№	Підприємство	Перевищення квоти А	Рівень виходу цукрози	Рівень сировини при зберіганні	Рівень наявної потужності	Рівень собівартості реалізованої продукції	Покриття адміністративних витрат	Покриття витрат на збут	Покриття інших операційних витрат
1	ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля" (Гайсинський цукровий завод)	6,57	1,04	1,04	2,03	0,61	0,11	0,12	0,39
2	ТОВ "Іллінецький цукровий завод"	8,95	0,92	0,95	0,45	0,85	0,15	0,04	0,32
3	ТОВ "Юзефо-Миколаївська Аграрно-промислова компанія" (Козятинський район)	14,38	0,87	0,94	0,47	0,84	0,17	0,06	0,15
4	СП "Капустянський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Моївський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Соколівський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	5,19	0,98	0,98	0,50	0,75	0,05	0,02	0,02
5	ПРАТ "Продовольча компанія "Поділля" (Крижопільський цукровий завод)	0,00	1,14	1,11	2,04	0,60	0,09	0,11	0,26
6	ТОВ "Агрокомплекс "Зелена долина" (Томашпільський цукровий завод)	3,98	1,02	1,00	0,55	0,71	0,12	0,02	0,06
7	ТОВ "Хмільницьке" (Жданівський цукровий завод)	5,29	1,02	0,97	0,96	0,62	0,05	0,15	0,25
	Разом:	x	x	x	x	x	x	x	x
	В середньому по підприємствах:	6,34	1,00	1,00	1,00	0,71	0,10	0,07	0,21
	Мінімальне значення:	0,00	0,87	0,94	0,45	0,60	0,05	0,02	0,02
	Максимальне значення:	14,38	1,14	1,11	2,04	0,85	0,17	0,15	0,39

Джерело: авторські розрахунки.

Продовження додатка Б.6

№	Підприємство	I квоти (тах)	I якості цукру (тах)	I втрат сировини (мін)	I потужності (тах)	I собівартості (мін)	I адміністративних витрат (мін)	I витрат на збут (мін)	I інших операційних витрат (мін)	I витрат
1	ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля" (Гайсинський цукровий завод)	0,46	0,63	0,41	0,99	0,94	0,51	0,21	0,00	4,16
2	ТОВ "Іллінецький цукровий завод"	0,62	0,18	0,99	0,00	0,00	0,19	0,80	0,19	2,97
3	ТОВ "Юзефо-Миколаївська Аграрно-промислова компанія" (Козятинський район)	1,00	0,00	1,00	0,01	0,02	0,00	0,67	0,66	3,36
4	СП "Капустянський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Моївський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Соколівський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	0,36	0,39	0,78	0,03	0,41	0,98	0,96	1,00	4,91
5	ПРАТ "Продовольча компанія "Поділля" (Крижопільський цукровий завод)	0,00	1,00	0,00	1,00	1,00	0,69	0,32	0,34	4,35
6	ТОВ "Агрокомплекс "Зелена долина" (Томашпільський цукровий завод)	0,28	0,54	0,67	0,06	0,55	0,41	1,00	0,90	4,41
7	ТОВ "Хмільницьке" (Жданівський цукровий завод)	0,37	0,54	0,83	0,32	0,92	1,00	0,00	0,37	4,35

Джерело: авторські розрахунки.

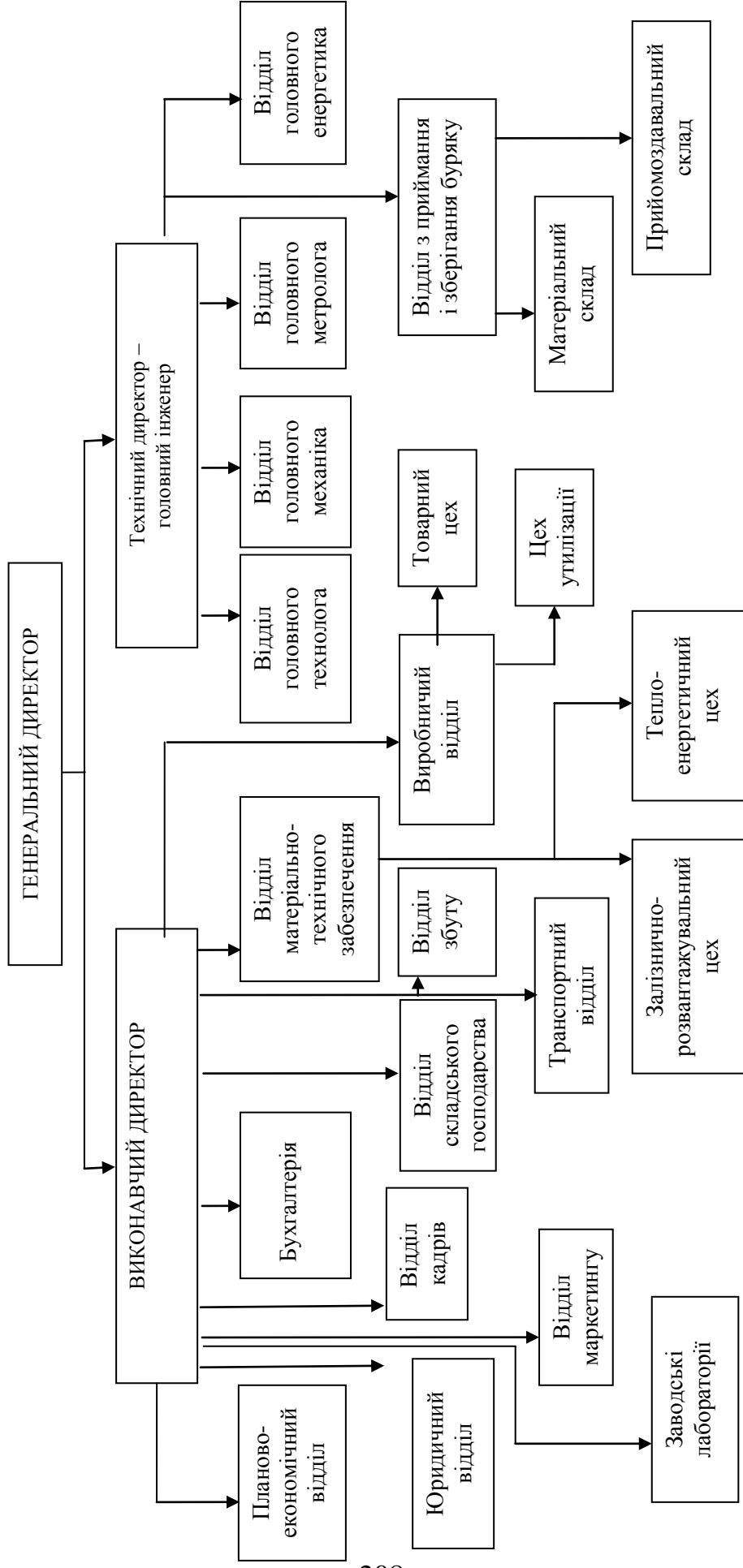


Рис. Ж.1. Типова схема організаційної структури апарату управління переробного підприємства (ТОВ "Турбівська цукрова компанія").

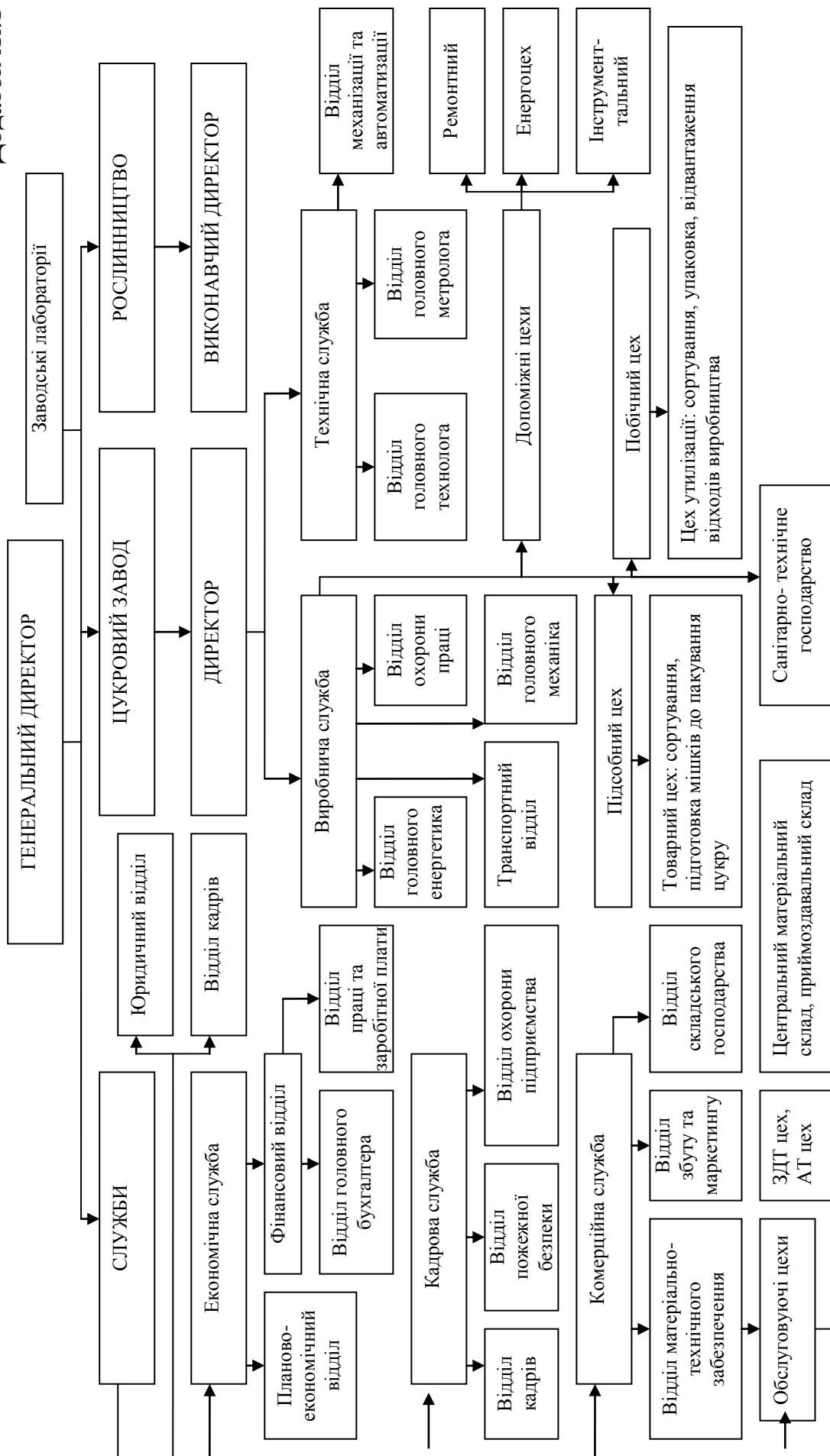


Рис. Ж.2. Типова схема організаційної структури апарату управління корпоративного підприємства (ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля").

Класифікація суб'єктів внутрішньогосподарського контролю та їх функціональні обов'язки

Обов'язки	Суб'єкти	Контрольні функції
1	2	3
Суб'єкти контролю до обов'язків яких входить виконання як функціональних обов'язків, так і інших функцій	<p>Управлінський персонал та спеціалісти</p> <p>Головний бухгалтер та обліковий персонал</p>	<ul style="list-style-type: none"> - забезпечують прибуткову діяльність підприємства; - займаються розробкою поточних планів діяльності та реалізацію бізнес-планів; - затверджують щорічні кошториси; займаються проведенням заходів, щодо нерозголошення та тримання в таємниці інформації посадовими особами; - створюють умови для попередження зацікавленості у справах діяльності підприємства - контроль за відображенням господарських операцій у документах (первинних, реєстрах звітах); - відповідальність за достовірність операцій
Суб'єкти контролю, які виконують контрольні функції з метою реалізації тих функцій управління, що закріплені за ними	<p>Спостережна (Наглядова) Рада</p> <p>Правління</p>	<ul style="list-style-type: none"> - контроль за діяльністю органу управління підприємством; - здійснення незалежного внутрішнього нагляду за фінансово-економічним станом товариства (кооперативу); - ініціювання проведення перевірок Ревізійною комісією господарської діяльності Правління; - оцінка ефективності діяльності Правління, у разі необхідності ініціювання зміни керівництва - затвердження поточних планів діяльності підприємства та заходів, необхідних для їх виконання; - розробка бізнес-планів та інших програм господарської діяльності; - розпорядження майном товариства (кооперативу); - затвердження щорічних кошторисів, штатного розкладу та посадових окладів працівників підприємства (крім членів Правління); - організація ведення бухгалтерського обліку та складання і подання звітності підприємства, надання річного звіту та балансу на затвердження Загальним збором; - прийняття рішень щодо отримання довгострокових позик; - визначення розміру, джерел формування та порядку використання фондів підприємства;

Продовження додатка 3

1	2	3
<p>Суб'єкти контролю, до обов'язків яких входить виключно здійснення контрольної діяльності</p>	<p>Ревізійна комісія, (контролер-ревізор)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - перевірка фінансової документації підприємства, яку веде Правління чи інший орган адміністрування підприємства; - перевірка своєчасності й правильності платежів постачальникам продукції та послуг, платежів до бюджету, нарахувань і виплат дивідендів, відсотків за облігаціями, погашення інших зобов'язань даного підприємства; - перевірка правильності складання балансів, звітної документації для податкової адміністрації, статистичних органів; - аналіз фінансового стану (його платоспроможності, ліквідності активів, співвідношення власних та позикових коштів, виявлення резервів поліпшення економічного стану підприємства та розробка рекомендацій для органів управління); - аналіз відповідності ведення бухгалтерського та статистичного обліку відповідним нормативним документам
	<p>Відділ внутрішнього аудиту</p>	<ul style="list-style-type: none"> - контроль за процесом збирання й обробки інформації для прийняття управлінських рішень зі стратегічних і фінансових питань; - оцінка перспектив і можливостей фінансування діяльності фірми у конкурентному середовищі; - аналіз і контроль виконання управлінських рішень в частині розпорядження активами підприємства; - визначення оптимальності диверсифікації діяльності компанії та стратегії поведінки в різних галузях, розробка пропозицій щодо збільшення чи скорочення фінансування окремих господарських підрозділів; - оперативний контроль і аналіз виконання управлінських рішень на робочих місцях

Продовження додатка 3

1	2	3
<p>Суб'єкти контролю, до обов'язків яких входить виключно здійснення контрольної діяльності</p>	<p>Інвентаризаційна комісія</p>	<ul style="list-style-type: none"> - виявлення фактичної наявності основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, залишків незавершеного виробництва, грошових коштів, цінних паперів, фінансових вкладень, дебіторської заборгованості та зобов'язань підприємства; - встановлення надлишків та нестач цінностей і коштів через зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку; - виявлення товарно-матеріальних-цінностей, які частково втратили свою первісну якість, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються; - перевірка дотримання умов та порядку зберігання матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації необоротних активів; - перевірка реальності вартості зрахованих на баланс необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахункових, валютних та інших рахунках в установах банку, грошей у дорозі, дебіторської й кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів майбутніх витрат і платежів

Джерело: узагальнення зроблено на основі [49, с. 73-92].

**Кореспонденція запропонованого субрахунку 92.1
“Адміністративні витрати на управління інших сфер господарювання”
до рахунку 92 “Адміністративні витрати”**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д–т	К–т
1	2	3	4
1	Списано матеріальні витрати, що належать до адміністративних витрат на управління діяльністю	92.1.1 “Матеріальні витрати”	20 “Виробничі запаси” 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
2	Нараховано заробітну плату адміністративному персоналу пов’язаному з управлінням діяльністю	92.1.2 “Витрати на оплату праці”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
3	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників пов’язаних з управлінням діяльністю	92.1.3 “Відрахування на соціальні заходи”	651 “За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування”
4	Нараховано амортизацію необоротних активів адміністративного призначення в процесі управління діяльністю	92.1.4 “Амортизаційні відрахування”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
5	Нараховано витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів адміністративного призначення в процесі управління діяльністю	92.1.5 “Утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів”	20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
6	Нараховано витрати за послуги сторонніх організацій у процесі управління діяльністю	92.1.6 “Втрати на послуги аутсорсингу”	30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 64 “Розрахунки за податками й платежами”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
7	Нараховано витрати на службові відрядження адміністративному персоналу, пов’язаному з управлінням діяльністю	92.1.7 “Витрати на службові відрядження”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”

Продовження додатка К

1	2	3	4
8	Нараховано витрати на забезпечення виплат відпускних адміністративному персоналу пов'язаному з управлінням діяльністю	92.1.8 “Витрати на забезпечення відпусток”	471 “Забезпечення виплат відпусток”
9	Нараховано плату за розрахунково-касове обслуговування та банківські послуги	92.1.9 “Розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків”	30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
10	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі в процесі управління діяльністю	92.1.10 “Податки, збори та обов'язкові платежі”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
11	Нараховано інші адміністративні витрати, пов'язані із управлінням діяльністю	92.1.11 “Інші адміністративні витрати”	30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
12	Списано щомісячну суму адміністративних витрат управління на фінансовий результат операційної діяльності	791.1 “Результат операційної діяльності щодо управління”	92.1 “Адміністративні витрати на управління діяльністю”

Джерело: авторські пропозиції.

Кореспонденція запропонованого субрахунку 93.1 „Витрати управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання” до рахунку 93 „Витрати на збут”

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д–т	К–т
1	2	3	4
1	Списано матеріальні витрати, що належать до витрат на управління збутовою діяльністю	93.1.1 “Матеріальні витрати”	20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 26 “Готова продукція”
2	Нараховано заробітну плату працівникам, які пов’язані із управлінням збутовою діяльністю (заробітна плата менеджера, комірника)	93.1.2 “Витрати на оплату праці”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
3	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, пов’язаних із управлінням збутовою діяльністю	93.1.3 “Відрахування на соціальні заходи”	651 “За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування”
4	Нараховано витрати на службові відрядження працівників, пов’язаних із управлінням збутовою діяльністю (заробітна плата менеджера, комірника)	93.1.4 “Витрати на службові відрядження”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
5	Нараховано витрати на забезпечення виплат відпускних персоналу, пов’язаному із управлінням збутовою діяльністю	93.1.5 “Витрати на забезпечення відпусток”	471 “Забезпечення виплат відпусток”
6	Нараховано амортизацію необоротних активів, що належать до витрат при управлінні збутовою діяльністю	93.1.6 “Амортизаційні відрахування”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
7	Відображено витрати на управління маркетинговою діяльністю	93.1.7 “Маркетингова діяльність”	65 “Розрахунки за страхуванням”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
8	Відображено витрати на пакувальні матеріали для затарювання на складах готової продукції	93.1.8 “Витрати на пакувальні матеріали”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”

Продовження додатка К.1

1	2	3	4
9	Відображено витрати на управління збутовою діяльністю при транспортуванні між складами підрозділів та страхування при зберіганні	93.1.9 “Витрати на транспортування та страхування”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
10	Нараховано витрати по транспортній логістиці	93.1.10 “Витрати по транспортній логістиці”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 20 „Виробничі запаси”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”,
11	Відображено витрати на зберігання продукції	93.1.11 “Витрати на зберігання”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
12	Інші витрати на управління збутовою діяльністю	93.1.12	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
13	Списано щомісячну суму витрат управління збутовою діяльністю на фінансові результати операційної діяльності підприємства	791.2 “Результат операційної діяльності”	93.1 “Витрати управління збутовою діяльністю”

Джерело: авторські пропозиції.

Запропоновані доповнення до рахунків невиробничих витрат для корпоративних підприємств цукрової галузі

Пропозиції			
Відповідно до чинного Плану рахунків	Робочий план рахунків	Субрахунки	Інструкція
1	2	3	4
92 «Адміністративні витрат»	92.1 «Адміністративні витрати на управління інших сфер господарювання»	92.1.1 Матеріальні витрати	Призначено для обліку витрат на управління та обслуговування інших сфер діяльності підприємства, а також організацію договірних процесів заготовчі
		92.1.2 Витрати на оплату праці	
		92.1.3 Відрахування на соціальні заходи	
		92.1.4 Амортизаційні відрахування	
		92.1.5 Утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів	
		92.1.6 Витрати за послуги сторонніх організацій	
		92.1.7 Витрати на службові відрядження	
		92.1.8 Витрати на забезпечення відпусток	
		92.1.9 Витрати на розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	
		92.1.10 Податки, збори та обов'язкові платежі	
		92.1.11 Інші адміністративні витрати на управління діяльністю	
93 «Витрати на збут»	93.2 «Трансакційні витрати процесу заготіві»	93.2.1 „Адміністративні витрати ведення переговорів”	Ведеться облік на управлінні збутовою діяльністю іншої продукції та організацію договірних відносин процесу реалізації
		93.2.2 „Адміністративні витрати укладання договору”	
		93.2.3 „Адміністративні витрати виконання договору”	
		93.1.1 Матеріальні витрати	
		93.1.2 Витрати на оплату праці	
		93.1.3 Відрахування на соціальні заходи	
		93.1.4 Амортизаційні відрахування	
		93.1.5 Витрати на забезпечення відпусток	
		93.1.6 Витрати на службові відрядження	
		93.1.7 Маркетингові витрати	
		93.1.8 Витрати на пакувальні матеріали	
93.1.9 Витрати транспортної логістики			
93.1.10 Витрати на зберігання продукції			
93.1.11 Інші витрати на управління збутовою діяльністю			
93 «Витрати на збут»	93.2 «Трансакційні витрати процесу збуту»	93.2.1 „Витрати на ведення переговорів в процесі збуту”	Ведеться облік на управлінні збутовою діяльністю іншої продукції та організацію договірних відносин процесу реалізації
		93.2.2 „Витрати при укладанні договору щодо збуту”	
		93.2.3 „Витрати на виконання договору в процесі збуту”	

Відомість з обліку невиробничих витрат за 20__р.

Витрати за процесами господарської діяльності	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Разом за рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Витрати на управління інших сфер діяльності та збуту іншої продукції, грн.													
Адміністративні витрати													
Витрати на збут													
Інші операційні витрати													
Витрати на організацію господарської діяльності в розрізі цукрових заводів, грн.													
Витрати в процесі заготівлі (постачання)													
Витрати в процесі виробництва (приймання сировини і пакування)													
Витрати в процесі збуту													

Гол. бухгалтер

Н. Г. Мельник

(підпис)

Джерело: авторська розробка.

Додаток 1 до Відомості з обліку невиробничих витрат у розрізі процесу заготівлі (постачання) сировини за 20__ р.

Структурні підрозділи	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Разом за рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Витрати операційної діяльності на управління інших сфер господарювання, грн.													
Адміністративний відділ													
Адміністративно-господарська частина (завгосп)													
Юридичний відділ													
Фінансовий відділ													
Кадрова служба													
Витрати операційної діяльності цукрового заводу (транзакційні витрати процесу заготівлі), грн.													
Адміністративний відділ													
Юридичний відділ													
Відділ матеріально-технічного забезпечення													
Транспортних цех													

Гол. бухгалтер

Н. Г. Мельник

_____ (підпис)

Джерело: авторська розробка.

Додаток 2 до Відомості з обліку невиробничих витрат у розрізі процесу виробництва (приймання, зберігання, пакування) за 20__ р.

Структурні підрозділи	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Разом за рік
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Витрати операційної діяльності цукрового заводу, грн.													
Матеріальний склад													
Приймо-здавальний склад													
Товарний цех													
Цех утилізації													

Гол. бухгалтер

Н. Г. Мельник

(підпис)

Джерело: авторська розробка.

Додаток 3 до Відомості з обліку невиробничих витрат у розрізі процесу збуту за 20__ р.

Структурні підрозділи	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Разом за рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Витрати операційної діяльності управління збутовою діяльністю інших сфер господарювання, грн.													
Фінансовий відділ (відділ праці та заробітної плати)													
Відділ збуту та маркетингу													
Транспортний відділ													
Витрати операційної діяльності цукрового заводу (транзакційні витрати процесу збуту), грн.													
Відділ збуту та маркетингу													
Юридичний відділ													
Транспортний відділ													

Гол. бухгалтер

Н. Г. Мельник

(підпис)

Джерело: авторська розробка.

Принципи формування звітності, їх відмінності у видах обліку та поглядах науковців

Інформаційні джерела	Принципи формування звітності	
1	2	
Науковці	Принципи бухгалтерського обліку	
	Пропозиції науковців	Законодавчо визначені [175]
Безверхий К. В. [9, с. 89-90]	Суттєвості, економічності (раціональності)	Обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, періодичності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника
Дерій В. А. [54, с. 73]	Цільової спрямованості витрат, адресності доходів і витрат	
Олійник О. В. [148]	Грошового виміру, суттєвості, господарської одиниці, фактичної реалізації, відповідності, бюджетного методу управління, витрат і вигод, галузевої практики, двосторонньої тотожності, консерватизму	
Власна пропозиція	Контрольованості, відособленості	
Голов С. Ф. [37, с. 21]	Релевантної економічної сукупності, нарахування та/або касовий принцип, превалювання сутності над формою або форми над сутністю, релевантного оцінювання, чутливість до ризику, принцип збалансованих грошових і негрошових вимірників, своєчасності, послідовності (якщо інше не зазначене користувачем), репрезентативності	
Сопко В. В. [197, с. 45]	Двоїстості, вартісного вимірювання, доказовості, рахунку, суцільності, безперервності одиниці обліку, періодичності, нарахування, реєстрації доходу, співвідношення	
	Принципи управлінського обліку (пропозиції учених)	
Нападовська Л. В. [143, с. 59]	Методологічного плюралізму, комплексності, економічності, різної собівартості для різних цілей, відповідальності за прийняття рішень, орієнтації обліку на досягнення цілей підприємства, результативності	
Рожелюк В. М., Денчук П. Н. [183, с. 215-216]	Випередження даних для прийняття управлінських рішень, цілісності, зрозумілості, відповідальності за наслідки прийнятих рішень	
Садовські І. Б. [186, с. 421-422]	Бюджетного методу управління, методологічної незалежності, оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, результативності, прийнятності і багаторазового використання, відповідальності, багатоваріантності, орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства	

Джерело: узагальнення зроблено на основі [9; 37; 54; 143; 148; 175; 183; 186; 197].

**Вплив принципів бухгалтерського обліку на формування
внутрішньогосподарської звітності про невикористані витрати
у цукрових заводах**

Принцип 1	Характеристика 2
Обачності (консерватизм) (англ.: circumspection)	Невикористані витрати доцільно відображати в обліку на основі достовірно обґрунтованої первинної документації
Повного висвітлення (англ.: full coverage)	Фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні результати господарських операцій у процесі управління діяльністю та веденні договірних відносин, що здатні вплинути на рішення менеджерів структурних підрозділів та вищого керівництва
Автономності (англ.: business entity principle)	Ведення обліку невикористаних витрат відокремлено від особистих зобов'язань власників. Суб'єкт господарювання повинен дотримуватися принципу автономності в усіх аспектах діяльності незалежно від його організаційно-правової форми
Послідовності (англ.: sequence)	Обрані підприємством методологічні варіанти ведення обліку невикористаних витрат будуть зберігатися протягом тривалого періоду з метою забезпечення зіставності облікових даних. Причому керівництво, підлаштовуючись під зміни в процесі господарської діяльності, буде здійснювати модифікацію облікової політики
Періодичності (англ.: periodicity)	Можливість розподілу процесів господарської діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання звітності
Безперервності (англ.: going-concern concept)	Оцінка управлінського персоналу щодо впливу невикористаних витрат на прибуток підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме у майбутньому
Нарахування та відповідності доходів і витрат (англ.: accrual basis)	Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду (надходження коштів на розрахунковий рахунок або в касу підприємства) з витратами (після завершення розрахунків за реалізовану продукцію), що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображатимуться в бухгалтерському обліку в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів
Превалювання сутності над формою (англ.: substance over form)	Звітність розкриває економічний, а не юридичний зміст фактів господарського життя підприємства та його стан справ у цілому. Операції, пов'язані із веденням господарської діяльності, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
Єдиного грошового вимірника (англ.: single monetary measure)	Витрати, що виникають в процесі господарської діяльності підприємства, мають бути оцінені в грошовому вираженні та в цій оцінці відображені на рахунках бухгалтерського обліку

Продовження додатка О

1	2
Історичної (фактичної) собівартості (англ.: historic cost)	Обчислюючи прибуток, ми зіставляємо отримані доходи з декапіталізованими витратами, завдяки яким, ці доходи були отримані, тобто витратами, які ще не принесли підприємству дохід. Наприклад, видані банками позики з метою покриття міжсезонних витрат, до яких доцільно відносити проведення підготовчих робіт до наступного сезону цукроваріння, утримання персоналу управління тощо. Саме історична (фактична) собівартість демонструє суму витрат на формування визначеного активу – суму грошових коштів (інвестицій), в яку він (актив) обійшовся підприємству
Контрольованості (англ.: controllability)	Контроль інформаційного забезпечення з визначеною періодичністю та повнотою залежно від рівня управління
Відособленості (англ.: severalty)	Визначення персональної відповідальності керівника, незалежно від рівня управління, за величину витрат з подальшим прийняттям рішень

Джерело: узагальнення зроблено на основі [9, с.89-90; 175]. Курсивом виокремлено пропозиції.

Результати оцінки обсягу переробки цукрових буряків у цукрових заводах Вінницької області на основі впливу факторів: питомої ваги зібраної площі в загальній площі посівів цукрових буряків, заготівлі цукрових буряків та фактичних втрат буряків при зберіганні

Рік	№	Питома вага зібраної площі в загальній площі посівів цукрових буряків, %	Заготівля цукрових буряків, тис. т	Фактичні втрати буряків при зберіганні, %	Обсяг переробки цукрових буряків, тис. т	Теоретично оцінений обсяг переробки цукрових буряків, тис. т	Абсолютна похибка, тис. т	Відносна похибка, %
		V_PL(t)	Zag(t)	Vtrat(t)	Per_zuk(t)	Per_zuk(t)_prog(t)	Per_zuk(t)-Per_zuk(t)_prog(t)	Per_zuk(t)-Per_zuk(t)_prog(t)*100/Per_zuk(t)
2004	1	96,2	2494,4	3,6	2396,3	2346,4	49,9	2,1
2005	2	94,1	1970,9	3,53	1901	1784,3	116,7	6,1
2006	3	100,0	2933,7	3,7	2825,8	2878,5	-52,8	-1,9
2007	4	93,2	2860,8	3,0	2774,2	2762,4	11,8	0,4
2008	5	99,2	2356,2	2,63	2294	2384,8	-90,8	-4,0
2009	6	99,8	1445,3	2,73	1406	1379,6	26,4	1,9
2010	7	86,5	2662,5	3,19	2538	2395,6	142,4	5,6
2011	8	89,0	3247,1	2,3	3171	3239,8	-68,8	-2,2
2012	9	90,0	2643,1	2,1	2586,6	2638,9	-52,3	-2,0
Середнє значення:		94,2	2512,7	3,0	2432,5	2423,4	9,2	0,7

Джерело: авторські розрахунки.

**Результати оцінки коефіцієнта виробництва цукру в цукрових заводах
Вінницької області на основі впливу факторів: цукристості буряків при
прийманні, виходу побічної продукції та виходу цукру**

Рік	№	Цукристість буряків при прийманні, %	Вихід побічної продукції, %	Вихід цукру, %	Коефіцієнт виробництва, %	Теоретичний коефіцієнт виробництва, %	Абсолютна похибка, %	Відносна похибка, %
		Zuk_bur(t)	Pob_prod(t)	V_zuk(t)	K_vir(t)	K_vir_prog(t)	$\frac{K_vir(t)-K_vir_prog(t)}{K_vir_prog(t)}$	$\frac{(K_vir(t)-K_vir_prog(t))}{100/K_vir(t)}$
2004	1	14,5	3,9	10,9	71,1	73,1	-2,0	0,0
2005	2	17,0	3,2	12,2	76,7	76,9	-0,2	0,0
2006	3	15,9	3,4	15,2	73,0	73,7	-0,7	0,0
2007	4	12,9	4,2	11,1	70,9	69,7	1,2	0,0
2008	5	15,3	3,3	12,1	77,0	71,9	5,0	0,1
2009	6	18,2	2,9	14,6	78,1	78,7	-0,6	0,0
2010	7	15,1	3,9	11,7	74,7	75,1	-0,5	0,0
2011	8	16,9	3,7	13,8	79,9	79,6	0,4	0,0
2012	9	17,2	3,9	14,0	79,6	81,8	-2,2	0,0
Середнє значення:		15,9	3,6	12,8	75,7	75,6	0,0	0,0

Джерело: авторські розрахунки.

**Результати оцінки обсягу виробництва цукру в цукрових заводах
Вінницької області на основі впливу факторів: кількості цукрових
заводів, коефіцієнта виробництва та обсягу переробки цукрових буряків**

Рік	№	Кількість цукрових заводів, од.	Теоретичний коефіцієнт виробництва, %	Теоретично оцінений обсяг переробки цукрових буряків, тис. т	Обсяг виробництва цукру, тис. т	Теоретично оцінений обсяг виробництва цукру, тис. т	Абсолютна похибка, тис. т	Відносна похибка, %
		KIL_zav(t)	K_vir_prog(t)	Per_zuk(t)_prog(t)	VIR_zuk(t)	VIR_zuk_prog(t)	VIR_zuk(t)-VIR_zuk_prog(t)	(VIR_zuk(t)-VIR_zuk_prog(t))*100/VIR_zuk(t)
2004	1	23	73,1	2346,4	259,7	293,5	-33,8	-0,1
2005	2	21	76,9	1784,3	256,9	302,1	-45,3	-0,2
2006	3	21	73,7	2878,5	334,5	324,6	9,9	0,0
2007	4	22	69,7	2762,4	307,8	261,4	46,4	0,2
2008	5	14	71,9	2384,8	278,9	240,5	38,5	0,1
2009	6	11	78,7	1379,6	205,5	238,5	-32,9	-0,2
2010	7	14	75,1	2395,6	296,4	284,9	11,6	0,0
2011	8	14	79,6	3239,8	439,4	421,0	18,3	0,0
2012	9	9	81,8	2638,9	362,4	373,5	-11,1	0,0
Середнє значення:		16,6	75,6	2423,4	304,6	304,4	0,2	0,0

Джерело: авторські розрахунки.

Результати оцінки реалізаційної собівартості 1 т цукру в цукрових заводах Вінницької області на основі факторного впливу: обсягу виробництва цукру, середніх простоїв одного цукрового заводу, вартості переробки 1 т цукрових буряків

Рік	№	Теоретично оцінений обсяг виробництва цукру, тис. т.	Середні простой 1 цукрового заводу, діб	Вартість переробки 1 т цукрових буряків, грн.	Реалізаційна собівартість 1 т цукру, грн.	Теоретично оцінена реалізаційна собівартість 1 т цукру, грн.	Абсолютна похибка, тис. грн.	Відносна похибка, %
		Vir_zuk_prog(t)	Prost(t)	Var_Per_zuk(t)	Vart_zuk(t)	Vart_zuk_prog(t)	Vart_zuk(t)-Vart_zuk_prog(t)	(Vart_zuk(t)-Vart_zuk_prog(t))*100/ Vart_zuk(t)
2004	1	293,5	7,5	96,3	1486,9	1307,4	179,4	0,1
2005	2	302,1	11,2	121,3	1722,7	1663,8	58,9	0,0
2006	3	324,6	12,8	145,1	1901,3	1920,2	-18,9	0,0
2007	4	261,4	17,1	156,2	2843,6	2870,1	-26,5	0,0
2008	5	240,5	16,1	187,5	3531,7	4405,9	-874,3	-0,2
2009	6	238,5	15,8	212,5	5962,4	5453,5	508,9	0,1
2010	7	284,9	71,1	274,3	4710,3	4645,1	65,2	0,0
2011	8	421,0	12,6	347,8	4499,8	5039,6	-539,8	-0,1
2012	9	373,5	12,4	286,7	5233,2	4505,9	727,3	0,1
Середнє значення:		304,4	19,6	203,1	3543,5	3534,6	8,9	0,0

Джерело: авторські розрахунки.

**Результати оцінки суми невикористаних витрат цукрових заводів
Вінницької області на основі факторного впливу: ціни реалізації
1 т цукру, реалізаційної собівартості 1 т цукру та прибутку
від операційної діяльності**

Рік	№	Ціна реалізації 1 т цукру, грн.	Теоретично оцінена реалізаційна собівартість 1 т цукру, грн.	Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	Сума невикористаних витрат, тис. грн.	Теоретично оцінена сума невикористаних витрат, тис. грн.	Абсолютна похибка, тис. грн.	Відносна похибка, %
		$C_{real}(t)$	$Vart_zuk_prog(t)$	$Prib(t)$	$Vitr_novir(t)$	$Vitr_novir_prog(t)$	$Vitr_novir(t) - Vitr_novir_prog(t)$	$(Vitr_novir(t) - Vitr_novir_prog(t)) * 100 / Vitr_novir(t)$
2004	1	2315	1307	137720	97942	177134,6	79192,9	80,9
2005	2	2794	1664	-28578	318696	185093,5	-133602,1	-41,9
2006	3	3006	1920	-90824	529152	670898,4	141746,9	26,8
2007	4	4787	2870	-281083	879250	804120,3	-75129,9	-8,5
2008	5	5742	4406	-363864	980540	924575,5	-55964,7	-5,7
2009	6	4612	5454	70017	687428	587049,0	-100379,2	-14,6
2010	7	5675	4645	635393	222611	110942,1	-111668,9	-50,2
2011	8	6100	5040	777374	439976	516927,1	76951,1	17,5
2012	9	5250	4506	312714	404614	518902,4	114288,4	28,2
Середнє значення:		4475,8	3534,6	129874,4	506689,8	499515,9	-7174,0	3,6

Джерело: авторські розрахунки.

**Складові ефективного управління невиробничими витратами
у підприємствах цукрової галузі**

Інтегральний критерій	Локальні критерії	Формула розрахунку локального критерію	Критерій оптимізації
1	2	3	4
$I_{витрат} = \sum_{i=1}^n I_{опт}$	Критерій оцінки рівня витримування обсягів виробництва у межах квоти внутрішнього ринку	$I_{квоти} = O_{квоти} - O_{вироб}$ <p>де $I_{квоти}$ – критерій оцінки рівня витримування обсягів виробництва у межах квоти внутрішнього ринку; $O_{квоти}$ – розмір квоти виділений даному цукровому заводу для поставок на внутрішній ринок, тис. т; $O_{вироб}$ – обсяг виробництва цукру на даному цукровому заводі, тис. т.</p>	Max
	Критерій оцінки частки виходу цукрози на цукровому заводі	$I_{цукру} = \frac{I_{цукру\ завод}}{\bar{I}_{групи}}$ <p>де $I_{цукру}$ – критерій оцінки частки виходу цукрози; $I_{цукру\ завод}$ – частка виходу цукрози на даному цукровому заводі, %; $\bar{I}_{групи}$ – середня частка виходу цукрози по оцінюваній групі цукрових заводів, %</p>	Max
	Критерій оцінки рівня втрат сировини при зберіганні	$I_{сировини} = \frac{I_{сировини\ завод}}{\bar{I}_{сировини\ групи}}$ <p>де $I_{сировини}$ – критерій оцінки рівня втрат сировини при зберіганні; $I_{сировини\ завод}$ – частка втрат сировини при зберіганні на цукровому заводі, %; $\bar{I}_{сировини\ групи}$ – середня частка втрат сировини при зберіганні по групі цукрових заводів, %</p>	Min
	Критерій оцінки рівня використання потужності	$I_{потужн} = \frac{I_{потужн\ завод}}{\bar{I}_{потужн\ групи}}$ <p>де $I_{потужн}$ – критерій оцінки рівня використання потужності; $I_{потужн\ завод}$ – потужність переробки цукрового заводу, т/рік; $\bar{I}_{потужн\ групи}$ – середній потужність переробки по групі цукрових заводів, т/рік.</p>	Max

Інтегральний критерій	Локальні критерії	Формула розрахунку локального критерію	Критерій оптимізації
1	2	3	4
$I_{витрат} = \sum_{i=1}^n I_{опт}$	Критерій оцінки рівня реалізаційної собівартості	$I_{соб_реал} = \frac{I_{соб_реал\ завод}}{O_{реал\ завод}}$ <p>де $I_{соб_реал}$ – критерій оцінки рівня реалізаційної собівартості; $I_{соб_реал\ завод}$ – собівартість реалізованого цукру на цукровому заводі, тис. грн.; $O_{реал\ завод}$ – обсяг реалізації цукру на цукровому заводі, тис .грн.</p>	min
	Критерій оцінки рівня покриття адміністративних витрат	$I_{вит_адмін} = \frac{I_{вит_адмін\ завод}}{O_{реал\ завод}}$ <p>де $I_{вит_адмін}$ – критерій оцінки рівня покриття адміністративних витрат; $I_{вит_адмін\ завод}$ – сума адміністративних витрат на цукровому заводі, тис. грн.; $O_{реал\ завод}$ – обсяг реалізації цукру на цукровому заводі, тис .грн.</p>	min
	Критерій оцінки рівня покриття витрат на збут	$I_{вит_збут} = \frac{I_{вит_збут\ завод}}{O_{реал\ завод}}$ <p>де $I_{вит_збут}$ – критерій оцінки рівня покриття витрат на збут; $I_{вит_збут\ завод}$ – сума витрат на збут на цукровому заводі, тис. грн.; $O_{реал\ завод}$ – обсяг реалізації цукру на цукровому заводі, тис .грн.</p>	min
	Критерій оцінки рівня покриття інших операційних витрат	$I_{вит_інші} = \frac{I_{вит_інші\ завод}}{O_{реал\ завод}}$ <p>де $I_{вит_інші}$ – критерій оцінки рівня покриття інших операційних витрат; $I_{вит_інші\ завод}$ – обсяг інших операційних витрат на цукровому заводі; $O_{реал\ завод}$ – обсяг реалізації цукру на цукровому заводі, тис .грн.</p>	min

Джерело: авторські розрахунки.

Результати рейтингової системи контролю невірбних витрат цукрових заводів Вінницької області,
2010 – 2012 рр.

№	Підприємства	2010 р.		2011 р.		2012 р.	
		<i>I_{витрат}</i>	Рейтинг	<i>I_{витрат}</i>	Рейтинг	<i>I_{витрат}</i>	Рейтинг
1	ТОВ "Гурбівська цукрова компанія"	2,08	мінімальний	2,88	мінімальний	-	не працював
2	ТОВ "Кристал" (Брайлівський цукровий завод)	2,62	мінімальний	1,13	мінімальний	-	не працював
3	СП "Капустянський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Мойський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні" СП "Соколівський цукор" ТОВ "Подільські цукроварні"	3,73	середній	5,48	максимальний	4,91	максимальний
4	ТОВ "Іллінецький цукровий завод"	3,84	середній	3,08	мінімальний	2,97	мінімальний
5	ТОВ "Юзефо-Миколаївська Аграрно-промислова компанія" (Козятинський район)	4,32	середній	2,64	мінімальний	3,36	мінімальний
6	ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля" (Гайсинський цукровий завод)	4,67	середній	5,78	максимальний	4,16	середній
7	ТОВ "Агрокомплекс "Зелена долина" (Томашпільський цукровий завод)	5,10	середній	5,63	максимальний	4,41	максимальний
8	ТОВ "Хмільницьке" (Жданівський цукровий завод)	5,43	максимальний	5,00	середній	4,35	максимальний
9	ПРАТ "Продовольча компанія "Поділля" (Крижопільський цукровий завод)	6,79	максимальний	7,40	максимальний	4,35	максимальний
Шкала оцінювання							
Вимірність шкали рейтингу		2010		2011		2012	
1	<i>мінімальний рейтинг</i>	від 2,08 до 3,65		від 1,13 до 3,22		від 2,96 до 3,61	
2	<i>середній рейтинг</i>	від 3,65 до 5,22		від 3,22 до 5,31		від 3,61 до 4,26	
3	<i>максимальний рейтинг</i>	від 5,22 до 6,79		від 5,31 до 7,40		від 4,26 до 4,91	

Джерело: авторські розрахунки. Курсивом виокремлено пропозиції.

Додаток Т

Результати оцінки сезонного коливання невиробничих витрат цукрового заводу ТОВ "ПК "Зоря Поділля"
на основі індексу сезонності за 2012–2013 рр.

Таблиця Т.1

Результати оцінки сезонного коливання невиробничих витрат за рахунком 92 "Адміністративні витрати"

Місяць	Фактичні витрати за 92 рахунком за 2012 р., тис. грн.	Фактичні витрати за 92 рахунком за 2013 р., тис. грн.	Сума витрат за 2012-2013 рр., тис. грн.	Середні витрати за 2012-2013 рр., тис. грн.	Індекс сезонності (I сезон), %	Витрати за 92 рахунком з урахуванням індексу сезонності за 2012 р., тис. грн.	Витрати за 92 рахунком з урахуванням індексу сезонності за 2013 р., тис. грн.	Відхилення фактичних витрат за 2012 р. від очікуваних з урахуванням індексу сезонності, тис. грн.	Відхилення фактичних витрат за 2013 р. від очікуваних з урахуванням індексу сезонності, тис. грн.
1	січень	1356,0	1374,8	2730,8	59,6	1317,2	1413,6	38,9	-38,9
2	лютий	1591,6	1209,7	2801,3	61,1	1351,2	1450,1	240,4	-240,4
3	березень	1411,2	1172,0	2583,3	56,4	1246,0	1337,3	165,2	-165,2
4	квітень	1317,2	1094,7	2411,9	52,6	1163,3	1248,5	153,9	-153,9
5	травень	1379,9	1057,7	2437,6	53,2	1175,7	1261,9	204,2	-204,2
6	червень	3869,9	1369,2	5239,1	114,3	2527,0	2712,1	1342,9	-1342,9
7	липень	1731,1	1768,8	3500,0	76,4	1688,1	1811,8	43,0	-43,0
8	серпень	1560,9	2130,4	3691,3	80,6	1780,4	1910,9	-219,5	219,5
9	вересень	1742,3	2330,8	4073,1	88,9	1964,6	2108,5	-222,3	222,3
10	жовтень	1808,2	2386,2	4194,4	91,5	2023,1	2171,3	-214,9	214,9
11	листопад	1699,7	1987,5	3687,2	80,5	1778,5	1908,8	-78,7	78,7
12	грудень	7052,2	10581,2	17633,4	384,8	8505,2	9128,2	-1453,0	1453,0
Разом:		26520,3	28463,0	54983,3	1200,0	26520,3	28463,0	0,0	0,0
Середнє значення:		2210,0	2371,9	4581,9	100,0	2210,0	2371,9	0,0	0,0
Середньо-кварталічне відхилення		1600,2	2518,5	4019,2	87,7	1938,6	2080,6	x	x
Коефіцієнт варіації		72,4	106,2	87,7	87,7	87,7	87,7	x	x

Таблиця Т.2
Результати оцінки сезонного коливання невиробничих витрат за рахунком 93 “Витрати на збут”

Місяць	Фактичні витрати за 93 рахунком за 2012 р., тис. грн.	Фактичні витрати за 93 рахунком за 2013 р., тис. грн.	Сума витрат за 2012-2013 рр., тис. грн.	Середні витрати за 2012-2013 рр., тис. грн.	Індекс сезонності (I сезон), %	Витрати за 93 рахунком з урахуванням індексу сезонності за 2012 р., тис. грн.	Витрати за 93 рахунком з урахуванням індексу сезонності за 2013 р., тис. грн.	Відхилення фактичних витрат за 2012 р. від очікуваних з урахуванням індексу сезонності, тис. грн.	Відхилення фактичних витрат за 2013 р. від очікуваних з урахуванням індексу сезонності, тис. грн.
1 січень	1533,2	1876,0	3409,2	1704,6	57,5	1456,9	1952,4	76,3	-76,3
2 лютий	2487,1	6579,8	9066,8	4533,4	152,8	3874,6	5192,3	-1387,5	1387,5
3 березень	1181,8	2151,3	3333,1	1666,5	56,2	1424,3	1908,8	-242,6	242,6
4 квітень	3332,5	1013,3	4345,8	2172,9	73,3	1857,1	2488,7	1475,4	-1475,4
5 травень	1024,1	851,3	1875,4	937,7	31,6	801,4	1074,0	222,7	-222,7
6 червень	352,7	611,8	964,5	482,2	16,3	412,1	552,3	-59,4	59,4
7 липень	1253,8	1585,6	2839,4	1419,7	47,9	1213,4	1626,0	40,4	-40,4
8 серпень	3057,4	2980,4	6037,8	3018,9	101,8	2580,2	3457,6	477,3	-477,3
9 вересень	1969,3	2601,0	4570,3	2285,1	77,0	1953,0	2617,2	16,3	-16,3
10 жовтень	4394,7	6879,3	11273,9	5637,0	190,0	4817,7	6456,2	-423,1	423,1
11 листопад	5585,6	7215,4	12801,0	6400,5	215,8	5470,3	7330,7	115,3	-115,3
12 грудень	4249,8	6423,2	10672,9	5336,5	179,9	4560,9	6112,0	-311,1	311,1
Разом:	30421,9	40768,2	71190,2	x	1200,0	30421,9	40768,2	0,0	0,0
Середнє значення:	2535,2	3397,4	5932,5	2966,3	100,0	2535,2	3397,4	0,0	0,0
Середньо-квдратичне відхилення	1540,0	2481,1	3832,1	1916,1	64,6	1637,6	2194,5	x	x
Коефіцієнт варіації	60,7	73,0	64,6	64,6	64,6	64,6	64,6	x	x

Джерело: авторські розрахунки.

Результати оцінки сезонного коливання невиробничих витрат за рахунком
94 «Інші витрати операційної діяльності»

Місяць	Фактичні витрати за 94 рахунком за 2012 р., тис. грн.	Фактичні витрати за 94 рахунком за 2013 р., тис. грн.	Сума витрат за 2012-2013 рр., тис. грн.	Середні витрати за 2012-2013 рр., тис. грн.	Індекс сезонності (I сезон), %	Витрати за 94 рахунком з урахуванням індексу сезонності за 2012 р., тис. грн.	Витрати за 94 рахунком з урахуванням індексу сезонності за 2013 р., тис. грн.	Відхилення фактичних витрат за 2012 р. від очікуваних з урахуванням індексу сезонності, тис. грн.	Відхилення фактичних витрат за 2013 р. від очікуваних з урахуванням індексу сезонності, тис. грн.
1 січень	358,9	3258,3	3617,2	1808,6	48,5	2062,7	1554,5	-1703,8	1703,8
2 лютий	6865,1	2334,0	9199,1	4599,6	123,3	5245,7	3953,4	1619,4	-1619,4
3 березень	1066,3	1676,0	2742,3	1371,2	36,8	1563,8	1178,5	-497,5	497,5
4 квітень	1322,1	1305,1	2627,3	1313,6	35,2	1498,2	1129,1	-176,1	176,1
5 травень	2300,9	2790,4	5091,3	2545,7	68,3	2903,3	2188,0	-602,4	602,4
6 червень	2556,8	572,0	3128,8	1564,4	41,9	1784,2	1344,6	772,6	-772,6
7 липень	10470,2	803,0	11273,3	5636,6	151,1	6428,5	4844,8	4041,7	-4041,7
8 серпень	2380,4	1958,1	4338,5	2169,3	58,2	2474,0	1864,5	-93,6	93,6
9 вересень	5665,9	2212,9	7878,8	3939,4	105,6	4492,9	3386,0	1173,1	-1173,1
10 жовтень	1563,7	1954,3	3518,1	1759,0	47,2	2006,1	1511,9	-442,4	442,4
11 листопад	5863,7	8921,8	14785,5	7392,8	198,2	8431,3	6354,2	-2567,6	2567,6
12 грудень	10624,5	10678,5	21303,0	10651,5	285,6	12147,9	9155,1	-1523,4	1523,4
Разом:	51038,6	38464,6	89503,1	x	1200,0	51038,6	38464,6	0,0	0,0
Середнє значення:	4253,2	3205,4	7458,6	3729,3	100,0	4253,2	3205,4	0,0	0,0
Середньо-квадратичне відхилення	3440,0	3058,1	5575,7	2787,9	74,8	3179,5	2396,2	x	x
Коефіцієнт варіації	80,9	95,4	74,8	74,8	74,8	74,8	74,8	x	x

Джерело: авторські розрахунки.

Результати оцінки сезонного коливання сумарних невиробничих витрат

Місяць		Фактичні витрати за 2012 р., тис. грн.	Фактичні витрати за 2013 р., тис. грн.	Сукупна сума витрат за 2012- 2013 рр., тис. грн.	Середні витрати за 2012-2013рр., тис. грн.	Індекс сезон- ності, %
1	січень	3248,1	6509,1	9757,2	4878,6	54,3
2	лютий	10943,8	10123,5	21067,3	10533,6	117,2
3	березень	3659,3	4999,4	8658,7	4329,3	48,2
4	квітень	5971,8	3413,1	9384,9	4692,4	52,2
5	травень	4704,9	4699,4	9404,3	4702,2	52,3
6	червень	6779,3	2553,0	9332,3	4666,2	51,9
7	липень	13455,2	4157,4	17612,6	8806,3	98,0
8	серпень	6998,7	7068,9	14067,6	7033,8	78,3
9	вересень	9377,5	7144,7	16522,2	8261,1	91,9
10	жовтень	7766,6	11219,8	18986,4	9493,2	105,6
11	листопад	13149,1	18124,7	31273,8	15636,9	174,0
12	грудень	21926,4	27682,9	49609,3	24804,6	276,0
Разом:		107980,8	107695,8	215676,6	х	1200,0
Середнє значення:		8998,4	8974,7	17973,1	8986,5	100,0
Середньо- квадратичне відхилення		5064,2	6967,8	11481,7	5740,8	63,9
Коефіцієнт варіації		56,3	77,6	63,9	63,9	63,9

Продовження таблиці Т.4

Місяць		Витрати з урахуванням індексу сезонності за 2012 р., тис. грн.	Витрати з урахуванням індексу сезонності за 2013 р., тис. грн.	Відхилення фактичних витрат за 2012 р. від очікуваних з урахуванням індексу сезонності, тис. грн.	Відхилення фактичних витрат за 2013 р. від очікуваних з урахуванням індексу сезонності, тис. грн.
1	січень	4885,0	4872,2	-1636,9	1636,9
2	лютий	10547,6	10519,7	396,2	-396,2
3	березень	4335,1	4323,6	-675,8	675,8
4	квітень	4698,6	4686,2	1273,2	-1273,2
5	травень	4708,4	4696,0	-3,5	3,5
6	червень	4672,3	4660,0	2107,0	-2107,0
7	липень	8817,9	8794,7	4637,2	-4637,2
8	серпень	7043,1	7024,5	-44,4	44,4
9	вересень	8272,0	8250,2	1105,5	-1105,5
10	жовтень	9505,8	9480,7	-1739,1	1739,1
11	листопад	15657,6	15616,2	-2508,5	2508,5
12	грудень	24837,4	24771,9	-2911,0	2911,0
Разом:		107980,8	107695,8	0,0	0,0
Середнє значення:		8998,4	8974,7	0,0	0,0
Середньо- квадратичне відхилення		5748,4	5733,3	x	x
Коефіцієнт варіації		63,9	63,9	x	x

Джерело: авторські розрахунки.

**Оцінка прогнозу невиробничих витрат на основі
сезонних та внутрішньоструктурних коливань**

№	Фактичні невиробничі витрати, тис. грн.	Місяць	2 квартал	3 квартал	4 квартал	93 рахунок	94 рахунок	Теоретично оцінені невиробничі витрати, тис. грн.	Відхилення, %
	y	t	d1	d2	d3	v1	v2	\hat{y}	$(y - \hat{y}) \times 100 / y$
1	1365,4	1	0	0	0	0	0	1996,2	-46,2
2	4533,4	2	0	0	0	1	0	3958,0	12,7
3	1371,2	3	0	0	0	0	1	1222,7	10,8
4	2172,9	4	1	0	0	1	0	1726,3	20,6
5	2545,7	5	1	0	0	0	1	3408,8	-33,9
6	482,2	6	1	0	0	1	0	66,6	86,2
7	1750,0	7	0	1	0	0	0	1311,2	25,1
8	2169,3	8	0	1	0	0	1	1221,9	43,7
9	2285,1	9	0	1	0	1	0	3651,2	-59,8
10	1759,0	10	0	0	1	0	1	2632,2	-49,6
11	1843,6	11	0	0	1	0	0	1656,2	10,2
12	10651,5	12	0	0	1	0	1	9977,1	6,3
Похибка оцінки:		x	x	x	x	x	x	x	2,2

Джерело: авторські розрахунки.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

*ГУЦАЛЕНКО Любов Василівна
ДЕРІЙ Василь Антонович
КОЗАЧЕНКО Анна Юрївна*

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ
ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕВИРОБНИЧИХ
ВИТРАТ**

МОНОГРАФІЯ

Підписано до друку 12.05.2016 р.
Формат 60x90/16. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублюкаторі.
Ум.-друк. арк. 13,4. Обл.-вид. арк. 14,6.
Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*