

УДК 657.6:657.471.65/66:664.1

А. Ю. Козаченко,

к. е. н., старший викладач кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця

ЗАЛЕЖНІСТЬ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НЕВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ВІД ОРГАНІЗАЦІЙНИХ І ТЕХНОЛОГІЧНИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ ПІДПРИЄМСТВ ЦУКРОВОЇ ГАЛУЗІ

А. Kozachenko,

Candidate of Economic Sciences, Senior lecturer of the Audit and State Control Department,
Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia

DEPENDENCE OF ACCOUNTING AND AUDIT OF NON-PRODUCTION COSTS ON ORGANIZATIONAL AND TECHNOLOGICAL FEATURES OF SUGAR INDUSTRY ENTERPRISES

Досліджено залежність обліку та ефективність аудиторської перевірки невиробничих витрат від: 1) організаційно-правової форми господарювання, згідно з якою прийняття управлінських рішень неможливо без повноти інформаційного забезпечення, періодичності отримання інформації та оперативної обробки відповідно до організаційної структури управління; 2) організаційної структури управління, згідно з якою виникає потреба в дослідженні місць виникнення невиробничих витрат (із урахуванням горизонтального та вертикального поділів праці) як на різних ланках управління, так і в структурних підрозділах з метою формування інформації й узагальнення даних за кожним центром відповідальності та місцем виникнення витрат — для аналітичного відображення в обліку, а отримання інформації про відхилення від запланованих параметрів — для оперативного контролю; 3) господарсько-технологічних особливостей підприємств цукрової галузі, які полягають в організації забезпечення сировиною за умов укладання договорів (залежно від категорій господарств) купівлі або доставки власної сировини на переробку, що безпосередньо пов'язано із виникненням невиробничих витрат; 4) особливостей сезонних коливань у маркетинговому періоді, в якому зміни невиробничих витрат, гіпотетично, пов'язані із підготовкою до виробничого періоду, початком і кінцем операційного циклу виробництва цукру та періоду міжсезоння.

The dependence of the accounting and the effectiveness of the audit of non-production costs from: 1) organizational and legal form of management, according to which the adoption of managerial decisions is impossible without the completeness of information provision, the frequency of information and operational processing in accordance with the organizational structure of management; 2) the organizational structure of management, according to which there is a need to study the places of non-production costs (taking into account the horizontal and vertical divisions of labor) both at different levels of management, and in structural units, with the aim of generating information and aggregation of data for each center of responsibility and place occurrence of expenses — for analytical reflection in the account, and receiving information about the deviation from the planned parameters — for operational control; 3) economic and technological peculiarities of the enterprises of the sugar industry, which consist in the organization of provision of raw materials in the conditions of conclusion of contracts (depending on the categories of farms) purchase or delivery of own raw material for processing, which is directly related to the occurrence of non-production costs; 4) features of seasonal fluctuations in the marketing period, in which changes in non-production costs are hypothetically related to the preparation for the production period, the beginning and the end of the operating cycle of sugar production and the period of the off-season.

Ключові слова: невиробничі витрати, облік, аудит, центри відповідальності, місця виникнення витрат, підприємства цукрової галузі.

Key words: non-production costs, accounting, audit, liability centers, places of origin, enterprises of the sugar industry.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Вплив нестабільної вітчизняної економіки на управління підприємств цукрової галузі зумовлює пошук підходів у забезпеченні систем-

них процесів обліку та аудиту невиробничих витрат. Невиробничі витрати відіграють особливу роль в управлінні підприємством. Вони прямо не пов'язані із виробничим процесом,

Таблиця 1. Відповідність керівників різних ланок управління організаційно-правовій формі господарювання на підприємствах цукрової галузі

Корпоративні підприємства	Ланки управління		Переробні підприємства
1	2		3
Генеральний директор, виконавчий директор (рослинництво), керівник (тваринництво), директор цукрового заводу, керівники агроформувань	Вища		Генеральний директор, виконавчий директор, головний інженер
Головний інженер; заступники директора з: економічних та комерційних питань, виробництва, кадрів та побуту	в и щ а	Середня	Головний технолог, головний механік, головний метролог, головний енергетик
Головний технолог, головний метролог, начальник відділу механізації та автоматизації, головний енергетик, начальник транспортного відділу, начальник відділу охорони праці, начальник планово-економічного відділу, начальник відділу праці та заробітної плати, головний бухгалтер, юрист, начальник відділу матеріально-технічного забезпечення, начальник відділу збуту та маркетингу, начальник складського господарства, начальник відділу кадрів, начальники пожежної безпеки та охорони підприємства	н и ж ч а	Середня	начальник транспортного відділу, начальник планово-економічного відділу, головний бухгалтер, начальник відділу матеріально-технічного забезпечення, начальник відділу збуту та маркетингу, юрист, начальник складського господарства, начальник відділу кадрів
Завідуючий інструментальним цехом, завідуючий санітарно-технічним господарством	Нижча		
Завідуючі: заводською лабораторією, товарним цехом, цехом утилізації, складським господарством (центральний матеріальний та прийомоздавальний склад), транспортним цехом (ЗДТ та АТ цехи), ремонтним цехом, енергоцехом			

Джерело: запропоновано автором на основі досліджень типової структури апарату управління ТОВ "Збаражський цукровий завод" — переробне підприємство та ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля"-корпоративне підприємство.

проте їх розмір значно впливає на формування повної собівартості реалізованої продукції, не залежать дані витрати від змін обсягів виробництва та покриваються обсягами продажів. Головним важелем впливу на них залишається прийняття управлінських рішень. У зв'язку з чим, вирішуються задачі залежності не виробничих витрат від організаційних та технологічних особливостей цукрових заводів.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженню питань, пов'язаних з обліком та аудитом витрат, присвятили праці такі українські та зарубіжні учені: К. Безверхий, С. Голов, Н. Гудзенко, Л. Гуцаленко, Ю. Давидов, В. Дерій, К. Друрі, Р. Ентоні, Н. Завгородній, П. Іванюта, В. Івашкевич, Т. Карпова, Г. Козаченко, М. Кужельний, М. Кутер, В. Моссаковський, О. Петрук, М. Пушкар, І. Садовська, Я. Соколов, А. Сук, Д. Хенсен, Ю. Цал-Цалко, А. Череп, М. Чумаченко, В. Єрмоленко.

Проведений аналіз результатів попередніх досліджень свідчить, що розгляду питань обліку та аудиту саме не виробничих витрат приділяється менше уваги. Дослідження, як правило, здійснювалися на загальнонауковому рівні та не були адаптовані до практики управління підприємствами цукрової галузі, особливостей організаційно-правових форм господарювання, глибини вертикальної інтеграції.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою роботи є дослідження існування впливу організаційних і господарсько-технологічних особливостей діяльності певного цукрового заводу на побудову обліку та проведення ефективного аудиту його не виробничих витрат.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Проведені дослідження показали, що організаційною особливістю підприємств цукрової галузі, яка впливає на облік та ефективність аудиту не виробничих витрат, є їх організаційно-правова форма господарювання, де прийняття управлінських рішення залежить від повноти інформаційного забезпечення, періодичності її отримання та оперативної обробки відповідно до організаційної структури управління. Тобто слід констатувати, що цукрові заводи є як виробничими підрозділами інтегрованих сільськогосподарських підприємств корпоративного типу, так і переробними підприємствами, що працюють із закупленою сировиною, де управління не виробничими витратами з метою їх оптимізації здійснюють керівники цехів, відділів, служб, агроформувань та дирекція.

Корпоративний сектор виробників сільськогосподарської продукції об'єднує сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм: державні та приватні підприємства, господарські товариства, вироб-

Таблиця 2. Класифікація центрів відповідальності

Класифікація центрів відповідальності	Автор						Визначення відповідальності керівників
	Атамас П.Й. [3]	Базась М.Ф. [4]	Голов С.Ф. [8]	Великий Ю.М. [9]	Івашкевич Б.В.	Нападовська Л. В. [10]	
Формування за видами діяльності							
Центр витрат	+	+	+	+	+	+	За витратами
Центр доходу	+	+	+	+	+		За доходами
Центр прибутку	+	+	+	+	+	+	За витратами; доходами
Центр інвестицій	+	+			+	+	За витратами; доходами; інвестиціями
Формування за напрямками господарської діяльності							
Центр відповідальності за постачання					+		За витратами на заготівлю та придбання
Центр збуту					+		За витратами на відпуск та реалізацію
Центр відповідальності за управління					+		за витратами адміністративних служб
Центр відповідальності за виробництво					+		За виробництвом; виконанням робіт; наданням послуг

Джерело: узагальнено автором на основі [4; 3, с. 142—144; 8, с. 27; 9, с. 407—409; 10, с. 474].

ничі кооперативи тощо. Особливості підприємств цукрової галузі як інтегрованих складових сільськогосподарських об'єднань полягають у такому:

1) здатності поєднувати вирощування, переробку та реалізацію продукції;

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

3) забезпеченні виробничих підрозділів власною сировиною;

4) залученні додаткового капіталу та інвестицій;

5) налагодженні ефективних господарських відносин із сільськогосподарськими підприємствами даного інтегрованого об'єднання з метою спільної діяльності, що призведе до оптимізації витрат, тощо [1, с. 6; 2].

Відповідальність за інформаційне формування для прийняття управлінських рішень щодо провадження виробничої, комерційної, інвестиційної та інших видів діяльності, несуть менеджери, які залежно від організаційно-правової форми господарювання належать до різних ланок управління. Проведені дослідження типових організаційних структур апарату управління як переробних, так і корпоративних підприємств цукрової галузі, дали можливість виокремити наступні ланки управління (табл. 1).

Доцільно зазначити, що кількість ланок управління на кожному підприємстві залежить від його організаційної структури. Самостійність підрозділів визначається надан-

ням повноважень керівнику в його межах. Зв'язок між ланками управління та внутрішніми підрозділами здійснюється за допомогою системи показників оцінки та контролю над діяльністю підприємства. Оцінка надається виготовленій продукції, виконаним роботам, послугам, через склад витрат, що включаються у власні витрати певного підрозділу і виявляються в результаті господарської діяльності.

Подана таблиця 1 дає підстави переконатись про доцільність дослідження невиробничих витрат на різних ланках управління з метою формування інформації й узагальнення даних за кожним центром відповідальності для аналітичного відображення в обліку та отримання інформації про відхилення від запланованих параметрів для оперативного контролю.

Дослідження економічних поглядів науковців [3, с. 142—144; 5, с. 142; 6, с. 34; 7, с. 577] дали змогу узагальнити визначення центрів відповідальності для підприємств як організаційних підрозділів. Тобто під центром відповідальності потрібно розуміти сегмент, сформований всередині підприємства, в межах якого встановлюється відповідальна особа, яка приймає рішення за величини витрат, доходів та виконання доведених показників щодо вирішення проблем, з якими стикаються підприємства при управлінні господарською діяльністю.

Вивчення й аналіз економічної літератури засвідчує, що вчені в основному виділяють чотири типи центрів відповідальності, формування яких відбувається відповідно до видів діяль-

Таблиця 3. Відображення невиробничих витрат при управлінні, організації й обслуговуванні інших сфер господарювання корпоративних підприємств

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

Джерело: запропоновано автором із врахуванням чинних номенклатурних статей невиробничих витрат згідно з П(С)БО 16 "Витрати". Пропозиції виділено курсивом.

ності підприємств, де керівникам підрозділів відводяться певні повноваження. Проте, як зазначає Б.В. Івашкевич [3, с. 144], центри відповідальності доцільно класифікувати також за напрямками господарської діяльності.

З метою визначення відповідальності за невиробничими витратами в структурних підрозділах на цукрових заводах розглянемо запропоновану вченими класифікацію центрів, у межах яких встановлено персональну відповідальність керівництва (табл. 2).

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

Для задоволення потреб менеджменту загалом та в розрізі кожного центру відповідальності із урахуванням типової організаційної структури апарату управління корпоративних підприємств цукрової галузі нами досліджено, що невиробничі витрати при управлінні, організації й обслуговуванні сфер господарювання, які не пов'язані із діяльністю цукрового заводу (заготівля сировини, її приймання і

зберігання, пакування продукції й збут), простежуються у таких функціональних центрах (табл. 3).

Запропонований варіант виділення центрів витрат та відповідне ведення обліку з метою прийняття ефективних управлінських рішень щодо інших сфер господарської діяльності корпоративних підприємств цукрової галузі, матиме позитивний результат, який проявиться у можливості точного планування та обліку невиробничих витрат з відображенням у внутрішньогосподарській звітності, визначенні персональної відповідальності за даними витратами, своєчасному поданні інформації про невиробничі витрати для визначення загальної суми їх економії при управлінні й організації діяльності, а також перевитрат і через чітку провину вони допущені, в аналітичній оцінці досліджуваних витрат. Це сприятиме, з одного боку, підвищенню рівня відповідальності керівників на місцях виникнення, а з іншого — більшій свободі та ініціативі у прийнятті управлінських рішень, що безпосередньо впливатиме на ефективність аудиту невиробничих витрат.

Місцями виникнення витрат виступають структурні одиниці, підрозділи підприємства (цех, відділення, бригади, робочі місця, відділи, виробництва), тобто просторово або

Таблиця 4. Відображення невиробничих витрат у процесі господарської діяльності цукрових заводів

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

Джерело: запропоновано автором на основі досліджень типової структури апарату управління ТОВ "Продовольча компанія "Зоря Поділля".

функціонально розмежовані внутрішні сфери діяльності підприємства, в яких виникають витрати, і які несуть відповідальність за певні конкретні витрати, їх величину, економію тощо [11, с. 18; 12, с. 14; 7, с. 578]. Складовими центрів відповідальності вони будуть за умови формування та впливу такого центру, об'єктом обліку якого є керівник, що контролює надання послуг і забезпечує виконання функцій управління. В інших випадках місця виникнення витрат не збігаються з центрами відповідальності.

Невиробничі витрати, як показало дослідження, простежуються на всіх етапах договірних відносин у процесі господарської діяльності цукрових заводів і не завжди можуть бути виявлені керівником структурного підрозділу. Інформація про такі витрати з метою аналітичної оцінки їх виникнення та аудиту необхідна для адміністративного персоналу в разі прийняття ефективних рішень щодо їх оптимізації.

Облік невиробничих витрат за центрами відповідальності та місцями їх виникнення дасть змогу поліпшити інформаційне забезпечення управління витратами в підрозділах через встановлення взаємозв'язку "заготівля-переробка, переробка-збут-результат", що приймають відповідальні особи, рішення яких впливають на виявлення резервів економії ресурсів.

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

Процеси господарської діяльності, де невиробничі витрати спостерігаються на всіх стадіях відтворення (етапах), подано в таблиці 4. Доцільність дослідження інформації про невиробничі витрати на кожній із представлених стадій (етапів) договірного процесу зумовлена потребою у визначенні ефективності структурних підрозділів. Для забезпечення ефективної діяльності цукрових заводів потрібно в належний спосіб здійснювати організацію процесів заготівлі та збуту, що передбачають ведення переговорів, укладання господарських договорів та виконання їх умов.

Ведення переговорів як початковий етап стадій господарської діяльності передбачає прийняття рішень персоналу управління, розробку планів щодо організації майбутньої діяльності та пошук інформації з метою укладання вигідних господарських договорів в умовах ринкової економіки. Невиробничі витрати, які виникають при веденні переговорів щодо заготівлі сировини та збуту готової продукції, безпосередньо пов'язані із діями персоналу управління на організацію забезпечення як власною, так і закупівельною сировиною, дослідженням кон'юнктури ринку та рекламною діяльністю з метою реалізації готової продукції.

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

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

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

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

Отже, невикористані витрати під час заготівлі сировини виникають у разі непередбаченої транспортних засобів до перевезення, недотримання заходів безпеки під час транспортування та здійсненні вантажно-розвантажувальних робіт, недотримання умов зберігання, відсутності матеріальної відповідальності працівників та з різних причин організаційного характеру. Невиробничі витрати досить часто виявляються в результаті проведення внутрішньогосподарського контролю або в процесі переробки сировини.

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

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

У процесі виробництва цукру, невикористані витрати, як показало проведене дослідження, спостерігається вже на першій фазі технологічного процесу, а саме: у відділі приймання та зберігання (відділ складського господарства для підприємств корпоративних об'єднань), який за допомогою складів забезпечує виробництво послугами з організації приймання, зберігання та доставки сировини. Невиробничі

витрати виникають як непередбачувані витрати: у нестачах у масі; невідповідності якості; витратах, пов'язаних із зберіганням надлишкових матеріалів (невиробничі витрати виникають у вигляді зайво нарахованої суми податку); нестачах і втратах у результаті недотримання санітарних норм та техніки безпеки; інших нестачах, що пов'язані з розкраданням. Контроль за такими витратами працівниками фактично не здійснюється, оскільки відповідальність за приймання та короткострокове зберігання буряків несуть бурякоприймальні пункти [2].

Продукцію як результат виробничого процесу поділяють на основну (цукор-пісок), напівпродукт (дифузійний сік, соки першої та другої сатурації, сиропи, зелена та біла патоки, жовтий цукор), побічну (меяса, жом) та біологічні види палива. Якість основної продукції має відповідати встановленим національним стандартам для подальшого відпуску іншим підприємствам. Жом, який отримують разом із дифузійним соком шляхом вилучення цукру із стружки, призначається як для подальшої переробки, так і відгодівлі худоби. Меяса — це результат переробки відтоків у продуктовому відділенні. Її використовують як корм для худоби та при виробництві спирту.

На продуктивній, третій, фазі технологічного процесу, як показало проведене дослідження, виникнення невикористаних витрат пов'язано із пакуванням продукції, яке здійснюють у побічних (цех утилізації) для меяси, жому та підсобних (товарний цех) цехах при сортуванні та підготовці мішків для упакування цукру. Невиробничі витрати мають місце у вигляді нестач у масі та кількості, інших втрат та розкрадань тощо. Тобто невикористані витрати можна вважати прямим продовженням виробничого процесу, оскільки без спожиткової (пачки, коробки, пакети) та транспортної (мішки, ящики, групове пакування) тари неможливі збереження продукції та її реалізація, та ідентифікувати їх як опосередкований елемент завершальної стадії (ланки) процесу виробництва при управлінні діяльністю [2].

Особливості підприємств цукрової галузі, що впливають на облік та аудит невикористаних витрат цукрових заводів, обумовлені сезонними коливаннями в маркетинговому році. Зміни невикористаних витрат, гіпотетично, пов'язані із підготовкою до виробничого періоду, початком і кінцем операційного циклу виробництва цукру та періоду міжсезоння. Виявлення сезонної компоненти дає змогу заводу передбачити оптимальний резерв для формування бюджету в ті періоди, коли потреба в фінансуванні та

витратах по веденню операційної діяльності є найбільшою.

Методика оцінки сезонної компоненти включає в себе наступні етапи:

1. Формування вибірки даних по розміру невикористаних витрат по бухгалтерських реєстрах у розрізі рахунків: 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" та 94 "Інші операційні витрати".

2. Оцінка загальної суми витрат по всіх рахунках з урахуванням щомісячного розподілу.

3. Розрахунок індексу сезонності, який обчислюється за формулою:

$$I_{сезо} = \frac{\bar{z}_t}{\bar{z}} \quad (1),$$

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

$$\bar{z}_t = \frac{\sum_{i=1}^n z_t}{n} \quad (2),$$

n — досліджуваний період (кількість років);

$$\bar{z} = \frac{\sum_t \sum_i z_{ti}}{k \times n} \quad (3),$$

k — кількість внутрішньорічних періодів (квартал або місяць);

z_{ti} - невикористані витрати в розрізі i-тих внутрішньорічних періодів за t рік.

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

Виявлення сезонної компоненти дає змогу заводу передбачити оптимальний резерв для формування бюджету в ті періоди, коли потреба в фінансуванні та витратах по веденню операційної діяльності є найбільшою.

ВИСНОВКИ

Удосконалення методики й організації обліку з ціллю ефективного аудиту невикористаних витрат на підприємствах цукрової галузі потребує врахування специфіки діяльності таких підприємств. Для цього було виокремлено наступні організаційні та господарсько-технологічні особливості: 1) організаційно-правова форма господарювання; 2) організаційна структура управління (місця виникнення та центри відповідальності); 3) господарсько-технологічні особливості цукрових заводів, що є як переробними підприємствами, так і виробничими підрозділами інтегрованих сільськогосподарських підприємств, вплив на облік і аудит невикористаних витрат яких доцільно розглядати з позиції договірних відносин, що виника-

ють у процесі господарської діяльності, в поєднанні із потребами користувачів різних рівнів управління для виявлення та оптимізації витрат за місцями їх виникнення на різних етапах трансакцій; 4) сезонні коливання в маркетинговому році, де виявлення сезонної компоненти дає змогу заводу передбачити оптимальний резерв для формування бюджету в ті періоди, коли потреба в фінансуванні та витратах по веденню операційної діяльності є найбільшою.

Врахування зазначених чинників формує основу для побудови раціональної системи обліку не виробничих витрат, яка забезпечуватиме своєчасною й достовірною інформацією потреби управління та проведення ефективного аудиту.

Література:

1. Українська модель аграрного розвитку та її соціо економічна переорієнтація: наук. доп. / О.М. Бородіна, В.М. Геєць, А.О. Гуторов та ін.; за ред. В.М. Гейця, О.М. Бородіної, І.В. Прокопи; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. — К., 2012. — 56 с.
2. Гуцаленко Л.В. Організаційно-методичні аспекти обліку та контролю не виробничих витрат: моног. / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, А.Ю. Козаченко. — Тернопіль: ТНЕУ, 2016. — 240 с.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. / П.Й. Атамас. — 2-ге вид. — К.: ЦУЛ, 2009. — 440 с.
4. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу: навч. посіб. / М.Ф. Базась. — К.: МАУП, 2007. — 240 с.
5. Давидович І.Є. Контролінг: навч. посіб. / І.Є. Давидович. — К.: ЦУЛ, 2008. — 552 с.
6. Левицька С. Практичні аспекти впровадження управлінського обліку / С.Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 6. — С. 34—44.
7. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. — К.: ЦУЛ, 2013. — 688 с.
8. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. — Х.: Фактор, 2009. — 784 с.
9. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства: монографія / Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна — Х.: ІНЖЕК, 2009. — 192 с.
10. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник / Л.В. Нападовська. — К.: Книга, 2004. — 544 с.
11. Гуцаленко Л.В. Організація обліку і контролю виробництва біологічного палива: монографія / Л.В. Гуцаленко, В.Ю. Фабіянська. — Вінниця: ТД "Едельвейс і К", 2013. — 262 с.
12. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. — М.: ИНФРА-М, 2009. — 279 с.

References:

1. Borodina, O. M. Heiets', V. M. and Hutorov, A.O. (2012), Ukrain'ska model' ahrarnoho rozvytku ta ii sotsioekonomichna pereoriantsiia [Ukrainian model of agrarian development and its socioeconomic reorientation], In-t ekonomiky ta prohnozuvannia, NAN Ukrainy, Kyiv, Ukraine.
 2. Hutsalenko, L.V. Derij, V.A. and Kozachenko, A.Yu. (2016), Orhanizatsijno-metodychni aspekty obliku ta kontroliu nevyrobnychykh vytrat [Organizational-methodical aspects of accounting and control of non-production costs], TNEU, Ternopil', Ukraine.
 3. Atamas, P.J. (2009), Upravlins'kyj oblik [Managerial Accounting], 2nd ed, TsUL, Kyiv, Ukraine.
 4. Bazas', M.F. (2007), Teoretyko-metodolohichni zasady vnutrishn'ohospodars'koho (upravlins'koho) obliku ta kontrolinhu [Theoretical and methodological principles of internal (managerial) accounting and controlling], MAUP, Kyiv, Ukraine.
 5. Davydovych, I.Ye. (2008), Kontrolinh [Controlling], TsUL, Kyiv, Ukraine.
 6. Levyts'ka, S. (2011), "Practical aspects of implementation of management accounting", Bukhhalters'kyj oblik i audyt. vol. 6, pp. 34—44.
 7. Sadovs'ka, I.B. Bozhydarnik, T.V. and Nahirs'ka, K.Ye. (2013), Bukhhalters'kyj oblik [Accounting], TsUL, Kyiv, Ukraine.
 8. Holov, S.F. (2009), Upravlins'kyj oblik [Managerial Accounting], Faktor, Kharkiv, Ukraine.
 9. Velykyj, Yu.M. Prokhorova, V.V. and Sablina, N.V. (2009), Upravlinnia vytratamy pidprijemstva [Management of enterprise expenses], INZhEK, Kharkiv, Ukraine.
 10. Napadovs'ka, L.V. (2004), Upravlins'kyj oblik [Managerial Accounting], Knyha, Kyiv, Ukraine.
 11. Hutsalenko, L.V. Fabians'ka, V.Yu. (2013), Orhanizatsiia obliku i kontroliu vyrobnytstva biolohichnoho palyva [Organization of accounting and control of production of biofuels], TD "Ede-l'vejs i K", Vinnytsia, Ukraine.
 12. Palij, V.F. (2009), Upravlencheskyj uchjot izderzhok i dohodov (s jelementami finansovogo uchjota) [Managerial accounting of costs and revenues], INFRA-M, Moscow, Russia.
- Стаття надійшла до редакції 27.02.2018 р.