

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ  
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

**ЛЕВЧЕНКО Людмила Володимирівна**

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ  
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня  
«Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри  
бухгалтерського обліку  
Коваль Л.В.

ВІННИЦЯ – 2019

# ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту

Кафедра бухгалтерського обліку

Затверджую

Завідувач кафедри «Бухгалтерського обліку»

д. е. н., професор \_\_\_\_\_ Правдюк Н.Л.

« 12 » березня 2019 р.

## ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студенту левченко Людмилі Володимирівні

на тему

«Організація обліку операційних витрат сільськогосподарських підприємств»

Затверджено наказом від 12.03.2019 № 41м

Структура роботи		Термін підготовки
ВСТУП		До 06.09.2019р.
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ	До 06.09.2019р.
РОЗДІЛ 2	ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	До 01.10.2019р.
РОЗДІЛ 3	ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	До 01.11.2019р.
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		До 07.11.2019р.
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		До 07.11.2019р.
ДОДАТКИ		До 07.11.2019р.

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту «20» листопада 2019р.

Завдання видав

керівник «12» березня 2019р.

Підпис \_\_\_\_\_

## АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних питань організації обліку операційних витрат діяльності сільськогосподарських підприємств.

Об'єктом дослідження є облікове відображення операційних витрат в Уладово-Люлинецькій дослідно-селекційній станції Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків НААНУ.

Мета дипломної роботи полягає в науково-теоретичному обґрунтуванні та розробці рекомендацій щодо удосконалення організації обліку операційних витрат на прикладі Уладово-Люлинецької дослідно-селекційної станції Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків НААНУ.

Завданнями роботи є: вивчення теоретичних засад організації обліку операційних витрат; дослідження стану організація обліку операційних витрат сільськогосподарських підприємств; формування шляхів вдосконалення організації обліку операційних витрат сільськогосподарських підприємств .

За результатами дослідження сформовані узагальнюючі висновки та пропозиції щодо вдосконалення організації обліку операційних витрат підприємства.

Одержані результати можуть бути використані в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: операційні витрати, витрати на збут, адміністративні витрати, первинні документи, організація обліку, фінансова звітність

Магістерська робота містить 105 сторінок, 10 таблиць, 6 рисунків, список використаних джерел включає 120\_найменувань, 5 додатків.

## ЗМІСТ

### ВСТУП

### РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

1.1. Економічна сутність витрат підприємства

1.2. Огляд теоретичної бази по темі дослідження

1.3. Нормативно-правове забезпечення організації обліку операційних витрат підприємства

### РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Класифікація витрат підприємства

2.2. Визнання та оцінка витрат

2.3. Відображення інформації щодо витрат операційної діяльності в обліковій політиці підприємства

2.4. Організація первинного обліку витрат операційної діяльності

2.5. Організація синтетичного та аналітичного обліку витрат операційної діяльності

2.6. Відображення інформації про витрати операційної діяльності в облікових регістрах та у фінансовій звітності підприємства

### РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Проблеми та шляхи вдосконалення обліку витрат операційної діяльності в умовах сьогодення

3.2. Імплементация міжнародного досвіду організації обліку витрат операційної діяльності в практиці вітчизняних сільськогосподарських підприємств

### ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

### ДОДАТКИ

## ВСТУП

В умовах сучасних складних виробничих і управлінських процесів, підвищеної нестабільності зовнішнього середовища, зростання і глобалізації особливого значення набуває стратегічне управління підприємством, яке передбачає формування обґрунтованої стратегії на основі глибокого осмислення визначальних економічних, технологічних, соціальних та інших перетворень. Розвиток економіки України на інноваційній основі передбачає активізацію діяльності сільськогосподарських підприємств та їх адаптацію до ринкових умов функціонування. Однією з важливих галузей вітчизняної промисловості є аграрна промисловість а саме сільське господарство, яке на сучасному етапі є уразливим у зв'язку з трансформацією економічної ситуації та високим рівнем конкуренції на світовому ринку.

В ринковій економіці витрати є основою вибору найкращого з альтернативних варіантів розвитку й управлінських рішень, орієнтиром встановлення ціни на продукцію та передумовою приросту капіталу підприємства. Зважаючи на це, витрати займають важливе місце в управлінні підприємствами, діяльність яких характеризується значним рівнем витратомісткості, та є визначальним якісним чинником і показником їх господарювання. Ефективність адаптивних реакцій сільськогосподарських підприємств на зміну економічної ситуації та їх здатність до стабільної роботи залежать від забезпечення системи управління інформацією про стан і перспективи бізнесу, існуючі й потенційні проблеми, альтернативні напрями розвитку. Зниження витрат (собівартості) забезпечує безпосереднє зростання прибутку, так і його збільшення за рахунок підвищення обсягів продажів внаслідок можливості застосування системи гнучкого ціноутворення.

Зниження витрат (собівартості) забезпечує безпосереднє зростання прибутку, так і його збільшення за рахунок підвищення обсягів продажів внаслідок можливості застосування системи гнучкого ціноутворення, необхідна система виробничого обліку зі стратегічною спрямованістю.

Важливу роль в управлінні собівартістю відіграє організація операційного обліку витрат, який дає змогу оцінити господарські ситуації, пов'язані з формуванням собівартості продукції, виявити недоліки, резерви покращання використання ресурсів та ухвалити відповідні управлінські рішення. Проблеми управління витратами завжди перебували в центрі уваги вітчизняних і зарубіжних фахівців. Найбільш систематизовані та обґрунтовані такі наукові галузі управління витратами, як виробниче планування та облік витрат, калькулювання собівартості продукції, економічний аналіз.

Динамічно мінливі умови ринкового господарювання вимагають розробки і впровадження нових методів управління витратами, орієнтованих на ефективне використання ресурсів підприємства, підвищення його конкурентоспроможності.

Водночас в останні роки у вітчизняній науковій літературі та практиці питань управління витратами приділяється недостатньо уваги в силу сформованих об'єктивних і суб'єктивних причин. Низька дієздатність економічних служб, їх повільна адаптація до сучасних умов, фіскальний характер економіки, спрямований на отримання максимальних податків у поточному періоді і, по суті, гальмує використання внутрішніх резервів організації, не орієнтують підприємства на впровадження нових методів управління витратами, адекватних ринковим умовам.

Ефективний аналіз витрат можливий лише в комплексі з іншими основними елементами менеджменту підприємства, який включає операції з прийняття оптимального управлінського рішення за результатами аналізу та забезпечення його виконання на основі відповідної аналітичної інформації.

Облікові системи повинні сприяти задоволенню інформаційних потреб системи управління підприємством, тому доцільним є застосування комбінованих підходів до вибору способів вимірювання та групування витрат.

Формування інформації про витрати повторює хід виробничого процесу і зумовлено рухом матеріальних ресурсів за відповідними стадіями технологічного процесу, нарощуванням трудових витрат по мірі обробки

початкових матеріалів, витрат щодо утримання і експлуатації устаткування, послуг допоміжних виробництв тощо.

За сучасних умов підприємству необхідна система виробничого обліку зі стратегічною спрямованістю. Перехід від управлінського обліку та аналізу витрат до стратегічного управління витратами є основним перспективним завданням підприємства.

Управління витратами підприємства припускає системний підхід, тобто цілі підприємства можуть бути досягнуті тільки в результаті усвідомленої реалізації взаємозалежності основних функціональних місій підприємства.

Перехід від управлінського обліку та аналізу витрат до стратегічного управління витратами є основним перспективним завданням підприємства.

Управління витратами підприємства припускає системний підхід, тобто цілі підприємства можуть бути досягнуті тільки в результаті усвідомленої реалізації взаємозалежності основних функціональних місій підприємства.

Вагомий внесок у розвиток теоретико–методичних засад організації обліку витрат підприємства зробили зарубіжні та вітчизняні вчені: І. І. Бабіч, В. І. Бачинський, М. Т. Білуха, І. О. Бланк, М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, С. І. Головацька, К. Друрі, Х. Л. Дюкарева, В. М. Жук, П. М. Іванченко, О. А. Зоріна, М. В. Корягін, Я. Д. Крупка, П. О. Куцик, О. П. Кундря–Висоцька, В. О. Ластовецький, Н. О. Лоханова, Д. Миддлтон, Л. Г. Медвідь, Л. В. Нападовська, Б. Нідлз, В. О. Озеран, М. С. Пушкар, К. І. Редченко, І. Б. Садовська, М. І. Скрипник, В. В. Сопко, В. Є. Швець, Ч. Хорнгрен, Л. В. Чижевська, І. Й. Яремко та інші.

Проте низка організаційно–методичних проблемних аспектів обліку витрат операційної діяльності у сучасних умовах економіки потребують комплексного вдосконалення з огляду на їх прикладний характер та необхідність урахування галузевих особливостей, що обумовило вибір теми дослідження, його актуальність, мету, завдання та основні напрями.

**Мета і завдання дослідження.** Магістерська робота виконана відповідно до вибраної теми «Організація обліку операційних витрат

сільськогосподарських підприємств», розробленої професорсько-викладацьким складом університету з урахуванням наукової проблематики кафедри, замовлень підприємств, організацій та установ, власних наукових інтересів, можливості залучення необхідних вихідних матеріалів та впровадження їх результатів.

Метою роботи виступає дослідження процесу організації обліку операційних витрат Уладово-Люлинецької дослідно-селекційної станції Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків НААНУ (село Уладівське, Калинівський район, Вінницька обл.).

Відповідно до мети роботи необхідно вирішити наступні завдання:

1. Розглянути економічну сутність витрат операційної діяльності як об'єкт обліку.
2. Співставлення наукового підходу до дослідження та розкриття вибраної теми та власне бачення.
3. Охарактеризувати нормативне регулювання організації обліку витрат операційної діяльності підприємства.
4. Проаналізувати наукові підходи до класифікації витрат операційної діяльності підприємства.
5. Здійснити оцінку визнання операційних витрат операційної діяльності підприємства.
6. Розкриття ролі та значення облікової політики щодо витрат в управлінні підприємством
7. Оцінити організацію та порядок первинного обліку витрат операційної діяльності.
8. Розкрити особливості організації та порядок аналітичного та синтетичного обліку витрат операційної діяльності.
9. Провести аналіз відображення інформації про витрати операційної діяльності в фінансовій звітності підприємства.
10. Запропонувати шляхи вдосконалення щодо організації обліку операційних витрат з метою формування повної, достовірної й своєчасної



інформації для потреб ефективного управління діяльністю підприємства.

11. Проаналізувати практику застосування міжнародного досвіду зарубіжних країн щодо державного регулювання витратами вітчизняних підприємств та їх адаптація в умовах нового досвіду.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних питань організації обліку операційних витрат діяльності сільськогосподарських підприємств.

Об'єктом дослідження є облікове відображення операційних витрат в Уладово-Люлинецькій дослідно-селекційній станції Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків НААНУ.

**Методи дослідження.** Теорія та методологія досліджень опирається на діалектичний метод пізнання, системний підхід і комплексне вирішення задач щодо організації обліку та аналізу процесів виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції, і зокрема, витрат операційної діяльності.

**Інформаційна база дослідження.** Інформаційна база дослідження отримувалась із законодавчих та нормативних актів, що регулюють процес організації обліку, праць вітчизняних та зарубіжних вчених, спеціалістів з бухгалтерського обліку, аналізу і економіки, періодичних видань, матеріалів конференцій і семінарів, статистичних джерел, даних реєстрів бухгалтерського обліку і звітності сільськогосподарських підприємств.

**Наукова новизна** одержаних результатів полягає в комплексному системному і теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

### 1.1 Економічна сутність витрат підприємства

В сучасних економічних умовах при швидкому темпі розвитку ринкових відносин, яким притаманні постійні зміни, підприємство повинно вміти швидко підлаштовуватись до зовнішніх факторів ризику, щоб вносити зміни в свою діяльність. Основним мотивом діяльності будь-якого підприємства в ринкових умовах є максимізація прибутку. Реальні можливості реалізації стратегічної мети в багатьох випадках обмежені витратами виробництва та попитом на продукцію, що виробляється. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як підприємство вирішує питання управління витратами, котре передбачає пошук способів їх зниження [20, с.5].

Будь-яка діяльність неможлива без витрат ресурсів. Тому в управлінні підприємством головними є процеси обліку, аналізу та контролю витрат господарської діяльності в цілому та в розрізі їх видів. Доходи та витрати підприємства незалежно від галузі діяльності, форми власності та інших факторів набувають особливо важливого, ключового значення, бо від цього залежить прибутковість підприємства, та перспективи подальшого розвитку. Матеріально-речові, трудові та інші ресурси, цінність яких визначається ринком, є витратами з якими зв'язана будь-яка господарська діяльність суб'єкта. Оскільки саме величина витрат є головним резервом підвищення прибутку підприємства, тому актуальним є питання удосконалення обліку і контролю витрат.

Витрати – це важлива та складна економічна категорія, яка є одним з вирішальних чинників впливу на фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання. Тому інформація про витрати займає центральне місце в системі управління як підприємством в цілому, так і кожним його структурним підрозділом. Важливість витрат також полягає в тому, що вони є базою для

формування цінової політики підприємства, характеризують рівень технології та організації виробництва, а також ефективність господарювання, яка оцінюється через порівняння витрат та результатів діяльності. Величина витрат істотно впливає на формування фінансових результатів, а також є основою для оцінки ефективності діяльності підприємства [94, с.101].

Зараз у науковій економічній літературі, посібниках немає єдиного підходу до інтерпретації витрат. Тому пропонуємо розглянути сутність витрат з позиції чинного законодавства та досліджень науковців (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

### Визначення «витрати» з позиції законодавства та науковців

Джерело інформації	Визначення
1	2
1. Пробухгалтерський облік фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. № 996– XIV.	Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу.
2. НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.	Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318.	Витратами визнаються ті з них, які або зменшують активи, або збільшують зобов'язання.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.	Витрати - це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, призначених для здійснення господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу.
5. Ентоні Р., Рис Дж..	Під витратами розуміють грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою.
6. Сухарева Л.А, Петренко С.Н.	Витрати – найбільш невизначене слово в управлінні, яке визначається сумою видатків, зазначених підприємством на момент придбання товарів або послуг.

7. Турило А.М., Кравчук Ю.Б. Турило А.А.	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано- спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети.
8. Кудлак В.Я .	Витрати – це спожиті у грошовому вимірі ресурси (трудові, матеріальні, нематеріальні і фінансові) для досягнення підприємством певної мети (в основному, для виробництва і реалізації товарів і послуг).
9. Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І.	Витрати- сукупність фактичних витрат на виробництво та збут продукції з використанням ресурсів і грошових засобів.

\*Примітка: розроблено за даними джерела [136, 138, 141, 134, 106, 84, 92, 46, 87]

Отже, розглянувши думки різних вчених та затвердженні на законодавчому рівні визначення щодо витрат, ми дійшли до висновку, що витрати – це сукупність факторів, що мають вплив на діяльність підприємства і в майбутньому призводять до зменшення економічних вигід

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

У сучасній літературі існують різні трактування поняття «витрат». У зв'язку з різними підходами виникають розбіжності у формулюванні цього поняття. В одних літературних джерелах їх розглядають з точки зору економічного змісту, а в інших з розрахункової.

Розглянуто особливості трактування економічної категорії «витрати» вітчизняними та зарубіжними науковцями. Проведено розмежування понять "витрати", "затрати".

В умовах ринкової економіки максимізація прибутку є головним завданням діяльності будь-якого підприємства. Для досягнення цієї мети економічні служби суб'єктів господарювання мають приділяти значну увагу витратам, оскільки вони одночасно служать основним обмежувачем прибутку і головним чинником, що впливає на обсяг пропозиції продукції.

Питання сутності витрат досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема: А. С. Бакаєв, П. С. Безруких, Ф. Ф. Бутинець, Н. Д. Врублевський, С. Ф. Голов, Е. Дербін, В. А. Дерій, Р. Ентоні, В. П. Завгородній, Л. В. Нападовська, Дж. Ріс, В. В. Сопко, Н. М.Ткаченко, М. Г. Чумаченко. Проте в економічній літературі наведені неоднозначні визначення поняття витрат. Відсутність необхідних акцентів щодо їхнього змісту суттєво знижує об'єктивність їх розуміння.

Категорія «витрати» широко використовується як у вітчизняній, так і у зарубіжній економічній літературі. Рада з розробки стандартів фінансового обліку під витратами розуміє «вибуття чи інше використання активів або утворення кредиторської заборгованості внаслідок постачання чи виробництва товарів, надання послуг чи використання інших видів діяльності, що складають основну діяльність підприємства.

Таке визначення не дає відповіді на запитання: яке конкретно вибуття активів слід брати до уваги, адже можуть виникати ситуації, при яких вибувають активи, що мають відношення лише до основної діяльності і не мають нічого спільного з витратами?

В Україні порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначений у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 16 «Витрати». У даному стандарті зазначено, що витрати це – зменшення економічних вигод унаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників) [141, п. 5.6].

Варто також відзначити про наявність різних підходів до розкриття сутності витрат та виокремлення дефініції «затрати» (табл. 1.2).

*Таблиця 1.2*

**Тракткування понять «затрати» і «витрати» провідними вітчизняними і зарубіжними науковцями**

Автор	Поняття «витрати»	Поняття «затрати»
-------	-------------------	-------------------

Аврова І.А.	Витрати представляють собою ту частину затрат, що здійснені підприємством для отримання доходу; вони зменшують отриманого доходу в результаті діяльності підприємства.	Затрати – це засоби, використані на придбання ресурсів, які є в наявності, відображуються в балансі як активи підприємства і здатні в майбутньому принести дохід.
Волков О.Н.	Витрати – це будь-які виплати, що здійснює підприємство в процесі своєї господарської діяльності; вони відносяться, перш за все до грошового потоку підприємства, оскільки потребують для своєї оплати грошових засобів.	Затрати – це вартість оцінки ресурсів, які використовуються організацією у процесі своєї діяльності.
Варнеке Х.	Витрати відносяться до реальної продукції і товарів та віднімаються з одержаного доходу. Витрати групуються за видами діяльності: операційна, інвестиційна, фінансова та збитки.	Затрати стосуються реалізації продукції, товарів, послуг. Затрати є спожиті ресурси на виготовлення продукції або надання послуг з метою отримання доходу.
Дербін Е.	Витрати – це вартість яка кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів.	Затрати є синонімом поняття «ресурси». Ресурси – є факторами виробництва – благами, необхідними для випуску інших благ.
Задорожній З.Р.	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань. Як зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).	Грошовий вираз матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, використаних у процесі діяльності з метою отримання економічної вигоди за винятком оплати рахунків постачальника, різних кредиторів за отримані виробничі запаси, товари, послуги, перераховані авансові платежі тощо.
Нападовська Л.В.	Зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу.	Вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів.
Одинцова Т.М.	Витрати є споживанням ресурсів у процесі господарської діяльності.	Затрати є більш загальним поняттям, оскільки включають витрати і при цьому охоплюють ряд об'єктів обліку (закупівля запасів, інвестиції тощо).

Примітка: розроблено за допомогою джерела [83 с. 50]

Як засвідчує вивчення нормативно-правової бази системи обліку розкриття категорії «затрати» відсутнє. Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначення витрати характеризується як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [141].

Проведені дослідження дають можливість погодитись з думкою професора Дерія В.А. про те, що у вітчизняній економічній науці доречно використовувати термін «витрати». Поняття «затрати» можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць і т. д.), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей. За суттю термін «затрати» логічно застосовувати, коли йдеться про індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці. Якщо це грошовий вимірник, – загальний (узагальнюючий) вимірник у сучасному обліку, то слід використовувати термін «витрати», щоб уникнути помилок. Саме таке правило і застосовували автори П(С)БО 16 «Витрати» [28, с 23]

Окремі вчені-економісти вважають таке визначення недосконалим, оскільки виробничі витрати не стосуються власного капіталу, а в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій рахунки обліку витрат не кореспондують із рахунками капіталу [100, с.13].

Не погоджується з такою думкою, зокрема, С. Ф. Голов, вважаючи, що виробничі витрати призводять до виникнення (збільшення) активу, а саме – незавершеного виробництва [16, с.3].

На нашу думку, виникнення незавершеного виробництва супроводжується лише переміщенням виробничих запасів, а їх рух не впливає на величину капіталу підприємства.

В.Є. Труш зазначає, що витрати - це «спожиті ресурси чи витрачені

кошти для одержання бажаного результату». [91, с.39.]

Макконел К.Р., Кемпбелл Р. та Брю С.Л. зазначають, що під витратами слід розуміти виплати, які підприємство повинно здійснити, або ті доходи, котрі воно повинно забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоби відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах [50].

Вчені не згодні з Н.М.Ткаченко, яка даючи визначення витратам, бере до уваги тільки їх матеріальну складову, ігноруючи витрати живої праці: «витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина матеріали, паливо тощо), і засоби праці (будівлі, споруди, машини та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на заново створений продукт» [88, с.215].

Таким чином із вище наведеного бачимо, що більшість науковців витрати трактують як сукупність спожитих ресурсів а також як кошти, які потрібно сплатити за придбані активи.

З приводу цього М.І. Скрипник зазначає, що сплата коштів за ресурси не є витратами, це лише кошти які сплачує підприємство для забезпечення безперервності та ефективності ведення господарської діяльності, і вони не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Їх вплив на прибуток можна прослідкувати при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів – у вигляді амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо ці необоротні активи задіяні в процесі виробництва, або на фінансовий результат для визначення прибутку чи збитку за звітний період [81, с.164]. Окрім цього, ряд науковців ототожнюють витрати із собівартістю. Ф.Ф. Бутинець стверджує, що витрати виробництва – це грошовий вираз величини ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції [11, с. 13].

Аналогічну позицію займає В.П. Завгородній: «В процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються засоби виробництва та



предмети праці. Усі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, що виражені в грошовій формі, складають собівартість продукції...» [33, с.375].

Р.Ентоні та Дж.Ріс вказують, що собівартість (або витрати) є вираженою в грошах величина ресурсів, використаних для досягнення певних цілей, тобто витрати визначаються використанням ресурсів, які мають бути виражені у грошовому вимірнику для конкретної мети [106]

На нашу думку, дані категорії пов'язані лише тим, що витрати служать основою для розрахунку собівартості, а сама собівартість є формою цільового спрямування витрат. Різниця між витратами виробництва та собівартістю полягає ще й у тому, що собівартість виражається лише в грошовій формі, а витрати виробництва можуть бути як у грошовій, так і в натуральній формах. Окрім того, собівартість охоплює також окремі витрати, що є частиною доданого продукту.

Відмінність між цими поняттями, стверджують А. С. Бакаєв, П. С. Безруких та Н. Д. Врублевський, полягає ще й у тому, що час здійснення витрат виробництва не збігається з часом випуску продукції. Витрати виробництва показують первісне споживання ресурсів, а собівартість продукції – кінцевий результат процесу виробництва [4, с. 254].

Варто також зауважити, що визначення поняття «витрати» ускладнюється паралельним існуванням та вживанням в економічній літературі терміну «затрати». Ці поняття більшість вітчизняних науковців ототожнюють, що фактично призвело до того, що поняття «затрати» практично виведено з ужитку. З цим погоджуються не всі науковці Елізабет Дербін відзначає, що затрати є синонімом поняття «ресурси». А ресурси є факторами виробництва – благами, необхідними для виробництва інших благ, тобто це капітал, праця, природні ресурси, а витрати – це вартість, що кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів [26, с.72]

М.І. Маниліч та О.В. Миронюк зазначають, що поняття “затрати” пов'язане з чинниками, що впливають на результати виробничої діяльності того

або іншого суб'єкта господарювання, а поняття “витрати” – з фінансовими аспектами даного виду діяльності. Таким чином, якщо розглядати поняття “затрати” і “витрати” з точки зору двох ознак: чинників виробництва і кінцевого результату, – то поняття “витрати” є більш загальним і включає в себе поняття “затрати”, оскільки вплив на кінцевий результат здійснюється за допомогою використання певної кількості як виробничих, так і невиробничих чинників [52].

В.В. Сопко зазначає, що витрати – процес перетворення грошей на ресурси діяльності [82, с. 241], а затрати – це загальноекономічне поняття, що характеризує використання різних за своїм характером і властивостями речовин і сил природи у процесі господарювання [82, с. 282]

Л.В. Нападовська вважає, що «затрати» безпосередньо пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг) у процесі господарської діяльності, а під витратами слід розуміти зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу [59, с. 64]. Іншими словами, під затратами Л.В. Нападовська розуміє вартісний вираз використаних в процесі діяльності ресурсів підприємства.

В.К. Складенко стверджує, що затрати - це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво й реалізацію продукції за певний період часу. Витрати – це затрати певного періоду часу, документально підтверджені, економічно виправдані (обґрунтовані), такі, що повністю перенесли свою вартість на реалізовану за цей період продукцію. На відміну від затрат, витрати не можуть бути віднесені до активів підприємства. Вони відображаються при розрахунку прибутку підприємства у звіті про фінансові результати [80].

Дискусії з приводу розмежування понять «витрати» та «затрати» призводять до невизначеності окремих облікових проблем. Доцільно погодитися із В. А. Дерієм, який зазначив, що у вітчизняній економічній науці доречно використовувати термін «витрати». Поняття «затрати» можна вживати

лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць тощо), реальних грошей на придбання товарно-матеріальних цінностей [28, с. 23].

Отже, деякі автори розглядають витрати підприємства як ресурси. Ці ресурси використовуються або споживаються підприємством для отримання доходів, та вимірюються у бухгалтерському обліку за допомогою поняття «витрат».

Таким чином, огляд різних наукових джерел, де визначається поняття «витрати» дає змогу розкрити основні характеристики:

- доходи підприємства тісно пов'язані з витратами, оскільки вони визнаються в момент визнання доходу, тому впливають на визначення фінансових результатів господарської діяльності звітного періоду;
- економічні вигоди зменшуються за рахунок витрат;
- власний капітал зменшується за рахунок витрат (за винятком коли вилучення або розподіл відбувається з ініціативи власників підприємства), а також за рахунок зменшення активів або збільшення зобов'язань;
- витрати можна вважати ресурсами, які пов'язані з працею, сировиною, матеріалами, основними засобами та фінансами, їх виражають у грошовій, матеріальній або не матеріальній формі та використовують у господарській діяльності підприємства.

Витрати є основним обмежником прибутку і одночасно головним фактором, який впливає на обсяг пропозиції.

Категорія «витрати» широко використовується як у вітчизняній, так і зарубіжній економічній літературі, наприклад у російській економічній літературі вона має три аналоги: «затраты», «расходы», «издержки». Розглянемо зміст цих понять.

За І. А. Бланком, поточні (операційні) витрати підприємства представлені, в основному, «издержками», які в різних галузях набувають різної форми [145, с.199]: «витрати виробництва – виражені в грошовій формі операційні витрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових

ресурсів на виробництво продукції»;

– «витрати обігу – виражені в грошовій формі операційні затрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на здійснення торгівельної (торгівельно-посередницької, збуткової) діяльності підприємства;

– «витрати розміщення – витрати, пов'язані з розміщенням емітованих підприємством цінних паперів (акцій, облігацій) на первинному фондовому ринку».

Котляров С.А. вказує на те, що під «расходами» слід розуміти витрати певного періоду, які відносять на реалізовану за цей період продукцію [42, с. 7]. Він зауважує, що існують деякі відмінності між поняттями «издержки» та «затраты». Так, слово «издержки» слід використовувати для позначення суми витрат на здійснення будь-якої виробничої функції підприємства. Інша відмінність полягає в тому, що «издержки» – ширше поняття, ніж «затраты», оскільки воно містить і втрати, і витрати на соціальні потреби.

Б. Юровський [103] навпаки стверджує, що поняття «затраты» і «расходы» є синонімами, і розтлумачує їх як споживання ресурсів підприємства та вартість робіт і послуг, виконаних для підприємства.

Таким чином, аналіз літературних джерел, виданих російською мовою, показує, що немає чіткого трактування різниці між такими поняттями, як «затраты», «расходы», «издержки». В українській економічній і нормативно-правовій літературі вони представлені одним терміном «витрати», який у перекладі на російську мову означає і «затраты», і «расходы», і «издержки». У П(С)БО 16 «Витрати» втрати і витрати на соціальні потреби не розглядаються як окремі види, а включаються загалом до загальновиробничих витрат підприємства.

Деякі вітчизняні вчені [104..,с.20] вважають, що необхідно виокремлювати два терміни – «витрати» і «затрати» – залежно від їх змісту та періоду часу, до якого вони прив'язані.

Вважаємо, що російські категорії «затраты», «расходы», «издержки» є синонімами.

У вітчизняній економічній літературі переважає слово «витрати», однак трапляються й такі поняття, як «затрати» та «видатки». Відмінність у тлумаченнях слів «витрати» та «затрати» відсутня.

Термін «видатки» використовується лише у бюджетній сфері діяльності держави. Видатки бюджету – це кошти, які спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум. Проте в бюджетній сфері існує й поняття «витрати бюджету», яке є ширшим за «видатки». Так, витрати бюджету включають видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу [101].

Більшість українських учених визначають категорію «витрати», в основному, як поточні витрати підприємства, представлені показником собівартості продукції [31, 109]. Деякі автори розглядають «витрати» як вартість придбання необоротних активів підприємства [40, с.12].

Спеціалісти Міжнародної фінансової корпорації трактують «витрати» як вартісне вираження спожитих ресурсів з метою виконання робіт щодо задоволення потреб клієнтів [17, 30].

На наш погляд, зазначені вище підходи лише частково відображають сутність поняття «витрати». «Витрати» є складною економічною категорією, яка залежить від їх місця, ролі й етапу виникнення в діяльності підприємства.

З метою з'ясування сутності витрат розглянемо початковий етап їх формування. Виходимо з того, що поняття «витрати» певним чином пов'язане з поняттям «ресурси». Формування ресурсів підприємства відбувається на ринку капіталу.

Поки необхідні ресурси знаходяться на ринку капіталу, вони є потенційними для підприємства. Якщо підприємство купує їх для забезпечення до-сягнення поставленої мети розвитку, вони стають реальними ресурсами або факторами виробництва для цього підприємства. Таким чином, потенційні ресурси перетворюються в реальні ресурси (активи) підприємства тільки з моменту їх придбання, а факторами виробництва – з моменту їх цільового

використання.

Одна частина сформованих ресурсів підприємства забезпечує процес виробництва протягом довгострокового періоду, не змінюючи при цьому свою натуральну форму, а інша частина перебуває у сфері виробництва і сфері обігу й повертається упродовж одного виробничого циклу. Відповідно перший вид ресурсів називають застосованими ресурсами, а другий – споживаними. Слід зазначити, що в діяльності підприємства спочатку мають місце застосовані ресурси, а потім – споживані. Застосовані ресурси поступово споживаються в процесі виробництва, тобто стають частково споживаними.

Задіяні в процесі діяльності підприємства ресурси, котрі зафіксовані в грошовій формі, формують його витрати (рис. 1.1).

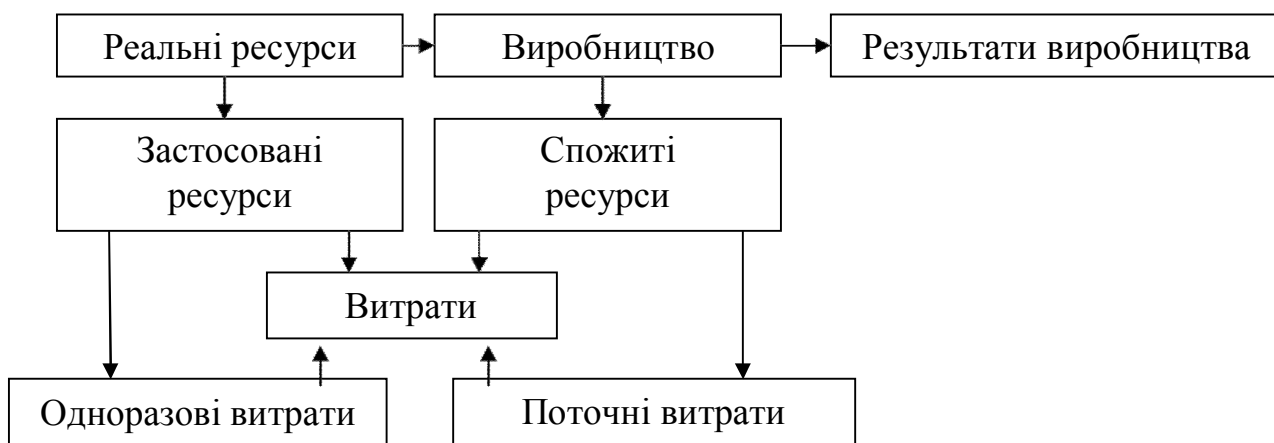


Рис. 1.1. Методологічні засади щодо визначення сутності терміна «витрати».

Отже «витрати» – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

В умовах ускладнення та нестабільності зовнішнього середовища безперервне функціонування підприємства можливе лише за умови постійного оновлення та впровадження стратегії лідерства за витратами. З огляду на це витрати слід розглядати як фактори, що визначають конкурентні позиції підприємства на ринку. За такого підходу під витратами підприємства логічно

розуміти не тільки вартість спожитих ресурсів при створенні продукції, але й розглядати як фактор, що визначає конкурентні позиції підприємства на ринку.

## **1.2. Огляд теоретичної бази по темі дослідження**

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

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

- перший етап – публічна звітність про витрати, відслідковування, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях (XXVIII – II ст. до н.е.);
- другий етап – здійснення спроб розкрити суть поняття “витрати”, поява різних теорій витрат (XIV-XIX ст.);
- третій етап – використання математичних методів в теорії, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об’єкту обліку і контролю (XX ст.);
- четвертий етап – виникнення нового напрямку дослідження – управління витратами (кін. XX – поч. XXI ст.) [2, с. 4].

На першому етапі формується найпростіше уявлення про витрати та їх роль у веденні господарства. Економіка як наука почала зароджуватися ще в античності.

Так, одним з основоположників наукової економіки є Ксенофонт, автор праць “Про доходи” та “Економіка” або вчення про господарство. Однак справжнім титаном економічного вчення античності є Аристотель. Він вважав, що ідеал господарства – це натуральні замкнені господарські системи, в яких використовувалася праця рабів. Багатство сприймалося як сукупність

продуктів, виробів, вироблених в цих господарствах.

Оптимальним способом досягнення багатства в часи античності вважалося загарбання нових територій і рабів з подальшою раціональною організацією їх праці, тобто постає питання про зменшення витрат предметів праці шляхом раціонального їх використання [90, с. 382].

Розглядаючи дане питання слід звернути увагу на староіндійську економічну думку IV-III ст. до н.е., а саме на трактат “Артхашастра”. Автором цієї праці є Каутілья – радник царя Чандрагупти I.

Каутілья розглядає проблему “вартості речей” та ринкової ціни товару. Він вважав, що ціна товару на ринку складається з витрат на виробництво та торговельних витрат, а тому торговець повинен визначати частку прибутку в ціні товару в розмірі 5 % ціни на місцеві товари і 10 % – на ввізні [90, с. 383]. Проблеми сутності та визначення факторів, за допомогою яких можна знизити витрати, розглядали і в Римській імперії. Зокрема римський вчений Варрон. Свої погляди він виклав у трактаті “Про сільське господарство”. У своїй праці вчений шукає шляхи зміцнення економіки, за рахунок зростання інтенсивності виробництва, удосконалення методів експлуатації рабів, використання матеріальної зацікавленості тощо, що в результаті підвищує прибутковість рабовласницьких господарств, зростання ефективності виробництва.

Проте із занепадом Римської імперії, продуктивність рабовласницької праці значно зменшилася, що призводило до погіршення якості продуктів праці. Цю проблему розглянув у своїй праці “Про сільське господарство” римський вчений Колуммела. Він писав про те, що “раби завдають полям значних збитків, погано ставляться до праці, до інвентаря, крадуть”. Вчений вважав, що виходом з даної кризи є перехід до використання праці вільних виробників [90, С. 383]. Звідси можна сказати, що економічний розвиток країни має великий вплив не тільки на господарську діяльність господарства чи підприємства, а й на кожен її елемент окремо.

Питання обліку витрат в стародавніх країнах досліджували О.В.



Олійник та В.О. Іваненко, на основі чого вони узагальнили основні принципи та прийоми ведення бухгалтерського обліку в давні часи (табл. 1.3)

Таблиця 1.3

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

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

Примітка: розроблено за допомогою джерела [118, с. 454].

Отже, як видно з табл. 1.3, розвиток знань про витрати бере свій початок ще в стародавніх країнах: Єгипті, Вавилоні, Греції, де сформувалися зародки

поняття “витрат” та відображення їх в обліку, що стало підґрунтям для проведення подальших досліджень.

Другий етап характеризується значними внесками у дослідженнях витрат. Зокрема, поняття витрати та уявлення про них розвивалися в працях таких вчених економістів: А. Сміта, Д. Рікардо – теорія затрат, К. Маркса – теорія трудової вартості, У. Петті – вчення про справедливу ціну, А. Маршалл та інші.

Основні положення економічної категорії витрат виробництва, як зазначає О.В. Олійник [64, с. 65] розроблені класиком політичної економії К. Марксом. Дане поняття він розглядає з точки зору теорії трудової вартості, яка ґрунтується на двох принципових категоріях – витрати виробництва і витрати обігу.

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

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

Витрати виробництва та обігу Маркс розглядав в процесі формування витрат за їх основними елементами у виробничому процесі. Він виділяв особливий вид витрат – “витрати на зберігання” [53, с. 194]. Також вчений виокремлював витрати на ремонт основних засобів, поділяючи його на капітальний та поточний [53, с. 195]. Основні свої погляди К. Маркс виклав у праці “Капітал”.

У 1886 році вчений К. Каутський провів аналіз “Капіталу” К. Маркса і основні результати свого дослідження опублікував у праці “Экономическое учение Карла Маркса”. Його дослідження продовжив А.М. Фабричнов. Вчені свою увагу зосередили саме на витратах виробництва. У результаті проведених досліджень А.М. Фабричнов дійшов до висновку, що “в

економічному вченні К. Маркса поняття “витрат виробництва” використовується на різних ступенях абстракції в чотирьох різних взаємопов’язаних значеннях, кожне з яких послідовно впливає одне із іншого, а саме:

- дійсні витрати виробництва як вся кількість затраченої праці, що співпадають з вартістю:  $c + v + m$ , де  $c$  – витрати придбання засобів виробництва,  $v$  – витрати на купівлю робочої сили,  $m$  – додана вартість;

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

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

- витрати виробництва функціонуючого капіталіста ( $c + v +$  частина  $m$ ), які називають собівартість” [92, с. 1987].

Зокрема, в економічній енциклопедії в 1972 році вчений-економіст А.А. Якобі визначає витрати обігу як сукупність витрат, пов’язаних із процесом обігу товарів, які за своєю економічною природою розподіляються на чисті та додаткові [104, с. 533]. Вчений А.І. Абатуров у праці “Издержки обращения в розничной торговле” писав, що витрати обігу в радянській торгівлі являють собою витрати матеріальних і грошових засобів, які виникають у сфері обігу щодо доведення товарів від виробництва до споживача [1, с. 5]. У своїй праці автор зазначає складові елементи витрат обігу, до яких відносить витрати на транспортування, зберігання, сортування, пакування, продаж і облік руху товарів.

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

також витрати, які пов'язані з управлінням торговими організаціями і підприємствами” [1, с. 3]. Порівнявши ці два визначення видно, що в своїй другій праці автор виокремлює таку складову витрат обігу як управлінські витрати.

У праці “Фінанси торгівлі” вчений А.М. Бірман зазначає, що витрати уречевленої і живої праці об'єктивно необхідні не лише в процесі виробництва, але й у сфері товарного обігу. Автор розглядає фінансові особливості окремих елементів витрат, а саме:

- кошти, що йдуть на закупівлю товарів, призначених для запасів. Вони не витрачаються безповоротно, а авансуються і постійно знаходяться в обороті підприємства;
- поточні витрати з організації процесу товарного обміну або витрати обігу. Кошти на ці цілі надходять після кожного акту реалізації товарів у складі виторгу, тобто виручки;
- капітальні вкладення в розширене відтворення основних фондів. Протягом певного періоду часу вони окупаються;
- безповоротні витрати, що виходять із сфери діяльності підприємства. Це відрахування в державний бюджет частини прибутку, амортизаційного фонду, прямих податків та інших платежів;
- внутрішньосистемний перерозподіл оборотних коштів, прибутку, доходів, що не змінює обсягу фінансових ресурсів всередині галузі, проте також носить економічний характер витрат;
- витрати населення у сфері споживання на придбання товарів (витрати споживання) [93, с. 31].

Вчений В.А. Раєвський визначає витрати обігу як один із найважливіших якісних показників господарської діяльності торговельного підприємства, в якому найбільш повно відображаються всі позитивні і негативні чинники в організації торговельного процесу [115, с. 415]. Російський вчений К.А. Раїцький зазначає, що “У реальній дійсності поняття витрат є гатофункціональною категорією. На підприємствах торгівлі розрізняють

витрати на закупівлю товарів, капітальні вкладення в розширене відтворення основних фондів і поточні витрати на організацію господарської діяльності (транспортування, зберігання, сортування, упаковку, рекламу і реалізацію товарів)” [77, с. 413]. Крім того, автор зазначає, що витрати обігу – це витрати, які пов’язані з рухом товарів від виробників до споживачів, включаючи їх реалізацію кінцевим споживачам. А тому він пропонує їх розглядати як собівартість закуплених товарів, витрат доставки та реалізації.

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

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

Послідовником А. Сміта в його наукових дослідженнях є вчений Д. Рікардо. Він стверджував, що вартість товару або кількість будь-якого іншого товару, на який він обмінюється, залежить від відносної кількості праці, яка необхідна для його виробництва, а не від заробітної плати, яка сплачується працівнику за його роботу.

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

відсотком, рівень якого визначається попитом і пропозицією капіталу.

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

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

Як зазначають В.П. Сухораб, С.М. Ксьондз, поняття витрат у маржиналістській економічній теорії відноситься до окремого підприємства, витрати і доходи якого розглядаються як функції від масштабу виробництва [85, с. 170]. Австрійський теоретик Ф. Візер розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, згідно якої дійсні витрати виробництва даного товару рівні найвищій корисності тих благ, які суспільство могло б отримати, якби по-іншому використало зазначені виробничі ресурси. Візер розглядає витрати як своєрідну корисність. Згідно закону Візера – вартість витрат є похідною від вартості продукту [102, с. 244]. Третій етап характеризується використанням математичних моделей у теорії витрат. Так, Є.Є Слуцький за допомогою математичного апарату показав взаємодію теорії витрат виробництва і теорії попиту та пропозиції.

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

- 1) витрати, але ще не затрати;
- 2) витрати, але ще не надходження коштів;

- 3) цінності, які стануть затратами;
- 4) цінності, які стануть доходами;
- 5) капітал.

На сучасному етапі існують різні підходи до поняття витрат, що викликане, як вважає О.В. Павелко, тим, що витрати розглядаються з двох позицій: “придбання засобів виробництва та з позиції використання в процесі виробництва” [67, с. 368]. Так, Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Форстер є представниками першого підходу, а тому вважають, що “витрати – це спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товар і послуги” [92, с. 21]. Представники сучасної економічної теорії, а саме Макконнел, Стенлі Л. Брю, Едвін Дж. Долан і Дейвід Е. Ліндсей, у своїх дослідженнях більш глибоко розглянули аналіз витрат виробництва, і розглядаючи їх сутність, вони враховують обмеженість ресурсів і можливість альтернативного використання.

Вчений К.Р. Макконнелл у своїй праці “Економікс: принципи, проблеми і політика” зазначає, що розуміння економістами витрат базується на факті рідкості ресурсів та можливості їх альтернативного використання. Витрати в економіці безпосередньо пов’язані з відмовою від можливості виробництва альтернативних товарів та послуг. Точніше кажучи, економічні або тимчасові витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва товарів, рівні його вартості або цінності, при найкращому з можливих варіантів використання. Така концепція витрат була втілена у кривій виробничих можливостей [50, с. 430]. Вчений К.Р. Макконнелл розглядав економічні витрати з позиції окремого підприємства, а саме, економічні витрати – це виплати, які фірма повинна зробити, або ті доходи, які фірма повинна забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах.

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

питань витрат на сучасному етапі, можна сказати, що дане питання залишається дискусійним і сьогодні.

Так, нами розглянено розкриття питань щодо витрат у наукових виданнях, на основі чого проведено їх систематизацію за роками (рис. 2), що обумовлено потребою визначення інтересу теоретиків та практиків до питань витрат. Для цього нами розглянуто матеріали наукових конференцій за 1993-2009 рр., а також статті з вісників. У результаті проведеного дослідження нами виявлено, що протягом цього періоду було опубліковано 889 статей, які присвячені розкриттю питань пов'язаних з витратами. На основі цих даних проведено групування статей за роками та тематикою статей (рис. 1.2). Отже, як видно з рис. 2, найбільша кількість статей опублікована у 2004 році – 161 або 18,11 % від загальної сукупності, а найменша – у 1993 р. лише одна, проте у 1996 та 1997 рр. не опубліковано жодної статті із розглянутої кількості статей.

Протягом 1993-1999 р. не спостерігається значної зацікавленості вченими та науковцями даною тематикою, про що говорить кількість опублікованих статей, а саме із загальної сукупності досліджених статей лише 34 або 3,82 % написані в цей період, хоча кількість статей з кожним роком поступово збільшується. Це пояснюється тим, що протягом 90-х років Україна поступово переходить до ринкової економіки, вводяться зміни до законодавства щодо регулювання ведення бухгалтерського обліку, в т.ч. й витрат. Проте вже з 2000 року спостерігається стрімке зростання. Так, у 2000 р. опубліковано 52 статті або 5,85 %, а в 2001 році – 114 або 12,82 %. Такі зміни викликані перш за все прийняттям та введенням в дію національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. На основі чого можна поділити досліджені статті на два періоди: 1993-1999 рр. – період до введення національних стандартів бухгалтерського обліку та 2000-2009 рр. – період після введення стандартів. З їх використанням з'являються нові проблеми в обліку витрат, їх визнанні, розподілі тощо.

Наступною ознакою для систематизації наукових видань є тематика



статей. Дане групування дасть змогу визначити найбільш актуальні питання, які розглядаються вченими та науковцями щодо витрат. Результати дослідження відображено на (рис. 1.2)

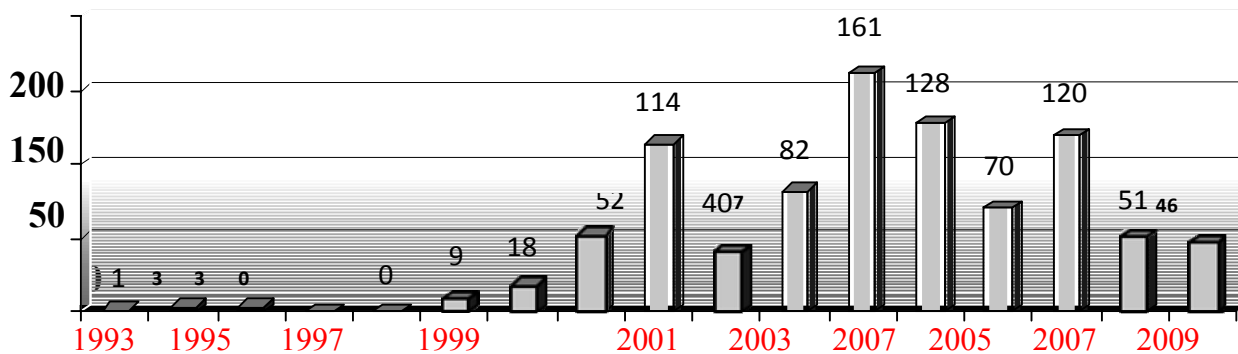


Рис. 1.2. Систематизація авторефератів за 1966-2009 р.

На основі проведеного аналізу статей за тематикою (рис. 1.2.) виявлені проблемні питання можна згрупувати за такими напрямками: проблеми бухгалтерського обліку витрат, управління витратами, проведення аудиту витрат, податковий облік витрат.

Як видно з рис. 1.2, науковців та вчених найбільше цікавлять проблемні питання щодо обліку витрат, адже 72 % досліджених статей присвячено їх розкриттю, що пов'язано саме з впливом витрат на визначення фінансового результату підприємства, найменше опубліковано статей за тематикою податкового обліку витрат – всього 3 % або це 27 статей. Дану тематику вчені почали піднімати лише з 1997 р. після введення в дію Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, оскільки виникла неузгодженість податкового та бухгалтерського обліку. Крім того порядок визнання валових витрат врегульовується чинним законодавством, тому більше ці питання вирішуються на практичному рівні. Проте, центральним питанням все-таки залишається бухгалтерський облік витрат, а саме їх методи. Проблема полягає в тому, що деякі вчені та науковці їх розглядають у поєднанні з методами калькулювання. Відповідно, особлива увага приділяється дослідниками щодо розмежування та єдності цих методів. Одними з перших дану проблему підняли

акад. М.Г. Чумаченко [95] та проф. І.А. Басманов [5]. Вони вважають, що методи обліку витрат та калькулювання потрібно розглядати окремо один від одного.

Розглядаючи дане питання, слід виділити два підходи до цієї проблеми: 1) єдність методів обліку витрат і калькулювання та 2) розмежування цих методів. Так, представники першої групи такі вчені, як І.А. Басманов, Г. Голл, М.В. Дмитрієв, С.А. Котляров, О.С. Наринський, О.Є. Ніколаєва, П.П. Новиченко, В.Ф. Палій, І.І. Поклад, М.С. Пушкар, С.І. Селезньов, О.О. Тарбеєв, В.В. Сопко, О.В. Стражев, С.Ш. Шергальов, М.Г. Чумаченко, вважають, що методи обліку витрат і калькулювання слід розглядати відокремлено один від одного, оскільки вони виконують різні функції.

Представники другого підходу, а саме, П.С. Безруких, М.А. Бикадоров, І.Л. Грунтфест, В.П. Завгородній, П.І. Камишанов, Т.П. Карпова, В.Е. Керимов, Є.П. Козлова, М.П. Кондраков, І.О. Ламикін, Б.М. Литвин, А.Ш. Маргуліс, В.К. Радостовець, Б.С. Щеглов, С.О. Щенков, розглядають облік витрат як калькулювання у тій чи іншій формі, тобто методи обліку витрат і калькулювання є однаковими.

Всі користувачі облікової інформації прагнуть отримувати достовірну інформацію про господарську діяльність підприємства, з цією метою періодично проводиться зовнішній або внутрішній аудит. Оскільки витрати є фактором, який впливає на прибутковість господарюючого суб'єкта, то аудит витрат є необхідним. У статтях науковці розглядають питання методики проведення аудиту витрат підприємства, а особливу увагу приділяють аудиту операцій витрат на виробництво, оскільки саме вони складають основну частину ціни продукції, а відповідно отримання прибутку в майбутньому. Так, 39 статей із загальної кількості присвячені проблемам проведення аудиту витрат, вони опубліковані в період з 2000 р. по 2009 рік.

Актуальним питанням на сьогодні є проведення саме внутрішнього аудиту, його організації за окремими об'єктами, зокрема, і за витратами. Науковці, а саме, Я.В. Бахарєва, В. Гордополов, І.О. Карпенко, В.В. Новодворська, О.В. Олійник, розглядають методику проведення аудиту витрат, його основні етапи,

крім того, наводять можливі помилки, які можуть виникнути під час обліку витрат.

Зокрема, О.В. Олійник зазначає, що “правильно організований внутрішній аудит дозволить виявити в бухгалтерському обліку витрат виробництва такі проблеми, як ведення аналітичного обліку з порушенням діючого законодавства; не відповідність аналітичного обліку витрат оборотам та залишкам по рахунках синтетичного обліку; не відокремлений облік прямих та непрямих витрат; неправильний розподіл загальновиробничих витрат щодо обраної облікової політики, включення до собівартості продукції адміністративних витрат; також невірне відображення витрат за видами діяльності; їх оцінку; неефективність контролю в частині проведення інвентаризації” [63, с. 163]. Тому можна сказати, що питання внутрішнього аудиту, в тому числі аудит витрат, є актуальним питанням на сьогодні.

Організація податкового обліку є актуальним питанням сьогодні для багатьох суб'єктів господарювання. Науковець М. Ломонос це пояснює тим, що “законодавчо ніяких особливих правил не встановлено, і починаючи з 1997 р. з прийняттям Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” керівництво підприємства самостійно вирішує, як йому організувати податковий облік” [49, с. 66]. Все це впливає на господарську діяльність підприємства загалом, а також окремо на кожен його об'єкт, в тому числі й на витрати, особливо в частині визначення об'єкта оподаткування. Дане питання розкривають Р.О. Мельник та А.Р. Мельник, вони відзначають, що “з прийняттям Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. відбулось започаткування нового виду обліку – податкового. Це привело до кардинальних змін щодо визначення об'єкта оподаткування. Виникає відмінність між цілями бухгалтерського та податкового обліку, що й позначається на розрахунку оподаткованого прибутку” [56, с. 128] . Такі науковці, як І.О. Гавриленко, І.А. Герасимович, Н.В. Герасимчук, І.Є. Давидович, С.М. Кафка, О.В. Олійник, Л.Б. Прокопович, значну увагу в своїх дослідженнях приділяють управлінню витратами. Серед розглянутих статей 20 % або 178 статей присвячені розкриттю питання управління витратами. Це

викликано тим, що на сучасному етапі розвитку економічної науки значна увага приділяється управлінню як підприємством загалом, так і окремим його елементам, в тому числі і витратам, які є одним із важливих чинників, що впливають на прибуток.

Як зазначає І.Є. Давидович, “управління витратами – це комплекс заходів, що спрямовані на формування найбільш необхідних і разом з тим доцільних з економічної і технічної точок зору витрат, яке забезпечується за допомогою раціонального їх нормування, оптимального планування, обґрунтування бухгалтерського обліку, оперативного економічного аналізу та своєчасного і всебічного контролю” [21, с. 17-18]. З цього визначення випливає, що управління витратами дає змогу отримувачам необхідну інформацію щодо обліку, планування, аналізу та контролю витрат на конкретному підприємстві.

Саме “недооцінка ролі управління витратами зумовлює значні втрати підприємств і організацій, що, у кінцевому випадку, негативно впливає на рівень виробничих витрат, а звідси – й на результати господарювання” зазначає І.Є. Давидович [21, с. 17]. Тому можна з впевненістю сказати, що дане питання є досить актуальним сьогодні.

Наступним об’єктом нашого дослідження є автореферати дисертацій. Дане дослідження є потрібне для того, щоб простежити основні теоретичні та практичні проблемні питання та як вони змінювалися протягом років, оскільки саме в своїх дисертаційних роботах піднімалися актуальні питання пов’язані з витратами та пропонувалися шляхи їх вирішення.

У ході дослідження було розглянуто 256 авторефератів за період з 1966-2009 рр., серед них 8 авторефератів до докторських робіт і 248 – кандидатських. Як видно з рис. 4, до 1998 р. було захищено лише 39 робіт. Починаючи з 1998 р. кількість дисертацій стрімко зростає, вже в цьому році їх захищено 8. Найбільша кількість захищених робіт складає у 2002 р. – це 38 робіт. Це пояснюється тим, що після введення національних стандартів бухгалтерського обліку, підвищився інтерес науковців щодо ведення

господарської діяльності підприємства відповідно до нових положень, а оскільки витрати складають основний елемент для визначення фінансового результату, предметом зацікавлення для науковців стає їх мінімізація в умовах обмеженості ресурсів.

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

На основі дослідженого матеріалу нами виявлено, що вчені та науковці трактують поняття витрат з різних підходів. Розглянемо деякі з них (табл. 1.4)

*Таблиця 1.4*

**Визначення поняття “витрати” як економічної категорії в працях сучасних вчених**

Джерело	Визначення поняття “витрати”
1	2
Бланк И.А. [10]	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції [с. 19]
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор [13]	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу [с. 37]
Грещак М.Г., Коцюба О.С. [19]	Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети [с. 26]
Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С. [10]	Витрати підприємства – формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток) [с. 43]
Зайдель Х. [34]	Витрати – це виражене в грошах споживання товарів і послуг для виготовлення виробничої продукції за певний період [с. 179]
Костенко Т.Д., Підгора С.О., Рижиков В.С., Панков В.А., Герасимов А.А., Ровенська В.В. [120]	Витрати – це сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт й їхньою реалізацією [с. 179]
Крушельницька О.В. [45]	Витрати – грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, надання послуг [с. 16]

Кулішов В.В. [47]	Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу [с. 76]
Мельник Л.Г., Карінцева О.І. [55]	Витрати – це прямі і непрямі витрати, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й утримати ресурси в межах даного напрямку діяльності [с. 158]
Нуреев Р.М. [61]	Витрати – усе, що виробник (фірма) закуповує для використання з метою досягнення необхідного результату [с. 535]
Онисько С.М., Марич П.М. [66]	Виробничі витрати – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва) [с. 123]
Кривенко К.Т., Савчук В.С., Беляєв О.О. [135]	Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції [с. 132]
Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. [92]	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети [с. 32]
Хэл Р. Вэриан [108]	Витрати – це всі використовувані фірмою фактори виробництва, оцінені за їх ринковою ціною [с. 356]
Цал-Цалко Ю.С. [95]	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [с. 17]
Шим Джей К. [109]	Витрати – показник в грошовому вираженні кількості ресурсів, використаних для досягнення певної цілі [с. 15]
Шмален Г. [102]	Витрати – сукупність виражених в грошовій формі витрат підприємства на протязі одного року, які призводять до зменшення частки чистого майна [с. 399]

Проаналізувавши дані табл. 1.4 видно, що витрати трактують як сукупність понесених витрат для виготовлення продукції, також як кошти, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи. На нашу думку, останні не є витратами, це лише кошти які сплачує підприємство для забезпечення безперервності та ефективності ведення господарської діяльності, і вони не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Їх вплив на прибуток можна прослідкувати при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів у вигляді амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо ці необоротні активи задіяні в процесі виробництва, або на фінансовий результат для визначення прибутку чи збитку за звітний період.

### **1.3. Нормативно-правове забезпечення організації обліку операційних витрат підприємства**

Одними з найважливіших передумов розвитку економіки є розробка відповідної законодавчо правової основи, організація рівноправної діяльності різноманітних видів підприємств, підтримка підприємництва, освоєння ринку на різних рівнях і напрямках. Основні засади ринкової економіки передбачають повну господарську самостійність підприємств і організацій, що функціонують у народному господарстві, вступаючи при цьому в різноманітні виробничі, господарські та інші зв'язки.

Система бухгалтерського обліку та економічного контролю за витратами в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками [71].

Система обліку витрат й калькулювання собівартості продукції на сучасних підприємствах не в змозі повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення, яке постійно формується та перебуває в процесі політичних, економічних, інтеграційних, соціальних змін та інших чинників.

Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99. № 996 – XIV надав право підприємствам самостійно формувати внутрішню облікову політику. Це створило суттєві труднощі при узагальненні звітної інформації в цілому по Україні, оскільки на підприємствах існують істотні відмінності в обліку, які неможливо врахувати при зведеній звітності.

Відповідні зміни в системі обліку зумовлені наступними причинами:

1. Конкуренція на зовнішньому й внутрішньому ринках, наявність різних форм власності, постійні зміни у зовнішньому і внутрішньому середовищах призводять до формування єдиної системи інформації, яка

повинна задовольнити потреби всіх рівнів управління підприємством. Інформація повинна бути мотивованою та точною. При цьому потрібно не тільки оперативно реагувати на зміни, котрі миттєво виникають на самому підприємстві, але й передбачати й уникнути небажаних ситуацій, які мають місце на підприємстві у зв'язку зі змінами зовнішнього середовища.

2. . Підприємницька діяльність на перспективу. Це головний спосіб виживання й напрям функціонування підприємства, що перекладено на менеджерів. За таких умов деякі підприємства банкрутують, оскільки не можуть витримати тиску конкурентів й зміну умов ринку, а інші покидають ринок втративши свою підприємницьку діяльність через сильні внутрішні суперечки й суттєві недоліки керівництва

Всі ці суспільні відносини (як між підприємствами та організаціями □ безпосередніми товаровиробниками, так і між ними і державними та іншими органами) потребують правового регулювання, внаслідок якого вони набувають характеру правовідносин.

Діяльність підприємств в Україні регулюється за допомогою господарського законодавства. Воно охоплює як господарські закони у власному значенні, так і інші нормативні акти з питань господарської життєдіяльності.

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється органами, що мають на це відповідні повноваження, зокрема: Верховною Радою України – шляхом прийняття законів та постанов, Президентом України – переважно у формі указів щодо визначення напрямів інвестиційної політики на певний період, Кабінетом Міністрів України – прийняттям постанов та уповноваженими органами держави.

Розглянемо структуру законодавчих актів (рис. 1.3.), на якому зображено структуру починаючи від КУ на першому рівні, закінчуючи робочими документами підприємства на п'ятому. Якщо норми одного законодавчого акту суперечать нормам іншого, пріоритетом користуються той, що є головнішим, тобто належить вищому рівню структури.



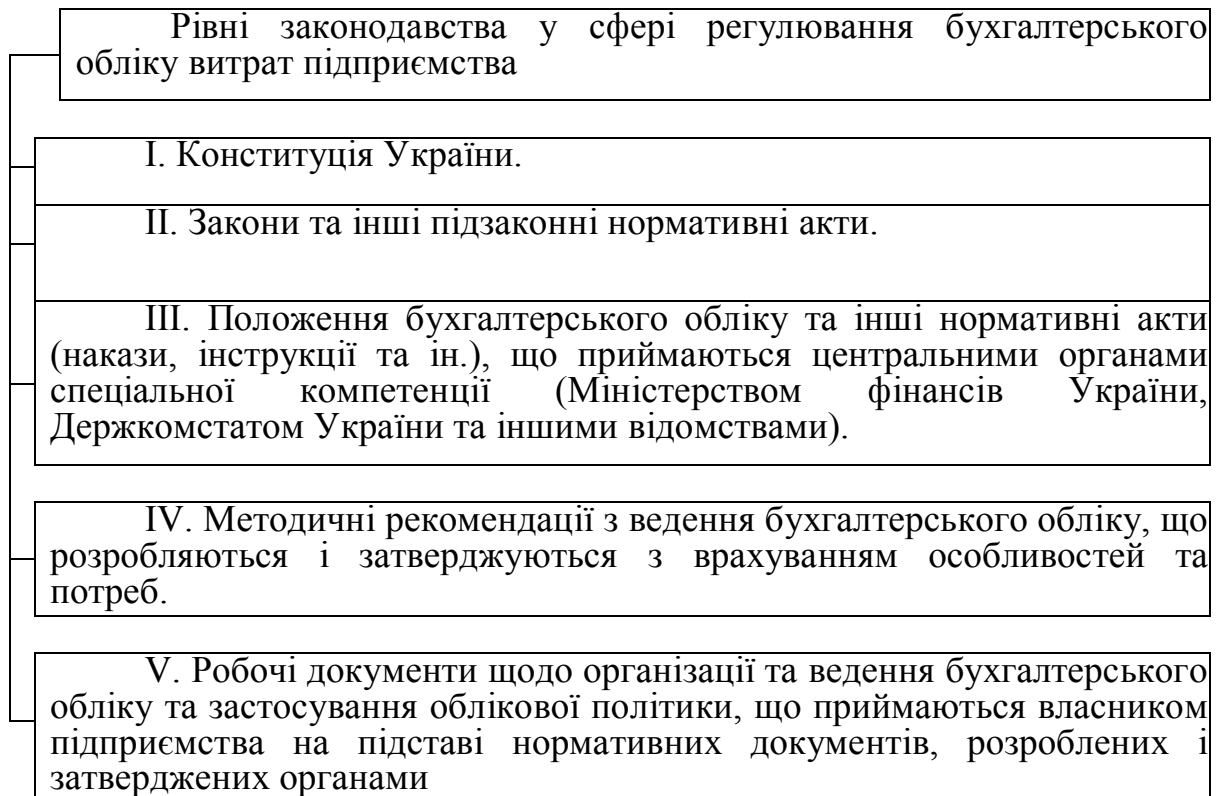


Рис. 1.3. – Структура законодавства, що регулює бухгалтерський облік витрат виробництва [27]

Як відомо, в Україні облік ведеться за трьома напрямками: управлінський, фінансовий та податковий. Управлінський ведеться для прийняття рішень щодо подальшої діяльності, фінансовий – для надання достовірної інформації про стан підприємства внутрішнім (керівникам, засновникам) і зовнішнім (інвесторам, кредиторам) користувачам, а податковий – для визначення розміру податкових зобов’язань платника податків [75]. Огляд нормативної бази та законодавчих документів, які регулюють питання витрат виробництва (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

### Нормативні акти, які регулюють питання витрат виробництва

Нормативне джерело	Стислий зміст
Конституція України (основний закон)	Загальні положення, що регулюють діяльність і функціонування підприємства, його правові засади

Господарський кодекс України	Встановлює відповідно до конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності . Відповідність господарської діяльності підприємства чинному законодавству.
Положення(Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Для організації обліку операцій, пов'язаних з витратами підприємства.
Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово- господарської діяльності підприємств. Для організації бухгалтерського обліку.
Про затвердження типових форм первинного обліку Наказ міністерства статистики України	Впровадження типових форм первинного обліку. Для правильності оформлення первинних документів по відображенню витрат виробництва.

Примітка: розроблено за допомогою джерела [35;36]

Таким чином, облік витрат суворо регламентований низкою нормативноправових документів, які визначають визнання та оцінку витрат, їх склад витрат в процесі визначення собівартості та повних витрат у виробництві. Поряд з цим, варто відзначити, що у чинній нормативній базі існують відмінності в сфері обліку витрат.

Дослідженнями проблеми нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту витрат в Україні займались вчені Л.В. Гуцаленко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Т.Г. Маренич, В.П. Пантелеєв, В.М. Пархоменко, Н.І. Петренко, Н.І. Пилипів Н., М.С. Пушкар, Л.К. Сук та інші. Перелічені вище вчені зробили певний внесок у розвиток Законів України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про аудиторську діяльність», національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності, плану рахунків бухгалтерського обліку, системи національного регулювання бухгалтерським обліком, фінансовою звітністю та

економічним контролем. Проте, багато проблем залишилось невирішеними як з об'єктивних, так і з суб'єктивних причин. Зокрема, недостатньо уваги приділено науковцями глибокому критичному аналізу діючої нині нормативно-правової бази обліку і її порівнянню з міжнародною, з'ясуванню проблем і неузгодженостей, які виникають у процесі використання нормативно-правових актів з обліку витрат підприємств, об'єднань підприємств, видів економічної діяльності.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств, з точки зору Секіріної Н.В., варто відносити: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про аудиторську діяльність»; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи»; 31 «Фінансові витрати», (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси»; 9 «Витрати на дослідження і розробки»); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості; вказівки, інструкції, положення; план рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д. (рис. 1.4.) [79, с. 235- 236].

Основним нормативно-правовим документом, який регулює облік в Україні, а зокрема й облік витрат, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [121]. Підприємства при веденні бухгалтерського обліку повинні дотримуватися принципів його ведення. Цим Законом встановлено основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами. Цей закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського

## обліку та складання фінансової звітності в Україні.

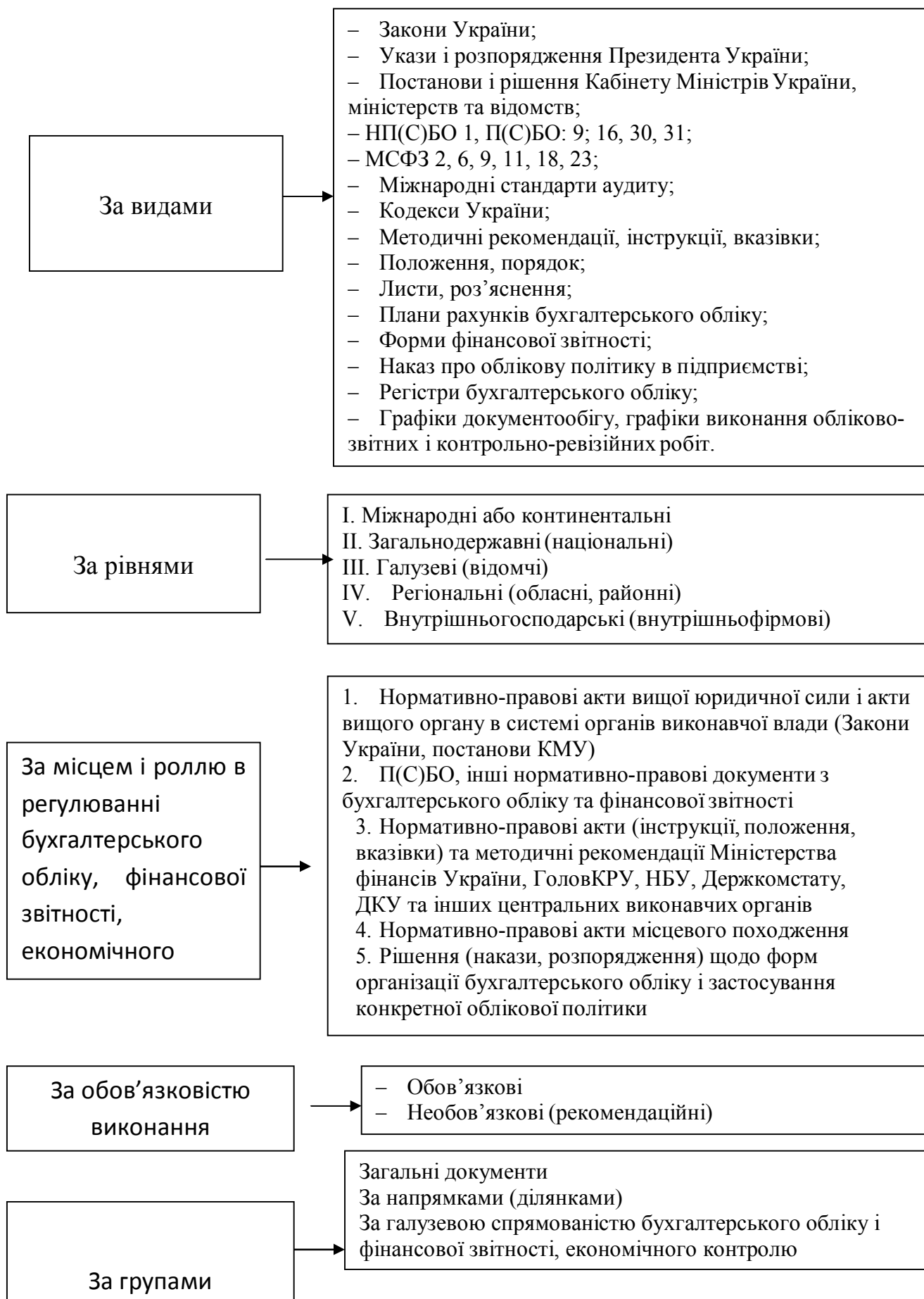


Рис. 1.4 Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту витрат виробництва [79]

Згідно даного документу бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємствами, так як фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідальність за правильність його ведення несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [121]. Відзначимо, що в МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це прописано в окремих стандартах. Скажімо, МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 - Property, Plant and Equipment) – витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці. Ці стандарти, в тому числі, регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції, основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 «Витрати на позики» (IAS 23 – Borrowing costs) визначає, як обліковувати витрати за позиками [130]. В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО Витрати» [141], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [132] (в частині визначення терміну) та деякі інші. МСФЗ 2 «Запаси» передбачає загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат:

- затрати на продукт;
- витрати періоду [141].

Вітчизняний Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО)

16 «Витрати» [132] не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Проте, категорії «витрати» і «затрати» мають різну природу і значення. Так, під «витратами» слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Визначення терміну «витрати» у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, проте, ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надано наступне визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [6].

Слід наголосити увагу на тому, що одним із проблемних питань в частині обліку витрат на поліпшення основних засобів є його нормативно-правове регулювання. Основним нормативним документом з обліку експлуатації та вибуття основних засобів є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 (П(С)БО7) «Основні засоби»[143], яке визначає концептуальні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Достовірність і повнота інформації в частині основних засобів забезпечується нормативними документами з бухгалтерського обліку на різних рівнях. Дані нормативні документи мають різний правовий статус, формуючи у загальному чотири рівні регулювання бухгалтерського обліку основних засобів, що подані на (рис.1.4.), де видно, що держава регулює

лише деякі аспекти обліку витрат на поліпшення основних засобів, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власникам обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку суб'єкта господарювання, що забезпечить досягнення поставленої ними мети.

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність) [130]. Отже, за МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [130]. Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди [141]. На підставі викладеного вище можна стверджувати, що одним із напрямів державного регулювання є вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку виробничих витрат, адже значна кількість підприємств користуються застарілими інструктивними матеріалами. Тому нагальним є питання стосовно розробки методичних рекомендацій з питань обліку, контролю витрат та їх калькулювання відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України з врахуванням галузевої специфіки формування виробничих витрат і собівартості продукції.

На законодавчому рівні питання щодо забезпечення обліку витрат виробництва має своє тлумачення і подається як сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади в державі, Міністерстві фінансів України, в інших міністерствах та відомствах й на кожному підприємстві зокрема, що

забезпечує повноцінне функціонування та динамічний розвиток як бухгалтерського обліку так і фінансової звітності.

Заслуговує на увагу сформована В. А. Дерієм класифікація законодавчого забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

**Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат виробництва**

За видами	Закони України; Укази і розпорядження Президента України; Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств; П(С)БО: 16, 18, 30, 31; МСФЗ: 2, 9, 11, 23; Кодекси України; Методичні рекомендації, інструкції, вказівки; Положення, порядок; Листи, роз'яснення; Плани рахунків бухгалтерського обліку; Форми фінансової звітності; Наказ про облікову політику підприємства; Регістри бухгалтерського обліку; Графіки документообігу і виконання обліково-звітних робіт.
За рівнями	Міжнародні; Загальнодержавні; Галузеві; Регіональні; Внутрішньогосподарські.
За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності	НПА вищої юридичної сили; П(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку; НПА (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації центральних органів, виконавчої влади; НПА місцевого походження; Рішення (накази) щодо форм організації бухобліку.
За обов'язковістю виконання	Обов'язкові; Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами	Загальні документи; За напрямками (ділянками); За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності

Примітка: розроблено за допомогою джерела [27, с. 18]

Табл. 1.6 характеризує п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення, а саме: за видами, за рівнями, за місцем, за роллю у реформуванні й регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності, за обов'язковістю до виконання та за групами.

Слід відмітити, що основні види нормативно-правового забезпечення



обліку витрат формуються згідно:

- Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Закону України „Про аудиторську діяльність”;
- Указів Президента України;
- постанов й рішень Кабінету Міністрів України;
- наказів, постанов, розпоряджень, листів, роз’яснень міністерств та відомств;
- П(С)БО 9 „Запаси” (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 „Витрати”; 31 „Фінансові витрати”; 9 „Витрати на дослідження і розробки”, 11 „Будівельні контракти”, 23 „Витрати позики”;
- Кодексів України: Податкового, Бюджетного, Господарського, Цивільного, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо;
- вказівок, інструкцій, положень;
- планів рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі);
- наказу про облікову політику підприємства;
- графіків документообігу, графіків виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д..

Враховуючи науковий доробок науковців, зокрема Скрипник М. І. та Вигівської І. М., та відповідно до цього в науковій літературі резюмовано результати аналізу нормативно-правових актів, котрі зобов’язані регулювати питання обліку витрат виробництва (табл. 1.7)

*Таблиця 1.7*

### **Нормативне забезпечення обліку витрат виробництва**

Нормативно-правовий акт	Орган, що затвердив	Дата прийняття	Чинність
Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг підприємств	Кабінет Міністрів України	23 квітня 1996 року	Втратив чинність (16.05.02)

Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції робіт, послуг у промисловості	Кабінет Міністрів України	26 квітня 1996 року	Втратив чинність (16.05.02)
П(С)БО 9 „Запаси»	Міністерство фінансів України	20 жовтня 1999 року	Чинний
П(С)БО 16 „Витрати»	Міністерство фінансів України	31 грудня 1999 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Державний комітет проми-слової політики України	2 лютого 2001 року	Втратив чинність (09.07.07)
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств	Міністерство аграрної політики України	18 травня 2001 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Міністерство промислової політики України	9 липня 2007 року	Чинний

Подана на розгляд табл. 1.7 відображає основні нормативно-правові акти забезпечення обліку витрат виробництва. Слід зазначити, що результати калькулювання собівартості формуються основною інформаційною базою для управління. Витрати, які включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) групуються за статтями калькуляції. Однак, в Україні на законодавчому рівні не існує затверженого переліку статей калькуляції, тому відповідно до П(С)БО 16 підприємства самостійно змушені формувати їх перелік та при цьому керуються нормами П(С)БО.

Вивчаючи дану тематику необхідно відмітити, що практики та науковці пропонують облікову регламентацію обліку витрат виробництва й калькулювання собівартості продукції відобразити у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції, при цьому враховувати всі методичні підходи до калькулювання та розподілу непрямих витрат.

Загальновідомо, що у період загострення економічної кризи, облік витрат набуває стратегічного значення для підприємницької діяльності. Адже кожне підприємство результати своєї діяльності ставить на основне місце, тому варто

оцінити наслідки діяльності за даними обліку.

В правовому забезпеченні обліку фінансових результатів фігурує чимало спірних питань. Зокрема, це стосується витрат, що включаються у фінансовий результат підприємства. Згідно із Законом України № 3332-VI від 12.05.2011р. всі публічні акціонерні товариства, банки й ін.. підприємства, котрі зазначені у відповідному переліку Кабінету Міністрів України, повинні складати й подавати фінансову звітність згідно міжнародних стандартів. Даний перехід сприяє необхідному дослідженню відмінностей в умов визнання, оцінки й класифікації витрат виробництва у відповідності до національних й МСБО. Проблеми та подання рекомендацій служить до вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні за допомогою МСБО і така проблематика неодноразово досліджувалася у працях таких науковців, як: Бутинець, С. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець та інші.

На даний час на законодавчому рівні залишається не вирішеними важливі питання методології й організації бухгалтерського обліку. Головним виступає порівняння характеристик визнання й оцінки і класифікації витрат згідно національних й міжнародних стандартів. Аналізуючи нормативно-правові й законодавчі акти України і МСБО, що стосуються процесу регламентування й процесу формування, визнання й оцінки витрат, встановлено, що поняття „витрати” має чіткі відмінності у трактуванні практиками. Зокрема, п.1 НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” визначають витрати як скорочення економічних вигод з вибуттям активів чи збільшенням зобов'язань, котрі призводять до скорочення власного капіталу, за виключенням зменшення капіталу за рахунок вилучення або розподілення власниками [136]. Згідно Податкового кодексу України витрати – це будь-яка сума платника податку у будь-якій формі, що здійснюється як компенсація вартості товарів, робіт чи послуг, котрі виробляються платником податку з метою подальшого використання у власній підприємницькій діяльності. Однак, спостерігається несуттєва відмінність у трактуваннях

категорії „витрати” у бухгалтерському та податковому обліку.

Міжнародна практика не містить окремого виокремлення щодо витрат у МСБО. Основні основи цієї категорії розкриті у МСБО 1 „Подання фінансових звітів”, МСБО 2 „Запаси”, МСБО 16 „Основні засоби”, МСБО 18 „Дохід”, МСБО 23 „Витрати на позики”, МСБО 38 „Нематеріальні активи” та ін. національний й міжнародний підходи щодо оцінки й визначення витрат є ідентичними. Зокрема, МСБО 1 „Подання фінансових звітів” представляє класифікацію витрат здійснювати за характером, наприклад, придбання матеріалів, витрати на рекламу, амортизація, виплати працівникам, транспортні витрати. Дану рекомендацію можна здійснювати класифікувати і за функціями як частини „собівартості продажу”, наприклад, витрати на збут чи адміністративна діяльність [129].

Дане пояснення повністю відповідає класифікації витрат згідно економічних елементів та згідно статей калькуляції в національному обліку, що визначено П(С)БО 16 „Витрати” [141]

Дане дослідження дозволило виявити, що у формулюванні постійних та змінних загальновиробничих витрат, формуванні їх баз розподілу в П(С)БО 16 „Витрати” та в МСБО 2 „Запаси” немає жодних відмінностей.

Відмінність полягає в тому, що П(С)БО 16 „Витрати” подає повний реєстр складу загальновиробничих витрат, що значно спрощує роботу бухгалтера у розділі складання їх класифікації на підприємстві. Одночасно різниця простежується в тому, що згідно з П(С)БО 16 „Витрати” загальновиробничі витрати вводяться до складу виробничої собівартості продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 „Запаси” вони належать до оцінки запасів, конкретно до витрат [3; 4].

Таким чином, результат критичного аналізу методичних аспектів обліку процесів виробництва, відповідно до національних та міжнародних стандартів, не показав істотних відмінностей у підходах до їх оцінки й обліку. Однак, деякі питання, які відносяться до прикладного застосування стандартів, трохи різняться від прийнятих на міжнародному рівні, тому що враховують

вітчизняну специфіку. Окремі аспекти обліку витрат за міжнародними стандартами не висвітлюються в П(С)БО. Варто відмітити, що як і МСБО, так і П(С)БО не розкривають порядок ведення бухгалтерського обліку. Адже відображують загальні правила оцінки й подання інформації у фінансових звітах. Систематизація й групування витрат МСБО походять від загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, що утворюються в процесі звичайної діяльності та за статтями витрат, котрі не впливають на підприємницьку діяльність.

## **РОЗДІЛ 2**

### **ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

#### **2.1. Класифікація витрат підприємства**

Будь-яка діяльність, що здійснюється, супроводжується витратами, які є найважливішою частиною фінансової діяльності підприємства.

Об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [141]

Витрати виробництва – це сукупність витрат живої праці та праці, уречевленої в засобах виробництва, на всіх стадіях створення продукції [3].

Дані обліку витрат використовуються для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків.

У зв'язку з цим повинно бути забезпечене повне зіставлення планових та звітних даних щодо складу і класифікації витрат, об'єктів і одиниць калькулювання, методів розподілу витрат за

планованими (звітними) періодами.

Як зазначають Кемпбелл Р. Макконел і Стенлі Л. Брю [51], розуміння витрат економістами ґрунтується на факті обмеженості ресурсів та можливості їх альтернативного використання. Використання ресурсів для виробництва певного товару означає неможливість виробництва з них іншого альтернативного товару. Витрати в економіці безпосередньо пов'язані з відмовою від виробництва альтернативних товарів чи послуг.

З метою бухгалтерського обліку, аналізу та планування витрати підприємства об'єднуються в однорідні групи за різними ознаками. Загалом витрати групуються та обліковуються за видами, місцями виникнення та носіями витрат, виходячи з діяльності підприємства.

Для ефективного управління операційними витратами підприємства важливим є здійснення якісної їх класифікації, яка буде використовуватись у процесі обліку, аналізу, калькулювання, планування і контролю, формувати виробничу собівартість продукції.

Класифікація – це один із методів пізнання та вивчення явищ, процесів, об'єктів, який полягає в їх розподілі на класи на базі визначених ознак, властивостей та закономірностей зв'язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об'єктів, та можливостей управління ними. Класифікація витрат є основою їх обліку, аналізу та планування на підприємстві. Класифікація витрат допомагає оцінити здійсненні витрати, знайти можливі способи підвищення ефективності витрат та прийняти правильні рішення щодо управління ними.

Класифікація витрат – це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Причому, чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів [58].

Класифікація витрат передбачає групування витрат у відповідні групи, які складаються з однорідних за своїм змістом або близьких між собою витрат.

Тому в економічній літературі і на практиці класифікують витрати за різними ознаками.

Детальний склад класифікації витрат за видами діяльності передбачено Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [141].

Важливість значення класифікації витрат підкреслює Ф.Ф. Бутинець та зазначає що велике значення класифікації витрат полягає в управлінні ними і, перш за все, для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління підприємства [11].

І.О. Белебега зазначає, що класифікація виробничих витрат - це необхідний науковий елемент пізнання всіх витрат, які існують на підприємстві, і частини тих, що забезпечують створення продукції [8].

Давидович І.Є розглядає класифікацію витрат, як зведення за визначеними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і реалізацію продукції в економічно обґрунтовані групи, які включали б однорідні витрати [11].

Для цілей управлінського обліку, аналізу та контролю застосовується класифікація витрат на виробництво продукції відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету з промислової політики України від 02.02.2001р. № 47, які регламентують перелік витрат, що входять до складу виробничих витрат підприємства [137].

Кожне підприємство в сучасних умовах господарювання самостійно повинно класифікувати витрати за такими ознаками, які найбільшою мірою є зручними у використанні та відповідають різним потребам управління. І як справедливо зазначає Л.В. Нападовська, ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів [60].

В основу управління витратами повинна бути закладена обґрунтована їх класифікації на підприємстві та система обліку, що адаптовані до вимог

управлінських функцій та рішень.

В науковій літературі представлено більше десятка класифікаційних ознак витрат та розкрито зміст різних методів їх обліку та калькулювання собівартості продукції.

Класифікація витрат, яка передбачена чинними нормативними документами з обліку, не забезпечує інформаційні потреби керівників та управлінців. Тому, класифікацію витрат необхідно здійснювати залежно від мети, яка має бути досягнута за її допомогою. Облік витрат повинен забезпечити отримання управлінцями оперативної інформації, яка б давала можливість приймати управлінські рішення щодо будь-якого об'єкту управління. Вважаємо найбільш об'єктивними ознаками класифікації витрат для цілей управління, які можна адаптувати до обліку є: за видами (елементами витрат та статтями калькуляції); за центрами виникнення витрат і відповідальності (видами продукції (товарів, робіт, послуг), підрозділами, сегментами, відповідальними особами); за стадіями виробничого процесу (постачання, виробництво, зберігання, реалізація); за видами діяльності (операційні, загальновиробничі, адміністративні, на збут, інвестиційні, фінансові); за способом віднесення до собівартості (прямі, непрямі); за можливістю контролю (контрольовані, неконтрольовані); за відношенням до обсягу виробництва (постійні, змінні); за відношенням до господарського процесу (основні, накладні); для прийняття управлінських рішень (релевантні, нерелевантні).

Витрати на виробництво класифікуються за такими ознаками:

*Таблиця 2.1*

### **Класифікація витрат підприємства**

<b>Ознаки</b>	<b>Витрати</b>
1. За періодичністю виникнення	Одноразові Поточні
2. За центрами відповідальності (за місцями виникнення)	Витрати виробництва, цеху, дільниці
3. За єдністю (однорідністю) витрат	Одноелементні Комплексні



4. За способом перенесення вартості на продукцію	Продуктивні Непродуктивні
5. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні Постійні
6. За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі Непрямі
7. За визначенням відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію Витрати періоду
8. За роллю в процесі виробництва	Виробничі Позавиробничі (комерційні)
9. За видами витрат	Витрати за економічними елементами Витрати за статтями калькуляції
10. Інші ознаки	

Джерело побудовано автором на основі [92].

Класифікація витрат за періодичністю виникнення передбачає відокремлення таких видів витрат: одноразові витрати — такі, що здійснюються один раз і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу; поточні витрати — котрі здійснюються регулярно в процесі виробництва. Поточні витрати формують собівартість продукції.

З метою деталізації обліку та посилення контролю за здійсненням витрат їх класифікують за місцем виникнення. Місця виникнення витрат — це структурні підрозділи підприємства, в яких здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів. За місцями виникнення витрати групують за виробництвами, службами, цехами, дільницями, бригадами, робочими місцями тощо.

Для цілей управлінського обліку використовується класифікація витрат за центрами відповідальності. Центри відповідальності витрат — це структурні елементи підприємства, керівники яких несуть відповідальність за доцільність здійснених витрат.

За єдністю складу (однорідністю) витрати поділяють на: одноелементні — складаються з одного елементу витрат, тобто вони однорідні за складом, мають єдиний економічний зміст і є первинними

(матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизаційні відрахування тощо); комплексні витрати — різномірні за складом, охоплюють кілька елементів витрат (витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати тощо). Їх групують за економічним призначенням у процесі калькулювання та організації внутрішнього обліку з метою ефективного управління.

Практичний інтерес для підприємства має розподіл витрат за критерієм доцільності їх здійснення на: продуктивні витрати — котрі передбачені технологією та організацією виробництва; непродуктивні витрати

— які виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

Існування такої класифікації зумовлене як потребами планування (непродуктивні витрати не плануються, або плануються укрупнено) та економічного аналізу, так і потребами бухгалтерського обліку, за правилами якого непродуктивні витрати (втрати) не включаються до виробничої собівартості.

За місцем виникнення витрати на виробництво групуються за цехами, дільницями, службами та іншими адміністративно відокремленими структурними підрозділами виробництв.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на: основне, допоміжне і непромислове господарство.

До основного виробництва належать цехи, дільниці, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції.

Допоміжне виробництво призначене для обслуговування цехів основного виробництва: виконання робіт по ремонту основних фондів, забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту устаткування, різними видами енергії, транспортними та іншими послугами. До нього належать ремонтні цехи, експериментальні,

енергетичні, транспортні та інші підрозділи.

До непромислового господарства належать: неза заводський транспорт, житлово-комунальне господарство та культурно-побутові заклади, підсобні сільськогосподарські підприємства та інші структурні підрозділи, які не беруть участі у виробництві товарної продукції.

Усі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальними замовленнями) чи груп однорідних виробів.

За видами витрати класифікуються за економічними елементами та за статтями калькуляції.

Під елементами витрат розуміють економічно однорідні види витрат.

Витрати за статтями калькуляції - це витрати на окремі види виробів, а також витрати на основне і допоміжне виробництво.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції (на сировину, основні матеріали, покупні вироби і напівфабрикати тощо), які можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (витрати на утримання та експлуатацію устаткування, загальновиробничі, загальногосподарські витрати), що включаються до собівартості за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають кілька елементів), які відрізняються за їх функціональною роллю у виробничому процесі.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат

витрати поділяються на умовно-змінні та умовно-постійні.

До умовно-змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких зростає із збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується із його зниженням.

До умовно-змінних витрат належать витрати на сировину та матеріали, покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо й енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуваннями на соціальні заходи, а також інші витрати.

Умовно-постійні - це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюється.

До умовно-постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Витрати на виробництво поділяються за календарними періодами на поточні та одноразові.

Поточні, тобто постійні, звичайні витрати або витрати, у яких періодичність менша ніж місяць.

Одноразові, тобто однократні, витрати або витрати, які здійснюються періодично (періодичність більша ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу [139].

За способами включення до собівартості продукції сільського господарства витрати поділяють на:

- прямі витрати – це ті витрати, які безпосередньо пов'язані з використанням сільськогосподарських робіт і враховані у виробничій собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) за прямою ознакою: прямі матеріальні витрати на оплату праці, інші прямі витрати;

- непрямі витрати (загальновиробничі) – витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням сільськогосподарського

виробництва, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат і розподіляються між об'єктами витрат пропорційно базі розподілу, обраній сільськогосподарською організацією самостійно.

Прямі матеріальні витрати – витрати цінностей, використаних безпосередньо на виробництво конкретного виду продукції, включно з тими, що пов'язані із: підготовкою та освоєнням випуску продукції; виконанням технологічного процесу з виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг проведенням ремонту, технічного обслуговування основних виробничих засобів, зокрема й узятих у тимчасове користування за угодами операційної оренди, за винятком їх реконструкції та модернізації; забезпеченням працівників спеціальним одягом і взуттям, захисними пристроями та спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законодавством, коли ці суми можна віднести на відповідний об'єкт.

Прямі витрати на оплату праці включають суми основної та додаткової оплати, нараховані згідно із прийнятою підприємством системою оплати праці та віднесені на конкретний об'єкт обліку витрат. При нарахуванні оплати праці натурою продукцію оцінюють у порядку, передбаченому законодавством.

Інші прямі витрати – платежі зі страхування майна підприємства та цивільної відповідальності власників транспортних засобів, а також окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (виконанні робіт, послуг), безпосередньо на роботах із підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством; плата за оренду основних засобів, яку можна віднести до конкретного об'єкту; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт необоротних активів (без поліпшення об'єктів основних засобів), що використовуються в конкретному виробничому процесі, зокрема їх амортизацію, витрати на освітлення, опалення, водопостачання, електропостачання тощо; податки і збори (обов'язкові платежі), які згідно з законодавством відносять на витрати виробництва; інші витрати, які можна безпосередньо віднести на витрати до конкретного об'єкта витрат.

Ті витрати, які пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів не належать до виробничих витрат і собівартості продукції, відносять до збільшення первісної вартості цих об'єктів.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формують за центрами відповідальності, тобто підрозділами, що функціонують на засадах госпрозрахунку. Їх склад визначають з урахуванням виробничої та організаційної структури підприємства, порядку закріплення засобів виробництва тощо.

Залежно від характеру участі витрат в процесі виробництва витрати поділяють на основні і накладні.

Основні – пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій з виробництва продукції (робіт, послуг), накладні – з управлінням та обслуговуванням діяльності підрозділу (бригади, цеху, ферми, внутрішньогосподарського кооперативу тощо), галузі чи господарства.

Витрати на заходи з підвищення родючості земель (зокрема, на гіпсування та вапнування ґрунтів), обліковують як витрати майбутніх періодів і відносять на собівартість сільськогосподарської продукції однаковими частинами впродовж сівозміни.

Змінні витрати поділяють на пропорційні, величину яких визначає обсяг одержаної продукції, та непропорційні, величина яких залежить від обсягу виконаних робіт чи поголів'я тварин; до постійних належать витрати, величина яких не залежить від кількості продукції та поголів'я чи обсягу виконаних робіт.

З метою визначення загальних обсягів використаних матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів, а також організації контролю за рівнем цих витрат загалом за сільськогосподарським підприємством здійснюють класифікацію витрат за економічними елементами.

У сільськогосподарських підприємствах витрати операційної діяльності (рослинництва, тваринництва, промислового виробництва) групують за такими економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці;

відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

З метою планування та обліку виробничої собівартості сільськогосподарської продукції, організації синтетичного та аналітичного обліку витрат, визначення вартості продукції здійснюють класифікація витрат за статтями калькулювання.

Витрати основної діяльності під час формування виробничої собівартості сільськогосподарських робіт можуть групуватись за такими статтями калькулювання:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- насіння та посадковий матеріал;
- паливо та мастильні матеріали;
- добрива;
- засоби захисту рослин і тварин;
- корми;
- сировина і матеріали (без зворотних відходів);
- роботи та послуги;
- витрати на ремонт необоротних активів;
- інші витрати на утримання основних засобів;
- інші витрати;
- непродуктивні витрати (в обліку);
- загальновиробничі витрати.

У рослинництві облік доцільно вести за такими статтями витрат: на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння та посадковий матеріал; паливо та мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин і тварин; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

У тваринництві облік доцільно вести за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; паливо та мастильні матеріали;

засоби захисту рослин і тварин; корми; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

У допоміжних виробництвах облік доцільно вести за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; паливо та мастильні матеріали; сировина і матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

У підсобних (переробних, промислових) виробництвах облік доцільно вести за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; паливо та мастильні матеріали; корми; сировина і матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

Перелік статей калькулювання та їх склад сільськогосподарське підприємство може уточнювати самостійно.

Сільське господарство – це важливе джерело, по-перше, нічим не замінних на сьогодні предметів споживання, по-друге, додаткової робочої сили для несільськогосподарських галузей, по-третє, джерело чистого прибутку. І, нарешті, ця галузь суттєво впливає на соціально-економічний розвиток суспільства в цілому. Вона є первинною ланкою агропромисло-вого комплексу (АПК) і разом з харчовою і деякими галузями легкої промисловості (текстильної, шкіряної, хутрової) становить його основу. Агро-промисловий комплекс навіть в кризу приносить прибуток і забезпечує приплив іноземної валюти. Україна займає лідируючі позиції в світі по виробництву і експорту багатьох продуктів.

В наведеній нижче таблиці можна проаналізувати витрати на виробництво продукції в масштабах країни.

*Таблиця 2.2*



**Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств України  
у 2012-2017 роках [ukrstat.gov.ua]**

Роки	Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг)	З них за складовими витрат									
		матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використані у виробництві		амортизація		витрати на оплату праці		відрахування на соціальні заходи		інші витрати	
		млн.грн	у % до загальних витрат	млн.грн	у % до загальних витрат	млн.грн	у % до загальних витрат	млн.грн	у % до загальних витрат	млн.грн	у % до загальних витрат
2012	2077904,1	1544791,7	74,3	128330,5	6,2	274935,4	13,2	99170,2	4,8	30676,3	1,5
2013	1984065,5	1434694,0	72,3	139588,5	7,0	278146,4	14,0	100076,8	5,1	31559,8	1,6
2014	1952582,8	1419809,0	72,7	138120,5	7,1	261520,5	13,4	92904,4	4,7	40228,4	2,1
2015	2434303,8	1805572,5	74,2	171416,2	7,0	295806,6	12,1	96751,5	4,0	64757,0	2,7
2016	2759943,0	2047986,8	74,2	224558,4	8,1	360831,3	13,1	73958,8	2,7	52607,7	1,9
2017	3525187,9	2644464,9	75,0	247062,4	7,0	472764,7	13,4	97172,6	2,8	63723,3	1,8

Отже, за даними таблиці 2.2. можна зробити висновок, що витрати зазнали збільшення така тенденція прослідковується по всім розділам таблиці.

*Таблиця 2.3*

**Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств  
України, що займаються вирощуванням однорічних і дворічних культур  
у 2012–2017 роках [сайт статистики в телефоні]**

Роки	Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг)	З них за складовими витрат				
		матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використані у виробництві	амортизація	витрати на оплату праці	відрахування на соціальні заходи	інші витрати

	послуг)	млн.грн	у % до загальних витрат	млн.грн	у % до загальних витрат	млн.грн	у % до загальних витрат	млн.грн	у % до загальних витрат	млн.грн	у % до загальних витрат
2012	93074,8	72571,1	77,9	5098,6	5,5	10307,3	11,1	3606,5	3,9	1491,3	1,6
2013	109869,3	87222,1	79,4	6907,2	6,3	10660,0	9,7	3884,0	3,5	1196,0	1,1
2014	137077,9	112719,9	82,2	7494,7	5,5	10989,4	8,0	3971,3	2,9	1902,6	1,4
2015	204006,7	170153,4	83,4	10746,5	5,3	13560,9	6,6	4627,8	2,3	4918,1	2,4
2016	249461,2	208541,3	83,6	12875,2	5,2	17321,3	6,9	3794,9	1,5	6928,5	2,8
2017	309835,1	254636,0	82,2	17682,3	5,7	23974,3	7,7	5177,6	1,7	8364,9	2,7

За даними таблиці 2.3 можна стверджувати, що ріст витрат з кожним роком стає більшим, це можна пояснити нестабільною економікою в країні, ростом інфляції.

Таблиця 2.4

**Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) Уладово-Люлинецької дослідно-селекційної станції**

№ п/п	Назва статті	2016		2017		2018		Відхилення (+ -)	
		тис грн	%	тис грн	%	тис грн	%	тис грн	%
1	Матеріальні затрати	46627	88,2	40847	80,5	45370	79,0	-1257	97,3
2	Витрати на оплату праці	3258	6,2	6083	12,0	7389	12,9	4131	226,8
3	Відрахування на соціальні заходи	718	1,4	1338	2,6	1625	2,9	907	226,3
4	Амортизація	432	0,8	503	1,0	544	0,9	112	125,9
5	Інші операційні витрати	1807	3,4	1960	3,9	2490	4,3	683	137,8
	Разом	52842	100	50731	100	57418	100	4576	108,7

За даними таблиці 2.4 прослідковується збільшення витрат на оплату праці, відрахування на соціальні заходи амортизацію та інші витрати що може негативно вплинути на стан підприємства.

Проаналізувавши Звіт про фінансові результати Уладово- Люлинецької дослідно-селекційної станції операційні витрати ( на виробництво, збут, управління та інші операційні витрати) по елементах витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація , інші операційні витрати.

Під елементами витрат розуміється - сукупність економічно однорідних витрат.

У П(С) БО 16 «Витрати» передбачено єдине для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Оскільки для фінансового обліку групування витрат за економічними елементами має першочергове значення, зупинимося докладніше на складі кожного елемента витрат.

До складу елемента **“Матеріальні затрати”** включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва) сировини й основних матеріалів, які входять до складу виробничої продукції, створюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг);

- палива й енергії, що використовуються на технологічні, енергетичні, рухомі та інші виробничі потреби підприємства;

- *будівельних матеріалів* використовуються безпосередньо у виробництві будівельно-монтажних робіт, конструкцій та частин будов і споруд.

- *запасних частин* – раніше виготовлені деталі та вузли машин, призначені для заміни зношених при експлуатації, головним чином швидкозношуваних деталей (втулок, підшипників, шестерень, поршнів та інші);

- *тари й тарних матеріалів* - у випадку включення вартості тари, прийнятої від постачальника разом з матеріальними ресурсами, із загальної суми витрат на їх придбання відраховується вартість тари за ціною можливого використання або реалізації з урахуванням витрат на придбання матеріалів для її ремонту;

- *допоміжних та інших матеріалів*.

До складу елемента **“Витрати на оплату праці”** відповідно до Типового

положення № 473 включаються:

1) *витрати на виплату основної й додаткової заробітної плати*, обчислені згідно з прийнятою підприємством системою оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат.

*Основна заробітна плата* це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона визначається у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

*Додаткова заробітна плата* - це винагорода за роботу понад встановлену норму, за трудові досягнення і винахідництво і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій;

2) *виплати, передбачені законодавством про працю*, за невідпрацьований (неявочний) на виробництві час; оплата щорічних відпусток, крім оплати в частині витрат на оплату праці за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства; оплата праці працівників, яким не виповнилося 18 років, при скороченій тривалості їх щоденної роботи, оплата перерв працюючим матерям для годування дитини, оплата часу, пов'язана з проходженням обов'язкових медичних оглядів, виконанням державних обов'язків, винагорода за передбачену законодавством вислугу років, інші виплати;

3) *витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів*:

- виплата працівникам підприємства середньої заробітної плати за основним місцем роботи за час їх навчання з відривом від виробництва у системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

- оплата праці кваліфікованих працівників, не звільнених від основної роботи, навчання учнів і підвищення кваліфікації працівників;

- витрати базових підприємств на оплату праці за керівництво виробничою практикою учнів загальноосвітніх шкіл, професійно-технічних училищ і студентів вищих навчальних закладів;

- витрати, пов'язані з виплатою учням професійно-технічних училищ різниці між стипендією у розмірі тарифної ставки (мінімального окладу) робітника першого розряду і витратами цих навчальних закладів на виплати стипендій, забезпечення харчуванням і обмундируванням;

- оплата відпусток із збереженням повністю або частково заробітної плати, наданої відповідно до законодавства особам, які успішно навчаються у вечірніх і заочних закладах, заочній аспірантурі, у вечірніх (змінних) і заочних загальноосвітніх школах і вечірніх (змінних) професійно-технічних училищах, оплата проїзду до місця навчання і назад, передбачених законодавством;

4) виплати громадянам за виконання робіт (послуг) згідно з договорами громадсько-правового характеру;

5) виплата звільненим працівникам вихідної допомоги.

До складу елемента “**Відрахування на соціальні заходи**” відповідно до Указу Президента України №506/98 від 25.05.98р. “Про обмеження розміру фактичних витрат суб'єктів господарювання на оплату праці працівників”, суми сукупного оподаткованого доходу (прибутку), з якого стягуються збори (внески до соціальних фондів), відносяться:

Фонд соціального страхування України;

Державний Фонд сприяння зайнятості населення;

Пенсійний фонд України.

Правове регулювання порядку оплати зборів до соціальних фондів здійснюється Законами України “Про збір на обов'язкове соціальне страхування” №402/97-ВР від 26.06.97р., “Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування” №400/97-ВР від 26.06.97р. зі змінами і доповненнями.

До складу елемента “**Амортизація**” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента “**Інші операційні витрати**” включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище.

Операційні витрати, що не відображаються на інших рахунках класу 8,

обліковуються на рахунку № 84 “Інші операційні витрати”. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг.

До інших операційних витрат включаються:

- вартість робіт, послуг сторонніх підприємств;
- сума податків, зборів (обов’язкових платежів), крім податків на прибуток;
- втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів;
- сума фінансових санкцій тощо.

Отже, для контролю і аналізу за витратами поряд з обліком їх за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції. Класифікація витрат за статтями калькуляції розкриває цільове призначення витрат та їх зв’язок з технологічним процесом. Це групування використовується для обчислення витрат за видами продукції та місцем виникнення витрат (за цехами, дільницями тощо) і залежить від багатьох факторів: методу планування витрат, технологічного процесу і продукції, що виготовляється. Встановлення переліку і складу статей калькуляції віднесене до компетенції підприємства і має бути регламентоване його обліковою політикою.

Важливе значення в управлінні витратами займає класифікація витрат за центрами відповідальності, яка використовується для поточного контролю за витратами виробництва і реалізації продукції. Витрати за центрами відповідальності класифікують на витрати виробництва, витрати цеху, технологічного переділу тощо.

Так, Костякова А.А., розмежовує дані визначення: метод обліку витрат – це процес відображення господарських фактів в первинних документах з метою фіксації оцінки, групування та зведення даних для послідуочого контролю та аналізу; метод калькуляції – порядок обчислення собівартості

окремих видів продукції на підставі відображених у обліку даних за допомогою відповідних прийомів та способів. Метод калькуляції собівартості продукції дає можливість обчислювати собівартість продукції (робіт, послуг), оцінювати незавершене виробництво, брак у виробництві, втрати, нестачі, надлишки продукції (робіт, послуг) [41, с. 14]. Вивчивши наукові дослідження щодо методів обліку витрат і калькулювання собівартості [28, с. 105-123; 41, с. 15-18] підтримуємо думку щодо поділу методів обліку витрат за наступними ознаками: за ступенем деталізації витрат (передбачає організацію обліку за елементами витрат та статтями витрат), за відношенням до господарських процесів (передбачає ведення обліку за фактичними витратами чи нормативними (плановими) витратами), за видами діяльності (характеризує облік операційних, загальновиробничих, адміністративних, на збут, інвестиційних, фінансових витрат), за повнотою віднесення до собівартості (передбачає облік прямих і непрямих витрат). Всі інші методи, охарактеризовані в спеціальній економічній та науковій літературі доречно вважати методами калькулювання собівартості продукції (простий, позамовний, попередільний, попроцесний, нормативний, напівфабрикатний, котловий, стандарт-кост, директ-костинг, абсорбшен-костинг, верибл-костинг, кайзер-костинг, ABC-метод та інші).

Як стверджують науковці, вибір певних методів (методу) обліку для конкретного підприємства залежить від багатьох чинників, серед яких тип виробництва і його обсяги, система управління, рівень автоматизації обліку, освіченість та досвід головного бухгалтера [28,с.123]. [28,с.105-123; 41,с.15-18] Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність. Однак, витрати підприємства мають неоднорідний характер, що потребує їх класифікації. В бухгалтерському обліку витрати класифікуються залежно від характеру та видів діяльності. З точки зору бухгалтерського обліку **класифікація витрат** — це групування витрат за окремими ознаками. Класифікують витрати за видами діяльності

**Класифікація витрат за видами діяльності**

Вид діяльності	Витрати
<b>Операційна діяльність</b>	<b>Основна діяльність</b>
	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
	<b>Адміністративні витрати</b>
	Загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу
	<b>Витрати на збут</b>
	Витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на маркетинг
	<b>Інші операційні витрати</b>
	Витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи, пені, неустойки, безнадійні борги
<b>Фінансова діяльність</b>	<b>Витрати (втрати від участі в капіталі)</b>
	Збитки, отримані внаслідок інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі
	<b>Фінансові витрати</b>
	Витрати на відсотки (з кредитів отриманих, облігацій випущених, фінансової оренди)
<b>Інша діяльність</b>	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів та іншого майна підприємства, втрати від не операційних курсових різниць

Джерело побудовано автором на основі [89]

Уладово- Люлинецька дослідно-селекційнастанція використовує поділ витрат за елементами та за видами діяльності.

Собівартість промислової продукції (робіт, послуг) - це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Витрати на виробництво утворюють виробничу (заводську) собівартість, а витрати на виробництво і збут - повну собівартість промислової продукції.

Собівартість товарної продукції (продукції, що реалізується) характеризують витрати на виробництво та збут протягом усього циклу.

Розрахунки планової собівартості окремих виробів, товарної і



вальної продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін.

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків облік адміністративних витрат здійснюється на рахунку 92 „Адміністративні витрати” з послідуєчим списанням на рахунок 79 „Фінансові результати”. Така методика відображення даних витрат не завжди відповідає потребам практики. Управління підприємством і організація його роботи здійснюється заради основної діяльності, тобто сільськогосподарського виробництва і включає управління такими процесами як: постачання – виробництво – реалізація.

Адміністративні витрати хоч і не беруть участі у створенні продукції, але необхідні для нормального функціонування виробництва [54, с. 96].

Щоб мати інформацію про повну собівартість виробленої продукції для прийняття рішень про доцільність подальшого виробництва того чи іншого виду продукції та для потреб ціноутворення потрібно здійснювати науково обгрунтований розподіл адміністративних витрат. В даному випадку проблема виникає у правильному виборі бази розподілу цих витрат.

П.В. Іванюта підкреслює, що при формуванні повної собівартості необхідною умовою є розподіл адміністративних витрат, які він пропонує розподіляти між підрозділами пропорційно виробничим витратам [29, с. 262].

Перш ніж розподіляти адміністративні витрати потрібно визначити об'єкт розподілу. Об'єкти розподілу можуть бути проміжні та кінцеві [97, с. 240]. Вважаємо, що проміжними об'єктами розподілу адміністративних витрат мають бути лише виробничі підрозділи, тобто галузі (цехи) рослинництва, тваринництва, підрозділи промислової переробки та географічні сегменти, так як витрати допоміжних підрозділів в кінцевому результаті включаються в собівартість виробленої продукції і розподіл адміністративних витрат ще й на ці підрозділи призведе до подвійного їх включення в собівартість продукції.

Кінцевими ж об'єктами розподілу адміністративних витрат є окремі види продукції.

Провівши аналіз фінансових показників Уладово-Люлинецької дослідно-селекційної станції зясували наступне:

Таблиця 2.6

### Класифікація витрат за видами діяльності

Витрати Станції	2016 рік		2017 рік		2018 рік	
	Плано ві показн ики (тис грн.)	Факти чні показн ики (тис грн)	Плано ві показн ики (тис грн.)	Факти чні показн ики (тис грн)	Плано ві показн ики (тис грн.)	Фактичні показник и (тис грн)
Адміністративні витрати	1491,0	1477,0	2539,0	2270,0	3342,0	3673,0
Ріст адміністративних витрат порівнюючи 2016-2018 роки зростає це зумовлено збільшенням рівня витрат на заробітну плату з нарахуваннями та витрат на електроенергію.						
Витрати на збут	590,0	1032,0	800,0	1687,0	1644,0	3609,0
Збільшення витрат на збут у 2018 році порівняно із 2017-2016 роках зумовлено тим, що збільшились транспортні витрати. У 2018 році порівняно з попередніми показник						
Інші операційні витрати	2163,0	718,0	1799,0	2625,0		3064
Збільшення інших операційних витрат зумовлено збільшенням різниці у вартості харчування, збільшення вартості обсягів видачі зерна, цукру для пенсіонерів та учасників АТО збільшенням вартості послуг з провадження наукових розробок у виробництві.						

Ринок приховує багато можливостей для виробника, але разом із тим висуває й жорсткі вимоги до них. При переході до ринкової економіки перед підприємцями виникає багато нових проблем, та від того, наскільки професійно та серйозно підприємства підйдуть до їхнього розв'язання, залежатиме успішність їхньої діяльності.

Підприємство в процесі господарської діяльності здійснює витрати, пов'язані з вартістю використаних запасів (сировини, матеріалів, робіт або

послуг), оплати праці працюючих, зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів, здійснення соціальних заходів щодо розвитку свого колективу і т. д.

Слід зазначити, що в умовах планової економіки діюча система бухгалтерського обліку витрат за мету ставила отримання точної інформації, що використовувалася для калькулювання собівартості продукції насамперед для централізованого ціноутворення та контролю поставлених згори планових завдань. Щорічні централізовані завдання щодо зниження собівартості продукції мали, як правило, формальний характер. Відсутніми були економічні стимули зниження витрат виробництва, тому більша частина інформації не використовувалася, хоча в рамках системи обробки інформації про собівартість була можливість отримання інформації про витрати з більшим ступенем оперативності та аналітичності.

Для здійснення процесів управління підприємцям, окрім самих витрат, потрібна ще й інформація про їх об'єкти – продукцію (роботи, послуги або вид діяльності підприємства), що потребує здійснення витрат, пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням робіт, наданням послуг).

Власник або керівник підприємства повинен знати, скільки коштуватиме виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Отже, саме для того, щоб відповісти на ці запитання, і постає необхідність використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат.

Починаючи з XIX ст., коли виникла теорія обліку витрат, проблемі класифікації витрат приділялася значна увага.

Англійські вчені Дж. М. Фелс та Еміль Гарке в 1887 р. запропонували ділити всі витрати на фіксовані (зараз прийнято називати умовно-постійними) та змінні (умовно-змінні). Термін «прямі та непрямі витрати» вперше був уведений Е. Е. Фельдгаузенем [92, с. 16].

Одним із перших наукову класифікацію витрат на виробництво створив

В. І. Стоцький. Він розподілив їх на такі види: основні та накладні, прямі та непрямі, змінні та постійні, пропорційні та фіксовані [104, 17]. З ускладненням господарської діяльності підприємства зростає необхідність у різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу. В основу наведеної нижче класифікації витрат покладено принцип «різні витрати для різних цілей», де виділено три напрями класифікації (рис. 2.1.)

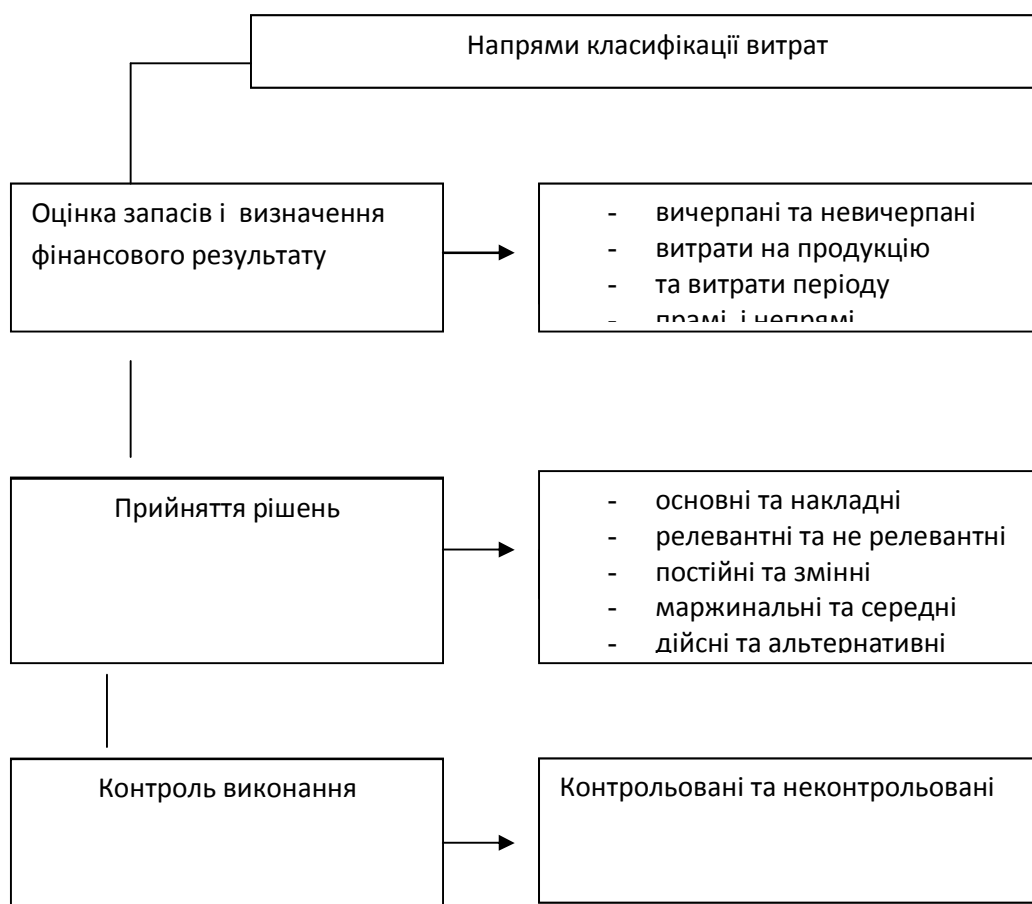


Рис. 2.1. Напрямки класифікації витрат

Для визначення фінансових результатів діяльності необхідно зрозуміти різницю між витратами різних звітних періодів.

Вичерпані (спожиті) витрати – це збільшення зобов’язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

Невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов’язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати,

які формують собівартість продукції (товарів), та витрати періоду, бо на практиці не всі витрати, що відносяться до звітного калькуляційного періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. Серед усіх витрат на підприємстві їм належить найбільша питома вага. У сфері виробництва до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції (матеріали, заробітна плата, амортизація тощо).

Витрати періоду – це витрати, які не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (зокрема, сюди відносяться витрати на здійснення всіх інших функцій: дослідження, маркетинг, управління, розробки тощо). У звіті про прибуток витрати періоду зазвичай включають до складу операційних витрат [70, с. 56].

Важливою рисою витрат як у виробничій, так і у невиробничій сфері є характер їхнього зв'язку з певним об'єктом: продуктом, підрозділом, проектом тощо. Залежно від характеру цього зв'язку витрати поділяють на прямі й непрямі. Зазначимо, що одні й ті ж витрати можуть бути прямими та непрямими щодо різних об'єктів.

Що стосується основних та накладних витрат, то основні – це витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції та неминучі за будь-яких умов та характеру виробництва. Вони поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. Накладні витрати – це витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління, з обслуговування виробництва (допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, обладнання, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо). Виробничі накладні витрати розподіляються між виробами пропорційно вибраній базі. Прямі витрати на оплату праці і виробничі накладні витрати в сумі складають конверсійні

витрати. Конверсійні – це витрати на обробку сировини для перетворення її в готовий продукт [70, с. 60].

Для прийняття управлінських рішень важливе місце відіграє поділ витрат на релевантні та нерелевантні. Релевантні – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття управлінського рішення, а нерелевантні – витрати, які не залежать від прийняття такого рішення. Наприклад, якщо власник фірми розглядає питання: придбати торгове приміщення чи взяти його в оренду, то вартість торгового приміщення і сума оренди будуть релевантними витратами, а вартість торгового обладнання та зарплата продавців – нерелевантними, оскільки вони матимуть місце в обох випадках.

Витрати, які становлять різницю між альтернативними рішеннями, називають диференційованими. В нашому прикладі диференційовані витрати – це різниця між вартістю торгового приміщення та сумою орендної плати за період його використання. Отже, релевантні лише майбутні диференційовані витрати та доходи.

Витрати мають різну поведінку. Для опису поведінки витрат у літературі традиційно вживають терміни: «змінні витрати», «постійні витрати», «на півзмінні витрати», «напівпостійні витрати». При цьому як основний фактор витрат зазвичай розглядається обсяг виробництва або реалізації [18, с. 46].

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, треба врахувати не тільки дійсні (реальні), але й можливі витрати (збитки). Можливі витрати (збитки) – це втрачена вигода (ризик), коли вибір одного напрямку дії вимагає відмови від альтернативного рішення (наприклад, фірма розглядає альтернативу використання вільних коштів: розмістити їх у банку на депозитному рахунку чи придбати комп'ютер і здати його в оренду). При цьому можливі витрати не відображають у звітних реєстрах і враховують тільки в разі використання обмежених ресурсів.

Середні витрати – це загальні витрати на виробництво додаткової групи продукції, поділені на загальну кількість одиниць продукції. Маржинальні – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Для контролю діяльності окремих підрозділів і оцінки роботи їхніх керівників виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати. Контрольовані - витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або на них звичайно впливати. Відповідно витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них, називають неконтрольованими. Практичний поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Класифікація витрат на контрольовані і неконтрольовані лежить у системі обліку за центрами відповідальності.

Дослідивши існуючі у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі класифікації витрат, можна запропонувати таку класифікацію витрат за різними класифікаційними ознаками (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

### Класифікація видів витрат за критеріями та ознаками

Класифікаційні ознаки	Види витрат	Напрями використання класифікаційних ознак
1	2	3
За місцем виникнення витрат на виробництво продукції	Витрати за цехами; дільницями; за службами та іншими структурними підрозділами (тобто за центрами відповідальності, які виділяються в самостійні об'єкти обліку)	Контроль та управління витратами виробничих ресурсів і визначення виробничої собівартості продукції
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі (пов'язані з виробництвом окремих різновидів продукції і прямо відносяться на одиницю продукції) та непрямі (пов'язані з виробництвом різних виробів) витрати	Управлінський білк, фінансовий бухгалтерський облік, фінансова звітність та прийняття рішень
За видами продукції	Витрати на вироби; групи однорідних виробів; типові зразки виробів; валова, товарна, реалізована продукція тощо	Визначення економічної ефективності виробництва окремих видів продукції
За відношенням до виробничого процесу	Основні (безпосередньо пов'язані з процесом виробництва готової продукції); накладні (обумовлені управлінням і обслуговуванням виробництва) витрати	Управлінський облік. Економічний аналіз діяльності підприємства

За доцільністю використання	Доцільні (виробничі витрати, передбачені технологією та організацією виробництва) та недоцільні (невиробничого характеру, у результаті яких не будуть отримані доходи)	Управлінський облік. Економічний аналіз. Планування
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні; умовно-постійні; граничні (середня величина витрат приросту чи витрат скорочення на одиницю продукції, яка виникла як результат зміни обсягу виробництва і реалізації більш ніж на одну одиницю) витрати	Планування, облік та аналіз собівартості продукції, аналіз та прогнозування беззбитковості виробництва, вибір економічної політики підприємства
За календарним періодом	Витрати поточні; майбутніх періодів; довгострокові; одноразові	Забезпечення повного та рівномірного відображення витрат у складі собівартості
За видами Витрат	Витрати за економічними елементами (що та скільки витрачено на виготовлення); витрати за статтями калькуляції (на що зроблені витрати)	Управлінський облік. Економічний аналіз. Контроль і аналіз виробничих витрат. Планування оборотних коштів підприємства.

Отже, класифікаційних ознак може бути безліч, відповідно до цього і видів витрат. Запропонована класифікація витрат ґрунтується на:

- по-перше, поєднанні багатьох класифікаційних ознак;
- по-друге, містить відомості про використання групування витрат за цими ознаками.

Особливе місце в управлінні витратами займає класифікація витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу встановлювати економію чи перевитрачання ресурсів за місцями їх виникнення з визначенням напрямів їх зниження, визначати вплив кожної статті витрат на собівартість продукції, а отже, дає можливість менеджерам контролювати виконання планів щодо собівартості продукції не тільки загалом по підприємству, але і за окремими його підрозділами, конкретними виробами та за певним видом витрат.

Групування витрат за економічними елементами призначене для виявлення всіх витрат на виробництво за їх видами, тобто воно дозволяє визначити, що саме витрачається на виробництво і на яку суму в цілому по



підприємству.

Витрати виробництва є основним складником ціни на продукцію підприємства, вони визначають її собівартість. Для правильного визначення собівартості продукції в обліку витрати на виробництво можна згрупувати за певними ознаками (рис. 2.2.).

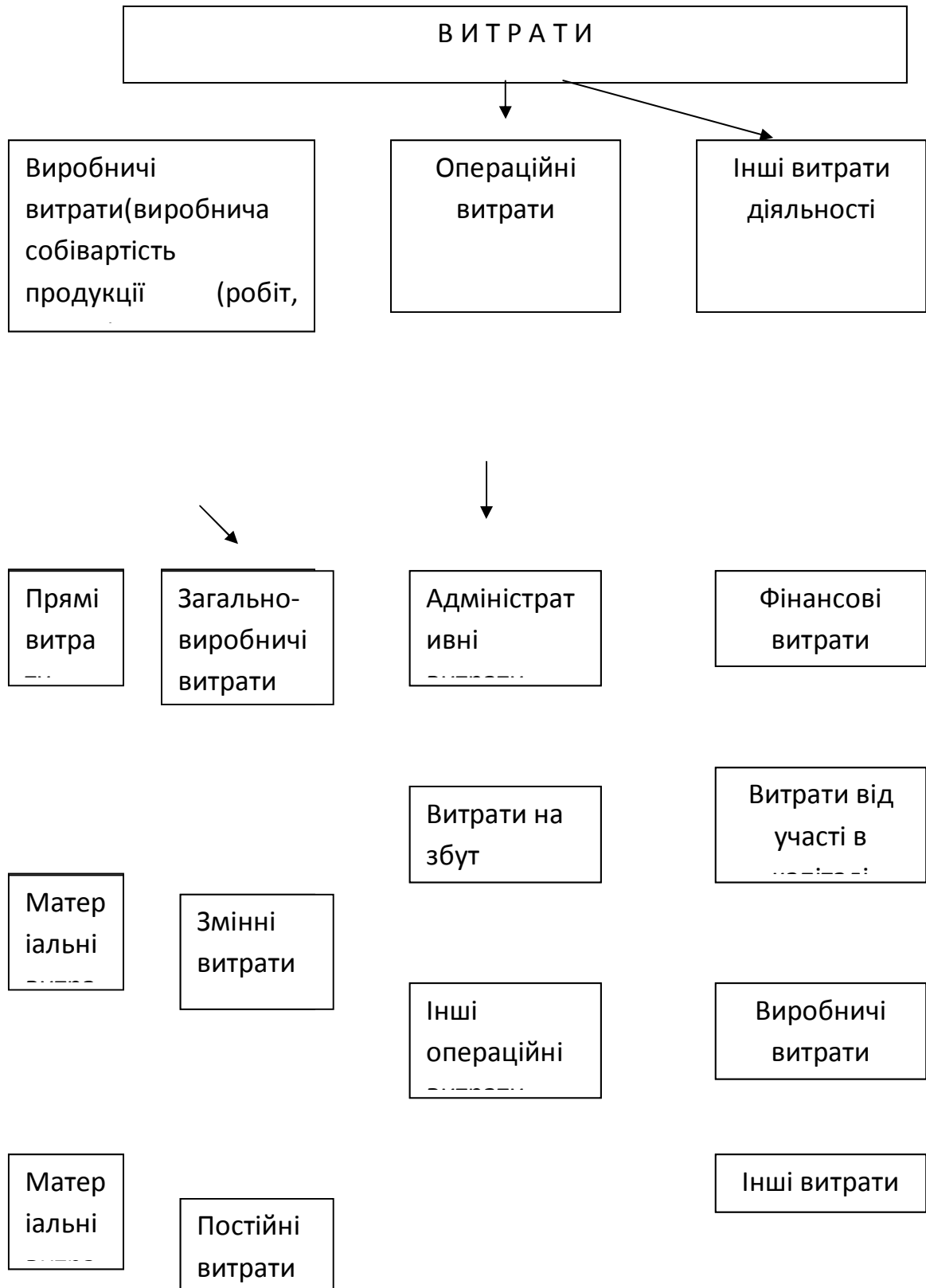


Рис. 2.2 Класифікація витрат підприємства згідно П(С)БО 16

Класифікація витрат за економічними елементами дає можливість знати структуру собівартості і дозволяє проводити цілеспрямовану політику покращення економіки підприємства. Але ця класифікація не дозволяє визначити важливий економічний показник – собівартість однієї одиниці продукції.

Для визначення витрат на одиницю товару використовують класифікацію за статтями витрат (калькуляційними статтями). На відміну від попередньої класифікації, калькуляція дозволяє врахувати витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретного виробу. У ці витрати входять, як матеріальні витрати, так і витрати на налагодження, обслуговування і управління виробництва цього виду виробу.

Калькуляція складається за аналогічними статтями витрат, що і собівартість товарної продукції по підприємству в цілому, але в разі потреби, в окремих галузях виникає необхідність виділення окремих статей витрат.

Для забезпечення наскрізного розрахунку і планування в якості калькуляційних одиниць, як правило, використовуються фізичні одиниці виміру конкретних видів продукції, прийняті у виробничій програмі підприємства (штуки, тонни, метри, кВт-год. тощо).

**Основні витрати** — це витрати, які пов'язані з виробництвом продукції та складають її матеріальну основу. **Накладні витрати** — витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управління. **Прямі витрати** — безпосередньо пов'язані з виробництвом певного виду продукції; їх відносять безпосередньо на собівартість продукції (робіт, послуг). **Непрямі витрати** — пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, тому у собівартість продукції прямо не можуть бути віднесені; непрямі витрати включаються у собівартість окремих видів продукції за певною ознакою, за допомогою спеціальних методів [141].

Основними нормативними документами, які регламентують склад витрат підприємства та їх класифікацію для визначення фінансових результатів і формування фінансової звітності, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати». Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 3 «Звіт про фінансові результати» витрати підприємства групують за їхнім впливом на формування фінансового результату діяльності підприємства (табл.2.8)

Таблиця 2.8

**Класифікація витрат за порядком формування фінансового результату підприємства**

<b>Групи витрат</b>	<b>Характеристика витрат</b>	<b>Склад витрат</b>
<b>1. Витрати на виробництво продукції</b>	Витрати, які включаються до собівартості реалізованої продукції	Прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці робітників, інші прямі виробничі витрати, загальновиробничі витрати
<b>2. Операційні витрати</b>	Витрати операційної діяльності підприємства	Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати (собівартість реалізованих виробничих запасів, сумнівні борги, втрати від знецінення запасів, визнані економічні санкції тощо)
<b>3. Фінансові витрати</b>	Витрати на здійснення діяльності, яка призводить до змін обсягу і структури власного та позикового капіталу підприємства	Витрати, пов'язані з нарахуванням і сплатою відсотків за користування кредитами банків, з випуском, зберіганням та обігом власних цінних паперів, нарахуванням відсотків за договорами небанківського кредитування підприємств, відсотків за фінансовим лізингом
<b>4. Втрати від участі в капіталі</b>	Втрати від зменшення вартості інвестицій, що виникають у процесі інвестиційної діяльності	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій у дочірні підприємства

	підприємства, облік яких ведеться за методом участі у капіталі	
<b>5. Інші витрати</b>	Витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але які не пов'язані з виробництвом чи реалізацією основної продукції, а також витрати страхової діяльності	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, уцінка необоротних активів, списання необоротних активів, втрати від неопераційних курсових різниць, виплати страхових сум та страхового відшкодування тощо

Джерело побудовано автором на основі [141]

Класифікація витрат, що здійснюється у фінансовому обліку і для формування фінансової звітності, не завжди відповідає вимогам інформаційного забезпечення управління. В окремих випадках на основі аналізу такої інформації можна прийняти помилкові управлінські рішення. З огляду на це, для управління витратами в основу їх класифікації покладено три основні підходи, які відповідають основним завданням управління підприємством, зокрема це: оцінка запасів і визначення фінансових результатів діяльності підприємства; обґрунтоване прийняття стратегічних та поточних управлінських рішень; здійснення планування та контролю за витратами.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних, послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В обліковому процесі здійснюється реєстрація, групування, систематизація даних, а також калькулювання собівартості продукції. Для контролю й аналізу за витратами поряд з їх обліком за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких

обчислюється собівартість продукції.

## **2.2. Визнання та оцінка витрат**

Механізм визнання та обліку витрат підприємства – чи не одне з найактуальніших питань для кожного бухгалтера, так як витрати є невід’ємною обліково-економічною категорією звітності будь-якого підприємства. За умови загострення економічної кризи облік витрат набуває стратегічного значення для підприємства. Достовірно оцінити результат діяльності підприємства можливо лише за даними бухгалтерського обліку. Саме від повноти і достовірності отриманої керівництвом інформації залежить прийняття управлінських рішень. Отже, правильність їх оцінки на дату операції та дату звітності впливає на достовірність інформації про фінансові результати роботи підприємства.

Дослідженням оцінки та визнання витрат у бухгалтерському обліку займались багато вчених-економістів, таких як Ф.Бутинець, С.Голов, В.Костюченко, Ю.Кузьмінський, В.Пархоменко, В.Сопко, В.Швець та інші. Кожен із них зробив свій вагомий внесок у дослідження обліку витрат. Однак, постійні зміни законодавства, неузгодженість міжнародних і національних стандартів обліку потребують постійного дослідження об’єкта обліку з метою вдосконалення відображення в обліку витрат та достовірності інформації у звітності підприємства. Потребують повного вирішення питання гармонізації ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності за національними стандартами обліку та визначення основних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі міжнародного досвіду.

При визначенні фінансового результату діяльності підприємства за певний період часу виникає необхідність розрахунку прибутків або збитків не тільки в цілому, а й від окремих видів діяльності. Для цього необхідно мати інформацію не тільки про господарські процеси, що відбулися на підприємстві у звітному періоді, головне – слід розуміти економічну сутність категорій,

зокрема «витрати».

Із запровадженням в Україні Міжнародних стандартів фінансової звітності змінились методологічні підходи до тлумачення сутності цих категорій і відповідно змінилась методологія визначення фінансових результатів діяльності підприємств. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку розробила і затвердила Концептуальну основу фінансової звітності, яка виступає ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, що розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, оцінки активів і зобов'язань, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики, а також порівнювати результати їх діяльності та ухвалення відповідних управлінських рішень [125].

Відповідно до п. 4.25 Концептуальної основи складання і подання фінансових звітів (яка не є міжнародним стандартом бухгалтерського обліку), витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам. Згідно п.4.49 Концептуальної основи, витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язання, які можна достовірно виміряти. Це фактично означає, що визнання витрат відбувається одночасно з визнанням збільшення зобов'язань або зменшення активів (наприклад, нарахування сум до виплати працівникам або амортизація обладнання) [125].

П(С)БО 16 трактує витрати як зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Згідно п. 21 П(С)БО 16 витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати [14]

Таке групування відповідає класифікації витрат за характером згідно МСБО 1. Головна відмінність між МСБО і П(С)БО полягає в скороченій формі останнього. Тобто при складанні національних стандартів деякі аспекти були повністю не розкриті.

Не зважаючи на розробку національних стандартів відповідно до стандартів міжнародного призначення, деякі вчені все ж таки здійснюють критичний аналіз П(С)БО 16

«Витрати». І. Білоусова та М. Чумаченко у своїй праці запропонували взагалі відмінити даний стандарт у зв'язку із відсутністю його назви у переліку Міжнародних стандартів, а також автори схиляються до думки, що трактування, які викладені у стандарті, не дозволяють підвищувати рівень економічної роботи на підприємствах [100].

С. Ф. Голов вказує на те, що витрати виступають багатоаспектною категорією, а це в свою чергу показує існування відмінностей даного визначення щодо цілей бухгалтерського обліку та його зв'язку із економічною теорією. Тобто, автор зазначає, що різні витрати необхідні для різних цілей [15]

Регламентування обліку витрат крім П(С)БО здійснюється також Податковим кодексом України. Цей документ визначає методологічні засади визнання витрат і доходів у податковому обліку з метою визначення фінансового результату і бази нарахування податку на прибуток.

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

Визначення витрат відповідно до ПсБО 16 «Витрати» [141].

5. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

6. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

7. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

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

9. Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

9.1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

9.2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

9.3. Погашення одержаних позик.



9.4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту).

9.5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

9.6. Балансова вартість валюти.

Нормами П(с)БО 16 суворо регламентують умови визнання витрат підприємства, що відображені на рис. 2.3.

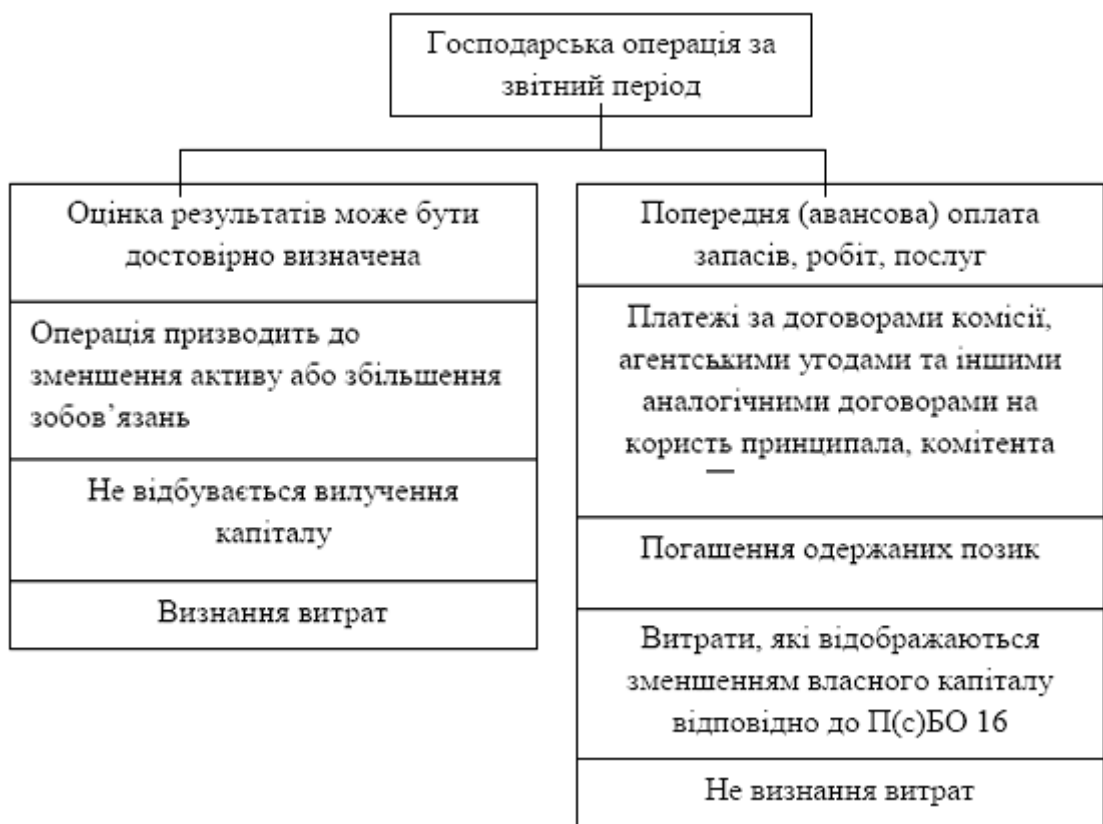


Рис. 2.3. Визнання витрат відповідно до П(с)БО 16

Згідно з П(С)БО 1 "Звіт про фінансові результати" [138] витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, за винятком тих, які призводять до зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками.

Поняття витрат включає збитки та витрати, які виникають під час звичайної діяльності підприємства. Витрати, що виникають під час звичайної

діяльності підприємства, включають, наприклад, собівартість реалізованої продукції, заробітну плату та амортизацію, не включені в собівартість, тощо. Вони, як правило, приймають форму вибуття чи амортизації таких активів як грошові кошти та їх еквіваленти, запаси, основні засоби.

Як бачимо, частина витрат у вигляді собівартості отриманих чи створених активів відображається у балансі. Так, витрати на придбані, але ще не використані в процесі звичайної діяльності підприємства товарно-матеріальні цінності чи наперед сплачені витрати, можуть бути відображені в активі балансу у вигляді відповідних груп запасів чи витрат майбутніх періодів. Характерною особливістю цих витрат є те, що вони в момент їх здійснення (в результаті завершення обмінної операції чи нарахований зобов'язань) є потенційними ресурсами підприємства, які, як очікується, забезпечать надходження економічних вигод на підприємство у майбутньому. Тобто, це такі витрати, які не можна пов'язати з отриманням відповідних доходів у звітному періоді. У теорії управлінського обліку ці витрати відомі як невичерпані, тобто такі, що ще не забезпечили надходження на підприємство певних економічних вигод.

Невичерпані витрати відображаються на балансових рахунках матеріальних запасів. Критерієм визнання цих витрат як активів є їх відповідність визначенню активів, згідно з яким актив - це ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, від якого очікується надходження економічних вигод до підприємства у майбутньому. Актив визнається у балансі, коли є ймовірність надходження майбутніх економічних вигод на підприємство і актив має собівартість або вартість, яка може бути достовірно виміряна [138]

Якщо ці положення застосовувати до визнання невичерпаних витрат, то можна зробити такий висновок: невичерпані витрати та витрати майбутніх періодів не визнаються як актив балансу та відображаються як витрати у звіті про фінансові результати у тому періоді, коли зникла впевненість у тому, що ці витрати зможуть забезпечити надходження економічних вигод на

підприємство у майбутньому.

Прикладом таких витрат можуть бути такі операційні витрати як заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу, витрати, пов'язані з амортизацією чи утриманням невиробничих основних засобів, платою за оренду невиробничих приміщень тощо. Окремо слід виділити витрати на проведення наукових досліджень. Згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [142] та МСБО 9 "Витрати на дослідження та розробки" [127] витрати на дослідження та розробки мають включати всі витрати, які безпосередньо пов'язані з дослідженнями та розробками, або які можуть бути обгрунтовано віднесені до такої діяльності. Основними компонентами таких витрат можуть бути: заробітна плата та інші виплати працівникам, що займаються дослідженнями та розробками; витрати на матеріали та послуги, пов'язані з проведенням досліджень та розробок; амортизація основних засобів у межах їх викорис-тання у дослідженнях та розробках; загальновиробничі витрати, крім адміністративно-управлінських витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками; інші витрати, такі як амортизація патентів та ліцензій під час виконання досліджень та розробок.

Природа досліджень така, що не можна з достатньою певністю стверджувати про майбутні економічні вигоди, які будуть з очевидністю результатом витрат на конкретні наукові дослідження. Тому витрати на дослідження вважаються витратами того звітного періоду, у якому вони були здійснені.

Природа розробок така, що підприємство на етапі проектування, який можна оцінити як більш близький до процесу виробництва, ніж етап досліджень у деяких випадках може визначати ймовірність отримання майбутніх економічних вигод. Тому витрати на розробки вважаються активом, якщо:

- продукція або технологічний процес чітко визначені і витрати, які відносяться до продукту або процесу, можна окремо визначити і достовірно виміряти;

- можна продемонструвати технічну можливість виготовлення продукції або здійснення технологічного процесу;
- підприємство має намір виготовляти
- і постачати на ринок або використовувати продукцію чи технологічний процес;
- існує ринок для продукту чи технологічного процесу або, в разі його внутрішнього використання, а не продажу, демонстрація його корисності для підприємства;
- є відповідні ресурси для завершення проекту і збуту продукції або для використання продукції чи технологічного процесу, або можна продемонструвати їх наявність.

Витрати на розробки проекту, визнані як актив, не повинні перевищувати суму, яка, ймовірно, буде відшкодована відповідними майбутніми економічними вигодами за вирахуванням подальших витрат на розробки, відповідних виробничих витрат, а також витрат на реалізацію та адміністративних витрат, понесених безпосередньо під час збуту продукції.

Сума витрат на розробки, що визнана активом, повинна бути амортизована і визнана як витрати на систематичній основі, щоб відобразити порядок, за яким визнаються відповідні економічні вигоди.

Для здійснення амортизації витрат на розробки на систематичній основі при відображенні порядку, за яким визнаються відповідні економічні вигоди, підприємство посилається на: виручку чи інші вигоди від реалізації або використання продукції чи технологічного процесу; проміжок часу, протягом якого передбачається реалізувати або використати продукцію чи технологічний процес.

Амортизація розпочинається, коли продукція або технологічний процес готові для реалізації або застосування. З метою врахування фактору морального старіння продукції чи технологічного процесу, що є результатом розробки, рекомендовано амортизацію витрат на розробки, як правило, здійснювати протягом періоду, що не перевищує п'яти років.

Якщо витрати на розробки не відповідають визнанню їх як актива, або якщо після деякого періоду, протягом якого ці витрати амортизувалися, зникає впевненість у тому, що майбутні вигоди від розробок перекриють ці витрати, то їх необхідно визнати як витрати того періоду, у якому відбулися вказані події (були здійснені витрати та (чи) з'явилися сумніви відносно їх відшкодування майбутніми вигодами).

Така концепція визнання та оцінки витрат на дослідження та розробки, на нашу думку, повністю відповідає принципам обережності при обліку витрат та доходів та їх відповідності, а тому повинна бути фундаментальною при відображенні цих витрат та їх врахуванні при визначенні фінансових результатів діяльності підприємства.

Порівнюючи оцінку та 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

Важливим в обліку є визнання витрат. За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [141].

Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати", витрати визнають у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди [127] При визнанні витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування діє принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Такий підхід до визнання витрат є позитивним моментом на шляху до гармонізації обліку для податкових цілей з теорією бухгалтерського обліку.

При оцінці витрат слід врахувати, що в МСФЗ та П(С)БО відсутні

спеціальні правила оцінки витрат, але така оцінка міститься в окремих стандартах з врахуванням особливостей оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом

Порівнюючи оцінку та відображення в обліку витрат за П(с)БО та МСФЗ можна стверджувати, що відмінності є за такими ознаками:

- регламентуючі стандарти – за цією ознакою необхідно враховувати загальні питання витрат, які

розглянуті у МСФЗ 1 «Представлення фінансової звітності»[3], а також стандартів, що регламентують облік окремих об'єктів обліку;

- визначення термінів – в П(с)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у Звіті про фінансові результати, але в МСФЗ такий перелік відсутній.

- класифікація та групування витрат – МСФЗ передбачає розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із звичайною діяльністю. П(с)БО 16 «Витрати

класифікує витрати за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат;

- визнання витрат – за МСФЗ витрати визнаються на основі зіставлення між сумами понесених витрат і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій. П(с)БО 16 «Витрати» визнає їх в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені.

- Оцінка витрат – у МСФЗ не наведено спеціальних правила оцінки витрат в окремому стандарті, але вони існують у відповідних стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів. В П(с) БО 16

«Витрати» відсутні правила оцінки витрат, але окремі особливості витрат на запаси викладені в П(с)БО 9 «Запаси»[14].

Існують суттєві розбіжності і при відображенні витрат майбутніх

періодів у складі витрат. При складанні звітності за МСФЗ необхідно провести перекваліфікацію таких витрат. З цією метою проводиться аналіз кожної статі та застосовуються критерії визнання, описані в МСФЗ.

При оцінці незавершеного виробництва необхідно врахувати, що це питання не достатньо врегульоване діючими П(с)БО, але МСФЗ 2 «Запаси»[3] визначає методи оцінки запасів, створених на підприємстві, у тому числі незавершеного виробництва. МСФЗ підтримує методи оцінки, які забезпечують ефективне управління витратами в умовах конкурентної ринкової економіки.

Існують розбіжності при відображенні витрат на оплату праці, непрямих виробничих витрат та інших. Згідно із МСФЗ витрати поділяються на основні види, а саме:

- витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності;
- збитки нереалізовані, які виникають у результаті підвищення курсу обміну іноземної валюти;
- збитки реалізовані – це втрати, що виникають у результаті стихійного лиха, від реалізації основних засобів тощо.

Класифікація витрат за економічними елементами дає можливість знати структуру собівартості і дозволяє проводити цілеспрямовану політику покращення економіки підприємства. Але ця класифікація не дозволяє визначити важливий економічний показник – собівартість однієї одиниці продукції.

Для визначення витрат на одиницю товару використовують класифікацію за статтями витрат (калькуляційними статтями). На відміну від попередньої класифікації, калькуляція дозволяє врахувати витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретного виробу. У ці витрати входять, як матеріальні витрати, так і витрати на налагодження, обслуговування і управління виробництва цього виду виробу.

Калькуляція складається за аналогічними статтями витрат, що і собівартість товарної продукції по підприємству в цілому, але в разі потреби, в

окремих галузях виникає необхідність виділення окремих статей витрат.

Для забезпечення наскрізного розрахунку і планування в якості калькуляційних одиниць, як правило, використовуються фізичні одиниці виміру конкретних видів продукції, прийняті у виробничій програмі підприємства (штуки, тонни, метри, кВт-год. тощо).

Слід зазначити, що на у Положенні(стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» на відміну від міжнародних стандартів не розглядається така категорія як збитки. Суттєві відмінності існують в обліку собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг. Так, згідно П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка буде реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються : прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [141].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а саме М(С)БО 2 «Запаси», визначають, що собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, відображаються в складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між



відповідними звітними періодами.

### **2.3 Відображення інформації щодо витрат операційної діяльності в обліковій політиці підприємства**

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [138].

В міжнародній практиці використовують термін «облікові політики», що означає конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [127..].

Порівнявши вітчизняне та зарубіжне законодавство слід відмітити, що у нас облікова політика розглядається в загальному до усіх об'єктів обліку. В той час як за кордоном облікова політика стосується конкретного об'єкта обліку, а їх сукупність окреслює облікові політики підприємства.

Трактування терміну «облікова політика» як у міжнародному, так і в вітчизняному законодавствах передбачає, що підприємство до початку звітного періоду вибирає в межах, встановлених стандартами або іншими нормативними документами, певні методи, методики, способи оцінки, форми організації обліку, які використовуються ним для ведення поточного обліку і складання фінансової звітності. З одного боку, це забезпечує однозначність тлумачення показників фінансової звітності, а з іншого – створює умови для здійснення фінансового менеджменту [57].

Головне призначення облікової політики — встановити найвигідніші для конкретного підприємства методи обліку та на їх підставі скласти фінансову звітність, що відповідає встановленим якісним характеристикам. Отже, формуючи облікову політику, підприємство має обирати принципи, методи і процедури обліку так, щоб достовірно відобразити фінансовий стан і результати своєї діяльності та забезпечити зіставність фінансових звітів [12].

Слід зазначити, що принципи, методи та процедури взаємопов'язані та мають свою ієрархічну послідовність. Тому доцільно буде навести взаємозв'язок між категоріями облікової політики (таблиця 2.9)

Таблиця 2.9

**Взаємозв'язки між категоріями облікової політики**

Принципи облікової політики	Автономності, безперервної діяльності, періодичності, єдиного грошового вимірника, історичної собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повноти висвітлення, обачності, превалювання сутності над формою, постійності.			
Методи бухгалтерському обліку	Хронологічне і систематичне спостереження	Вимірювання господарських засобів, процесів	Поточне групування	Підсумкове узагальнення
Прийоми бухгалтерського обліку	Документування	Оцінка	Рахунки	Баланс
	Інвентаризація	Калькулювання	Подвійний запис	Фінансова звітність
Процедури бухгалтерського обліку	Збір, пошук, реєстрація, перевірка інформації	Вимірювання, оцінка, розрахунок	Класифікація, обробка, часткове узагальнення	Повне узагальнення, зберігання інформації

Побудована на основі джерела [98]

Складовими аспектами облікової політики в Україні є:

- 1) теоретичні засади бухгалтерського обліку – базуються на загальнонаукових основах бухгалтерського обліку та основних законодавчих актах, що регулюють діяльність в цій сфері; також включають в себе основні принципи, дотримання яких є основою відображення в обліку господарських операцій;
- 2) методика – це сукупність методів та критеріїв оцінки, що регламентують облік основних засобів та малоцінних необоротних активів, запасів, фінансових інвестицій, розрахунків, забезпечень, доходів та витрат;
- 3) практика – включає в себе безпосереднє ведення обліку на вище

перерахованих ділянках шляхом реєстрації в первинних документах та їх обробки; відображення господарських операцій згідно діючого Плану рахунків; узагальнення інформації в облікових регістрах обраної форми обліку; організація внутрішнього контролю та взаємодії бухгалтерії з іншими службами господарюючого суб'єкта [72, с. 89].

Як правило, облікова політика формується під конкретне підприємство, враховуючи організаційні, технічні та методичні аспекти його діяльності. Таким чином, облікова політика має відповідно організаційні, технічні та методичні складові. Попри це, встановленої структури наказу про облікову політику не існує. Його формування покладається виключно на саме підприємство, з врахуванням усіх особливостей діяльності суб'єкта господарювання.

Окрім цього вкрай необхідним при формуванні облікової політики є врахування управлінського аспекту. В зв'язку з цим потрібно формувати наказ про облікову політику використовуючи наступну структуру (таблиця 2.10).

*Таблиця 2.10*

**Пропонована структура наказу про облікову політику підприємства**

№ п/ п	Складові	Наповнення
1	Організаційна	Організація роботи облікового апарату, формування додатків до наказу про облікову політику підприємства
2	Технічна	Вибір форми ведення обліку, технічне забезпечення облікового процесу
3	Методична	Облікове забезпечення об'єктів обліку
4	Управлінська	Система показників діяльності підприємства, бюджетування та контроль

Слід зазначити, що інформація управлінського характеру є конфіденційною, тому в розділі, що стосується управлінської складової необхідно наводити загальну інформацію, а більш конкретну у додатках, до

яких матимуть доступ тільки певні користувачі інформації.

Крім того, підприємство переслідує власні інтереси, які найчастіше полягають у залученні нових інвестицій та підвищенні доходності. Таким чином, умовний за своєю природою вибір методики обліку призводить до реальних змін у складі вимог і зобов'язань підприємств. У зв'язку з цим важливого значення набуває дослідження та розробка моделі формування оптимальної облікової політики підприємства в ринкових умовах [76..].

Облікова політика регламентується наказом про облікову політику підприємства, що містить опис методичних принципів, питань техніки та організації бухгалтерського обліку. Проте цей документ не повинен стати єдиним, а лише основним у питаннях узгодження правил ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності на підприємстві. Наказ слід доповнювати внутрішніми правилами, інструкціями, положеннями, регламентами, рішеннями власників тощо. Крім того, на кожному підприємстві повинна бути розроблена та затверджена проектна документація з побудови бухгалтерського обліку, до якої належать графіки документообороту, план організації бухгалтерського обліку, проекти автоматизації бухгалтерського обліку, інші, що забезпечують документальне оформлення не лише прийнятних способів ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, але й засобів їх реалізації [98].

Враховуючи значення облікової політики в управлінні підприємством необхідно виділити етапи її формування. На сьогодні, науковці не мають однієї думки щодо кількості етапів формування облікової політики. Проте, на нашу думку, їх має бути вісім (рисунок 2.4.).

1

Визначення мети та завдання облікової політики конкретного підприємства, суб'єкта її формування

2

Визначення факторів, що впливають на вибір елементів облікової політики та ступінь її впливу

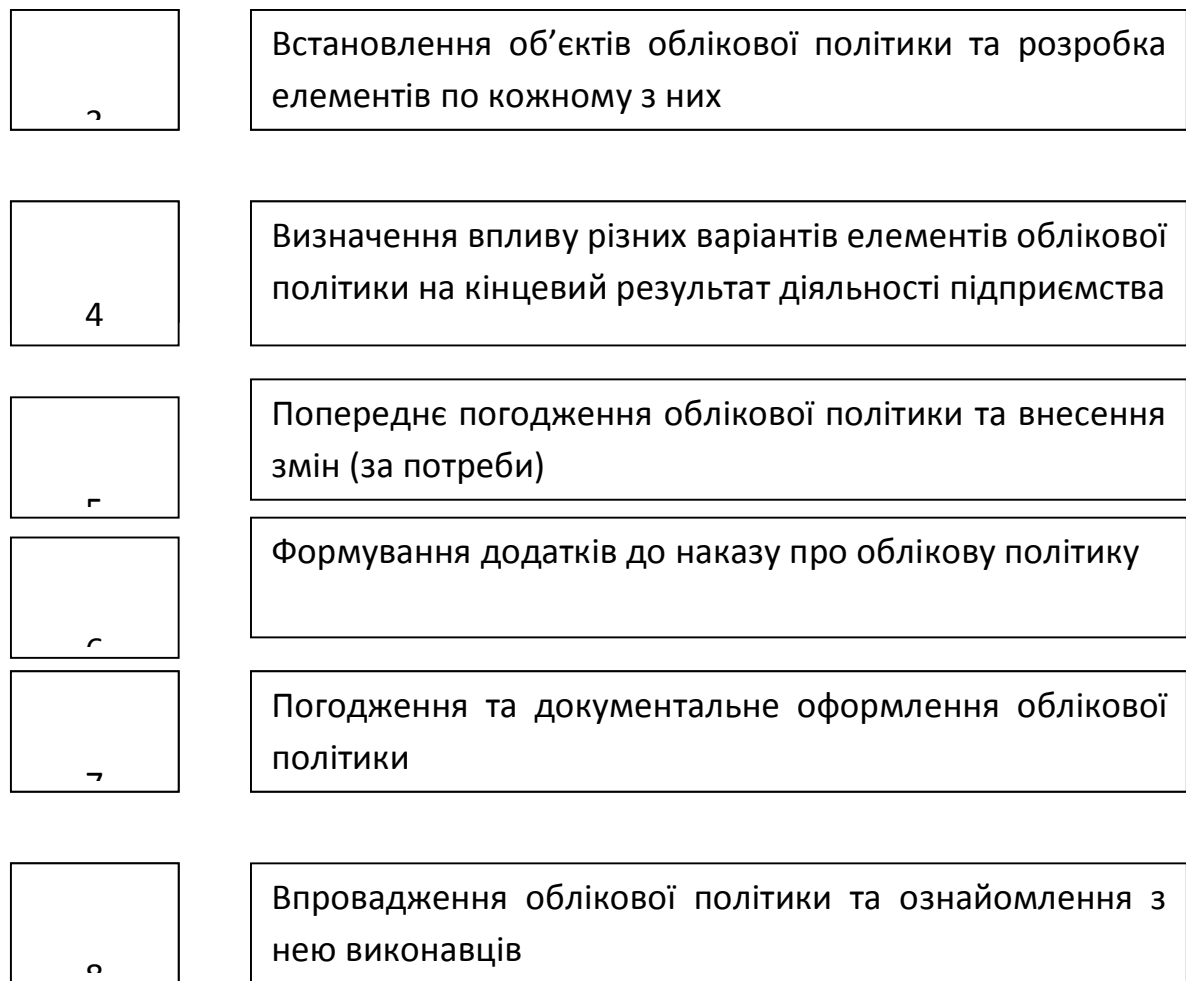


Рис. 2.4.. Етапи формування облікової політики

Слід зазначити, що досить важливим є формування облікової політики за етапами саме у встановленій послідовності. Тому що кожен наступний етап неможливий без виконання попереднього. Таким чином вони є взаємопов'язаними.

Безумовно, облікова політика є інструментом управління бухгалтерським обліком на підприємстві. Однак значення облікової політики виходить за межі цього процесу. Як інструмент управління облікова політика підприємства має виконувати такі функції:

- інформаційну, яка проявляється при аналізі форм фінансової звітності зовнішніми та внутрішніми користувачами;
- захисну, при аудиторських і податкових перевірках, вирішенні судових спорів, тощо;

- регулюючу, яка направлена на коректне відображення господарських процесів і зниження трудомісткості облікового процесу [57].

Насамперед, на сьогодні не існує єдиного нормативного документа, що регулює усебічні питання формування, змісту та зміни облікової політики підприємств.

Так, визначення терміну «облікова політика» та право підприємства на самостійне її формування наведено у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [136] Загальні положення та основні елементи облікової політики наведені в листі Міністерства фінансів України «Про облікову політику» [139]. Окрім цього визначення облікової політики та порядок її висвітлення прописано в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [131]. Окремої уваги заслуговують методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [127], що розкривають загальні положення та порядок її формування, а також інформацію щодо зміни облікової політики. Для усунення вищезазначеного слід розробити та запровадити відповідне П(С)БО.

Наступним проблемним моментом у формуванні та дотриманні облікової політики є її формальний характер. Так, сьогодні, на жаль, існують підприємства, які або не мають взагалі розробленого наказу про облікову політику, або він носить формальний характер і не забезпечує процес організації та ведення обліку на належному рівні. Така ситуація спричинена відсутністю поглибленої відповідальності. Так. На сьогодні за відсутність наказу про облікову політику передбачена лише адміністративна відповідальність, і то лише для підприємств, що є бюджетними, або з ними співпрацюють.

Окрім цього відсутня чітко прописана структура наказу про облікову політику та його наповненість, що призводить до невпорядкованості інформації під час його формування.

Поряд з цим слід звернути увагу на питання формування елементів облікової політики щодо оподаткування підприємства (організація та ведення

податкового обліку, порядок розрахунку та сплати податків та зборів та ін. ).

Ще одним із недоліків є невідповідність фактичних методів ведення обліку обраній обліковій політиці.

Це відбувається тоді, коли в наказі не відображаються зміни облікової політики.

Усунення даних недоліків забезпечить повне та своєчасне забезпечення організації та ведення обліку на підприємстві.

На вибір і обґрунтування облікової політики підприємства впливають такі основні фактори:

- форма власності та організаційно-правова форма підприємства;
- галузева приналежність або вид діяльності;
- обсяги діяльності, чисельність працівників і т.п.;
- система оподаткування;
- ступінь свободи діяльності в ринкових умовах (самостійність рішень в питаннях ціноутворення, вибору партнерів);
- стратегія фінансово-господарського розвитку (мета і завдання економічного розвитку, очікувані напрямки інвестицій);
- наявність матеріальної бази (забезпечення комп'ютерною технікою й іншими засобами оргтехніки, програмними продуктами тощо);
- система інформаційного забезпечення підприємства (по всіх необхідних для ефективної діяльності підприємства напрямках);
- рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, ініціативи керівників підприємства;
- система матеріального стимулювання і ефективності роботи підприємства [32].

Метою здійснення господарської діяльності є отримання прибутку, що визначає собою фінансовий результат діяльності підприємства. Обрана облікова політика має прямий вплив на його формування (рисунок 2.5.)

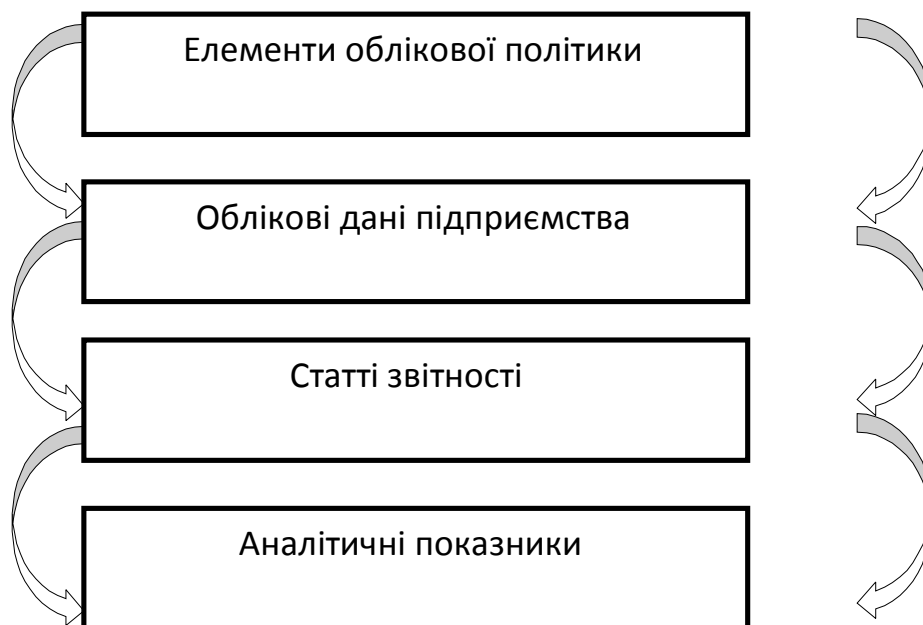


Рис. 2.5. Взаємозв'язок облікової політики та показників підприємства

Як можна бачити з рисунка, елементи облікової політики впливають на облікові дані підприємства, статті звітності та аналітичні показники.

Тому серед нормативного різноманіття альтернативних варіантів слід обрати той, що найефективніше представить підприємство. Основні елементи облікової політики стосовно витрат наведемо в таблиці (2.11)

Таблиця 2.11

**Елементи облікової політики підприємства щодо витрат**

№ з/п	Назва методичного елемента	Варіанти вибору	Підстава вибору
1	Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством	П(С)БО 16 «Витрати» [7]
2	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад постійних і змінних загальновиробничих витрат	Визначається підприємством самостійно	П(С)БО 16 «Витрати» [7]
3	Бази розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих	— години роботи; — заробітна плата; — обсяг діяльності; — прямі витрати тощо.	П(С)БО 16 «Витрати» [7]

Сформовано на основі джерела [131]

Після того як було визначено, які процедури, способи і методи



бухгалтерського обліку необхідні підприємству, аби фінансова звітність найбільш повно і достовірно розкривала його стан та всі необхідні аспекти діяльності, потрібно зафіксувати їх у наказі. Хоча розробляється облікова політика з переважною участю фахівців з бухгалтерського обліку, затвердження наказу про облікову політику прерогатива керівництва підприємства. У наказі про облікову політику підприємству доцільно зосередити увагу на тому, які методи та процедури із запропонованих національним законодавством альтернатив обирає дане підприємство [76..]

Розглядаючи всі теоретично можливі варіанти, підприємства при формуванні власної облікової політики встановлюють її лише щодо тих господарських операцій та подій, які мають місце в їх діяльності або плануються в найближчому майбутньому. Кожне підприємство встановлює облікову політику самостійно виходячи зі своєї структури, галузі та інших особливостей діяльності. Має бути дотримано одну найважливішу умову — єдність облікової політики на підприємстві. Це означає, що принципи, методи та процедури, передбачені обліковою політикою підприємства, повинні безапеляційно застосовуватися всіма його філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами. Отже, можна говорити, що облікова політика є не лише сукупністю методик з метою формування звітності, але й інструментом організації та управління бухгалтерським обліком на підприємстві [129]

Формуванню облікової політики підприємства необхідно приділяти багато уваги, тому що це запорука раціональної побудови бухгалтерського обліку.

Процес формування облікової політики є досить трудомістким та передбачає здійснення певних послідовних процедур, використання сукупності методів та прийомів організації та ведення бухгалтерського обліку.

Облікова політика Уладово-Люлинецької дослідно-селекційної станції розробляється на основі «Методичних рекомендацій щодо облікової політики», Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та

Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Статут підприємства та інших нормативних документів.

На підприємстві розробці облікової політики не приділяється достатня увага, це може призвести до відображення неправильного документального оформлення. Як правило, облікова політика регламентується наказом про облікову політику, який на данному підприємстві не поновлювався і містить застарілі дані про опис методичних принципів, питань техніки та організації бухгалтерського обліку. Рекомендовано поновлення даного документу, витяг з якого наведено в Додатку (Д). Проте цей документ не повинен стати єдиним, а лише основним у питаннях узгодження правил ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності на підприємстві. Наказ слід доповнювати внутрішніми правилами, інструкціями, положеннями, регламентами, рішеннями власників тощо. Крім того, на підприємстві розроблена та затверджена проектна документація з побудови бухгалтерського обліку, до якої належать графіки документообороту, план організації бухгалтерського обліку, проекти автоматизації бухгалтерського обліку, інші, що забезпечують документальне оформлення не лише прийнятних способів ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, але й засобів їх реалізації.

В Уладово-Люлинецькій дослідно-селекційній станції, як і в більшості країн світу, суб'єкти господарювання самостійно визначають облікову політику, обирають форму бухгалтерського обліку, синтетичні та аналітичні бухгалтерські рахунки, форми первинних документів, організують систему внутрішнього контролю. При цьому керуються вимогами законодавства, що не завжди відрізняється досконалістю та послідовністю. Щодо облікової політики, наслідком недоліків законодавчого регулювання стало неефективне її впровадження та використання підприємством на практиці. Це, у свою чергу, негативно впливає на ефективність роботи загалом. Керівник створює необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення неухильного виконання всіма підрозділами, службами та

працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання первинних документів. Функцією є зростання вартості продукції сільського господарства є збільшення обсягів виробництва продукції рослинництва та покращення її якості.

#### **2.4 Організація первинного обліку витрат операційної діяльності**

Первинний облік – це початок облікового процесу, під час якого здійснюють спостереження, вимірювання господарських явищ і реєстрацію їх у первинних документах [133].

Первинний облік є основним джерелом економічної інформації, яка далі фіксується у носіях синтетичного та аналітичного обліку і використовується для контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації.

Підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку є первинні документи, які повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а коли це неможливо, то відразу після закінчення операції.

Первинні документи – бухгалтерські документи, що складаються безпосередньо в момент здійснення господарської операції, тобто фіксують ці явища вперше, складання яких є початком облікового процесу, юридичним доказом проведення господарських операцій і є єдиною підставою для відображення їх у реєстрах бухгалтерського обліку [119].

За порядком складання документи поділяються на первинні і зведені. Первинні документи використовують для першої реєстрації господарських операцій, потім на їх основі роблять облікові записи.

Перед бухгалтерським обліком стоїть основна мета - фіксація всіх фактів щодо матеріальних, трудових та фінансових витрат, пов'язаних із виробництвом продукції. Крім того, перед обліком стоїть завдання визначення об'ємів (кількості) одержаної продукції (виконаних робіт, наданих послуг), обчислення витрат на продукцію безпосередньо, виробництво якої не закінчено

а також розрахунок собівартості готової продукції та калькулювання одиниці продукції [6].

Законодавство не містить вичерпного переліку первинних документів, які використовуються в бухобліку. Основні види первинних документів наведемо у табличному вигляді (табл 2.12)

Таблиця 2.12

### Первинні документи з обліку витрат

Назва документу	Суть документу	Нормативний акт
1	2	3
Видаткова накладна	Видаткова накладна фіксує факт отримання/передачі товарів або послуг.	Форма видаткової накладної не затверджена. Як приклад, можна використовувати Накладну-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11), затверджену <a href="#">наказом Мінстату від 21.06.1996 р. № 193</a>
Товарно-транспортна накладна	Товарно-транспортна накладна використовується, якщо в процесі купівлі-продажу бере участь транспортна (експедиторська) компанія, що займається перевезенням товару від продавця до покупця.	Форма затверджена <a href="#">наказом Мінтрансу від 14.10.1997 р. № 363</a> .
Акт приймання виконаних робіт (послуг)	Документ, який фіксує закінчення будь-яких робіт (послуг) та приймання їх замовником за кількістю та якістю.	Типова форма не затверджена.

Касові ордери (прибутковий та видатковий)	Застосовуються для оформлення надходження/видачі готівки до каси.	Форми затверджені <a href="#">постановою НБУ 29.12.2017 р. № 148</a>
Рахунок-фактура (інвойс)	Мінфін у листі від 16.02.17 р. № 31-11410-06-5/4339 зазначив умови, коли рахунок фактура може бути первинним документом. Так, оформлений належним чином рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без складання акта приймання-передачі тільки у разі його оплати, що підтверджується відповідними документами.	Форма не затверджена.
Бухгалтерська довідка	На підставі цього документа, як правило, здійснюються коригувальні записи в облікових регістрах у зв'язку з виправленням помилок в бухобліку. Також може бути використана для підтвердження операцій, значення яких було отримане розрахунковим шляхом. При цьому, Мінфін у листі від 05.08.2014 р. № 31-11410-08/23-2303/2333 зазначив, що у разі якщо господарська операція оформлюється бухгалтерською довідкою,	Форма наведена у Методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджених <a href="#">наказом Мінфіну від 29.12.2000 р. 356</a>

	то при її застосуванні обов'язково наводяться всі реквізити, передбачені для первинних документів.	
--	--	--

Вимоги ДФС до наявності та складання первинних документів

Щодо підтвердження господарської операції з 03.01.2017 року, з введенням в дію [змін](#) до Закону № 996, первинний документ - це документ, який містить відомості про господарську операцію.

Отже, первинний документ вже не підтверджує здійснення господарської операції, а лише містить відомості про неї.

Водночас, як і раніше, підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи ([п.2.2 глави 2 Положення №88](#)).

Аналізуючи вітчизняний досвід з питань обліку та обрахування витрат підприємств, потрібно зазначити таке.

По-перше, принципи організації обліку витрат найбільшою мірою відповідають тим, які використовуються у країнах Західної Європи. Тобто дотримання таких принципів у веденні обліку витрат, як періодичність, автономність, безперервність, початкової вартості, притаманні для українських підприємств. При цьому варто визначити, що вже в умовах переходу до ринкової економіки в чинному законодавстві України щодо ведення бухгалтерського обліку, зокрема й обліку витрат, відбулися якісні зміни в напрямках наближення таких систем до загальноєвропейських вимог. Це потрібно вважати важливим і позитивним фактором для входження економіки України до європейських та світових ринків, зниження фінансового ризику вітчизняних і зарубіжних інвесторів під час створення спільних підприємств.

По-друге, у вітчизняній практиці, порівняно з розвиненими країнами, значно менше уваги звертається на оцінку ефективності використання витрат. На тепер практично ще не створені механізми контролю за ефективністю витрат на підприємствах державної і недержавної форм власності. При цьому

варто зазначити, що дослідження у напрямках створення таких механізмів дедалі поглиблюється. Необхідність їх запровадження у практику господарювання останніми роками не тільки не викликає сумніву серед урядовців та контролюючих органів, але й широкого кола фахівців.

По-третє, недоліки законодавчої бази та фіскальна податкова політика держави спонукає підприємства до зниження результатів виробництва та завищення витрат на виготовлення і збут продукції. Численні перевірки фінансової і бухгалтерської документації з боку контролюючих органів, зазвичай, не дає очікуваних результатів. Більше того, така практика, за відсутності чітких правил поведінки перевіряючих органів та адміністрації підприємств, призводить до зниження ефективності такої роботи та підвищення непродуктивних витрат на її здійснення [43, с. 12] .

Визначені недоліки обліку витрат підприємства в системі управління ними на підприємствах України негативно вплинули не тільки на ефективність їх роботи, а й національної економіки загалом.

## **2.5 Організація синтетичного та аналітичного обліку витрат операційної діяльності**

На сьогодні, коли світовою тенденцією є зростання вартості продукції сільського господарства та її нестача актуальним питанням є збільшення обсягів виробництва продукції тваринництва та рослинництва та покращення їх якості. Дана галузь, для держави є важливим сектором економіки, а для сільськогосподарського підприємства джерелом отримання прибутків. Тому, облік є єдиним джерелом інформації, необхідної для отримання даних визначення обліку витрат з вирощування продукції рослинництва, використанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (наданих робіт чи послуг) в натуральних та грошових вимірниках, а також загалом управління та контролю за її економічними показниками. Рослинництво як галузь народного господарства характеризується має низку особливостей, які визначаються з, одного обліку, впливом природних факторів, з другого

соціальних, які необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку. Головне призначення обліку витрат на виробництво полягає у контролі за виробничою діяльністю та управлінні витратами на її здійснення.

Організація обліку витрат на сільськогосподарському підприємстві повинна бути організована за такими принципами [62]:

показники обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинні бути погоджені з плановими і нормативними показниками;

документування витрат в момент їх здійснення, відокремлене відображення витрат за нормами і відхиленнями від норм витрат ресурсів і оплати праці;

всі витрати, які відносяться до виробництва продукції даного періоду, повинні бути включені до її собівартості;

всі витрати через систему рахунків бухгалтерського обліку повинні бути згруповані за об'єктами обліку витрат і статтям витрат;

собівартість продукції калькулюється на основі даних бухгалтерського обліку витрат, що потребує ідентифікації об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання.

Основною метою обліку витрат на виробництво продукції рослинництва сільськогосподарського підприємства є своєчасне, повне, вірогідне відображення фактичного розміру і складу витрат та контроль за використанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції в натуральних та грошових вимірниках.

Витрати на виробництво продукції рослинництва у плануванні та обліку групуються за статтями, які господарство визначає самостійно і затверджує наказом про облікову політику [125..]. Витрати в рослинництві обліковують за такими статтями:

- на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- насіння і посадковий матеріал;
- добрива;



- засоби захисту рослин;
- роботи та послуги;
- витрати на утримання основних засобів;
- інші витрати;
- витрати на організацію виробництва й управління.

Для одержання різних за ступенем деталізації показників у бухгалтерському обліку є два види рахунків: синтетичний та аналітичний.

Так, рахунки бухгалтерського обліку, що відкриваються на підставі статей балансу для обліку руху необоротних і оборотних активів, капіталу та зобов'язань, містять узагальнені (синтетичні) дані в грошовій одиниці.

Облік, що здійснюється за допомогою синтетичних рахунків, називається синтетичним і служить для контролю за узагальненими показниками.

Щоб отримати докладні (аналітичні) відомості про стан і рух кожного виду необоротних і оборотних активів та капіталу і зобов'язань, а також про господарські процеси, що ведуть аналітичні рахунки з кожного виду матеріалів, розрахунків з постачальниками, покупцями, розрахунки з оплати праці.

Облік, що здійснюється на аналітичних рахунках, називається аналітичним. Кількість аналітичних рахунків до відповідного синтетичного рахунку залежить від наявності та особливостей тих чи інших об'єктів обліку.

Аналітичний облік має велике контрольне значення для правильного ведення бухгалтерського обліку. Показники аналітичного обліку використовують при складанні калькуляції виготовленої продукції, виконаних робіт, послуг тощо. Усе це допомагає в оперативному керівництві роботою та в здійсненні контролю за господарською діяльністю на підприємстві.

Між даними синтетичного та аналітичного обліку є нерозривний зв'язок. Він полягає в тому, що початковий і кінцевий залишки синтетичного рахунку повинні бути рівні та ідентичні за значенням загальним сумами відповідних залишків аналітичних рахунків. Це впливає з того, що аналітичні рахунки деталізують дані синтетичного рахунку, показують складові частини тих

об'єктів, які узагальнено відображені на синтетичному рахунку.

Для узагальнення показників аналітичного обліку на кожному синтетичному рахунку використовують таблиці спеціальної форми, які називаються обіговими відомостями. Підсумки цієї відомості збігаються з відповідними показниками синтетичного рахунку. Нетотожність підсумків обігової відомості на аналітичних рахунках з даними синтетичного рахунку свідчить про наявність помилок в обліку, які потрібно виправити.

Таким чином, взаємне звіряння даних синтетичного і аналітичного обліку за допомогою складання обігових відомостей дозволяє контролювати записи на рахунках бухгалтерського обліку. У цьому полягає контрольне значення обігових відомостей.

Крім синтетичних і аналітичних рахунків, у практиці організації бухгалтерського обліку використовують субрахунки.

Субрахунки – це проміжна ланка між синтетичним і аналітичним рахунками. За допомогою субрахунка здійснюється додаткове угруповання даних аналітичного обліку, з ціллю отримання загальної відомості про загальні об'єкти обліку.

Переліком рахунків і схем реєстрації у фінансовому обліку виступає план рахунків. У ньому за десятковою системою наведені коди й найменування синтетичних рахунків й субрахунків. В плані рахунків відбувається групування, згідно рахунків, фактів фінансово-господарської діяльності в бухгалтерському обліку.

Так за дебетом рахунку 23 «Виробництво» накопичуються всі витрати які понесені для виробництва, заробітна плата робітників, які зайняті основним виробництвом, амортизація виробничого приміщення, загальновиробничі витрати, що віднеслися на собівартість виробленої продукції та сума незавершеного виробництва, а по кредиту відображається сума випущеної готової продукції та сума відходів виробництва. Рахунок 23 «Виробництво» призначений для обліку витрат, які понесені на протязі місяця і склали виробничу собівартість всієї виробленої продукції [10].

Синтетичний облік витрат на виробництво і виходу продукції рослинництва на сільськогосподарському підприємстві ведуть на рахунок 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок 231 «Рослинництво» та 232 "Тваринництво". За економічним змістом він належить до групи рахунків господарських процесів, за призначенням і структурою

до групи операційних, калькуляційних рахунків. Субрахунок 231, 232 активний на початок року, активно-пасивний протягом року. За дебетом рахунка 23 «Виробництво» в розрізі субрахунків за об'єктами обліку витрат відображуються прямі матеріальні витрати, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та витрати від браку; за кредитом – надходження продукції, виконані роботи та послуги [122].

Організація синтетичного та аналітичного обліку витрат виробництва повинна забезпечити: відображення всіх проведених операцій щодо витрат, відповідний розподіл витрат за об'єктами обліку і об'єктами калькулювання, визначення собівартості продукції, своєчасне отримання необхідної інформації для потреб управління.

На організацію аналітичного обліку витрат впливають різноманітні фактори, основні серед яких [141].

- тип виробництва, особливості його організації і технологій;
- асортимент продукції;
- структура управління підприємства;
- організація обліку за місцями і центрами витрат, центрами відповідальності;
- методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції;
- рівень автоматизації облікових робіт:

Для обліку витрат і виходу продукції основного виробництва використовують рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво» (рис. 2.6.). Цей рахунок балансовий, активний, операційний, калькуляційний. По дебету облічують збирання витрат, а по кредиту вироблену продукцію [125..].

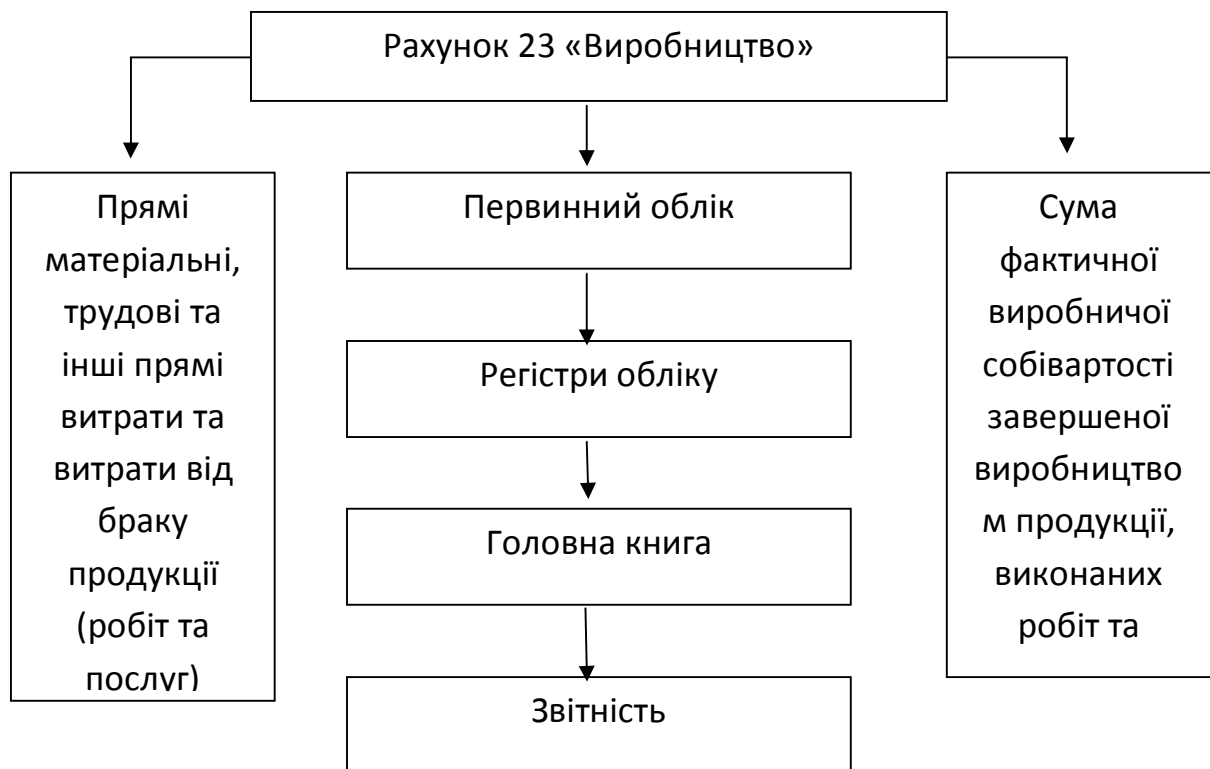


Рис. 2.6. Загальна схема організації обліку витрат

Аналітичний облік за субрахунком 231 «Рослинництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат можна вести за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» обліковують загальновиробничі витрати, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Підприємства торгівлі рахунок 91 не застосовують. Загальновиробничі витрати відносять в дебет рахунка 91 з кредита різних рахунків залежно від виду витрат, а саме: 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 65 «Розрахунки за страхування», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та інші.

При віднесенні загальновиробничих витрат на виробництво у порядку їх розподілу—дебет рахунка 23 «Виробництво» і кредит рахунка 91

«Загальновиробничі витрати» [122].

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображають загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. По дебету рахунку 92 відображають витрати з кредита різних рахунків, а по кредиту рахунку 92 списують адміністративні витрати на фінансові результати в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» [122].

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

#### Кореспонденція рахунків по обліку адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
	2	3	4
1.	Нарахована амортизація основних засобах і нематеріальних активах адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
2.	Витрачені виробничі запаси на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
3.	Витрачені МШП на адміністративні цілі	92 «Адміністративні витрати»	22 «МШП»
4.	Оплачені адміністративні витрати із каси підприємства	92 «Адміністративні витрати»	30 «Готівка»
5.	Оплачені адміністративні витрати із поточного рахунку підприємства	92 «Адміністративні витрати»	31 «Рахунки в банках»
6.	Списані витрати по відрядженню на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
8.	Проведено нарахування на заробітну плату до фонду забезпечення виплати відпусток	92 «Адміністративні витрати»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
9.	Віднесена вартість робіт і послуг підрядників на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

10.	Проведено нарахування на заробітну плату єдиного соціального внеску	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
11.	Нарахована заробітна плата працівникам адміністративного персоналу	92 «Адміністративні витрати»	66»Розрахунки за виплатами працівникам»
12.	Віднесена на адміністративні витрати вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
13.	Віднесені на адміністративні витрати суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу)	92 «Адміністративні витрати»	80 «Матеріальні витрати» 81 «Витрати на оплату праці» 82 «Відрахування на соціальні заходи» 83 «Амортизація» 84 «Інші операційні витрати»
14.	Списані адміністративні витрати на фінансові результати	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

Джерело побудовано автором на основі [39]

Нарахунку 93 «Витратина збут» обліковують витрати, пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт і послуг. По дебету рахунка 93 відображають суми визнаних витрат на збут, а по кредиту – їх списання на фінансові результати в дебет рахунка 79 «Фінансові результати» [10].

Таблиця 2.14

### Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нарахована амортизація основних засобів, задіяних в процесі збуту	93 «Витрати на збут»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
2.	Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
3.	Передані в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети торгівельного призначення	93 «Витрати на збут»	22»Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4.	Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»

5.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів до витрат на збут (оренда торговельного приміщення)	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»
6.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фонду забезпечення виплат відпусток	93 «Витрати на збут»	471 «Забезпечення виплат відпусток»

Джерело побудовано автором на основі [74].

Головним призначенням обліку виробничих витрат можна вважати контроль за виробничою діяльністю та управління витратами, які необхідні для її реалізації. Основними завданнями обліку витрат на виробництво продукції рослинництва та тваринництва є [73]

- інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень;
- спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат порівняно з їх нормативами і плановими розмірами з метою виявлення відхилень та формування економічної стратегії на майбутнє;
- достовірний облік виходу продукції за її видами з урахуванням якості;
- обчислення собівартості виготовленої продукції для оцінки готової продукції і розрахунку фінансових результатів;
- виявлення й оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів;
- систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності для прийняття рішень, які мають довгостроковий характер (окупність виробничих програм, рентабельність продукції, ефективність капітальних вкладень тощо).

Підвищення ролі організації обліку на сільськогосподарському підприємстві як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попередження ризику у виробничо-фінансовій діяльності підприємства належить правильна організація. Організації обліку витрат виробництва продукції рослинництва, основні її положення закріплені в Положенні про облікову політику підприємства і є

підставою для оформлення витрат та виходу продукції рослинництва. Проте, на організацію обліку виробничих витрат впливають різноманітні фактори, основними з яких є: види діяльності, характер виробництва, структура управління, розмір підприємства, особливості технології та організації виробництва. Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів і залежить від керівництва та бухгалтерів самого підприємства. Серед інших чинників, які не залежать від підприємства і на сьогодні є невирішеними – неврегульованість товарного ринку, а саме збуту продукції та налагодження системи матеріального стимулювання виробництва певної продукції за аналогією з розвиненими країнами, зокрема з ЄС. Обмеженість використання подібних можливостей сільськогосподарськими виробниками в сучасних умовах неприпустима

Основи організації бухгалтерського обліку на Уладово-Люлинецької дослідно-селекційної станції Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків Національної академії аграрних наук України (далі Станція) заснована на основі державної власності, перебуває у віддані Національної академії аграрних наук України, як органуправління державним майном. Скорочена назва УЛДСС ІБК і НААН, державна госпрозрахункова наукова установа.

Станція має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, в разі потреби у відділеннях Державного казначейства на правах одержувача бюджетних коштів та фінансування державних програм.

У відповідності з чиним законодавством і в межах діючого Статуту з урахуванням завдань Наукової установи, якій вона підпорядкована, самостійно вирішує питання своєї господарської діяльності, в тому числі визначає структуру управління, розробляє штатний розпис з урахуванням його функцій, умов і фонд оплати праці, затверджуючи його в установленному порядку, матеріально-фінансовою основою діяльності Станції є статутний фонд, який становив в 2017 році 15482932,64 грн.

Станція реалізує свою продукцію, залишки її виробництва, послуги за цінами, що формуються відповідно до умов економічної діяльності.



Узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності Станції є прибуток.

Прибуток, який залишається після сплати передбачених законодавством податків та інших платежів до бюджету, залишається у повному розпорядженні Станції і використовується нею самостійно для проведення наукових досліджень, розвитку матеріально-технічної бази та інші цілі.

Уладово-Люлинецька дослідно-селекційна станція регламентована законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 р». Цей закон поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від їх організаційно-правових форм та форм власності.

## **2.6 Відображення інформації про витрати операційної діяльності в облікових регістрах та у фінансовій звітності підприємства**

У процесі реформування бухгалтерського обліку в Україні велику увагу потрібно приділяти достовірності інформації для прийняття управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. При цьому велике значення має рівень застосування ефективної методики обліку витрат з урахуванням видів економічної діяльності та організаційно-технологічних особливостей галузі.

У травні 2011 року Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [121] визнав сферу і порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. В Україні 2012 рік став початком переходу на ведення обліку та складання звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності для окремих суб'єктів господарювання.

На сьогодні в системі обліку здійснюється постійна орієнтація національних стандартів обліку на загальноприйняті – міжнародні стандарти фінансової звітності [121].

В бухгалтерському обліку господарська діяльність відображається як система різнобічних, але взаємопов'язаних між собою об'єктів, а саме:

господарських засобів, їх джерел формування та господарських операцій. Стратегічного значення для підприємства в умовах загострення економічної кризи набуває облік витрат та доходів, які мають прямий вплив на фінансові результати діяльності. Достовірно оцінити результат діяльності підприємства можливо тільки за даними бухгалтерського обліку. Повнота та достовірність інформації впливає на прийняття управлінських рішень. Враховуючи це сьогодні висуває більш жорсткі вимоги до організації і ведення обліку фінансових результатів та витрат, що впливають на їх зміни.

Система оцінки та обліку витрат є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних підприємств, а разом з тим, саме від розуміння важливості цього процесу залежить життєдіяльність конкретних суб'єктів господарювання та економічна безпека підприємства.

На даний момент Міжнародні стандарти фінансової звітності виступають як ефективний інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, надає можливість об'єктивно розкривати фінансові ризики підприємства, а також порівнювати результати діяльності. Крім того, Міжнародні стандарти фінансової звітності якісно впливають на можливості керівництва в області управління підприємством. Міжнародні стандарти обліку і звітності не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку і звітності.

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності має ряд переваг, а саме:

- виклик більшої довіри з боку потенційних іноземних інвесторів;
- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими підприємствами;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, вихід на зарубіжні ринки збуту;

- надійність інформації;
- прозорість інформації, яка забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також наявністю великої кількості пояснено до неї.

Міжнародні стандарти фінансової звітності не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку, а лише описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах, мають рекомендаційний характер і є орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності у всьому світі.

Найбільш впливовою статтею, що визначає прибуток підприємства є витрати його діяльності. В Україні визнання, визначення та облік витрат регулюється як стандартами обліку, так і податковим законодавством. В результаті цього фінансова та податкова звітність одного й того ж суб'єкта господарювання може містити різні показники діяльності. Прийняття Податкового Кодексу України в певній мірі узгодило суперечності між податковою та бухгалтерською практикою обліку, однак, аналіз фінансового стану на основі податкової звітності, незважаючи на всі зміни в податковому законодавстві, не дає достовірних результатів.

В ринкових умовах досить актуальним є питання обліку витрат підприємства. Витрати дозволяють визначити ефективність та якість роботи трудового колективу. Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність. Прибуток виробничого підприємства безпосередньо залежить від величини витрат. Зменшення їх шляхом ефективного управління без зниження обсягів реалізації, валових доходів, обумовлює можливість збільшення прибутку.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»[6]. Норми названого стандарту поширюються на всі підприємства, організації незалежно від форми власності, крім бюджетних установ та банків.

Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків, а також витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо, пов'язаних з придбанням будь-яких товарно-матеріальних цінностей. Торгівельні та інші знижки при цьому вираховуються. Витрати на переробку запасів включають всі витрати, які можна віднести до певного об'єкту обліку економічно можливим шляхом, а також постійні та змінні виробничі накладні витрати, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. До постійних виробничих накладних витрат відносяться непрямі витрати на виробництво, які залишаються незмінними незалежно від обсягів виробництва. Розподіл постійних виробничих накладних витрат та витрат, пов'язаних з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Нерозподілені накладні витрати в міжнародній практиці визнаються як витрати того періоду, в якому вони виникли. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей [7].

В міжнародній практиці балансова вартість реалізованих запасів повинна визнаватися як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до чистої вартості реалізації та всі витрати запасів повинні визнаватися як витрати періоду, в якому відбувається часткове списання чи збиток. Сума будь-якого сторнування, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрата періоду сторнування [128].

Утримання служб та відділів управління підприємством, апарату управління вимагає відповідних витрат. Дані витрати є обов'язковими і на відміну від прямих витрат, які включаються до собівартості продукції, вони відносяться до адміністративних витрат, а останні безпосередньо впливають на фінансові результати, оскільки пов'язані із обслуговуванням та організацією діяльності підприємства в цілому. Структура адміністративних витрат обмежується переліком статей, наведених в П(С)БО 16 «Витрати», що

характеризують процес обслуговування та управління підприємством. Однак, наведена номенклатура витрат не є науково обґрунтованою, тому підприємства самостійно повинні розробляти статті адміністративних витрат на основі класифікації, рекомендованої П(С)БО 16 «Витрати».

Невирішеним питанням залишається розподіл адміністративних витрат між об'єктами калькулювання при визначенні повної собівартості в управлінському обліку. До цього часу питання розподілу адміністративних витрат є предметом дискусій. Окремі вчені запропонували розподіляти адміністративні витрати пропорційно до основної заробітної плати виробничих працівників, інші – пропорційно прямим виробничим витратам, кількості працівників, годинам праці, витрат на оренду, страхування, опалення і освітлення, площі будівель та інше. Але, найбільш зручним і найбільш точним розподілом цих витрат є визначення коефіцієнту розподілу, який визначається як відношення загальної суми адміністративних витрат та загального обсягу виготовленої продукції. Потім кількість виготовленої продукції за кожним об'єктом калькулювання необхідно помножити на коефіцієнт розподілу, визначити, яку суму адміністративних витрат відносити на кожний об'єкт. Розподіл адміністративних витрат за такою методикою забезпечить управлінський персонал інформацією про витрати для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Крім того основна форма фінансової звітності «Звіт про фінансові результати»[38], в якій підприємства надають інформацію про витрати орієнтована на подання витрат за функціями. Але, для окремих суб'єктів господарювання, до яких можна віднести страхові компанії, підприємства сфери послуг доцільніше було б класифікувати витрати за їх характером. За МСБО 1 не можна окремо подавати надзвичайні витрати, виокремлювати операційний прибуток чи операційний збиток, розрізняти такі статті звіту як «Інші операційні витрати» та «Інші витрати», «Інші операційні доходи» та «Інші доходи». У «Звіті про фінансові результати» відсутні статті, в яких відображаються інші сукупні прибутки».

Між системами звітності є багато спільного, це зумовлено тим, що в основі П(с)БО Україна використала міжнародні стандарти. В МСФЗ в останні періоди були внесені численні зміни, але зміни в П(с)БО вносяться повільно, тому з роками і віддаляють їх від МСФЗ.

Для повноти відображення у звітності витрат підприємства необхідно переглянути структуру звітності, яку необхідно складати та надавати за міжнародними стандартами, а також внести зміни до діючої форми звітності «Звіт про фінансові результати», так як її сучасна форма більш орієнтована на задоволення інформаційних потреб статистичних органів.

Важливою умовою при удосконаленні діючих національних стандартів є конкретизація певних понять та термінів, зближення діючих стандартів обліку витрат з податковим законодавством, розробка єдиного підходу до оцінки, обліку, визнання та відображення витрат суб'єктів господарювання.

Застосування МСФЗ як для складання фінансової звітності є запорукою прозорості інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил складання звітності та численними поясненнями до неї.

На сьогодні перед усіма суб'єктами господарювання постає проблема застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. Оцінка статей звітності впливає безпосередньо на правдивість інформації, що розкивається у звітності. Принцип оцінки широко використовується при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів. Одним із важливих показників діяльності підприємства, що має безпосередній вплив на фінансовий результат є витрати.

Форма бухгалтерського обліку – це система облікових реєстрів, які використовуються в певній послідовності та взаємозв'язку, для ведення обліку.

Форми бухгалтерського обліку змінювались відповідно до змін економічних умов господарювання. Спочатку облік вівся самим власником господарства для спостереження і контролю збереження його майна та вирахування розміру доходу. Згодом бухгалтерія перетворилася у окремий вид діяльності.

Будь-яка форма бухгалтерського обліку повинна відповідати таким вимогам:

- забезпечити повноту і своєчасність відображення в регістрах господарських операцій, контроль наявності та руху активів і пасивів підприємства;
- надавати можливість раціонально розподілити облікові роботи між працівниками бухгалтерії;
- містити інформацію необхідну для прийняття ефективних управлінських рішень;
- забезпечувати складання фінансової і податкової звітності відповідно чинних нормативних документів;
- бути економічною, тобто обмежуватися оптимальним розміром витрат на ведення бухгалтерського обліку.

Пошук раціональних прийомів ведення обліку в бувшому Радянському Союзі обумовив появу журнально-ордерної форми обліку. Інструкція по її застосуванню затверджена Міністерством фінансів СРСР 8 березня 1960 р. № 63 [123], включала 9 журналів-ордерів і 17 допоміжних відомостей. Для малих підприємств і господарських організацій було затверджено скорочений варіант журнально-ордерної форми, який включав 8 журналів-ордерів і 4 відомості (наказ Міністерства фінансів СРСР від 6 червня 1960 р. № 176).

М. Т. Білуха зазначає, що завдання, функції, принципи та методика бухгалтерського обліку консервативно незмінні. Змін зазнає не методика облікової діяльності, яка лежить в основі усіх без винятку формах обліку, а методика діяльності бухгалтерів в умовах використання комп'ютерної техніки [9].

Р. Л. Хом'як вказує на застосування в сучасних умовах принципів давно відомих меморіально-ордерної або журнально-ордерної форм обліку, а тому виділення в окремий вид автоматизованих форм є недоцільним [116]. М. Ф. Кропивко рекомендує використовувати назву "архівно-комп'ютерна форма обліку" [44].

В. В. Муравський вважає, що вплив комп'ютернокомунікаційної техніки на бухгалтерські принципи доцільно досліджувати у напрямках підвищення рівня контролю за господарськими операціями, зростання достовірності та оперативності обліку, сприяння уніфікації й стандартизації облікової системи, максимізації аналітики, забезпечення зручності в отриманні інформації [117].:

При журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку аналітичний і синтетичний облік здійснюється одночасно в спеціальних бухгалтерських регістрах – журналах-ордерах і відомостях. До окремих журналів-ордерів ведуть “Аналітичні дані”, в яких деталізують проведені записи.

Хронологічний і систематичний запис у журналах-ордерах поєднано. Звідси і назва цих регістрів – вони одночасно є журналами і ордерами.

Журнал-ордер являє собою нагромаджувальний регістр, який побудований за кредитовою ознакою. Призначений він для відображення записів відповідних господарських операцій за місяць по кредиту одного або декількох синтетичних рахунків в дебет кореспондуючих з ними рахунків.

У зв'язку з використанням принципу реєстрації облікових даних за кредитовою ознакою записи по кредиту кожного синтетичного рахунку здійснюють у одному журналі-ордері. Дебетові обороти по відповідному синтетичному рахунку виявляються в різних журналах-ордерах. Після перенесення підсумків із всіх журналів-ордерів у головну книгу в ній підраховують обороти по дебету кожного рахунку

Для обліку основних виробництв (субрахунок 231 «Рослинництво» та 232 «Тваринництво») передбачено ведення Звіту № 5.5 с.-г. про витрати та вихід продукції основного виробництва; промислових, допоміжних виробництв, витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання (рахунок 23 «Виробництво») та інших виробництв – Звіту № 5.6 с.-г. про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв; загальновиробничих витрат – Звіту № 5.7 с.-г. про загальновиробничі витрати; адміністративних витрат – Звіту № 5.8 с.-г. про адміністративні витрати; витрат на збут – Звіту № 5.9 с.-г. про витрати на збут.



Звіти складаються за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку по відповідним статтям витрат [62].

Показники Звітів № 5.5 с.-г., 5.6 с.-г. за кредитом аналітичних рахунків виробництв переносяться у Зведену відомість № 5.10 с.-г. до Журналу-ордеру № 5 В с.-г. в межах галузей виробництв та структурних підрозділів.

Підсумки Зведеної відомості № 5.10 с.-г. з деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) переносять до Журналу-ордеру № 5 В с.-г.

При веденні управлінського обліку у вітчизняних підприємств доцільно використовувати інтегровану систему рахунків управлінського обліку, оскільки саме її покладено в основу побудови Плану рахунків та фінансової звітності. Відповідно до цього прямі витрати обліковують на рахунку 23 «Виробництво», непрямі – на рахунку 91 «Загальновироничі витрати», які періодично списуються на рахунок «Виробництво» і розподіляють за об'єктами обліку витрат [141]; [140].

При первісному визнанні продукції рослинництва її оцінюють за справедливою вартістю і на суму оцінки роблять запис Д-т 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» К-т 231 «Рослинництво». Отже, по кредиту рахунку 231 враховується справедлива вартість активів, тобто вартість за якою вони оприбутковуються на баланс. На момент первісного визнання продукції рослинництва на рахунку 231 виникає різниця між дебетом і кредитом. Можливі дві ситуації [126]

1)  $K-т\ 231 > Д-т\ 231$ . В такому випадку на суму різниці визнається дохід від первісного визнання і робиться бухгалтерський запис Д-т 231 «Рослинництво» К-т 710 «Дохід від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

$K-т\ 231 < Д-т\ 231$  (вартість, по якій актив оцінюється менше від витрат пов'язаних з його створенням на дату оцінки). В цьому випадку виникають витрати від первісного визнання, які відносяться до складу інших витрат операційної діяльності. Робиться запис Д-т 940

«Витрати від первісного визнання активів, як обліковуються за справедливою вартістю» К-т 231 «Рослинництво».

Дохід від первісного визнання списується на фінансові результати записом Д-т 710 К-т 791, витрати від первісного визнання списують на фінансові результати записом – Д-т 791 К-т 940.

Схема побудови журналу-ордера показана на прикладі в Додатку (К)

Журнали-ордери призначені для відображення взаємопов'язаних та однорідних за економічним змістом операцій, тому в деяких з них записують операції по декількох синтетичних рахунках. В цьому випадку для кожного з них в реєстрі відведений розділ. Шахова побудова журналів-ордерів дозволяє значно скоротити в них кількість записів, не порушуючи подвійного запису, бо кожна зафіксована один раз цифра одночасно відноситься до дебету і кредиту кореспондуючих рахунків.

В основу побудови журналів-ордерів взято кредитову ознаку тому, що вона більше ніж дебетова відповідає характеру господарських операцій. Кредит здебільшого показує початок руху засобів, тобто звідки вони надходять, а дебет – його закінчення, тобто куди вони надходять (використовуються).

Більшість журналів-ордерів та відомостей до них поєднують синтетичний та аналітичний облік. Тому відпадає необхідність вести аналітичний облік в окремих реєстрах. Синтетичний та аналітичний облік здійснюється в одному обліковому процесі.

Записи в журнали-ордери і відомості здійснюють в хронологічному порядку на підставі первинних документів. При великій їх кількості, по однорідних операціях, використовують накопичувальні (допоміжні) відомості, підсумки яких в кінці місяця переносять у журнали-ордери.

Підсумки із журналів-ордерів щомісяця записують у головну книгу, яка, на відміну від журналів-ордерів, побудована за дебетовою ознакою. Аналітичний облік ведеться в журналах-ордерах та відомостях. По окремих рахунках для аналітичного обліку використовують книги або картки.

Послідовність записів при журнально-ордерній формі обліку показана на (рис.2.7.)

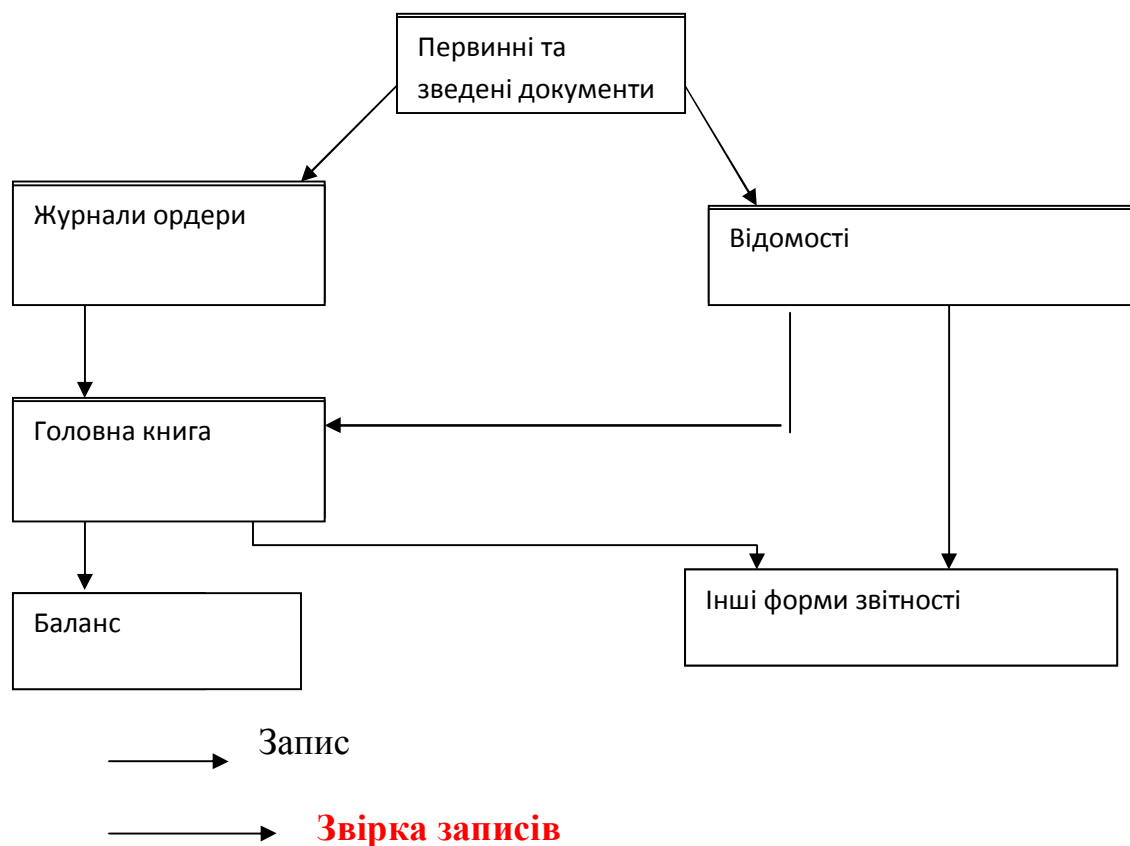


Рис. 2.7. Схема журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Грунтуючись на принципах журнально-ордерної форми удосконалювалися її облікові реєстри. Так, Міністерство фінансів України наказом від 29 грудня 2000 р. № 356 затвердило “Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку” [126]. Передбачено 7 журналів і відповідні відомості.

В Україні ґрунтовні наукові дослідження з використання журнально-ордерної форми обліку в сільському господарстві проведені в 60-х роках минулого століття вченими УкрНДІ економіки і організації сільського господарства.

Міністерство аграрної політики України наказом № 49 від 7 березня 2001 р. затвердило “Рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою” і відповідні реєстри [144]. Вони

удосконалювалися. Так, Міністерство аграрної політики України наказом від 4 червня 2009 р. № 390 затвердило нові “Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств” [9]. Методичні рекомендації включають 15 журналів-ордерів, а цифрова нумерація їх від 1 до 8, що досягнуто за рахунок введення до коду журналів-ордерів не лише цифр, а і великих літер. Методичними рекомендаціями для кожного розділу обліку передбачено один або кілька журналів-ордерів.

Форми бухгалтерського обліку змінювались відповідно до змін економічних умов господарювання та розвитку обчислювальної техніки. Використання комп’ютерів забезпечує глибоку деталізацію та швидке подання інформації на електронних носіях. Вона повинна бути у такому вигляді, який дозволяє користувачам приймати ефективні управлінські рішення і забезпечує збереження майна власника.

Шахова побудова облікових реєстрів, що застосовується в журнально-ордерній формі, дає можливість отримувати з комп’ютерів не тільки підсумкову інформацію, а і її взаємозв’язок з джерелами формування, що значно підвищує її цінність. Отже, при комп’ютерних формах обліку має широко використовуватися шаховий принцип записів, який застосовується у паперових формах.

Журнально-ордерна форма передбачає реєстрацію первинних документів у взаємопов’язаних реєстрах синтетичного і аналітичного обліку, її принципи можуть ефективно застосовуватись на підприємствах в умовах автоматизації бухгалтерського обліку.

Інформація щодо відображення операційної діяльності в Уладово-Люлинецькій дослідно-селекційній станції ведеться в реєстрах журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку. Вони вирішують завдання обліку в сучасних умовах, передбачають своєчасне складання і подання фінансової звітності, забезпечують одержання детальної інформації, яка необхідна для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

В автоматизованій системі обліку для підготовки управлінської інформації застосовують шаховий принцип записів, який достатньо апробований у паперових формах облікових реєстрів.

### **РОЗДІЛ 3**

## **ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

### **3.1. Проблеми та шляхи вдосконалення обліку витрат операційної діяльності в умовах сьогодення**

Багато вітчизняних учених акцентують увагу на певному спотворенні інформації, що відображається в обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства. Така ситуація пояснюється тим, що на деяких підприємствах існують випадки віднесення значної частини адміністративних витрат і деякої частини витрат на збут до складу інших операційних витрат. Доцільність даної операції викликає сумніви [124, с. 41] Такі обставини сприяють значному спотворенню інформації про витрати, особливо для зовнішніх користувачів.

Серед недоліків організації обліку невиробничих витрат – відображення в обліку різних за економічною сутністю витрат на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у розрізі відповідних субрахунків для цілей управлінського обліку, наявність значної кількості субрахунків без подальшого їх аналітичного групування за видами витрат, що ускладнює сприйняття інформації про зазначені витрати під час прийняття управлінських рішень.

Для покращання організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства варто в Наказі про облікову політику підприємства відокремити трансакційні витрати як окремий об'єкт обліку. Це дасть змогу упорядкувати інформацію про невиробничі операційні витрати для цілей управління і розробити чи вдосконалити робочий план рахунків підприємства шляхом

запровадження чіткої системи групування витрат у розрізі відповідних статей [96, с. 17]

Наявність у складі адміністративних витрат різних за своєю природою й економічною сутністю загальногосподарських витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством, зумовлює потребу організації відокремленого їх обліку із застосуванням субрахунків у складі рахунку 92 «Адміністративні витрати».

На основі дослідження еволюції концепцій бізнесу, що сформувалися під впливом розвитку ринку, можна зробити висновок, що діяльність підприємства, пов'язана зі збутом, рекламою та маркетингом, має свої функціональні особливості і є незалежною одна від одної, тому більш інформативною є назва синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» та відокремлені у його складі субрахунки.

У процесі дослідження було розроблено систему аналітичного складника з обліку адміністративних витрат та витрат на збут, який деталізовано в таблиці 3.1.

*Таблиця 3.1*

### **Аналітичний облік адміністративних витрат та витрат на збут**

Назва рахунка	Рекомендовані субрахунки	Призначення субрахунка
92 «Адміністративні витрати»	92.1 «Витрати на оплату праці апарату управління»	облік відповідно до номенклатури посад, нараховану оплату керівника підприємства, його заступників, головного інженера, працівників економічної і бухгалтерської служб, секретарям
	92.2 «Відрахування на соціальні заходи»	облік внесків на соціальні заходи від нарахованої оплати праці працівників апарату управління
	92.3 «Відрядження і переміщення»	облік витрат на відрядження працівників апарату управління, суми підйомних у разі переміщення цих працівників і членів їхніх сімей

	92.4«Інші адміністративні витрати»	облік канцелярських, поштових і телеграфних витрат; вартість бланків плано- вої, облікової та звітної документації; витрати на утримання адміністративних споруд (опалення, освітлення, водопостачання, амортизація і ремонт будівель)
93 «Витрати на збут»	93.1 «Витрати на придбання товарів»	облік сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) понад договірну купівельну вартість товарів за вирахуванням непрямих податків, інші витрати на придбання товарів
	93.2 «Транспортно-заготівельні витрати»	облік витрат на відрядження для заготівлі товарів, на транспортування товарів до місця їх використання, автомобільні перевезення, на вантажно-розвантажувальні роботи
	93.3 «Витрати на доведення товарів до придатного для реалізації стану»	облік витрат на зарплату пакувальників і відрахування на соціальні заходи, на пакувальні матеріали, на підвищення якісно-технічних характеристик товарів, інші прямі витрати на підготовку товарів до реалізації

Такі дані необхідні для аналізу адміністративних витрат та витрат на збут відповідно до складених розрахунків, кошторисів, під час прогнозування та ін. Раціональна організація аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут загалом мають важливе значення для визначення їх рівня, контролю й аналізу, а та кож об'єктивного відображення фінансових результатів діяльності підприємства.

Щодо рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», пропонуємо перейменувати субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності за її підвидами»,

оскільки, згідно з чинним законодавством, назва такого рахунку співпадає із назвою субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», що не відповідає основному підходу в обліку до призначення рахунків і субрахунків як деталізації до них. [1].

Отже, для ефективного групування інших витрат операційної діяльності потрібно чітко визначити операції певного виду діяльності у контексті їх облікового відображення та наслідків впливу на фінансові результати підприємства.

Фінансові результати діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, його конкурентоспроможність за умов нестабільного ринкового середовища залежать від ефективності системи управління витратами. Дані про види, обсяги і поведінку витрат необхідні для обґрунтованого прийняття більшості фінансових і управлінських рішень, зокрема щодо оцінювання чинників рентабельності, формування портфеля замовлень та інвестиційного портфеля, планування напрямків і обсягів діяльності, ціноутворення, управління обмеженими запасами тощо.

Негативні фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання є наслідком впливу не тільки багатьох об'єктивних зовнішніх економічних чинників, пов'язаних зі структурною перебудовою економіки, реструктуризацією, зміною виробничих і коопераційних зв'язків та форм власності тощо. Зростання витрат, зниження рентабельності виробництва зумовлені також прорахунками в управлінні підприємствами, відсутністю чітко визначеної стратегії розвитку, нестачею необхідної управлінської інформації, обмеженістю знань і досвіду управління витратами у нестабільному ринковому середовищі.

Необхідно зазначити, що витрати були і залишаються важливою економічною категорією, яка характеризує ефективність використання ресурсів (економічних факторів) виробництва і визначає рентабельність діяльності суб'єктів господарювання. Багато організаційних, функціональних та фінансових аспектів проблеми управління витратами суб'єктів господарювання



досліджувалися у працях таких вітчизняних і зарубіжних економістів, як: Е. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг [1] Аткинсон І.О. Бланк [2] Бланк, К. Друрі [5] Друрі, О.М. Данилюк, В.Р. Лещій [3] Данилюк, С.А. Котляров [7] Котляров, Л.В. Нападовська [8] Нападовська, М.С. Пушкар [9] Пушкар., Л.О. Сухарева, С.М. Петренко [10] Сухарева.,.

Незважаючи на чималу кількість наукових праць, що розглядають проблему управління витратами та її значну практичну актуальність, концептуальні засади і методичні принципи та теоретичні і практичні аспекти організації ефективної системи управління витратами суб'єктів господарювання, зокрема за основними видами їхньої діяльності, потребують подальших досліджень.

Згідно з чинним законодавством, операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не належать до інвестиційної чи фінансової. Під час операційної діяльності відбуваються різноманітні господарські процеси і операції, пов'язані з формуванням запасів, виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, їх реалізацією, управлінням виробничо-господарською діяльністю, виконанням інших видів операційних робіт. Від ефективності операційної діяльності підприємства значною мірою залежать результати його господарської діяльності загалом. Тому за умов загострення конкуренції, скорочення життєвого циклу багатьох товарів, лібералізації ринків, створенням Інтернет-компаній надзвичайно актуальною для підприємств є проблема вдосконалення управління їхніми операційними витратами. Фахівці стверджують, що для управління витратами операційної діяльності на більшості підприємств країн з розвинутою ринковою економікою в кінці 1990-х років використовували стратегію кількісного росту обсягів діяльності та активного запровадження інновацій. Однак надто великий асортимент товарів, які необхідно було реалізувати на різноманітних сегментах ринку, значні витрати на інформаційні системи і технології, ускладнення системи управління діяльністю підприємств зумовили зростання рівня витрат на виробництво і реалізацію продукції. Істотно змінилася структура

операційних витрат як зарубіжних, так і вітчизняних підприємств.

Дослідження, проведені в США, свідчать про те, що в більшості американських корпорацій за останні десятиліття затрати на оплату праці в структурі собівартості продукції знизились з 30 до 10 %. Водночас зростає частка накладних витрат, яка сьогодні перевищує 30 % від загальної суми витрат на виготовлення продукції. Істотно збільшився обсяг витрат на підготовку кошторисів і календарних планів роботи підприємства, налагодження виробничого обладнання, матеріальнотехнічне постачання, контроль якості продукції [4, с. 7]. Особливо високими темпами зросли витрати на інформаційні системи і технології. У світі розвивають свою діяльність Інтернет-компанії. Так, в економіці США з 1995 по 2000 рр. обсяги інвестицій в інформаційні технології зростали щорічно на 20 %. Сьогодні частка капіталовкладень в інформаційні системи і технології в США становить 60 % від загального їх обсягу [4, с. 8–9].

Водночас проведені дослідження засвідчують, що значні витрати на інформаційні технології не зумовлюють адекватного приросту операційного прибутку підприємств.

Окрім того, зростання рівня автоматизації виробництва та обсягів використання комп'ютерного обладнання зумовлює підвищення частки постійних витрат у структурі операційних витрат суб'єктів господарювання. Внаслідок цього підвищується вразливість фінансових результатів операційної діяльності підприємств до зміни кон'юнктури ринку. Під впливом таких обставин в кінці 1990-х років багато європейських та американських корпорацій здійснили заходи щодо зменшення своїх витрат на основі реструктуризації системи управління, скорочення управлінського персоналу тощо. Однак такі заходи, як правило, негативно впливають на показники продуктивності праці, якість контролю за діяльністю структурних підрозділів, відповідальність працівників за інтереси фірми та сприяють зростанню рівня внутрішньокорпоративних зловживань. З огляду на сказане, в сучасних умовах зовнішнього і внутрішнього бізнес-середовища управління операційними

витратами підприємств повинно передусім ґрунтуватися на управлінні видами операційної діяльності. Потребує вдосконалення система обліку і розподілу операційних витрат, зокрема тієї її частини, яка належить до накладних, існує необхідність оптимізації видів операційної діяльності та підвищення ефективності використання як матеріально-технічних і трудових, так і фінансових та інформаційних ресурсів задля забезпечення конкурентоспроможності підприємства і його продукції на ринку.

Згідно з теорією формування конкурентних переваг М. Портера, всі процеси операційної діяльності можна подати у певній послідовності, відповідно до основних етапів формування цінності всередині підприємства. Внутрішній ланцюжок формування цінності є комплексом видів економічної діяльності, які здійснюються на підприємстві під час перетворення сировини і матеріалів у готовий продукт (рис. 3.1).

Дослідження і розробки	Матеріально-технічне постачання	Виробництво	Маркетинг і збут	Після-збутове обслуговування
Процеси іншої операційної діяльності				

Рис. 3.1. Процеси операційної діяльності у внутрішньому ланцюжку формування цінності продукції підприємства

Метою управління витратами операційної діяльності підприємства є максимізація створеної на підприємстві цінності продукції на одиницю його операційних витрат. Тому для забезпечення ефективності управління операційними витратами під час побудови внутрішнього ланцюжка цінності необхідно визначити склад і характер впливу основних затратоформуючих чинників на обсяг і динаміку витрат операційної діяльності підприємства. Очевидно, що такі чинники, як масштаб діяльності, рівень вертикальної інтеграції, використання виробничої потужності підприємства, вартість матеріально-технічних і трудових ресурсів, рівень технології і організації

виробництва, рівень морального і фізичного зношення обладнання, кваліфікація персоналу, наявність виробничої інфраструктури тощо, істотно впливають на обсяги операційних витрат підприємства та вибір ними методів управління.

З позиції системного підходу управління витратами операційної діяльності підприємства є складовою системи управління витратами його господарської діяльності і має бути зорієнтоване на розв'язання стратегічних, тактичних та оперативних завдань діяльності підприємства на ринку. Дослідженнями встановлено, що, як правило, цінність продукції для споживачів залежить від її якості, експлуатаційних характеристик та ціни.

Для системи управління витратами операційної діяльності підприємства мають бути притаманними такі основні функції:

- 1) розроблення стратегії управління операційними витратами, узгодженої зі стратегією управління витратами господарської діяльності підприємства загалом;
- 2) створення організаційної структури, яка б забезпечила прийняття і реалізацію управлінських рішень щодо менеджменту операційних витрат, інтегрованої в організаційну структуру управління підприємством;
- 3) формування ефективної системи інформаційного забезпечення процесу управління операційними витратами на основі визначення обсягу і змісту інформаційних потреб, складу зовнішніх та внутрішніх джерел інформації;
- 4) облік і аналіз витрат за їх обсягом, структурою, динамікою, видами (пулами), чинниками, центрами відповідальності, видами діяльності тощо;
- 5) планування і бюджетування операційних витрат на основі формування стратегічних, поточних та оперативних планів (бюджетів);
- 6) формування системи стимулювання персоналу за економію витрат та підвищення ефективності операційної діяльності;
- 7) проведення ефективного контролю і регулювання операційних витрат за їх видами, місцями виникнення, центрами відповідальності тощо.

З огляду на сказане, управління витратами операційної діяльності необхідно здійснювати на основі комплексного поєднання методів управління:

- 1) процесами операційної діяльності шляхом вдосконалення їх організації та оптимізації послідовності їх здійснення;
- 2) видами та обсягами ресурсів під час здійснення операційних процесів;
- 3) чинниками, що впливають на процеси операційної діяльності та обсяги витрачання ресурсів.

Оцінювання ефективності такого управління доцільно здійснювати як за видами операційної діяльності, так і за місцями формування витрат (центрами відповідальності) та носіями витрат (видами продукції, робіт, послуг).

Залежно від завдань управління і способу формування конкурентних переваг підприємства на ринку методи управління витратами операційної діяльності можна поділити на дві основні групи: 1) методи управління витратами з метою диференціації споживчих якостей продукції; 2) методи управління, спрямовані на мінімізацію витрат на виготовлення продукції.

До першої групи належать методи управління витратами, спрямовані на підвищення якості продукції, покращання її експлуатаційних характеристик, на розвиток творчого потенціалу персоналу підприємства тощо.

До другої групи методів управління операційними витратами можна зарахувати методи безперервного управління витратоутворювальними факторами і процесами вдосконалення існуючих практичних прийомів виробництва (система кайдзен), попроцесноорієнтований (поопераційний) метод управління витратами (ABM); управління використанням потужності; управління формуванням запасів (застосування системи “точно в строк”); управління асортиментом продукції; управління зовнішніми і внутрішніми логістичними витратами; аутсорсинг; реінжиніринг витрат; нормування операційних витрат; бюджетування операційних витрат; управління досвідом; управління ризиком операційної діяльності тощо.

За характером впливу на рівень операційних витрат підприємства можна виділити такі методи їх управління:

1) стратегічні, пов'язані з вибором виду і місця діяльності, варіанта технології і організації виробництва, обсягів і структури виробничих потужностей тощо. Стратегічні методи є визначальними щодо їхнього впливу на рівень витрат операційної діяльності підприємства;

2) поточні, які охоплюють сукупність методів управління витратами поточної операційної діяльності, зокрема методи нормування, бюджетування витрат, управління використанням потужності підприємства тощо;

3) оперативні, до яких належать методи оперативного обліку, аналізу, контролю і планування витрат операційної діяльності підприємства.

Ефективність системи управління витратами операційної діяльності підприємства залежить від якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Таку інформацію можна отримувати (рис. 3):

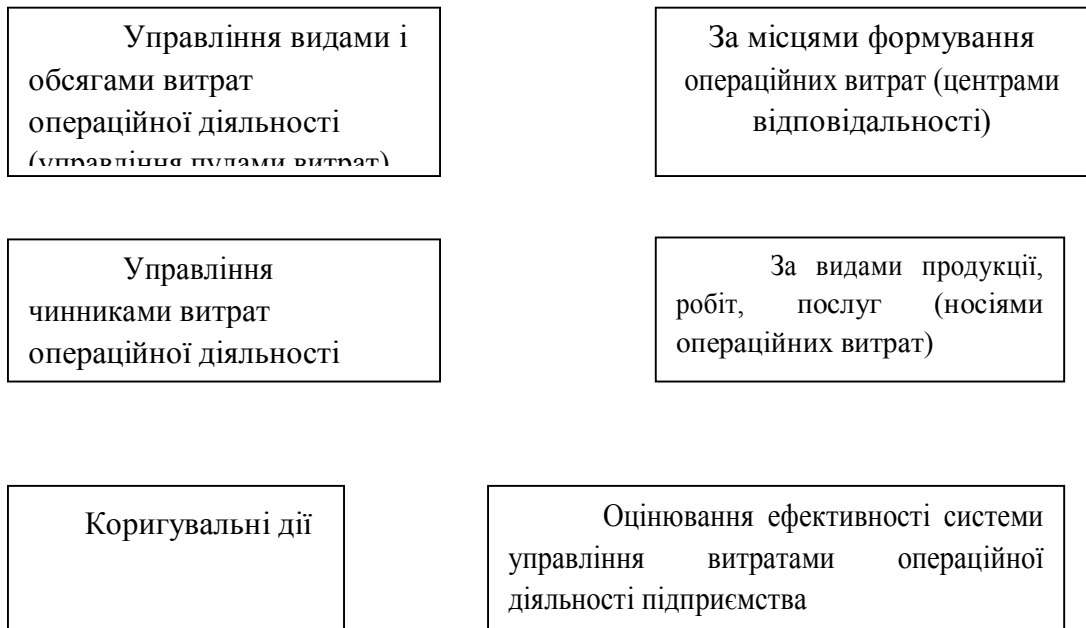
- облікової системи підприємства, до якої належить виробничий (оперативно-технічний), фінансовий, управлінський, податковий і статистичний обліки;
- інших джерел внутрішньої (позаоблікової) інформації, таких як: ліміти, норми і нормативи, бюджети тощо;

Рис. 3.2.

Управління витратами операційної діяльності підприємства				
Прогнозування та планування витрат	Контроль і регулювання витрат	Мотивування економії витрат	Облік і аналіз витрат	Організація системи управління витратами

Управління процесами операційної діяльності підприємства

За видами операційної діяльності (виробництво продукції, маркетинг і збут, управління підприємством тощо)



(рис.2) Джерела інформаційного забезпечення управління витратами операційної діяльності підприємства

Основною складовою системи інформаційного забезпечення управління витратами є управлінський облік, який призначений для виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації і передавання інформації, необхідної для планування, аналізу і контролю діяльності підприємства та прийняття управлінських рішень. Оскільки більшість управлінських рішень ґрунтується на зіставленні доходів і пов'язаних з ними витрат, та основним об'єктом управлінського обліку є витрати підприємства, зокрема операційні витрати, які досліджуються за системою ознак: за їх включенням до собівартості продукції, за їхньою поведінкою залежно від зміни певного фактора, за зміною суми витрат залежно від прийнятого управлінського рішення тощо.

Формування системи управління витратами операційної діяльності є одним з важливих шляхів забезпечення фінансової стабільності та економічного розвитку підприємства на ринку, досягнення його стратегічних, тактичних і оперативних завдань. Сучасний рівень розвитку ринкових відносин, глобалізація економіки та загострення конкуренції зумовлюють важливість створення ефективної системи інформаційного забезпечення

управління операційними витратами суб'єктів господарювання, задля максимізації створюваної на підприємстві цінності та формування конкурентних переваг продукції підприємства на ринку.

### **3.2. Імплементация міжнародного досвіду організації обліку витрат операційної діяльності в практиці вітчизняних сільськогосподарських підприємств**

Пошук оптимального варіанту співвідношення державного регулювання витратами окремих сфер сільськогосподарської діяльності є новою проблемою для вітчизняної економічної науки. Однак кожен новий етап розвитку національної економічної системи супроводжується щоразу новими ініціативами щодо запровадження певних інститутів, механізмів і засобів державного регулювання витрат сільськогосподарства. Найчастіше такі ініціативи зводяться до спроби адаптувати успішний досвід розвинених зарубіжних країн до тих умов, які існують в економічній сфері сучасної України.

Перший крок до державного регулювання витратами підприємництва зробили країни з високим рівнем економічного розвитку. Відповідно, їх досвід є безцінним, адже вирішує не лише питання практичного впровадження, а й вирішення поточних проблем.

У нашій країні актуальність проблеми управління витратами підприємництва в сучасних мінливих умовах ринкового реформування національної економіки додатково визначається об'єктивною необхідністю у забезпеченні оперативного й ефективного реагування суб'єктів підприємництва на перетворення господарського середовища, створенні належних організаційно-економічних засад підвищення ефективності виробництва конкурентоспроможної продукції в умовах загострення ринкового суперництва.

Актуальність проблеми посилюється ще й тим, що інфляційні процеси, які мають місце впродовж останніх років, не сприяють зниженню



рівня витрат. Прибуток досягається, в основному, не шляхом зменшення затрат на виробництво продукції, а за рахунок зростання відпускних цін.

Необхідною умовою для забезпечення результативності та ефективності функціонування суб'єктів підприємництва стає економічне обґрунтування раціонального використання усіх видів ресурсів, що обумовлює доцільність формування єдиної системи управління витратами підприємства.

Вагомий внесок у дослідження проблем витрат діяльності підприємства досліджують ряд вітчизняних науковців, серед яких І.Є. Давидович [22], П.В. Іванюта [2] (Іванюта, О.С. Коцюба [3] (Турило, Ю.Б. Кравчук [4] (Турило, О.П. Лугівська [2], В.М. Панасюк [5] (Панасюк, Г.О. Партин [6] (Партин, А.М. Турило [4], А.А. Турило [4], А.В. Череп [7] (Череп. У сучасний період управління витратами, яке розглядається в рамках підприємства, що визначає політику підприємств та організацій, в Україні практично не існує. На це також звертає увагу відомий український вчений. В.М. Панасюк, який зазначає, що в даний час ще немає чіткої системи управління процесом зниження собівартості продукції [8, с. 117] (Панасюк.

Ю.Б. Кравчук та А.А. Турило співвідносили витрати виробництва з процесом виробництва взагалі, а собівартість – з конкретним продуктом, завершеним виробництвом. Витрати виробництва розглядаються ними як ступінь сходження від абстрактного (вартості) до конкретного (собівартості продукції), причому самі витрати, на його думку, являються лише теоретичним поняттям, що характеризує процес відтворення з точки зору всього суспільства [4, с. 29]. (Турило

О.І. Драган у статті «Удосконалення методики формування витрат на виробництво продукції (послуг) на підприємствах м'ясної промисловості» вважає, що ефективність виробництва залежить від повноти та своєчасності обліку витрат та виробництва і пропонує модель формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) [1, с. 11] (Давидович.

Для ефективної реалізації зарубіжного досвіду державного регулювання витратами підприємництва в Україну необхідно залучати кращий

світовий досвід, одночасно враховуючи вітчизняні реалії та особливості. Тому при аналізі зарубіжного досвіду доцільним є прийняти до уваги досвід саме розвинених країн, в тому числі тих, які входять до Великої вісімки.

На жаль, в світі не існує єдиної моделі державного регулювання витратами підприємництва. Різноманітність форм, методів та інструментів їх реалізації зумовлена історично сформованими особливостями розвитку кожної конкретної країни. Також підходи до застосування державного регулювання витратами підприємництва знаходяться в безперервному процесі вдосконалення та змін. Проведені дослідження показують, що більшість країн почали впроваджувати нові підходи до державного регулювання витратами підприємництва лише протягом останніх десятиліть.

Попри значну увагу науковців до окресленої тематики, низка невирішених питань щодо впровадження практики державного регулювання витратами підприємництва має сприяти створенню системи ефективного державного управління витратами підприємств. Однак, сьогодні Україна до цього повною мірою не готова. Саме тому це питання потребує системних наукових досліджень та обґрунтувань.

Першими державами, що звернули увагу на необхідність державного регулювання витратами підприємництва, стали такі високорозвинені країни, як: США, Австрія, Нідерланди, Великобританія, Швеція, Канада та Нова Зеландія. Більшість країн Організації економічного співробітництва та розвитку почали впроваджувати ідею державного регулювання витратами підприємництва на початку 2000-х рр. Причиною цього стали фінансова криза, податковий тиск, скорочення державних видатків тощо.

Досвід Сполучених Штатів Америки, мабуть, краще за досвід інших країн дає уявлення про те, як зароджувалася та еволюціонувала концепція державного регулювання витратами підприємництва. Передумовами впровадження державного регулювання витратами підприємництва стала політика «laissez-faire» (державного невтручання в економіку), яка в підсумку призвела до важкої економічної кризи, названої згодом Великою депресією.

Невдалими виявилися спроби зменшити масштаби кризи шляхом збільшення податків та зростання державних витрат. У 1949 р. Президент США Г. Гувер (1949– 1962 рр.) ініціював створення Комісії, що передбачала державне регулювання витратами підприємництва шляхом розробки програмно-цільового бюджету (Performance Budget). Основою цього бюджету стало перенесення акцентів з витрат державних ресурсів на виконання державних функцій та досягнення конкретних результатів. Тоді ж було розпочато перше регулювання економіки на макrorівні, а з 60-х рр. XX ст. почали інтенсивно розроблятися економічні прогнози [10, с. 81] (Дідківська).

Історія державного регулювання витратами підприємництва почалася у 1950-х рр. в США разом з економічними реформами та пройшла наступні етапи розвитку:

Наступним етапом на шляху державного регулювання витратами підприємництва стала розробка системи розподілу ресурсів за цілями «Планування-програмування- бюджетування» (Planning – Programming – Budgeting System). Дана система виникла у 1962 р. та діяла протягом 1962-1971 рр. Головною метою цієї системи було забезпечення оптимального розподілу ресурсів. Перед кожним державним міністерством та відомством ставилося завдання проаналізувати всі види діяльності, що ними виконуються, згрупувати ці види діяльності у відповідні програми, що потім реалізовувалися. Такий аналіз виявив потребу в державному регулюванні саме витрат підприємництва, який у подальшому відкривав можливість обирати варіанти планування. Дана система розподілу надавала змогу порівнювати альтернативні способи реалізації поставлених завдань та обирати найкращий. Визначальними факторами під час вибору з множинності варіантів виступали цілі та способи досягнення показників ефективності й результативності у сфері державного регулювання витратами підприємництва. Під час ухвалення рішень та складання звітів основна увага приділялася не кількісним, а якісним показникам діяльності державних органів, а саме: збільшенню рівня зайнятості населення, забезпеченню національної безпеки, максимальному задоволенню

потреб громадян тощо [11, с. 12] (Калетнік Г.М., Мазур А.Г., Кубай О.Г. Державне регулювання економіки : [навчальний посібник] / [Г.М. Калетнік, А.Г. Мазур, О.Г. Кубай]. – К.: «Хай-Тек Прес», 2011. – 428 с.).

Удосконалення системи розподілу за цілями призвело до виникнення Концепції «Управління за цілями» (Management by Objectives), що передбачала підвищення відповідальності співробітників державних органів перед підприємством стосовно можливості досягнення цілей. Дана концепція в подальшому стала однією з найбільш широко розповсюджених та трансформувалася в систему управління підприємством. Адже окрім отримання прибутку, керівники підприємства мають ставити й інші стратегічні цілі та узгоджувати їх з керівниками нижчих рівнів управління, щоб у покращенні результатів його діяльності були зацікавлені усі працівники. В свій час концепція «управління за цілями» стала інноваційною формою управління, яка надавала змогу покращити процес управління підприємством, підвищити ефективність його роботи за рахунок того, що кожен керівник має чітке уявлення про свої цілі та цілі організації загалом; посилити мотивацію до роботи усіх працівників та досягнути стратегічних, а не лише поточних цілей підприємства. Слід зазначити, що в короткостроковому періоді державне регулювання витратами підприємництва шляхом прямого регулювання цін сприяло стабілізації економіки країни: до осені 1972 р. знизилися темпи підвищення оптових та роздрібних цін, трохи збільшилася зайнятість, став швидко зростати ВВП. Проте, згодом проявилися негативні наслідки централізованого регулювання: заморожування цін і заробітної плати обмежувало міжгалузевий перелив капіталів, гальмувало інвестиційну політику, знижувало рівень ділової активності, стримувало зростання доходів.

Попередній досвід державного регулювання витратами підприємництва призвів до розробки та функціонування у 1977–1981 рр. бюджету на нульовій основі «Zero- Based Budgeting». При розробленні різних видів бюджету дані попереднього року приймаються за нуль та бюджетне планування на наступний період здійснюється з урахуванням особливостей

середовища функціонування. Використання даної методики дозволяє виявити і усунути зайві витрати, що переходять з періоду в період [12, с. 92] (Омарова.

Отримані результати лягли в основу Федерального закону США «Про оцінку результатів діяльності державних установ» (Government Performance Results Act), що був прийнятий у 1993 р. Даний Закон визначав цілі, на яких повинна базуватись державна політика бюджетних витрат та регулювання витратами підприємництва. У цей час американська адміністрація, обмежуючи державне фінансування і пряме регулювання цін та тарифів в окремих товарних групах, надає перевагу активному використанню ринкових важелів і методів непрямого регулювання витратами підприємництва. Їх застосування сприяє загальному оздоровленню економічного стану в країні та здійснює стабілізуючий вплив на розвиток інфляційних процесів. Основними напрямками непрямого державного регулювання витратами підприємництва у США є такі [13, с. 68] (Дідківська:

- регулювання облікової ставки федеральних резервних банків;
- федеральні закупки товарів і послуг;
- податкова політика – встановлення податкових ставок та бази оподаткування;
- тарифна політика – встановлення тарифів на користування електроенергією і деякими комунікаційними послугами.

Ці напрями державної макроекономічної політики справляють вплив на зміну співвідношення попиту і пропозиції на внутрішньому ринку США і таким чином визначають базові пропорції обміну і рівня цін.

Пряме державне регулювання витратами підприємництва здійснюється шляхом регулювання цін у високо монополізованих галузях, що підпадають під юрисдикцію антитрестівського регулювання. Так, спеціальні комісії встановлюють тарифи на користування електроенергією і деякі комунікаційні послуги. Всього в США державою регулюється 5–10% витрат підприємництва.

Цікавим для вивчення є досвід Канади. В Канаді з 1995 р. всі

федеральні міністерства і відомства в обов'язковому порядку повинні визначати основні суспільно значущі результати своєї діяльності та чітко формулювати, чого вони прагнуть досягти в інтересах громадян. На основі цього здійснюється планування, оцінка результативності та складання звітів щодо державного регулювання витратами підприємництва. Відповідно до законодавства Канади органи державної влади зобов'язані забезпечувати об'єктивну оцінку, аналіз результатів реалізації програм з управління витратами підприємництва, а також ступінь досягнення поставлених цілей.

У березні 2000 р. уряд Канади впровадив нову концепцію державного регулювання витратами підприємництва, основи якої закладені в документі «Результати для канадців: концепція управління уряду Канади». Відповідно до положень даної концепції здійснення державного регулювання витратами підприємництва, в першу чергу, має бути орієнтоване на створення якісних товарів та надання якісних послуг, досягнення проміжних та кінцевих результатів, спрямованих на реалізацію концепції «ощадливого виробництва».

Джерелом інформації про економічну ефективність програм, спрямованих на державне регулювання витратами підприємництва, що здійснюються і надаються канадським урядом, є відомчі звіти. Двічі на рік в обов'язковому порядку органами державної влади подаються відповідні звіти до парламенту.

На відміну від інших країн, що здійснюють регулювання витратами підприємництва, в Канаді найкращим чином розроблені способи участі держави в управлінні витратами, що доцільно врахувати і в українській практиці застосування державного регулювання витратами підприємництва [11, с. 213].

В останні роки ряд важливих кроків в рамках великої реформи системи державного регулювання витрат підприємництва зробив уряд Російської Федерації. Так, для досягнення поставлених економічних цілей змінилося податкове планування, почалася робота щодо досягнення стабільності державної фінансової системи та налагодження взаємозв'язків за

пріоритетними напрямками державної політики. Концепція державного регулювання витрат підприємництва стала початком впровадження та застосування базових положень, відповідно до яких формуються традиційні методи управління витратами. До них належать [14, с. 64] (Кундицький:

- 1) порівняння з нормативними і цільовими показниками;
- 2) адекватний розподіл накладних витрат;
- 3) об'єктивне визначення собівартості продукції. Дана модель збереглася з часу існування планової економіки, коли більшість етапів процесу управління витратами здійснювались поза підприємством.

У серпні 2008 р. урядом Російської Федерації розроблена концепція довгострокового економічного розвитку до 2020 р., в якій суттєва роль відводиться державному регулюванню витрат підприємництва. Для посилення економічного ефекту акцент здійснюється на внутрішньому контролі. За допомогою внутрішнього контролю можливо завчасно виявити на підприємстві фактори, які збільшують витрати (зайві процеси чи/та процедури, залишки запасів тощо).

Відповідно, у зв'язку із проведеною реформою відбулося зміщення акцентів у регулюванні витрат підприємництва – з «управління ресурсами (видатками)» на «управління результатами». Контроль та аналіз відхилень витрат підприємництва від встановлених показників, визначення їх ефективності та доцільності виконується контрольно-рахунковими палатами, які мають статус органів державного і муніципального контролю. Проте такі ж функції, за рішенням законодавчого органу державної влади Російської Федерації або представницького органу муніципальної влади, можуть виконувати незалежні аудиторські фірми.

Розглянемо досвід Іспанії у сфері державного регулювання витратами підприємництва. Так, держава здійснює регулювання та контроль за витратами підприємницької діяльності на товари першої необхідності, а також на товари і послуги, що підпадають під монополізацію. Слід відмітити, що список товарів і послуг, витрати яких підлягають державному регулюванню останніми роками

скоротився. Однак, перелік товарів і послуг, витрати яких регулюються державою, постійно публікуються в засобах масової інформації. В основному це продукція підприємств державного сектору і окремих приватних компаній, що підпадають під монополізацію.

Останніми роками кількість галузей економіки, де було активне державне втручання, зменшилася з 171 до 21.

Наразі державою регулюється близько 10% витрат, що формують ціну товару чи послуги [15, с. 12] (Саніахметова).

Контроль за дотриманням витрат, які впливають на формування ціни товару чи послуги здійснюється Вищою радою з ціни при Міністерстві економіки і фінансів. Державне регулювання витрат підприємництва в Іспанії здійснюється у формі встановлення дозвільних цін на сировину, які обліковуються як витрати, що формують собівартість продукту. Державна чи приватна компанія, передбачаючи підвищення цін на продукт, що є сировиною для подальшої переробки, направляє клопотання у Вищу раду з цін. І тільки після отримання дозволу проводить підвищення цін. Такого погодження потребують наступні товари та послуги: соєва олія, електроенергія, водопостачання, газ, попутний зріджений газ, бензин, керосин, дизельне паливо, нафта для виробництва добрив та інші види палива, фармацевтична сировина, послуги страхування, поштові і телеграфні послуги, послуги телефонного зв'язку, залізничні, автомобільні, пасажирські і вантажні перевезення; міські пасажирські перевезення в межах країни, а також фрахтування суден для певного виду перевезень, повітряні перевезення у межах країни. Такий широкий перелік обумовлений тим, що дані товари та послуги (за умови їх подальшої переробки) є сировиною, а їх вартість становить витрати виробництва.

Зважаючи на те, який продукт чи послуга потребує погодження ціни, розрізняють наступні рівні державного регулювання витрат підприємництва:

– повідомлення про зміну ціни на продукти, що становлять сировину для подальшого виробництва, направляється до Вищої ради з цін. В



повідомленні вказується інформація про майбутнє підвищення ціни за один місяць до її здійснення;

– повідомлення про зміну ціни на послуги, що становлять сировину для подальшого виробництва. Підвищення цін на такі послуги, як водопостачання, залізничні, автомобільні, пасажирські і вантажні перевезення, тощо належать до компетенції місцевих комісій з цін.

Прикладом жорсткого механізму державного регулювання витратами підприємництва є досвід Франції. Незважаючи на наявність ринкової економіки та на дію принципу вільного встановлення цін, роль держави полягає у прямому регулюванні витрат підприємництва шляхом встановлення фіксованих цін на сільськогосподарську продукцію та фіксованих тарифів на газ, електроенергію, транспортні послуги.

Однак, політика державного регулювання витратами підприємництва розділилася. Для галузей-монополістів (наприклад, газова, електроенергетика, транспорт) держава встановлює всі економічні параметри діяльності. Тобто жорстко регулюються всі витрати, пов'язані з обсягом інвестицій, оплатою праці, цін на готову продукцію тощо. Для галузей, що працюють у режимі ринкової конкуренції (наприклад, комерційні банки, страхові компанії та приватні фірми), держава здійснює мінімальний вплив на економічні параметри господарської діяльності цих видів діяльності. Така специфіка економіки Франції визначила співвідношення в структурі витрат підприємництва: близько 20% витрат регулюються державою, а 80% витрат формується у режимі вільного ринкового ціноутворення.

Наразі Франція – одна з небагатьох промислово розвинутих країн, де жорсткий режим державного регулювання витрат підприємництва склався історично близько 50-ти років тому і зберігається до цього часу.

Державне регулювання витрат підприємництва було складовою частиною державного регулювання цін, що визначалося політикою «дирижизму» (1947–1986 рр.). Складна економічна ситуація в країні, що склалася до 1947 р. (а саме: різке зниження купівельної спроможності

французького франка, його девальвація тощо) обумовили необхідність вжиття рішучих заходів з контролю за цінами та витратами підприємництва [16, с. 74 (Державне регулювання економіки : [навч. посібник] / [С.М. Чистов, А.Є. Никифоров, Т.Ф. Куценко та ін.] – К.: КНЕУ, 2000. – 316 с.)

Зважаючи на стан економіки та інфляційні процеси уряд Франції то посилював, то послаблював контроль за рівнем витрат підприємництва, вдаючись до повного чи часткового державного регулювання витрат та встановлення цін на товари та послуги.

Протягом 1949–1957 рр. керівництво Франції прийняло шість законів про блокування цін, що призвело до поступового посилення державного контролю за витратами підприємництва. У 1960–1962 рр. було здійснено послаблення, проте вже з середини 1963 р. керівництво прийняло рішення про нове державне регулювання витрат підприємництва в зв'язку з новою економічною політикою, спрямованою на «розвиток без інфляції».

З 1965 по 1972 рр. державне регулювання витратами підприємництва здійснювалося через регулювання цін шляхом підписання кількох видів контрактів [16, с. 79]:

- контракти стабільності;
- програмні контракти;
- контракти проти збільшення цін.

Основною метою такого механізму державного регулювання витрат підприємництва було підтримання стабільності при формуванні загального рівня цін. Під час прийняття підприємствами таких контрактів уряд брав на себе зобов'язання не вживати заходів, що призводять до зростання витрат виробництва. Згідно вказаних контрактів підприємства надавали державі інформацію про свої виробничі, інвестиційні програми, фінансове становище, зайнятість, перспективи виходу на зовнішні ринки, а також детальну інформацію, пов'язану з формуванням витрат, аналіз ринку і конкуренції, техніко-економічних параметрів товарів, продуктивності праці, методів фінансового управління тощо.

У 1970-х рр. уряд Франції почав знову здійснювати систему заходів щодо блокування цін і регулювання витрат підприємництва. Інколи блокування охоплювало всі ціни, а якщо прибуток підприємства зростав швидше, ніж ціни, вони обкладалися спеціальним антиінфляційним податком. Це збільшувало рівень витрат підприємства та запобігало розкручуванню інфляції.

Наразі уряд країни притримується лібералізованих поглядів щодо регулювання витрат підприємництва, жорстко контролюючи лише встановлення цін на промислову продукцію. Разом з тим було прийняте рішення про цінову конкуренцію в промисловості, яким заборонялося створення союзів виробників, імпортерів, оптових і роздрібних торговців. Одночасно забороняється укладання будь-яких угод про «мінімальні ціни» чи про «рекомендовані ціни» на промислову продукцію, товари народного споживання і послуги.

Така політика призвела до необхідності формування відповідної структури державних органів Франції. Наразі контроль за витратами підприємництва здійснюється відділом державного регулювання витрат підприємництва спільно з відділом державного регулювання цін і цінової конкуренції, що входить до складу департаменту з конкуренції при Міністерстві планування і фінансів Франції.

В результаті дослідження, проведеного на основі аналізу існуючої практики в США, Канаді, Російській Федерації а також таких країн ЄС, як Іспанія та Франція, та теоретичного опрацювання наукових праць у галузі управління підприємництвом, зарубіжний досвід засвідчує такі переваги державного регулювання витратами підприємництва:

– держава надає підприємництву суспільні блага і послуги, що відповідають його потребам і характеризуються найбільш високими показниками ефективності використання державного регулювання витратами підприємництва надає змогу критично оцінити напрями витрачання коштів підприємств. Втручання держави дозволяє зменшити/збільшити рівень витрат або взагалі відмовитись від деяких видів витрат, що здійснюються

«по інерції», без належного соціально-економічного обґрунтування їх необхідності;

– підвищується відповідальність державних органів за досягнення кінцевого кількісного та якісного результату діяльності підприємств. Під кількісними показниками розуміють надання певного об'єму послуг або виконання певного об'єму робіт, а під якісними – показники собівартості одиниці продукції, продуктивності праці, використання основних фондів тощо;

– з'являється можливість здійснювати оцінювання фінансового стану держави завдяки можливості маневрування наявними в розпорядженні країни ресурсами.

Дослідження зарубіжного досвіду державного регулювання витратами підприємництва забезпечило теоретичну базу для обґрунтування та формулювання наступних висновків:

1. Світовий досвід показує, що в країнах зі стабільною ринковою економікою уряд, як правило, мало втручається в регулювання витратами, але повної свободи в питаннях формування цін немає і державне їхнє регулювання в тій чи іншій мірі існує в кожній із них.

2. Ступінь, форми та масштаби державного втручання в ціноутворення залежить від стану економічного розвитку країни, інтенсивності інфляційних процесів, ступеня монополізації та конкуренції та інших чинників.

3. В усіх країнах державного регулювання витратами підприємництва не є разовою дією, а відбувається постійно із чередуванням періодів його посилення та послаблення.

4. Під час кризових ситуацій, руйнування грошово-фінансових систем, значного дефіциту товарів і великого надлишку грошей в обігу державне втручання є більш жорстким та об'ємним.

5. Застосовуючи світовий досвід, Україні доцільно перейняти досвід Франції, де на законодавчому рівні виділяється невелика кількість «основних напрямів» державного регулювання витратами підприємництва, які в подальшому розбиваються на більш дрібні програми в рамках певних

напрямів.

6. Також, Україні доцільно перейняти досвід Канади, де на законодавчому рівні впроваджено концепцію «ощадливого виробництва».

Зарубіжний досвід державного регулювання витратами підприємництва надає змогу сформулювати пропозиції, які мають бути спрямовані на його адаптацію в Україну:

– визнати виняткове значення державного регулювання витратами підприємництва для вирішення нагальних проблем державотворення шляхом унормування відповідних критеріїв (наприклад, таких як: прогнозований економічний ефект, позитивні соціальні наслідки, а також наявність у програмі належним чином обґрунтованих інвестиційної та інноваційної складових);

– необхідно акцентувати увагу та чітко зазначати вигоди, котрі отримає суспільство після досягнення задекларованих цілей. Впровадження даної рекомендації забезпечить прозорість та гласність державного регулювання витратами підприємництва;

також необхідно вдосконалити нормативно-правову базу, що визначатиме державне регулювання витратами підприємництва, в частині його методологічного забезпечення;

– розробити методичні рекомендації щодо оцінки ефективності та результативності державного регулювання витратами підприємництва. Адже відсутність єдиної методики оцінки ефективності робить процес оцінювання формальним;

– проводити комплексну експертну оцінку кінцевих результатів виконання конкретної програми з державного регулювання витратами підприємництва;

– необхідно автоматизувати систему державного регулювання витратами підприємництва. Особливу увагу потрібно приділяти роботі інформаційних систем, а саме їх технічним можливостям, оскільки своєчасне надання даних, необхідних для ефективного аналізу, оцінки результатів і впровадження системи звітності є платформою для реалізації програмно-

цільових підходів;

– важливо не лише оцінювати результати, але й ефективно управляти ними. Тобто, основний акцент необхідно зробити не стільки на вимірюванні результатів діяльності, скільки на управлінні цими результатами (дослідженні того, що необхідно зробити для підвищення ефективності діяльності). Зосередження лише на результатах як на інструменті реформи може призвести до певних спотворень і викликати негативну реакцію управлінських структур;

– необхідною умовою є проведення круглих столів та інших комунікативних заходів за участю зарубіжних експертів.

Результатом державного регулювання витрат підприємництва має стати імплементація в діючу систему регулювання виваженої політики Уряду нашої країни, спрямованої на створення оптимальних умов ведення підприємницької діяльності – впровадження дієвої системи управління витратами. Метою та сутнісною характеристикою такої системи управління витратами, на наше переконання, має стати створення чітких і прозорих механізмів для впровадження послідовних та орієнтованих на досягнення конкретних цілей вищенаведених кроків.

Запропонований механізм адаптації зарубіжного досвіду провадження державного регулювання витрат підприємництва враховує цілеспрямованість господарської діяльності і полягає в максимізації віддачі використаного капіталу.

Задіяння саме державного регулювання витратами підприємництва призведе в підсумку до формування сучасної системи управління витратами, яка не просто прив'язана до стратегії економії на підприємстві (з одночасним скороченням витрат), а й призведе до постійного зростання валового внутрішнього продукту.

Впровадження практики державного регулювання витратами підприємництва має сприяти створенню системи ефективного державного управління. Однак, сьогодні Україна до цього повною мірою не готова. Адже міністерства та відомства не завжди до кінця розуміють суть державного

регулювання витратами підприємництва, що передбачає не просто реалізацію стратегії управління на підприємстві, а призведе до стабільного зростання валового внутрішнього продукту. Ця неготовність проявилася у двох аспектах – в неготовності самих державних структур до введення державного регулювання витратами підприємництва і неготовності системи швидко адаптуватися до нововведень.

## **ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ**

Таким чином, на основі проведеного ретроспективного аналізу поняття “витрат” у працях економістів можна сказати, що витрати як економічна категорія – це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб’єкта.

Усі трактування сутності витрат означають одне і те ж, а саме – це витрати підприємства, пов’язані з виконанням певних операцій. Визначено власне тлумачення сутності витрат на виробництво: це вартість використаних ресурсів на виготовлення готових виробів найбільш економічно вигідними методами з дотриманням такої технології виробництва, яка одночасно забезпечує оптимальну величину витрат для отримання прибутку та максимально можливу споживчу цінність готового продукту.

У результаті аналізу різних поглядів вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів на сутність поняття «витрати» можна згрупувати за такими трьома напрямками.

Перша група авторів відносить витрати безпосередньо до функції виробництва, розглядаючи їх як весь комплекс матеріальних та грошових ресурсів, необхідних для створення продукту.

Друга група авторів трактує поняття «витрати» в контексті економічної теорії як частину вартості товару, що має бути знову авансована на продовження виробництва; найвищу корисність тих благ, які суспільство може отримати за оптимального використання економічних ресурсів. Тобто це

управлінський аспект, пов'язаний з ефективним використанням ресурсів.

Науковці третьої групи тлумачать витрати з позиції їх цільового спрямування на забезпечення конкретної функції управління. В системі фінансового і управлінського обліку сутність поняття витрати відрізняється, тому деякі автори з метою уникнення плутанини пропонують застосовувати у фінансовому обліку термін «витрати», а в управлінському – «затрати», оскільки вони мають різний економічний зміст. Ми в даному дослідженні використовували термін «витрати» згідно з П(С)БО 16.

Отже, щодо досліджуваної проблематики ми зробили висновок, що під витратами слід розуміти сукупність використаних у процесі основної та іншої звичайної діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованих цілями отримання прибутку, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими кредиторами.

Нами розглянуті основні етапи організації витрат операційної діяльності. Якщо грамотно організувати ведення бухгалтерського обліку на підприємстві на початку діяльності, то воно обов'язково буде здійснювати свою господарську діяльність без збитків. При формуванні облікової політики підприємства необхідно враховувати особливості технологічних процесів виробництва, які обумовлюють застосування різних методів калькулювання собівартості продукції. Підсумовуючи всю розглянуту інформацію, на нашу думку, основою організації обліку витрат операційної діяльності є дотримання законодавчих основних етапів організації бухгалтерського обліку, але у інтерпретованій версії до спеціалізації кожного виробництва

Таким чином, облік витрат суворо регламентований низкою нормативно-правових документів, які визначають визнання та оцінку витрат, їх склад витрат в процесі визначення собівартості та повних витрат у виробництві. Поряд з цим, варто відзначити, що у чинній нормативній базі існують відмінності в сфері обліку витрат.

На підставі викладеного вище можна стверджувати, що одним із



напрямів державного регулювання є вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку виробничих витрат, адже значна кількість підприємств користуються застарілими інструктивними матеріалами. Тому нагальним є питання стосовно розробки методичних рекомендацій з питань обліку, контролю витрат та їх калькулювання відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України з врахуванням галузевої специфіки формування виробничих витрат і собівартості продукції.

Класифікація витрат, що здійснюється у фінансовому обліку і для формування фінансової звітності, не завжди відповідає вимогам інформаційного забезпечення управління. В окремих випадках на основі аналізу такої інформації можна прийняти помилкові управлінські рішення. З огляду на це, для управління витратами в основу їх класифікації покладено три основні підходи, які відповідають основним завданням управління підприємством, зокрема це: оцінка запасів і визначення фінансових результатів діяльності підприємства; обґрунтоване прийняття стратегічних та поточних управлінських рішень; здійснення планування та контролю за витратами.

За умов класифікації витрат визначення фінансових результатів основна увага приділяється калькулюванню та визначенню собівартості виробленої продукції, а саме розподілу витрат між вартістю виготовленої продукції і реалізованої продукції та вартістю матеріальних запасів. Адже інформація про витрати забезпечує не тільки і не настільки потреби фінансового обліку, як потреби і специфічні завдання управлінського обліку. Система виробничого обліку дані про витрати в розрізі їх фактичних величин, які відносяться на собівартість продукту діяльності.

Встановлено, що класифікація витрат – це науково обґрунтоване групування витрат за визначеними однорідними ознаками для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції. Класифікація витрат визначає загальнометодологічні схеми формування витрат, тому виникає необхідність

уточнити їх класифікаційні ознаки з метою отримання можливості більш точно визначати розміри окремих видів витрат й фінансових ресурсів, витрачених на забезпечення організації всіх процесів діяльності.. Для потреб обліку та аналізу необхідна така класифікація витрат, яка б задовольнила потреби управління всередині підприємства, враховувала галузеву специфіку конкретної галузі та мала б практичну значимість. Досліджено, що в теорії обліку та аналізу вчені та практики нині не прийшли до спільної думки про те, за якими ознаками слід класифікувати витрати виробництва та яку роль має та або інша ознака для розв'язання обліково-аналітичних та управлінських завдань.

Роль витрат у господарській діяльності підприємств незаперечна. Але лише чітко налагоджена система управління витратами дасть відчутні результати в фінансово-господарській діяльності підприємства. Уважне ставлення до вибору класифікації витрат визначить, наскільки правильно організована система управління витратами. В кінцевому підсумку пряма залежність прибутку підприємства від рівня витрат за умов пошуку резервів їх зниження дасть можливість швидшими темпами розвиватися компанії. В кінцевому підсумку розвиток суб'єктів господарювання і це стане конкурентною перевагою на ринку.

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

Як висновок можна сказати, що окремого МСФЗ «Витрати» не існує, тому основні положення, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства розкриваються у Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів; певні

положення П(С)БО 16 «Витрати» прямо повторюють правила МСФЗ; в окремих випадках П(С)БО 16 «Витрати» містить вимоги, які не виділені окремо в міжнародних стандартах, але знаходяться в їх рамках; разом з тим, деякі положення, які розкриті в МСФЗ, не знайшли свого відображення в національних П(С)БО України.

Вибір облікової політики повинен здійснюватися на основі моделювання, центральною ланкою якого є система обліково-аналітичного забезпечення. Процес вибору облікової політики включає дані бухгалтерського обліку, статистичного дослідження, різну маркетингову інформацію. В цьому проявляється нерозривний зв'язок бухгалтерського обліку з прийняттям управлінських рішень. При цьому інформація, яка досліджується, підлягає перетворенню шляхом її аналітичної обробки. Використовуючи облікову політику власники та адміністрація забезпечують максимальну ефективність господарської діяльності підприємства. Формування та реалізація облікової політики є тим інструментом, який дозволяє власникам побудувати бухгалтерський облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації для управління своєю власністю. Тому до формування облікової політики підприємства необхідно підходити з усвідомленням відповідальності. Поряд з цим, слід враховувати вплив облікової політики на показники діяльності підприємства. Адже різні методи обліку призводять до різних фінансових результатів діяльності підприємства. Таким чином, при розробці облікової політики слід врахувати цілі інформаційного забезпечення різних груп користувачів облікової інформації.

Підвищення ролі обліку операційних витрат на сільськогосподарському підприємстві як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попередження ризику у виробничо-фінансовій діяльності підприємства належить правильна організація її основні положення закріпленні в Положенні про облікову політику підприємства і є підставою для оформлення витрат та виходу продукції. Проте, на організацію обліку виробничих витрат впливають

різноманітні фактори, основними з яких є: види діяльності, характер виробництва, структура управління, розмір підприємства, особливості технології та організації виробництва. Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів і залежить від керівництва та бухгалтерів самого підприємства. Серед інших чинників, які не залежать від підприємства і на сьогодні є невирішеними – неврегульованість товарного ринку, а саме збуту продукції та налагодження системи матеріального стимулювання виробництва певної продукції за аналогією з розвиненими країнами, зокрема з ЄС.

Облік операційної діяльності є важливою функцією управління не лише собівартістю продукції, але і виробництвом в цілому. Якість даних про витрати впливає на прийняття виважених управлінських рішень при цьому підвищується ефективність роботи підприємства. Для обчислення собівартості продукції використовують цілу систему прийомів, тобто методи калькуляції, вибір яких залежить від виду виробництва, його складності, факту незавершеного виробництва, тривалості виробничого циклу, тощо.

Для обліку витрат виробництва в досліджуваному підприємстві використовують рахунки: 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» розподілені змінні і постійні загальновиробничі витрати рекомендується відносити на рахунок 23 «Виробництво», а нерозподілені – на субрахунок 901 «Собівартість реалізованої продукції».

Форми бухгалтерського обліку змінювались відповідно до змін економічних умов господарювання та розвитку обчислювальної техніки.

Шахова побудова облікових реєстрів, що застосовується в журнально-ордерній формі, дає можливість отримувати взаємозв'язок з джерелами формування, що значно підвищує її цінність. Отже, при комп'ютерних формах обліку має широко використовуватися шаховий принцип записів, який застосовується у паперових формах.

Журнально-ордерна форма передбачає реєстрацію первинних документів у взаємопов'язаних регістрах синтетичного і аналітичного обліку, її принципи можуть ефективно застосовуватись на підприємствах в умовах автоматизації бухгалтерського обліку.

Отже, ми визначили, що підприємство повинно постійно удосконалювати облік витрат рослинництва у відповідності з новими тенденціями. Адже, час не стоїть на місці, і виробничий процес також повинен періодично оновлюватися.

Щоб підприємство залишалось конкурентоспроможним, його управлінці повинні проводити періодичний аналіз господарської діяльності. Особливо у частині обліку витрат, адже саме цей елемент облікового процесу формує собівартість виготовленої продукції. А, як нам відомо, вона тісно пов'язана з прибутком.

Між системами звітності є багато спільного, це зумовлено тим, що в основі П(с)БО Україна використала міжнародні стандарти. В МСФЗ в останні періоди були внесені численні зміни, але зміни в П(с)БО вносяться повільно, тому з роками і віддаляють їх від МСФЗ.

Для повноти відображення у звітності витрат підприємства необхідно переглянути структуру звітності, яку необхідно складати та надавати за міжнародними стандартами, а також внести зміни до діючої форми звітності «Звіт про фінансові результати», так як її сучасна форма більш орієнтована на задоволення інформаційних потреб статистичних органів.

Важливою умовою при удосконаленні діючих національних стандартів є конкретизація певних понять та термінів, зближення діючих стандартів обліку витрат з податковим законодавством, розробка єдиного підходу до оцінки, обліку, визнання та відображення витрат суб'єктів господарювання.

Застосування МСФЗ як для складання фінансової звітності є запорукою прозорості інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил складання звітності та численними поясненнями до неї.

Зарубіжний досвід державного регулювання витратами підприємництва надає змогу сформулювати пропозиції, які мають бути спрямовані на його

адаптацію в Україну:

визнати виняткове значення державного регулювання витратами підприємництва для вирішення нагальних проблем державотворення шляхом унормування відповідних критеріїв (наприклад, таких як: прогнозований економічний ефект, позитивні соціальні наслідки, а також наявність у програмі належним чином обґрунтованих інвестиційної та інноваційної складових);

необхідно акцентувати увагу та чітко зазначати вигоди, котрі отримає суспільство після досягнення задекларованих цілей. Впровадження даної рекомендації забезпечить прозорість та гласність державного регулювання витратами підприємництва;

також необхідно вдосконалити нормативноправову базу, що визначатиме державне регулювання витратами підприємництва, в частині його методологічного забезпечення;

розробити методичні рекомендації щодо оцінки ефективності та результативності державного регулювання витратами підприємництва. Адже відсутність єдиної методики оцінки ефективності робить процес оцінювання формальним;

Результатом державного регулювання витрат підприємництва має стати імплементація в діючу систему регулювання виваженої політики Уряду нашої країни, спрямованої на створення оптимальних умов ведення підприємницької діяльності – впровадження дієвої системи управління витратами. Метою та сутнісною характеристикою такої системи управління витратами, на наше переконання, має стати створення чітких і прозорих механізмів для впровадження послідовних та орієнтованих на досягнення конкретних цілей вищенаведених кроків.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абатуров А.И. Издержки обращения в розничной торговле / Абатуров А.И. – М.: Государственное издательство торговой литературы, 1962. – 86
2. Андриющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С. Андриющенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2007. – № 5. – С. 3-7.0
3. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції / О. Байдик // Баланс. – 2001. – № 7. – С. 50-61.
4. Бакаев А. С. Бухгалтерский учет : учебник / А. С. Бакаев, П. С. Безруких, Н. Д. Врублевский и др. ; под. ред. П. С. Безруких. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Бухгалтерский учет, 2002. – 719 с.
5. (Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Басманов И.А. [Под ред. проф. В.А. Новака]. – М.: Финансы, 1970. – 167 с.).
6. Безверхий К. О. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу і маркетинг / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 14-19.
7. Безверхий К.В. Облік і контроль непрямих витрат: управ- лінський аспект : автореф. дис. к. е. н. : спец. 08.00.09 /К.В. Безверхий ; Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьма- на. – К. : б. в., 2011. – 20 с.). [1]
8. Белебега І.О. Самоорганізація сільських громад / І. О. Белебега, В. В. Бакум // Вісник аграрної науки. – 2008. – №9. – С. 59-61.
9. Білуха, М. Т. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник / М. Т. Білуха. – К.: КДТЕУ, 2000. – 692 с
10. Бланк И.А. Управление прибылью. – К.: Ника-Центр”, 2000. – 544 с) [2]  
(Бланк И.А. Словарь- справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К.: “Ника – Центр”, 1998. – 480 с
11. 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. – С. 11-18

12. Войтенко Т.В. Облікова політика – 2010: головне / Т.В. Войтенко // Податки і бухгалтерський облік. – 2010. –№ ½. – С. 16-22.

13. Глен А. Велш, Деніел Г. Шор. Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шор; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К.: Основи, 1997. – 943 с

14. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. :Лібра, 2004. – 880 с.

15. Голов С. Ф. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 1. – С. 16–25

16. Голов С. Ф. Чи перешкоджає П(с)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 3–10.

17. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади і коментарі; практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко.// – К.: Лібра, 2010. – 840с), (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. Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 2. – С. 77 – 83.

18. Голошевич І. Загальновиробничі витрати: повернення з еміграції / Ірина Голошевич // Бухгалтерія. – 2011. – № 44 (979). – С. 62-67).

19. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.]. – КНЕУ, 2002. – 131 с.

20. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посіб. / І. Є. Давидович К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

21. Давидович І.Є. Управління витратами як напрям підвищення ефективності роботи підприємств і організацій / Давидович І.Є. // Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні [збірник наукових праць за матеріалами



міжнародної науково-практичної конференції, що відбулася у Тернопільській академії народного господарства 1-2 червня 2001 року]. – 2001. – С. 17-20.

22. Давидович І.Є. Управління витратами : [навчальний посібник] / І.Є. Давидович. – К.: ЦУЛ, 2008. – 320 с.

23. Данилюк О.М., Лещій В.Р. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами: Монографія. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. – 242 с [3].

24. Дідківська Л.І., Головка Л.С. Державне регулювання економіки : [навч. посіб.] / Л.І. Дідківська, Л.С. Головка. – 4-вид., випр. – К.: Знання, 2004. – 213 с. [10, с. 81]

25. Дідківська Л.І. Державне регулювання економіки /Л.І. Дідківська, Л.С. Головка. – К.: Знання, 2008. – 213 с. [13, с. 68]

26. Дербін Е. Ф. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела : навч. посіб. / Е. Ф. Дербін, О. І. Кілієвич. – К. : УАДУ при Президентові України, 1997. – 108 с.

27. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. Вип. 2. – С. 77-83.

28. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.); [1, с. 105-123; 4, с. 15-18]

(Дойл Д. Управление затратами: Стратегическое руководство / Дэвид П. Дойл / Пер. с англ. И.В. Козырь и Н.С. Сологуб. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 264 с

[4, с. 7], [4, с. 8–9].

29. Іванюта П.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів [Текст] : навч.посібник / П.В. Іванюта, З.М. Левченко. – К.: Центр навч. літератури, 2006. – 362с.

30. Іванюта П. В., Лугівська О. П. Управління ресурсами і витратами : [навч. посіб.] П. В. Іванюта, О. П. Лугівська. – 2-ге вид. / за ред. Іванюти С.М. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 320 с. [2]

31. Іщенко Я.П. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві: Монографія. – Вінниця: Вид-во ПП «ТД «Едельвейс і К», 2011 – 276 с.),

32. Євдокимов В.В. Облікова політика підприємства як чинник управління величиною фінансових результатів / В.В. Євдокимов // Вісник ЖДТУ. – 2008. – №3 (45). – С. 77- 87.

33. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку / В.П. Завгородній, В.Я. Савченко. - 2-ге вид. – К. : Фірма «ДІКсі», 1997. – 832 с. 34. Зайдель Х. Основы учения об экономике [пер. с нем.] / Зайдель Х., Теммен Р. – М.: Дело ЛТД, 1994. – 400 с.

35. Ковтуненко К.В. Економічне оцінювання інноваційної діяльності промислового підприємства: своєчасність процесу та достовірність результату: [моногр.] / К.В. Ковтуненко, Л.П. Шацкова. – Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2015. – 254 с.

36. Ковтуненко Ю.В. Аналіз структури витрат промислового підприємства /Ю.В. Ковтуненко, А.В. Крисенко, О.В. Амурова // Праці Одеського політехнічного університету: Науковий та науково-виробничий збірник. – Одеса, 2014. – Вип. 2(44). – С.202–207

37. Козаченко А.Ю. Класифікація невиробничих витрат для цілей бухгалтерського обліку та ефективного проведення аудиту [Електронний ресурс] / А.Ю. Козаченко // Глобальні та національні проблеми економіки. - 2018. - № 22. – Режим доступу до статті: <http://global-national.in.ua/issue-22-> [ 49]

38. Кондрашова Т. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку: порівняльна характеристика / Т. Кондрашова, О. Соболева // Економіка. – К., - 2009. - № 4. – с.16-20.)

39. Колісник Г. М. Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням нарахунках бухгалтерського обліку / Г.М. Колісник

// Науковий вісник ужгородського національного університету : Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. – Сер.: Економічна. – Ужгород, 2010. – 234 с.

40. Корж М. В. Маркетинг: навч. пос. / М. В. Корж. – К. : ЦУЛ, 2008. – 344 с.

41. Костякова А.А. Методи обліку витрат у рослинництві / А.А. Костякова // Облік і фінанси. – 2017. – №2 (76). – С. 13-20.). [4, с. 14] (Костякова А.А. Методи обліку витрат у рослинництві / А.А. Костякова // Облік і фінанси. – 2017. – №2 (76). – С. 13-20.).

42. Котляров С.А. Управление затратами: учебное пособие / С.А. Котляров – С.-Пб: Питер, 2001. – 257 с.) [7]

43. Кошевицька Г. С. Облік витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.02 . – К., 2005. – 23 с.)

44. Кропивко, М. Ф. Основи архівно-комп'ютерної форми обліку [Текст] / М. Ф. Кропивко, М. І. Козак, В. І. Похіленко, Е. П. Романова; за ред. П. Т. Саблука. – К.: ІАЕ УААН, 2004. – 126 с.

45. Крушельницька О.В. Управління витратами / Крушельницька О.В. [Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей]. – Житомир, ЖДТУ, 2005. – 196 с.

46. Кудлак В.Я. Сутність на структура витрат підприємства/Кудлак В.Я, Мессарош А.В//Актуальні задачі сучасних технологій –2017. – с. 189-190.

47. Кулішов В.В. Економіка підприємства: теорія і практика / Кулішов В.В. [Навчальний посібник]. – К.: Ніка – Центр, Ельга, 2004. – 216 с.

48. Кундицький О.О. До питання про сутність державного регулювання економіки / О.О. Кундицький // Науковий вісник. – 2006. – Вип. 16.2. [14, с. 64]

49. Ломонос М. Шляхи удосконалення організації податкового обліку валових доходів і валових витрат / Ломонос М. // Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції [тези доповідей] (Київ, 20-22 квітня 2005 р. Частина 1) / Відп. ред. А.Д. Бутко. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2005. – 227 с. – С. 66-68.

50. Макконел К. Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика / Макконел К.Р., Кемпбелл Р., Брю С.Л. : в 2 т. ; Пер. с англ. — М. : Республика, 1992. — 1040 с.
51. Макконелл К.Р . Экономикс: принципы, проблемы и политика: підручник / К.Р. Макконелл, С.Л. Брю. — М. : ИНФРА, 1999. — 974 с.)
52. Маниліч М. І. Собівартість продукції: теоретичний аспект [Електронний ресурс] / М.І. Маниліч, О.В. Миронюк // Режим доступу: // [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/znpn/2012\\_8/01SPTA.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpn/2012_8/01SPTA.pdf)
53. Маркс Карл. Капитал. Критика политической экономии. [пер. И.И. Скворцова- Степанова. Т. 2. кн. 2. Процесс обращения капитала. Под ред. Ф. Энгельса]. — М., Политиздат, 1978. — 648 с.
54. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях. Підручник./ за ред. В.Я. Амбросова. — 2-е виання, доповнене і перероблене. К.: ВД „Професіонал”, 2005. — 896с..
55. Мельник Л.Г., Карінцева О.І. Економіка підприємства: Конспект лекцій [Навч. посіб]. — Суми: ВТД “Університетська книга”, 2003. — 412 с.
56. Мельник Р.О., Мельник А.Р. Бухгалтерський і податковий облік валових доходів і витрат / Мельник Р.О., Мельник А.Р. // Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні [збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково- практичної конференції], (Тернопільська академія народного господарства, 1-2 червня 2001 р.). — Тернопіль: Економічна думка, 2001. — С. 128-130..
57. (Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням / Т.О. Мулик // Глобальні та національні проблеми економіки. — випуск № 4, березень 2015. — [Електронний ресурс] / Режим доступу до ресурсу: <http://global-national.in.ua>
58. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 450 с [8]
59. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник [для студентів вищих навчальних закладів] / Л.В. Нападовська. — Київ : Книга, 2004. — 544 с..

60. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [монографія] / Л.В. Нападовська. – Д. : Наука і освіта., 2000. – 224с.)

61. Нуреев Р.М. Курс мікроекономіки / Нуреев Р.М. [учебник для вузов]. – М.: Изд. група НОРМА-ИНФРА-М, 1998

62. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах : [підручник] / за ред. проф. М. Ф. Огійчука ; 5-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2009. – 1056 с).

63. Олійник О.В. Аудит операцій з обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) / Олійник О.В. // Удосконалення національних нормативів аудиту [збірник тез та текстів виступів на науково-практичній конференції з аудиту]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 160-164.).

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

65. Омарова Н.Ю. Управление производственными затратами в конкурентной среде : [учебное пособие] / [Н.Ю. Омарова, Л.Н. Косякова, А.Л. Попова]. – СПб.: Проспект науки, 2011. – 224 с. [12, с. 92]

66. Онисько С.М., Марич П.М. Фінанси підприємство підруч. [для студентів ВНЗ] / Марич. П.М. [2-ге вид., стереотип]. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 366 с.

67. Павелко О.В. “Витрати” в бухгалтерському обліку:ретроспективне дослідження сутності поняття / Павелко О.В. // Вісник національного університету водного господарства та природокористування

68. Панасюк В.М. Управління витратами виробництва / В.М. Панасюк. – Тернопіль: «Економічна думка», 1999. – 118 с. [5]

69. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект / В.М. Панасюк. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с. [8, с. 117]

70. Партин Г. О. Управлінський облік : навч. посіб. / Г. О. Партин, А. Г.

Загородній. – 2-ге вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2007. – 303 с.

71. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Г.О. Партин – К.: УБС НБУ, 2008. – 219с. [6]

72. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: Плани рахунків: загальний та спрощений. Регістри бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко, П.П. Баранцев. – Луганськ: “Футура” ДСД “Лугань”, 2001. – 464с.

73. Плаксієнко В. Я. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України : [підручник] / Плаксієнко В. Я., Пісьмаченко Л. М., Рябий Я. І.; за заг. ред. Плаксієнка В. Я. – Київ : Центр навчальної літератури, 2008. – 946 с:

74. Плахтій Т.Ф. Облік витрат на ремонт та модернізацію основних засобів: бухгалтерські та податкові наслідки / Т.Ф. Плахтій // Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2017. – №4. – С.108-116

75. Просянюк Н.О., Ананська М.О., Кірсанова В.В., Станіславик О.В. Бухгалтерський облік. Теоретичні основи : [ навчальний посібник] / [за ред. д-ра екон.наук, проф. С.В.Філіппової]. – Харків: Бурун Книга, 2010. – 240 с.

76. Пушкар М.С. Контролінг: Монографія. – Тернопіль, 1997. – 146 с [9]

76.. (Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством / Н. Радіонова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №2-3. – С.53-60.).

77. Раицкий К.А. Экономика предприятия [учебник для вузов]. – М.: Информационно-внедренческий центр “Маркетинг”, 1999. – 694 с.)

78. Саніахметова Н.О. Поняття державного регулювання підприємництва / Н.О. Саніахметова // Українське комерційне право. – 2005. – № 6. – С. 10–17 [15, с. 12]

79. Секіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції [Електронний ресурс] / Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. – 2014. – № 2. – С. 235-245. – Режим доступу до джерела:

[http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Znphktei/2011\\_2/statti\\_2/sekirina/sekirina.htm](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Znphktei/2011_2/statti_2/sekirina/sekirina.htm)

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

81. Скрипник М. І. Сутність витрат як економічної категорії / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ. - Серія: «Економічні науки». – 2009. – Вип. 4 (50). – С. 159-165. 82. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

83. Сподарик В.М. Аналіз економічних категорій «затрати» і «витрати» за змістом і призначенням / В.М. Сподарик // Економічний часопис-XXI, 2013. – №1-2 (2). – С. 49-51.

84. Сухарева Л. А. Контролінг – Основа управління бізнесом / Л. А. Сухарева, С.Н. Петренко. – К. : Ольга; Ника-центр, 2002. – 208 с.

85. Сухораб В.П., Ксьондз С.М. Теоретичні концепції сутності, визначення та класифікація витрат / Сухораб В.П., Ксьондз С.М. // Вісник Технологічного університету Поділля. [Ч. 2, Т. 1]. – Хмельницький, 2003. – С. 169-173.)

86. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контролінг – основа управління бізнесом. – К.: Эльга, Ника-центр, 2002. – 208 с). [10]

87. Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. Інформаційні системи і технології обліку: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2014. – с.187 .

88. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності : навчальний посібник / Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 1997. – 512 с. 89. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Арлета, 2006. – 1080 с.

90. Трухан О.Л. Розвиток теорії витрат: еволюція і сучасні тенденції / О.Л. Трухан // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 4. – С. 380-388.)

91. Труш В. Є. Управлінський облік : навч-метод. посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / В.Є. Труш, Т.М. Чебан, Н.Я. Степанович ; за ред. проф. В. Є. Труша. – Київ : Кондор, 2007. – 296 с.

92. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами

підприємства: навч. посібник / Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с [3];

93. Фабричнов А.М. Проблемы издержек производства в экономическом учении К. Маркса / Фабричнов А.М.. – Воронеж, 1987.).

94. Фізлова Л.Д. Витрати підприємства, їх значення та вплив на ефективність роботи підприємства/ Л.Д. Фізлова, В.О. Харченко//Проблемы материальной культуры – ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ. – 2012.-С.100-105.

95. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Цал- Цалко Ю.С. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 600 с. [41, 109].

96. Струк Н.С. Методичне підґрунтя обліку трансакційних витрат на підприємстві / Н.С. Струк // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць ; Національна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – Вип. 1(8). – С. 188–198.

97. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.4 пер. с англ. – СПб, 2005. – 1008с.

98. 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.

99. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. I : [монографія] / А.В. Череп. – 2-ге вид., стереотип. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 368 с. [7]

100. Чумаченко М. Г. Економічна робота на підприємстві та П(с)БО 16 «Витрати» / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. –С. 13–16.

101. Шара Є.Ю., Андрієнко О.М., Жидєєва Л.І. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 424 с

102. Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия: [пер. с нем. А.Г. Портнева] / Шмален Г. – М.: 1996. – 512 с.



103. Юровский Б. Планирование, учет и анализ себестоимости продукции / Б. Юровский. – Х. : Центр «Консульт», 2006. – 368 с.,

104. Юхименко П.І., Леоненко П.М. Історія економічних учень: Навч. посіб. – [3-тє вид., випр.]. – К.: Знання – Прес, 2002. – 514 с.)

104.. (Ярмоленко В. П. Про склад і класифікацію виробничих витрат / В. П. Ярмоленко // Бухгалтерія в сільському господарстві.–2000.–№ 11. – С. 20-24) 105. Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С. Управленческий учет / Пер. с англ. – 3-е изд.– М.: Издательский дом “Вильямс”, 2005. – 878 с., 1]

106. Энтони Р. : Учет : ситуации и примеры/ Р. Энтони, Дж. Рис ; пер. с англ. / подред. и с предисл. А. М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – с.557.

107. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост / Пер. с англ.; Под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с) [5]

108. Хэл Р. Вэриан. Микроэкономика: промежуточный уровень / Хэл Р. Вэриан. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 767 с.

109. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / [пер. А.П. Калюжный] / Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. – М.: Филинь, 1996. – 344 с.

110. Бурко

111. Здирко Н.Г., Тименюк Д.А. Економічна сутність та класифікація трансакційних витрат / Здирко Н.Г., Тименюк Д.А. // Облік, аналіз, контроль та оподаткування: стан і перспективи розвитку: матеріали II Всеукр. наук.- практич. конф., 19 квітня 2018 року, ВНАУ

112. Коваль Л.В. к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, ВНАУ, ORCID: 0000-0003-3637-850x

112. Любар О.О. к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, ВНАУ «Організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності»

113. Подолянчук О.А. к. е. н., доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, ВНАУ «Облік в системі управління витратами»

114. Правдюк М.В. Облікове забезпечення управління витратами молокопереробних підприємств / М.В. Правдюк // Науково виробничий журнал «Облік і фінанси» / Випуск 4 (70) – Київ:ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2015. – С. 46-53

115. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятий (объединений): [Учебник под ред. Раевского В.А. 2-е изд.]. – М.: Финансовая статистика, 1988. – 415 с.

116. Бухгалтерський облік в Україні [Текст]: навч. пос./ за ред. Р. Л. Хом'яка. – Львів: НУ «Львівська політехніка», 2003. – 820 с.

117. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології [Текст]: монографія / під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – К., 2013. – 606 с.

118. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: [монографія]. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.

119. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2003. – 680 с. [6, с. 454].

120. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства [Костенко Т.Д., Підгора С.О., Рижиков В.С., Панков В.А., Герасимов А.А., Ровенська В.В.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 400 с.

**121.** Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.) [1].

122. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджена наказом Мінфіну України № 291 від 30 лист. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>).

123. Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства, утверждена Министерством финансов СССР 8 марта 1960 г. № 63 [Текст]: сб. норм. док. / Бухгалтерський учёт. – М.: «Финансы и статистика». – 1987. – С. 108–115.)

124. Інструкція щодо застосування Плану рахунків активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (зі змін. і доповн.) [Електро- нний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>).

125. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу:<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929-009>)

125.. (Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом МАПУ № 132 від 18 трав. 2001 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

126. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 [Елект- ронний ресурс]. – Верховна рада України, 2000. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

127. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 за № 635. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru>)

127.. (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова. – К. : ФПБАУ, 2000. – 1820 с.

128. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoiu-movoju---rik?category=dohidna-politika&subcategory=buhgalterskij-oblik> [2].

129. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 „Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/>

130. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=240945](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945)

131. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/>)

132. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.>)

133. Підприємницьке право : підручник / за ред. О.В. Старцева ; 2-ге вид. перероб. і допов. – К. : Істина, 2005. – 600 с.)

134. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

135. Політична економія: навчальний посібник / [К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв та ін.]: за ред. д.е.н., проф. К.Т. Кривенка. – К.: КНЕУ, 2005. – 508 с.

136. Про внесення змін до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

137. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) : наказ Державного комітету промислової політики України : за станом на 2 лютого 2001 р., №47. – Офіц. вид. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

138. Про затвердження Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

139. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) (Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 за №31-

34000-10-5\27793. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05/sp:java-:max20>

140. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18 лист. 2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=243748](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=243748).

141. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 19 січня р. за №27/4248 (із змінами і доповненнями)

142. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджено наказом МФУ від 18.10.1999 р. № 242: [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

143. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квіт. 2000 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

144. Рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 7 березня 2001 р. № 49 [Електронний ресурс]. – Верховна рада України, 2001. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

145. Финансовый менеджмент: учебный курс / И.А. Бланк– К.: Ника-Центр; Эльга, 2001. – С. 199.