

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя
(повне найменування вищого навчального закладу)
Факультет економіки та менеджменту
(назва факультету)
Кафедра бухгалтерського обліку та аудиту
(повна назва кафедри)

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

до дипломного проекту (роботи)

магістр

(освітньо-кваліфікаційний рівень)

на тему: **Облік, аналіз та контроль витрат та формування собівартості
продукції (на прикладі ФГ «Марян М»)**

Виконав: студент 6 курсу, групи ПОМ-61
напряму підготовки (спеціальності) 071 «Облік та оподаткування»

(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Уманський В.

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Керівник

(підпис)

к.е.н, доц. Білоус О.С.

(прізвище та ініціали)

Нормоконтроль

(підпис)

к.е.н., доц. Співак С.М.

(прізвище та ініціали)

Рецензент

(підпис)

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Уманський В. . Облік, аналіз та контроль витрат та формування собівартості продукції (на прикладі ФГ «Марян М»). – Рукопис.

Випускна робота за напрямом підготовки 071 «Облік та оподаткування». – Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя. – Тернопіль, 2019.

Робота присвячена дослідженню ролі і значення управлінського обліку в системі бухгалтерського обліку та висвітленні теоретичних положень щодо вдосконалення системи витрат та калькулювання собівартості продукції на сільськогосподарських підприємствах, запропоновано класифікацію витрат у системі бухгалтерського обліку підприємства та розроблено методичні рекомендації щодо вдосконалення системи організації та методики обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на сільськогосподарських підприємствах.

Висвітлено методику аналізу та контролю витрат та калькулювання собівартості продукції підприємства. Розкрито порядок застосування аналітичних процедур при проведенні контролю витрат та калькулювання собівартості продукції підприємства. Проведено аналіз складу, динаміки та структури витрат та фінансових результатів та надано рекомендації щодо покращення цих показників ФГ. Подано оцінку впливу факторів на величину чистого прибутку досліджуваного підприємства та виявлено резерви його підвищення та розкрито основні питання, що стосуються охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях.

Ключові слова: витрати, калькулювання, фінансові результати, собівартість.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА	8
1.1. Економічний зміст, суть та класифікація витрат в сільському господарстві	8
1.2. Особливості організації сільського господарства та його вплив на побудову	14
Висновки до розділу 1	19
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА НА ПРИКЛАДІ ФГ «МАР'ЯН М»	20
2.1. Калькулювання собівартості продукції сільськогосподарського підприємства	20
2.2. Облік доходів від реалізації продукції	28
Висновки до розділу 2	35
РОЗДІЛ 3. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ФГ «Мар'ян М»	37
3.1. Аналіз витрат сільськогосподарського підприємства: об'єкти, джерела та прийоми	37
3.2. Характеристика процесу контролю	42
Висновки до розділу 3	47
РОЗДІЛ 4. АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ФГ «МАР'ЯН М»	48
4.1. Аналіз складу, динаміки і структури витрат і відрахувань ФГ «Мар'ян М»	48
4.2. Аналіз собівартості сільськогосподарських культур за статтями калькуляції	50
4.3. Аналіз собівартості сільськогосподарських культур за елементами витрат	56
Висновки до розділу 4	59
РОЗДІЛ 5. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИТРАТ ТА ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ ПРИБУТКУ ФГ «МАР'ЯН М»	60
5.1. Оцінка ефективності використання майнових та кадрових ресурсів на ФГ «Мар'ян М»	60
5.2. Факторний аналіз прибутку	66
Висновки до розділу 5	72

РОЗДІЛ 6. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	73
6.1. Охорона праці у ФГ «Марян М»	73
6.2. Виконання на об'єкті (цеху, діляниці) планів захисту вододжерел, продовольства, сировини, с/г тварин і т. ін.	75
6.3. Забезпечення участі ФГ «Марян М» у державній системі моніторингу довкілля, основні завдання, організація і функціонування	81
Висновки до розділу 6	84
ВИСНОВКИ	86
БІБЛІОГРАФІЯ	91
ДОДАТКИ	100

ВСТУП

Актуальність дослідження. Сучасні методи керівництва сільським господарством та виробництвом вимагають більш детальної організації бухгалтерського обліку на підприємстві. З кожним днем збільшується кількість керівників українських підприємств, які перестають сумніватися в необхідності вести облік, відмінний від бухгалтерського, який практично повністю зосереджений на задоволенні потреб зовнішніх споживачів інформації. Управлінський же облік призначений для надання достовірної і повної інформації, яка необхідна для прийняття правильних та ефективних управлінських рішень самого підприємства. Але в практичній діяльності керівники українських компаній досі не мають чіткого розуміння цього виду обліку, що, мабуть, є головною проблемою процесу постановки системи управлінського обліку.

Однією з найважливіших проблем функціонування сільськогосподарських підприємств України в ринкових умовах є налагодження системного контролю за витратами як основного засобу досягнення належної ефективності діяльності. Вирішенню цієї проблеми має сприяти управлінський облік, або система управління витратами. Розробка і введення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах – це частина загального процесу реформування системи бухгалтерського обліку в Україні.

На сьогоднішня дана тематика є актуальною, адже будь-яке підприємство бажає знати, яка продукція користується найбільшим попитом, які витрати необхідні на її випуск, який дохід принесе її реалізація в майбутньому.

Сьогодні в економічних дослідженнях використовуються різні розробки, присвячені питанням управлінського обліку як інструменту управління підприємствами. Дослідження питань теорії і практики організації системи управлінського обліку сільськогосподарських

підприємств в Україні проводять такі науковці, як І. Белоусова, Л. Гнилицька, Л. В. Нападовська, М. С. Пушкар, Н. Г. Чумаченко та інші. Проте поряд із важливими науковими результатами щодо методики і організації управлінського обліку все ще залишаються невирішеними проблеми в основному його практичного використання.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є обґрунтування необхідності управлінського обліку та основних принципів побудови системи витрат та калькулювання собівартості на сільськогосподарському підприємстві з метою забезпечення ефективного його функціонування.

Для досягнення вказаної мети в роботі слід вирішити такі завдання:

- розглянути та визначити важливість управлінського обліку;
- виявити проблеми його впровадження в сучасних умовах господарювання та намітити шляхи упровадження системи управлінського обліку;
- розкрити теоретичні основи формування та калькулювання собівартості продукції;
- охарактеризувати організацію і методику обліку собівартості;
- розкрити теоретичні основи аналізу і аудиту формування та калькулювання собівартості продукції;
- провести аналіз собівартості продукції за статтями калькуляції, за елементами витрат та собівартості одиниці продукції;
- провести факторний аналіз прибутку;
- розглянути організацію служби охорони праці на підприємстві;
- вивчити порядок забезпечення участі ФГ «Марян М» у державній системі моніторингу довкілля, основні завдання, організація і функціонування

Об'єктом дослідження є процес формування витрат та калькулювання собівартості продукції ФГ «Марян М».

Предметом дослідження виступають теоретичні, організаційно-методичні засади управлінського обліку, аналізу формування та

калькулювання собівартості продукції та її удосконалення в умовах ринкових відносин.

Матеріали і методи досліджень. Методологічною основою дослідження є системний підхід до розкриття економічної сутності управлінського обліку, калькулювання та собівартості продукції. Теоретичною та методичною основою дослідження є наукові розробки вітчизняних та зарубіжних економістів щодо проблем управлінського обліку, формування та калькулювання собівартості продукції, законодавчі та нормативні акти України, інструктивні матеріали та дані управлінського й фінансового обліку ФГ «Марьян М».

Для написання роботи були використані результати досліджень провідних вчених-економістів. Досягненню цілі сприяли загальнонаукові методи: методи теоретичних досліджень (аналіз і синтез), абстрактно-логічний (теоретичні узагальнення та формування висновків), історико-економічний та класифікаційно-аналітичний.

Структура роботи. Робота складається із вступу, шести розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Робота виконана на 99 сторінках друкованого тексту, містить 18 таблиць та 13 рисунків. Список використаних джерел складається із 98 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

1.1. Економічний зміст, суть та класифікація витрат в сільському господарстві

Сільське господарство є однією із самих потужних галузей виробництва в світовій економіці. Ми всі розуміємо, що саме ця сфера виробництва забезпечує нас продуктами першої необхідності (харчування), а промисловість – сировиною. Досліджуючи дану тему, слід зауважити, що сільське господарство є життєво необхідною галуззю, оскільки за її рахунок забезпечується близько 76% попиту населення на товари народного споживання.

Виготовляючи сільськогосподарську продукцію затрачається чимало різноманітних ресурсів, а саме: земля (земельні ресурси), праця людей (трудові ресурси), капітал (власні кошти підприємства, засоби виробництва). Думаю, що такі ресурси варто рахувати економічними факторами виробництва, тому що саме з їх допомогою виходить на ринок готова продукція, а що саме головне – отримання економічних вигод.

Виробництво сільськогосподарської продукції являє собою безперервне і продуктивне витрачання названих вище економічних факторів. Таке економічне явище відображають з допомогою таких категорій, як «витрати виробництва».

Економічна категорія «витрати виробництва» надає кожному колективу підприємства оперативну інформацію, яка відображає, у скільки обходиться виробництво продукції.

Аналізуючи термін «витрати» згідно П(С)БО 16 та в працях дослідників, таких як Сіренко Н. М., Чернецька О. В., йому можна дати

економічний зміст: витрати – це певна кількість використаних ресурсів (грошових, трудових, природних), які необхідні для виробництва певної кількості продукції [1]. Я цілком погоджуюсь із твердженням вище названих дослідників, тому що й справді, без затрат ресурсів будь-яка продукція не мала б місце в ринковому середовищі.

Посудіть самі: «Хіба можливо виготовити хліб навіть у домашніх умовах без затраченої вами праці на його приготування, можливо не понести таких витрат як: борошно, сіль, вода, дріжджі?», із впевненістю скажу – ні. Хочу також зазначити, що мені до вподоби і думка В.В Сопко, який стверджував, що використані у процесі виробництва речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці – формують поняття витрати, а грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту – визначає як собівартість [2]. Думаю, розмежувати цих два поняття було правильним рішенням, тому що багато хто робить велику помилку, стверджуючи, що даних два слова є тотожними між собою.

Сьогоднішня малює нам картину, на якій сільськогосподарські підприємства часто створюють ситуації, коли одержаний прибуток немає змоги покрити всіх понесених витрат. Таке явище свідчить про виникнення подальшого застою господарства. Це може суттєво впливати на процес виробництва та, як наслідок, на якість готової продукції, що у свою чергу вже впливає не лише на стан та привабливість сільськогосподарського підприємства, а й – на навколишнє середовище.

Кожен власник сільськогосподарського підприємства має за мету забезпечити сталість та подальший ріст виробництва продукції, але при цьому розробити заходи щодо зменшення трудових, матеріальних та грошових ресурсів на її виготовлення.

Забезпечення ефективності виробництва в землеробстві і тваринництві, підвищення попиту населення в продуктах, створення більш економних затрат у сировині, розробка необхідних резервів сільськогосподарської продукції – основні завдання для колективу підприємства.

Можна із впевненістю стверджувати, що дана тема є актуальною, тому що вивчення витрат сільськогосподарської продукції та шляхів їх зниження, допоможе нам створити якісне виробництво, а головне – ефективне.

Витрати в сільському господарстві формують вартісну оцінку природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, трудових ресурсів, основних фондів, а також інших витрат у процесі виробництва. На мою думку, завдяки вивченню витрат та правильності здійснення їх розподілу, кожен власник зможе забезпечити стійкі позиції свого сільськогосподарського підприємства на внутрішньому та міжнародному ринках.

Витрати готової продукції відображають всі сторони господарської діяльності підприємства, їх досягнення та недоліки. Зниження витрат сільськогосподарської продукції – основна умова підвищення продуктивності виробництва, саме у цьому полягає суть досліджуваної теми.

Для забезпечення оперативного обліку, витрати слід класифікувати за елементами (рис.1.1).

Класифікація витрат за елементами здійснюється на всіх підприємствах сільського господарства. Саме таке групування дає можливість визначити необхідність в оборотних та необоротних активах і завдяки цьому можливо розкрити структуру витрат. Варто зауважити те, що не потрібно зупинятись на одному способі класифікації, тому що це не завжди дозволяє конкретно обчислити собівартість окремих видів продукції та розрахувати витрати окремих підрозділів підприємства.

На сьогодні, ефективно групувати витрати за статтями калькуляції, які підприємства мають змогу самостійно встановлювати. Завдяки застосуванню такого способу розподілу, ми зможемо виділити в окремі статті змінні і постійні витрати та визначити фактичну собівартість і забезпечити на підприємстві контроль за рухом грошових коштів.

Звичайно, для визначення собівартості продукту сільського господарства недостатньо вище наведеної класифікації. Сільськогосподарські

підприємства мають особливі технологічні особливості щодо виробничого процесу. Вважаю доцільним запропонувати класифікацію витрат за етапами технологічних процесів.

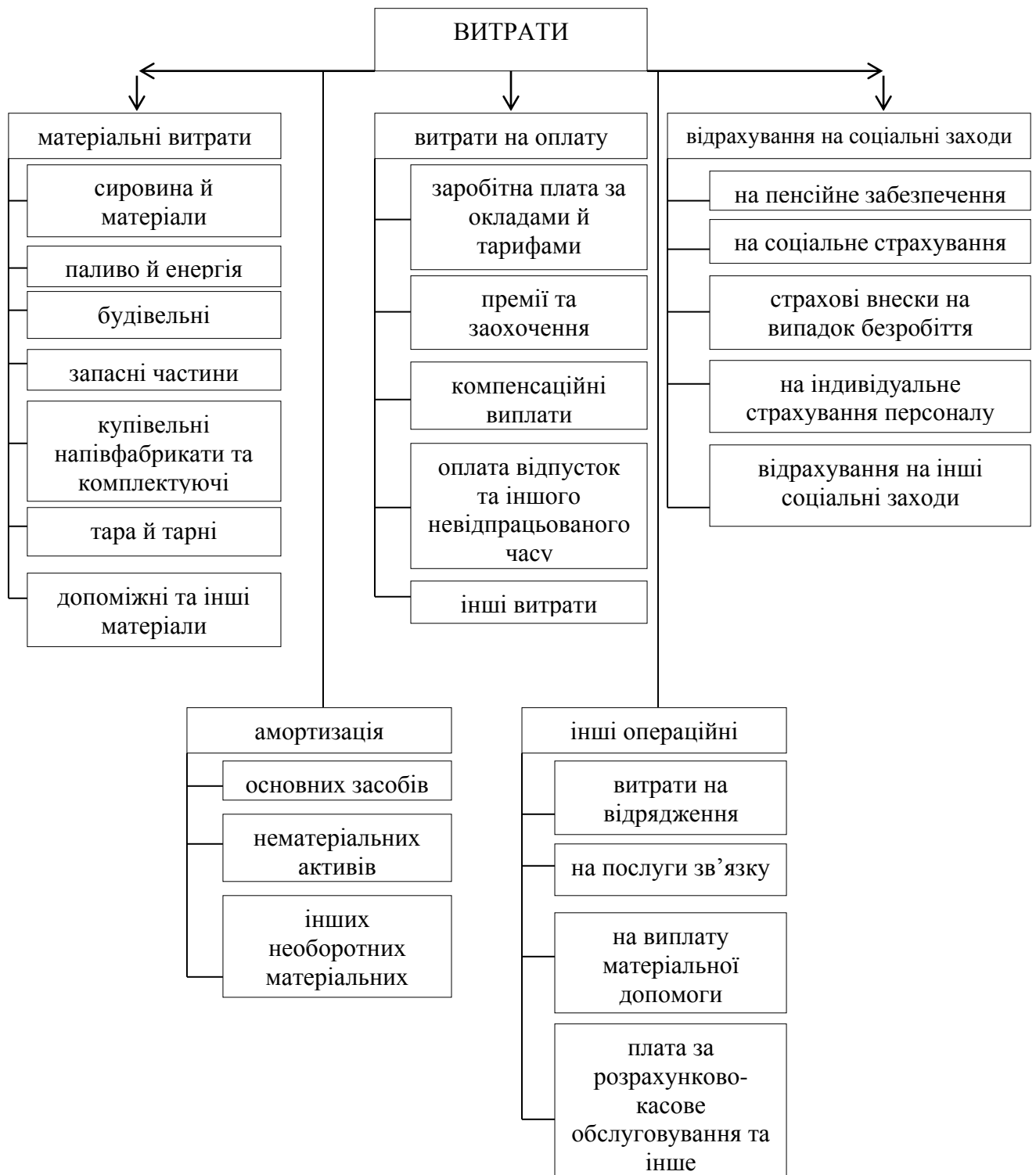


Рис.1.1. Класифікація витрат за елементами

Саме таке групування дозволить формувати виробничі витрати на кожній стадії вирощування сільськогосподарських культур і тварин та прийняття правильних управлінських рішень (рис.1.2).



Рис. 1.2. Класифікація витрат за етапами технологічних процесів

Витрати є основним підґрунтям для оцінки ефективності сільськогосподарського виробництва. Це можна пояснити і на реаліях життя. Хіба людина може знати, наскільки привабливими є її заробітки, працюючи на роботі, якщо не враховуватиме своїх витрат, потраченого часу? Теж саме із кожним підприємством, ми не можемо одразу ж сказати, чи є воно фінансово стійким. Нам варто оцінити, чи достатньо отримано виручки від реалізації відповідної продукції аби покрити понесені витрати на її виготовлення. Необхідно в обов'язковому режимі вести облік витрат, тому що на їх основі приймаються вагомі рішення щодо подальшого ведення сільського господарства.

Будь-який колектив підприємства бажає забезпечити якомога реалістичну оцінку ефективності виробництва сільськогосподарської

продукції. Варто перерахувати показники для розрахунку використання витрат [6, с.355]. Враховуючи те, що сільськогосподарське виробництво є багатогалузевим, то таких показників є чимало. Наведемо їх схематично (рис.1.3).



Рис.1.3. Показники оцінки ефективності формування витрат сільськогосподарського підприємства

На нашу думку, будь-яка робота не вважатиметься логічно-завершеною, якщо все вище сказане не підсумувати. Отож, прийняття ефективних рішень апарату управління в сільському господарстві потребує введення обліку витрат на підприємстві з метою отримання достовірної та оперативної інформації про об'єкти виробництва. Хочемо зауважити, що на формування витрат виробництва в сільськогосподарських підприємствах впливають організаційно-технологічні особливості вирощування сільськогосподарських культур та тварин. Основними із них є: використання

землі як основного ресурсу, природно-кліматичні умови, тривалість операційного циклу, що визначається біологічними законами розвитку рослин і тварин, сезонність виробництва продукції, різноманітність видів продукції, специфіка технологічних процесів.

Необхідність планування результативних процесів реалізації сільськогосподарської продукції є важливим аспектом у роботі підприємства, а без розрахунку витрат на її виготовлення (продукції) не дозволить нам вірно оцінити ситуацію.

Неправильне висвітлення витрат в обліку сільськогосподарських підприємств створює неповну картину діяльності. Приймати рішення за рахунок такої неточної інформації є застережливим явищем для підприємства, тому що призводить до неефективності та недоцільності таких рішень.

Вважаємо, що кожне сільськогосподарське підприємство повинно власними силами створювати систему обліку витрат. Вдало обрана система оцінки витрат та ефективність їх використання – запорука отримання прибутку в подальшому.

1.2. Особливості організації сільського господарства та його вплив на побудову

Однією з основних галузей української економіки є сільське господарство. Ця галузь забезпечує населення продуктами харчування, а промисловість – сировиною. Тому особливості організації сільського господарства, вплив організації на побудову обліку та правильне відображення інформації про господарські операції в обліку сільськогосподарських підприємств досліджувались багатьма науковцями, серед яких: В.М. Жук, М.Я. Дем'яненко, В.А. Дерій, І.К. Дрозд, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, Ю.Я. Литвин, М.Й. Малік, Л.В. Нападовська, О.М. Петрук, П.Т. Саблук, Л.В. Сотнікова, В.О. Шевчук та ін. Але попри це,

потребують поглибленого розгляду галузеві особливості сільського господарства та їх вплив на формування інформації бухгалтерського обліку про сезонні виробничі процеси і результати.

Облік, що здійснюється в сільському господарстві, суттєво відрізняється від обліку в інших галузях економіки особливостями проведення інвентаризації біологічних активів, калькулювання сільськогосподарської продукції, виявленням крадіжок і приписок під час списання матеріальних цінностей [1, с. 11].

Слід зазначити, що діяльність у сфері сільського господарства є досить ризикованою, оскільки великий вплив на нього мають природні фактори та кліматичні умови (зміна пір року, коливання температури, опади тощо). У зв'язку з цим вплив природних умов на хід виробничого процесу зумовлює сезонність сільськогосподарського виробництва і, як наслідок, нерівномірність використання робочої сили та сільськогосподарської техніки.

Враховуючи вище наведені фактори та умови функціонування сільськогосподарських підприємств України в сучасних умовах, а також розглядаючи сільське господарство як галузь матеріального виробництва виявлено певні особливості цієї галузі поряд з іншими галузями народного господарства, які, в свою чергу, впливають на побудову обліку (рис.1.4). Земля як основний засіб виробництва – одна із суттєвих особливостей виробництва сільськогосподарської продукції. На відміну від інших засобів, які в процесі виробництва зношуються, земля є тим засобом, на який не нараховують амортизацію, а навпаки за правильного використання вона не виснажується, а набуває нових властивостей, забезпечуючи більшу врожайність. Для того щоб збільшити врожайність підприємства несуть додаткові витрати на обробку та підживлення землі. Слід зазначити, що через просторову обмеженість кожна окрема ділянка землі може мати різну продуктивну здатність через різницю в родючості ґрунтів.

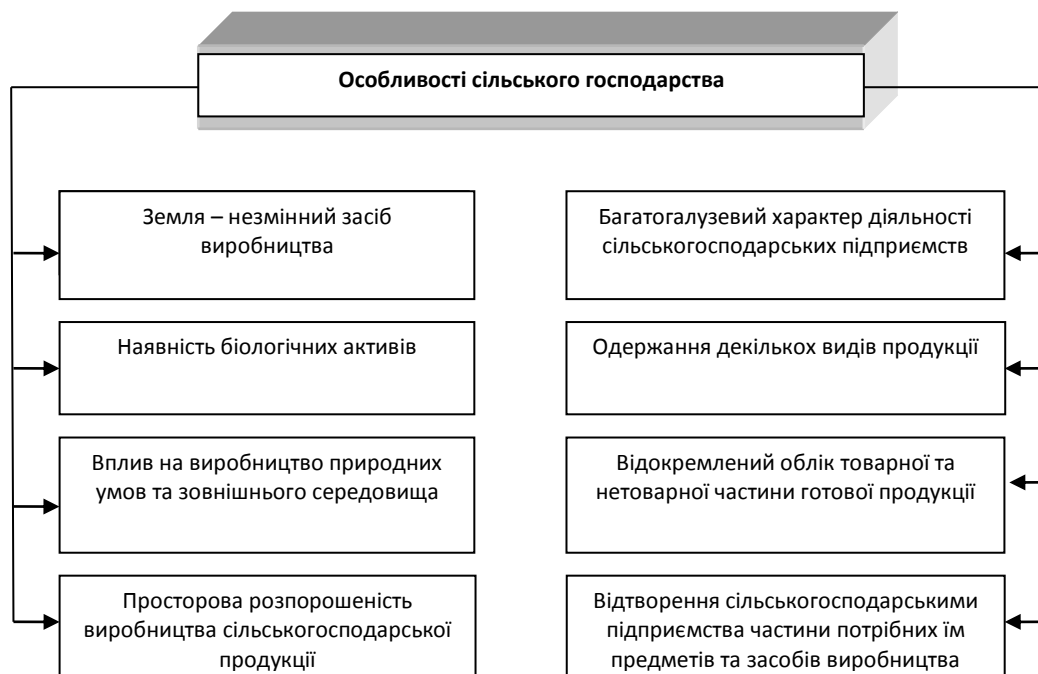


Рис. 1.4. Особливості сільського господарства

Наявність біологічних активів (рослин і тварин), а особливо їх вирощування пов'язане з біологічними процесами, тобто з перетворенням, формуванням і розвитком живих організмів. Вирощування біологічних активів та виробництво сільськогосподарської продукції потребує специфічних прийомів обліку, які необхідні для дотримання технології та уникнення непередбачених витрат. Це досягається шляхом раціональної організації бухгалтерського обліку.

Досить часто трапляються випадки, що за однакових витрат обсяг виробленої продукції відрізняється. Причиною цього є значний вплив кліматичних умов на виробництво сільськогосподарської продукції, який є також важливим моментом, на який потрібно звертати увагу при побудові обліку в сільських господарствах. Виконання певних операцій і дій при поганих погодних умовах призводить до значних втрат. Тому сільським господарствам необхідно слідкувати за прогнозами погоди та виконувати заходи щодо уникнення негативного впливу цих факторів.

Специфічною особливістю сільськогосподарських підприємств є наявність декількох видів виробництва. Весь процес виробництва продукції

рослинництва, тваринництва, вирощування біологічних активів взаємопов'язаний між собою, що зумовлює значне використання власної продукції для потреб інших виробництв. Власні сили забезпечують відтворення суттєвої частки необхідних засобів виробництва. На думку П.Т. Саблука, одержана сільськогосподарська продукція використовується для посіву й як корми під час вирощування окремої продукції тваринництва, а частина вирощених біологічних активів тваринництва і рослинництва зараховується до складу довгострокових біологічних активів (робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження). Таким чином, частина продукції власного виробництва у вигляді сировини використовується для потреб виробництва іншої продукції, переносячи свою вартість на інший продукт [79, с. 37]. Саме цей факт є визначальним під час організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві, оскільки зумовлює необхідність своєчасного визначення обсягів власної продукції, що оприбуткована, використана в інших видах виробництва і реалізована.

Крім цього, організація і побудова обліку на сільськогосподарських підприємствах залежить від організаційно-правової форми господарювання. Розрізняють державну і приватну форми господарювання. Слід зазначити, що у приватних сільськогосподарських підприємствах можливість організувати оперативне і якісне відображення інформації про господарські операції і процеси є більша, ніж у державних. Це пояснюється тим, що кожен власник зацікавлений у отриманні прибутку та раціональному використанні свого майна, саме тому облік виступає тим важелем і засобом, який забезпечує інформаційні потреби власника.

Кількість здійснюваних операцій сільськогосподарським підприємством, обсяг його виробництва і реалізації, а також кількість працівників мають суттєвий вплив при організації обліку на цьому підприємстві. Збільшення розмірів підприємства викликає необхідність ускладненої організації бухгалтерського обліку.

В цілому особливості сільськогосподарських підприємств впливають і на особливості побудови та організації бухгалтерського обліку (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Особливості в організації бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств

Одночасно слід визнати, що ряд моментів визначають побудову безпосередньо обліку. Найбільш істотними серед них можна назвати такі:

- наявність звітності про собівартість валової і товарної продукції;
- наявність великої кількості статей витрат, які вважаються прямими;
- нерівномірність проведення витрат протягом виробничого періоду;
- наявність особливої групи витрат, які можна віднести до умовно-змінних [81].

Специфічними об'єктами обліку в сільськогосподарських підприємствах є молодняк тварин, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження.

Поряд зі специфічними особливостями сільського господарства, обліку в цій галузі властиві загальні риси, які є характерними для обліку в будь-якій галузі народного господарства (рис. 1.6).

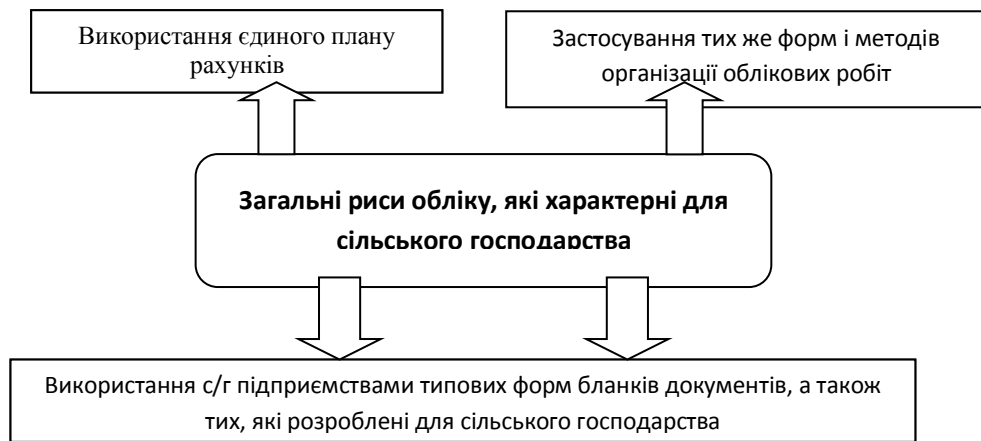


Рис. 1.6. Загальні риси обліку, які характерні для сільського господарства

Таким чином, організація сільського господарства визначається багатьма чинниками. У ньому відображаються соціально-економічна модель країни, специфіка суспільства та його національні особливості. Тому навіть однотипні за формами управління і формами господарювання підприємства сільського господарства мають істотні відмінності, які мають бути враховані при побудові обліку на цих підприємствах.

Висновки до розділу 1

Отже, специфічні особливості сільського господарства та виробництва сільськогосподарської продукції зумовлюють необхідність відповідної побудови обліку. Раціонально побудований облік, який враховує всі наведені вище моменти і фактори, має забезпечити ефективну господарську діяльність, а також її зростання шляхом правильного і обґрунтованого використання ресурсів, збереження майна власника і його примноження, зменшення величини непередбачуваних витрат.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА НА ПРИКЛАДІ ФГ «МАР'ЯН М»

2.1. Калькулювання собівартості продукції сільськогосподарського підприємства

Калькулювання собівартості продукції є важливою складовою функціонального навантаження управлінського обліку виробничих підприємств, у тому числі, сільськогосподарських підприємств. Собівартість продукції має бути представлена у грошовому вимірнику і складатися із витрат, пов'язаних із її виробництвом та реалізацією [90, с. 59].

Собівартість продукції – віддзеркалення результатів господарської діяльності підприємства, ризиків діяльності, основних досягнень. Кожне підприємство прагне здешевити свою продукцію для економії ресурсів, необхідних на виготовлення одиниці продукції.

Собівартість одиниці продукції – базовий показник не тільки фінансового обліку, а й управлінського, оскільки динаміка собівартості продукції є основою для прийняття широкого спектру управлінських рішень. Успіх підприємства залежить від своєчасної та достовірної інформації про формування собівартості. Приватні підприємства прагнуть до збільшення прибутків та зменшення ризиків діяльності. Виникає необхідність збільшувати обсяги виробництва із одночасним зниженням собівартості продукції, раціонально та за призначенням використовувати матеріально-грошові засоби, які знаходяться у розпорядженні підприємства.

Складові собівартості продукції зазначені у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) [59] і включають: витрати з оплати праці працівникам та відрахування із заробітної плати; засоби та предмети праці, які використовувалися під час підготовки, освоєння, безпосередньо виробництва продукції; витрати з контролю,

внутрішнього аудиту, раціоналізації та покращення продукції; витрати по обслуговуванню виробничого процесу, по збереженню відповідних умов праці та необхідної техніки безпеки; витрати, понесені підприємством у зв'язку з підбором кадрів, підготовкою та підвищенням кваліфікації останніх; менеджмент виробничого та збутового процесів; інші витрати, прямо не пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, що, разом із тим, включаються в собівартість (рекультивация землі, плата за воду і т.д.). Не варто забувати і про брак, простої з внутрішньовиробничих причин, зафіксовані недостачі у виробництві (чи на складах) у межах норм природних втрат, виплати компенсацій за отримані працівниками на виробництві травми.

У вітчизняній науковій літературі прийнято вирізняти цехову, виробничу та повну собівартість виготовленої продукції. Остання складається з виробничої собівартості, витрат, пов'язаних із збутом продукції та адміністративних (загальногосподарських витрат).

Управлінський облік оперує переважно поняттями планової та фактичної собівартості.

Дефініцію "калькуляція" розглядають як обчислення собівартості. Розвиток продуктивних сил суспільства, зародження промислового виробництва дали поштовх урізноманітненню методів бухгалтерського обліку та виникненню такого елементу методу, як калькуляція.

Процес калькулювання передбачає співставлення витрати на виробництво з кількістю випущеної продукції з подальшим визначенням собівартості одиниці продукції. Завданням калькулювання є розрахунок витрат, які припадають на одиницю продукції і визначення собівартості конкретних продуктів, що були вироблені підприємством.

При розгляді питання процесу виробництва центральне місце займає собівартість продукції як основний елемент формування витрат з точки зору фінансового обліку. Виробництво конкурентоспроможної продукції та її реалізації на ринку напряму залежить від виробничої собівартості. Саме тому

кожне виробниче підприємство прикладає багато зусиль над розробкою шляхів зниження собівартості продукції.

Згідно з П(с)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції робіт та послуг складається із виробничої собівартості продукції, яку було реалізовано протягом звітного періоду, постійних нерозподілених загальновиробничих витрат й наднормативних виробничих витрат [76].

Система бухгалтерського обліку процесу виробництва напряду залежить від правильного вибору методу калькулювання собівартості продукції, основною вимогою до якого є відповідність технології виробництва, організації виробничого процесу та масштабу підприємства.

Системи калькулювання, які використовує бухгалтер в сучасних умовах, відрізняються збалансованістю. Окрім вирішення стандартних завдань, вони дозволяють прогнозувати фінансово-економічні наслідки:

- продовження випуску досліджуваного виду продукції;
- коливання ціни на продукцію;
- розширення асортименту продукції на підприємстві;
- скорочення асортименту продукції на підприємстві;
- модернізації діючої технології виробництва;
- зміни показників управління та виробничого персоналу.

Калькулювання собівартості продукції характеризується наступною етапністю проведення:

1. Обчислення собівартості всієї випущеної продукції на підприємстві
2. Обчислення собівартості певного виду продукції
3. Обчислення собівартості одиниці продукції певного виду.

Вказана послідовність є загальною. Процес калькулювання – багатогранний та складний процес, а перевірка правильності калькулювання собівартості продукції – складне завдання навіть для досвідчених висококваліфікованих спеціалістів. Процес калькулювання ускладнюється, коли починається рахування витрат на виготовлення продукції допоміжних виробництв із врахуванням надання взаємних послуг.

Особлива увага приділяється виявленню фактів помилкового списання на собівартість продукції витрат, які не зв'язують із її виробництвом і реалізацією, встановленню відхилень від прогнозних витрат за окремими статтями, виявленню фактів завищення планових витрат у калькуляціях, неправомірного списання витрат за статтями підвищення собівартості продукції.

Основні види калькуляцій представлено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Класифікація калькуляцій продукції

Для того, щоб підрахувати собівартість продукції за об'єктами виникнення/ призначенням, бухгалтерії користуються групуванням витрат у калькуляційному розрізі відповідно до встановленої на підприємстві номенклатури витрат та з врахуванням призначення та місця виникнення.

Підприємство зобов'язане своїми силами встановити перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції, що виготовляється з врахуванням типових статей, таких як паливо, основна заробітна плата, сировина і матеріали і багато інших.

Розглянемо основні характеристики обліку собівартості продукції при застосування різних систем калькулювання.

Першою розглянемо систему калькулювання собівартості продукції "стандарт-кост", оскільки вона є найбільш поширеним у зарубіжних країнах та популярним серед вітчизняних бухгалтерів методом управлінського обліку. Провідна ідея методу "стандарт-кост" – розробка системи норм і стандартів. В межах зазначеного методу перед процесом виробництва складаються стандартизовані калькуляції і ведуть облік фактичних витрат, виділяють відхилення від стандартів.

Дослівно дефініція "стандарт-кост" означає стандартну вартість. Сутність методу полягає у попередньому визначенні кількості необхідних виробничих витрат, які, як очікується, будуть витрачені на виробництво одиниці продукції певного виду. Зі стандартизованими розрахунками порівнюють фактичну собівартість продукції, що була виготовлена протягом певного періоду часу. Після порівняння здійснюється аналіз виявлених відхилень за причинами і місцями виникнення, що є важливою інформацією для прийняття своєчасних управлінських рішень.

Дослідження системи "стандарт-кост" дозволило зробити висновок, що серед науковців немає єдності у визначенні та сутності цієї системи калькулювання, однак, всі науковці погоджуються, що "стандарт-кост" – дієвий інструмент контролю та регулювання прямих витрат виробництва.

Перевагою методу є використання чітких, твердих запроваджених норм витрат усіх видів ресурсів, необхідних для виготовлення продукції або напівфабрикатів.

Історія використання системи "стандарт-кост" починається із використання на підприємствах машинобудування, згодом і в усій промисловості. Обчислення витрат за допомогою вказаного методу часто застосовується при позамовному і попроцесному методах обліку витрат на виробництво.

Стандарти, які розробляються самим підприємством з врахуванням виробничих особливостей, різняться залежно від:

- від того, які ціни приймаються у розрахунок (ідеальні ціни, нормальні, поточні, базисні);
- від рівня використання стандартів (теоретичні, минулого середнього виконання, нормального використання);
- від обсягу випуску продукції (теоретичні, практичні, нормальні, очікувані).

Особливостями системи "стандарт-кост" вважаємо наступні:

1. При виявленні відхилень від норм враховуються записи на спеціальних рахунках, а не документування останніх
2. Виявлені відхилення в обліку відображаються не усіма підприємствами, а тільки тими, які використовують поточні стандарти
3. Виділяються спеціальні синтетичних рахунки для фіксації відхилень за статтями калькуляції та за факторами відхилень [70, с. 180].

Аргументами на користь використання системи "стандарт-кост" є:

- можливість визначити суму очікуваних виробничих витрат перед початком самого виробничого процесу.
- інформаційне забезпечення керівництва та менеджерів щодо величини та причин відхилень, що забезпечує удосконалення системи управління підприємством;

- використання картки нормативної собівартості виробу містить нормативні показники, що спрощує техніку ведення обліку;
- встановлення стандартів стимулюють роботу виконавців окремих ділянок роботи та забезпечують ефективне виконання працівниками завдань;
- за умови правильної організації системи "стандарт-кост", зменшується необхідний для нормального функціонування підприємства бухгалтерський штат, а облік стає менш трудомістким.

Розглянемо особливості обліку собівартості продукції при використанні системи калькулювання «директ-кост», що відіграє не менш важливе значення для менеджерів та управлінців підприємства, ніж система "стандарт-кост".

"Директ-кост" – це система калькулювання собівартості продукції, при якій враховуються тільки прямі (змінні) виробничі витрати.

Поділ виробничих витрат уможливив визначення зв'язку обсягу прибутку від обсягу реалізації продукції і здійснювати управління собівартістю продукції.

В основі системи – прямі та непрямі витрати. Перші розподіляють за видами готових виробів, непрямі витрати списують на загальні фінансові результати того звітного періоду, в якому вони виникли.

Система "директ-костинг" сконцентровує увагу управлінців на змінних витратах, оскільки постійні витрати – умовно незмінні при різних обсягах виробництва.

Обмеження калькулювання лише змінних витрат значно облегшує процеси нормування, планування, обліку та контролю статей змінних затрат.

Зазначимо, що у системі "директ-костинг" постійні витрати не ігноруються, навпаки, здійснюється регулярна ретельна перевірка всіх постійних витрат з обґрунтуванням їх кошторису, величини і ефективності в розрізі виробничих підрозділів та підприємства в цілому.

Складність калькулювання собівартості продукції при застосування системи "директ-костинг" зростає при необхідності врахування на півзмінних

затрат. Найчастіше для вирішення вказаного завдання використовують методи кореляційного і регресійного аналізу, або ж простий розподіл на півзмінних витрат на постійні і змінні частини.

Серед переваг управління виробничими затратами за умови використання на підприємстві обмеженої собівартості виділимо такі:

- диференціація витрат на постійні, змінні та напівзмінні є важливою опорою планування, нормування, контролю та аналізу витрат виробництва;

- зазначений поділ затрат полегшує функцію контролю за рівнем рентабельності продукції;

- точніше, у порівнянні з іншими системами калькулювання, встановлення зв'язку між затратами та кількістю виготовленої продукції;

- легше визначити місця виникнення змінних і напівзмінні затрат;

- при використанні системи "директ-косту" легше виділити сукупність кожного продукту, що виготовляється;

- чіткість визначення внутрішнього госпрозрахунку, що покращує контроль над структурними підрозділами підприємства та допомагає визначити ефективність роботи кожного структурного елемента;

- можливість швидко виявити валовий прибуток від кожного виду продукції та здійснити переорієнтацію виробництва на випуск більш рентабельної продукції;

- можливість вияву рівня завантаження виробничих потужностей для безбиткового виробництва.

- в системі "директ-костинг" оцінка запасів здійснюється відповідно до поточних витрат, що припадають на конкретну продукцію.

Зазначимо також, що систему "директ-костинг" доцільно використовувати в умовах депресії, інфляції.

На деяких підприємствах поєднують використання систем "стандарт-косту" та "директ-костингу".

При цьому діють визначені стандарти на постійні витрати, а базою контролю гнучкого бюджету є поділ витрат на постійні та змінні, як в системі "директ-костингу" [53].

2.2. Облік доходів від реалізації продукції

Дохід від реалізації продукції досліджуваного підприємства є одним із видів фінансового результату звичайної господарської діяльності, що характеризується циклічністю, використанням низки відповідних ресурсів. На основі доходу від реалізації продукції формується основний прибуток підприємства.

Базовими завданнями обліку доходів від реалізації продукції вважаємо наступні:

- визначення результатів від реалізації продукції за кожним структурним підрозділом;
- правильне визначення доходів від реалізації продукції загалом по підприємству, ґрунтуючись на достовірній оцінці доходів;
- висвітлення повного та достовірного інформаційного забезпечення про отримані доходи від реалізації продукції у розрізі кожного структурного підрозділу та підприємства в цілому для потреб управління [54].

Операції з обліку доходів від реалізації, як і будь-якого предмету обліку, здійснюється за певною методикою, як сукупністю методів, прийомів, використаних та досліджених при здійсненні обліку.

Доходи – це основна економічна категорія, яка бере основну роль в формуванні прибутку підприємства [75].

Однією з найбільших проблем теорії та практики обліку доходів вважаються особливості методів оцінювання й підходи до моменту виникнення відповідних доходів. Поглиблює проблему і неоднозначність нормативно-правового забезпечення, адже в нормативних актах фінансового та податкового обліку відсутнє узгодження категорії доходів, що веде за

собою утруднене визначення останніх, появу різноманітних класифікацій доходів та невідповідності у відображенні доходів на рахунках фінансового обліку.

Перед здійсненням аналізу обліку доходів підприємства зазначимо, які отримання від юридичних чи фізичних осіб не вважаються доходом ФГ «Мар'ян М» на рис. 2.2.

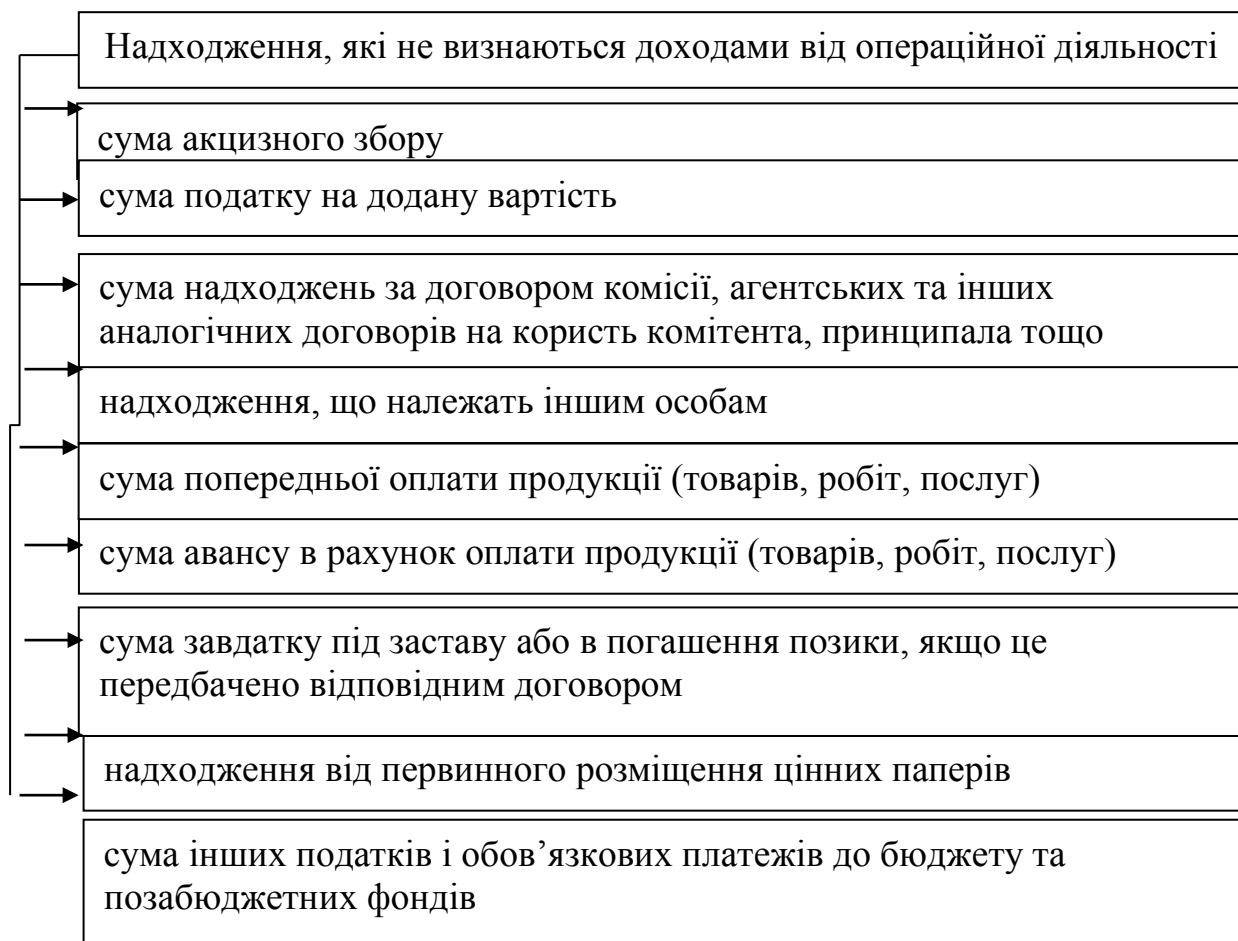


Рис. 2.2. Надходження, які не визнаються доходами від операційної діяльності

Для ФГ «Мар'ян М» доходи від реалізації продукції – основне джерело підтримання життєдіяльності на належному рівні, захист від кризових явищ і ризиків діяльності, непередбачуваних обставин господарювання та джерело подальшого розвитку відповідно до мети діяльності підприємства.

На ФГ «Мар'ян М» одним з елементів, що враховується при розрахунку оподаткованого прибутку, є дохід від реалізації, тому порядок

обліку й відображення у звітності підприємства доходу від реалізації продукції є важливим завданням. Відомо, що валовий дохід підприємства складається з отриманого та нарахованого доходів. Нарахований дохід утворюється з сум, які ще не отримані підприємством, але їх розмір уже відомий.

Облік доходів підприємства за сучасних умов господарювання доцільно здійснювати в умовах АРМ бухгалтерії. АРМ бухгалтера з обліку доходів від реалізації призначене для автоматизації обліку на підприємствах, розрахунку суми доходів від реалізації продукції, одержання оперативної інформації для управління і формування звітності.

Автоматизований облік як доходів від реалізації, так і інших господарських процесів на ФГ «Мар'ян М» залежить від вибору типу бухгалтерської програми. Критерії вибору останніх зазначені на рис. 2.3.

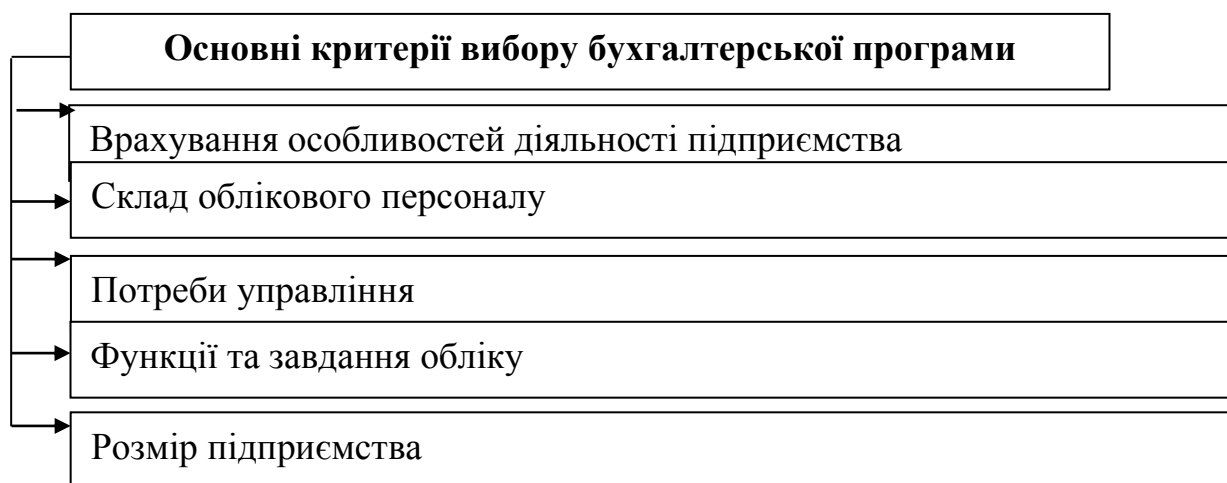


Рис. 2.3. Критерії вибору бухгалтерської програми для ФГ «Мар'ян М»

Комп'ютеризація обліку доходів має низку переваг, серед яких – можливість формування оперативних даних у розрізі видів продукції, продавців, цін тощо [45]. Керівництво підприємства, маючи інформацію про всі сфери господарської діяльності завдяки АРМ, здійснюють необхідні корективи у роботі для підвищення ефективності функціонування підприємства шляхом зниження витрат на виробництво та збільшення доходів від реалізації продукції.

Комп'ютеризація обліку доходів має низку переваг, серед яких – можливість формування оперативних даних у розрізі видів продукції, продавців, цін тощо [44]. Керівництво підприємства, маючи інформацію про всі сфери господарської діяльності завдяки АРМ, здійснюють необхідні корективи у роботі для підвищення ефективності функціонування підприємства шляхом зниження витрат на виробництво та збільшення доходів від реалізації продукції.

Застосування програми 1С у фінансовому обліку ФГ «Мар'ян М» забезпечує оптимізацію витрат на обробку даних; точний розрахунок даних про доходи від реалізації продукції; неупереджену інформацію для менеджерів для здійснення управлінського контролю.

Реалізована продукція – продукція, що була відвантажена (відпущена) зі складу. Документальне оформлення операцій з реалізації продукції забезпечується первинними документами, наказами-накладними або розпорядженнями відділу збуту підприємства.

Дохід від реалізації продукції напряму залежить від двох параметрів: кількості продукції та ціни. Щодо останнього, то ціни на свою продукцію ФГ «Мар'ян М» встановлюються з врахуванням наступних вимог:

- покривати витрати на виробництво виготовленої продукції;
- покривати маркетингові та збутові витрати, пов'язані з виробленою продукцією підприємства;
- врахування ринкових цін (вартість продукції менша, ніж вартість аналогічної продукції конкурентів);
- забезпечення прибутку від реалізації для підприємства.

Готова продукція фактично відпускається покупцям на основі доручення на право одержання видаткової накладної або товарно-транспортної накладної.

При відправці продукції розрахунковими документами є: рахунки-фактури, платіжні вимоги, виписані на основі рахунків-фактур, специфікації

(при великій номенклатурі продукції). На відвантажену продукцію складають подвійну специфікацію – одну для покупця, інша передається в бухгалтерію.

У вказаних документах відображається вся необхідна інформація про продукцію, а банк, з яким співпрацює постачальник, надсилає розрахункові документи установі банку, з яким співпрацює покупець.

Компенсація транспортних витрат з доставки продукції здійснюється або покупцем, або за рахунок самого підприємства. Ця умова прописується в договорі. Зазначається в договорі також те, хто здійснює завантаження і розвантаження продукції.

Переважно, вивезення продукції з території підприємства здійснюється на основі пропусків, які в кінці дня передаються в бухгалтерію.

Для аналітичного обліку реалізованих товарів підприємства на складі використовують картки складського обліку, що містять натуральні показники, перенесені з наказів-накладних відділу збуту.

Бухгалтерія ФГ «Мар'ян М» веде синтетичний облік відвантаження продукції при журнальній формі у відомості 3.1 “Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками”, де відображається стан оплати рахунків за результатами виписок банку про зарахування коштів на рахунок підприємства.

Відмітимо, що рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” станом на перше число місяця може утворювати дебетове сальдо, оскільки можуть бути несплачені акцептовані платіжні вимоги, або ж покупець відмовився від акцепту, або ще не настав термін сплати останнього.

Підприємство використовує відомість 3.6 “Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом” для фіксації та розрахунку податку на додану вартість з відвантаженої продукції. Дані підсумків з відомості 3.6 переносять у журнал 3.

Базуючись на первинних документах, в бухгалтерському обліку роблять типові записи, головні з яких представлені у таблиці 2.1.

Облік доходів від реалізації продукції

Господарські операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дт	Кт
Отримано довгостроковий вексель в рахунок оплати реалізованої готової продукції	16	701
Отримані в касу грошові кошти за реалізовану готову продукцію	30	701
Відображений дохід від реалізації готової продукції	36	701
Відображене зменшення кредиторської заборгованості перед постачальниками і підрядниками шляхом реалізації їм готової продукції	63	701
Відображена сума непрямих податків, пов'язаних з реалізацією готової продукції	701	64
Відображений дохід від реалізації готової продукції	301	702
Відображено дохід від продажу товарів іншим дебіторам	377	702
Відображено дохід від реалізації товарів, відвантажених в рахунок отриманого авансу	681	702
Списано суму доходу на фінансовий результат	701	791
Нараховано дохід від реалізації продукції в рахунок оплати праці	661	701

Передавання ризиків і вигод, пов'язаних з власністю на продукцію, визнається на індивідуальній основі. На рахунку 70 “Доходи від реалізації” на аналізованому підприємстві узагальнюється інформація про доходи від реалізації продукції. Розглянемо групи бухгалтерських проводок, пов'язаних із доходом від реалізації продукції та дотичні господарські операції на схемі 2.4.

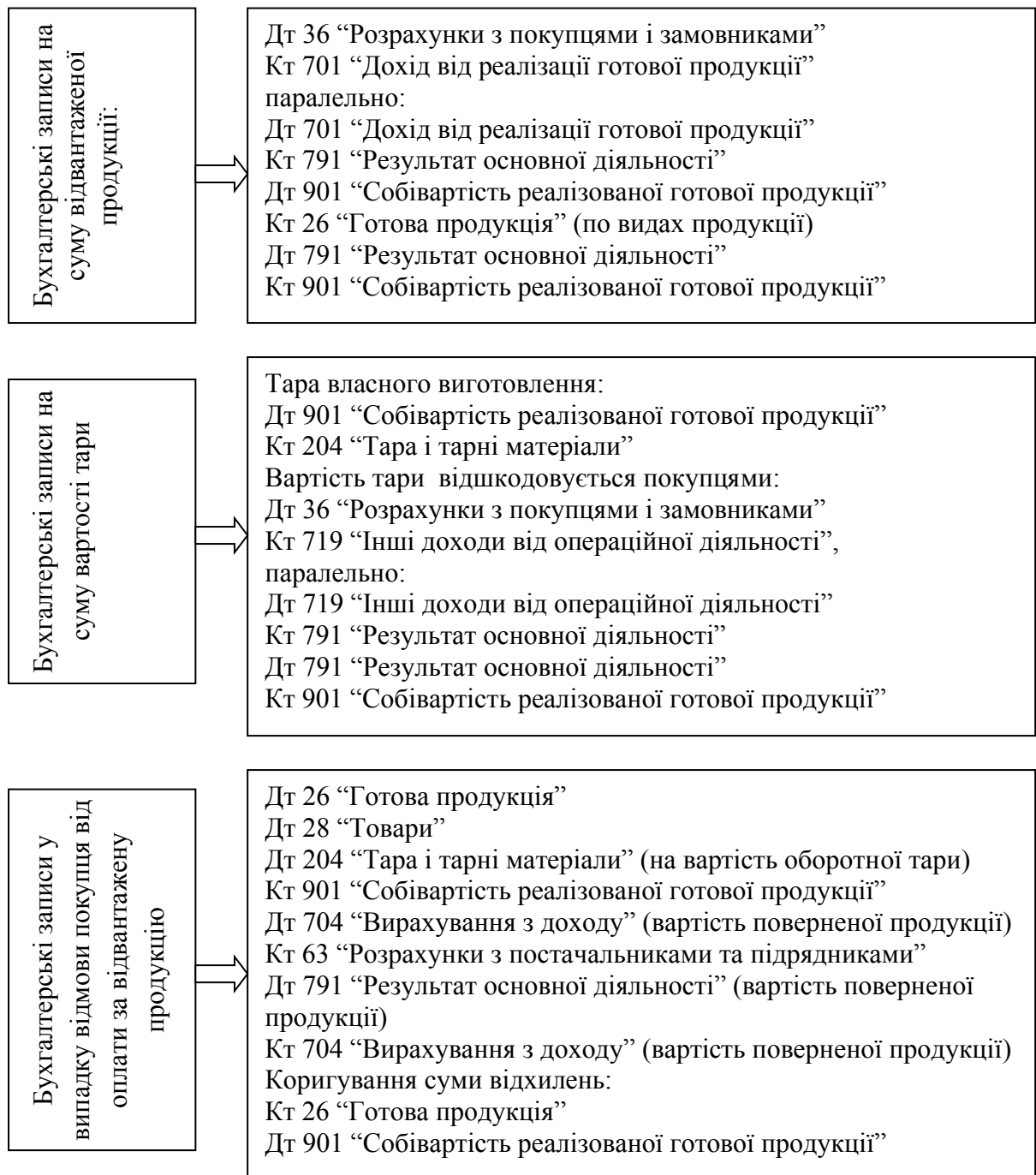


Рис. 2.4. Бухгалтерські проводки, пов'язані з доходом від реалізації продукції

Дебетова частина рахунка 70 "Доходи від реалізації" відображає нарахований податок на додану вартість та фінансовий результат. Якщо відбувається повернення продукції чи надаються знижки, використовується рахунок 704 "Вирахування з доходу". При цьому за дебетом вказаного рахунку відображається сума наданих знижок чи поверненої продукції, за

кредитом – списання дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

В кінці місяця на підприємстві, використовуючи звітні дані, вираховують рух продукції за групами, зазначають ціну і собівартість реалізованої продукції, транспортні та інші витрати, визначають, скільки залишилося несплаченої продукції станом на кінець місяця.

При виборі форми організації обліку реалізованої продукції враховується характер технологічного процесу, ступінь централізації фінансово-збутових служб тощо. Аналітичною інформацією до синтетичного рахунку «36» „Розрахунки з покупцями і замовниками” є найменування замовників.

Дохід від реалізації продукції визнається за таких умов:

1. Ризики й вигоди, що пов’язані з правом власності на продукцію передаються покупцеві
2. Функції управління та контролю за продукцією зі сторони підприємства припиняються і передаються покупцеві
3. Достовірно відома сума доходу
4. Є впевненість, що економічні вигоди підприємства зростуть за умови реалізації продукції
5. Всі витрати, пов’язані з реалізацією продукції підлягають достовірному визначенню.

Дохід сільськогосподарських підприємств від реалізації продукції в розрізі окремих покупців і замовників протягом місяця накопичується у відомості 11.8 с.-г.

Висновки до розділу 2

Важливим показником, який характеризує роботу підприємств є собівартість продукції, що впливає на фінансові результати діяльності підприємства, темпи розширення виробництва, фінансовий стан господарюючих суб’єктів.

Виробничий облік і калькулювання є основними елементами системи управління не тільки собівартістю продукції, але і виробництва в цілому.

У 2 розділі роботи проаналізовано дефініцію "калькуляція", наведено класифікацію калькуляцій продукції.

Розглянуто основні характеристики обліку собівартості продукції при застосуванні різних систем калькулювання, зокрема:

- системи калькулювання „стандарт-кост”, що передбачає визначення ще до початку виробничого процесу стандартних витрат і здійснення суворого контролю за їх дотриманням;

- системи калькулювання „директ-костинг”, яка активно розвивається відповідно до вдосконалення систем управління.

Відзначено, що сучасні системи калькулювання собівартості продукції забезпечують важливу інформацію, придатну для вирішення багатьох управлінських завдань.

Проаналізовано облік доходів від реалізації продукції досліджуваного підприємства та запропоновано основні критерії вибору бухгалтерської програми для ФГ «Мар'ян М»

Розглянуто групи бухгалтерських проводок, пов'язаних із доходом від реалізації продукції.

РОЗДІЛ 3

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ФГ «Мар'ян М»

3.1. Аналіз витрат сільськогосподарського підприємства: об'єкти, джерела та прийоми

Ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств багато в чому залежить від сформованої системи управління витратами підприємства, тобто сукупності елементів, методів і механізмів у взаємозв'язку, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються стратегічні і тактичні завдання [39, с. 44]. Від того, наскільки грамотно та вчасно буде проведено аналіз діяльності сільськогосподарського підприємства, залежить ефективність його функціонування у майбутньому.

Вагомим елементом в системі управління витратами є економічний аналіз. Визначальними завданнями перед аналізом виступають: оцінювання динамічних змін витрат для виявлення причин і тенденцій змін; дослідження плану витрат та встановлення відхилень; кількісне оцінювання впливу факторів на обсяг витрат; виявити резерви економії витрат; планувати заходи з приводу забезпечення економності і ефективності використання коштів, усунення надмірності витрат.

Оцінювання рівня витрат повинне здійснюватися на основі встановлених напрямів розвитку підприємства. При цьому визначальним завданням діяльності сільськогосподарських підприємств є забезпечення економії витрат. При цьому система управління витратами має на меті досягнути оптимального рівня витрат для виконання планового обсягу виробничого процесу.

Рівень витрат сільськогосподарського підприємства як узагальнюючий якісний показник підпадає під вплив різних факторів та розкриває основні

питання функціонування підприємства і умови його роботи. Ці фактори включають зовнішні й внутрішні. Зовнішні фактори розкривають особливості умов і середовища функціонування господарюючого суб'єкта. Тобто ці фактори не залежать від підприємства. В той час як внутрішні фактори в основному пов'язані з використанням ресурсів під час діяльності, через це вони виступають залежними.

Сільськогосподарське виробництво характеризується значним розривом, зокрема в галузі землеробства, між періодами виробничого процесу та робочим періодом. Саме тому здійснення оперативного аналізу впродовж усього року спрямовано лише на встановлення рівня виконання плану або технологічного процесу робіт в галузі землеробства, надходження продукції під час збору урожаю, застосування значимих ресурсів виробництва [50].

Оцінювання ефективних напрямів формування витрат здійснюється з використанням системи економічних показників. Важливими показниками є ті, які враховуються значення валової продукції. Саме ці показники свідчать про реальне становище з ефективності витрат впродовж усього звітного року.

Аналізування витрат має на меті визначити обґрунтованість здійснених витрат та оцінити вплив чинників на загальну суму витрат. Отримані дані аналізу є підставою для виявлення резервів зменшення рівня витрат, усунення факторів перевитрат та створення бази з метою планування витрат [3; 50; 56].

Проведення аналізування за такими трьома основними напрямками забезпечує ефективне управління витратами: по обсягу; по статтях; по місцях виникнення та центрами відповідальності. Виконання останнього етапу аналізування можливе при наявності управлінського обліку в організаційній системі. Для цього потрібно забезпечити облікове відображення окремих елементів статей витрат в цілому по підприємству, так і в розрізі підрозділів формування витрат. Використання управлінського обліку дає можливість розширити інформаційні дані для проведення аналізу, контролю й планування витрат.

Послідовність проведення аналізу витрат наступна:

- 1) аналіз динамічних змін витрат;
- 2) аналіз структурних змін витрат;
- 3) аналіз натуральні показники обсягів виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції;
- 4) аналіз собівартості окремих видів продукції;
- 5) оперативний аналіз собівартості;
- 6) оцінка ефективності витрат.

Слід врахувати і те, що для досягнення більшої об'єктивності розрахунків показників обчислення доцільно здійснювати за період не менше 3 років, за видами продукції, організаційно-правовими формами господарювання та регіонами.

Загалом аналізу витрат потребує співставлення планових, фактичних та прогнозних даних за звітний період, за кілька періодів, встановлення чинників впливу та рівень їх впливу.

Аналізування динаміки витрат дає можливість виявити тенденції зміни витрат, розробити заходи для їх оптимізації та недопущення зайвих витрат і втрат на виробництві. Дослідження складу і структури витрат необхідно проводити для того, щоб виявити ті витрати, які мають найбільшу питому вагу, а, отже, й спричиняють найбільший вплив на динаміку витрат та щоб вивчити причини зміни витрат і визначити шляхи їх зниження.

Дані по витратах сільськогосподарського підприємства є у взаємозв'язку з іншими сферами його діяльності. Саме витрати є значимим показником якісних змін діяльності підприємств, і є базою для оцінювання ефективності його процвітання. Обсяг витрат впливає на розмір прибутку і прибутковість сільськогосподарських підприємств.

Аналізування виробництва сільськогосподарського підприємства в розрізі галузей та видів продукції містить оцінювання виконання планових показників та досягнутих рівнів відповідно до планових зборів (або ж рівня звітного періоду із базовим) продукції культур і виходу продукції

рослинництва, дослідження значимих чинників та міри їх впливу, розширення можливостей збільшення обсягів результатів виробництва по підприємству та його підрозділах.

Валова продукція сільськогосподарських галузей в процесі аналізування вивчається з позиції двох чинників: обсягу галузі та рівня продуктивності одиниці обсягу галузі. Обсяг галузі вивчається в рослинництві по посівних площах культур і продуктивних угідь (га). Рівнем продуктивності у рослинництві є показники урожайності культур з 1 га. Для деталізації показників продуктивності галузей беруть дані по виходу основної, супутньої, побічної продукції та умовної після перерахування побічної в основну продукцію. Зазначені три показники є основою для вивчення вартісної продуктивності одиниці розміру галузі в порівняльних цінах, існуючих цінах по закупівлі або ж реалізації, які фактично склались на продукцію [56].

Оцінка ефективності витрат – один з етапів комплексного економічного аналізування діяльності сільськогосподарських підприємств, що має вагоме значення для економіки усіх сфер агропромислового комплексу. В умовах нестабільності національної економіки, впливу інфляційних процесів, обмеженості запасів ресурсів та постійного зростання на них цін, особливо під час сезонних робіт, оцінювання ефективності витрат дає змогу визначати здатність аграрних підприємств виживати на ринку в сучасних умовах господарювання. Основний показник цього аналізу – собівартість продукції. Її рівень відображає фінансовий стан підприємства, темпи розширеного відтворення, раціональне використання виробничих ресурсів та ін. Актуальним питанням в управлінні є зниження собівартості й досягнення її оптимального рівня. Загалом величина собівартості продукції залежить від її аналізування. Оцінювання ефективності витрат через механізм здійснення аналізування собівартості продукції є вагомим елементом управління.

Дані для аналізування витрат становлять планові, облікові та звітні показники (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати

(Звіт про сукупний дохід)). Важливою інформацією є дані первинних документів щодо понесених витрат. На підставі цих документів виконується попередній контроль витрат обліковими працівниками під час оформлення здійснених операцій. Дані з облікових та звітних документів слід перевірити з позиції достовірності відображення сум витрат згідно нормативних положень обліку та відповідно до прийнятої номенклатури витрат на підприємстві. Кількісне оцінювання чинників на рівень витрат беруться до уваги дані статистичної звітності: Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (форма №50-сг), Посівні площі сільськогосподарських культур під урожай 20 __ року (форма №4-сг) та ін. [46; 79; 56].

Для аналізу витрат сільськогосподарського підприємства потрібні наступні методи:

- горизонтальний (оцінювання динаміки обсягу витрат, темпів їх зростання);
- вертикальний (аналізування структури витрат по видах сільськогосподарського виробництва);
- порівняльний аналіз (порівняння показників витрат за кілька звітних періодів, а також з показниками конкурентів, із середньогалузевими даними);
- факторний аналіз (дослідження факторів зміни витрат по видах діяльності); аналіз фінансових коефіцієнтів (аналіз співвідношень окремих статей звітності) [56; 79].

Найбільше значення в оцінюванні ефективності витрат має економічний факторний аналіз (прийоми елімінування). Саме цей аналіз виявляє, вимірює та економічно обґрунтовує значення вирішальних факторів на рівень витрат. Поширеність вищезазначених підходів пояснюється їх простотою, наявністю достатньої інформаційної бази й можливостями однозначної інтерпретації.

3.2. Характеристика процесу контролю

Сільськогосподарське виробництво в сучасних умовах формування ринку землі розвивається швидкими темпами. Це зумовлено зростанням попиту на сільськогосподарську продукцію як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку. Швидкі зміни зовнішнього середовища та сприятливі умови господарювання сприяють фермерським та аграрним підприємствам у зростанні ефективності їх діяльності, нарощення обсягів виробництва та розширення аграрного сектору загалом. В ринкових умовах розвиток підприємств можливий лише за умови стабільних високих показників ефективності та конкурентоспроможні, тому всі дані чинники відіграють важливу роль в розвитку фермерського підприємства. Актуальним для усіх аграрних підприємств є пошук шляхів підвищення ефективності своєї діяльності для максимізації виробництва, подолання кризових явищ, впровадження інновацій та прийняття ефективних управлінських рішень, що сприятимуть зростанню їх конкурентоспроможності та рентабельності.

Тому перед підприємствами аграрного сектору постає потреба впровадження нових механізмів процесу внутрішньогосподарського контролю – як складової системи управління підприємством, який повинен забезпечити ефективність використання і розподілу коштів на підприємстві, удосконалення збалансованого документообігу, розробку та прийняття управлінських рішень, оптимізацію запасів та матеріальних цінностей, ефективне використання необоротних активів та ін.

Внутрішньогосподарський контроль як економічну категорію не виділяють в окрему підсистему управління підприємством, він не регламентується законодавством і це є основною причиною низького рівня його впровадження на вітчизняних підприємствах. Зазвичай внутрішній контроль зводиться до окремих функцій у системі управління підприємства. В економічній літературі існує велика кількість визначень поняття

«внутрішньогосподарський контроль», які розкривають його сутність, функції та принципи організації.

На нашу думку, під внутрішньогосподарським контролем слід розуміти систему заходів підвищення ефективності діяльності господарюючого суб'єкта, що охоплює усі внутрішні та зовнішні процеси на підприємстві, для надання об'єктивної інформації, з метою її подальшого аналізу та прийняття на її основі управлінських рішень.

Система внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства складається з таких елементів: об'єкти, суб'єкти, процедури та функції.

Об'єктами контролю є фінансово-господарська діяльність, що включає діяльність облікових, економічних, управлінських, технологічних служб та підрозділів; фінансова, податкова, статистична та інша звітність підприємства.



Рис. 3.1. Суб'єкти внутрішнього контролю аграрного підприємства

Внутрішньогосподарський контроль посідає одне з основних місць у системі управління фермерським господарством. Його основні функції та зв'язок із системою управління відображено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Функції та місце внутрішньогосподарського контролю у системі управління сільськогосподарським підприємством

Таким чином організація процесу контролю на фермерському підприємстві передбачає здійснення суб'єктами управління таких функцій:

1. Планування виробничих процесів на підприємстві та прогнозування показників функціонування.
2. Організація – забезпечення належних умов здійснення основної діяльності підприємства.
3. Контроль за дотриманням планових показників та їх відповідність прогнозом для усіх структурних підрозділів господарства.
4. Надання об'єктивної, своєчасної та достовірної інформації керівникам структурних підрозділів про стан, основні показники, їх відхилення та прогнозні значення.
5. Облік та аналіз показників діяльності підприємства, їх порівняння з попередніми періодами і оцінка відхилень, що дозволяє визначити основні чинники впливу та розробити шляхи їх підвищення.
6. На основі проведеного аналізу розробити множину альтернативних варіантів для прийняття ефективних управлінських рішень щодо розробки та

удосконалення процесу виробництва, можливостей впровадження інноваційних технологій, нових сортів тощо.

7. Забезпечення належного рівня мотивації працівників та підвищення соціальної відповідальності (забезпечення збереження навколишнього середовища, ґрунтів, січних вод тощо).

Отже впровадження внутрішньогосподарського контролю є обов'язковим для ефективного функціонування аграрного підприємства та підвищення його конкурентоспроможності, покращення показників виробництва, комерційної та фінансової діяльності, маркетингу та збуту і управління трудовими ресурсами.

Також для покращення показників доцільно внутрішній контроль доповнювати внутрішнім аудитом та іншими видами та формами контролю. Оскільки система управління аграрним підприємством має ряд відмінностей від інших видів господарювання, зокрема вони працюють в умовах підвищеного ризику за рахунок сезонності виробництва та значного впливу природніх умов, то результати діяльності у значній мірі залежать від конкретних умов в яких здійснюється виробництво. Саме тому потреба в впровадженні внутрішньогосподарського контролю у систему управління фермерського господарства дозволить оперативно реагувати на відхилення у прогнозованих та фактичних показниках і приймати ефективні управлінські рішення. Використання внутрішньогосподарського контролю при прийнятті управлінських рішень дозволить вдосконалити процес функціонування підприємства на оперативному рівні та розробити ряд стратегічних рішень на наступних виробничий період:

- контроль якості продукції та кількісних показників;
- зміна посівних площ в залежності від кон'юнктури ринку;
- впровадження інноваційних технологій у процес виробництва, використання нових сортів, якісного насіння тощо;
- забезпечення ефективного використання фінансових та майнових ресурсів, збереження грошових коштів і матеріальних цінностей.

На досліджуваному фермерському господарстві «Мар'ян М» внутрішньогосподарський контроль використовується лише частково у вигляді окремих функцій системи управління. Проте він є невід'ємною складовою контролю на підприємстві в цілому. На нашу думку, без впровадження даного виду контролю неможливе якісне управління фермерським господарством та ефективна організація його діяльності, оскільки керівник постійно потребує актуальної, детальної та повної інформації щодо господарської діяльності підприємства, а це може забезпечити правильно організований внутрішньогосподарський контроль.

Зростання показників ефективності діяльності фермерського господарства можна досягти шляхом оптимізації виробництва сільськогосподарської продукції за допомогою функцій внутрішньогосподарського контролю, а саме:

- аналіз рентабельності за видами продукції тваринництва та рослинництва;
- планування оптимальної структури посівних площ;
- оцінка та контроль отриманих результатів та прийняття регулюючих управлінських рішень;
- контроль якості земельних ресурсів та їх використання і оптимізація;
- мотивація працівників за результатами їх праці.

Таким чином внутрішньогосподарський контроль – це інструментарій для отримання інформаційної бази виробничих та організаційних процесів підприємства, що забезпечує удосконалення системи управління підприємства з метою підвищення ефективності та результативності його діяльності.

Висновки до розділу 3

Отже, з вище описаного випливає, що внутрішньогосподарський контроль є складовою частиною системи управління підприємства. Впровадження процесу внутрішньогосподарського контролю на фермерському господарстві з метою підвищення ефективності виробництва, забезпечення дотримання працівниками своїх обов'язків, норм та нормативів дозволить підприємству забезпечити стабільне зростання економічних показників. Він дозволить керівникам, на основі отриманої оперативної інформації, приймати правильні та своєчасні управлінські рішення, для досягнення поставлених завдань щодо підвищення конкурентоспроможності продукції та ефективності діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 4

АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ ТА К АЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ФГ “МАР’ЯН М ”

4.1. Аналіз складу, динаміки і структури витрат і відрахувань ФГ “Мар’ян М ”

Проведемо порівняльний аналіз по структурі, динаміці в частині витрат ФГ “Мар’ян М ” відповідно до звіту про фінансові результати, зіставляючи показники попередніх періодів.

Оцінку питомої ваги, динаміки, складу витрат і відрахувань ФГ “Мар’ян М” показано в таблицях 4.1 та 4.2.

Таблиця 4.1

Аналіз питомої ваги, складу та динаміки витрат і відрахувань ФГ “Мар’ян М” у 2016-2017 рр.

Показник	За 2016 рік		За 2017 рік		Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
	сума	питома вага, %	сума	питома вага, %		
1. Собівартість реалізованої продукції	449	76	1211	88,3	762	169,71
2. Інші операційні витрати	120	20	128	9,3	8	6,67
В т. ч. єдиний с/г податок	23	4	43	3,1	20	86,96
3. Інші витрати	20	4	32	2,4	12	60
Усього витрат і відрахувань	589	100	1371	100	782	132,8

Дані з таблиці свідчать, що всі витрати і відрахування у 2017 році порівняно із 2016 роком на ФГ “Мар’ян М” зросли на 782 тис. грн. або 132,8%. Ці витрати зросли за рахунок збільшення собівартості реалізованих

культур зернових та зернобобових на 762 тис. грн. або 169,71%, інших витрат – на 12 тис. грн. або 60%, інших операційних витрат – на 8 тис. грн. або 6,67%, в тому числі росту витрат на єдиний сільськогосподарський податок на 20 тис. грн.. або 86,96%, що зумовлено збільшенням посівних площ, обсягів вирощування сільськогосподарських культур, розширенням ринків збуту, вирощуванням нових видів зернових, бобових та технічних культур.

Таблиця 4.2

**Аналіз питомої ваги, складу та динаміки витрат і відрахувань ФГ
“Мар’ян М” у 2017-2018 рр.**

Показник	За 2017 рік		За 2018 рік		Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
	сума	питома вага, %	сума	питома вага, %		
1. Собівартість реалізованої продукції	1211	88,3	1337	72,8	126	10,4
2. Інші операційні витрати	128	9,3	-	-	-128	100
3. Інші витрати	32	2,4	500	27,2	468	1462,5
В т. ч. єдиний с/г податок	43	3,1	46	2,5	3	7
Усього витрат і відрахувань	1371	100	1837	100	466	34

Дані з таблиці свідчать, що всі витрати і відрахування, окрім інших операційних витрат у 2018 році порівняно із 2017 роком на ФГ “Мар’ян М” зросли на 466 тис. грн. або 34%. Ці витрати зросли за рахунок збільшення собівартості реалізованих культур зернових та зернобобових на 126 тис. грн. або 10,4%, інших витрат – на 468 тис. грн. або 1462,5%, в тому числі росту витрат на єдиний сільськогосподарський податок на 3 тис. грн.. або 7%, що зумовлено нарощенням посівних площ, збільшенням урожайності нових видів зернових, бобових та технічних культур, розширенням ринків збуту.

Проаналізуємо структуру витрат ФГ “Мар’ян М” на основі даних таблиць 4.1., 4.2 (рис. 4.1).

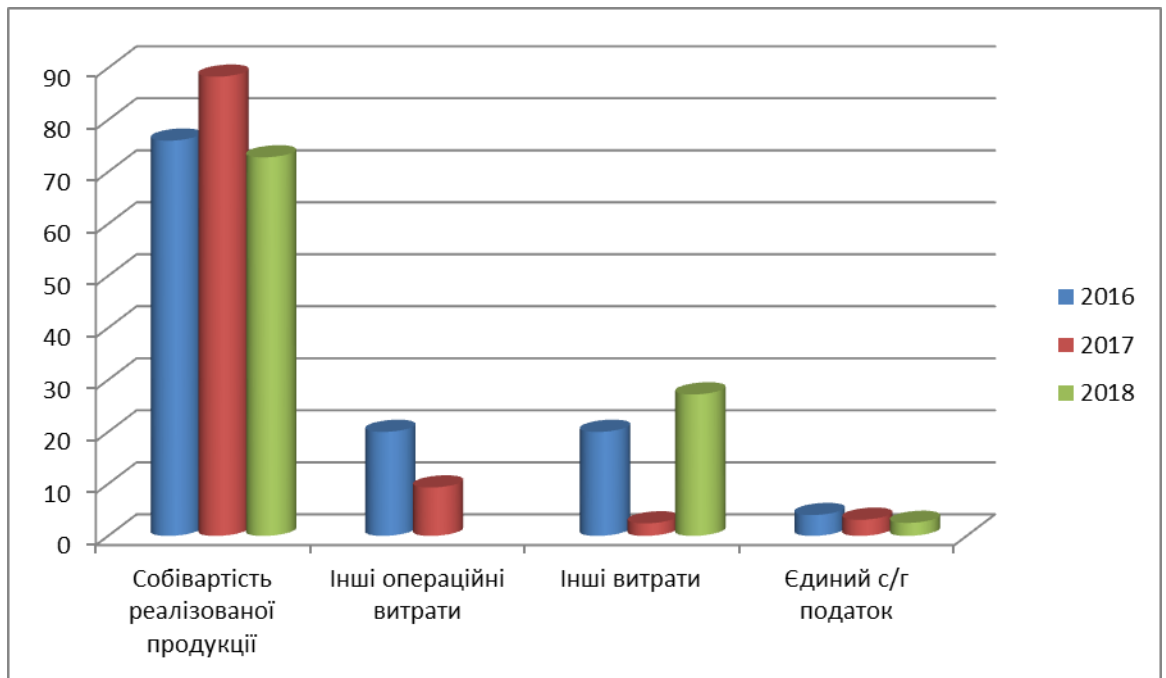


Рис. 4.1. Оцінка питомої ваги витрат ФГ “Мар’ян М” за 2016-2018 рр.

Як бачимо, з-поміж витрат у 2016, 2017 та 2018 роках найбільшу питому вагу має собівартість реалізованої продукції — 76%, 88,3% і 72,8% відповідно. Порівняно невелику частку становлять інші операційні витрати та інші витрати. Так, у 2018 році інші витрати дорівнювали 27,2%, у 2017 році – 2,4%, у 2016 році – 4%, тобто в абсолютній сумі збільшилися на 468 тис. грн. та 12 тис. грн. У 2018 році інших операційних витрат не було, зате у 2017 та 2016 роках вони дорівнювали 9,3% та 20% відповідно, тобто в абсолютній сумі зменшилися у 2018 році на 128 тис. грн., а у 2017 році збільшилися на 8 тис. грн..

4.2. Аналіз собівартості сільськогосподарських культур за статтями калькуляції

Аналіз витрат має проводитись в розріз кожної статті калькуляції, вестись за одним алгоритмом та відображати взаємозв'язок із технологією вирощування сільськогосподарської продукції. Тобто під витратами за

статтями калькуляції розуміють сукупність витрат на вирощування певних окремих видів сільськогосподарських культур, а також витрати на калькулювання собівартості підсобних промислових виробництв та допоміжних виробництв.

Аналіз витрат за статтями калькуляції необхідний для того, щоб поррахувати собівартість окремо кожної продукції рослинництва, визначити куди саме, для чого і в якій кількості використано ресурси та знайти резерви їх зниження.

Точне планування та підрахунок витрат за калькуляційними статтями забезпечує і дозволяє виявити їх мету, взаємозв'язок із технологією вирощування, поррахувати собівартість кожної одиниці продукції рослинництва, підсумувати та проконтролювати витрати за ділянками їх виникнення, а ресурси - за їх цільовим використанням. [97]

Розрізняють прямі і непрямі витрати згідно класифікаційної ознаки такої як спосіб включення витрат у собівартість продукції. Одноелементні витрати та ті, що безпосередньо можна віднести на собівартість продукції рослинництва називаються прямими витратами. Непрямі або ж накладні витрати слід попередньо узагальнити, а потім, обравши відповідну базу розподілу за певними ознаками, розподілити між усією продукцією, що зумовлено їх неможливістю прямо віднести на ту чи іншу продукцію рослинництва.

Об'єктом аналізу у даній роботі виступає витрати та собівартість продукції ФГ "Мар'ян М". Згідно Статуту підприємства предметом його діяльності є вирощування пшениці озимої, ярої, кукурудзи на зерно, вівса, гороху, ріпаку озимого, буряку цукрового, ячменю ярого та озимого, соняшника, картоплі та сої.

Звітність ФГ "Мар'ян М" включає «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», а саме "Баланс" (форма №1-м), "Звіт про фінансовий результат" (форма № 2-м) (додаток А) за 2014-2018 рр., «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду» за

2017-2018 роки (додаток Б), «Звіт про посівні площі сільськогосподарських культур» за 2017-2019 роки. (додаток В).

За допомогою порівняння фактичних витрат з минулорічними проведено аналіз собівартості фактично вирощених зернових, бобових та інших культур ФГ «Мар'ян М» за статтями калькуляції та подано їм оцінку (табл. 4.3, 4.4).

Таблиця 4.3

Аналіз фактичної собівартості культур зернових та зернобобових за статтями калькуляції за 2017-2018 рр.

№	Стаття витрат	На одиницю продукції рослинництва, грн		Абсолютне +/- 2018 до 2017	Темп приросту, % 2018 до 2017
		Культури зернові (3360 ц) 2017 р	Культури зернові (3390 ц) 2018 р		
1	Насіння та посадковий матеріал	150000	160000	10 000,00	106,67%
2	Добрива	360000	370000	10 000,00	102,78%
3	Пальне	400000	450000	50 000,00	112,50%
4	Витрати на оплату праці	70000	85000	15 000,00	121,43%
5	Відрахування на соціальні заходи	27000	33000	6 000,00	122,22%
6	Засоби захисту рослин	204000	221000	17 000,00	108,33%
7	Загальновиробничі витрати	160000	518000	358 000,00	323,75%
8	Разом	1371000	1837000	466 000,00	133,99%
9	Чистий дохід від реалізації культур зернових та зернобобових	1651000	2202000	551000	133,37

Дані таблиці 4.3 свідчать про збільшення собівартості культур зернових та зернобобових ФГ «Мар'ян М» по всіх статтях калькуляції. Така зміна відбулась за рахунок збільшення у 2018-ому році порівняно з 2017-им

кількості вирощених культур зернових та зернобобових на 30 ц або в 1,4 рази. Витрати на насіння та посадковий матеріал у 2018 році зросли на 10 тис. грн. або 6,67 % порівняно з 2017 роком, витрати на добриво збільшилися на 10 тис. грн. або на 2,78%, витрати на паливо зросли на 50 тис. грн. або 12,5%, витрати на оплату праці теж зазнали вагомих змін та збільшилися на 21 тис. грн. або 22%, витрати на засоби захисту рослин зросли на 17 тис. грн. або на 8, 3%, загальновиробничі витрати мегазросли на 358 тис. грн. або на 223,75%, що потребує детального аналізу їх складу та виявлення резервів зниження (рис. 4.2).

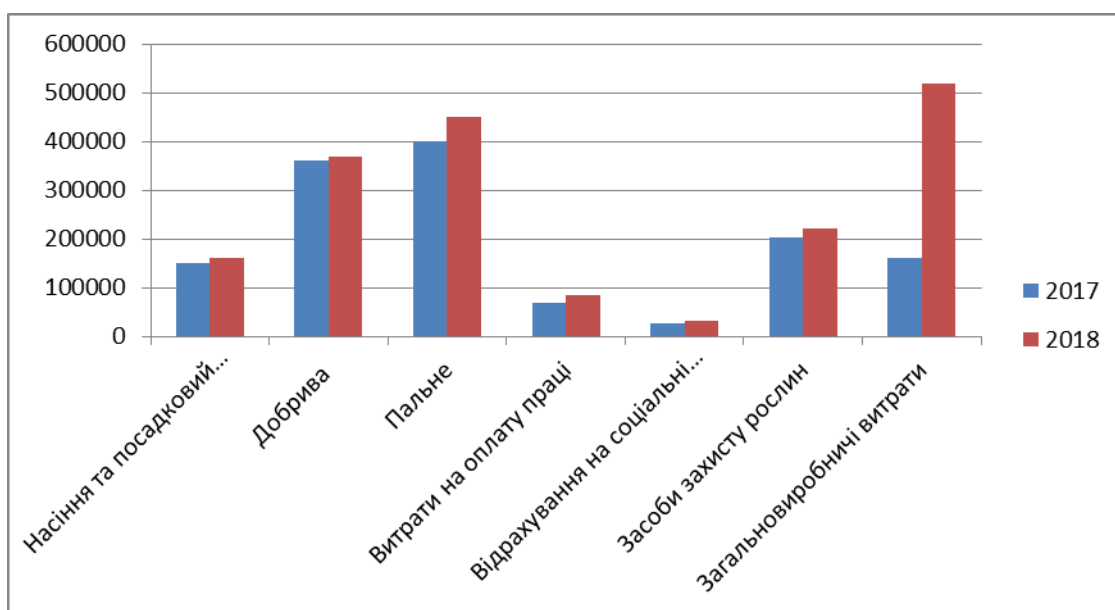


Рис. 4.2. Динаміка витрат культур зернових та зернобобових ФГ “Мар’ян М” за статтями калькуляції у 2017-2018 роках

Темпи росту вирощених культур зернових та зернобобових у 2018 році складають $(3390/3360) \cdot 100\% = 100,9\%$, а витрати на їх вирощування за статтями калькуляції - $(1837000/1371000) \cdot 100\% = 134\%$. Незначне перевищення темпів росту витрат на вирощування культур зернових та зернобобових (134%) над темпами росту доходу від його реалізації (133,4%) є негативною тенденцією та свідчить про збільшення матеріаломісткості,

фондомісткості, трудомісткості сільськогосподарського виробництва або ж про неправильну цінову політику підприємства.

Дані таблиці 4.4 свідчать про збільшення собівартості культур зернових та зернобобових ФГ “Мар’ян М” по всіх статтях калькуляції вдвічі. Така зміна відбулась за рахунок зростання урожайності та збуту у 2017-ому році порівняно з 2016-им культур зернових та зернобобових на 1600 ц .

Таблиця 4.4

Аналіз фактичної собівартості культур зернових та зернобобових за статтями калькуляції за 2016-2017 рр.

№	Стаття витрат	На одиницю продукції рослинництва, грн		Абсолютне +/- 2017 до 2016	Темп приросту, % 2017 до 2016
		Культури зернові (1700 ц) 2016 р	Культури зернові (3360 ц) 2017 р		
1	Насіння та посадковий матеріал	70000	150000	80 000,00	214,29%
2	Добрива	130000	360000	230 000,00	276,92%
3	Пальне	144000	400000	256 000,00	277,78%
4	Витрати на оплату праці	45000	70000	25 000,00	155,56%
5	Відрахування на соціальні заходи	10000	27000	17 000,00	270,00%
6	Засоби захисту рослин	60000	204000	144 000,00	340,00%
7	Загальновиробничі витрати	140000	160000	20 000,00	114,29%
8	Разом	589000	1371000	782 000,00	232,77%
9	Чистий дохід від реалізації культур зернових та зернобобових	724000	1651000	927000,00	228,04%

Витрати на насіння та посадковий матеріал у 2017 році зросли на 80 тис. грн. або 114,29 % порівняно з 2016 роком, витрати на добриво збільшились на 230 тис. грн. або на 176,92%, витрати на пальне зросли на 256

тис. грн. або 177,78%, витрати на оплату праці теж зазнали вагомих змін та збільшились на 42 тис. грн. або 55%, витрати на засоби захисту рослин зросли на 144 тис. грн. або на 240%, загальновиробничі витрати зросли на 20 тис. грн. або на 14,29%. Такий значний ріст усіх витрат за статтями калькуляції зумовлений збільшенням вирощених та реалізованих культур зернових та зернобобових ФГ “Мар’ян М” удвічі. Підприємство розширило ринки збуту. (рис. 4.3.)

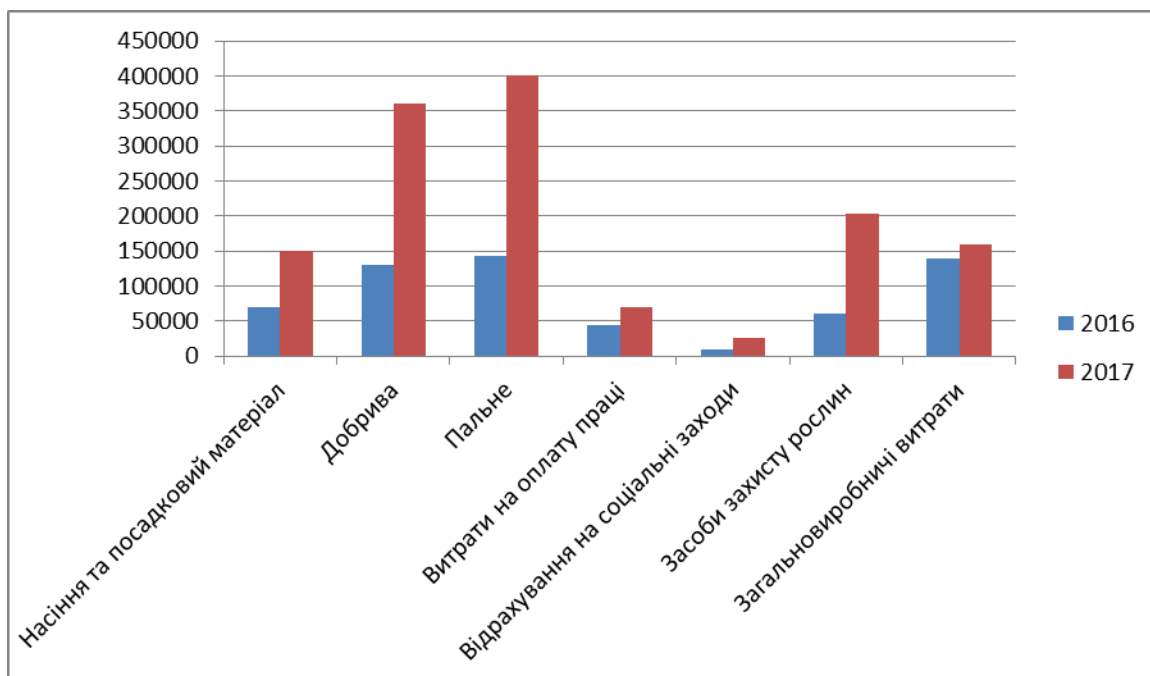


Рис. 4.3. Динаміка витрат культур зернових та зернобобових ФГ “Мар’ян М” за статтями калькуляції у 2016-2017 роках

Темпи росту вирощених культур зернових та зернобобових у 2017 році складають $(3360/1700) \cdot 100\% = 197,6\%$, а витрати на їх вирощування за статтями калькуляції - $(1371000/589000) \cdot 100\% = 232,77\%$ (рис. 4.4).

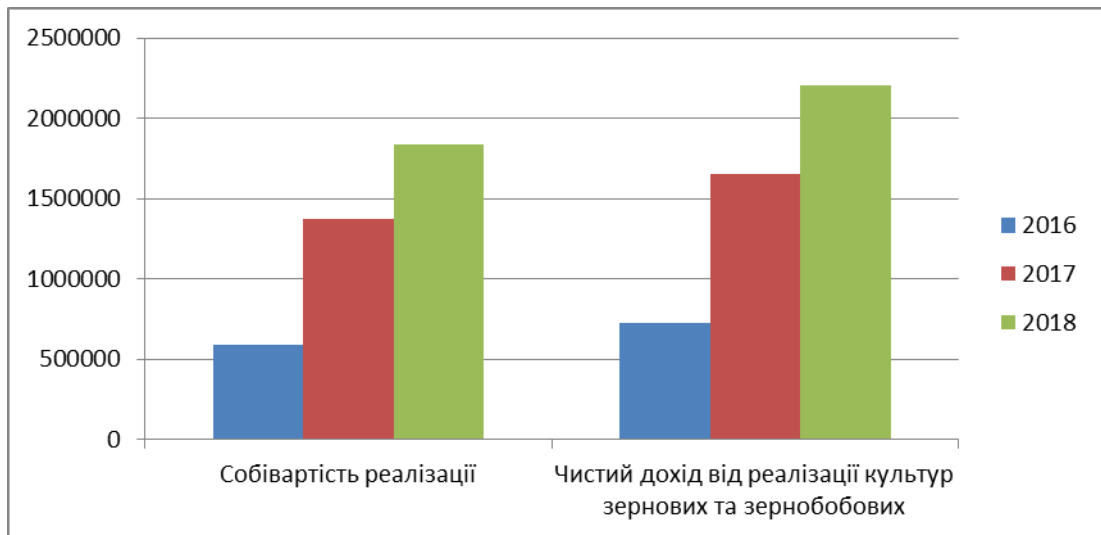


Рис. 4.4. Порівняльна оцінка темпів росту чистого доходу від реалізації та виробничої собівартості культур зернових та зернобобових ФГ “Мар’ян М” у 2016-2018 роках

Значне перевищення темпів росту витрат на вирощування культур зернових та зернобобових (232,77%) над темпами росту доходу від його реалізації (228,04%) є негативною тенденцією та свідчить про високий рівень матеріаломісткості, фондомісткості, трудомісткості сільськогосподарського виробництва або ж про неправильну цінову політику підприємства. Однак збільшення обсягів реалізації вдвічі та освоєння нових ринків збуту дає можливість оцінити ситуацію на підприємстві як позитивну.

4.3. Аналіз собівартості сільськогосподарських культур за елементами витрат

З метою виявлення потреби сільськогосподарського підприємства в матеріально-технічному забезпеченні, визначення проблемних ділянок по відокремленій одиниці собівартості зернових, зернобобових чи технічних культур, складання бюджету витрат на запланований період, оцінки впливу собівартості на трудомісткість, фондівдачу, матеріаломісткість сільськогосподарських культур використовують аналіз собівартості

сільськогосподарських культур за елементами. Для виявлення та аналізу причин зміни рівня собівартості сільськогосподарських культур, пошуку резервів її зниження слід проаналізувати склад та структуру витрат на вирощування культур. Для цього визначають питому вагу кожного елемента витрат в загальній сумі витрат сільськогосподарського підприємства у відсотковому значенні. Порівняльний аналіз у вартісному співвідношенні немає змісту, оскільки затрати прямо пропорційно залежні від обсягу зібраного та реалізованого урожаю.

Відобразимо аналіз структури операційних витрат ФГ “Мар’ян М” у табл. 4.5 та 4.6.

Таблиця 4.5

Аналіз структури операційних витрат ФГ “Мар’ян М” за елементами 2016-2017 роки

Елементи затрат	2016 рік		2017 рік	
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%
А	1	2	3	4
1. Матеріальні затрати	380	66,8	1000	74,7
2. Витрати на оплату праці	45	7,9	70	5,2
3. Відрахування на соціальні заходи	10	1,8	27	2,0
4. Амортизація	14	2,5	114	8,5
5. Інші операційні витрати	120	21,0	128	9,6
Всього витрат	569	100	1339	100

З таблиці 4.5 видно, що у 2016 та 2017 роках найбільшу питому вагу в загальному обсязі операційних витрат складають матеріальні затрати - 66,8% та 74,7% відповідно, витрати на оплату праці – 9,7 % та 7,2 % відповідно, амортизація - 2,5% та 8,5%, інші операційні витрати - 21 % та 9,6 % відповідно. Порівнюючи 2017 рік з минулим роком матеріальні затрати зросли на 7,9 % (74,7-66,8), що зумовлено збільшенням обсягів вирощування,

урожайності та збуту зернових, зернобобових та технічних культур у 2017 році. Частка витрат на заробітну плату скоротилась на 0,6% (20,8-21,4), частка інших операційних витрат – знизилась на 2,5 % (9,7-7,2). Темпи росту доходу від реалізації сільськогосподарських культур у 2017 році в порівнянні з 2016 роком склали $((1651/724)*100\%)=228\%$, а темпи росту операційних витрат ФГ “Мар’ян М” $((1339/569)*100\%)=235\%$. Це негативна тенденція, оскільки операційні витрати зростають більшими темпами, ніж дохід від реалізації, тому ФГ “Мар’ян М” слід шукати додаткові резерви зниження непродуктивних витрат, наприклад, переглянути та скоротити склад інших операційних витрат, зайнятися пошуком дешевшої сировини, скоротити простої, зменшити рівень транспортно-заготівельних витрат, паливних відходів.

Таблиця 4.6

**Аналіз структури операційних витрат ФГ “Мар’ян М” за
елементами 2017-2018 роки**

Елементи затрат	2017 рік		2018 рік	
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%
А	1	2	3	4
1. Матеріальні затрати	1000	74,7	1101	82,3
2. Витрати на оплату праці	70	5,2	85	6,4
3. Відрахування на соціальні заходи	27	2,0	33	2,5
4. Амортизація	114	8,5	118	8,8
5. Інші операційні витрати	128	9,6	-	-
Всього витрат	1339	100	1337	100

З таблиці 4.6 видно, що у 2018 та 2017 роках найбільшу питому вагу в загальному обсязі операційних витрат складають матеріальні затрати - 82,3% та 74,7% відповідно, витрати на оплату праці – 8,9 % та 7,2 % відповідно, амортизація - 8,8% та 8,5%, інші операційні витрати - 0 % та 9,6 %

відповідно. Порівнюючи 2018 рік з минулим роком матеріальні затрати зросли на 7,6 % (82,3 -74,7), що зумовлено нарощенням обсягів вирощування, урожайності та збуту зернових, зернобобових та технічних культур у 2018 році. Частка витрат на заробітну плату зросла на 0,3% (8,8-8,5), частка інших операційних витрат – знизилась на 9,6 % (9,6-0). Темпи росту доходу від реалізації сільськогосподарських культур у 2018 році в порівнянні з 2017 роком склали $((2202/1651)*100\%)=133,37\%$, а темпи росту операційних витрат ФГ “Мар’ян М” $((1337/1339)*100\%)=99,9\%$. Це позитивна тенденція, оскільки дохід зростає більшими темпами, ніж витрати від реалізації, тому підприємство працює собі в прибуток, та є економічно вигідним у своїй діяльності та вибрало правильну цінову політику.

Висновки до розділу 4

У даному розділі проведено порівняльний аналіз по структурі, динаміці в частині витрат ФГ “Мар’ян М ”, а також аналіз складу, динаміки та структури собівартості сільськогосподарських культур досліджуваного підприємства за елементами та статтями калькуляції.

РОЗДІЛ 5
ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИТРАТ ТА ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ
ПРИБУТКУ ФГ «МАР'ЯН М»

5.1. Оцінка ефективності використання майнових та кадрових ресурсів на ФГ «Мар'ян М»

З метою збільшення грошових надходжень та отримання прибутку слід дотримуватись економії витрат на вирощування сільськогосподарських культур, а саме раціонально та економно використовувати ресурси, уникати перевитрат, створювати дієві механізми економії затрат на фермерському господарстві.

Оцінку динаміки матеріаломісткості, матеріаловіддачі, фондомісткості, фондовіддачі, трудомісткості та продуктивності урожаю на ФГ «Мар'ян М» відобразимо у таблицях 5.1., 5.2.

Таблиця 5.1

Оцінка ефективності використання майнових та кадрових ресурсів
ФГ «Мар'ян М» у 2016-2017 роках

Елементи затрат	2016 рік		2017 рік		Динаміка		
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	абсолютна	відносна	В структурі
А	1	2	3	4	5	6	7
1. Матеріальні затрати	380	66,8	1000	74,7	620	163,2	7,9
2. Витрати на оплату праці	45	7,9	70	5,2	25	55,6	-2,7
3. Відрахування на соціальні заходи	10	1,8	27	2,0	17	170	0,2
4. Амортизація	14	2,5	114	8,5	100	714,3	6,0
5. Інші операційні витрати	120	21,0	128	9,6	8	6,7	-11,4
6. Всього витрат	569	100	1339	100	770	135,3	-
7. Обсяг продукції, тис грн	724	-	1651	-	927	128,04	-
8. Матеріаломісткість, грн. (р.1/р.7)	0,52	-	0,61	-	0,09	17,3	-
9. Матеріаловіддача, грн. (р.7/р.1)	1,91	-	1,65	-	-0,26	-13,6	

Продовження табл. 5.1

10. Трудомісткість, грн. (р. 2+р.3)/ р.7)	0,08	-	0,06	-	-0,02	-25,0	-
11. Продуктивність, грн. (р.7/(р. 2+р.3)	13,16	-	17,02	-	3,86	29,3	-
12. Фондомісткість, грн. (р.4/р.7)	0,02	-	0,07	-	0,05	250	-
13. Фондовіддача, грн. (р. 7/р.4)	51,71	-	14,48	-	-37,23	-72	-

Наведені в таблиці дані свідчать, що діяльність ФГ “Мар’ян М” є досить матеріаломісткою. Так, матеріаломісткість в 2016 році становила 52 коп., це означає, що фермерське господарство на одиницю вирощених сільськогосподарських культур витратило насіння, добрива, засоби захисту рослин на суму 52 коп. Слід відмітити її зростання в 2017 році на 9 коп. або 17,3%, що може бути зумовлено кількома факторами: підвищенням урожайності, збільшенням цін на посадковий матеріал та недотриманням норм витрачання сировини. Кожна гривня, вкладена в насіння, посадковий матеріал, засоби захисту рослин принесла ФГ “Мар’ян М” у 2016 році доходу на суму 1,91 грн., а у 2017 році - 1,65 грн., що на 26 коп. менше в порівнянні з минулим роком, що зумовлено зростанням рівня матеріаломісткості.

Трудомісткість у 2016 році становила 8 коп., це означає, що на 1 ц вирощених сільськогосподарських культур затрачено праці в розмірі 8 коп., у 2017 році - 6 коп., що на 2 коп. менше у порівнянні з попереднім роком. Продуктивність праці у 2017 році також зросла у порівнянні із 2016 роком на 3,86 грн.. Кожна гривня, вкладена в персонал у 2016 році принесла ФГ “Мар’ян М” дохід від реалізації вирощених сільськогосподарських культур у розмірі 13,16 грн., а у 2017 році - 17,02 грн. Зростання продуктивності праці та відповідно зниження трудомісткості зумовлено перевищенням темпів зростання обсягів реалізації над темпами росту оплати праці.

Кожна гривня вкладена в основні засоби у 2016 році принесла підприємству дохід від реалізації сільськогосподарських культур на суму 51,71 грн., у 2017 році - на суму 14,48 грн.

**Оцінка ефективності використання майнових та кадрових ресурсів
ФГ «Мар'ян М» у 2017-2018 роках**

Елементи затрат	2017 рік		2018 рік		Динаміка		
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	абсолютна	відносна	В структурі
А	1	2	3	4	5	6	7
1. Матеріальні затрати	1000	74,7	1101	82,3	101	10,1	7,6
2. Витрати на оплату праці	70	5,2	85	6,4	15	21,4	1,2
3. Відрахування на соціальні заходи	27	2,0	33	2,5	6	22,2	0,5
4. Амортизація	114	8,5	118	8,8	4	3,5	0,3
5. Інші операційні витрати	128	9,6	-	-	-128	-100	-9,6
6. Всього витрат	1339	100	1337	100	-2	-0,1	-
7. Обсяг продукції, тис грн	1651	-	2202	-	927	128,04	-
8. Матеріаломісткість, грн. (р.1/р.7)	0,61	-	0,50	-	-0,09	-17,3	-
9. Матеріаловіддача, грн. (р.7/р.1)	1,65	-	2	-	0,35	21,2	-
10. Трудомісткість, грн. (р.2+р.3)/ р.7)	0,06	-	0,05	-	-0,01	-16,7	-
11. Продуктивність, грн. (р.7/(р.2+р.3)	17,02	-	18,66	-	1,64	9,6	-
12. Фондомісткість, грн. (р.4/р.7)	0,07	-	0,05	-	-0,02	250	-
13. Фондовіддача, грн. (р. 7/р.4)	14,48	-	18,66	-	4,18	28,9	-

Наведені в таблиці дані свідчать, що матеріаломісткість в 2018 році становила 61 коп., це означає, що фермерське господарство на одиницю вирощених сільськогосподарських культур витратило насіння, добрива, засоби захисту рослин на суму 61 коп. Слід відмітити її зниження в 2017 році на 9 коп. або 17,3%, що може бути зумовлено кількома факторами: зниженням цін на посадковий матеріал та дотриманням норм витрачання сировини. Кожна гривня, вкладена в насіння, посадковий матеріал, засоби захисту рослин принесла ФГ «Мар'ян М» у 2017 році доходу на суму 1,65 грн., а у 2018 році - 2 грн., що на 35 коп. більше в порівнянні з минулим роком, що зумовлено скороченням рівня матеріаломісткості (рис. 5.1).

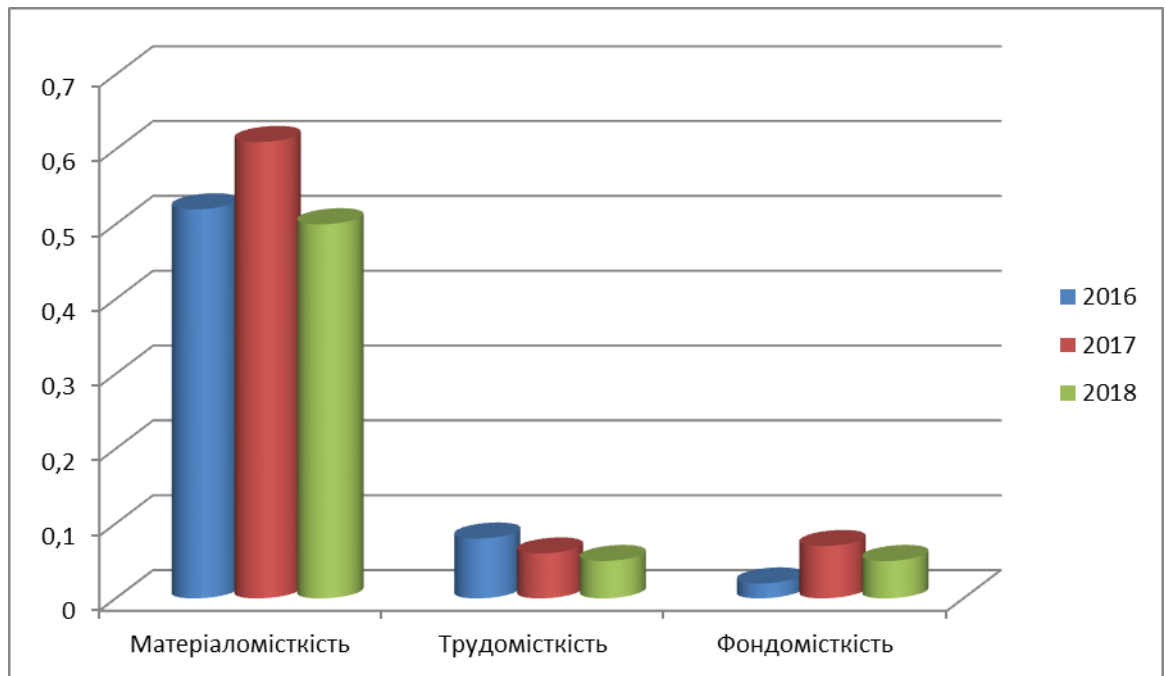


Рис. 5.1. Оцінка рівня матеріаломісткості, фондо- та трудомісткості діяльності ФГ «Мар'ян М» за 2016-2018 рр.

Трудомісткість у 2017 році становила 6 коп., це означає, що на одиницю вирощених сільськогосподарських культур затрачено праці в розмірі 6 коп., у 2018 році - 5 коп., що на 1 коп. менше у порівнянні з попереднім роком. Продуктивність праці у 2018 році також зросла у порівнянні із 2017 роком на 1,64 грн.. Кожна гривня, вкладена в персонал у 2017 році принесла ФГ «Мар'ян М» дохід від реалізації вирощених сільськогосподарських культур у розмірі 17,02 грн., а у 2017 році - 18,66 грн. Зростання продуктивності праці та відповідно зниження трудомісткості зумовлено перевищенням темпів зростання обсягів реалізації над темпами росту оплати праці.

Кожна гривня вкладена в основні засоби у 2017 році принесла підприємству дохід від реалізації сільськогосподарських культур на суму 14,48 грн., у 2018 році - на суму 18,66 грн.

За проведеною оцінкою ефективності використання майнових та кадрових ресурсів ФГ «Мар'ян М» у 2016-2017 роках ми виявили найбільш резервомісткий об'єкт - ним на підприємстві є матеріальні витрати. У 2017-

2018 роках спостерігається позитивна тенденція підвищення продуктивності праці, фондоозброєності та матеріаловіддачі, що свідчить про ефективність використання усіх ресурсів ФГ «Мар'ян М» (рис. 5.2).

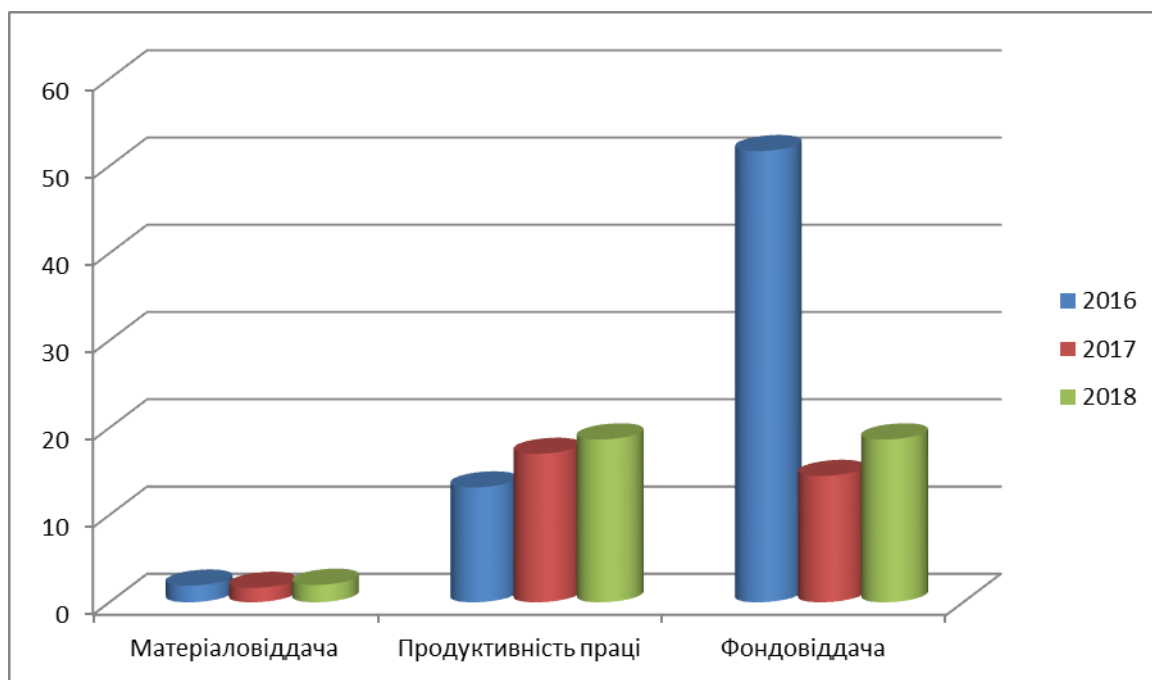


Рис. 5.2. Оцінка рівня матеріало-, фондо віддачі та продуктивності праці ФГ «Мар'ян М» за 2016-2018 рр.

Оскільки найбільш резервомістким об'єктом на підприємстві є матеріальні витрати, тому проведемо дослідження впливу факторів на динаміку матеріальних витрат ФГ «Мар'ян М» (табл. 5.3, 5.4).

Таблиця 5.3

Оцінка впливу факторів на динаміку витрат посадкового матеріалу, добрив та засобів захисту рослин ФГ «Мар'ян М» у 2017 році порівняно із 2016 роком

Показники	Фактори впливу		Сума, грн.	Відхилення 2017 до 2016 рр., +/-
	Обсяг урожаю, ц	Витрати на 1 ц урожаю		
1. Витрати базового періоду 2016 р.	1700	223,53	380000	-
2. Фактичні витрати в перерахунку на базовий період	3360	223,53	751060,8	371060,82

Продовження табл. 5.3

3.Фактичні витрати 2017 р.	3360	297,62	1000000	248939,2
Динаміка змін	+1660	+74,09	-	620 000

У таблиці 5.3 спостерігаємо динаміку зростання у 2017 році, порівнюючи із 2016-им роком, загального обсягу урожаю сільськогосподарських культур на 1600 ц та витрат на 1 ц на 74,09 грн. Зростання величини витрат на посадковий матеріал, добрива та засоби захисту рослин у 2017 році на 620000грн.. відбулось за рахунок зростання рівня врожайності на 371060,82 грн. та за рахунок підвищення рівня витрат на посадковий матеріал, добрива та засоби захисту рослин на 1 ц зернових, бобових та технічних культур – 248939,2 грн.. Економії на 1 ц урожаю не відбулось.

Таблиця 5.4

Оцінка впливу факторів на динаміку витрат посадкового матеріалу, добрив та засобів захисту рослин ФГ «Мар'ян М» у 2018 році порівняно із 2017 роком

Показники	Фактори впливу		Сума, грн.	Відхилення 2018 до 2017 рр., +/-
	Обсяг урожаю, ц	Витрати на 1 ц урожаю		
1.Витрати базового періоду 2017 р.	3360	297,62	1000000	-
2.Фактичні витрати в перерахунку на базовий період	3390	324,78	1101004,2	101004,2
3.Фактичні витрати 2018 р.	3390	324,78	1101000	-4,2
Динаміка змін	+30	+27,16	-	101 000

У таблиці 5.4 спостерігаємо динаміку зростання у 2018 році ФГ «Мар'ян М», порівнюючи із 2017-им роком, загального обсягу урожаю сільськогосподарських культур на 30 ц та витрат на 1 ц на 27,16 грн. Зростання величини витрат на посадковий матеріал, добрива та засоби захисту рослин у 2018 році на 101000 грн.. відбулось за рахунок зростання

рівня врожайності на 101004,2 грн. та за рахунок незначної економії й скорочення рівня витрат на посадковий матеріал, добрива та засоби захисту рослин на 1 ц зернових, бобових та технічних культур – 4,2 грн..

5.2. Факторний аналіз прибутку

Використовуючи прийом елімінування та на основі даних табл. 5.1, 5.2 визначимо вплив виручки від реалізації врожаю та собівартості врожаю на чистий прибуток ФГ «Мар'ян М» (табл. 5.5, 5.6).

Таблиця 5.5

Факторний аналіз чистого прибутку ФГ «Мар'ян М»

2016 – 2017 рр., тис. грн.

Показник	2016	2017	Відхилення 2017 р. до 2016 р.
1. Виручка від реалізації врожаю сільськогосподарських культур (В) р.2000	724	1651	927
2. Собівартість реалізованого врожаю сільськогосподарських культур (С) р.2050	449	1211	762
3. Чистий прибуток (збиток)(ЧП/З) р.2350	135	280	145

Таблиця 5.6

Факторний аналіз чистого прибутку ФГ «Мар'ян М»

2018 – 2017 рр., тис. грн.

Показник	2017	2018	Відхилення 2018 р. до 2017 р.
1. Виручка від реалізації врожаю сільськогосподарських культур (В) р.2000	1651	2202	551
2. Собівартість реалізованого врожаю сільськогосподарських культур (С) р.2050	1211	1357	146
3. Чистий прибуток (збиток)(ЧП/З) р.2350	280	365	85

За допомогою адитивної моделі можливо відобразити вплив факторів на кінцевий результат, тобто прибуток і подати у вигляді формули:

$$\Pi = B - C - AB - B3 - IOB + \Phi D - \Phi B \quad (5.1)$$

де B — виручка від реалізації урожаю сільськогосподарських культур;
 C — собівартість реалізованого урожаю сільськогосподарських культур;

AB — адміністративні витрати;

$B3$ — витрати на збут;

IOB — інші операційні витрати;

ΦD — фінансові доходи;

ΦB — фінансові витрати;

ЧП — чистий прибуток.

Розмір доходу від реалізації урожаю сільськогосподарських культур залежить від трьох факторів:

- ціни реалізованого врожаю сільськогосподарських культур;
- частки кожного виду зернової, бобової чи технічної культури в загальному обсязі реалізації врожаю
- кількість реалізованого врожаю.

Такий вплив факторів можна відобразити за формулою:

$$B = N * \text{УД} * \text{Ц} \quad (5.2)$$

де УД — структура реалізованого врожаю;

N — обсяг реалізованого врожаю;

Ц — ціна врожаю сільськогосподарських культур.

Факторна модель собівартості реалізованого врожаю сільськогосподарських культур можна зобразити наступним чином:

$$C = N * УД * B_3 \quad (5.3)$$

де B_3 — змінні витрати на вирощування 1 ц зернових, бобових, технічних культур або врожаю в цілому (собівартість одиниці).

У зв'язку із недостатністю даних, що відображені у звіті про фінансові результати про питому вагу, розмір вирощеного, зібраного та реалізованого врожаю, ціни і собівартості як кожної культури окремо, так і врожаю в цілому, неможливо оцінити вплив усіх вищеперерахованих факторів на кінцевий результат діяльності фермерського господарства. Але завдяки середньому індексу цін можна розрахувати величину впливу на обсяг чистого прибутку від зміни цін, обсягів реалізованого та зібраного врожаю.

Ціни на сільськогосподарські культури ФГ «Мар'ян М» у 2016, 2017 роках зросли на 5%, у 2018 році – на 10% тобто індекс цін ($I_{ц}$) становить 1,05 та 1,1 відповідно.

Порахуємо вплив факторів на зміну виручки від реалізації врожаю сільськогосподарських культур. Загальну зміну виручки від реалізації врожаю сільськогосподарських культур визначимо наступним чином:

$$\Delta B_{\text{заг}2018} = B_{2018} - B_{2017} = 2202 - 1651 = 551 \text{ тис. грн.},$$

$$\Delta B_{\text{заг}2017} = B_{2017} - B_{2016} = 1651 - 724 = 927 \text{ тис. грн.},$$

де B_{2018} , B_{2017} , B_{2016} , B_{2014} , B_{2013} — відповідно виручка від реалізації врожаю сільськогосподарських культур за досліджувані періоди.

Отже, за 2017 рік виручка від реалізації врожаю сільськогосподарських культур ФГ «Мар'ян М» збільшилася на 927 тис. грн., за 2018 рік – на 551 тис. грн..

Ця зміна зумовлена впливом двох факторів: ціни реалізації й обсягу реалізації врожаю сільськогосподарських культур (з урахуванням структури). Вплив цих чинників можна порахувати наступним чином:

$$\Delta B_{2018}^{\text{ц}} = B_{2018} - B_{2017} : I_{\text{ц}2018} = 2202 - 2000 : 1,1 = 200,2 \text{ тис. грн.};$$

$$\Delta B_{2017}^{\text{ц}} = B_{2017} - B_{2016} : I_{\text{ц}2017} = 1651 - 1573 : 1,05 = 78,6 \text{ тис. грн.};$$

$$\Delta B_{2016}^{\text{ц}} = B_{2016} - B_{2015} : I_{\text{ц}2016} = 724 - 689 : 1,05 = 34,5 \text{ тис. грн.};$$

$$\Delta B_{\text{НУД}2018} = B_{2018} : I_{\text{ц}2018} - B_{2017} = 2202 : 1,1 - 1651 = 350,8 \text{ тис. грн.},$$

$$\Delta B_{\text{НУД}2017} = B_{2017} : I_{\text{ц}2017} - B_{2016} = 1651 : 1,05 - 724 = 848,4 \text{ тис. грн.},$$

$$\Delta B_{\text{НУД}2016} = B_{2016} : I_{\text{ц}2016} - B_{2015} = 724 : 1,05 - 682 = 7,5 \text{ тис. грн.},$$

де $I_{\text{ц}}$ — індекс цін.

Отже, зростання цін сприяло збільшенню виручки від реалізації врожаю сільськогосподарських культур ФГ «Мар'ян М» у 2018 році на 200,2 тис. грн., у 2017 році – на 78,6 тис. грн., у 2016 році на 34,5 тис. грн.. За рахунок зміни обсягів реалізації врожаю сільськогосподарських культур виручка від реалізації у 2018 році зросла на 350,8 тис. грн., у 2017 році - на 848,4 тис. грн., у 2016 році - на 7,5 тис. грн.. Як випливає із розрахунків, на ФГ «Мар'ян М» спостерігається розширення діяльності, зростання та реалізація врожаїв зернових, бобових та технічних культур.

Розрахуємо вплив чинників на зміну собівартості реалізації врожаю сільськогосподарських культур ФГ «Мар'ян М»:

$$\Delta C_{\text{заг}2018} = C_{2018} - C_{2017} = 1357 - 1211 = 146 \text{ тис. грн.};$$

$$\Delta C_{\text{заг}2017} = C_{2017} - C_{2016} = 1211 - 449 = 762 \text{ тис. грн.};$$

$$\Delta C_{\text{заг}2016} = C_{2016} - C_{2015} = 449 - 470 = -21 \text{ тис. грн.};$$

де C_{2018} , C_{2017} , C_{2016} , C_{2015} — відповідно собівартість реалізації врожаю сільськогосподарських культур ФГ «Мар'ян М» у досліджуваних періодах.

Припустимо, що собівартість одиниці продукції змінилася лише за рахунок зовнішніх чинників, а саме за рахунок загальної зміни цін. Тоді:

$$\Delta C_{(Nз пер.)2018} = C_{2018} - C_{2018} : I_{ц2018} = 1357 - 1357 : 1,1 = 123,4 \text{ тис. грн..};$$

$$\Delta C_{(Nз пер.)2017} = C_{2017} - C_{2017} : I_{ц2017} = 1211 - 1211 : 1,05 = 57,7 \text{ тис. грн..};$$

$$\Delta C_{(Nз пер.)2016} = C_{2016} - C_{2016} : I_{ц2016} = 449 - 449 : 1,05 = 21,4 \text{ тис. грн..};$$

$$\Delta C_{\text{НУД}2018} = C_{2018} : I_{ц2018} = \Delta C_{(Nз пер.)2018} = C_{\text{заг}2018} - \Delta C_{(N з пер.)2018} = 146 - 123,4 = 22,6 \text{ тис. грн..};$$

$$\Delta C_{\text{НУД}2017} = C_{2017} : I_{ц2017} = \Delta C_{(Nз пер.)2017} = C_{\text{заг}2017} - \Delta C_{(N з пер.)2017} = 762 - 57,7 = 704,3 \text{ тис. грн..};$$

$$\Delta C_{\text{НУД}2016} = C_{2016} : I_{ц2016} = \Delta C_{(Nз пер.)2016} = C_{\text{заг}2016} - \Delta C_{(N з пер.)2016} = -21 - 21,4 = -42,4 \text{ тис. грн..};$$

Отже, за рахунок збільшення обсягу реалізації врожаю сільськогосподарських культур ФГ «Мар'ян М» собівартість сільськогосподарських культур зросла у 2018 році на 22,6 тис. грн., у 2017 році на 704,3 тис. грн., у 2016 році знизилась на 42,4 тис. грн., за рахунок зміни цін та збільшення витрат у 2018 році собівартість зросла на - 123,4 тис. грн., у 2017 році - на 57,7 тис. грн., у 2016 році - на 21,4 тис. грн..

Як видно із розрахунків, зміна цін вплинула на чистий прибуток через виручку і собівартість. Вплив зміни цін на розмір чистого прибутку в складі виручки і собівартості має різноспрямований характер: зростання виручки від реалізації врожаю сільськогосподарських культур сприяє збільшенню

чистого прибутку, а зростання собівартості призводить до зменшення прибутку. З урахуванням цього, вплив зміни цін на розмір чистого прибутку від реалізації врожаю сільськогосподарських культур ФГ «Мар'ян М» можна визначити так (рис. 5.3):

$$\Delta \Pi_{ц2018} = \Delta B_{ц2018} - \Delta C_{ц(з пер.)2018} = 200,2 - 123,4 = 76,8 \text{ тис. грн.};$$

$$\Delta \Pi_{ц2017} = \Delta B_{ц2017} - \Delta C_{ц(з пер.)2017} = 78,6 - 57,7 = 20,9 \text{ тис. грн.};$$

$$\Delta \Pi_{ц2016} = \Delta B_{ц2016} - \Delta C_{ц(з пер.)2016} = 34,5 - 21,4 = 13,1 \text{ тис. грн.}$$

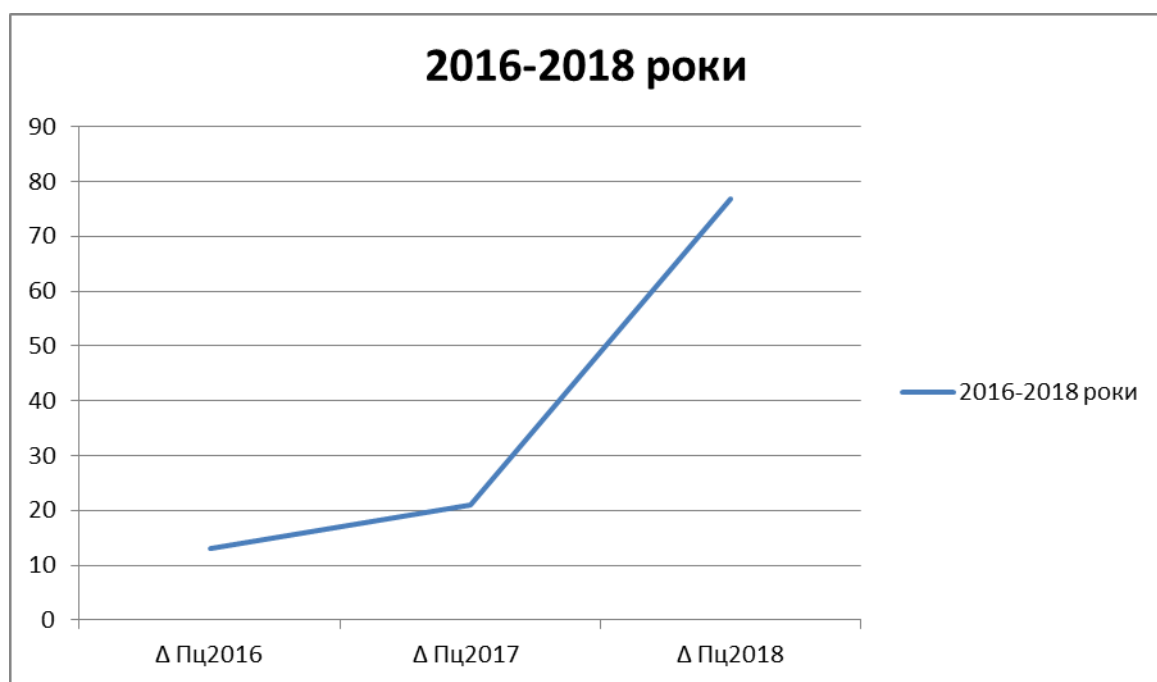


Рис. 5.3. Вплив зміни цін на розмір чистого прибутку від реалізації врожаю сільськогосподарських культур ФГ «Мар'ян М» 2016-2018 рр.

За рахунок зростання цін чистий прибуток ФГ «Мар'ян М» збільшився у 2016 році на 13,1 тис. грн., у 2017 році на 20,9 тис. грн., у 2018 році на 76,8 тис. грн..

Висновки до розділу 5

За проведеною оцінкою ефективності використання майнових та кадрових ресурсів ФГ «Мар'ян М» у 2016-2017 роках ми виявили найбільш резервмісткий об'єкт - ним на підприємстві є матеріальні витрати. У 2017-2018 роках спостерігається позитивна тенденція підвищення продуктивності праці, фондоозброєності та матеріаловіддачі, що свідчить про ефективність використання усіх ресурсів ФГ «Мар'ян М».

РОЗДІЛ 6

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

6.1. Охорона праці у ФГ «Марян М»

Виробнича необхідність, пов'язана із залученням до робіт непідготовленого персоналу, часто призводить до нещасних випадків на виробництві. Тож власникам малих сільгоспідприємств треба ретельно ставитись до безпеки свого персоналу. Адже відповідно до ст. 153 Кодексу законів про працю саме вони мають забезпечувати безпечні та нешкідливі умови праці.

Виходячи з фінансових можливостей та чисельності працюючих, створити службу охорони праці у фермерських господарствах просто не можливо. Але це не звільняє голову фермерського господарства від дотримання вимог Конституції України та прийнятих нормативно-правових актів, які становлять основу правової бази охорони праці в аграрному секторі економіки.

Одним із основних законодавчих нормативно-правових актів, що безпосередньо регулюють організацію техніки безпеки та охорону праці в фермерських господарствах, є «Правила охорони праці у сільськогосподарському виробництві». Відповідно до цих правил систему організації охорони праці у фермерських господарствах слід розділити на декілька складових:

- вимоги безпеки до виробничого обладнання та організації робочих місць;
- безпека праці під час експлуатації сільськогосподарської техніки;
- поводження з мінеральними добривами та пестицидами, їх зберігання та використання;

— вимоги безпеки під час обробітку ґрунту, сівби і догляду за посівами, під час збирання та зберігання продукції рослинництва;

— безпека праці під час збирання та заготівлі соломи, сіна, сінажу і силосу;

— вимоги безпеки під час одержання продукції тваринництва, правила поводження з тваринами;

— пожежна безпека та робота з електроприладами.

Документи з охорони праці, які є у фермерського господарства «Мар'ян М»:

— посадові інструкції, правила внутрішнього трудового розпорядку;

— положення, переліки, інструкції та інші акти з охорони праці, що діють у межах господарства та встановлюють правила виконання робіт і поведінки працівників на території підприємства, у виробничих приміщеннях, робочих місцях відповідно до нормативно-правових актів з охорони праці;

— порядок і графік проведення навчань та перевірки знань з питань охорони праці працівників та спеціалістів.

Залежно від наявної матеріально-технічної бази, голова фермерського господарства повинен отримати в територіальних органах Держпраці дозвільні документи або задекларувати роботи підвищеної небезпеки.

За нормативними законодавчими актами для організації охорони праці у фермерських господарствах повинна бути створена служба охорони праці. Так, як чисельність працюючих у фермерських господарствах мала, їх слід перевести на самоорганізацію техніки безпеки та охорони праці. В процесі самоорганізації охорони праці всі обов'язки, пов'язані з технікою безпеки, навчанням, підвищенням кваліфікації та отримання дозволів з охорони праці, покладено на самого господаря.

Незалежно від обсягу виробництва та кількості працюючих господар повинен усвідомлювати необхідність створення безпечних та здорових умов

праці для попередження виробничого травматизму та професійних захворювань в порядку встановленому чинним законодавством. [72]

Впровадження заходів з охорони праці та техніки безпеки матиме значний позитивний вплив на профілактику виробничого травматизму та допоможе зберегти життя і здоров'я працівників під час трудової діяльності.

6.2. Виконання на об'єкті (цеху, дільниці) планів захисту вододжерел, продовольства, сировини, с/г тварин і т. ін.

При організації постачання водою у особливий період враховується, що потреба у ній у позаміській зоні, після проведення евакуаційних заходів, значно зростає. З урахуванням цього розвивається і вдосконалюється система водопостачання: будуються нові, підтримуються в готовності існуючі вододжерела, впроваджується система оборотного і послідовного використання води, скорочуються невиробничі витрати тощо в містах, на об'єктах, а також у всій позаміській зоні з таким розрахунком, щоб забезпечити значно більшу кількість населення водою навіть в умовах порушення системи водопостачання.

Визначається для кожного району (регіону) необхідна кількість води для пиття і господарських потреб на випадок виникнення надзвичайних ситуацій, планується порядок забезпечення нею різних категорій населення. З метою поліпшення організації постачання населення водою у необхідних випадках у відповідних ланках створюються спеціальні служби водопостачання з задачею координації і контролю за виконанням заходів.

Для забезпечення захисту харчової сировини і продовольства проводиться додаткова герметизація складів, сховищ і холодильників, а також широке застосування упаковочних матеріалів і різних видів тари, що відповідають певним санітарно-гігієнічним вимогам та мають захисні властивості від РР, ОР і БЗ і достатню механічну міцність.

Захист продуктів від радіоактивних і отруйних речовин, бактеріологічних (біологічних) засобів при зберіганні, в процесі їх технологічної переробки, транспортування і реалізації, а також вододжерел і систем водопостачання від РР, О'Р і БЗ є однією з важливих задач цивільної оборони в усіх ланках, де розв'язуються ці питання. Це обумовлюється тим, що з зараженими продуктами і водою радіоактивні отруйні речовини і бактеріальні засоби можуть потрапити в організм людини і викликати небезпечні захворювання і ураження.

Радіоактивні продукти ділення і радіоактивні речовини (РР), що утворилися в момент аварії на АЕС і ядерного вибуху, випадають із радіоактивної хмари на місцевість у вигляді опадів і заражують усе, що знаходиться на ній. Якщо запаси продовольства виявляться невикритими або буде порушена цілісність тари і упаковки, то РР безпосередньо заразять продукти харчування або будуть занесені в їжу з заражених поверхонь тари, кухонного інвентарю і обладнання, одягу і рук при обробці продуктів. [48]

Радіоактивні речовини, що потрапили на поверхню не запованих продуктів або через щілини і нещільності тари, проникають всередину: у хліб і сухарі - на глибину пор; сипучі продукти (муку, крупу, цукор-пісок, кухонну сіль) - у поверхневі (10-15 мм) і нижче лежачі шари в залежності від щільності продукту. М'ясо, риба, овочі і фрукти забруднюються радіоактивним пилом з поверхні, великі частинки осідають на дно тари, а дрібні утворюють зависі.

Найбільшу небезпеку створює потрапляння РР всередину організму з зараженою їжею і водою, тому що потрапляння їх у кількостях, більших за встановлені, викликає променеву хворобу.

Харчові продукти, що знаходяться в осередку бактеріологічного ураження, при зберіганні на відкритих майданчиках і у негерметичних приміщеннях піддаються небезпеці зараження збудниками інфекційних хвороб, перш за все незатарені або негерметично заповані продукти харчування. На зараженій території бактеріальні рецептури тривалий час

зберігають свої вражаючі властивості, особливо за низьких температур і у похмуру погоду (декілька тижнів і більше). Вони можуть виживати і на внутрішніх поверхнях приміщень і тари, а також у різних харчових продуктах, де мікроорганізми активно розмножуються. Наприклад, збудник холери у сирому молоці зберігається 1-6 діб (до скисання), у кип'яченому - до 10 діб, у вершковому маслі - до 20-30 діб, на чорному хлібі - від 1 до 4 діб, на білому - від 1 до 26 діб, на картоплі - до 14 діб.

Таким чином, щоб зберегти від зараження радіоактивними, отруйними речовинами і бактеріальними засобами продукти харчування, фураж і воду, необхідно перш за все максимально ізолювати їх від зовнішнього середовища. У домашніх умовах основним засобом захисту продуктів харчування і запасів води від зараження є герметизація квартир, будинків, комор, зберігання продуктів у герметичній тарі або упаковці із захисних матеріалів.

Усі види продуктів, що знаходяться у металевих або скляних консервних банках, а також у посуді, що герметичне закривається, зараженню, у тому числі отруйними речовинами і бактеріальними засобами, не піддаються. У випадку необхідності – така тара швидко знезаражується.

Більш складним є захист продуктів харчування в умовах сільської місцевості, де в індивідуальному користуванні знаходяться значно більші запаси, ніж у міських жителів.

Герметизуючи колективний склад, слід добре затулити всі щілини в фундаменті, підлозі, стелі, стінах, дверях, перегородках і покрівлі. Ушкоджені стекла треба замінити новими. Ще краще прикрити вікна щільними дерев'яними щитами, обшитими толем, а зайві віконні прорізи закласти цеглою. Двері необхідно обшити з внутрішнього боку повстю, а зовні - клейонкою, між дверима і коробкою набити гуму або смужки тканини, вати, повсті, зробити притискуючі пристрої.

Ще більш ретельно треба захистити продукти, що зберігаються поза приміщеннями. На сухому місці слід обирати спеціальні майданчики,

розчистити і розрівняти їх, покрити настилом із колод, дощок, хмизу або іншого матеріалу, настил у свою чергу повинен бути вистелений брезентом або поліетиленою плівкою. Потім продукти, що знаходяться у тарі, необхідно скласти штабелями, а неупаковані скласти в бурти (насипи) і укрити брезентом, поліетиленою плівкою або підручними матеріалами, наприклад, шаром соломи (10-15 см) або гілок (20-30 см), а для зменшення займистості промазати глиною.

Якщо овочі знаходяться у полі, то поблизу місця їх зберігання треба викопати котлован глибиною 0,5 м і шириною 1,5 м, засипати в нього картоплю або інші корене- та бульбо-плоди, зверху покласти мати з соломи, очерету або просто шар соломи (20-30 см), зверху якого насипати землю (20-30 см). [72]

Одним із головних способів захисту продуктів харчування і фуражу є раціональне розміщення запасів і зниження їх концентрації в категоріальних містах. Для збереження резервів продовольства, харчової сировини і матеріальних запасів здійснюється будівництво у позаміській зоні складів, сховищ і елеваторів, передбачається вивід запасів із категоріальних міст і зон можливого катастрофічного затоплення, використання підземного простору гірських виробок, соляних шахт, підвалів, природних порожнин.

Важливим і складним заходом є організація захисту води від зараження.

При загрозі виникнення надзвичайної ситуації всі джерела води в районах розміщення населення мають бути захищені, загерметизовані і підготовлені до роботи в умовах радіоактивного зараження місцевості. На найбільш важливих з них передбачається захист від дії ударної хвилі. Для енергоживлення водопідйомників у випадку необхідності резервуються пересувні електростанції. В населених пунктах і на підприємствах сільських районів підготовлюється і частково проводиться герметизація всіх захищених джерел води. Всі системи водопостачання в населених пунктах позаміської зони готуються до роботи в умовах зараження місцевості. Вживаються

заходи щодо підвищення стійкості енергопостачання водопровідних станцій, для чого накопичуються автономні джерела, використовуються судові джерела енергії і енергопотяги, що є в наявності; на об'єктах господарської діяльності передбачається будівництво артезіанських колодязів (свердловин) для водопостачання захисних споруд.

У населених пунктах сільської місцевості широко розповсюджені шахтні колодязі з дерев'яним зрубом. Через отвір шахти зверху або через бічні стінки разом з поверхневими водами у них можуть проникнути радіоактивні, отруйні речовини і різні види мікробів (бактерій).

Для захисту таких колодязів навколо них у діаметрі 1-1,5 м треба вийняти шар ґрунту глибиною до 20 см і замість нього покласти глину (глиняний замок), котру потім зверху засипати піском. Це заглиблення може бути також залите бетоном або асфальтом. Частина зрубу, що виступає, необхідно гарно обшити дошками. Кришку для отвору шахти краще зробити із двох шарів дощок з прошарком із толю, брезенту, листового заліза або якого-небудь плівкового матеріалу. Зверху кришку треба додатково оббити листовим залізом. Якщо колодязь має механічне обладнання або коловорот, то над зрубом слід зробити двоскатне покриття, що прикриває верхній отвір колодязя і коловорот.

Колодязь повинен мати загальне відро, користуватися своїм відром забороняється. Колодязі з ручним насосом можна обшити дошками, а для рукоятки зробити проріз. Для захисту прорізу верхній зріз обсадної труби необхідно закрити м'яким чохлом з брезенту, нижній кінець чохла закріпити на обсадній трубі, а верхній - на шарнірі, що з'єднуватиме штангу насоса і рукоятку. У колодязі з бетонним або цегляним оздобленням, а також у колодязі, що має обсадну металеву трубу, проникнення шкідливих речовин з поверхневими водами майже виключено. [48]

Для захисту джерела треба вирити котлован, розчистити місце для виходу води, укріпити його стінки і дно. Над джерелом слід звести дерев'яну або іншу надбудову, котру обікласти глиною, в надбудові зробити отвір, що

закривається щільною кришкою, всю споруду обсипати ґрунтом. Для відводу води треба зробити зливну трубу або лоток.

Найкращим способом водопостачання є влаштування артезіанських свердловин. Вода, що видобувається з таких свердловин, практично не заражена.

Незалежно від наявності колодязів і інших джерел води кожне господарство повинно завжди мати запас питної води. Заготовляти воду необхідно завчасно, у можливо більшій кількості, оскільки вона необхідна для надання допомоги потерпілим, для обробки продуктів і овочів у випадку їх зараження і для інших цілей. Запаси води слід зберігати в цистернах, діжках та іншій металевій або дерев'яній тарі, що щільно закривається, встановленій у закритих приміщеннях або під навісом.

Захист продуктів харчування і води - дуже важлива державна справа. Кожна працездатна людина повинна активно брати участь у вирішенні цієї життєво важливої задачі.

Захист сільськогосподарських тварин досягається їх укриттям в обладнаних тваринницьких приміщеннях і захисних спорудах; забезпеченням особливо цінних тварин індивідуальними засобами захисту; захистом запасів кормів і вододжерел, своєчасною евакуацією тварин на безпечну відстань від приміських господарств великих міст і зон можливого затоплення, зараження.

Основним і найбільш надійним способом захисту тварин є укриття їх в обладнаних (герметизованих) приміщеннях або спеціальних захисних спорудах. Пристосовані для захисту тварин спеціальні приміщення дерев'яного типу зменшують ступінь опромінення укритих там тварин у середньому у 2-3 рази, а кам'яні і залізобетонні - у 10 разів.

Герметизація приміщень полягає у промазуванні стелі глиняним, вапняним або цементним розчином, з насипкою зверху нього шару шлаку або піску. Цими ж розчинами замазують щілини у стінах, стелях, віконних рамах, дверях. Великі щілини перед промазуванням проконопачують мохом, паклею

або ганчір'ям. Щоб підвищити захисну потужність дерев'яних стін приміщень, зовні їх роблять ґрунтову обсіпку до висоти вікон. Підпільні і надпільні отвори наглухо закривають. На вікнах з зовнішнього боку влаштовують зйомні щільні щити з дощок або іншого матеріалу. Там, де немає шибок, віконні рами з обох боків забивають щитами (дерев'яними, солом'яними або очеретовими) і засипають поміж них пісок, торф, тирсу або землю. Двері обшивають толем. Між дверима і дверними рамами набивають шар гуми, повсті і щільно закривають двері нижніми запорами. Із внутрішнього боку двері завішують зволженим брезентом. У витяжні вентиляційні і пічні труби вставляють задвижки, що щільно закриваються. Приточно-вентиляційні труби обладнують простішими фільтрами з мішковини, повсті, вати, сіна.

6.3. Забезпечення участі ФГ «Мар'ян М» у державній системі моніторингу довкілля, основні завдання, організація і функціонування

Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» (ст.20, 22) передбачено створення державної системи моніторингу довкілля (далі – ДСМД) та проведення спостережень за станом навколишнього природного середовища, рівнем його забруднення. Виконання цих функцій покладено на Мінприроди та інші центральні органи виконавчої влади, які є суб'єктами державної системи моніторингу довкілля, а також підприємства, установи та організації, діяльність яких призводить або може призвести до погіршення стану довкілля.

Основні принципи функціонування ДСМД визначені у постанови Кабінету Міністрів України від 30.03.1998 № 391 „Про затвердження Положення про державну систему моніторингу довкілля”.

На даний час, у державній системі моніторингу довкілля (далі – ДСМД) функції і задачі спостережень та інформаційного забезпечення виконують 8

суб`єктів системи моніторингу: Мінприроди, МНС, МОЗ, Мінагрополітики, Мінжитлокомунгосп, Держводгосп, Держкомлісгосп, Держкомзем.

Кожний із суб`єктів ДСМД здійснює моніторинг тих об`єктів довкілля, що визначаються Положенням про державну систему моніторингу довкілля та порядками і положеннями про державний моніторинг окремих складових довкілля.

Основні нормативні акти, що регламентують моніторинг об`єктів довкілля:

- постанова Кабінету Міністрів України від 09.03.1999 № 343 «Про затвердження Порядку організації та проведення моніторингу в галузі охорони атмосферного повітря»;

- постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 815 «Про затвердження Порядку здійснення державного моніторингу вод»;

- постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.1993 № 661 «Про затвердження Положення про моніторинг земель»;

- постанова Кабінету Міністрів України від 26.02.2004 № 51 «Про затвердження Положення про моніторинг ґрунтів на землях сільськогосподарського призначення».

З метою координації діяльності міністерств та відомств, визначення основних принципів державної політики з питань розвитку системи моніторингу навколишнього середовища, забезпечення її функціонування на основі єдиного нормативно-методологічного забезпечення постановою Кабінету Міністрів України від 17.11.2001 № 1551 утворено Міжвідомчу комісію з питань моніторингу довкілля.

Мінприроди здійснюється організаційно-технічне забезпечення роботи комісії та її профільних секцій.

Існуюча система моніторингу довкілля базується на виконанні розподілених функцій її суб`єктами і складається з підпорядкованих їм підсистем. Кожна підсистема на рівні окремих суб`єктів системи моніторингу має свою структурно-організаційну, науково-методичну та технічну бази.

Функціонування ДСМД здійснюється на трьох рівнях, що розподіляються за територіальним принципом:

- загальнодержавний рівень, що охоплює пріоритетні напрямки та завдання моніторингу в масштабах всієї країни;
- регіональний рівень, що охоплює пріоритетні напрямки та завдання в масштабах територіального регіону;
- локальний рівень, що охоплює пріоритетні напрямки та завдання моніторингу в масштабах окремих територій з підвищеним антропогенним навантаженням.

На виконання вимог ст.19 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища», підприємства, установи та організації погоджують з органами місцевого самоврядування поточні та перспективні плани роботи з питань охорони навколишнього природного середовища і використання природних ресурсів.

До головних завдань в організації природоохоронної діяльності підприємств відноситься :

- аналіз кількісних і якісних показників діяльності підприємства, які здійснюють вплив на довкілля, ефективності запровадження заходів з охорони довкілля і раціонального використання природних ресурсів за відповідний період;
- розробка перспективних та поточних заходів природоохоронної діяльності з обґрунтуванням потреби щодо обсягів їх фінансування, визначення термінів виконання.

Природоохоронні заходи, що запроваджуються підприємством, повинні повністю компенсувати шкідливий вплив виробництва на навколишнє природне середовище і відповідати за напрямками постанові Кабінету міністрів України від 17 вересня 1996 року № 1147 (зі змінами) «Про затвердження переліку видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів».

План підприємств з питань охорони навколишнього природного середовища і раціонального використання природних ресурсів складається з таких розділів:

- охорона і раціональне використання водних ресурсів;
- охорона повітряного басейну;
- охорона і раціональне використання земель;
- поводження з відходами та небезпечними речовинами;
- організаційно-просвітницькі заходи.

Висновки до розділу 6

Одним із основних законодавчих нормативно-правових актів, що безпосередньо регулюють організацію техніки безпеки та охорону праці в фермерських господарствах, є «Правила охорони праці у сільськогосподарському виробництві».

За нормативними законодавчими актами для організації охорони праці у фермерських господарствах повинна бути створена служба охорони праці. Так, як чисельність працюючих у фермерських господарствах мала, їх слід перевести на самоорганізацію техніки безпеки та охорони праці. В процесі самоорганізації охорони праці всі обов'язки, пов'язані з технікою безпеки, навчанням, підвищенням кваліфікації та отримання дозволів з охорони праці, покладено на самого господаря.

Незалежно від обсягу виробництва та кількості працюючих господар повинен усвідомлювати необхідність створення безпечних та здорових умов праці для попередження виробничого травматизму та професійних захворювань в порядку встановленому чинним законодавством.

Найкращим способом водопостачання є влаштування артезіанських свердловин. Вода, що видобувається з таких свердловин, практично не заражена.

Захист продуктів харчування і води - дуже важлива державна справа. Кожна працездатна людина повинна активно брати участь у вирішенні цієї життєво важливої задачі.

Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» (ст.20, 22) передбачено створення державної системи моніторингу довкілля (далі – ДСМД) та проведення спостережень за станом навколишнього природного середовища, рівнем його забруднення. Виконання цих функцій покладено на Мінприроди та інші центральні органи виконавчої влади, які є суб'єктами державної системи моніторингу довкілля, а також підприємства, установи та організації, діяльність яких призводить або може призвести до погіршення стану довкілля.

Основні принципи функціонування ДСМД визначені у постанови Кабінету Міністрів України від 30.03.1998 № 391 „Про затвердження Положення про державну систему моніторингу довкілля”.

До головних завдань в організації природоохоронної діяльності підприємств відноситься :

- аналіз кількісних і якісних показників діяльності підприємства, які здійснюють вплив на довкілля, ефективності запровадження заходів з охорони довкілля і раціонального використання природних ресурсів за відповідний період;

- розробка перспективних та поточних заходів природоохоронної діяльності з обґрунтуванням потреби щодо обсягів їх фінансування, визначення термінів виконання.

ВИСНОВКИ

Отже, специфічні особливості сільського господарства та виробництва сільськогосподарської продукції зумовлюють необхідність відповідної побудови обліку. Раціонально побудований облік, який враховує всі наведені вище моменти і фактори, має забезпечити ефективну господарську діяльність, а також її зростання шляхом правильного і обґрунтованого використання ресурсів, збереження майна власника і його примноження, зменшення величини непередбачуваних витрат.

Важливим показником, який характеризує роботу підприємств є собівартість продукції, що впливає на фінансові результати діяльності підприємства, темпи розширення виробництва, фінансовий стан господарюючих суб'єктів.

Виробничий облік і калькулювання є основними елементами системи управління не тільки собівартістю продукції, але і виробництва в цілому.

У 2 розділі роботи проаналізовано дефініцію "калькуляція", наведено класифікацію калькуляцій продукції.

Розглянуто основні характеристики обліку собівартості продукції при застосування різних систем калькулювання, зокрема:

- системи калькулювання „стандарт-кост”, що передбачає визначення ще до початку виробничого процесу стандартних витрат і здійснення суворого контролю за їх дотриманням;

- системи калькулювання „директ-костинг”, яка активно розвивається відповідно до вдосконалення систем управління.

Відзначено, що сучасні системи калькулювання собівартості продукції забезпечують важливу інформацію, придатну для вирішення багатьох управлінських завдань.

Проаналізовано облік доходів від реалізації продукції досліджуваного підприємства та запропоновано основні критерії вибору бухгалтерської програми для ФГ «Мар'ян М»

Розглянуто групи бухгалтерських проводок, пов'язаних із доходом від реалізації продукції.

Отже, з вище описаного випливає, що внутрішньогосподарський контроль є складовою частиною системи управління підприємства. Впровадження процесу внутрішньогосподарського контролю на фермерському господарстві з метою підвищення ефективності виробництва, забезпечення дотримання працівниками своїх обов'язків, норм та нормативів дозволить підприємству забезпечити стабільне зростання економічних показників. Він дозволить керівникам, на основі отриманої оперативної інформації, приймати правильні та своєчасні управлінські рішення, для досягнення поставлених завдань щодо підвищення конкурентоспроможності продукції та ефективності діяльності підприємства.

У даному розділі проведено порівняльний аналіз по структурі, динаміці в частині витрат ФГ “Мар’ян М”, а також аналіз складу, динаміки та структури собівартості сільськогосподарських культур досліджуваного підприємства за елементами та статтями калькуляції.

Усі витрати і відрахування у 2017 році порівняно із 2016 роком, а також у 2018 році порівняно із 2017 роком, окрім інших операційних витрат зросли на ФГ “Мар’ян М” за рахунок збільшення, в основному, собівартості реалізованих культур зернових та зернобобових, що зумовлено збільшенням посівних площ, обсягів вирощування сільськогосподарських культур, розширенням ринків збуту, вирощуванням нових видів зернових, бобових та технічних культур.

3-поміж витрат у 2016, 2017 та 2018 роках найбільшу питому вагу має собівартість реалізованої продукції — 76%, 88,3% і 72,8% відповідно. Порівняно невелику частку становлять інші операційні витрати та інші витрати. Так, у 2018 році інші витрати дорівнювали 27,2%, у 2017 році – 2,4%, у 2016 році – 4%, тобто в абсолютній сумі збільшилися на 468 тис. грн. та 12 тис. грн. У 2018 році інших операційних витрат не було, зате у 2017 та 2016 роках вони дорівнювали 9,3% та 20% відповідно, тобто в абсолютній

сумі зменшилися у 2018 році на 128 тис. грн., а у 2017 році збільшилися на 8 тис. грн..

Собівартість культур зернових та зернобобових ФГ “Мар’ян М” збільшилась по всіх статтях калькуляції у всіх аналізованих роках. Така зміна відбулась за рахунок зростання у 2018-ому році порівняно з 2017-им кількості вирощених культур зернових та зернобобових на 30 ц або в 1,4 рази. А у 2017-ому році порівняно з 2016-им така зміна відбулась за рахунок зростання урожайності та збуту культур зернових та зернобобових на 1600 ц. Загальновиробничі витрати у 2018 році мегазросли на 358 тис. грн. або на 223,75%, що потребує детального аналізу їх складу та виявлення резервів зниження.

Значне перевищення темпів росту витрат на вирощування культур зернових та зернобобових (232,77%) над темпами росту доходу від його реалізації (214,29%) є негативною тенденцією та свідчить про високий рівень матеріаломісткості, фондомісткості, трудомісткості сільськогосподарського виробництва або ж про неправильну цінову політику підприємства. Однак збільшення обсягів реалізації вдвічі та освоєння нових ринків збуту дає можливість оцінити ситуацію на підприємстві як позитивну.

У 2018 та 2017 роках найбільшу питому вагу в загальному обсязі операційних витрат складають матеріальні затрати - 82,3% та 74,7% відповідно, витрати на оплату праці – 8,9 % та 7,2 % відповідно, амортизація - 8,8% та 8,5%, інші операційні витрати - 0 % та 9,6 % відповідно. Порівнюючи 2018 рік з минулим роком матеріальні затрати зросли на 7,6 % (82,3 -74,7), що зумовлено нарощенням обсягів вирощування, урожайності та збуту зернових, зернобобових та технічних культур у 2018 році. Частка витрат на заробітну плату зросла на 0,3% (8,8-8,5), частка інших операційних витрат – знизилась на 9,6 % (9,6-0). Темпи росту доходу від реалізації сільськогосподарських культур у 2018 році в порівнянні з 2017 роком склали $((2202/1651)*100\%)=133,37\%$, а темпи росту операційних витрат ФГ “Мар’ян М” $((1337/1339)*100\%)=99,9\%$. Це позитивна тенденція, оскільки дохід

зростає більшими темпами, ніж витрати від реалізації, тому підприємство працює собі в прибуток, та є економічно вигідним у своїй діяльності та вибрало правильну цінову політику.

Отже, матеріаломісткість в 2018 році становила 61 коп., це означає, що фермерське господарство на одиницю вирощених сільськогосподарських культур витратило насіння, добрива, засоби захисту рослин на суму 61 коп. Слід відмітити її зниження в 2017 році на 9 коп. або 17,3%, що може бути зумовлено кількома факторами: зниженням цін на посадковий матеріал та дотриманням норм витрачання сировини. Кожна гривня, вкладена в насіння, посадковий матеріал, засоби захисту рослин принесла ФГ «Мар'ян М» у 2017 році доходу на суму 1,65 грн., а у 2018 році - 2 грн., що на 35 коп. більше в порівнянні з минулим роком, що зумовлено скороченням рівня матеріаломісткості

Трудомісткість у 2017 році становила 6 коп., це означає, що на одиницю вирощених сільськогосподарських культур затрачено праці в розмірі 6 коп., у 2018 році - 5 коп., що на 1 коп. менше у порівнянні з попереднім роком. Продуктивність праці у 2018 році також зросла у порівнянні із 2017 роком на 1,64 грн.. Кожна гривня, вкладена в персонал у 2017 році принесла ФГ «Мар'ян М» дохід від реалізації вирощених сільськогосподарських культур у розмірі 17,02 грн., а у 2017 році - 18,66 грн. Зростання продуктивності праці та відповідно зниження трудомісткості зумовлено перевищенням темпів зростання обсягів реалізації над темпами росту оплати праці.

Кожна гривня вкладена в основні засоби у 2017 році принесла підприємству дохід від реалізації сільськогосподарських культур на суму 14,48 грн., у 2018 році - на суму 18,66 грн.

За проведеною оцінкою ефективності використання майнових та кадрових ресурсів ФГ «Мар'ян М» у 2016-2017 роках ми виявили найбільш резервомісткий об'єкт - ним на підприємстві є матеріальні витрати. У 2017-2018 роках спостерігається позитивна тенденція підвищення продуктивності

праці, фондоозброєності та матеріаловіддачі, що свідчить про ефективність використання усіх ресурсів ФГ «Мар'ян М».

БІБЛІОГРАФІЯ

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность: постановка и внедрение / И.В. Аверчев. – М.: Вершина, 2006. – 512 с.
2. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности: теория, практика и перспективы развития / А.Ф. Аксененко. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 224 с.
3. Аналіз господарської діяльності : навчальний посібник / за заг. ред. І. В. Сіменко, Т. Д. Косової. К. : «Центр учбової літератури», 2013. -384 с.
4. Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф. – М.: Экономика, 1989. – 519 с.
5. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: [пер. с англ.] / А. Апчерч. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
6. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. - [2-ге вид.] - – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
7. Атрилл Питер. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / Питер Атрилл, Едди МакЛейни. – Днепропетровск: Баланс КЛУБ, 2003. – 601 с.
8. Безруких П.С. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комиссарова. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
9. Белоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 3-5.
10. Белоусова І. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 30-34.
11. Белоусова І. Проблеми розвитку управлінського обліку в Україні / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 39-44.

12. Бородин А.С. Нормативный учет и себестоимость промышленной продукции / А.С. Бородин, В.А. Торнов. – К.: Техника, 1990. – 147 с.
13. Бородин О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О. Бородин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С.45-53.
14. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: монографія / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
15. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчально-практичний посібник / [за ред. С.Ф. Голова]. – Дніпропетровськ: ТОВ “Баланс-Клуб”, 2000. – 768 с.
16. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / В.К. Савич, Л.А. Костецька. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 272 с.
17. Бухгалтерський облік: фінансовий та внутрішньогосподарський / за ред. В.В.Сопка, О.В.Бойка. – К. : Фенікс, 2003. – 468 с.
18. Бухгалтерський управлінський облік: навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
19. Валуев Б.И. Некоторые актуальные направления развития учета – управленческий аспект / Б.И. Валуев // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2006. – С.89-94.
20. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
21. Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б.И. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 2-10.
22. Валуев Б.І. Облікова політика промислового підприємства – управлінська спрямованість підходу / Б.І. Валуев, І.В. Рузмайкіна // Вісник ЖДТУ. – 2005. – № 2 (32). – С. 61–65.
23. Валуев Б.І. Управлінський облік: десять питань, на які немає відповіді / Б.І. Валуев // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 1. – С. 63-66.–(Економічні науки).

24. Вахрушина М.А. Бухгалтерський управленческий учет / М.А. Вахрушина. – М.: Финстатинформ, 2000. – 359 с.
25. Голов С. Чи перешкоджає П(С)Б016 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? / С. Голов// Інвестиції: практика та досвід. – 2014. - № 21. – С. 25
26. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К.: ЦУЛ, 2007. – 522 с.
27. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003.– 704 с.
28. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.: Автоінтерсервіс, 1996. – 554 с.
29. Губачова О.М. Становлення бухгалтерського обліку як наслідок розвитку цивілізації / О.М. Губачова // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 11. – С. 75-80.
30. Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14-19.
31. Гуцайлюк З. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 46-49.
32. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посібн. / Давидович І. Є.- К. : Центр учбової літератури, 2008. - 320 с.
33. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. —[3-є вид., переробл. і доповн.] — К. : Знання, 2007. — 243 с.
34. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія / Дерій В.А.. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272с.
35. Джон К. Шанк. Стратегическое управление затратами: [пер. с англ.] / Шанк Джон К., В Говиндараджан. – С-Пб.: Бизнес Микро, 1999. – 288 с.

36. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: [пер. с англ.] / К. Друри; под ред. С.А.Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
37. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
38. Елисеева И.И. Идеи Пачоли и развитие методов принятия управленческих решений: из истории / И.И. Елисеева // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 10. – С. 50-55.
39. Єгорова О. В. Аналіз господарської діяльності : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів аграрного профілю / Єгорова О. В., Дорогань-Писаренко Л. О., Литвин О. Ю.. - Полтава : РВВД ПДАА, 2016. - 308 с.
40. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навчальний посібник /А.Г Загородній, Г.О. Партин. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – К.: Т-во “Знання”; КОО, 2004. – 377 с.
41. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
42. Звітність підприємств: навчальний посібник / [за ред. Ю.А. Вериги]. – Полтава: ТОВ “Видавництво “Інтерграфіка”, 2005. – 656 с.
43. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.
44. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навчальний посібник / С.В. Івахненко. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
45. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
46. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія / О.В. Карпенко. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.

47. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: учеб. пособие / Т.П. Карпова. – М.: Инфра-М, 1997. – 392 с.
48. Керб Л.П. Основы охорони праці: Навч. посібник / Л.П. Керб. – К.: КНЕУ, 2004. – 216 с.
49. Кит У. Стратегический управленческий учет / У. Кит. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 703 с.
50. Ковальчук М. І. Економічний аналіз у сільському господарстві : Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. К. : КНЕУ, 2002. 282 с.
51. Кузіна Р. В. Облік у галузях економіки: навчальний посібник. / [Р. В. Кузіна, Т. П. Добрунік, О. В. Радова, О. В. Обнявко та ін.] – Херсон: ОЛДІ-ПЛЮС, 2017. – 508 с.
52. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навчальний посібник / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.
53. Лень В.С. Управлінський облік / В.С. Лень. – К.: Знання-прес, 2003. – 287 с.
54. Литвин Ю.Я. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві: [навч. посіб.] / Ю.Я. Литвин. – К.: Вища шк., 2003. – 301с.
55. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / О.В. Лишиленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 215 с.
56. Лямец В.И. Системный анализ / В.И. Лямец, А.Д. Тевящев. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – Харьков: ХНУРЕ, 2004. – 448 с.
57. Максимова В. Ф. Облік в галузях економіки: Навч. посіб. /За ред. Максимової В. Ф.. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 496с.
58. Максимова В. Ф. Облік в галузях економіки: Навч. посіб. /[Максимова В. Ф., Козіна З. В., Стиренко Л. М., Степова Т. Г.]; за ред. Максимової В. Ф., – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 496 с.
59. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Державного комітету промислової

політики України від 2.02.2001 р. № 47 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>. – Заголовок з титулу екрану.

60. Микитенко Т. Сучасні інформаційні технології обліку та аудиту в управлінні підприємством / Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С.12–19.

61. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / [пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.

62. Моссаковський В. Б. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві [Електронний ресурс] / В. Б. Моссаковський, С. Я. Бублик. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/153/35/>.

63. Моссаковський В. Види обліку в сучасних умовах та їх обґрунтування / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 6. – С. 22-29.

64. Моссаковський В. Концепція обліку в Україні / В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 8–13.

65. Моссаковський В. Про перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 10-20.

66. Мошек Г.Є. Менеджмент підприємства: підручник / Г.Є. Мошек, Л.А. Гомба, Л.П. Піддубна. – К.: КНТЕУ, 2002. – 371 с.

67. Мюллендорф Р. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр; [пер. с нем. М.И Корсакова]. – М.: ЗАО „ФБК-Пресс”, 1996. – 160 с.

68. Наказ Міністерства промислової політики України „Про затвердження методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості” № 373 від 09.07.2007, [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07>

69. Нападовська Л. Проблеми становлення та розвитку управлінського обліку в Україні / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 9. – С. 33-38.

70. Нападовська Л.В. Управлінський облік / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

71. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

72. Основи охорони праці: Навчальний посібник для професійно-технічних навчальних закладів/Л. Е. Винокурова, М. В. Васильчук, М. В. Гаман. — К.: Факт, 2005. — 344 с.

73. Писаревська Т.А. Інформаційні системи обліку та аудиту: навчальний посібник / Т.А. Писаревська. – К.: КНЕУ, 2004. – 369 с.

74. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. // [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/>

75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 – Дохід: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. // [Електронний ресурс] :– Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055

76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 „Витрати”: наказ міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

77. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

78. Райан Б. Стратегический учет для руководителя: [пер с англ.] / Б. Райан; под ред. В.А. Мирюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

79. Саблук П.Т. Аналіз і контроль в управлінні сільськогосподарським виробництвом / П.І. Гайдуцький, С.С. Габор, П.Т. Саблук, В.В. Стечишин. – К.: Урожай, 2005. – 104 с.

81. Садовська І.Б. Облік інтелектуальних активів сільськогосподарських підприємств: теорія і практика: монографія / І.Б. Садовська, І.В. Жураковська ; Луц. нац. техн. ун-т. — Луцьк, 2009. — 292 с.

82. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

83. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В. Сопко, В. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.

84. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

85. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект [Електронний ресурс]/ С. Сорока//Економічний аналіз. – 2010. - № 6. - Режим доступу: http://econa.at.ua/Vypusk_6/soroka.pdf

86. Тарасюк Г.М. Планування діяльності підприємства: навчальний посібник / Г.М. Тарасюк, Л.І. Шваб. – К.: “Каравела”, 2003. – 432 с.

87. Терещенко Л.О. Інформаційні системи і технології в обліку: навчальний посібник / Л.О. Терещенко, І.І. Матієнко-Зубенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 187 с.

88. Ткач В.И. Управленческий учет: международный аспект / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

89. Труш В. Є. Управлінський облік: навч. Пос. / В. Є. Труш, Т. М. Чебан, Н. Я. Степанович. – К.: Кондор, 2007 – 294 с.

90. Турило А.М. Управління витратами підприємства: навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. –120 с.

91. Управленческий учет: [пер. с англ.] / Є.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг. – М.: Вильямс, 2003. – 878 с.

92. Усакова Н. А. Калькулювання за системою «Директ-костинг» / Н. А. Усакова // *Управлінський облік*. - 2007. - № 3 - С. 136 -140.
93. Федорова Г.В. Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита / Г.В. Федорова. – М.: Омега-Л, 2004. – 304 с.
94. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: [пер. с англ.] / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
95. Чабанюк О.М. Облік і контроль витрат, калькулювання собівартості послуг: проблеми та напрями їх вирішення / О.М. Чабанюк // *Науковий вісник НЛТУ України*. – 2010. – Вип. 20.13. – С. 268–273.
96. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник / Н.В. Чебанова, Ю.А. Василенко. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 672с.
97. Шим Дж.К. Методы управления стоимостью и анализа затрат: [пер. с англ.] / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел. – М.: Филинь, 1996. – 334 с.
98. Шумляев Б.О. Бухгалтерський облік в галузях господарства: Підруч. / Б.О. Шумляев, І.В. Татаренко, Є.І. Рябий ; Дніпропетр. філ. Відкритого міжнар. ун-ту розв. людини "Україна". — Д., 2006. — 458 с.