

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра  
організації обліку та звітності

Факультет  
економічний

**МАЛОВІЧКО Лілія Вікторівна**

**ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР**

Дипломна робота на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня  
«Магістр»

Галузь знань 0305 «Економіка та підприємництво»

Спеціальність 8.03050901 «Облік і аудит»

Науковий керівник:  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри організації обліку  
та звітності  
Лепетан Інна Михайлівна

ВІННИЦЯ – 2016

## ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

- 1.1. Витрати виробництва і калькулювання: поняття та обліково-економічна сутність
- 1.2. Витрати як об'єкт обліку
- 1.3. Нормативно-правове забезпечення об'єкта дослідження

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР

- 2.1. Енергетичні культури як сировина для виробництва біопалива
- 2.2. Документальне забезпечення та облік витрат виробництва і виходу продукції енергетичних культур
- 2.3. Калькулювання собівартості продукції енергетичних культур
- 2.4. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР

- 3.1. Нові підходи до формування облікової політики щодо відображення витрат та калькулювання собівартості продукції
- 3.2. Бюджетування як інструмент ефективного формування та управління витратами

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Україна – велика аграрна держава. Її сільське господарство – одна з основних галузей матеріального виробництва, що відіграє важливу роль у житті суспільства. Тому налагодження ефективного сільськогосподарського виробництва є одним із найважливіших завдань, адже Україна здатна не лише забезпечити власні потреби в продуктах харчування, але й виробляти сировину для біоенергетики.

Нестабільність в політичному й економічному житті нашої країни та соціальному стані населення зумовлюють винятково складне становище українських підприємств. Враховуючи тенденції розвитку міжнародної економіки, процеси глобалізації, вступ України до Світової організації торгівлі та економічної інтеграції до Європейського співтовариства, важливою передумовою досягнення Україною високого рівня розвитку є конкурентоспроможна сільськогосподарська продукція. Стратегія конкурентного підприємства, перш за все, полягає в тому, що при даному рівні ціни, утвореному на ринку, необхідно досягти максимально низьких витрат виробництва, при чому, найголовніше – не знижуючи якості продукції та не погіршуючи умов праці робітників. Дана стратегія найбільш повно відображає успішну та ефективну діяльність будь-якого підприємства. Тому за сучасних умов господарювання одним з найбільш актуальних питань є питання обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції біоенергетичних культур, оскільки саме ці взаємопов'язані процеси посідають центральне місце в житті кожного підприємства.

Формування витрат виробництва є основним і одночасно найбільш складним елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств, охопленого системою управлінського обліку. Саме від його ретельного дослідження та успішного практичного застосування буде залежати рентабельність виробництва і окремих видів продукції, виявлення резервів зниження собівартості продукції, визначення цін на продукцію,

розрахунок економічної ефективності від впровадження організаційно-технічних заходів, а також обґрунтування рішень стосовно виробництва нових видів продукції.

Собівартість продукції є одним із найважливіших показників діяльності підприємства, оскільки він комплексно характеризує рівень витрат усіх наявних ресурсів підприємства, а відтак, і рівень техніки, технології та організації виробництва. Крім того, собівартість продукції визначає ступінь досягнення стратегії зниження витрат у зміцненні конкурентоспроможності підприємства.

Облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції є активною ланкою системи управління господарським життям підприємства, що забезпечує необхідною інформацією управлінський персонал для прийняття рішень. Від достовірності, оперативності та доцільності інформації про витрати залежить ефективність виробничої діяльності підприємства, його спроможність вистояти у сучасному конкурентному середовищі та досягти бажаних результатів.

Проблеми економічної сутності, формування та обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції біоенергетичних культур висвітлена у працях багатьох науковців: Білухи М.Т., Бородкіна О., Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Єфіменка В.І., Завгороднього В.П., Кужельного М.В., Скрипник М.І., Сопко В.В., Савченка В.Я., Сук Л.К., Ткаченко Н.М., Чумаченко М.Г. та ін

Але, незважаючи на це, залишається коло питань, що потребують подальшого вивчення та опрацювання з метою удосконалення системи управління обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на сільськогосподарських підприємствах.

Інформаційною базою дослідження стали: первинна документація, реєстри обліку, фінансова звітність приватного підприємства, нормативно-правові акти, галузеві методичні рекомендації з питань обліку аграрних підприємств, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, офіційна інформація органів державної

статистики, а також результати власних спостережень, досліджень і публікацій.

**Мета і завдання дослідження.** Метою магістерської роботи є визначення теоретичних основ і методики обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції енергетичних культур, а також розробка науково обґрунтованих методичних і практичних рекомендацій щодо вдосконалення облікової політики та бюджетування витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.

Відповідно до поставленої мети, передбачається виконання наступних завдань:

- визначити поняття та обліково-економічну сутність витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції;
- розглянути витрати як об'єкт обліку;
- проаналізувати законодавство, що регулює облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції;
- дослідити енергетичні культури як сировину для виробництва біопалива;
- розглянути документальне забезпечення та облік витрат виробництва і виходу продукції енергетичних культур;
- розглянути калькулювання собівартості продукції енергетичних культур;
- дослідити внутрішню звітність у системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств;
- запропонувати нові підходи до формування облікової політики щодо відображення витрат та калькулювання собівартості продукції біоенергетичних культур;
- обґрунтувати бюджетування як інструмент ефективного формування та управління витратами.

**Об'єктом** дослідження є процес організації обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції біоенергетичних культур.

**Предметом** дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.

**Методи дослідження.** При вирішенні поставлених перед дослідженням завдань, були застосовані такі загальнонаукові методи: системний підхід до об'єкта дослідження; абстрактно-логічний метод (за його допомогою формулюються поняття, економічні теорії і гіпотези, висновки та рекомендації); елементи дедукції та індукції – для збирання, систематизації і обробки інформації щодо розкриття змісту обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції; спостереження і групування даних; метод порівняння; узагальнення теоретичного і фактичного матеріалу; монографічний метод – для всебічного й глибокого вивчення окремих явищ, процесів та виявлення причинно-наслідкових зв'язків їх розвитку; а також спеціальні методи дослідження: розрахунково-варіантний, моделювання, метод експертних оцінок. Табличний та графічний прийоми використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Запропоновано виділити наступні елементи формування облікової політики щодо обліку витрат: методи обліку витрат; методи калькулювання; перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік загальновиробничих витрат; порядок та база розподілу непрямих (загальновиробничих) витрат; об'єкти управлінського обліку (обліку витрат та калькування); перелік статей витрат; перелік елементів витрат; розподіл виробництва на основне, допоміжне та обслуговуюче; оцінка незавершеного виробництва та готової продукції; спосіб групування та списання витрат на виробництво; вибір калькуляційного періоду та періоду визначення фінансового результату; перелік витрат, що включаються у собівартість продукції; перелік адміністративних витрат та витрат на збут; перелік рахунків, що використовуються для обліку витрат діяльності; нормальна виробнича потужність, тощо.

Розкрито необхідність впровадження системи бюджетування на вітчизняних підприємствах у зв'язку з необхідністю знаходити внутрішні резерви зниження витрат, обґрунтовувати оптимальний рівень витрат фінансових коштів та для оптимізації податкової політики й інших завдань,

пов'язаних з удосконаленням системи управління підприємством.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення дослідження розглядалися на Всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством» (16 квітня 2015 року, м. Вінниця) та «Сучасні агротехнології: тенденції та інновації» (17-18 листопада 2015 року, м. Вінниця, Том 2). За результатами дослідження опубліковано у матеріалах науково-практичних конференцій 2 наукові праці.

**Практичне значення одержаних результатів.** Дослідження щодо обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції біоенергетичних культур взято до уваги та впроваджено у роботу Приватного підприємства «Дружба народів» (Довідка № 1 від 25.01.2016р.). Розроблено Зведений бюджет виробничих витрат та собівартості біоенергетичних культур, а також внесені зміни до Наказу про облікову політику та розроблено додатки до нього, а саме: робочий план рахунків; склад постійно діючої інвентаризаційної комісії; перелік осіб, уповноважених підписувати документи; перелік осіб, уповноважених отримувати товарно-матеріальні цінності від імені підприємства; графік документообігу.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

### **1.1. Витрати виробництва і калькулювання: поняття та обліково-економічна сутність**

В сучасних умовах господарювання, коли економічна ситуація в державі залишається нестабільною, діяльність підприємств супроводжується різноманітними ризиками, виникає необхідність у правильному розумінні призначення витрат та їх економічної ролі в діяльності господарюючих суб'єктів.

Посилення світової конкуренції та чинників глобалізації, ускладнення виробничого процесу обумовлюють необхідність використовувати новітні підходи до обліку витрат та визначення результатів діяльності.

Таким чином, для забезпечення фінансової стабільності та зменшення ймовірності ризиків банкрутства необхідно ретельно аналізувати показники внутрішньогосподарської діяльності на рівні підприємства, враховувати можливий вплив різних чинників для встановлення оптимальних пропорційних співвідношень обсягів результатів діяльності. Одним із найвагоміших чинників, що впливають на результати фінансово-господарської діяльності підприємства є витрати [104].

Економічне розуміння витрат базується на проблемі обмеженості ресурсів і можливості їх альтернативного використання. Застосування ресурсів в одному виробничому процесі унеможлиблює їх використання за іншим призначенням. Тому, вибір конкретних ресурсів для виробництва якогось товару означає неможливість виробництва альтернативного товару. Економічні витрати будь-якого ресурсу, що застосовується у виробничому процесі, дорівнюють його цінності у найкращому з усіх можливих варіантів використання [41, с. 102].

В економічній теорії існують різні підходи щодо визначення витрат виробництва. Витратами виробництва називаються витрати ресурсів на



виготовлення товарів і послуг, виражені у грошовій формі. У процесі виробництва здійснюються витрати живої та уречевленої праці. У витратах виробництва затрати праці набирають форми затрат капіталу.

У вітчизняній економічній літературі витрати виробництва поділяються на витрати суспільства і витрати його первинних ланок – підприємств. Витрати суспільства – це сукупність витрат (матеріальних та живої праці), що відображають вартість виробництва кінцевої продукції для суспільства. Тобто це усі затрати суспільно необхідної праці на виробництво кінцевої продукції. Вони складаються зі спожитих засобів виробництва, заробітної плати, прибутку і набувають форми вартості продукції.

Витрати підприємств – це сукупність усіх спожитих ресурсів на виробництво того чи іншого продукту. Вони характеризують вартість виробництва продукції для підприємства. Витрати підприємства складаються зі спожитих засобів виробництва та заробітної плати і набувають форми собівартості продукції. Різниця між вартістю продукції і собівартістю дорівнює розміру прибутку підприємства. Витрати підприємств виражають реальні виробничі відносини ринкової системи господарювання.

У західній економічній літературі витрати виробництва розглядаються з інших позицій. На думку вчених-економістів, витрати виробництва щодо окремого підприємства можна поділити на економічні та бухгалтерські витрати.

Економічні витрати – це зовнішні витрати виробництва (витрати на придбання ресурсів, що не належать власникам підприємства) та ще й внутрішні, або альтернативні витрати (власні виробничі ресурси підприємства). Тобто, це вартість усіх виробничих ресурсів незалежно від того, чи вони є власністю підприємства, чи купуються на ринку.

Бухгалтерські витрати – це усі витрати виробництва, які пов'язані з придбанням необхідних для забезпечення випуску продукції ресурсів за ринковими цінами. Тобто, це грошові витрати на придбання виробничих ресурсів, що не належать підприємству [94].

- З економічної точки зору виділяють чотири підходи до визначення витрат:
- 1) маржиналістська (неокласична) і трудова концепції витрат (рис. 1.1);
  - 2) економічний і бухгалтерський підхід до визначення витрат;
  - 3) класичний (технологічний) та інституційний підходи до визначення природи витрат;
  - 4) податковий підхід.

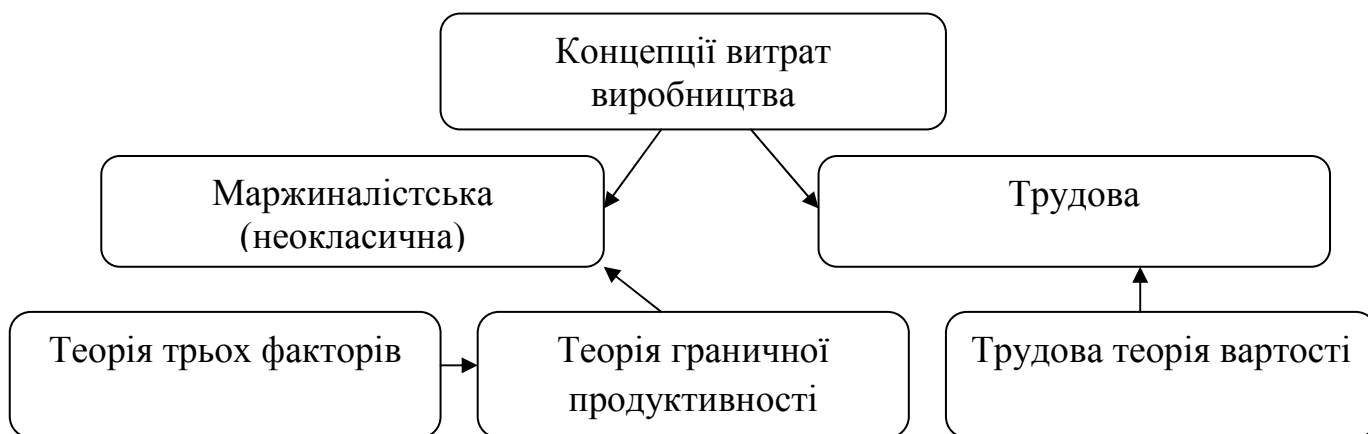


Рис. 1.1. Основні концепції витрат виробництва

Трудова концепція витрат базується на трудовій теорії вартості. основоположниками трудової концепції витрат є К. Маркс, Д. Рікардо, А. Сміт.

В трудовій концепції витрат виділяють дві групи витрат:

– витрати живої (необхідної і додаткової) і минулої, уречевленої праці (предмети і засоби праці, які набуті підприємством і використовуються в процесі виробництва);

– витрати капіталу – витрати грошових коштів для придбання засобів виробництва і робочої сили [95, с. 206].

Прихильники теорії трудової вартості вважають, що природні ресурси є дарами природи і їх використання в процесі господарювання не включається у вартість продукції, однак на думку учених, на практиці це правило не завжди спрацьовує, природні ресурси присвоюються і приносять дохід їх власникам навіть тоді, коли жодні витрати праці зі сторони власника не здійснюються. Мають значення і умови виробництва та якість природних ресурсів, які використовуються тим чи іншим суб'єктом підприємницької діяльності. Крім

того, більшість природних ресурсів є обмеженими, тому вони не можуть використовуватися свавільно.

Слід зауважити, що в умовах ринкової економіки у формуванні ціни і, відповідно, доходів підприємств не менш важливу роль відіграють такі фактори, як попит, пропозиція, конкуренція тощо. Навіть сучасні прихильники теорії трудової вартості визнають вплив даних факторів на ціноутворення. Тому не можна погодитися з таким твердженням трудової теорії вартості, що багатство створюється виключно працею.

Найбільш популярною в сучасній економічній науці є маржиналістська концепція витрат, яка в свою чергу базується з одного боку на теорії граничної продуктивності, а з іншого – на теорії трьох факторів виробництва.

Основними представниками теорії трьох факторів виробництва є Ф. Бастіа, Ж.Б. Сей, Н.У. Сеніор. Вони стверджували, що вартість товарів формується в результаті взаємодії землі, праці і капіталу. Відповідно, вартість товарів складається із суми доходів власників цих трьох факторів. Розміри даних доходів визначаються співвідношенням попиту і пропозиції на відповідні фактори виробництва.

Теорія граничної продуктивності виникла на основі теорії трьох факторів виробництва в другій половині XIX ст. Основоположниками теорії граничної продуктивності є Дж.Б. Кларк і А. Маршалл. Основні відмінності теорії граничної продуктивності від теорії трьох факторів виробництва полягають в наступному:

- 1) теорія граничної продуктивності в своїй термінології включає до складу економічних ресурсів, крім землі, праці й капіталу підприємницький талант;
- 2) теорія граничної продуктивності оперує такими категоріями, як граничні (додаткові) витрати, граничний продукт, граничний дохід [95, с. 207].

Економічний підхід передбачає вибір найкращого способу використання наявних економічних ресурсів у перспективі. Неврахування внутрішніх витрат у складі загальних витрат підприємства спричинило б викривлення звітності.

За результатами аналізу поняття «витрати» в різних літературних джерелах

визначено, що єдиного підходу щодо трактування даного поняття не існує, підходи досить відрізняються в самому формулюванні визначення або безпосередньо в його змісті [41, с.103].

У теорії та практиці економічної діяльності трактування категорії витрати не є однозначним. Аналіз літературних джерел свідчить про розходження трактування поняття «витрати» науковцями (табл. 1.1).

*Таблиця 1.1*

### **Трактування поняття витрати науковцями**

Рік	Джерело інформації	Визначення
1	2	3
1977	Д. Мідлтон [53]	Витрати – це те, що потрібно віддати, щоб одержати бажане
1993	Р. Ентоні, Дж Ріс [26]	Витрати – це представлена у грошовому виразі величина ресурсів, які використовуються з певною метою
1995	Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Форстер [97]	Витрати – це спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товар і послуги
1996	Шим, Джей К. [103]	Витрати – показник у грошовому вираженні кількості ресурсів, використаних для досягнення певної цілі
1997	Хел Р. Веріан [17]	Витрати – це всі використані фірмою фактори виробництва, оцінені за їх ринковою вартістю
2000	Бутинець Ф.Ф. [14]	Витратами називають витрати у виробничому процесі праці й засобів виробництва для виготовлення продукції
2002	Цал – Цалко Ю.С. [98]	Витратами визначаються або зменшення активів, або збільшенням зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства
2005	Крушельницька О.В. [45]	Витрати – грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, надання послуг
2007	Череп А.В.[99]	Витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів
2009	Грищенко О.В. [21]	Витрати – це вартість використаних ресурсів, які повністю використані протягом певного періоду часу для отримання доходу
2013	Безверхий К.В. [4]	Витрати – це стаття фінансової звітності, яка визначається П(С)БО та МСБО для складання фінансової звітності

Таким чином, проаналізувавши тлумачення поняття витрат різних науковців та виявивши недоліки трактування даної економічної категорії, рекомендовано наступне визначення поняття «витрат» діяльності підприємства: «витрати – це вираження в грошовій формі різних видів ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів), у процесі

виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів та послуг, які призводять до зменшення економічних вигод господарської діяльності підприємства для досягнення конкретної мети» [104, с. 34].

Бухгалтерський підхід до визначення витрат тісно пов'язаний з поняттям собівартості. Собівартість є грошовим вираженням загальної суми витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції. Показник повної собівартості доцільно використовувати при визначенні ціни, показник виробничої (усіченої) собівартості широко використовується в господарській практиці, оскільки його розрахунок передбачений чинними в Україні П(С)БО.

Податковий підхід до визначення витрат пов'язаний з наявними відмінностями в податковому законодавстві і чинних П(С)БО.

Визначення витрат залежить також від підходу до визначення природи фірми. Відповідно до класичного (технологічного) підходу, економічні витрати визнаються трансформаційними витратами, оскільки вони пов'язані з перетворенням ресурсів на продукт. Інституційна ж теорія виділяє крім трансформаційних витрат транзакційні витрати, пов'язані зі здійсненням зовнішніх і внутрішніх транзакцій (угод) [52, с. 142].

Проаналізувавши підходи до визначення поняття «витрати» встановлено, що більшість авторів вважає, що під поняттям «витрати» слід розуміти використання трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів в господарській діяльності суб'єктами господарювання.

На думку Р.В. Задоровської при використанні терміну «витрати» необхідно звертати увагу на те, що характеризується: економічне поняття чи елемент бухгалтерського обліку, оскільки зміст, вкладений в поняття «витрати» при використанні його в економічному значенні буде відрізнятися від змісту в значенні терміну бухгалтерського обліку. Бухгалтерська оцінка ресурсів у значенні терміну «витрати» є частиною його економічного значення. Однак не завжди економічна вартість ресурсів правильно відображається в бухгалтерському обліку, рівність витрат в ресурсному й економічному значенні спостерігається при коротких проміжках часу, наприклад, при обліку

матеріальних, трудових витрат на випуск продукції з коротким терміном реалізації. Ресурсна оцінка довгострокових витрат (основних фондів), як правило, нетотожна їх справедливій вартості. Ця невідповідність призвела до заниження вартості основних фондів підприємств і виникнення різниці між ринковою і обліковою ціною [28, с. 47].

На сьогодні в українських економічних виданнях окрім терміну «витрати» вживається також термін «затрати». Інститут української мови вважає, що: «...слово витрати вживається на позначення грошей, коштів, витрачених на щонебудь», а «... слово затрати – використання, витрачання часу, сил тощо на щонебудь з певною метою» [50].

В таблиці 1.2. наводиться визначення затрат, що надаються представниками української облікової думки.

*Таблиця 1.2*

### **Трактування поняття затрати науковцями**

Рік	Джерело інформації	Визначення
1	2	3
2000	Сопко В.В.[89]	Затрати – це використані в процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття затрати
2001	Свірко С.В. [81]	Затрати – грошовий вираз використаних та фактично чи умовно зменшених продуктивних сил для виробництва або створення певного продукту
2003	Аврова И.А. [1]	Затрати – це засоби, що використані на придбання ресурсів, які є в наявності та відображаються в балансі як активи підприємства і які здатні в майбутньому принести дохід
2004	Нападовська Л.В. [57]	Затрати – це вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів
2007	Скляренко В.К. [86]	Затрати – це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію продукції за певний період часу
2009	Грищенко О.В. [21]	Затрати – це фактичні витрати підприємства, тобто вартісні оцінки ресурсів, використаних організацією в процесі своєї діяльності
2013	Безверхий К.В. [4]	Затрати – це економічна категорія, що характеризує кількісне споживання ресурсів у процесі діяльності, в тому числі створення продукту

Відповідно до поглядів Т.М. Одінцової [60], з облікової точки зору затрати та витрати є споживанням ресурсів в процесі господарської діяльності. Проте затрати є більш загальним поняттям, оскільки включають витрати і при цьому охоплюють ще ряд об'єктів обліку (зокрема, закупівлю запасів, інвестиції тощо). Головною причиною розмежування понять затрат і витрат є дія принципу періодичності в бухгалтерському обліку. Затрати, які здійснює підприємство, можуть стати витратами в періоді виникнення або в подальших періодах, в той час як витрати, що визнаються в певному періоді, є частиною затрат і передбачають рух ресурсів підприємства, що зменшує його прибуток в даному періоді.

«Витрати» та «затрати» – це різні поняття, що зумовлює необхідність їх розмежування в бухгалтерському обліку. Поняття «затрати» є більш ширшим та має ключову рису: залежно від певних умов може виступати як актив та знаходити своє відображення в балансі або трансформуватись у витрати періоду. Якщо витрати – це або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства. То затрати – це зменшення одних активів за умови рівнозначного збільшення інших, або збільшення активів і зобов'язань на одну і ту ж величину.

Досліджуючи поняття витрат, варто звернути увагу на історичну складову даної категорії. Протягом різних періодів часу витрати не мали сталого переліку елементів, які б формували їх сутність. Саме тому в економічній теорії з'явилося багато шкіл розвитку теорії витрат, зокрема витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією. Наукова школа визнає певну парадигму, відповідно до якої здійснюються наукові дослідження. Розвиток обліку витрат пов'язаний з парадигмою розвитку управлінського обліку в бухгалтерських школах.

Початковий етап (XV–XVIII ст.). Основна риса «раннього нового часу» є виникнення ідеї щодо відображення витрат господарюючих суб'єктів в обліку. Історія розвитку обліку витрат починається з XV ст., що пов'язано з появою подвійної бухгалтерії в Європі. Одними із першовідкривачів відображення

витрат в обліку цього періоду став А. Казанова (1558 р.), який розглядає позамовний метод калькулювання собівартості продукції. Його послідовником був Ді Піетро, який досліджував ідею обліку витрат за центрами відповідальності.

Період розвитку (XIX – поч. XX ст.) – продовжує удосконалення облікових елементів витрат. На цьому етапі вперше з'являється визначення загальновиробничих витрат.

У XIX–XX ст. ідею обліку витрат операційної діяльності досліджується Джіно Дзаппою (1876–1960 рр.), який, розглядаючи співвідношення доходів і витрат, дійшов висновку, що з бухгалтерської точки зору доходи підприємства очевидні, а витрати є сумнівними. Ежен Пьер Леоте разом з Адольфом Гільбо побудували елементарну модель господарської діяльності, яка включала такі складові: собівартість(витрати на виробництво готової продукції); виручку від продажу і фінансовий результат.

Наступним етапом історичного розвитку наукової думки щодо обліку витрат став етап територіальних особливостей (початок XX ст.). Саме зародження бухгалтерських шкіл у Німеччині, Франції, Англії та Росії поглибило розвиток облікових елементів витрат.

Облік витрат, який зародився у Німеччині у XX ст., був зосереджений на побудові номенклатури виробничих витрат і вибору методу розподілення загальновиробничих витрат.

Ідеї французької бухгалтерської школи базувалися на юридичній лінії. Так, П. Гарньє розглядає класифікацію витрат господарського життя, поділяючи їх на нормальні та ненормальні.

До нормальних науковець відносить: експлуатаційні витрати, які прямо витікають із основної діяльності; експлуатаційні витрати, які прямо витікають із допоміжної діяльності; адміністративні витрати.

Ненормальні витрати представлені у вигляді: виняткових (витрати понесені на сплату штрафів); витрат закритого періоду (витрати, які виникли у результаті минулих періодів).



Англійська бухгалтерська школа виділилася такими представниками як Е.Л. Колер який стверджував, що в основі бухгалтерського обліку лежить облік витрат. Дж.Лі Нікольсон і Дж. Рорбах – перші, хто визначили основну мету виробничого обліку, яка полягала у розрахунку собівартості виробленої готової продукції, а облікові процедури звели до калькулювання витрат. Дж.Лі Нікольсон розглядав калькуляцію як самостійну частину загальної бухгалтерії, яка контролюється фінансовими бухгалтерськими рахунками.

У Російській бухгалтерській школі у XIX ст. – першій половині XX ст. відбувався розвиток теорії калькуляції. Є.Є. Сіверс представив класифікацію рахунків, в якій були калькуляційні рахунки. М.О. Блатов обґрунтував необхідність розрахунку собівартості, Р.Я. Вейцман вказував, що калькулювання потрібно для визначення результатів господарського процесу і для обчислення собівартості одиниці готової продукції. Після 30-х рр. XX ст. калькуляцію розраховують у Росії не за даними статистичного, а за даними бухгалтерського обліку.

Четвертий етап («новий час»: середина – кінець XX ст.) передбачає облік витрат, як елемента сучасного управлінського обліку.

У 1936 р. Дж. Харріс створив систему «директ-кост» відповідно до якої в собівартість включаються тільки прямі витрати, що дозволяє розрахувати маржинальний дохід і виявляти найбільш рентабельні види продукції. Ч. Кларк сформував принципи директ-костингу – методу, при якому до складу собівартості включаються лише прямі витрати, що дозволяє розширити об'єми виробництва, знизити відпускні ціни до вирахованої часткової собівартості. Д. Хіггінс запропонував метод обліку витрат за місцями їх виникнення (за центрами відповідальності).

Наприкінці XX ст. в США групою спеціалістів, до якої входили Р.Каплан і Р. Купер, розроблено метод ABC, що передбачає облік витрат за видами діяльності та калькулювання за операціями.

Японськими спеціалістами у кінці XX ст. були розроблені і впроваджені передові системи управління витратами: «just-in-time», «targetcosting»,

«kaizencosting», які спрямовані на забезпечення раціонального використання ресурсів та стратегічне управління з метою досягнення цільової собівартості продукції.

В українській бухгалтерській школі як теоретичні, так і практичні питання обліку витрат операційної діяльності, у другій половині ХХ ст., досліджені у роботах О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, Ю.Я. Литвина, В.Г. Линника, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченко.

Що стосується поняття «виробничі витрати», то історія економічних вчень свідчить, що вперше поняття «витрати виробництва» починає більш чітко формуватись в XVII ст. у творах І. Петті. Його «Трактат про податки та збори» (1662 р.) розкриває теорію складу витрат виробництва та формує закон вартості. Пізніше, у 1776 р. реформа торфеодалізму Жак Тюрго у своїх «Роздумах про створення та розподіл багатств» розглядає питання про вартість, гроші, процес формування цін. Ця праця поклала початок відображення в облікових системах тих часів таких об'єктів, як витрати, результати тощо та стала основою для роздумів вчених-послідовників.

Щодо визначення змісту витрат виробництва Карл Маркс зазначав, що з точки зору суспільства, вони розглядаються як дійсні витрати виробництва, які складаються із витрат живої та втіленої в засоби виробництва праці на виробництво продукції. А з точки зору капіталіста – це частина вартості товару, яка відшкодовує ціну витрачених засобів виробництва і ціну витраченої робочої сили; це частина вартості товару, яка повертає лише те, скільки коштує товар самому капіталістові.

Витрати виробництва ж, на думку Вільяма Сеніора, представника англійської школи політичної економії, включають два елементи – працю і капітал. Вони є першим кроком до кількісного прояву вартості у процесі обміну, хоча недоступність та корисність блага суттєво впливають на його оцінку. Вартість формується під впливом витрат виробництва, які включають прибуток, процент та заробітну плату і є факторами ціни [41, с.105].

Отже, розглянувши історичне формування поняття «витрати», а також

конкретизовано «витрати виробництва», можна сказати, що з розвитком економічної теорії як науки розуміння цих категорій також змінювалось та набувало нового наповнення. На основі вище наведених підходів до трактування витрат виробництва ми пропонуємо наступне узагальнене визначення: витрати виробництва – це сума матеріальних та людських ресурсів, використаних для виробництва певного виду продукції, виражена в грошовому вимірнику. Таке формулювання дозволяє виділити два ключових аспекти витрат виробництва, по- перше, витрати є достовірно оціненим об'єктом, по- друге, витрати показують кількісну та якісну сторону використаних ресурсів. Цілком зрозумілим є той факт, що жодне підприємство не може функціонувати без понесення витрат для здійснення своєї діяльності. Це стосується будь-якого підприємства в будь-якому куточку світу.

## **1.2. Витрати як об'єкт обліку**

Будь який вид економічної діяльності характеризується певними витратами. Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються в обліку, коли існує ймовірність зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних із зменшенням активів або зі збільшенням зобов'язань, що може бути вірогідно визначено.

Витрати відіграють суттєву роль в системі бухгалтерського обліку. За В.І. Вернадським, система – це сукупність різних функціональних одиниць (біологічних, людських, машинних, інформаційних, природних), що взаємодіють і зв'язані з середовищем та спрямовані на досягнення деякої загальної мети шляхом дії над матеріалами, енергією, біологічними явищами та керування ними.

Що стосується бухгалтерського обліку, то його можна визначати як систему, оскільки він має ознаки, властиві системі – наявність зв'язків, поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів.

Бухгалтерський облік є підсистемою інформаційної системи підприємства, йому належить основна роль у процесі збирання, обробки та надання інформації для забезпечення усіх інших функцій управління підприємством – менеджменту, маркетингу, аналізу, контролю. Тобто це система інформації про стан та рух ресурсів підприємства, про характер і результати господарської діяльності, що відображає і узагальнює господарські операції в єдиному грошовому вимірнику [76].

Основними складовими системи бухгалтерського обліку можна визначити об'єкти бухгалтерського обліку, елементи методу, План рахунків, який узагальнює й пов'язує все в системі, а також інформацію, яку в якості вхідних даних збирають на первинних документах, узагальнюють в облікових регістрах і, як результат обліку, подають у звітності [22].

Отже, об'єкти бухгалтерського обліку є важливою складовою системи обліку. Швець В.Г. зазначає, що «під об'єктом обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та його рух в процесі відтворення. Об'єктом обліку є також факти, дії і події господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів, процеси придбання засобів виробництва продукції та її збуту, розрахункові відносини підприємства з юридичними та фізичними особами, фінансовий стан та результати діяльності підприємства» [101].

До об'єктів бухгалтерського обліку традиційно відносять активи, зобов'язання, власний капітал і господарські процеси .

Отже, витрати є об'єктом бухгалтерського обліку. Від рівня витрат істотно залежать ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність, тому визначення витрат та їх облік є однією з найважливіших ланок бухгалтерського обліку.

Управління витратами на сьогоднішній день – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями й постійного контролю рівня витрачання ресурсів і стимулювання економії.

Формування та облік витрат значною мірою залежить від їх чіткої та

функціональної класифікації. У загальному розумінні класифікація – це розподіл предметів, явищ та понять за класами, відділами залежно від їх загальних ознак. Класифікація витрат – це їх систематизація та групування відповідно до потреб управління. Інформація про витрати, що згрупована різними способами, потрібна для ефективного та чіткого управління підприємством [76].

Існує безліч класифікацій витрат за різними ознаками. Класифікація витрат є дуже важливою для розуміння того, як ними управляти. Враховуючи те, що поділ витрат спрямований на вирішення найрізноманітніших завдань управління, в літературі зустрічаються різноманітні групування видів витрат за критеріями та ознаками їх класифікації (табл. 1.3).

*Таблиця 1.3*

### **Класифікація видів витрат за критеріями та ознаками**

Критерії	Ознаки класифікації	Види витрат
1	2	3
Організаційно-управлінський	За центрами відповідальності	Витрати виробництва, цеху, технологічного періоду
	За функціями управління	Виробничі витрати, невиробничі витрати
	За рівнем контрольованості	Контрольовані, неконтрольовані
	Залежно від прийняття рішення	Релевантні, нерелевантні
	За терміном генерування прибутку	Спрямовані на розвиток підприємства, пов'язані з поточною виробничо-господарською діяльністю підприємства
	За видами діяльності	Витрати виробничої, невиробничої, промислової, непромислової діяльності, а також основне і допоміжне виробництво, матеріально-технічне забезпечення, розробка нових технологій, маркетинг, управління
	За спрямуванням для забезпечення цілей бюджетування	Витрати на мотивування, соціальний розвиток, інновації, маркетингові дослідження та комунікації, амортизаційні відрахування, фіскальні та інші витрати на забезпечення поточної виробничо-господарської діяльності
	За сферами діяльності підприємства	Операційні, інвестиційні, фінансові

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
Обліково-аналітичний	За відношенням до діючих норм	Нормовані, ненормовані
	За порядком обчислення (складом)	Фактичні, планові
	За відношенням до звітного періоду	Витрати поточного, минулого і майбутнього періодів
	За призначенням	Технологічні, організаційні
	За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, тара). Витрати на оплату праці. Відрахування на соціальні заходи (включають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування). Амортизація (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів). Інші витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, псування цінностей).
	За цільовим призначенням (статтями калькуляції)	Сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів). Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби. Паливо і енергія на технологічні цілі. Зарплата виробничих працівників. Відрахування на соціальні заходи. Загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення).
	За способом перенесення вартості на собівартість продукції	Прямі (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат), непрямі (витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат)
	За відношенням до готового продукту	Витрати на незавершене виробництво, витрати на готовий продукт
Фінансово-економічний	За відношенням до обсягу виробництва	Змінні, постійні, змішані
	За відношенням до форм праці	Витрати живої і уречевленої праці
	За відношенням до форм вартості	Трудові, матеріальні, грошові

Дані таблиці свідчать, що класифікація витрат здійснюється виходячи з

певних цілей. У вітчизняній практиці вважається однією з основних класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона заснована на економічній природі витрат, не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути встановленим. Разом з тим, класифікація витрат за елементами не може задовольнити інформаційні потреби підприємства про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Наявність інших підходів до класифікації витрат зумовлено тим, що підприємство має безліч техніко-економічних, маркетингових, фінансових особливостей, які впливають на формування собівартості [14].

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків [32] для обліку витрат за статтями, а також для розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) рекомендується використовувати рахунки класу 9. Для обліку прямих витрат на виробництво використовується рахунок 23 «Виробництво». На рахунках класу 8 передбачено обліковувати витрати підприємства в розрізі їх окремих елементів.

Для контролю та управління витратами керівництву підприємства необхідна більш детальна інформація, ніж та, що формується на рахунках фінансового обліку. Впровадження в Україні у 2000 р. реформи бухгалтерського обліку створило значні переваги і посилило його інформативність. Накопичення інформації про склад витрат на основі внутрішнього управлінського плану рахунків передбачає отримання великої кількості переваг. Для отримання необхідної інформації план рахунків має бути диференційований за відповідними ознаками на основі детального кодування названих даних.

Види витрат диференційовані в розрізі окремих елементів і достатньо повно відображені у восьмому класі рахунків. Місця виникнення витрат у сучасному плані рахунків обмежуються узагальненими статтями:

«виробництво», «загальновиробничі витрати», «адміністративні витрати», «витрати на збут», «інші операційні витрати». Таке групування витрат за місцями їх виникнення не повністю відповідає цілям управління та контролю. Тому основний акцент необхідно робити на конкретизації витрат у розрізі їх видів за центрами відповідальності [76].

Проскура К.П. та Зінов'єв Г.О. в своїй роботі [75] зазначають, що особливий підхід до групування та відображення витрат за центрами відповідальності потребує виділення окремої групи рахунків другого та третього порядку, які мають самостійну систему запису на рахунках і самостійне балансове узгодження оборотів та сальдо за рахунками. Така деталізація інформації про витрати для цілей управлінського обліку базується на науково обґрунтованих підходах до кодування рахунків і побудови внутрішнього плану рахунків. При побудові такого плану рахунків Проскура К.П. та Зінов'єв Г.О. пропонують використовувати кодифікатор центрів відповідальності, який враховував би місце виникнення витрат у розрізі виробничих підрозділів, загальновиробничих, адміністративних, збутових та інших операційних витрат. Науковцями пропонується така ієрархія інформації:

- 1) центр відповідальності – пропонуються рахунки другого порядку;
- 2) вид витрат за елементами (в розрізі елементів восьмого класу) – пропонуються рахунки третього порядку;
- 3) різновид окремих елементів у розрізі виду матеріалів, видів виплат заробітної плати та нарахувань на неї та інших витрат згідно з обліковою політикою підприємства, колективним договором та чинним законодавством пропонуються рахунки четвертого порядку.

Для побудови ефективної системи управління витратами підприємства необхідно зупинитися на методах і способах обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, які розроблені у класичній теорії управлінського обліку.

Безруких П.С. [5] під методом обліку витрат розуміє сукупність прийомів організації, документування і облікового відображення виробничих витрат, які



дозволяють визначити фактичну собівартість продукції.

На думку Линник В.Г. [47] крім методів обліку витрат існують і методи калькулювання, що являють собою сукупність способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції калькулювання.

Скрипник М.І. [88] зауважує, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат і методів калькулювання.

Досліджуючи методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, Олійник О.В. [61] виділяє чотири групи підходів щодо їх визначення та використання.

Прихильники першого підходу вважають, що облік витрат і калькулювання варто розглядати відокремлено (Алборов Р.А., Івашкевич В.Б., Каплан Р.С., Палій В.Ф., Петрик А.Н., Селезньов С.І.).

Науковці, які дотримуються другого підходу вважають, що калькулювання собівартості кінцевого продукту визначається системою та організацією обліку витрат та є нерозривними (Безруких П.С., Завгородній В.П., Кондраков М.П.).

Прихильники третього підходу вважають, що використовувати необхідно лише методи обліку витрат (Белебева І.О., Ткаченко Н.М.).

На використанні лише методів калькулювання наполягають прихильники четвертого підходу ( Жебрак М.Х., Кондраков М.П., Сук Ф.Я.).

Для обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, на практиці застосовуються такі методи як: попроцесний, позамовний, попередільний, нормативний, метод фактичної собівартості.

Залежно від оперативності обліку і контролю витрат виділяють метод обліку фактичних і нормативних витрат. Формування собівартості продукції на основі кількості фактично понесених матеріальних витрат на виробництво продукції називають методом обліку фактичних витрат. Цей метод широко застосовується на вітчизняних підприємствах і для нього характерним є документально оформлені операції з обліку прямих витрат виробництва на рахунках бухгалтерського обліку, за видами продукції, характером витрат і

місцями їх виникнення. Його застосування дозволяє визначити фактичну собівартість. Однак, він виключає можливість оперативного контролю за використанням матеріальних ресурсів, виявлення причин перевитрат, порушень технологічних процесів та недоліків в організації виробництва, що не дає можливості оперативного пошуку та мобілізації внутрішніх резервів.

Поряд з методами обліку витрат, на підприємствах використовуються й методи калькулювання, а саме: простий, коефіцієнтний, пропорційний, виключення побічної продукції, комбінований.

Кожен з методів має цілу низку як переваг, так і недоліків, тому підприємства повинні самостійно підходити до вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Білоусова І.А. та Чумаченко М.Г. в статті [6] пропонують укрупнену класифікацію методів калькулювання собівартості продукції за напрямками та деталізовану класифікацію з урахуванням особливостей об'єктів обліку виробничих витрат.

Виходячи з цього підходу було запропоновано всі методи калькулювання собівартості продукції підрозділити на три групи: за підходом до основ калькулювання (калькулювання за видами діяльності (АВС-костинг) та функціонально орієнтоване калькулювання (прямі та накладні витрати)); за ступенем оперативності виявлення витрат (калькулювання витрат із виділенням їх відхилень (нормативний облік стандарт-кост) та калькулювання фактичних (минулих) витрат з виділенням відхилень від норм); за повнотою витрат (калькулювання неповних (змінних) витрат (директ-костинг) та калькулювання повних витрат).

Практика економічної діяльності підприємств виробила спеціальні методи калькулювання. Зазначені вище автори пропонують таку класифікацію спеціальних методів калькулювання: кайзен-костинг; таргет-костинг; точно в строк; за останньою операцією; «тариф-час-машина»; еквівалентне калькулювання; за принципом зворотного припливу. Перелічені спеціальні методи калькулювання описані в обліковій, а деякі з них більш детально – в

спеціальній літературі.

Сукупність методів управлінського обліку значно збільшилась, тому для вирішення завдань управлінського обліку окрім методів калькулювання собівартості продукції потрібні кількісні методи. До них, зокрема, належать лінійне програмування, імітаційне моделювання (аналітичні, детерміновані та стохастичні моделі), регресійно-кореляційний аналіз, багатоступінчастий (сегментний) та системний аналіз, функціональний аналіз, факторний аналіз, побудова кривих економічного розвитку та моделювання розмірів замовлення.

Побудова планування, обліку й аналізу виробничих витрат і вибір методів калькулювання собівартості продукції у значній мірі залежать від особливості галузі, типу і виду виробництва, характеру його організації і технологічного процесу, різноманітності продукції, що виробляється, об'єктів калькулювання, структури організації й інших умов. Тому, запропоноване обґрунтування місця витрат в системі бухгалтерського обліку, напрямів класифікації витрат та методів їх калькулювання дозволяє здійснювати своєчасний і якісний аналіз витрат, гнучко регулювати виробничий процес.

### **1.3. Нормативно-правове забезпечення об'єкта дослідження**

Система бухгалтерського обліку витрат на сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох десятиріч і перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються економічними, політичними, соціальними, інтеграційними та іншими чинниками.

На думку науковців нормативно-правове забезпечення обліку – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (представницької, законодавчої та виконавчої), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують динамічний розвиток та повноцінне функціонування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в нашій державі [25].

При цьому постає питання нормативного регулювання всіх об'єктів

бухгалтерського обліку в умовах переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності та повної інтеграції національної системи бухгалтерського обліку в європейський законодавчий простір. Це стосується також бухгалтерського обліку витрат виробництва.

Порядок ведення бухгалтерського обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах регулює низка нормативно-правових документів, які забезпечують:

- дотримання суб'єктами господарювання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які носять обов'язковий характер, гарантують та захищають інтереси користувачів облікової інформації;
- повноту та достовірність необхідних даних для задоволення інформаційних потреб користувачів.

Державну політику у сфері бухгалтерського обліку в Україні реалізують Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державна казначейська служба України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством.

Порядок ведення бухгалтерського обліку регламентується національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Це нормативні документи, які визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО).

Порядок бухгалтерського обліку витрат виробництва визначається різними суб'єктами в межах їх повноважень та представлені чотирма рівнями (національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, нормативно-правова база державного рівня, галузеві нормативні документи, наказ по підприємству), що складають систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку витрат сільськогосподарських підприємств (рис. 1.2.)

На сьогоднішній день, періодом реформування національної системи та економіки України характеризується прийняттям національних стандартів, базою яких стали Міжнародні стандарти фінансової звітності.

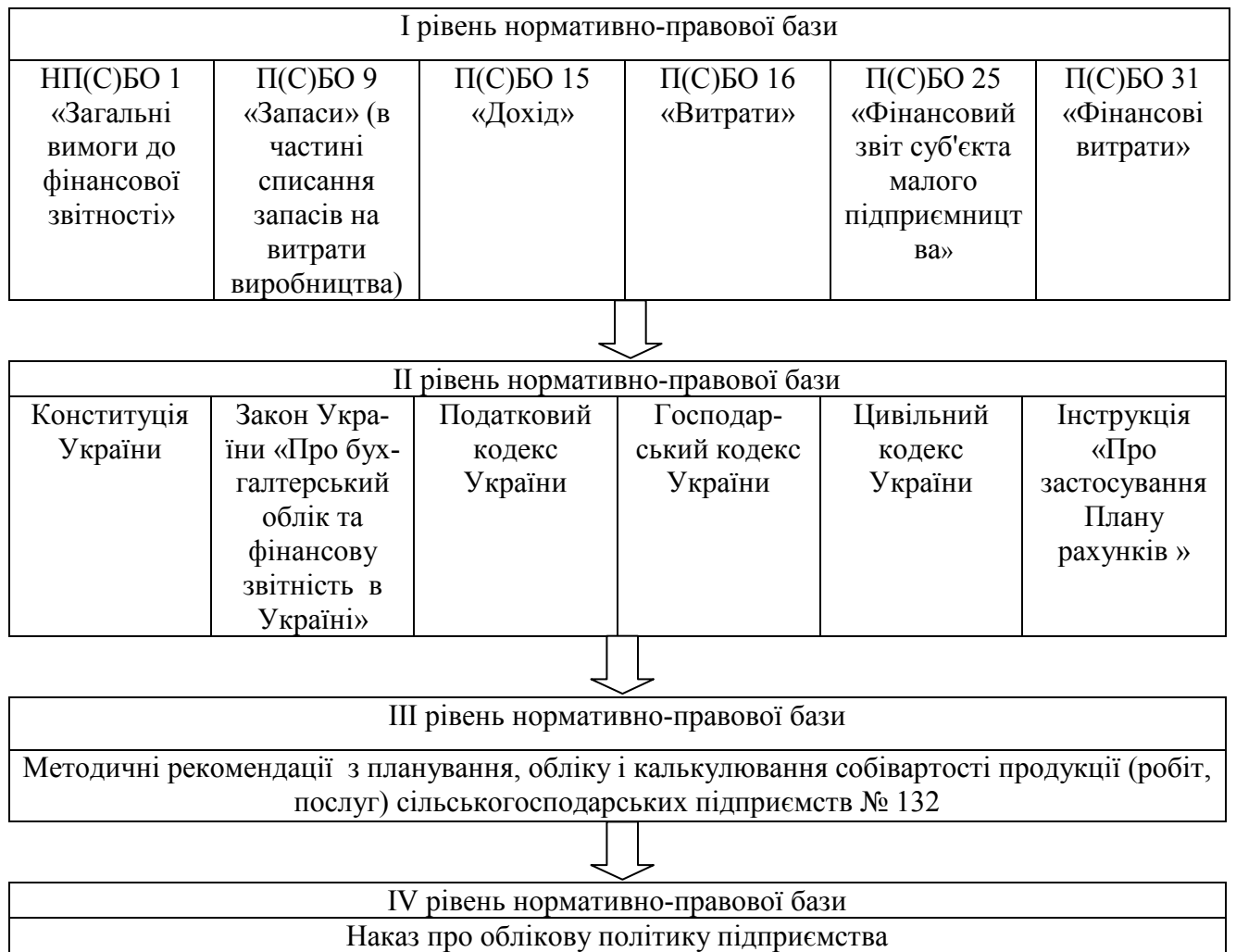


Рис.1.2. Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку витрат

Міжнародні стандарти фінансової звітності виступають на даний час ефективним інструментом підвищення зрозумілості і прозорості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, а також порівнювати результати їх діяльності та ухвалення відповідних управлінських рішень.

Основною проблемою при визнанні витрат є розбіжності, що існують між П(С)БО та МСФО в частині відображення витрат.

Порівнюючи визнання витрат за Міжнародними стандартами фінансової звітності, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що основними ознаками порівняння є: визначення терміну витрат, класифікація та групування витрат, елементи витрат, визнання витрат та оцінка

витрат.

У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства. Поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати» [70], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [58] (в частині визначення терміну та відображення у фінансовій звітності), П(С)БО 9 «Запаси» [68] (в частині списання запасів на витрати виробництва), П(С)БО 15 «Дохід» [69], П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [72], П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [71].

П(С)БО 16 «Витрати» є головним і необхідним нормативним документом для організацій та підприємств щодо формування інформації про витрати у фінансовій та інших видах звітності. Причому фінансова звітність, в основі якої покладено принцип щодо повного висвітлення інформації (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») містить усі можливі дані відносно проведених операцій та подій, які можуть чинити вплив на рішення, що виникли або були прийняті на їх підставі [48].

Провідна роль у загальному законодавстві належить Конституції України [44]. В ній проголошуються права, обов'язки органів управління, суб'єктів підприємницької діяльності і громадян України. Стаття 14 гарантує право власності на землю, а ст. 42 закріплює основи підприємництва.

Основним видом нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств вважається також Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [73]. В даному законі наводяться основні принципи обліку та звітності, терміни, вимоги до первинних облікових документів та фінансової звітності.

Не менш важливим для системи бухгалтерського обліку та ведення обліку витрат є прийняття Податкового кодексу України, яким також регламентується склад витрат та момент їх визнання.

Цивільним кодексом регулюються особисті майнові та немайнові відносини (цивільні відносини), засновані на вільному волевиявленні, юридичній рівності та майновій самостійності їх учасників.

Господарський кодекс визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання та іншими учасниками відносин.

Бухгалтерські стандарти окреслюють лише рамкові правила обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. За кордоном увесь процес налагодження такого обліку на практиці віддається на розсуд професійного бухгалтера, що і визначає рамки управлінського обліку. У вітчизняних реаліях, враховуючи менталітет бухгалтерів, орієнтований на пострадянські традиції інструктивного забезпечення обліку, функціонують методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Звичайно, за їх допомогою неможливо налагодити роботу усіх без виключення компонентів системи управлінської бухгалтерії, однак вони покликані полегшити її ведення. Проте ці рекомендації не позбавлені недоліків, які не дозволяють в повній мірі застосовувати прогресивні методи управлінського обліку в діяльності сільськогосподарських підприємств, і дослідження цих недоліків з метою їх усунення набувають особливої актуальності [64].

На сьогодні в Україні наказами відповідних відомств та міністерств затверджено Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [54], які є одночасно методичними орієнтирами для узгодження систем управлінського та фінансового обліку.

Аналіз загальної структури методичних рекомендацій № 132 свідчить про приблизно однаковий набір основних розділів, з яких вони складаються. Ця

структура представлена на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Загальні риси в структурі методичних рекомендацій з обліку витрат та калькулювання собівартості

Загальні положення – «обов’язковий» підрозділ методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості. Інформація, що міститься в цій частині, доволі різноманітна, але в основному вона являє собою визначення сфери застосування рекомендацій та переліку термінів, які використовуються в них.

Номенклатура класифікаційних груп в Методичних рекомендаціях відображає поділ витрат за різними напрямками для цілей управлінського обліку.

Групування витрат за економічними елементами та статтями калькулювання. Відповідні розділи існують у всіх методичних рекомендаціях з обліку витрат, і їх наявність пояснюється присутністю таких класифікацій у П(С)БО 16. З огляду на галузеві особливості діяльності підприємств, для яких такі методичні рекомендації розроблялися, перелік статей калькулювання і номенклатура витрат, які включаються до окремих економічних елементів, відрізняються між собою.

Особливості калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). У методичних рекомендаціях № 132 порядку калькулювання собівартості у



кожній з підгалузей присвячено цілі підрозділи (зокрема, калькулювання в допоміжних виробництвах, у рослинництві, у тваринництві, у підсобних виробництвах). Це пов'язано з тим, що методичні рекомендації № 132 охоплюють порядок обліку і калькулювання найбільш широкого спектру об'єктів – за великим рахунком, усю сільськогосподарську діяльність. До того ж кожна з підгалузей має свої особливі об'єкти обліку витрат, а відповідно – і об'єкти калькулювання. Методика калькулювання, передбачена у них, враховує особливості вирощування сільськогосподарських культур та виробництва продукції тваринництва; у той же час калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) не позбавлене недоліків. Окрім проблем, які випливають з порівняльного аналізу методичних рекомендацій з обліку витрат та калькулювання собівартості, діючих в Україні, Методичні рекомендації № 132 мають і ряд своїх «внутрішніх» недоліків. На деякі з них у своєму листі від 29.09.2009 р. № 31-34000-20-5/26023 [74] вказував і вищий методологічний орган з бухгалтерського обліку – Міністерство фінансів. В листі слушно зазначається, що методичні рекомендації №132 у непоодиноких випадках не відповідають національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, що є також наслідком неприведення їх у відповідність до змін, яких набуває нормативне забезпечення бухгалтерського обліку. З часу останнього оновлення цих рекомендацій було внесено безліч змін до П(С)БО, введено в дію декілька нових стандартів (зокрема, П(С)БО 30 «Біологічні активи», норми якого впливають на порядок визнання витрат та калькулювання собівартості у сільському господарстві), внесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо можливості та обов'язку складання і подання фінансової звітності за вимогами міжнародних стандартів.

Загальний порядок планування, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Аналіз положень цих підрозділів методичних рекомендацій свідчить про те, що:

- 1) Рекомендації по плануванню витрат зводяться до повторення інформації

з їх класифікації за статтями або до означення загальних принципів планування.

2) Рекомендації з обліку витрат у методичних документів обмежуються повторенням номенклатури статей калькулювання собівартості продукції.

3) Порядок калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у Методичних рекомендаціях № 132 висвітлює послідовність визначення собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [64].

Для належної організації обліку на підприємствах доцільно використовувати нормативно-правову базу четвертого рівня. Важливим документом на цьому рівні вважається наказ з облікової політики підприємства, як сукупності принципів, методів і процедур з організації системи обліку витрат. По суті облікова політика окреслює методика обліку окремих операцій, і повинна відображати особливості організації ведення бухгалтерського обліку.

Потрібно звернути увагу, що управлінський облік ґрунтується на вибіркового застосуванні методів з різних дисциплін, а саме: оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку, математичних методів управління, аналізу та інших. Визначальною дисципліною є бухгалтерський облік, зокрема його важлива складова – фінансовий облік. Дані фінансового обліку безпосередньо використовуються в управлінському обліку, як інформація про витрати на виробництво.

Отже, проаналізувавши вище викладене, можна зазначити необхідність вирішення проблеми з узгодження нормативно-правової бази на всіх рівнях, забезпечення відповідної наукової інтерпретації основних складових системи обліку з трактуванням їх економічної сутності в сучасних умовах становлення ринкових відносин, крім цього, потрібно враховувати організаційно-технологічні особливості сільськогосподарського виробництва.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР

#### **2.1. Енергетичні культури як сировина для виробництва біопалива**

У ХХІ столітті головною ознакою сильної економіки будь-якої держави в світі є оптимальне забезпечення її потреб енергетичними ресурсами. За даними Державного комітету України з енергозбереження, наша держава щороку споживає близько 200 млн. т умовного палива і належить до енергодефіцитних країн, оскільки майже половину своїх потреб в енергоспоживанні вона покриває за рахунок імпорту, вартість якого щорічно зростає в ціні. В цій ситуації найбільш доцільним напрямом вирішення цієї проблеми стає пошук і використання відновлюваних джерел енергії, серед яких широкого розвитку набуває новий сегмент економіки, який охоплює виробництво енергоносіїв біологічного походження або біопалива: біодизель, біоетанол, біогаз [87].

Слово «біопаливо» складається з двох частин «біо» та «паливо». «Біо» – перша частина складних слів, яка вказує на їх зв'язок з життям і життєвими процесами, наприклад, біологія, біографія, біосфера. «Паливо» – горючі речовини, які виділяють при спалюванні значну кількість теплоти, яка використовується в технологічних процесах або перетворюється в інші види енергії. Тобто біопаливо – це паливо, яке має біологічне походження.

Біопаливо виробляється в результаті термічної обробки органічних сполук (біомаси) без доступу повітря, так званого піролізу. Біомасою прийнято визначати всі органічні речовини як рослинного, так і тваринного походження, джерелом яких служить нині існуюча біосфера нашої планети [23].

Оптимістичні прогнози щодо невичерпності традиційних природних ресурсів енергоносіїв (вугілля, нафти, газу, торфу тощо) відійшли в минуле. Існують розрахунки, що до 2015 р. розвідані запаси нафти будуть вичерпані на 60 %, видобуток скоротиться на 30-40 %, а потреба у споживанні енергії у світі

до 2030 р. зросте на 60 %. І така тенденція посилюватиметься з року в рік, оскільки видобуток викопних джерел енергії скорочується і в найближчій перспективі запаси цих енергоносіїв, за оцінками міжнародних експертів, будуть вичерпані. А це – глобальні деструктивні явища в біосфері, стрімкий ріст вартості природних джерел енергії, накопичення надмірних обсягів органічних відходів промислового, сільськогосподарського та побутового походження, що є реальною загрозою існуванню цивілізації, якщо, звичайно, не буде вчасно віднайдено нові їхні джерела.

Песимісти вважають, що це станеться протягом 20-25 років, оптимісти вказують на термін у 50-70 років. Але й ті й інші погоджуються в одному: розвиток людства можливий тільки за умови залучення нових видів енергозберігаючих біотехнологій і сировини, зокрема, відновлюваних джерел енергії що, як відомо, можуть використовуватись більш як у десятиох галузях економіки [33].

Основною перевагою біопалива над своїми традиційними конкурентами: нафтою, вугіллям, газом і ядерним паливом, є можливість його природного поновлення. На сьогоднішній день, біопаливо розглядається як основна альтернатива для традиційних видів пального. Ринок біопалива в Україні знаходиться на етапі свого зародження, що являється однією з основних перепон на шляху до розвитку агропромислового сектору економіки держави. Також величезною проблемою є те, що більша половина сировини з якої можна було б виготовляти біологічне пальне, спрямована на експорт у країни Європи, для забезпечення їх власних потреб. Це повинно стати тривожним сигналом для керівництва держави, адже виробництво біопалива в Україні не лише б забезпечило посилення енергетичної незалежності, а й дало поштовх для розвитку більшості галузей державної економіки [87].

Україна належить до країн світового співтовариства з надзвичайно сприятливими природно-економічними умовами та потенціалом, насамперед земельним, щодо розвитку виробництва основних сільськогосподарських

культур, у тому числі й високоенергетичних, як біосировини для виготовлення біопалив [85].

Згідно з експертними оцінками, щорічний теоретичний потенціал біомаси складає близько 45 млн т у. п., технічно досяжний – 32 млн т у. п., а економічно доцільний – 24 млн т у. п. [43].

Враховуючи аграрну спрямованість економіки України та сприятливі ґрунтово-кліматичним умовам для вирощування рослин найбільш перспективним видом біоенергетики для України є фітоенергетика як галузь біоенергетики, що базується на біосировині рослинного походження.

До основних переваг рослинної біомаси як джерела енергії можна віднести екологічну чистоту викидів порівняно з викопними видами палива, відсутність негативного впливу на баланс вуглекислого газу в атмосфері. Під час згоряння біопалива на основі рослинної біомаси в атмосферу викидається менше вуглекислого газу, ніж поглинається рослинами в процесі фотосинтезу, утворюється в 20-30 разів менше оксиду сірки й у 3-4 рази менше золи в порівнянні з вугіллям.

Побічним продуктом у процесі виробництва рідкого та газоподібного біопалива й у результаті згоряння твердого біопалива є органічна речовина, яку можна використовувати в якості добрив [78].

Біомаса з продукції, яку виробляють вітчизняні сільськогосподарські виробники, може відкрити для України принципово нові високоефективні можливості для забезпечення сталого сільського розвитку на основі одержання дешевої, екологічно безпечної, теплової енергії від спалювання соломи, відходів переробки сільськогосподарської продукції, багаторічних енергетичних культур і дерев.

Теплову енергію можна ефективно використовувати в сільській місцевості для опалювання житлових і виробничих приміщень, у промисловому виробництві та побутовому обслуговуванні протягом усього року на різних об'єктах: узимку – на опалюванні, навесні – в теплицях, влітку та восени – на зернотоці [85].

Виробництво і використання біопалива в сільському господарстві України, розвиток його ринку є об'єктивною передумовою до створення додаткових робочих місць, збільшення зайнятості сільського населення, підвищення ефективності виробництва та добробуту селян [33].

Отже, селяни буквально «тримають у руках» власне енергетичне забезпечення країни, володіючи альтернативними відновлювальними джерелами енергії, якими є зерно, насіння олійних, цукрові буряки, солома, гній тощо. Завдяки цим відновлювальним енергетичним джерелам, вони можуть не тільки задовольняти власні потреби, а й сприяти диверсифікації напрямів формування енергетичної безпеки країни [85].

Більшість розвинутих країн за основу наукових пріоритетів щодо виробництва біопалив беруть пошук шляхів використання енергоресурсів поновлюваної енергії, накопиченої живою речовиною завдяки фотосинтезу. Особлива увага при цьому приділяється енергетичним сільськогосподарським культурам [34].

У Європейській кліматичній зоні сільськогосподарськими енергетичними культурами для виробництва біопалива вважаються: однорічні рослини з високим вмістом цукру та крохмалю (зернові, картопля, цукрові буряки, кукурудза на зерно), що використовуються як сировина для виробництва біоетанолу; олійні культури (ріпак, соняшник, соя, олійний льон), з яких виробляють рослинну олію, що є сировиною для виробництва біодизельного палива [35].

Крім цукро- та крохмаловмісних і олійних сільськогосподарських культур як біосировина для виробництва біопалива у світовій практиці широко використовуються багаторічні трави й вторинна сировина, яка включає в себе біомасу рослинного і тваринного походження [85].

Отже, зважаючи на вище сказане, ми вважаємо за доцільне розглянути динаміку посівних площ та валового збору України та Вінницької області під енергетичними культурами сільськогосподарських підприємств (табл. 2.1).

**Посівні площі та валовий збір енергетичних культур по Україні та  
Вінницькій області за 2012 – 2014 рр.\***

Культура	Україна			Вінницька область		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7
Посівна площа, тис. га:						
Зернові та зернобобові культури	10793,6	11544,3	10507,2	841,5	871,7	834,6
- пшениця	4377,9	5023,9	4479,8	359,7	355,3	339,8
- ячмінь	1904,1	1873,5	1752,5	152,8	138,0	137,8
- гречка	232,7	119,3	100,5	21,1	12,3	11,9
- кукурудза	3391,6	3834,7	3623,1	286,0	345,3	327,1
- жито	214,1	196,2	105,7	5,8	3,9	2,3
- інше	673,2	496,7	445,6	16,1	16,9	15,7
Соняшник	4106,6	4136,8	4226,0	157,4	166,7	193,0
Соя	1318,2	1258,8	1677,8	133,4	114,7	164,9
Ріпак	538,8	971,7	839,5	52,6	91,0	75,3
Цукрові буряки (фабричні)	400,3	217,0	297,8	81,2	64,0	60,9
Валовий збір, тис. т.						
Зернові та зернобобові культури	36075,0	49659,0	49902,6	3624,7	4852,3	5063,1
- пшениця	12586,1	17500,8	18750,9	1401,7	1520,8	1742,2
- ячмінь	4117,2	4485,6	5534,6	477,0	472,5	552,2
- гречка	203,2	125,0	122,0	19,4	15,9	16,4
- кукурудза	17479,9	26118,8	24131,4	1673,3	2785,7	2702,7
- жито	473,8	434,8	275,6	15,0	12,0	6,6
- інше	1214,8	994,0	1088,1	38,3	45,4	43,0
Соняшник	7131,1	9445,8	8681,7	346,6	507,4	531,2
Соя	2269,4	2606,0	3674,6	198,2	229,3	370,1
Ріпак	1191,4	2306,5	2149,5	115,3	245,3	235,5
Цукрові буряки (фабричні)	16837,7	9100,8	14599,4	2844,0	2562,3	3044,2

\* Сформовано автором

Узагальнивши дані таблиці 2.1., можна зробити висновок про те, що в Україні збільшилась площа посіву пшениці на 101,9 тис. га., кукурудзи - на 231,5 тис. га., соняшнику - на 119,4 тис. га., сої - на 359,6 тис. га. та ріпаку - на 300,7 тис. га. Проте під час аналізу результатів виявлено зменшення посівної площі у порівнянні з 2012 роком за такими культурами як: ячмінь - на 151,6 тис. га., гречка - на 132,2 тис. га., жито - на 108,4 тис. га. та цукрові буряки - на 102,5 тис. га. Валовий збір по Україні в динаміці більшості енергетичних культур значно зріс. Його зменшення ми можемо бачити лише за такими

культурами як: гречка (81,2 тис. т.), жито (198,2 тис. т.) та цукрові буряки (2238,3 тис. т.).

У Вінницькій області посівна площа сільськогосподарських культур також скоротилась. У порівнянні з 2012 роком, знизилась посівна площа пшениці - на 19,9 тис. га., ячменю - на 15 тис. га., гречки - на 9,2 тис. га., жита - на 3,5 тис. га. та цукрових буряків - на 20,3 тис. га. Проте так як і по всій Україні, у Вінницькій області збільшилась посівна площа кукурудзи - на 41,1 тис. га., соняшнику - на 35,6 тис. га., сої - на 31,5 тис. га. та ріпаку – на 22,7 тис. га. Валовий збір Вінницької області за такими культурами як пшениця, ячмінь, кукурудза, соняшник, соя, ріпак та цукрові буряки зріс, зменшення зазнали лише такі культури як гречка (3 тис. т.) та жито (8,4 тис. т.).

Порівнявши дані України та Вінницької області за 2014 рік, можна зробити висновок про те, що у порівнянні з іншими областями України, 7,94% зернових та зернобобових, 4,57% соняшнику, 9,83% сої та 8,97% ріпаку вирощуються у Вінницькій області .

Докладніше розглянемо посівні площі та валовий збір на прикладі сільськогосподарських підприємств ПП «Дружба народів», ПП «Бонас» та ПОП «Весна», що розташовані в Мурованокуріловецькому районі Вінницької області. Дані посівних площ досліджуваних підприємств відображено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

**Посівні площі та валовий збір енергетичних культур  
сільськогосподарських підприємств Мурованокуріловецького району  
за 2012 – 2014 рр.\***

Культура	ПП «Дружба Народів»			ПП «Бонас»			ПОП «Весна»		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Посівна площа, га:									
Зернові та зернобобові культури, всього:	894	985	873	790	705	685	720	830	1005,
- пшениця озима	543	580	579	390	440	360	380	240	390



Продовження таблиці 2.2.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
- пшениця яра	-	57	51	20	-	-	-	-	-
- гречка	116	62	-	-	-	-	-	-	100
- кукурудза на зерно	-	-	-	65	20	-	60	205	220
ячмінь озимий	79	61	92	140	140	165	200	300	215
- ячмінь ярий	156	225	151	175	105	160	60	40	50
- соняшник	189	129	180	210	195	190	150	150	300
- соя	-	50	72	195	185	210	22	60	40
- ріпак озимий	87	185	232	80	280	280	100	150	180
- цукрові буряки (фабричні)	197	224	243	150	67	60	150	96	110
Валовий збір, ц.									
Зернові та зернобобові культури, всього:	27689	29496	41530	28067	28977	32558	27959	39389	46353
- пшениця озима	18464	19580	29827	14563	20143	17905	13826	13641	21630
- пшениця яра	-	1536	2079	458	-	-	-	-	-
- гречка	833	570	-	-	-	-	-	-	425
- кукурудза на зерно	-	-	-	2217	1352	-	3400	11480	11560
- ячмінь озимий	2773	1739	3877	4461	4688	7996	7600	12222	9272
- ячмінь ярий	5619	6070	5747	6368	2794	6657	2386	776	2144
- соняшник	3095	2902	2512	4539	6479	4475	2620	5310	6994
- соя	-	696	976	2212	3290	4525	610	419	200
- ріпак озимий	632	3525	5453	1249	6776	8123	3050	5700	7360
- цукрові буряки (фабричні)	56607	75106	109175	34647	27929	36340	38020	39367	60069

\* Сформовано автором

Розглянувши дані таблиці 2.2. ми бачимо, що порівняно з 2012 роком показники посівних площ значно знизились, а валовий збір збільшився. Під валовим збором (урожаєм) розуміють загальний обсяг продукції, зібраної з усієї площі посіву окремих культур. Стимулом для зростання валового збору насіння енергетичних культур являється його висока ліквідність, тобто великий попит як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

За 2012 – 2014 рр. найбільш зменшились посівні площі ПП «Бонас»: зернові та зернобобові на 105 га., пшениця озима на 30 га., ячмінь ярий на 15 га., соняшник на 20 га, цукрові буряки на 90 га., у 2014 році взагалі не сіялась пшениця яра та кукурудза на зерно. Проте на ПП «Бонас» збільшилась посівна площа ячменю озимого на 25 га., сої на 15 га. та ріпаку озимого на 200 га. порівняно з 2012 роком. Валовий збір енергетичних культур, вирощуваних на ПП «Бонас», значно зріс. Його зменшення ми бачимо лише за такими культурами як соняшник (на 64 ц. порівняно з 2012р.) та кукурудза на зерно (на 865 ц. порівняно з 2013р).

На другому місці зі зменшення посівних площ серед досліджуваних підприємств Мурованокуриловецького району знаходиться ПП «Дружба народів». Підприємство зменшило посівні площі зернових та зернобобових культур на 21 га., ячменю ярого на 5 га., соняшнику на 9 га. Однак, відбулося збільшення посівної площі пшениці озимої на 36 га., пшениці ярої на 51 га., ячменю озимого на 13 га., сої на 72 га., ріпаку озимого на 145 га., та цукрових буряків на 46 га. порівняно з 2012 роком. Валовий збір підприємства залишається високим. Зменшення ми бачимо лише за такими культурами як соняшник (на 583 ц. порівняно з 2012 р.) та гречка (на 263 ц. порівняно з 2013 р.).

На останньому місці зі зменшення посівних площ знаходиться ПОП «Весна», адже порівняно з 2012 роком зниження зазнали лише посівна площа ячменю ярого на 10 га. та цукрових буряків на 40 га. Посівна площа інших культур, що вирощуються підприємством зросла, а саме: зернових та зернобобових на 285 га., пшениці озимої на 10 га., гречки на 100 га., кукурудзи на зерно на 160 га., ячменю озимого на 15 га., соняшнику на 150 га., сої на 18 га. та ріпаку озимого на 80 га. Валовий збір підприємства також зріс. Зменшення ми бачимо лише за такими культурами як ячмінь ярий (на 242 ц. порівняно з 2012р.) та соя (на 410 ц. порівняно з 2012р.).

Дослідивши валовий збір та посівну площу сільськогосподарських підприємств України, Вінницької області та трьох досліджуваних підприємств

Мурованокуриловецького району ми можемо визначити урожайність енергетичних культур.

Урожайність – це середній обсяг продукції з одиниці посівної площі, тобто це найважливіший результативний показник землеробства і сільськогосподарського виробництва в цілому. Рівень урожайності відображає вплив економічних і природних умов, а також якість організаційно-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств.

Докладніше розглянемо урожайність сільськогосподарських культур України та Вінницької області у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

**Урожайність енергетичних культур в Україні та у Вінницькій області за 2012 – 2014 рр.\***

Культура	Урожайність, тис. т./тис. га.							
	Україна				Вінницька область			
	2012	2013	2014	Відхилення 2014+/- 2012	2012	2013	2014	Відхилення 2014+/- 2012
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Зернові та зернобобові культури	33,4	43,0	47,5	14,1	43,1	55,7	60,7	17,6
- пшениця	28,7	34,8	41,9	13,2	39,0	42,8	51,3	12,3
- ячмінь	21,6	23,9	31,6	10	31,2	34,2	40,1	8,9
- гречка	8,7	10,5	12,1	3,4	9,2	12,9	13,8	4,6
- кукурудза	51,5	68,1	66,6	15,1	58,5	80,7	82,6	24,1
- жито	22,1	22,2	26,1	4,0	25,8	30,5	28,2	2,4
- інше	18,0	20,0	24,4	6,4	23,8	26,9	27,4	3,6
Соняшник	17,4	22,8	20,5	3,1	22,0	30,4	27,5	5,5
Соя	17,2	20,7	21,9	4,7	14,9	20,0	22,4	7,5
Ріпак	22,1	23,7	25,6	3,5	21,9	27,0	31,3	9,4
Цукрові буряки (фабричні)	420,6	419,4	490,2	69,6	350,3	400,4	499,9	149,6

\* Сформовано автором

За даними таблиці видно, що порівняно з 2012 роком урожайність сільськогосподарських культур значно зросла. По Україні спад урожайності ми бачимо тільки за такими культурами як кукурудза (у 2014р. на 1,5 тис.т./тис.га. порівняно з 2013р), соняшник (у 2014р. на 2,3 тис.т./тис.га порівняно з 2013р)

та цукрові буряки (у 2013р. на 1,2 тис.т./тис.га порівняно з 2012 р.).

У Вінницькій області зниження урожайності виникло за такими культурами як жито (у 2014 р. на 2,3 тис.т./тис.га порівняно з 2013 р.) та соняшник (у 2014 р. на 2,9 тис.т./тис.га порівняно з 2013р.), проте інші культури мають значно високу урожайність.

Докладніше розглянемо динаміку зміни врожайності на прикладі сільськогосподарських підприємств Мурованоктуриловецького району (таблиця 2.4.).

Таблиця 2.4

**Урожайність енергетичних культур сільськогосподарських підприємствах Мурованоктуриловецького району за 2012 – 2014 рр.\***

Культура	Урожайність, ц/га								
	ПП «Дружба Народів»			ПП «Бонас»			ПОП «Весна»		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Зернові та зернобобові культури, всього:	31,0	29,9	47,6	35,5	41,1	47,5	38,8	47,5	46,1
- пшениця озима	34,0	33,8	51,5	37,3	45,8	49,7	36,4	56,8	55,5
- пшениця яра	-	26,9	40,8	22,9	-	-	-	-	-
- гречка	7,2	9,1	-	-	-	-	-	-	4,3
- кукурудза на зерно	-	-	-	34,1	67,6	-	56,7	56,0	52,5
- ячмінь озимий	35,1	28,5	42,1	31,9	33,5	48,5	38,0	40,7	43,1
- ячмінь ярий	36,0	27,0	38,1	36,4	26,6	41,6	39,8	19,4	42,9
соняшник	16,4	22,5	14,0	21,6	33,2	23,6	17,5	35,4	23,3
соя	-	13,9	13,6	11,3	17,8	21,5	27,7	7,0	5,0
ріпак озимий	7,3	19,1	23,5	15,6	24,2	29,0	30,5	38,0	40,9
цукрові буряки (фабричні)	287,3	335,3	449,3	231,0	416,9	605,7	253,5	410,1	546,1

\* Сформовано автором

За даними таблиці 2.4. видно, що урожайність на підприємствах за досліджуваний період збільшилась.

Порівняно з 2012 роком на ПП «Дружба народів» збільшилась урожайність

зернових та зернобобових на 16,6 ц/га., пшениці озимої на 17,5 ц/га., ячменю озимого на 7 ц/га., ріпаку озимого на 16,2 ц/га. та цукрових буряків на 162,0 ц/га. Спад врожайності порівняно з 2012 роком ми бачимо лише за такими культурами як соняшник (на 2,4 ц/га) та соя (на 0,3 ц/га.). У 2013 році порівняно з 2012, знизилась урожайність зернових та зернобобових (на 1,1 ц/га.), пшениці озимої (на 0,2 ц/га.), ячменю озимого (на 6,6 ц/га.) та ячменю ярого (на 9,0 ц/га.), проте у 2014 році урожайність збільшилась.

Досліджуючи урожайність ПП «Бонас» за 2012 – 2014 рр., можна сказати, що підприємство має високу урожайність за всіма вирощуваними культурами.

Порівняно з 2012 роком, урожайність ПОП «Весна» також зросла. Її спад ми бачимо лише за такими культурами як кукурудза на зерно (на 4,2 ц/га. порівняно з 2012р.) та соя (на 22,7 ц/га. порівняно з 2012 р.).

Підвищення урожайності на даний час для сільськогосподарських підприємств України є найбільш актуальною проблемою, оскільки підвищення врожайності впливає не тільки на збільшення валового збору, а й відповідно на зменшення собівартості продукції.

Склад витрат, які включаються у собівартість продукції рослинництва наведена у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

**Структура витрат на виробництво продукції рослинництва ПП «Дружба народів», ПП «Бонас» та ПОП «Весна» за 2012 – 2014 рр. \***

Елементи витрат	Витрати рослинництва, тис. грн.								
	ПП «Дружба Народів»			ПП «Бонас»			ПОП «Весна»		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Витрати на оплату праці	619,2	758,4	896,8	220,5	329,8	319,3	687,7	810,2	913,2
Відраху-вання на соціальні заходи	239,6	409,5	367,7	82,0	122,7	118,8	278,2	415,3	395,2
Матеріаль-ні витрати, всього:	4714,4	5809,2	7580,1	3836,9	4322,6	6124,7	6842,0	4640,2	9009,4
в тому числі: насіння	383,8	941,4	1190,5	544,4	864,5	949,4	670,4	790,7	1540,8

Продовження таблиці 2.5.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
мінеральні добрива	1737,8	1204,7	1341,7	1805,1	2361,3	2796,3	1110,5	1280,4	3567,5
паливо	1327,8	1255,1	2051,4	887,9	970,2	1600,4	1440,8	1334,2	2780,5
електроенергія	42,7	66,7	73,1	36,4	17,1	19,6	60,4	59,6	195,2
запасні частини	220,0	189,2	496,7	334,4	36,3	689,7	769,4	300,0	925,4
оплата послуг і робіт, що виконали сторонні організації	1002,3	1297,6	2426,7	228,7	73,2	69,3	2790,5	875,3	-
Амортизація	895,2	1048,3	1373,7	706,8	1068,3	1207,4	117,0	154,0	207,0
Інші операційні витрати	752,1	781,5	777,8	1025,9	895,9	1523,3	848,5	866,7	798,8

\* Сформовано автором

Дані таблиці 2.5. свідчать, що за останні три роки, найбільшу питому вагу у собівартості продукції рослинництва серед досліджуваних підприємств займають матеріальні витрати.

На ПП «Дружба народів» в структурі прямих матеріальних витрат вагоме місце займають витрати на пальне, які у 2014 році зросли на 723,6 тис. грн. порівняно з 2012 роком. Значні витрати понесено на придбання запасних частин, насіння, мінеральних добрив. Витрати на амортизацію необоротних активів, також значно зросли за досліджуваний період – з 895,2 тис. грн у 2012 р. до 1373,7 тис. грн у 2014 р.

Найбільша сума витратна на виробництво продукції рослинництва господарством було понесено у 2014 р. – 7580,1 тис. грн.

Витрати ПП «Бонас» та ПОП «Весна» також зросли. Як і на ПП «Дружба народів» вагоме місце займають витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на пальне, запасні частини, насіння, мінеральні добрива та витрати на амортизацію необоротних активів. За досліджуваний період на ПП «Бонас» знизилася витрати на електроенергію на 16,8 тис. грн та витрати на оплату послуг та робіт, виконаних сторонніми організаціями на

159,4 тис. грн. На ПОП «Весна» у 2013 році скоротилися витрати на оплату послуг та робіт, виконаних сторонніми організаціями на 1915,2 тис. грн. порівняно з 2012 роком, а також у 2014 році знизилась інші операційні витрати на 49,7 тис. грн. порівняно з 2012 роком. Найбільша сума витрат на виробництво продукції рослинництва ПП «Бонас» та ПОП «Весна» було понесено у 2014 р. на суму 6124,7 тис. грн., та 9009,4 тис. грн.

Отже, структура витрат на виробництво продукції рослинництва за досліджуваний період має тенденцію до зростання, що значно знижує ефективність господарської діяльності.

Серед резервів зниження собівартості, головним є підвищення урожайності, адже з підвищенням урожайності знижується собівартість. Фактори, що зумовлюють підвищення урожайності можна розглядати як фактори зниження собівартості продукції рослинництва. Досягти отримання максимальної урожайності можливе за рахунок удобрення та меліоративних заходів, що в свою чергу збільшує витрати в розрахунку на 1 га посіву. Максимально знизити собівартість продукції рослинництва можливо за допомогою оптимізації посівних площ.

Особливу увагу у скороченні витрат на виробництво продукції відіграє зниження матеріаломісткості та економії всіх видів виробничих ресурсів. Важливо дотримуватися норми висіву насіння, не перевищувати оптимальних доз внесення добрив, вибрати оптимальні режими роботи сільськогосподарської техніки для мінімізації витрат нафтопродуктів, бережливо ставитися до технічних засобів, що попереджає передчасний їх знос.

Дотримуючись даних норм підприємства зможуть зменшити витрати і збільшити урожайність, що дасть змогу отримувати кращий урожай для задоволення потреб жителів України та всього світу, а також збільшити вихід біомаси для виробництва біопалива.

На даний час, для сільськогосподарських підприємств, які займаються вирощуванням біомаси пріоритетним напрямом використання потенціалу біомаси є, насамперед, переробка відходів сільського господарства, до яких

входять: первинні відходи (солома злакових культур та ріпаку, стебла соняшнику і кукурудзи) та вторинні відходи (жом цукрових буряків, лушпиння соняшнику, горіхова шкаралупа та інші види біомаси подібного типу).

## 2.2. Документальне забезпечення та облік витрат виробництва і виходу продукції енергетичних культур

Характерною особливістю бухгалтерського обліку є, як відомо, безперервне і суцільне відображення фінансово-господарської діяльності організацій, підприємств і установ. При цьому обов'язкова умова облікових записів – це підтвердження їх документами [39].

Документування є одним з найбільш важливих елементів методу бухгалтерського обліку, забезпечуючи його інформаційну базу. Первинні документи служать підтвердженням факту господарських операцій, що відбулися. Дані первинних документів є основою аналітичного обліку, що припускає ведення реєстрів як у натуральному так й у грошовому вимірниках. Первинні документи є вихідною інформацією для всіх рівнів управління господарською діяльністю. Від якості наданої первинної інформації в значній мірі залежить вірогідність звітності [19].

Усі первинні документи з обліку витрат виробництва і виходу продукції енергетичних культур можна об'єднати у 5 груп (рис. 2.1).

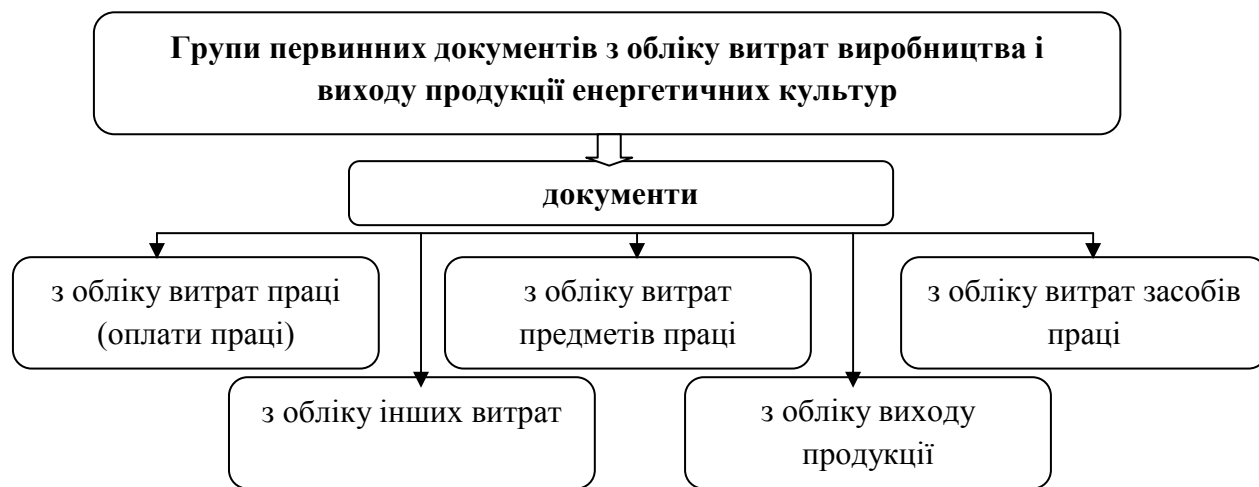


Рис. 2.1. Групи первинних документів з обліку витрат виробництва і виходу продукції енергетичних культур



Для обліку праці та її оплати у сільськогосподарських підприємствах застосовують ряд первинних документів. Зокрема, для нарахування оплати праці на кінно-ручних роботах (немеханізованих роботах) використовують Обліковий лист праці та виконаних робіт, який може бути складений для бригади, де записується група працівників, що виконували відповідні роботи, або індивідуальний. Основним первинним документом для обліку польових, стаціонарних та інших робіт, що виконуються тракторами, комбайнами й самохідними машинами (крім транспортних робіт тракторів) є Обліковий лист тракториста-машиніста. Його складають на кожного тракториста-машиніста на 5, 10, 15 днів, а в період збирання врожаю – щоденно, тобто залежно від того, як це передбачено планом документооберту. Первинним документом для обліку праці та нарахованої оплати на транспортних роботах, виконаних вантажним автотранспортом, є Подорожній лист вантажного автомобіля. На одному боці подорожнього листа записують завдання водію, характеристику автомобіля, реєструють видачу палива, а на зворотному – результат виконання завдання, що засвідчується підписом відправника й одержувача вантажу, визначається обсяг виконаних робіт та нараховується оплата праці. Підставою для нарахування оплати праці водіям легкових автомобілів є Подорожній лист легкового автомобіля. Облік відпрацьованого часу відображають у Табелі обліку робочого часу. Табельний облік на підприємствах ведуть спеціально призначені працівники (обліковці, бухгалтери) або керівники підрозділів (бригадири, завідувачі ремонтними майстернями тощо). Для кожного працівника в таблиці відводять окремий рядок, у якому зазначають посаду працівника, його оклад, вид оплати, табельний номер, записують кількість відпрацьованих годин та суму заробітку. По закінченні місяця таблиць передають у бухгалтерію, де його використовують для нарахування оплати праці. Зведеним документом, який відображає розрахунки з робітниками і службовцями у сільськогосподарських підприємствах, є розрахунково-платіжна відомість. Вона складається щомісяця у розрізі працівників [51].

До витрат предметів праці належать витрати, які фіксують різні

матеріальні цінності: паливо, насіння, добрива, засоби захисту рослин, запасні частини, малоцінні швидкозношувані предмети тощо.

Витрати насіння на посів оформляють Актом на списання насіння та садивного матеріалу; витрати добрив та засобів захисту рослин – Актом про використання мінеральних, органічних, бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів. У даних документах вказується найменування підприємства, дати видачі, номер документа, номер бригади, назва добрив, назва культур під які будуть вносити добрива, площа на яку внесені мінеральні добрива, кількість внесених добрив, підпис агронома. Витрати дрібного інвентарю та МШП оформляються Актом на списання виробничого та господарського інвентарю, МШП. Обов'язковими реквізитами документа є дата видачі-отримання цінностей, а також мета видачі. Даний документ оформляють на кожну видачу окремо. У разі необхідності багаторазового відпуску матеріальних цінностей застосовується Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей, в якій вказується дата видачі, об'єкт витрат, одержувач, відправник, найменування та кількість видаваних цінностей, підписи відповідальних осіб. Даний документ обов'язково містить дозвіл на видачу з боку керівника підприємства і головного бухгалтера. У результаті підраховується сума видачі.

До документів з обліку витрат предметів праці також відносять Накладну на внутрішнє переміщення матеріалів, яка використовується для разового відпуску запасів всередині підприємства, зі складу у цех по виробництву продукції.

Дані зазначених документів укінці місяця систематизують у Звітах про рух матеріальних цінностей, а також у Виробничому звіті з рослинництва.

Для віднесення на затрати рослинництва витрат засобів праці на ПП «Дружба народів» та на інших досліджуваних підприємствах Мурованокуриловецького району використовують Розрахунки амортизаційних відрахувань за основними засобами на початок року, в якому вказується об'єкт нарахування амортизації, річна сума амортизації, розділена між місяцями року. На сільськогосподарських підприємствах здебільшого застосовують

прямолінійний метод нарахування амортизації. До цієї групи також належать документи з поточного ремонту машин. Для обліку витрат на ремонт використовують Відомість дефектів на ремонт машин, яку складають в 2-х примірниках: один залишається у ремонтно-механічній майстерні і є кошторисом для проведення ремонту, другий передається комірнику для видачі необхідних матеріалів і запчастин. Після закінчення ремонту відомість дефектів з лімітно-забірними картками, накладними та іншими первинними документами передають до бухгалтерії, де визначають фактичну вартість використаних запчастин і матеріалів, оплату праці та інші витрати на ремонт. Транспортні витрати підприємства відображають на підставі даних Подорожніх листів автомобіля, Товарно-транспортних накладних, Рахунків-фактур тощо.

До первинних документів обліку виходу продукції енергетичних культур належать: Талони шофера і Талони комбайнера. Вони представляють собою картки встановленого зразка з певними реквізитами. Кожен талон використовується для обліку одного бункера насіння, відправленого від комбайна. Талони, із зазначенням прізвища шофера (комбайнера), номери, підписані головним бухгалтером господарства і затверджені печаткою реєструються в Журналі реєстрації талонів і видаються під розписку. При відправці повного бункера насіння комбайнер і шофер обмінюються талонами. Якщо ж бункер не повний, то на талонах робиться відповідний запис і підтверджується печаткою шофера і комбайнера. У кінці дня у шофера накопичується така кількість талонів скільки він перевіз, а в комбайнера - скільки бункерів він відправив.

На місцях тимчасового зберігання зважують отриману від шофера продукцію. Завідувач току або вагар заповнює Реєстр прийому зерна від шофера, де вказується номер реєстру, дата, прізвище шофера, номер і назва машини, культури, її вага, номер поля, і завіряє своїм підписом. Даний реєстр знаходиться у шофера. Складається Реєстр приймання зерна вагарем, де вказуються вище перераховані дані та номер талонів комбайнерів, реєстр підписується вагарем, завтоком і шофером. Реєстр приймання зерна вагарем

відкривається щодня на кожну культуру і служить підставою для оприбуткування зерна. На підставі Реєстру прийому зерна вагарем заповнюють Відомість руху зерна та іншої продукції. Талони комбайнерів і шоферів, а також Відомості руху зерна та іншої продукції з доданими до Реєстру прийому зерна щодня передаються в бухгалтерію господарства, де звіряють дані по них.

До документів з обліку інших витрат належать первинні документи при відображенні накопичення загальновиробничих витрат, а саме накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії тощо. Щомісячне списання загальновиробничих витрат за відповідним розподілом оформляється Довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

У цілому, на ПП «Дружба народів», ПП «Бонас» та ПОП «Весна» первинний облік витрат виробництва і виходу продукції енергетичних культур організований належним чином, з використанням всіх вищеназваних документів та згідно чинного законодавства.

Облік витрат виробництва – це найважливіше джерело інформації про шляхи підвищення ефективності діяльності підприємства, а вміння правильно організувати облік витрат у виробництві – це шлях до економії ресурсів за рахунок їх найкориснішого використання, в чому і полягає актуальність даної теми на наш час [102].

Облік виробничих витрат в свою чергу включає облік фактичних витрат, створює базу даних для складання звітності, забезпечує групування витрат в різноманітних аспектах: за операціями, по стадіях виробництва, видах діяльності і видах продукції, видах витрат та дозволяє створити надійну базу для управління затратами, що є важливим в системі управлінського обліку [79].

Облік витрат на сільськогосподарських підприємствах забезпечує оперативне, достовірне й повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних і грошових витрат на виробництво продукції за підприємством загалом та за окремими його структурними підрозділами (бригадами, цехами). Виробництво продукції завжди пов'язане з певними витратами, які мають назву

«виробничі».

Виробничі витрати формують виробничу собівартість продукції та впливають на її конкурентоспроможність.

Виробнича собівартість продукції - це виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції, виконані роботи та надані послуги [101].

Витрати виробництва включають в себе витрати на виготовлення продукції та загальновиробничі витрати, тобто вони поділяються на прямі та непрямі витрати .

Згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [54], прямими вважаються витрати, які можна віднести безпосередньо на відповідний об'єкт витрат або які розподіляються між об'єктами витрат пропорційно до бази, з якою ці витрати знаходяться в близькій залежності, зокрема витрати мастильних матеріалів розподіляються пропорційно вартості основного пального; амортизація і витрати на поточний ремонт приміщення – пропорційно площі, що використовується при виробництві окремих продуктів тощо.

У П(С)БО 16 «Витрати» [70] зазначається, що до прямих витрат належать:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного

об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

Синтетичний облік витрат виробництва ведеться на активному рахунку 23 «Виробництво». Рахунок 23 «Виробництво» включений до рахунків класу 2 «Запаси» у зв'язку з тим, що сальдо названого рахунку відображає вартість незавершеного виробництва і показується в активі балансу.

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати і втрати від браку продукції (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

### Облік витрат виробництва

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано на виробництво сировину, матеріали та інші матеріальні запаси	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»
2	Виконані роботи і послуги іншими підприємствами для потреб основного виробництва	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
3	Нараховано заробітну плату з нарахуваннями і віднесено на основне виробництво	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
4	Нараховано знос (амортизацію) основних засобів	23 «Виробництво»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
5	Списано загальновиробничі витрати на основне виробництво	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
6	Одержано від виробництва готову продукцію	26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	23 «Виробництво»
7	Списано собівартість виконаних робіт і послуг на сторону	90 «Собівартість реалізації»	23 «Виробництво»

З кредиту рахунку списуються суми фактичної виробничої собівартості, завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації»). За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжних виробництв, з виконання некапітальних робіт та субрахунків обліку витрат основного виробництва списується собівартість виготовлених у допоміжних виробництвах виробів, послуг.

За рахунком 23 «Виробництво» також може бути залишок за дебетом, який показує суму незавершеного виробництва.

Сума незавершеного виробництва відноситься до виробничих запасів. Згідно з пунктом 10 ПСБО 9 «Запаси» первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість виробництва, яка визначається за ПСБО 16 «Витрати».

Незавершене виробництво на підприємствах, які виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємство не визнало доходу.

Аналітичний облік до рахунку 23 ведеться за видами продукції, яка виготовляється, замовленнями, роботами та послугами.

Аналітичний облік на ПП «Дружба народів» за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за наступними видами виробництв, а саме:

- 231 «Рослинництво»;
- 232 «Тваринництво»;
- 233 «Столова»;
- 235 «Машино-тракторний парк».

ПП «Бонас» та ПОП «Весна» використовує такі ж субрахунки до рахунку 23 «Виробництво» за мінусом субрахунку 233 «Столова».

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури (групи культур), а також виконані роботи в незавершеному виробництві (витрати під урожай наступного року: оранка на зяб, посів озимих культур, внесення органічних добрив, снігозатримання, луцення стерні тощо).

Аналітичний облік витрат на виробництво продукції енергетичних культур на підприємствах здійснюється у розрізі таких статей, як:

- витрати на оплату праці;
- насіння та посадковий матеріал;
- паливо та мастильні матеріали;
- добрива;
- засоби захисту рослин;
- роботи на послуги;
- витрати на ремонт необоротних активів;
- інші витрати на утримання основних засобів;
- непродуктивні витрати;
- інші витрати;
- загальновиробничі витрати.

Реєстром синтетичного обліку витрат виробництва продукції енергетичних культур (рослинництва) є Журнал-ордер 5 В с.-г. по рахунках: 23 «Виробництво»; 24 «Брак у виробництві»; 39 «Витрати майбутніх періодів»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут».

Реєстром аналітичного обліку витрат є – Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва № 5.5.с.-г.

Особливе місце в системі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції відіграють загальновиробничі (непрямі) витрати.

Загальновиробничі витрати - це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства. Раніше їх називали цехові витрати.

Згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 до складу загальновиробничих витрат (в сільськогосподарських підприємствах вони не діляться на постійні і змінні) включають:



- витрати на управління виробництвом (оплата праці, відрахування на соціальні заходи й медичне страхування та витрати на оплату службових відряджень апарату управління та спеціалістів галузей (цехів), дільниць, підрозділів тощо);

- амортизація необоротних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, бригадного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці, включаючи відрахування на соціальні заходи, працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання загальних приміщень виробничого призначення;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та інші витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг тощо);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

- інші витрати (витрати від браку, оплата простоїв тощо);

- плата за оренду землі і майна виробничого призначення;

- сума нарахованого (внесеного) фіксованого сільськогосподарського податку. В кінці звітного періоду (року) цю суму розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площі угідь, зайнятих відповідними культурами.

У літературі [29] для розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами обліку (видами продукції) запропоновано різні бази розподілу та відповідні методики (табл. 2.7.).

Таблиця 2.7.

### Розподіл загальновиробничих витрат за об'єктами обліку

База розподілу	Методика розподілу
1	2
Оплата праці, кількість працюючих, години праці	Пропорційно оплаті праці, яка займає найбільшу питому вагу в структурі операційно-технологічних витрат з однаковим рівнем механізації
Прямі витрати	Пропорційно прямим виробничим витратам
Насіння і добрива	Пропорційно витратам на насіння і добрива в рослинництві
Прямі витрати виробництва за мінусом вартості купленого насіння	Пропорційно прямим виробничим витратам за мінусом вартості купленого насіння
Умовні гектари, умовне поголів'я, обсяг ремонтних робіт, наданих послуг	Пропорційно умовним гектарам
Оплата праці та нарахована амортизація	Пропорційно нарахованій оплаті праці та амортизації на кожний вид продукції, які в структурі витрат займають найбільшу питому вагу

Так, для розподілу загальновиробничих витрат між видами сільськогосподарської продукції як базу розподілу доцільно використовувати прямі витрати за мінусом вартості придбаного насіння та посадкового матеріалу. На ПП «Дружба народів», ПП «Бонас» та ПОП «Весна» базою розподілу загальновиробничих витрат рослинництва є прямі витрати без вартості насіння (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

### Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат рослинництва

#### ПП «Дружба народів»

№ п/п	Об'єкти обліку витрат в рослинництві	Прямі витрати рослинництва (без вартості насіння)	Коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат рослинництва	Загальновиробничі витрати рослинництва, тис. грн
1	2	3	4	5
1	Пшениця	2830,1	X	545,5
2	Ячмінь	766,2	X	147,7
3	Соняшник	358,5	X	69,1
4	Соя	194,1	X	37,4
5	Ріпак	966,3	X	186,3
6	Цукрові буряки	3365,5	X	648,7
	ВСЬОГО	8480,7	0,192755315009	1634,7

Для розрахунку загальновиробничих витрат групують усі прямі витрати

без вартості насіння та множать їх на коефіцієнт розподілу загально виробничих витрат. Коефіцієнт розподілу знаходиться діленням загальної суми загально виробничих витрат на загальну суму прямих витрат рослинництва (без вартості насіння).

Для обліку загально виробничих витрат застосовується рахунок 91 «Загально виробничі витрати», який призначено для обліку виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків, рахунок 91 «Загально виробничі витрати» щомісяця повинен закриватися шляхом щомісячного списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Але, зважаючи на специфічні особливості сільськогосподарського виробництва, закриття рахунку 91 «Загально виробничі витрати» доцільно здійснювати в кінці року. Тобто протягом року накопичувати їх на рахунок 91 «Загально виробничі витрати» за місяцями виникнення витрат, а в порядку оприбуткування сільськогосподарської продукції списувати на рахунок 23 «Виробництво» (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

### Облік загально виробничих витрат

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано заробітну плату та нарахування працівникам загально виробничого призначення	91 «Загально виробничі витрати»	66 «Розрахунки за вип-латами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням»
2	Списано матеріали для загально виробничих потреб	91 «Загально виробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Списано загально виробничі витрати за надані послуги стороннім організаціям	91 «Загально виробничі витрати»	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
4	Відображено витрати на службове відрядження	91 «Загально виробничі	372 «Розрахунки з підзвітними особами»

1	2	3	4
	загальновиробничого призначення	витрати»	
5	Нараховано знос (амортизацію) основних засобів	91 «Загальновиробничі витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
6	Списано загальновиробничі витрати на основне виробництво	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»

Реєстром аналітичного обліку витрат є Звіт про загальновиробничі витрати № 5.7. с.-г.

Основою методів обліку витрат, вибір яких переважно залежить від їх об'єкта, є класифікація витрат. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» об'єктом обліку витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом витрат .

Під методом обліку витрат розуміють:

- сукупність прийомів організації документування і облікового відображення виробничих витрат, які дозволяють визначити фактичну собівартість продукції та подають необхідну інформацію для контролю над процесом формування собівартості продукції;
- сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами розрахунку собівартості калькуляційних одиниць;
- дослідження витрат виробництва і реалізації продукції і контролем витрат, визначенням собівартості виробів і робіт;
- сукупність способів і прийомів, за допомогою яких в бухгалтерському обліку відображають витрати і процес формування собівартості продукції; визначення складу та розмірів витрат по окремій продукції, видах, групах виробів, переділах, замовленнях, роботах, послугах [82].

На думку Мордвінцева Т.В та Тарасенко А.О. [55], можна дати таку характеристику методів обліку витрат, яку наведено в таблиці 2.10.

## Характеристика методів обліку витрат

Метод обліку витрат	Коротка характеристика методу
1	2
Позамовний метод	Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного
Попередільний метод	Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції
Нормативний метод	Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції
Метод фактичної собівартості	«Збирається» сума фактично понесених затрат
Змішаний метод	Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу
Метод «директ-костинг»	Затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві
Метод «стандарт-костинг»	Планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об'єктами не передбачається. Метод має «західне» походження
Метод «поглинутих» затрат	Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства

Кожен з методів має цілу низку як переваг, так і недоліків, тому кожне підприємство повинно самостійно підходити до вибору методу обліку витрат, який найбільш повно задовольняв би функціонування підприємства.

ПП «Дружба народів», як і більшість суб'єктів малого господарства використовує метод фактичної собівартості. Даний метод полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами.

За даним методом облік фактичних витрат на виробництво базується за такими принципами:

- повне та документальне оформлення, відображення прямих витрат на

виробництво у системі рахунків бухгалтерського обліку;

- локалізація витрат за видами виробництв, характеру витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат;

- віднесення фактичних витрат на об'єкти обліку та калькулювання;

- порівняння фактичних показників з плановими.

Так, методом обліку витрат є сукупність способів відображення, групування та систематизації інформації при витраті, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети.

Отже, розглянувши дане питання можна зробити висновок про те, що процес виробництва формується з витрат виробництва, які є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, що в результаті створення нового продукту перетворюються у собівартість.

Основною метою обліку витрат є визначення собівартості продукції, контроль за її формуванням та управління витратами й собівартістю, що є важливим елементом управління підприємством.

На думку Романків І.Я. [79] до основних завдань обліку витрат на виробництво відносять: інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень з урахуванням їх економічних наслідків; спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у співвідношенні з їх нормативними і плановими розмірами з метою виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє; обчислення собівартості виробленої продукції.

В управлінні витратами найважливіше значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий потенціал і оптимізувати його. Основним принципом управління витратами є відповідність системи обліку цілям управління.

### **2.3. Калькулювання собівартості продукції енергетичних культур**

Основною метою функціонування будь-якого підприємства, що відноситься до галузі сільського господарства, є забезпечення його стійкого

розвитку, що можливо досягти за умови постійного пошуку та реалізації заходів щодо підвищення рівня економічної ефективності господарювання. Одним із важливих показників, який впливає на ефективність виробничо-господарської діяльності підприємства даної галузі чи його структурних підрозділів, є собівартість продукції, що відображає поточні витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією сільськогосподарської продукції [56].

Досить часто в економічній літературі поняття «собівартість продукції» та «витрати виробництва» ототожнюються. Ці категорії пов'язані тим, що витрати служать основою для розрахунку собівартості, а сама собівартість є формою цільового спрямування витрат. Різниця між витратами виробництва та собівартістю полягає у тому, що собівартість знаходить своє вираження лише в грошовій формі, а витрати виробництва можуть бути як у грошовій, так і у натуральній формах.

Перші дискусії серед вчених стосовно економічної категорії «Собівартість» з'явилися тоді, коли всі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, почали відображатися у вартісній формі. Виникла необхідність у підрахунку вартості виробленого продукту, а також вартісного відображення величини вигоди або збитку від його реалізації.

Визначення категорії собівартості продукції що наведені у працях вітчизняних вчених-економістів суттєво не відрізняються. [77].

Зокрема, П. Завгородній [27] стверджує, що собівартість продукції формують всі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі.

За словами Т. Карпової [38], собівартість як економічна категорія є одним з об'єктів обліку та одним із інструментів управління господарськими процесами на підприємстві. Іншими словами, основу управління витратами підприємства формує калькулювання собівартості.

У економічній літературі досить часто калькулювання ототожнюють з калькуляцією, тобто вживають як слово синонім. Проте терміни «Калькуляція» і «Калькулювання» істотно відрізняються один від одного [77].

Під калькуляцією, на думку І.Є. Давидовича, слід розуміти документ, у якому зібрано у певній послідовності витрати на виробництво або збут тієї чи іншої продукції. Здебільшого цей документ має вигляд спеціальної таблиці – калькуляційного листа.

Поняття «калькулювання» являє собою комплексну систему науково обґрунтованих розрахунків виробничих витрат, що входять у визначення собівартості видів готової продукції або її складових частин, пов'язаних з виготовленням продукції, виконанням робіт або наданням послуг [31].

За словами В. Керімова [40], калькулювання – це сукупність прийомів і способів, що забезпечують обчислення собівартості продуктів виробництва.

У процесі калькулювання вимірюють витрати на виробництво та кількість випущеної продукції, розраховується собівартість одиниці продукції та визначається економічна доцільність виробництва.

Предметом калькуляції є собівартість продукції в цілому по виробництву підприємства та у розрізі його структурних підрозділів, центрів витрат і сфер відповідальності.

Метою калькуляції є отримання інформації для управлінської системи про формування виробничої собівартості продукції на усіх етапах виробничого процесу та за місцями виникнення витрат.

До основних завдань калькулювання собівартості продукції на підприємствах відносять:

- забезпечення інформацією управлінського персоналу про собівартість продукції за етапами формування витрат окремих видів продукції, видами виробництв та центрами відповідальності;
- виявлення відхилень від нормативних витрат на виробництво та аналіз відхилень;
- визначення ефективності впровадження нових видів продукції, виробничого обладнання, технологій виробництва тощо;
- забезпечення співставності калькуляцій при плануванні та обліку витрат;
- визначення ціни на продукцію, прибутку та рівня рентабельності



виробництва;

- встановлення залежності між випуском продукції, собівартістю та прибутком від реалізації тощо.

Калькулювання собівартості продукції, забезпечує управлінський персонал інформацією про формування собівартості при прийнятті управлінських рішень, направлених на підвищення ефективності виробництва [62].

Об'єктами калькуляції у рослинництві є: зернові та зернобобові культури (пшениця, жито, овес, кукурудза, просо, гречка, горох, соя та ін.); технічні культури (соняшник, буряки) та витрати під урожай майбутнього року, тобто незавершене виробництво (посів озимих зернових на зерно та корм, підняття зябу, внесення мінеральних та органічних добрив, підготовка теплиць, витрати на утримання меліоративних споруд та ін.).

Калькуляційною одиницею служить величина, що прийнята для вимірювання однорідного об'єму робіт або виготовленої продукції. Калькуляційна одиниця це одиниця вимірювання окремих видів продукції, собівартість яких визначається.

Калькулювання має організовуватися відповідно до певних принципів, тобто необхідно:

- визначити чітку класифікацію виробничих витрат підприємства (процес калькулювання собівартості продукції може бути ефективним лише тоді, коли економічно правильно згруповані статті калькуляції, що враховують організаційно-технологічні особливості галузі;

- визначити об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання (об'єктом обліку витрат є місце їх виникнення, види або групи однорідних продуктів; місце виникнення витрат – структурні одиниці та підрозділ підприємства, в яких відбувається першочергове споживання виробничих ресурсів (робочі місця, бригади, цехи тощо); об'єкт калькулювання – вид продукції (робіт, послуг) підприємства, який призначений для реалізації на ринку);

- вибрати калькуляційну одиницю (вибір залежить від особливостей виробництва і продукції, що виготовляється);

- обрати методику розподілу непрямих витрат (встановлюється підприємством самостійно, фіксується у наказі підприємства про облікову політику і є незмінним протягом звітного року);

- встановити розмежування витрат по періодах (необхідно керуватись принципом нарахування, тобто операції відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх здійснення і не пов'язуються з грошовими потоками. Доходи і витрати, отримані (понесені) в звітному періоді, вважаються доходами і витратами цього періоду незалежно від фактичного часу надходження (або сплати) грошових коштів. Доходи і витрати, які не відносяться до звітного періоду, не пов'язуються із доходами (витратами) звітного періоду, навіть якщо грошові кошти по них не надійшли або перераховані в даному періоді);

- вести відокремлений облік поточних витрат на виробництво продукції і капітальних вкладень (до собівартості продукції, що виготовляється в даному звітному періоді, включаються лише невичерпані (не спожиті) витрати);

- обрати метод обліку витрат і калькулювання (обирається підприємством самостійно, залежить від ряду окремих факторів, зумовлених особливостями підприємства, зокрема галузевою приналежністю, розміром, технологією, яка застосовується, асортиментом продукції тощо) [77].

Традиційно методи калькулювання розглядають як способи обчислення собівартості продукції.

Скрипник М.І. [88] зауважує, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів калькулювання.

Досліджуючи методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, Олійник О.В. [61] виділяє чотири групи підходів щодо їх визначення та використання.

Прихильники першого підходу вважають, що облік витрат і калькулювання варто розглядати відокремлено (Алборов Р.А., Івашкевич В.Б., Каплан Р.С., Палій В.Ф., Петрик А.Н., Селезньов С.І.).

Науковці, які дотримуються другого підходу вважають, що калькулювання

собівартості кінцевого продукту визначається системою та організацією обліку витрат та є нерозривними (Безруких П.С., Завгородній В.П., Кондраков М.П.).

Прихильники третього підходу вважають, що використовувати необхідно лише методи обліку витрат (Белебеха І.О., Ткаченко Н.М.). На використанні лише методів калькулювання наполягають прихильники четвертого підходу (Жебрак М.Х., Кондраков М.П., Сук Ф.Я.).

На досліджуваних підприємствах Муванокуриловецького району (ПП «Дружба народів», ПП «Бонас» та ПОП «Весна») використовують метод калькулювання як метод виключення побічної продукції.

Деякі вчені процес калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг поділяють на три етапи:

- на першому етапі розраховують собівартість випущеної продукції загалом;
- на другому – фактичну собівартість кожного виду продукції;
- на третьому – собівартість одиниці продукції.

На думку В.М. Ільченко та Я.Ю. Гагаріна [31], можна виділити такі методи калькулювання витрат, які наведено в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

### Характеристика методів калькулювання витрат

Методи калькулювання витрат	Коротка характеристика методів
1	2
Балансовий метод	Застосовується при калькулюванні собівартості окремих видів продукції та собівартості витрат окремого цеху на цілому підприємстві. Полягає у використанні балансової рівності витрат. Дає можливість контролю витрат
Метод прямих розрахунків	Застосовується на виробництв з одним видом продукції та за відсутності залишку незавершеного виробництва. Немає необхідності ділити витрати, все відноситься прямо на продукцію
Метод розподілу вартості	Застосовується на виробництвах з позамовним методом обліку. Розподілу підлягають: 1) всі непрямі витрати; 2) основні витрати на основі відповідної бази; 3) витрати звітного періоду між товарним випуском і залишком незавершеного виробництва на кінець місяця шляхом попередньої

Продовження таблиці 2.11

1	2
	калькуляції ЗНВ за нормами і резервами за даними бухгалтерського обліку. Є 3 статті списання прямо без розподілу: на освоєння, витрати від браку, знос спецінструменту
Метод додавання витрат	Застосовується при попередньому методі, при напівфабрикатному варіанті. Собівартість кінцевого продукту визначається додаванням собівартості напівфабрикатів з кожного попереднього переділу до вартості кожного наступного переділу
Метод включення витрат	Застосовується в комплексних виробництвах, для яких характернее виготовлення з одного матеріалу декількох видів продукції. Сума, що залишилася, відноситься на собівартість основного виду
Нормативний метод	Спрощений метод перерозрахунку незавершеного виробництва. Для знаходження неврахованих відхилень треба порівняти фактичну за балансовим методом з фактичною собівартістю за нормативним методом (зі знаком +)
Метод виключення побічної продукції	Використовується у тому випадку коли одночасно із одними видом продукції в одному виробничому процесі виготовляється один або кілька видів побічної продукції. У такому випадку із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість певної культури. Різниця між цією сумою витрат і вартістю побічної продукції складає собівартість усієї основної продукції.
Комбінований метод	Застосовується декілька методів одночасно

Як видно з даних таблиці 2.11., існує багато методів калькування собівартості витрат серед яких: балансовий метод, метод прямих розрахунків, метод розподілу вартості, метод додавання витрат, метод виключення витрат, нормативний метод, комбінований. Вибір того чи іншого методу залежить від поставленої кінцевої мети в системі господарювання.

Однією із особливостей калькулювання собівартості продукції, робіт чи послуг в галузях сільського господарства є те, що у виробничу собівартість адміністративні витрати (рахунок 92) не включаються. Вони, як і витрати на збут (рахунок 93) та інші витрати діяльності (рахунок 94) накопичуються за дебетом відповідних рахунків, а по закінченні звітного періоду списуються на рахунок 79 «Фінансові результати».

Такі зміни є не що інше, як удосконалення обліку, оскільки собівартість продукції, робіт та послуг не завищується, а відповідає фактичним витратам, понесеним на виробництво. Саме тому точність та обґрунтованість калькуляційних розрахунків є важливою передумовою об'єктивності цілого

ряду важливих економічних показників.

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначається виходячи з витрат, віднесених на відповідну культуру чи групу культур.

Фактична собівартість продукції (робіт та послуг) в сільськогосподарських підприємствах розраховується в цілому за рік, крім продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, фактична собівартість яких визначається щомісяця.

У рослинництві, розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється в такій послідовності:

а) розподіляються між окремими об'єктами планування та обліку витрати з утримання необоротних активів;

б) визначається собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;

в) розподіляються загальні витрати: на зрошення та осушення земель, включаючи витрати на утримання меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів та на утримання полезахисних смуг;

г) списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;

д) списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних втрат;

е) розподіляються бригадні, фермські, цехові та непрямі витрати;

є) визначається загальна сума виробничих витрат по об'єктах обліку;

ж) визначається собівартість продукції рослинництва;

з) визначається собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції;

і) розподіляються витрати з утримання кормоцехів (за рішенням власника, що має бути затверджено наказом про облікову політику підприємства, розподіл витрат може виконуватися щомісяця);

ї) визначається собівартість продукції тваринництва;

й) визначається собівартість продукції інших промислових виробництв;

к) визначається собівартість товарної продукції рослинництва, тваринництва та підсобних промислових виробництв.

При розрахунку величини витрат які підлягають включенню до

собівартості конкретного виду продукції важливо щоб усі підприємства однаково сприймали момент завершення виробничого процесу, витрати після якого не включаються до собівартості виробництва продукції.

Умовно прийнято цей момент позначати «франко».

Згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [54] виробничу собівартість продукції рослинництва визначають:

- зерна, насіння соняшнику – франко-тік (франко-місце зберігання);
- соломи, сіна – франко-місце зберігання;
- цукрових буряків, картоплі, баштанних культур, овочів, коренеплодів – франко-поле (франко-місце зберігання);
- зеленої маси на корм – франко-місце споживання;
- зеленої маси на силос, сінажу, гранул – франко-місце силосування, сінажування, виробництва гранул.

Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику та іншої побічної продукції рослинництва визначається виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної чи основної продукції. При складанні звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції, тобто побічна продукція не калькулюється.

Витрати на вирощування і збирання зернових культур становлять собівартість зерна, зерновідходів та соломи.

Об'єктами калькулювання продукції зернових культур (крім кукурудзи) є основна і супутня продукція. Витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість робіт з доробки на току, що проводиться в межах календарного року) становлять собівартість зерна та зерновідходів. Загальна сума витрат (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновідходами. Для розподілу витрат між ними 1 ц зерна приймається за одиницю, а зернові відходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за

вмістом у них повноцінного зерна відповідно до даних лабораторного аналізу. Собівартість центнера насіння визначається діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після доробки.

Собівартість центнера зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюється за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальними пунктами шляхом обмолоту середньодобових зразків з врахуванням базової вологості зерна в качанах (на рівні 14 відсотків). Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно, залишених на кінець року в підприємстві, та перероблених для внутрігосподарських потреб, виконується за середнім відсотком виходу зерна базової вологості, який встановлюється за даними реєстрів накладних на прийняте покупцями зерно. При потребі додатково розраховується фактична собівартість центнера кукурудзи в качанах.

Виробнича собівартість центнера цукрових буряків визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування.

Собівартість центнера насіння соняшнику визначається діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції (без вартості соняшничиння та кошиків у оцінці за нормативно-розрахунковими цінами) на фізичну масу насіння після його доробки.

Після складання звітних калькуляцій собівартості продукції рослинництва проводять розрахунок та списання калькуляційних різниць між фактичною та плановою собівартістю на об'єкти споживання конкретної продукції.

Отже, на прикладі ПП «Дружба народів» розглянемо розрахунок фактичної собівартості продукції рослинництва (озимої пшениці) (табл. 2.12) та розрахунок розподілу відхилень фактичних витрат від планової собівартості продукції рослинництва (озимої пшениці) (табл. 2.13).

**Розрахунок фактичної собівартості продукції рослинництва  
(озимої пшениці)**

№ п/п	Показник	Озима пшениця	
		кількість	сума
1	2	3	4
1	Валовий збір, ц.:		
1.1	- чисте зерно	29 827,0	X
1.2	- зернові відходи (до 5 %)	1 491,4	X
1.3	- солома	14 913,5	X
2	Кількість чистого зерна в зернових відходах, ц (40%) (1491,4*40%)	596,6	X
3	Загальна кількість повноцінного зерна, ц (29827*100% + 1491,4*40%)	30 423,6	X
4	Сума фактичних витрат по вирощуванню продукції рослинництва, грн	X	3 388 700
5	Вартість соломи, грн	X	89 810
6	Фактичні витрати на вирощування продукції рослинництва без вартості соломи, грн	X	3 298 890
7	Фактична собівартість 1 ц умовного (повноцінного) зерна (3 298 890 / 30 423,6)	X	108,4
8	Фактична собівартість чистого зерна, всього (108,4 * 29 827,0)	X	3 233 246,8
9	Фактична собівартість зернових відходів, всього (3 298 890 - 3 233 246,8)	X	65 643,2
10	Фактична собівартість 1 ц продукції:		
10.1	- чисте зерно	X	108,4
10.2	- зернові відходи (65 643,2 / 1 491,4)	X	44,0

Провівши розрахунок фактичної собівартості продукції рослинництва (озимої пшениці) ми бачимо, що загальна кількість повноцінного зерна становить 30 423,6 ц (29827\*100% + 1491,4\*40%).

Вміст чистого зерна у зернових відходах озимої пшениці складає 40%, а отже кількість чистого зерна в зернових відходах дорівнює 596,6 ц (1491,4\*40%).

Фактичні витрати на вирощування продукції рослинництва без вартості соломи становлять 3 298 890 грн (3 388 700 грн. - 89 810 грн.).

Фактична собівартість 1 ц умовного (повноцінного) зерна визначається діленням фактичних витрати на вирощування продукції рослинництва без вартості соломи на загальну кількість повноцінного зерна і становить 108,4



(3 298 890 грн / 30 423,6 ц).

Фактична собівартість чистого зерна, всього визначається як добуток фактичної собівартості 1 ц умовного (повноцінного) зерна на валовий збір (чисте зерно) і становить 3 233 246,8 (108,4 \* 29 827,0).

Фактична собівартість зернових відходів, всього визначається як різниця між фактичними витратами на вирощування продукції рослинництва без вартості соломи та фактичною собівартістю чистого зерна, всього (3 298 890г - 3 233 246,8).

Далі розраховуємо фактичну собівартість 1 ц продукції: чистого зерна та зернових відходів.

Фактична собівартість 1 ц чистого зерна дорівнює фактичній собівартості 1 ц умовного (повноцінного) зерна, а фактична собівартість 1 ц зернових відходів розраховується діленням фактичної собівартості зернових відходів, всього на валовий збір зернових відходів.

Після здійснення розрахунку фактичної собівартості продукції рослинництва (озимої пшениці) на підприємстві проводять розрахунок розподілу відхилень фактичних витрат від планової собівартості продукції рослинництва.

Таблиця 2.13

**Розрахунок розподілу відхилень фактичних витрат від планової собівартості продукції рослинництва (озимої пшениці)**

Найменування продукції	Кількість оприбуткованої продукції (всього), ц	Фактична собівартість оприбуткованої продукції (всього), грн	Планова собівартість оприбуткованої продукції (всього), грн	Відхилення фактичної собівартості від планової	
				Всього, грн	На одиницю продукції, грн
1	2	3	4	5	6
Чисте зерно	29 827,0	3 233 246,8	3 131 695,5	101 551,3	3,4
Зернові відходи	1 491,4	65 643,2	59 987,8	5 655,4	3,8
ВСЬОГО	X	3 298 890	3 191 683,3	107 206,7	X

Продовження таблиці 2.13.

Розподіл відхилень за рухом продукції								
Реалізація		Видача в рахунок оплати		Використано на насіння		Залишок на складі		Всього, грн
кількість	Сума, грн	кількість	Сума, грн	кількість	Сума, грн	кількість	Сума, грн	
7	8	9	10	11	12	13	14	15
25 540,0	86836,0	420,1	1428,1	1 331,7	4 527,8	2576,3	8759,4	101 551,3
1321,0	4491,4	-	-	-	-	306,3	1164,0	5 655,4
X	91327,4	X	1428,1	X	4 527,8	X	9923,4	107 206,7

Для здійснення розрахунків фактичної собівартості продукції рослинництва та розподілу відхилень фактичних витрат від планової собівартості продукції рослинництва на підприємстві використовують дані Звіту про витрати та вихід продукції основного виробництва № 5.5 с.-г.

Продукцію з основного виробництва оприбутковують протягом року за плановою собівартістю. В кінці року обчислюють фактичну собівартість продукції і доводять її планову собівартість до фактичної. Запис роблять по кредиту рахунку 23 «Виробництво» і дебету тих рахунків, на які віднесена продукція. При цьому зміст і побудова калькуляційного розрахунку має відповідати вимогам складання звітності на виробництво і бути основним інформаційним засобом управління процесом формування собівартості.

Після проведення розрахунку на підприємстві списують калькуляційну різницю за допомогою двох методів.

Якщо планова собівартість вище фактичної (економія), калькуляційна різниця списується методом «червоне сторно» та відображається червоним кольором.

Якщо планова собівартість нижче фактичної (перевитрата), то на списання калькуляційної різниці складається додатковий запис.

Підсумкові дані різниць між плановою і фактичною собівартістю в розрізі (групи однорідних культур) переносять у виробничий звіт з рослинництва. Після списання різниць між плановою собівартістю рослинництва на субрахунку 231 «Рослинництво» рахунку 23 «Виробництво» залишаються лише витрати на незавершене виробництво.

Таким чином, по дебету рахунку 23 «Виробництво» будуть відображені фактичні витрати на виробництво, а по кредиту – витрати списані шляхом оцінки готової продукції, виконаних робіт і послуг за фактичною собівартістю.

Отже, розрахунок собівартості продукції енергетичних культур й окремих їх одиниць є основною та кінцевою метою виробничого обліку. Собівартість об'єктів калькулювання може визначатися залежно від особливостей організації діяльності підприємства, а також методів калькулювання з урахуванням різних систем виробничого обліку. Облік виробничих витрат дає змогу удосконалити управління і контроль за витрачанням сировини і матеріалів на виробництво продукції, вчасно усувати відхилення від норм, що виникають, та з більшою вірогідністю калькулювати собівартість продукції .

#### **2.4. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств**

В сучасних умовах функціонування підприємства від правильних, адекватних цим умовам рішень залежить не лише ефективна його діяльність, але і само існування підприємства. Саме тому в економіці нашої країни став засновуватися управлінський облік одночасно із проведенням орієнтації підприємства на ринок.

Управлінський облік як система надання інформації про діяльність підприємства займає велике значення, будучи головним помічником для керівництва підприємства в питаннях залучення і витрачання ресурсів з найвищою ефективністю [36].

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується менеджерами різних рівнів управління підприємством для планування, оцінки, контролю і регулювання його діяльності та прийняття стратегічних, поточних та оперативних управлінських рішень [65].

Ефективність управління будь-яким економічним процесом залежить передусім від якості одержаної інформації про фінансово-майновий стан, умови

і результати діяльності. Показники, які характеризують господарські процеси та їх зміни в сільськогосподарських підприємствах, відображуються у звітності суб'єктів господарювання. Звітність, як невід'ємна складова облікового процесу виникла разом із самою бухгалтерією тоді, коли почалась реєстрація фактів господарської діяльності. Саме тому поняття «звітність» можна трактувати, як сукупність узагальнених показників, що дають їх користувачам потрібну інформацію для задоволення певних інформаційних потреб.

Паралельно із трактуванням поняття «звітність», рядом вчених окремо вивчається такий термін, як «бухгалтерська звітність». Також часто зустрічається визначення «фінансова звітність». Проте недоцільно ототожнювати поняття «бухгалтерської звітності» із «фінансовою». Адже бухгалтерська звітність є більш містким економічним поняттям, вона включає фінансову, статистичну, податкову, спеціалізовану звітності. Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Статистична звітність містить інформацію, що є необхідною для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників. Спеціальна звітність подається з питань розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо. Що стосується внутрішньої звітності то вона є важливою складовою облікової системи підприємства, інформація якої дозволяє забезпечити вирішення завдань управління [24].

Проблема внутрішньої звітності є найменш дослідженою у системі управлінського обліку, оскільки на практиці основна увага зосереджується на підсистемі фінансового обліку, що регламентується державою (діють закон, стандарти обліку і звітності, розкривається інформація, що повинна забезпечувати управління), а інші підсистеми обліку (управлінський облік) не регламентуються і їм не надається достатньої уваги [66].

Внутрішня звітність – це сукупність упорядкованих показників і іншої інформації. У ній надається інтерпретація відхилень від цілей, планів і

кошторисів, без чого управлінський облік залишається формальним скупченням цифрових даних, непридатних для цілей внутрішнього керування. Метою внутрішньої звітності є забезпечення управлінського персоналу усіх рівнів необхідною управлінською інформацією. Для вищого рівня управління потрібні найбільш узагальнені показники діяльності підприємства, на нижчих рівнях більш деталізовані. Тому в першу чергу потрібно визначити обсяг, зміст, строки подання інформації для користувачів кожного рівня. Важливо розробити систему показників, які залежать від виконавців, за виконання яких вони несуть безпосередню відповідальність [24].

Основним завданням управлінської звітності є найповніше задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів – менеджерів різних рівнів управління. Тому важливе значення мають порядок і принципи розробки форм внутрішньої звітності. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського обліку, звітності й контролю господарських операцій з метою обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів. Управлінська звітність не обмежена у виборі методів і правил. Вони розробляються самим підприємством з урахуванням різних параметрів, беручи до уваги як кількісні, так і якісні показники у вартісному і в натуральному виразі [46].

Внутрішня звітність використовується для оперативного управління виробничо-фінансовою діяльністю. Виробничі підрозділи підприємств (бригади, ланки, дільниці, цехи) подають менеджерам і керівнику спеціальну управлінську звітність про хід виробничих процесів безпосередньо на місцях. Внутрішніми користувачами управлінської звітності є: керівники різних рівнів управління, фінансова служба, бухгалтерський персонал та працівники підприємства.(рис. 2.2).

Форми внутрішньої бухгалтерської звітності повинні бути максимально простими, універсальними та уніфікованими для можливості їх використання відповідно до потреб.

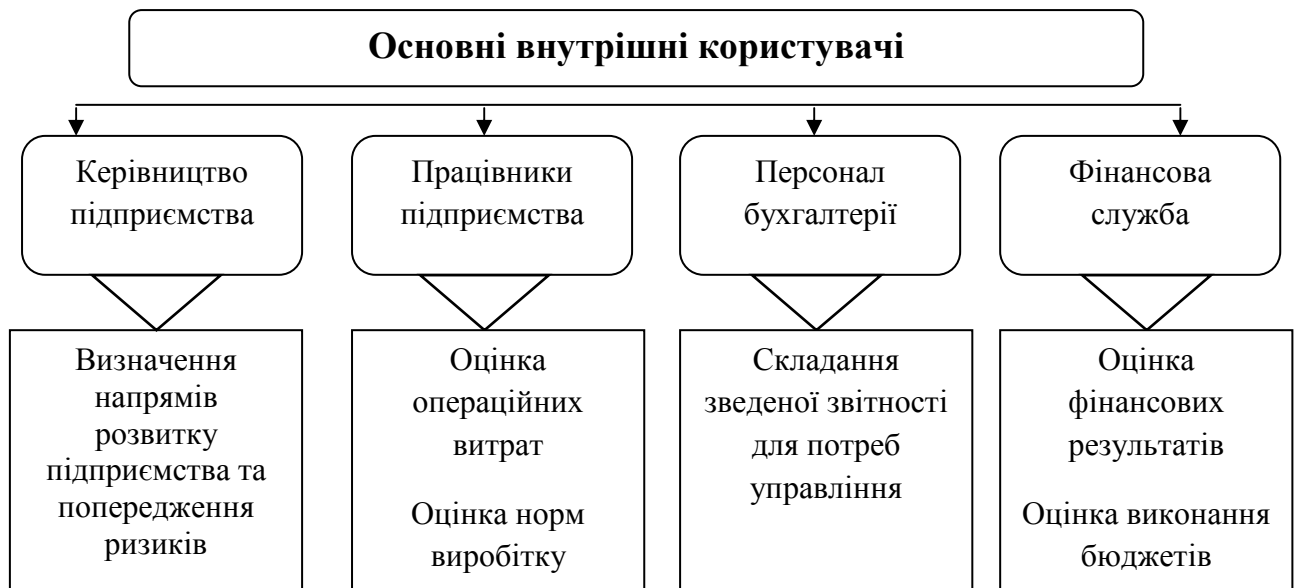


Рис. 2.2. Основні внутрішні користувачі внутрішньої (управлінської) звітності

Формування внутрішньої звітності здійснюється з урахуванням певних принципів та вимог до її змісту:

- структура внутрішньої звітності повинна відповідати одночасно завданням операційного, тактичного та стратегічного рівнів управління;
- підготовка форм внутрішньої звітності повинна базуватися на принципах адресності, оперативності, економічності, доцільності, порівнянності, зрозумілості, достатності, об'єктивності, точності;
- зміст управлінських звітів повинен забезпечувати інформаційні потреби внутрішніх користувачів-менеджерів різних рівнів управління для реалізації ними прогностичних, планових, контрольних і регулюючих функцій;
- внутрішня звітність підприємства повинна враховувати ієрархічність побудови системи обліку за центрами відповідальності, а саме: чим нижчий рівень, тим детальнішими мають бути показники діяльності структурного підрозділу, і навпаки, чим вищий рівень, тим інформація, що представлена у звітах за цими показниками, стає більш узагальненою.

У складі внутрішньої управлінської звітності про витрати підприємства доцільно використовувати:

- 1) накопичувальні звіти (оперативні) – складаються окремо за видами

готової продукції (робіт, послуг) центрами відповідальності, сегментами підприємства за короткі проміжки часу (тиждень, місяць тощо);

2) зведені звіти (поточні) – складаються на основі накопичувальних форм звітності та містять систематизовані дані за видами готової продукції (робіт, послуг) об'єктами обліку, про діяльність підрозділів (показники сегмента) на певну дату (місяць, квартал);

3) підсумкові звіти – відображають результати діяльності структурних підрозділів, центрів відповідальності (сегментів) та підприємства в цілому за певний період (квартал, рік) [96].

Спеціальні вимоги до внутрішньої звітності ПП «Дружба народів», ПП «Бонас» та ПОП «Весна» полягають у наступному:

- 1) гнучка, але однакова структура;
- 2) зрозумілість і видимість інформації;
- 3) оптимальна частота подання;
- 4) придатність для аналізу та оперативного контролю.

Внутрішня (управлінська) звітність сільськогосподарських підприємств складається для їх керівників. На ПП «Дружба народів» внутрішні звіти є щотижневими, а в разі необхідності подаються в міру виникнення відхилень.

Отже, для ефективного управління підприємством недостатньо інформації, що надає фінансовий облік, тобто фінансова звітність, так як кожне підприємство повинне передбачити можливі недоліки управління підприємством. Для ефективного функціонування підприємства слід звертати увагу на майбутні результати діяльності, щоб за можливості усунути їх, а фінансова звітність дає уявлення про фінансовий стан і результати діяльності лише минулих і звітного періоду, тому кожне підприємство самостійно розробляє ще й управлінську звітність, яка цю інформацію надасть.

## РОЗДІЛ 3

### ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР

#### **3.1. Нові підходи до формування облікової політики щодо відображення витрат та калькулювання собівартості продукції**

На сучасному етапі формування ринкових відносин в Україні дедалі виразнішими стають притаманні ринку характерні риси – конкурентоспроможність виробництва, оперативність, своєчасність і ризик прийнятих рішень. Важливою умовою ефективного функціонування господарюючого суб'єкта в будь-якій сфері економіки, в тому числі і аграрній, є якісно сформована система обліку. Досвід країн з розвиненими ринковими відносинами свідчить про те, що вагомою складовою загального механізму управління підприємства є вміло сформована облікова політика. Вона є особливим фактором впливу на прийняття управлінських рішень і контролю за всіма видами діяльності підприємства. Особливо це стосується сільськогосподарських товаровиробників, адже саме цей напрям діяльності залишається найбільш вразливим до змін в економічному середовищі [42].

В даний час розвиток сільськогосподарських товаровиробників, більшість яких є суб'єктами малого підприємництва, є ключем до впровадження інновацій, удосконалення та підвищення продуктивності.

Малі підприємства, як і всі інші суб'єкти господарювання України, зобов'язані вести оперативний і бухгалтерський облік господарських операцій, складати фінансову, податкову та статистичну звітність.

При цьому організація бухгалтерського обліку на малих підприємствах повинна базуватися на загальноприйнятих в Україні й у міжнародній практиці принципах і методичних засадах, установлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Встановлені цими нормативно-



правовими актами принципи є базовими правилами, якими слід керуватись при веденні бухгалтерського обліку та складанні бухгалтерської звітності. Одним із них є принцип послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) використання підприємством обраної облікової політики [9].

Термін «облікова політика» (англ. – accounting policies) офіційно почав використовуватись у міжнародній практиці з 1973 року, з'явившись у МСБО 1 «Розкриття облікової політики» та МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». З 1997 року діє новий МСБО 1 «Подання фінансових звітів», виданий на базі цих стандартів, який містить вимоги до розкриття інформації в облікових політиках. Варто відзначити також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», що розкриває відповідні питання, а також Концептуальну основу до міжнародних стандартів, що містить вимоги щодо розкриття облікової інформації та практичні рекомендації із застосування стандартів, сприяє гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із висвітленням облікової політики у фінансових звітах [100].

У практиці українських бухгалтерів термін «облікова політика» набув поширення у кінці 80-х років минулого століття і визначався як сукупність способів ведення обліку підприємством. В Україні його офіційно введено з 1999 року із прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», відповідно до якого – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [8].

Дане визначення також дублюється в третьому пункті Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». У законодавстві України зазначено тільки визначення облікової політики, а принципи, методи та процедури підприємство має вибрати самостійно.

Отже, розглянемо докладніше що відноситься до принципів, методів та процедур облікової політики підприємства.

До методів облікової політики відносять:

- нарахування амортизації необоротних активів;
- оцінка та переоцінка активів;
- визначення резервів сумнівних боргів;
- порядок формування резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів;
- методи формування собівартості продукції;
- база розподілу загальновиробничих витрат та оцінка незавершеного виробництва, тощо.

В свою чергу процедурами облікової політики вважаються:

- вибір форм організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- робочий план рахунків підприємства;
- перелік та форми первинних документів;
- перелік осіб, які мають право підпису первинних документів;
- порядок документообігу;
- порядок проведення інвентаризації;
- порядок організації матеріальної відповідальності на підприємстві;
- порядок ведення управлінського обліку;
- порядок ведення податкового обліку, тощо.

На даний час зміст та структура облікової політики регламентується Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України 27.06.2013 р., № 635. Ці Методичні рекомендації можуть застосовувати підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які, відповідно до законодавства, застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності) [83].

На підприємствах використовуються наступні принципи бухгалтерського обліку, на яких ґрунтується облікова політика підприємства (рис 3.1.)

## Принципи бухгалтерського обліку, на яких ґрунтується облікова політика підприємства



Рис. 3.1. Принципи бухгалтерського обліку, на яких ґрунтується облікова політика підприємства

Таким чином, облікова політика – це опис обраних підприємством принципів оцінки статей звітності із запропонованих П(С)БО методів обліку, дотримання яких дозволяє скласти достовірну фінансову звітність [67].

Формування облікової політики підприємства залежить від інтересів

різних груп користувачів облікової інформації і є одним з важливих етапів життєдіяльності підприємства в ринкових умовах господарювання, адже від прийнятої облікової політики залежить не тільки фінансовий результат, а й фінансовий стан підприємства. Повне та правдиве подання інформації про фінансові результати і фінансовий стан підприємства у фінансовій звітності в значній мірі залежить від рівня формування та застосування облікової політики, яка б враховувала умови діяльності підприємства, організаційно-технологічні особливості тощо. Від уміло сформованої облікової політики залежить ефективність управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу [84].

Формування облікової політики на підприємствах України визначає низку проблем. На сьогодні існують дві групи питань, які виникають безпосередньо при реалізації облікової політики.

Перша група виникає при здійсненні вибору принципів, прийомів та методів бухгалтерського обліку із існуючої нормативної бази.

Друга група питань пов'язана з відсутністю або нечітким формулюванням в нормативній базі вказівок щодо відображення в обліку і звітності окремих господарських ситуацій. Оскільки ефективне формування облікової політики передбачає окрім знання чинної нормативної бази, ще й вміння творчого її застосування, основними проблемами, які виникають при формуванні облікової політики підприємства, можна назвати наступні:

- чинне бухгалтерське та податкове законодавство на якому ґрунтуються принципи, прийоми та методи бухгалтерського обліку, які використовуються підприємством, недосконале в багатьох питаннях;

- при формуванні облікової політики підприємства керівниками та бухгалтерами присутній фактор ризику, оскільки рішення приймаються під дією суб'єктивного судження;

- недостатня інформованість користувачів фінансової інформації про нові методи обліку потребує додаткового обґрунтування доказів щодо правильності використання принципів та методів обліку;

неможливість через механізм облікової політики підприємствами вирішувати питання, які безпосередньо не входять до їх компетенції та не врегульовані нормативними документами [80].

Враховуючи наведені вище недоліки, докладніше розглянемо можливий процес формування облікової політики підприємства наведений на рис. 3.2.

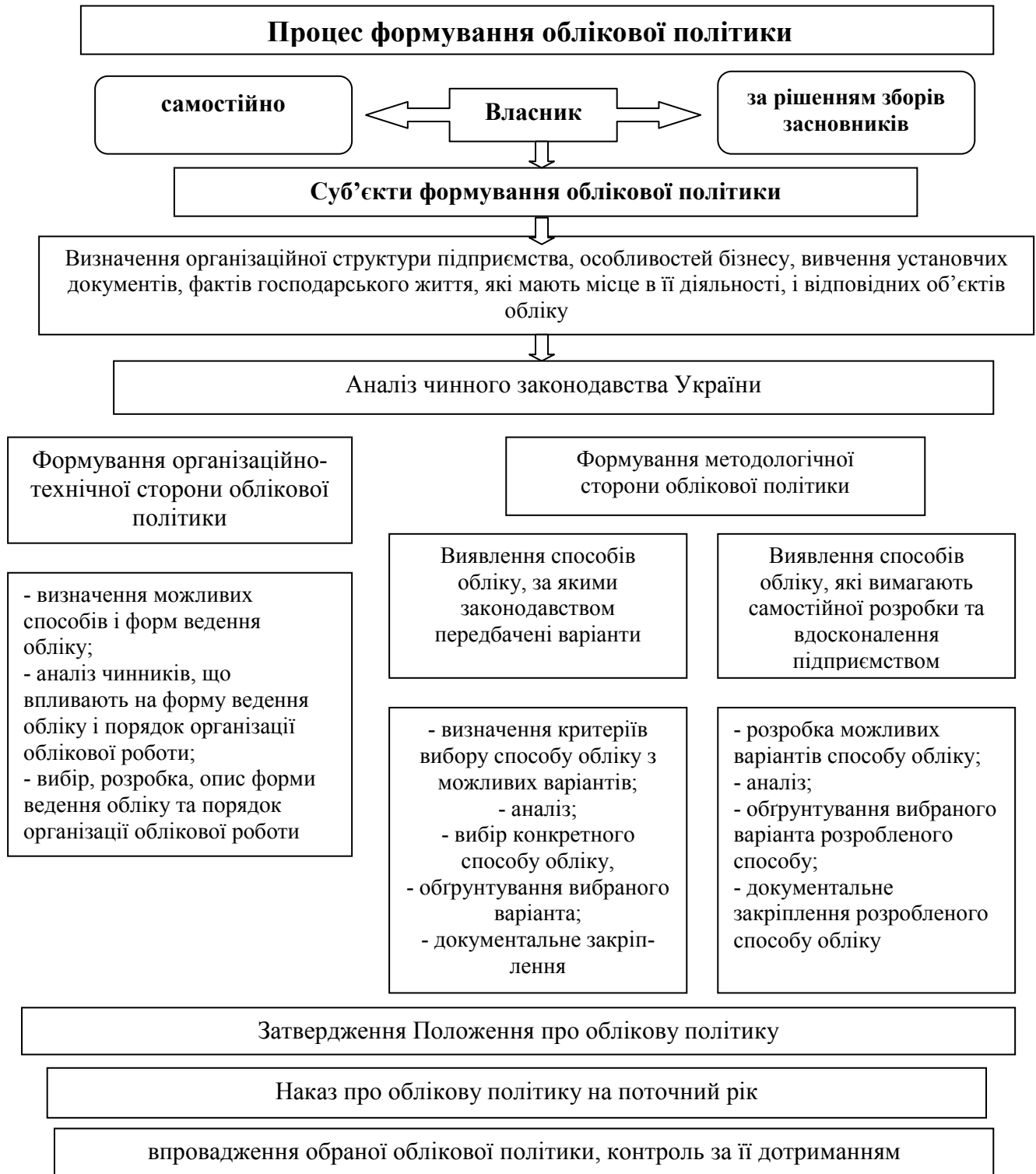


Рис. 3.2. Процес формування облікової політики підприємства [2]

Враховуючи процес формування облікової політики на підприємствах можна рекомендувати наступні етапи (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Основні етапи розробки облікової політики

Номер етапу	Характеристика етапу
1	2
1	Визначення об'єктів бухгалтерського обліку, по відношенню до яких повинна бути розроблена облікова політика
2	Визначення факторів впливу на формування облікової політики ( у т.ч. організаційно-технологічних особливостей – форма власності та організаційно-правова форма , вид діяльності, обсяги діяльності, система оподаткування, технічне забезпечення, рівень кваліфікації кадрів, ін.)
3	Вибір та обґрунтування вихідних положень побудови облікової політики
4	Вибір потенційно придатних для підприємства способів ведення бухгалтерського обліку
5	Безпосередній вибір способів ведення бухгалтерського обліку для підприємства
6	Документальне оформлення облікової політики

Отже, під час формування облікової політики необхідно дотримуватись таких вимог:

- активи і зобов'язання підприємства існують окремо від активів і зобов'язань її засновників та інших підприємств;
- підприємство планує продовжувати свою діяльність у майбутньому;
- облікова політика підприємства застосовується послідовно з року в рік;
- факти господарської діяльності підприємства відносяться до того звітного періоду, в якому вони мали місце, незалежно від часу оплати;
- облікова політика повинна формуватися шляхом вибору одного їх альтернативних методів з декількох;
- щодо якогось одного конкретного питання підприємство повинно використовувати, як правило, один вибраний спосіб ведення різних операцій в обліку;
- облікова політика підприємства, затверджується керівником і є одним з основних документів, який визначає правила ведення бухгалтерського обліку на підприємстві [59].

Відповідно до листа Міністерства фінансів України «Про облікову

політику» повноваження власника підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більше ніж один їх варіант. Розпорядчий документ вкладається виконавчим органом управління підприємства і подається на затвердження власнику.

Як показує практика, переважна більшість підприємств документальне оформлення облікової політики здійснює у вигляді Наказу про облікову політику, який після його затвердження набуває статусу юридичного документа. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім організаційно-розпорядчим документом, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві та є обов'язковим для виконання всіма службами та працівниками підприємства [9].

Документальне оформлення облікової політики підприємства може мати наступну структуру (рис. 3.3).

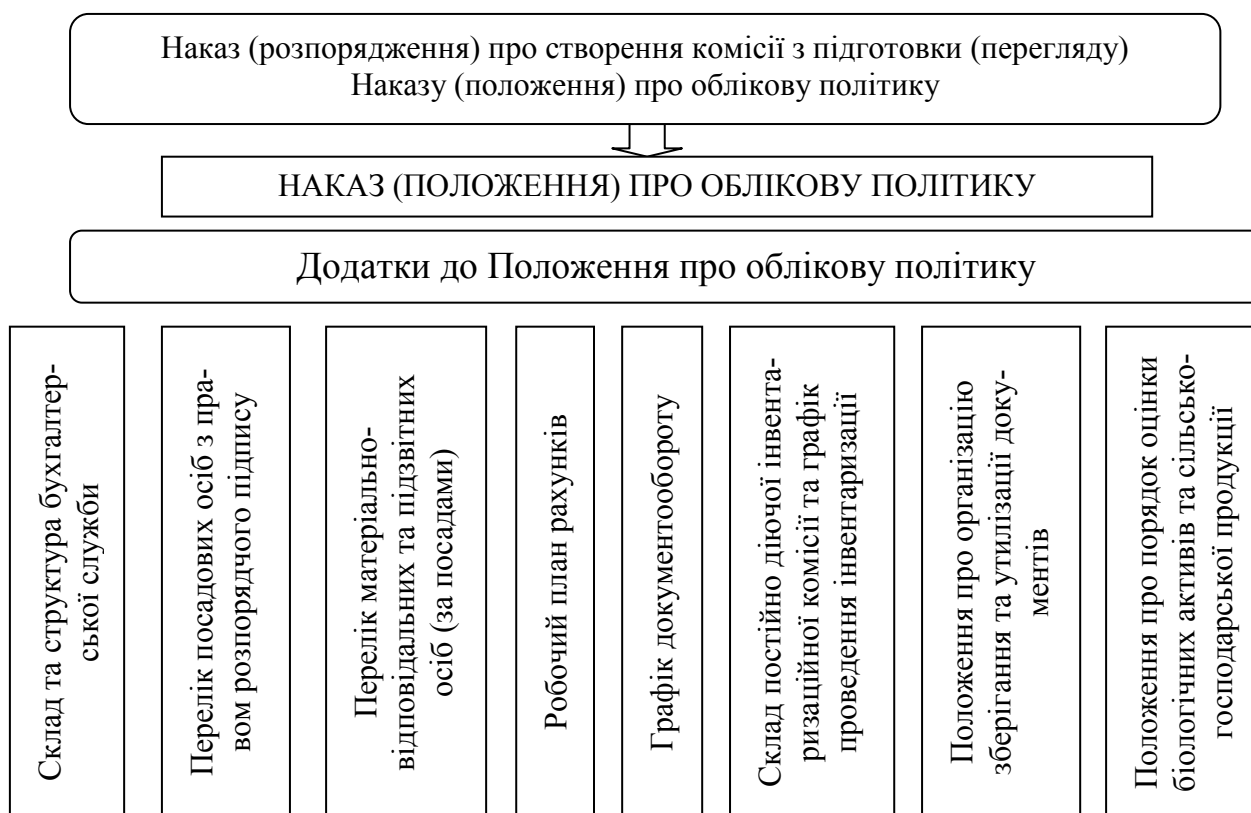


Рис.3.3. Структура документального оформлення облікової політики

Типової форми Наказу про облікову політику немає, оскільки обсяг та порядок його формування не регламентований жодним нормативним документом. Тому при його складанні необхідно керуватися професійним судженням та вимогами законодавчих актів і нормативних документів. При цьому положення облікової політики можуть міститися як у тексті наказу, так і в додатках до наказу. Однак не слід включати до наказу про облікову політику норми, які визначені законодавчими актами та нормативними документами і не потребують вибору від підприємства, а також способи відображення об'єктів в бухгалтерському обліку, які відсутні на підприємстві. Це дає можливість скоротити обсяг наказу і час на його формування.

Сам Наказ про облікову політику повинен цілком (повністю) відображати особливості організації та ведення бухгалтерського обліку і складання звітності на підприємстві. При цьому він може бути складений у загальній формі, а може містити розділи і додатки. На практиці найчастіше Наказ про облікову політику складається у загальній формі без виділення розділів. Проте в деяких підприємств структура наказу про облікову політику складається із розділів [9].

Як один із варіантів, у своєму підручнику Швець В.Г. [101] виділив наступні розділи в Наказі про облікову політику, які можуть використовуватися підприємствами:

- 1) Нормативи та методичні принципи бухгалтерського обліку.
- 2) Техніка бухгалтерського обліку.
- 3) Організація бухгалтерського обліку.

У першому розділі наказу відображаються: нормативна база, що регулює методологію, техніку та організацію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності (вказують перелік основних документів, якими необхідно керуватися); зміни облікової політики, межі істотності та операційного циклу, порядок оцінки необоротних активів, терміну функціонування, нарахування і відображення амортизації; порядок обліку та методи оцінки запасів і транспортно-заготівельних витрат; види створюваних резервів; визнання доходів і витрат, фінансових результатів та порядок розподілу прибутку.



У другому розділі наказу (розпорядження) затверджують робочий план рахунків, форми обліку на підприємстві, графік (план) документообороту, порядок ведення аналітичного обліку, форми бухгалтерських документів (якщо немає стандартних), організацію та порядок проведення інвентаризації, організацію управлінського обліку і контролю (внутрішнього аудиту), перелік та порядок складання і подання оперативної, бухгалтерської (фінансової), управлінської та статистичної звітності, стан та розвиток комп'ютеризації облікових робіт.

У третьому розділі, пов'язаному з організацією бухгалтерського обліку, визначають організаційну структуру бухгалтерської служби (апарату бухгалтерії); встановлюють відповідальність за організацію обліку на підприємстві, порядок призначення та звільнення головного бухгалтера, працівників апарату бухгалтерії; взаємовідносини центральної бухгалтерії з обліковим апаратом структурних підрозділів; визначають напрями соціального розвитку апарату бухгалтерії.

На думку Ф.Ф. Бутинця [16] облікова політика фіксуються в наказі керівника підприємства в розрізі таких підрозділів.

Преамбула. Враховуючи те, що фінансова звітність складається для певного кола користувачів і повинна бути зрозумілою для нього, вона повинна містити вичерпні відомості про підприємство. У зв'язку з цим до наказу про облікову політику підприємства повинна бути включена наступна інформація: назва, організаційно-правова форма і місцезнаходження підприємства; короткий опис основної діяльності підприємства; назва органу управління, у віданні якого знаходиться підприємство чи назва його материнської компанії; середня чисельність персоналу протягом звітного періоду тощо.

Перший розділ присвячений питанню регламентації порядку організації роботи облікового апарату: вказується форма організації бухгалтерського обліку, права та обов'язки головного бухгалтера, взаємодія з іншими підрозділами тощо.

В другому розділі наказу «Методика бухгалтерського обліку»

визначаються способи ведення бухгалтерського обліку, які суттєво впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності.

Третій розділ наказу присвячується організаційно-технічним питанням бухгалтерського обліку. В ньому визначаються: форма ведення бухгалтерського обліку; розробка та затвердження робочого плану рахунків; розробка систем і форм управлінського обліку, звітності і контролю; затвердження правил документообігу і технології обробки облікової інформації та реєстрів аналітичного обліку; кількість і дати проведення інвентаризацій тощо.

На думку більшості вчених, облікову політику суб'єктів малого підприємства слід розробляти за двома основними розділами. У першому розділі мають бути розкриті принципи, методи та процедури бухгалтерського обліку, а у другому – робочий план рахунків; форма бухгалтерського обліку; порядок організації аналітичного обліку; спосіб організації внутрішньогосподарського обліку; систему документування господарських операцій на підприємстві; порядок і періодичність проведення інвентаризації; обов'язки, права і відповідальність головного бухгалтера; порядок розподілу функціональних обов'язків серед працівників підприємства.

До документів, якими оформлюють облікову політику, належать не лише накази і розпорядження керівника підприємства, але й різноманітні внутрішні правила, інструкції, положення, регламенти і процедури, рішення власників (загальних зборів акціонерів) тощо. Вибір конкретного типу документу залежить від внутрішнього розпорядку підприємства і характеру питання облікової політики [11].

Перелік обов'язкових елементів Наказу про облікову політику підприємства законодавчо не визначений, тому підприємство самостійно обирає їх та способи ведення бухгалтерського обліку. Існують такі складові облікової політики:

- 1) межа суттєвості – визначається відповідними П(С)БО та керівництвом підприємства;
- 2) тривалість операційного циклу – самостійно встановлюється

підприємством;

3) критерій віднесення високоліквідних активів до грошових коштів – самостійно встановлюється підприємством;

4) термін корисного використання основних засобів – самостійно встановлюється підприємством;

5) методи амортизації основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий;

6) методи амортизації інших необоротних матеріальних активів: прямолінійний, виробничий, метод нарахування 50 амортизаційної вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50 % амортизаційної вартості в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу);

7) переоцінка необоротних активів – самостійно встановлюється підприємством;

8) періодичність зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку – самостійно встановлюється підприємством;

9) величина вартісного критерію належності матеріального активу до малоцінних необоротних – самостійно встановлюється підприємством;

10) термін корисного використання нематеріальних активів – самостійно встановлюється підприємством;

11) методи амортизації нематеріальних активів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий;

12) одиниця обліку запасів: найменування чи однорідна група (вид);

13) порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат: із застосуванням окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат чи із застосуванням оцінки товарів за цінами продажу та окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат (на підприємствах роздрібно торгівлі);

14) методи оцінки вибуття запасів: ідентифікованої собівартості

відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO), нормативних витрат, ціни продажу;

15) призначення та умови використання запасів – самостійно встановлюється підприємством;

16) періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів – самостійно встановлюється підприємством;

17) методи визначення величини резерву сумнівних боргів: застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості чи застосування коефіцієнта сумнівності;

18) спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (за необхідності): визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході, класифікація дебіторської заборгованості за термінами непогашення, визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років;

19) класифікація дебіторської заборгованості за термінами погашення – самостійно встановлюється підприємством;

20) створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів: на виплату відпусток працівникам підприємства, на додаткове пенсійне забезпечення, на виконання гарантійних зобов'язань, на реструктуризацію, на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами тощо;

21) істотний вплив: володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства, представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства, участь у прийнятті рішень, взаємообмін управлінським персоналом, забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією;

22) методи відображення фінансових інвестицій на дату балансу: за справедливою вартістю, за собівартістю інвестиції з урахуванням зменшення

корисності, участі в капіталі;

23) база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу: кількість акцій, сума операції тощо;

24) методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг: вивчення виконаних робіт, визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані, визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат;

25) методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) – самостійно обираються підприємством;

26) перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) – самостійно обираються підприємством;

27) перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат – самостійно обираються підприємством;

28) бази розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат: години роботи, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо;

29) періодичність ведення обліку відстрочених активів та зобов'язань: щокварталу, на дату проміжної фінансової звітності; раз на рік, на дату річної фінансової звітності;

30) методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом: вимірювання та оцінка виконаної роботи, співвідношення обсягу завершені частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі, співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом;

31) база розподілу загальновиробничих витрат за нормальної потужності: прямі витрати, обсяги доходів, прямі витрати на оплату праці, відпрацьований будівельними машинами і механізмами час тощо;

32) застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху

грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця – установлюється підприємством самостійно;

33) перелік пов'язаних сторін: підприємства, які перебувають під контролем або істотним впливом інших осіб, підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або істотно впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи;

34) методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін: порівнюваної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу, "витрати плюс", балансової вартості;

35) вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції (для суб'єктів малого підприємництва);

36) програми виплат працівникам – самостійно визначаються підприємством відповідно до чинного законодавства;

37) види сегментів та їх пріоритетність: географічний виробничий, географічний збутовий, господарський;

38) істотний час (час, який для цілей класифікації активу як кваліфікаційного є істотним) – самостійно обирається підприємством;

39) кваліфікаційні активи – самостійно визначаються підприємством з урахуванням істотності часу, необхідного для їх створення;

40) методи оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості: за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення

41) критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості – самостійно визначаються підприємством [83].

Як ми бачимо, на сьогоднішній день вже існують більш-менш стійкі погляди авторів на об'єкти, які слід розглядати в обліковій політиці підприємства. Серед таких об'єктів найчастіше виділяють: основні засоби, нематеріальні активи, малоцінні швидкозношувані предмети, виробничі запаси,

фінансові вкладення, дебіторську і кредиторську заборгованість [18]. Однак, саме менше уваги приділяється витратам підприємства.

Облік витрат, зокрема й витрат на виробництво, відіграє велику роль в інформаційному забезпеченні управління підприємством. Оскільки, розмір витрат впливає на собівартість продукції, на розмір загального доходу підприємства і, відповідно, на суму податку, що підлягає сплаті до бюджету, на рентабельність і самоокупність підприємства та на зміцнення його конкурентоспроможності. Управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства, тому облік витрат та управління ними займає чільне місце в системі бухгалтерського обліку підприємства [18].

Під час формування облікової політики щодо обліку витрат доцільно виділити наступні елементи:

- методи обліку витрат;
- методи калькулювання;
- перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- перелік загальновиробничих витрат;
- порядок та база розподілу непрямих (загальновиробничих) витрат;
- об'єкти управлінського обліку (обліку витрат та калькування);
- перелік статей витрат;
- перелік елементів витрат;
- розподіл виробництв на основне, допоміжне та обслуговуюче;
- оцінка незавершеного виробництва та готової продукції;
- спосіб групування та списання витрат на виробництво;
- вибір калькуляційного періоду та періоду визначення фінансового результату;
- перелік витрат, що включаються у собівартість продукції;
- перелік адміністративних витрат та витрат на збут;
- перелік рахунків, що використовуються для обліку витрат діяльності;

- нормальна виробнича потужність, тощо.

У складі додатків до Наказу про облікову політику підприємства також було б доцільно відобразити:

- робочий план рахунків в розрізі центрів витрат та центрів відповідальності;

- перелік осіб, відповідальних за ведення обліку витратна виробництво та їх посадові інструкції;

- перелік центрів витрат;

- комерційна таємниця та порядок її захисту;

- система внутрішнього контролю;

- графіки документообігу за об'єктами витрат;

- форми первинних документів за розрахунками витрат на виробництво продукції;

- облікові реєстри;

- порядок проведення інвентаризації незавершеного виробництва;

- склад, строки та порядок подання внутрішньої звітності стосовно витрат підприємства;

- перелік відповідальних осіб за підписання первинних документів, звітності, тощо.

Тобто, під час вибору та обґрунтування елементів облікової політики щодо витрат необхідним є прийняття зважених рішень за об'єктами обліку витрат, об'єктами калькулювання та калькуляційними одиницями. Такий вибір повинен базуватися на взаємозв'язку обліку та процедури калькулювання, формування фінансової та управлінської інформації [20].

Виходячи з цього, можна запропонувати наступні шляхи вирішення проблем формування облікової політики підприємств в Україні:

1. Перехід України на міжнародні стандарти фінансової звітності, що є визначальною умовою євроінтеграції національної економіки.

2. Концепція бухгалтерського обліку в Україні, сформована на основі міжнародних і національних стандартів, може бути представлена як



багаторівнева структура, до складу якої входять на:

- мікроекономічному рівні - виробничі системи (фірми, господарські товариства, підприємства тощо);
- макроекономічному рівні - національно-господарські галузеві системи, фінансово-промислові системи;
- глобальному рівні - міжнародні транснаціональні, господарські, фінансові та фінансово-промислові системи. На міжнародних та державних рівнях встановлюються загальні правила фінансового обліку, які повинні оптимально поєднувати державну регламентацію із засадами ринкової економіки. В масштабах галузі ці правила уточнюються.

3. Після відмови держави від жорсткої регламентації в обліку і впровадження в господарську практику П(С)БО у підприємств з'явилися альтернативні варіанти організації обліку з багатьох напрямів господарської діяльності.

4. Прийняття підприємствами різної політики щодо окремих розділів бухгалтерського обліку, яка визначається підходами у виборі складу і порядку ведення рахунків, способів оцінки активів і відображенні їх в калькуляції витрат тощо, ускладнює завдання зіставності та інтерпретації фінансових звітів зовнішніми користувачами та аудиторами. Фінансова звітність повинна бути зрозумілою всім зовнішнім користувачам, які матимуть змогу порівнювати фінансові звіти не тільки підприємств однієї галузі, а й підприємств різних галузей як однієї, так і різних країн.

5. В умовах вільних, нерегламентованих ринкових відносин, коли сфера товарообміну є вкрай нестійкою, успіх підприємства визначається знанням потреб ринку і стану зовнішнього середовища, в якому воно діє. Особливе місце у цьому процесі відводиться фінансовій звітності, яка є кінцевою подією облікової політики і характеризує економічну діяльність підприємства у зовнішньому середовищі. За таких умов облікова політика має управлінську спрямованість і визначає конкурентоспроможність підприємства, його потенціал у діловій співпраці, оцінює ступінь гарантованості економічних

інтересів самого підприємства і його партнерів у фінансових та інших відносинах.

6. Розвиток ринкових відносин сприяє збільшенню кількості користувачів фінансової інформації.

7. Для вирішення аналогічної проблеми в США розроблено Opinion 22 (Рекомендації) «Надання даних про облікову політику». Ці Рекомендації ідентифікують і описують принципи обліку та методи використання тих принципів, які суттєво впливають на визначення і зміну фінансового стану та результати діяльності [59].

Сьогодні необхідно усвідомити роль облікової політики в процесі управління підприємством, тому що саме вона може впливати на процеси виробництва та ведення підприємницької діяльності. Адже облікова політика, за своїм змістом, значно ширше поняття ніж облік, її можна назвати системою управління обліком, вона базується на основах управлінського обліку, має управлінську направленість і є одним із напрямків розвитку обліку як науки. Разом з тим, фахівцям з бухгалтерського обліку необхідно надавати інформацію як внутрішнім так і зовнішнім користувачам у певному форматі. Тому формат підготовки та подання інформації повинен бути закріплений у розпорядчому документі про формування облікової політики.

Отже, облікова політика в частині витрат на виробництво продукції біоенергетичних культур має величезне значення для ефективної організації бухгалтерського обліку, тому що доцільність, обґрунтованість та деталізація процесу обліку виробничих витрат потрібна для ухвалення управлінських рішень, визначення результатів діяльності підприємства, виконання певних завдань структурними підрозділами, визначення фактичної ефективності організаційно-технічних заходів щодо розвитку й вдосконалення виробництва[18].

Саме тому, під час формування облікової політики перш за все необхідно приділяти більше уваги вибору і розкриттю її елементів, адже правильно сформована облікова політика підприємства у майбутньому служитиме

запорукою прийняття управлінських рішень.

### **3.2. Бюджетування як інструмент ефективного формування та управління витратами**

Зважаючи на посилену конкуренцію в господарюванні, для успішної роботи підприємствам доводиться випереджати своїх конкурентів не тільки за рівнем технологій і показниками основної операційної діяльності, але й за якістю систем управління, які забезпечують швидку реакцію суб'єктів господарювання на зміни, що відбуваються. Нині підприємства зацікавлені в тому, щоб реально уявляти своє фінансове становище не тільки сьогодні, а й на найближчу перспективу. Це необхідно для того, щоб ефективно розвивати свою господарську діяльність і своєчасно виконувати свої зобов'язання перед державою, партнерами по бізнесу та іншими підприємствами та організаціями [30].

На даний час підприємствам вже не можна приймати рішення ґрунтуючись лише на інтуїції і особистому уявленні про положення справ. Щоб утримати досягнуті позиції, менеджери вимушені використовувати нові технології управління. Для оптимізації процесу ухвалення управлінських рішень та для оцінки можливих наслідків цих рішень на підприємствах стали впроваджувати бюджетування [37].

У світі сучасної економічної думки існує багато визначень поняття «бюджет». Можна виділити 4 основні змістово-сутнісні характеристики поняття «бюджет підприємства», які відображають бюджет як:

- 1) кількісне вираження плану;
- 2) плановий документ (фінансовий план, поточний план);
- 3) кошторис;
- 4) систему управління підприємством.

Більшість економістів пов'язують «бюджет підприємства» з управлінням суб'єктом господарювання та трактують його як кількісний план, який є набором взаємопов'язаних показників, що відображають його діяльність. Хоча,

слід зауважити, що виділені вище характеристики мають конкретні позитивні формулювання поняття «бюджет підприємства», а отже мають право на існування [63].

Бюджет при його грамотному використанні може стати ефективним інструментом управління організацією, оскільки дозволяє істотно збільшити як прозорість організації для менеджменту, так і ступінь контролю над витрачанням коштів і досягненням запланованих результатів роботи. Саме тому проблемою бюджетування переймаються не тільки державні установи, для яких складання бюджету обов'язково, але і багато комерційних структур [49].

Бюджети, що використовуються на підприємствах при здійсненні планування можна класифікуються за ознаками наведеними у таблиці 3.2.

*Таблиця 3.2*

**Класифікація бюджетів за основними класифікаційними ознаками**

Класифікаційна ознака	Види бюджетів
1	2
За сферою діяльності підприємства	Бюджет з інвестиційної діяльності
	Бюджет з операційної діяльності
	Бюджет з фінансової діяльності
За видами витрат	Поточний бюджет (бюджет з поточної діяльності)
	Капітальний бюджет (бюджет капітальних витрат)
За номенклатурою витрат	Функціональний (операційний) бюджет
	Комплексний (зведений) бюджет
За методами розроблення	Статичний (стабільний, фіксований) бюджет
	Гнучкий бюджет

Ретельніше розглянемо деякі із бюджетів.

Гнучкий бюджет відображає розміри витрат і результати при різному обсязі діяльності відповідного центру відповідальності. Змінні витрати залежать від обсягу діяльності, а постійні залишаються незмінними. Гнучкий бюджет показує, у який спосіб керівник, змінюючи обсяг випуску чи реалізації, може впливати на витрати чи виручку. За принципом гнучкого бюджету планують виручку, витрати на основні матеріали, відрядну зарплату та ін.

Фіксований бюджет не змінюється залежно від зміни рівня ділової

активності, тому його використовують для планування частково регульованих витрат, які не залежать безпосередньо від обсягу випуску. Прикладом фіксованих бюджетів може бути план витрат на НДДКР, на рекламу й ін. [90].

Для бюджетування витрат можна застосовувати такі різновиди фіксованих бюджетів:

- бюджети «від досягнутого» або «через приріст» складають на підставі статистики минулих років з урахуванням можливої зміни умов діяльності підприємства чи його підрозділів. Прирістним методом можна планувати, наприклад, витрати на оплату праці, зокрема витрати на вислугу років;

- бюджети з аналізом додаткових варіантів відрізняються від звичайних прирістних бюджетів аналізом різноманітних варіантів. Наприклад, такий бюджет може містити варіанти, за якими сума витрат збільшується або скорочується на 5, 10, 20 %. Цей підхід проміжний між бюджетом від досягнутого та бюджетом «з нуля»;

- бюджет «з нуля» розробляється, виходячи з припущення про те, що для такого центру витрат бюджет складається вперше [10].

Консолідований бюджет — це скоординований за всіма підрозділами і функціями план діяльності підприємства в цілому, що об'єднує блоки окремих бюджетів і створює потоки інформації, потрібні для прийняття і контролю управлінських рішень у сфері фінансового планування.

Зведений (консолідований) бюджет поділяється на дві частини:

- операційний бюджет (operating budget);
- фінансовий бюджет (financial budget).

Операційний (поточний, періодичний, оперативний) бюджет — це система бюджетів, що характеризує доходи і витрати за операціями або окремими функціями підприємства.

Операційний бюджет включає:

- бюджет продажу (sales budget);
- бюджет виробництва (production budget);
- бюджет витрат (за видами витрат);

- прогноз прибутків і збитків (фінансових результатів).

Фінансовий бюджет — це план, в якому відображаються обсяг і структура грошових коштів та їх використання.

Фінансовий бюджет включає:

- бюджет грошових коштів;
- бюджет капітальних інвестицій;
- прогнозний бухгалтерський баланс.

Бюджет капітальних вкладень, який є складовою частиною головного бюджету, передбачає планування амортизаційних відрахувань — власного фінансового ресурсу підприємства.

Укрупнено головний бюджет класифікується за двома категоріями:

1. операційний бюджет (бюджети продажу, виробництва, прямих матеріальних витрат, прямих затрат на працю, збутових і адміністративних витрат; прогноз звіту про прибутки і збитки);

2. фінансовий бюджет (прогноз руху грошових коштів, прогноз балансового звіту, бюджет капітальних вкладень) [90].

Особливістю бюджетів (на відміну від форм бухгалтерської звітності) є те, що форми бюджетів не стандартизуються і визначаються цілями і об'єктами планування, характером і обсягами діяльності підприємства, його фінансовою і виробничою структурами [30].

Існують три основні підходи до складання бюджетів, що можуть застосовуватися на етапах їх планування, узгодження і затвердження. Це підходи «знизу доверху», «зверху вниз», а також ітеративний підхід.

У разі використання підходу «знизу доверху» бюджет складається виходячи з планів діяльності підрозділів і проектів, що передаються наверх для визначення агрегованих результуючих показників для всієї компанії.

При підході «зверху вниз» бюджет складається виходячи з цільових показників, установлених керівництвом компанії. Цільові показники визначаються на основі економічних прогнозів, а також стратегії компанії.

За ітеративного підходу процедура бюджетування включає елементи

перших двох методів. Інформація спочатку поширюється від вищого керівництва до нижчих ланок керування, а потім узагальнюється знизу доверху за ієрархічною структурою управління [90].

При побудові системи бюджетування важливо визначити оптимальний період бюджетування. Враховуючи особливості виробничого процесу та специфіку діяльності в умовах значної невизначеності та мінливості зовнішнього середовища, пріоритетним і найактуальнішим напрямом дослідження в галузі бюджетування діяльності має стати короткострокове бюджетування, тобто складання місячних бюджетів.

Короткостроковий бюджет передбачає найдетальніше планування та найкращим чином підходить для випадку «швидких змін». Що менший період планування, то менше невизначеності і більше надійності у прогнозах. Але слід враховувати, що зі зменшенням періоду бюджетування зростає трудомісткість всього процесу та пов'язаний з цим інформаційний потік. У рамках системи бюджетування інформація акумулюється й аналізується не по підприємству загалом, а за центрами витрат [10].

Підприємства, впроваджуючи бюджетування, можуть обирати шлях складання бюджету у вузькому його значенні – як інструменту планування або бюджету як інструменту управління (тобто планування, обліку та контролю).

Розрахунки, що виконуються у процесі формування бюджету, дозволяють своєчасно і в повному обсязі встановлювати необхідний розмір ресурсів для забезпечення діяльності підприємства, джерел їх надходжень, а також контроль за його виконанням [90].

Сьогодні бюджетування використовується на українських підприємствах рідко. Це пояснюється нестабільністю інфляційних процесів, податкового законодавства, високим ступенем невизначеності на українському ринку та іншими обмежувачими факторами, а так само, небажанням багатьох керівників вкладати кошти в малоефективний, на їхню думку, процес. Однак, загалом визнано, що ефективне управління фінансами підприємства можливе лише при плануванні всіх фінансових потоків, процесів і відносин господарюючого

суб'єкта.

Технології бюджетування в нашій країні, дотепер ще не сформувалися у виді стійких і широко поширених методологій. У той же час, керівники вітчизняних підприємств часто відчують складнощі, пов'язані з підвищенням рівня витрат, поганою дисципліною виконання завдань, втратою прозорості і ясності в системі управління організацією, зниженням ефективності діяльності і погіршенням фінансових показників. В результаті – недофінансовуються дійсно важливі завдання, невірно розставляються пріоритети, підприємство діє неефективно по цілому ряду напрямів, причому неможливо встановити відповідальних за це осіб. Бюджетування ж пов'язує всі задачі з конкретними цілями підприємства, чітко визначає відповідальних осіб по кожній сфері і завданню, дозволяє ефективно управляти фінансовими ресурсами підприємства, стимулює керівників відділів до максимально ефективної роботи, робить всю діяльність прозорою і ясною для вищого керівництва. Тому, бюджетування останнім часом стало актуальним завданням в організації роботи підприємств [12].

Необхідність впровадження системи бюджетування на вітчизняних підприємствах можна обґрунтувати за допомогою таких факторів: у сучасних умовах у багатьох підприємств виникла необхідність знаходити внутрішні резерви зниження витрат, обґрунтувати оптимальний рівень витрат фінансових коштів, оптимізації податкової політики й інших завдань, пов'язаних з удосконаленням системи управління підприємством [13].

На більшості підприємств існуючі системи управління витратами значною мірою орієнтовані на рішення короткострокових і поточних завдань, до яких відносять:

- розробку форм бюджетів для керівництва підприємства (бюджету руху коштів, доходів і витрат);
- розробку процедур ранжування витрат за ступенем терміновості;
- приведення структури статей доходів і витрат бюджетів у відповідність з економічним змістом операцій та особливостями діяльності підприємства;



- управління оборотними коштами підприємства;
- обґрунтування витрат підприємства та управління ними шляхом аналізу та контролю;
- забезпечення виконання планів;
- прийняття рішень з приводу відхилень від плану.

Процес бюджетування базується на загальній концепції розвитку підприємства, більш детально розробляє економічний і фінансовий аспект стратегії і являє собою єдину систему взаємопов'язаних технічних, організаційних і економічних змін на визначений період часу [12].

Основна мета бюджетування - створення інструментарію планування, управління та контролю за ефективністю фінансово-господарської діяльності та ліквідності підприємства, заснованого на систематичному прогнозуванні майбутнього розвитку підприємства шляхом складання бюджетів.

Сутність бюджетування полягає у плануванні діяльності підприємства відповідно до встановлених цілей, яке втілюється в конкретних показниках бюджетів, спрямованих на виконання конкретних завдань [63].

Для того, щоб створити бюджетування необхідно розробити його методологію. Без бюджетного регламенту і положення про бюджетування воно не зможе працювати ефективно. Методологія бюджетування включає елементи, представлені на рисунку 3.4.

Отже, виходячи із рис. 3.4. охарактеризуємо принципи бюджетування:

- доцільності – обумовлює потребу врахування вигід та витрат при формуванні бюджетів;
- безперервності – передбачає постійне (з року в рік) здійснення процесу бюджетування;
- достовірності – означає, що бюджети повинні точно відображати господарські операції;
- економічності – передбачає необхідність обґрунтування цілей та шляхів реалізації планів. Зауважимо, що деталізацію витрат слід здійснювати з метою економії та контролю за значними витратами;



Рис. 3.4. Методологія бюджетування підприємства

- повноти – охоплення бюджетуванням роботи всіх підрозділів з обов'язковою участю усіх працівників;
- інтегрованості – гармонічний взаємозв'язок усіх видів бюджетів з урахуванням структурного та часового аспектів;
- гнучкості – передбачати можливість коригування бюджетів при виникненні необхідності пов'язаною зі зміною внутрішніх та зовнішніх факторів;
- оцінки – надає системі управління витратами рис інструменту мотивації персоналу як основного елемента економічного механізму.

Дотримання всіх цих принципів є однією із передумов забезпечення ефективності бюджетування. Як і будь-яке явище, бюджетування має свої позитивні й негативні сторони [63]. Докладніше розглянемо їх у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

### Переваги та недоліки бюджетування

Бюджетування	
Переваги	Недоліки
1	2
- впливає на мотивацію й настрій у колективі	- різне сприйняття бюджетів у різних людей
- дає можливість координувати роботу підприємства в цілому	- складність та висока вартість бюджетування;
- аналіз бюджетів дозволяє вчасно вносити коригувальні зміни	- протиріччя між досяжністю цілей та їхнім стимулюючим ефектом: якщо досягти поставлених цілей занадто легко, то бюджет не має стимулюючого ефекту для підвищення продуктивності; якщо досягти цілей занадто складно, то стимулюючий ефект пропадає, оскільки ніхто не вірить у можливість досягнення мети
- є інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів	- якщо бюджети не доведені до відома кожного співробітника, то вони не справляють практично ніякого впливу на мотивацію і результати роботи, а замість цього сприймаються як засіб для оцінки діяльності працівників та відстеження їх помилок
- дозволяє вчитися на досвіді складання бюджетів минулих періодів та служить інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів	- бюджети вимагають від співробітників високої продуктивності праці; у свою чергу, співробітники протистоять цьому, намагаючись мінімізувати своє навантаження, що призводить до конфліктів, викликає стан страху та знижує ефективність роботи

Проблеми побудови та впровадження бюджетування в організаціях багатьох країн світу були вирішені ще 20-25 років тому. За оцінками експертів в Україні та інших країнах колишнього СРСР немає повного розуміння того, що більшість проблем на підприємствах виникають через невміння управляти ресурсами і застосовувати сучасні управлінські технології. Проведене опитування менеджерів усіх рівнів управління вітчизняних підприємств різних форм власності та видів діяльності, які застосовують у своїй діяльності системи бюджетування на різних рівнях розвитку, свідчить, що основними причинами (у порядку значущості), які зумовили необхідність впровадження бюджетних систем чи їх елементів на вітчизняних підприємствах, є:

- нестача інформації про реальні витрати та надходження на підприємстві;
- нецільове використання ресурсів підприємства;
- необхідність вираження у вартісному співвідношенні усіх виробничо-господарських операцій;
- значні фінансові втрати;
- низька фінансова дисципліна;
- загроза банкрутства та низький рівень ліквідності [30].

В процесі бюджетування на підприємстві можна виділити декілька основних етапів:

Етап 1. Підготовка до формування системи бюджетів підприємства:

1.1. Аналіз існуючої на підприємстві системи обліку, планування, аналізу.

1.2. Формування методики складання бюджетів підприємства.

1.3. Розподіл обов'язків, пов'язаних з підготовкою окремих документів, необхідних для складання бюджету між структурними підрозділами й конкретними виконавцями, визначення форматів надаваних документів, термінів їх підготовки.

Етап 2. Складання бюджету підприємства:

2.1. Формулювання короткострокових цілей підприємства.

2.2. Складання бюджетів окремими структурними підрозділами та їх інтеграція в зведений бюджет підприємства;

2.3. Узгодження та затвердження консолідованого бюджет та його складових.

Етап 3. Виконання бюджету підприємства.

Етап 4. Корегування бюджетів підприємства:

4.1. Збір інформації необхідній для аналізу виконання бюджетів.

4.2. Аналіз фактичних даних та визначення відхилень від планових показників.

4.3 Корегування цілей підприємства, показників плану та методики формування показників бюджету [91].

Враховуючи вище наведені етапи процесу бюджетування, докладніше

розглянемо основні етапи бюджетування витрат підприємства на рисунку 3.5.

### ЕТАПИ БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

ЕТАП 1	Визначення завдань щодо управління витратами підприємства
ЕТАП 2	Класифікація витрат у відповідності до поставлених завдань
ЕТАП 3	Аналіз наявності відхилень фактичного рівня витрат від запланованого
ЕТАП 4	Збір інформації про фактичний рівень витрат
ЕТАП 5	Визначення факторів впливу на зміну фактичного рівня витрат
ЕТАП 6	Розробка програми заходів щодо мінімізації витрат
ЕТАП 7	Контроль та коригування результатів

Рис. 3.5. Етапи бюджетування на підприємствах

Бюджетування в сільському господарстві дає змогу оцінити технологічні особливості виробництва, види продукції, собівартість виготовленої продукції, відповідно до яких вестимуть управлінський облік та аналізуватимуть відхилення, контролюватимуть норми витрачання ресурсів і грошові кошти. Тобто, бюджети охоплюють всі господарські процеси підприємства, зокрема постачання, виробництво, реалізацію продукції, управління фінансовими потоками тощо.

Разом з тим, особливості технологічних процесів вирощування біологічних активів і виробництва сільськогосподарської продукції вимагає застосування в практиці сільськогосподарських підприємств саме гнучких бюджетів [92].

Основними вимогами до бюджету є його прийнятність та досяжність, тобто він повинен складатися на основі стратегічних планів фірми та глибокого аналізу усіх існуючих даних та умов [93].

Гнучкі бюджети мають три основні напрями застосування:

- у процесі підготовки бюджетів для очікуваного рівня діяльності до одержання фактичних результатів;

- для обчислення величини витрат, яка відповідатиме фактичному обсягу діяльності, на основі якої готується звіт про виконання;

- дають змогу передбачити фінансові результати за різних рівнів діяльності, його можна використовувати для передбачення фінансових результатів у значній кількості ймовірних ситуацій.

Для розробки гнучкого бюджету необхідно відкоригувати величину витрат відповідно до фактичного рівня діяльності [92].

Відправною точкою бюджетування є розробка бюджету продаж, який передбачає запланований обсяг продажу окремих видів продукції. Складання всіх інших бюджетів базується на бюджеті продаж, тому він визначає майбутній обсяг виробництва або закупівель товару, витрати на виробництво і на збут, рух грошових коштів і т. д.

Бюджет продаж складається на підставі прогнозу експертів (спеціалістів-маркетологів) про можливі обсяги реалізації та рівень цін у наступному бюджетному періоді. Він включає обсяг продажу за видами продукції, ціну продажу, дохід від реалізації [3]. Докладніше розглянемо бюджет продаж пшениці озимої у таблиці 3.4.

*Таблиця 3.4*

**Бюджет продаж пшениці озимої**

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Обсяг продажу, т	311,4	608,4	77,9	1597,8	2595,5
Ціна реалізації, грн за т	2000	1400	1530	2100	X
Дохід від продажу, тис.грн	622,8	851,8	119,2	3355,4	4949,2

На основі даних бюджету продаж складається бюджет виробництва. Даний бюджет можна формувати з урахуванням зміни залишків готової продукції на початок і кінець періоду, а також з урахуванням прогнозних показників посівних площ та урожайності. Отже, розглянемо бюджет виробництва озимої пшениці за допомогою показників посівних площ та урожайності у таблиці 3.5.

**Бюджет виробництва озимої пшениці підприємства на рік**

Показник	Місяці		Усього за рік
	липень	серпень	
	16 - 31	01 - 04	
Обсяг виробництва, ц	25861,6	3965,4	29827
Посівна площа, га	587		
Площа загиблих посівів, га	8,0		
Зібрана площа, га	502,2	76,8	579
Середня урожайність, ц/га	51,5		

Особливість формування бюджету виробництва насамперед полягає в тому, що продукція буде отримуватись протягом нетривалого часу і одразу ж реалізовуватись.

Розробка бюджету виробництва та витрат, що понесені для виробництва біоенергетичних культур, має ґрунтуватися на даних технологічної карти. Важливо планувати не лише обсяг виробництва основної продукції, а й побічної.

Бюджет виробництва визначає базу для розробки бюджету матеріальних витрат, витрат на оплату праці та інших прямих витрат [7].

До матеріальних витрат при вирощуванні біоенергетичних культур відносять витрати на насіння, добрива, засоби захисту рослин та ін.

Біоенергетичні культур досить вибагливі до системи удобрення, тому раціонально підібрана і науково обґрунтована система удобрення є передумовою не лише високого врожаю, а й підвищення економічної ефективності вирощування даної культури.

При плануванні витрат на засоби захисту рослин важливо враховувати розроблену схему захисту біоенергетичних культур від бур'янів і хвороб, вивчити структуру забур'яненості посівів тими чи іншими бур'янами та дію на них гербіцидів, що дасть можливість оптимально спланувати строки, норми та способи їх застосування.

При формуванні бюджету витрат на насіння необхідно враховувати строки висіву та норму висіву.

При формуванні бюджетних показників для окремих елементів виробничих витрат важливо їх розмежовувати між витратами поточного року, витратами минулого року під урожай майбутніх років та витратами поточного року під урожай майбутніх років. Таким чином, специфіка понесення витрат на вирощування біоенергетичних культур вимагатиме в системі бюджетування планування витрат не лише в розрізі місяців року, а й більш укрупнено за калькуляційними періодами.

Дані бюджету матеріальних витрат у частині витрат поточного періоду можуть слугувати основою для планування закупівлі цих матеріалів [7].

Наступним бюджетом, що складається на основі бюджету виробництва є бюджет прямих витрат на оплату праці. Його складають на підставі встановлених технологічних норм витрат праці на одиницю продукції та тарифних ставок робітників відповідної кваліфікації (розряду). Розрахунки можуть виконуватись на підставі технологічних карт окремих процесів або середніх показників з розрахунку на одиницю продукції. Такі розрахунки виконують окремо з кожного виду продукції, а потім визначають загальні витрати на оплату праці [3].

При формуванні прямих витрат на оплату праці варто враховувати витрати на оплату праці, які можуть бути передбачені у системі преміювання по підприємству за виконання бюджетних показників, оскільки вони будуть враховуватися відповідно як додаткова сума оплати праці.

До бюджету інших прямих витрат на вирощування біоенергетичних культур відносять прямі витрати, що не включені до попередніх бюджетів. Це витрати на амортизацію і знос основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів; витрати на ремонт необоротних активів, інші прямі витрати.

Після визначення всіх прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці та інших витрат можемо розрахувати бюджет виробничих витрат та собівартості продукції [7]. Отже, докладніше розглянемо його у таблиці 3.6.

*Таблиця 3.6.*



## Зведений бюджет виробничих витрат та собівартості пшениці

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Витрати на оплату праці, тис. грн.	29,8	84,6	88,0	84,5	286,9
Відрахування на соціальні заходи, тис. грн.	13,6	33,8	36,1	34,1	117,6
Витрати на насіння, тис. грн.	180,8	95,3	0,0	7,4	283,5
Витрати на добрива, тис. грн.	0,0	356,8	107,3	0,0	464,1
Витрати на паливо-мастильні матеріали, тис. грн.	160,1	160,1	320,2	0,0	640,4
Інші матеріальні витрати, тис. грн.	222,2	456,8	192,7	17,0	888,7
Амортизація необоротних активів, тис. грн.	108,1	108,1	108,1	108,1	432,4
Загальновиробничі витрати, тис. грн.	0,0	0,0	0,0	526,3	526,3
Всього витрат, тис. грн.	714,6	1295,5	852,4	777,4	3639,9
Бюджетна кількість отриманого урожаю, ц					31906
Виробнича собівартість 1 ц пшениці, грн					114,1

При формуванні бюджету виробничих витрат на виробництво біоенергетичних культур варто пам'ятати, що загальновиробничі витрати розподіляються відповідно до обраної бази розподілу. Базою розподілу може при цьому слугувати сума прямих витрат (без вартості насіння).

Для визначення величини повної собівартості необхідна розробка бюджетів адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності. Дослідження показують, що планування даних величин необхідно здійснювати з урахуванням показників попереднього року з відповідним їх коригуванням на величину індексу інфляції та інших кон'юнктурних чинників.

Важливим етапом при формуванні та виконанні бюджетів є контроль за їх виконанням, який передбачає виявлення відхилень, з'ясування причин цього, резервів зниження витрат чи максимізації доходів, розробку заходів щодо оптимізації бюджетних показників та врахування факторів ризику при майбутньому бюджетному плануванні [7].

Отже, за допомогою впровадження процесу бюджетування на сільськогосподарських підприємствах буде можливо:

- оптимізувати доходи та витрати підприємств;
- впровадити оперативний контроль за змінними та постійними витратами;
- раціонально використовувати фінансові ресурси;
- покращувати платоспроможність за допомогою ефективного управління грошовими потоками;
- підвищувати оперативність та якість прийняття управлінських рішень;
- підвищити рівень конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості за допомогою підвищення керованості і пристосовуваності підприємств до змін зовнішнього середовища;
- координувати і узгоджувати дії окремих підрозділів та відділів підприємств;
- виявляти приховані ресурси; тощо.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В процесі виконання магістерської роботи було розглянуто облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції біоенергетичних культур. Для сільськогосподарських підприємств дана тема є досить актуальною, оскільки політична та економічна ситуація в державі залишається досить нестабільною, а діяльність сільськогосподарських підприємств, які є суб'єктами малого підприємництва, супроводжується різноманітними ризиками, виникає необхідність у правильному розумінні витрат як об'єкта обліку, їх економічної ролі в діяльності підприємств, впливу на собівартість продукції та на загальний дохід.

Для того, щоб вдало розкрити обрану тему дослідження, необхідно розглядати не тільки нормативно-правові акти, а й інші літературні джерела, такі, як підручники, журнали, статті, порівнюючи різні точки зору відносно обраної теми дослідження.

З економічної точки зору, існує багато різних підходів щодо визначення витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. Значний внесок в дослідження цього питання зробили такі відомі вчені як: Д. Мідлтон, Р. Ентоні, Дж. Ріс, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Форстер, Ф.Ф. Бутинець, Ю.С. Цал – Цалко, О.В. Крушельницька, О.В. Грищенко та ін.

Таким чином, проаналізувавши тлумачення поняття витрат різних науковців під поняттям «витрати» слід розуміти представлення у грошовому виразі величини трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів в господарській діяльності суб'єктами господарювання. В бухгалтерському обліку витратами визначаються як зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства.

Досліджуючи поняття витрат, варто звернути увагу на їх класифікацію. Класифікація витрат – це їх систематизація та групування відповідно до потреб управління, тобто це інформація, що згрупована різними способами та потрібна для ефективного управління підприємством. У вітчизняній практиці однією з

основних вважається класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку витрат за статтями, а також для розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) рекомендується використовувати рахунки класу 9. Для обліку прямих витрат на виробництво використовується рахунок 23 «Виробництво».

Для побудови ефективної системи управління витратами, підприємства самостійно вибирають методи та способи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Для обліку витрат, на практиці застосовуються такі методи як: попроцесний, позамовний, попередільний, нормативний, метод фактичної собівартості. Поряд з методами обліку витрат, використовуються й методи калькулювання, а саме: простий, коефіцієнтний, пропорційний, виключення побічної продукції, комбінований.

ПП «Дружба народів», як і більшість суб'єктів малого господарства використовує метод фактичної собівартості (метод обліку витрат) та метод виключення побічної продукції (метод калькулювання).

Система бухгалтерського обліку витрат в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення.

Порядок бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції визначається чотирма рівнями, а саме національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, нормативно-правовою базою державного рівня, галузевими нормативними документами та наказом по підприємству.

Україна – велика аграрна держава, яка здатна не лише забезпечити власні потреби в продуктах харчування, але й виробляти сировину для біоенергетики. На думку вчених, найбільш перспективним видом біоенергетики для України є фітоенергетика як галузь біоенергетики, що базується на біосировині рослинного походження.

Ринок біопалива в Україні знаходиться на етапі свого зародження, що являється однією з основних перепон на шляху до розвитку агропромислового сектору економіки держави. Також величезною проблемою є те, що більша половина сировини з якої можна було б виготовляти біологічне пальне, спрямована на експорт у країни Європи, для забезпечення їх власних потреб.

Основною сировиною, яка використовується для виробництва етанолу є цукро- та крохмаловмісні енергетичні культури (зернові, картопля, цукрові буряки, кукурудза на зерно). Сировиною для виробництва біодизельного палива є олійні культури (ріпак, соняшник, соя, олійний льон), з яких виробляють рослинну олію. Проте в даний період часу, українські підприємства не спроможні самостійно виготовляти біопаливо (біоетанол, біодизель та біогаз), так як це потребує великої кількості коштів. Пріоритетним напрямком для сільськогосподарських підприємств України, які займаються вирощуванням біомаси (енергетичних сільськогосподарських культур), є, насамперед, переробка відходів сільського господарства, до яких входять: первинні відходи сільського господарства (солома злакових культур та ріпаку, стебла соняшнику і кукурудзи) та вторинні відходи сільського господарства (жом цукрових буряків, лущиння соняшнику, горіхова шкаралупа та інші види біомаси подібного типу).

Характерною особливістю бухгалтерського обліку витрат виробництва є, як відомо, безперервне і суцільне відображення фінансово-господарської діяльності організацій, підприємств і установ. При цьому обов'язкова умова облікових записів – це підтвердження їх документами.

Усі первинні документи з обліку витрат виробництва і виходу продукції енергетичних культур можна об'єднати у 5 груп: документи обліку витрат з оплати праці, витрат предметів праці, витрат засобів праці, обліку інших витрат та виходу продукції.

У цілому, на сільськогосподарських підприємствах Мурованокуриловецького району, а саме ПП «Дружба народів», ПП «Бонас» та ПОП «Весна», первинний облік витрат виробництва і виходу продукції

енергетичних культур організований належним чином, з використанням документів всіх п'яти груп та згідно чинного законодавства.

Виробництво продукції завжди пов'язане з певними витратами, які мають назву «виробничі». Дані витрати формують виробничу собівартість продукції та впливають на її конкурентоспроможність. Виробнича собівартість продукції – це виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції, виконані роботи та надані послуги.

Витрати виробництва включають в себе витрати на виготовлення продукції та загальновиробничі витрати, тобто вони поділяються на прямі (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати) та непрямі витрати.

Синтетичний облік витрат виробництва ведеться на активному рахунку 23 «Виробництво». Рахунок 23 «Виробництво» включений до рахунків класу 2 «Запаси» у зв'язку з тим, що сальдо названого рахунку відображає вартість незавершеного виробництва і показується в активі балансу.

Аналітичний облік на ПП «Дружба народів» за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за наступними видами виробництв, а саме: 231 «Рослинництво»; 232 «Тваринництво»; 233 «Столова» та 235 «Машино-тракторний парк».

Об'єктами обліку витрат та калькулювання у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури (групи культур), а також виконані роботи в незавершеному виробництві (витрати під урожай наступного року: оранка на зяб, посів озимих культур, внесення органічних добрив, снігозатримання, лущення стерні тощо).

Реєстром синтетичного обліку витрат виробництва продукції енергетичних культур (рослинництва) є Журнал-ордер 5 В с.-г. по рахунках: 23 «Виробництво»; 24 «Брак у виробництві»; 39 «Витрати майбутніх періодів»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут». Реєстром аналітичного обліку прямих витрат є – Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва № 5.5. с.-г. Реєстром аналітичного

обліку загальновиборничих витрат є Звіт про загальновиборничі витрати № 5.7. с.- г.

Таким чином, процес виробництва формується з витрат виробництва, які є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, що в результаті створення нового продукту перетворюються у собівартість. Собівартість продукції формують всі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі. Іншими словами, основу управління витратами підприємства формує калькулювання собівартості.

У процесі калькулювання вимірюють витрати на виробництво та кількість випущеної продукції, розраховується собівартість одиниці продукції та визначається економічна доцільність виробництва.

Калькулювання собівартості продукції, забезпечує управлінський персонал інформацією про формування собівартості при прийнятті управлінських рішень, а розрахунок собівартості продукції енергетичних культур й окремих їх одиниць є основною та кінцевою метою виробничого обліку.

Ефективність управління будь-яким економічним процесом залежить передусім від якості одержаної інформації про фінансово-майновий стан, умови і результати діяльності. Показники, які характеризують господарські процеси та їх зміни в сільськогосподарських підприємствах, відображуються у звітності суб'єктів господарювання.

Важливою складовою облікової системи підприємства є внутрішня звітність. Проблема внутрішньої звітності є найменш дослідженою у системі управлінського обліку, оскільки на практиці основна увага зосереджується на підсистемі фінансового обліку, що регламентується державою, а інші підсистеми обліку (управлінський облік) не регламентуються і їм не надається достатньої уваги.

Внутрішня звітність сільськогосподарських підприємств складається для їх керівників. На ПП «Дружба народів» внутрішні звіти є щотижневими, а в разі необхідності подаються в міру виникнення відхилень.

Отже, для ефективного управління підприємством недостатньо інформації,

що надає фінансовий облік, тобто фінансова звітність, так як кожне підприємство повинне передбачити можливі недоліки управління підприємством, а з допомогою управлінської звітності цих недоліків можна уникнути.

В даний час розвиток сільськогосподарських товаровиробників, більшість яких є суб'єктами малого підприємництва, є ключем до впровадження інновацій, удосконалення та підвищення продуктивності.

Малі підприємства, як і всі інші суб'єкти господарювання України, зобов'язані вести оперативний і бухгалтерський облік господарських операцій, складати фінансову, податкову та статистичну звітність. При цьому організація бухгалтерського обліку на малих підприємствах повинна базуватися на загальноприйнятих в Україні й у міжнародній практиці принципах. Одним із таких принципів є принцип послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) використання підприємством обраної облікової політики.

В даний час досить актуальною є проблема розуміння ролі формування та реалізації облікової політики, оскільки керівники підприємства сприймають облікову політику лише як документ, який має бути на підприємстві. Його формують поверхнево, використовуючи при цьому інтернет-шаблон, в якому не враховуються особливості певних галузей.

На сьогоднішній день вже існують більш-менш стійкі погляди авторів на об'єкти, які слід розглядати в обліковій політиці підприємства. Серед таких об'єктів найчастіше виділяють: основні засоби, нематеріальні активи, малоцінні швидкозношувані предмети, виробничі запаси, фінансові вкладення, дебіторську і кредиторську заборгованість. Менше уваги приділяється витратам підприємства.

Під час написання магістерської роботи нами було запропоновано виділити наступні елементи в Наказі про облікову політику ПП «Дружба народів» стосовно обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції:

- методи обліку витрат та методи калькулювання;



- перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції;
- перелік загальновиробничих витрат;
- порядок та база розподілу непрямих (загальновиробничих) витрат;
- об'єкти управлінського обліку (обліку витрат та калькування);
- перелік статей та елементів витрат;
- розподіл виробництв на основне, допоміжне та обслуговуюче;
- оцінка незавершеного виробництва та готової продукції;
- спосіб групування та списання витрат на виробництво;
- вибір калькуляційного періоду та періоду визначення фінансового результату;
- перелік витрат, що включаються у собівартість продукції;
- перелік адміністративних витрат та витрат на збут;
- перелік рахунків, що використовуються для обліку витрат діяльності;
- нормальна виробнича потужність, тощо.

В даний час підприємства вже не можуть приймати рішення ґрунтуючись лише на інтуїції і особистому уявленні про положення справ. Щоб утримати досягнуті позиції, керівники вимушені використовувати нові технології управління. Для оптимізації процесу ухвалення управлінських рішень та для оцінки можливих наслідків цих рішень на підприємствах доцільно впроваджувати бюджетування. Сьогодні бюджетування використовується на українських підприємствах рідко. Це пояснюється нестабільністю інфляційних процесів, податкового законодавства, високим ступенем невизначеності на українському ринку та іншими обмежуючими факторами, а так само, небажанням багатьох керівників вкладати кошти в малоефективний, на їхню думку, процес. Однак, загально визнано, що ефективне управління фінансами підприємства можливе лише при плануванні всіх фінансових потоків, процесів і відносин господарюючого суб'єкта, які можна докладно розглянути при складанні бюджетів.

В результаті дослідження запропоновано наступні бюджети на підприємстві, а саме: бюджет продаж; бюджет виробництва; бюджету

матеріальних витрат; бюджет витрат на оплату праці; бюджет інших прямих витрат та зведений бюджет виробничих витрат та собівартості продукції.

Впровадження запропонованих бюджетів на підприємстві дасть змогу:

- оптимізувати доходи та витрати підприємств;
- впровадити оперативний контроль за змінними та постійними витратами;
- раціонально використовувати фінансові ресурси;
- покращувати платоспроможність за допомогою ефективного управління грошовими потоками;
- підвищувати оперативність та якість прийняття управлінських рішень;
- підвищити рівень конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості за допомогою підвищення керованості і пристосовуваності підприємств до змін зовнішнього середовища;
- координувати і узгоджувати дії окремих підрозділів та відділів підприємств;
- виявляти приховані ресурси; тощо.

Ці результати ми отримали за допомогою вивчення і аналізу чинних законодавчих актів, нормативних документів, а також порівняння і аналізу на даній базі господарської практики на прикладі ПП «Дружба Народів».

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аврова И.А. Управленческий учет / И.А. Аврова. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 176 с.
2. Акімова Н.С., Безпалова О.О. Організаційно-методичні аспекти облікової політики акціонерного товариства / Н.С. Акімова, О.О. Безпалова / Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №4 (8). – С.137 – 144.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. – Д. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
4. Безверхий К. В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект [текст]: монографія / К.В. Безверхий. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 276 с.
5. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции / П.С. Безруких. - М.: Финансы и статистика. – 1984. – С.320.
6. Білоусова І.А. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І.А. Білоусова, М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 3-10.
7. Бірюк О.Г. Технологія бюджетування як інструмент управління виробництвом цукрових буряків / О. Г. Бірюк, В. В. Король // Проблеми економіки. – 2013. – № 4. – С. 62-69.
8. Бондар М. Облікова політика підприємства: зміни та доповнення / М.Бондар// Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 8-12.
9. Бондаренко Н.М. Особливості формування облікової політики на малих підприємствах / Бондаренко Н.М. / Вісник Дніпропетровського університету. – 2012. - №6 (1). – С. 130 – 137.
10. Бондаренко Т.Ю. Механізм бюджетування витрат / Т. Ю. Бондаренко // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10 (3). – С. 68-72.
11. Бондарчук Н.В. Теоретичні засади формування облікової політики на сільськогосподарських підприємствах / Н.В. Бондарчук // Університетські

наукові записки. – 2011. – № 4. – С. 433-438.

12. Бугас Н.В. Бюджетування як спосіб управління розвитком підприємства / Н. В. Бугас // Вісник КНУТД. – К.: КНУТД, 2012, – № 5. – С. 292-298.

13. Бугас Н.В. Бюджетування як ефективний інструмент управління витратами / Н. В. Бугас // Бізнес Інформ. – 2012. – № 5. – С. 190-193.

14. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: – Житомир: ЖІТІ, 2000 – 640 с.

15. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – №1(22). – С. 11-18.

16. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська; за ред. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир: Рута, 2006. – 528 с.

17. Вэриан Х.Р. Микроэкономика. Промежуточный уровень. Современный подход: Учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ, 1997. — 767 с.

18. Гаценко-Колумбет О.П. Формування облікової політики підприємства щодо витрат виробництва / О.П. Гаценко-Колумбет, А.З. Кургінян // Економічні науки. Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 4(62). – С. 52-54.

19. Голуб Н.О. Документальне забезпечення обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення / Н. О. Голуб // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 3. – С. 52-56.

20. Греб Н. І. Облікова політика в організації обліку витрат виробництва / Н. І. Греб // Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України: тези доповідей V Студентської наукової конференції (зі статусом наукової), Львів, 18–19 жовтня 2012 року. Частина 1 / Національний університет «Львівська політехніка», Інститут економіки і менеджменту, Кафедра обліку та аналізу. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 53–54.

21. Грищенко О.В. Понятие терминов «издержки», «затраты»,

«расходы», «себестоимость» [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.aup.ru/books/m166/2\\_1.htm](http://www.aup.ru/books/m166/2_1.htm).

22. Гура Н.О. Бухгалтерський облік як наука, його принципи, предмет та об'єкти / Надія Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007.– № 6. – С. 3-8.

23. Гуцаленко Л.В. Стан та основні чинники розвитку виробництва біологічного палива в Україні та світі / Л. В. Гуцаленко, В. Ю. Фабіянська // Наукові праці Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків : зб. наук. праць. – К. : ФОП Корзун Д. Ю., 2013. – Вип. 19. – С. 168–174

24. Денисюк А.О. Внутрішня звітність, як невід'ємна складова управління / Матеріали III наукової конференції аспірантів, пошукувачів та магістрів «Облік, аналіз та контроль в системі управління підприємницькими структурами» (21-22 березня 2013 р.). – НУ «ЛП», 2013. – С. 56-59.

25. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В.А.Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 2 (17) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 77-83.

26. Ентони Р. Учет: ситуация и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

27. Завгородний В.П. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в системе управления предприятием. – К.: Издательство «ВАКЛЕР», 1997. – 976с. – С. 566.

28. Задоровська Р.В. Витрати підприємства: економічна та облікова сутність / Р.В. Задоровська // Промисловість агропромислового виробництва. – 2011. – № 18 – С. 46-50.

29. Іванюта, П. В. Управління витратами: навчальний посібник / П. В. Іванюта, О. П. Лугвінська. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 125 с.

30. Ілляшенко Т.О. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств / Т.О. Ілляшенко, К.В.Ілляшенко, М.В. Скобенко // Вісн. Сум. держ. ун-ту. Сер. Економіка. – 2012. – № 3. – С. 36-44.

31. Ільченко В.М. Взаємозв'язок методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції / В. М. Ільченко, Я. Ю. Гагаріна // Економіка і регіон. – 2012. – № 4. – С. 199-203.
32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Міністерством фінансів України від 30.11.99 р.
33. Калетнік Г. М. Розвиток ринку біопалив в Україні / Г. М. Калетнік // Біоенергетика. - 2013. - № 1. - С. 11-16.
34. Калетнік Г.М., Пришляк В.М. Біопалива: ефективність їх виробництва та споживання в АПК України. Навч. посібник. – К: Аграрна наука, 2010. – 327 с.
35. Калетник Г. М. Кластеризація виробництва біопалива — шлях до енергобезпеки України / Г. М. Калетник // Агросвіт. - 2009. - № 20. - С. 7-12.
36. Калініна О.М. Теоретичні основи управлінського обліку на підприємстві / О.М. Калініна, О.В. Каширіна, С.В. Післігіна // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі. – 2012. – № 1. – С. 47–58.
37. Калініна О. М. Етапи розробки і впровадження бюджетування / О.М. Калініна // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі. – 2010. – № 1. – С. 57–64.
38. Карпова Т. П. Управленческий учет [Текст]: учебн. / Т. П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
39. Керимов В. Э. Бухгалтерский учет : учебник / В. Э. Керимов. – М. : Эксмо, 2005. – 688 с.
40. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебн. / В.Э. Керимов. – 6-е изд. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. – 476 с.
41. Кондрич В.І. Витрати виробництва: поняття та обліково-економічна сутність / В.І. Кондрич // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2013. – № 1 (63) . – С. 102 – 107.
42. Корчагіна В.Г. Облікова політика як елемент системи управління

аграрним підприємством / В.Г.Корчагіна / Економічні науки. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – Вип.5. – Том 2. – С. 140 – 145.

43. Козловський С. В. Розвиток ринку біопалива як елемент продовольчої безпеки України / С. В. Козловський, А. В. Козловський, Е. А. Кіреєва // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. – 2012. – № 1 (2). – С. 355-363. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vzhnau\\_2012\\_1\(2\)\\_43.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vzhnau_2012_1(2)_43.pdf)

44. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. – К.: М-во юстиції України, 2006. – 123 с.

45. Крушельницька О.В. Управління витратами / О.В. Крушельницька. – Житомир: ЖІТІ, 2005. – 254 с.

46. Левера І.О. Внутрігосподарська звітність у системі управління сільськогосподарськими підприємствами / І. О. Левера // Науковий вісник нац.університету біоресурсів і природокористування України. – 15/11/2010. – №154 част.3: Економіка, аграрний менеджмент та бізнес. – С. 188-192.

47. Линник В.Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий / В.Г. Линник. – К.: Вища школа. – 1986. – С.175.

48. Линник О. І. Особливості обліку та оцінки витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку / О. І. Линник, О. В. Кадук // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва . – 2014. – № 33. – С. 22-27.

49. Лисьонкова Н.М. Основи бюджетування на підприємстві / Н.М. Лисьонкова, О.А. Єрмоленко // Комунальне господарство міст / Серія : «Економічні науки». – зб. наук. пр. – № 100. – С. 220–226

50. Лист Інституту української мови від 14.04.2006р. №307/365.

51. Литвиненко, В. С. Проблеми обліку праці та її оплати у сільськогосподарських підприємствах / В. С. Литвиненко, Я. В. Солodka // Економічні науки [Текст]: зб. наук. пр. / Луц. нац. техн. ун-т ; [відп. ред. З. В.

Герасимчук]. – Луцьк : Луц. нац. техн. ун-т, 2004 – . Вип. 10 (37), Ч. 3. – С. 429-434.

52. Мамалуй О.О. Основи економічної теорії: Підручник / [О.О. Мамалуй, О.А. Гриценко, Л.В. Гриценко, Г.Ю. Дарнопих та ін.; за заг. ред. О.О. Мамалуя]. – К.: Юрінком Інтер, 2005. – 480с.

53. Мідлтон Д. Бухгалтерський облік і прийняття управлінських рішень [Текст] / Д. Мідлтон. – М.: Аудит, 1977. – 401с.

54. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132.

55. Мордвінцева Т.В. Методи обліку витрат і методи калькулювання: їх взаємозв'язок та різниця / Т.В. Мордвінцева, А.О. Тарасенко// Сталій розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – №2. – С. 195-199

56. Морщенок Т.С. Особливості визначення собівартості основних видів сільськогосподарської продукції / Т.С. Морщенок, А.В. Ткаленко // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2014. – №6. – С.12-21.

57. Нападовська Л.В. Управлінський облік : Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. - 544 с.

58. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73.

59. Нестеренко С.С. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, проблеми формування та шляхи їх вирішення / С.С. Нестеренко // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10 (4). – С. 24-31.

60. Одинцова Т.М. Признание и отражение в системе финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vsntu/2008\\_2009/92.../92-](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vsntu/2008_2009/92.../92-)



61. Олійник О. В. Проблеми співвідношення і класифікації «методів обліку витрат» і «методів калькулювання» / О. В. Олійник, С. В. Бойко // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2003. – № 3. – С. 158-168.

62. Осадча Г.Г. Система калькулювання виробничого підприємства харчової галузі / Г. Г. Осадча // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (2). – С. 520-529.

63. Османкіна Н.М. Бюджетування в процесі управління підприємством / Н.М. Османкіна, Ю.І. Мискін // Особливості ефективного управління підприємствами в умовах глобальних викликів: матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції молодих вчених та студентів (22 березня 2013р., м. Чернівці) / МОНУ, БДФЕУ; [гол. ред. В.В. Прядко]. – Чернівці: [БДФЕУ], 2013. – С. 53-56.

64. Панадій О. П. Методичні розробки для цілей управлінського обліку в сільському господарстві й інших галузях економіки України: порівняння та критика / О. П. Панадій // Облік і фінанси . – 2014. – № 4. – С. 47-53. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif\\_apk\\_2014\\_4\\_9.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif_apk_2014_4_9.pdf)

65. Партин Г.О. Управлінський облік: навч.-метод. посіб. / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, А.І. Ясінська. – К.: Знання, 2006. – 235 с.

66. Погосова А.В. Формування внутрішньої управлінської звітності / А. В. Погосова // Агроінком. – 2008. – № 5-6. – С. 116-118.

67. Поліщук, В.Л. (2013) Формування облікової політики щодо нематеріальних активів In: Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: збірник тез Одинадцятої Всеукраїнської наукової Internet-конференції ЖДТУ, С.187-189.

68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10. 1999 р. № 246.

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 .

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ

Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318.

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 25. 02. 2000 р. №39.

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 31 «Фінансові витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 415 від 28.04.2006 р.

73. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07. 1999 р. № 996-XIV

74. Про невідповідність Методрекомендацій: Лист Міністерства фінансів України від 29.09.2009 р. № 31- 34000-20-5/26023

75. Проскура К.П., Зінов'єв Г.О. Податкові аспекти управління витратами підприємства / К.П. Проскура, Г.О. Зінов'єв // Актуальні проблеми економіки. – 2009 р. – № 6. – С. 255-262.

76. Радченко К.М. Витрати як об'єкт обліку та їх місце в системі бухгалтерського обліку / К.М. Радченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 4. – С. 27–29.

77. Радченко К.М. Собівартість як економічна категорія, принципи та значення її калькулювання / К.М. Радченко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси / Зб. наук. праць. – Луцьк. – 2011. – Вип. 8 (29) ч. 4. – С. 61-67.

78. Роїк М.В. Фітоенергетичні культури / М.В. Роїк, В.Л. Курило, М.Я. Гументик, О.М. Ганженко // Журнал «Агроном». – № 3 (серпень). – 2013. – С. 196 – 199.

79. Романків І. Я Особливості бухгалтерського обліку і економічного контролю витрат виробництва [Текст] / І. Я. Романків // Інноваційна економіка, 2013. – № 10. – С. 141-147.

80. Саюн А.О. Особливості формування облікової політики підприємства в сучасних умовах / А.О. Саюн // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. – К.: ПП «Рута», 2013. – 261 с. – С. 197-202.

81. Свірко С.В. Деякі питання сучасної української економічної термінології // Проблеми формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Вип.9 – К.: КНЕУ, 2001 – С. 463-473.

82. Светлова Н. М. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва / Н. М. Светлова, М. Г. Супрун. [Ел. р.]. – Режим доступу: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/znptdau/2012\\_2\\_6/18-6-26.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_6/18-6-26.pdf)

83. Святенко І.М. Елементи облікової політики підприємств / І.М. Святенко / Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.16. – С. 277 – 283.

84. Сидоренко І.В., Сопільник А.О. Облікова політика в Україні: теорія і практика / І.В. Сидоренко, А.О. Сопільник / Научный вестник ДГМА. – 2011.- №1(7Е). – С.318 – 322.

85. Сидорук Б.О. Економіко-екологічна оцінка енергетичного потенціалу сільськогосподарських культур [Електронний ресурс] / Б. О. Сидорук, А. П. Сава. – Режим доступу: <http://agroprod.biz/2015/02/01/ekonomiko-ekologichna-otsinkaenerhetychnoho-potentsialu-silskohospo-darskyh-kultur>.

86. Скляренко В.К. В чем разница между затратами, расходами и издержками [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.elitarium.ru/2007/10/30/zatraty\\_raskhody\\_izderzhki.html](http://www.elitarium.ru/2007/10/30/zatraty_raskhody_izderzhki.html).

87. Скорук О.П. Розвиток ринку біопалива в Україні та світі: стан та перспективи / О.П. Скорук, І.А. Здор // Збірник наукових праць ВНАУ. - №1 (56). – 2012. – С. 45 – 56

88. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять / М.І.Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 2 (14). – С. 202-206.

89. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.

90. Ткаченко, А. Визначення, види бюджетів та їх роль в антикризовому управлінні підприємством [Текст] / А. Ткаченко // Вісник економічної науки

України. – 2009. – №2. – С. 145-148

91. Ткаченко Є.Ю. Бюджетування як інструмент контролінгу / Є. Ю. Ткаченко // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. - 2013. – Вип. 1(2). – С. 114-118.

92. Тлучкевич Н.В. Використання гнучких бюджетів в сільськогосподарських підприємствах. – Луцьк: Луцький національний технічний університет, 2009. – С. 239 – 244.

93. Турій О.В. Бюджетне планування // Менеджмент та підприємництво в Україні. – №417. – Львівська політехніка, 2001. – С. 531-537.

94. Федоренко В.Г., Діденко О.М., Руженський М.М., Іткін О.Ф. Політична економія: Підручник / За науковою ред. доктора економ. наук проф. В.Г. Федоренка. – К.: Алерта, 2008. – 487 с.

95. Філіп Л.В. Економічний зміст і класифікація витрат / Л.В. Філіп // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2011. – № 36. – С. 206-211.

96. Хаймьонова Н.С. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку витрат підприємства / Н.С. Хаймьонова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2014. – Вип.2. – С. 1044-1047.

97. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Форстер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 415 с.

98. Цал – Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Цал – Цалко Ю.С. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 600 с.

99. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання [Текст]. Ч. 1 : монографія / А. В. Череп. – Х.: ІНЖЕК, 2007. – 368 с.

100. Черній М.Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності / М.Я. Черній / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. Вип. 2 (23). – С. 381-388.

101. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] // В.Г. Швець – К.: Знання, 2004. – 447 с.

102. Швирид С. М. Облік витрат звичайної діяльності на підприємстві / С.

М. Швирид, І. О. Кудіна // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. – 2013. – Вип. 25. – С. 312-316.

103. Шим, Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Джей К. Шим, Джоэл Г. Сигел. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1996. – 344 с.

104. Янчева Л. М. Витрати: дефініції визначення та класифікація / Л. М. Янчева, М. О. Ільченко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг . – 2011. – Вип. 2. – С. 31-37.

## **ДОДАТКИ**