

УДК 338.432:633.6

Т. А. Ковальчук,
аспірант, Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ БУРЯКОЦУКРОВОГО ВИРОБНИЦТВА

T. Kovalchuk,
postgraduate student, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnitsa

METHODOLOGICAL APPROACHES TO CLASSIFICATION OF COSTS FOR THE PRODUCTION OF SUGAR BEET ENTERPRISES

У статті розглядаються проблеми обліку витрат бурякоцукрового виробництва з врахуванням організаційно-технологічних особливостей підприємства. Висвітлюються питання недосконалості класифікації витрат та конкретизовано номенклатуру калькуляційних статей цукрового виробництва. За даними дослідження запропоновано класифікацію витрат щодо особливостей бурякоцукрового виробництва. Розглянуто організаційно-технологічний механізм функціонування бурякоцукрового виробництва, який характеризується складом його учасників і економічними відносинами, які складаються між постачальниками цукрових буряків, цукровими підприємствами і споживачами цукру. Функціонування таких інтегрованих формувань дозволить об'єднати в єдину систему виробництво, зберігання, переробку і реалізацію цукрових буряків та продуктів його переробки, більш завантажити виробничі потужності, забезпечити конкурентоспроможність на зовнішньому ринку.

In the article deals with the problems of cost accounting beet sugar production with organizational and technological features of the company. The issue of classification of costs imperfections and articles specified range calculation of sugar production. According to research classification of expenditure on sugar beet production features. We consider organizational and technological mechanism of functioning of sugar beet production, which is characterized by the composition of the participants and economic relations that develop between suppliers of sugar beet, sugar companies and consumers of sugar. The functioning of the integrated units will merge into a single system production, storage, processing and sale of sugar beet and its products, a load capacities and ensure competitiveness on the international market.

Ключові слова: цукрові буряки, виробництво, переробка, оцінка, витрати.
Key words: sugar beet, production, processing, evaluation, costs.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Бурякоцукрове виробництво є одним із основних процесів господарської діяльності підприємства. У процесі виробництва викори-

стовують природні ресурси, сировину, матеріали, паливо, енергію, трудові ресурси, основні засоби і отримують готову продукцію, яку потім реалізують. Характерною особливі-

стю цього процесу є формування витрат на виробництво продукції, що становлять її виробничу собівартість, тому до витрат виробництва відносять витрати, обумовлені технологією виробництва, перебувають у залежності від обсягу випущеної продукції і складають її речову основу.

Процес виробництва являє собою процес поєднання живої праці з засобами виробництва. Через те, що цей процес відбувається безперервно, то він вимагає і безперервних затрат засобів праці і предметів праці.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок у дослідження проблем витрат на виробництво зробили такі вітчизняні науковці, як: П. Атамас, І. Белеха, О. Бородкін, Б. Валувєв, М. Кужельний, А. Кузьмінський, В. Линник, М. Чумаченко, В. Івашкевич, Ф. Бутинець, Л. Чижевська, Н. Герасимчук та інші.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є розробка класифікації витрат бурякоцукрового виробництва за зазначеними ознаками та групами важливими для обліку, аналізу, контролю та планування процесу виробництва продукції.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

На даний момент нормативно-правові документи, що регулюють ведення обліку витрат виробництва на промислових підприємствах носять загальний характер і не враховують виробничо-технологічних особливостей галузі промисловості.

Важливе значення для обліку та здійснення контролю за раціональним використанням сировини та матеріалів, нормами виробітку і затраченим часом, збереженням розцінок, тарифів і фонду заробітної плати має забезпечення підприємств необхідною нормативно-технологічною документацією [5].

Рада зі стандартів фінансового обліку (РСФО) дає чітке визначення поняття "витрати". Під витратами розуміється відтік або використання активів. Виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження та виробництва товарів, надання послуг та здійснення інших операцій, які є основою життєдіяльності суб'єкта господарської діяльності й включаються в розрахунок прибутку [5].

Проблема полягає в тому, що важливо вивести класифікацію витрат виробництва, яка найбільш повно відповідає б завданням дослідження та напрямам їх реалізації в системі управління.

Аналіз вітчизняного досвіду з питань класифікації витрат дозволив сформулювати основні принципи класифікації витрат:

1. Орієнтація на певний клас (групу) управлінських завдань.
2. Відображення специфіки галузі.
3. Облік характеру, організаційної та фінансової структури виробництва і управління.
4. Єдність класифікацій для цілей планування, обліку, аналізу та контролю витрат.
5. Взаємозв'язок класифікацій витрат між собою.
6. Комплексне використання в управлінні витратами всіх класифікацій витрат.

Класифікація, в загальному понятті, — це один із методів пізнання та вивчення об'єктів. Її суть у розподілі досліджуваних об'єктів на класи на базі визначених загальних властивостей об'єктів та закономірних зв'язків між ними.

На думку І.М. Грабової, класифікація витрат — це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Причому, чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єкта [7, с. 134—135].

С.Р. Тріль вважає, що економічно обгрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств, оскільки від цього залежить здатність своєчасно і чітко управляти прибутком, можливість оперативного аналізу і прогнозування, а в кінцевому підсумку — обгрунтованість управлінських рішень. Відмічено, що класифікація витрат забезпечить правильний облік, раціональну організацію калькулювання собівартості продукції лише за умови її теоретичного і методичного обгрунтування та придатності для практичного застосування на підприємствах цукрової промисловості [12].

Що стосується західних класифікацій витрат, то характерною їх рисою є умовність, спрощеність, поєднання різних класифікаційних ознак, заміна одного поняття іншим. На відміну від вітчизняного, в західному обліку не має чіткої класифікації витрат за елементами і статтями калькуляції. При цьому термін "елементи витрат", що використовуються в зарубіжній літературі, відповідає вітчизняно-

Таблиця 1. Групування витрат за класифікаційними ознаками

Ознака класифікації	Групування витрат
1	2
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкту витрат). Непрямі витрати (витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат)
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби (витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації). Витрати на групи виробів. Витрати на замовлення
За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів). Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби. Паливо і енергія на технологічні цілі. Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова). Відрахування на соціальні заходи. Загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення)
За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів). Витрати на оплату праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства). Відрахування на соціальні заходи (включають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування; величина ідрахувань встановлюється у відсотках від витрат на оплату праці). Амортизація (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів). Інші витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей)
За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва. Витрати цеху. Витрати дільниці
За календарними періодами	Поточні витрати (витрати, періодичність яких менше одного місяця). Одноразові витрати витрати, які здійснюються один раз. (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу)
За функціями управління	Виробничі витрати. Невиробничі витрати
У залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати (витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва). Непродуктивні витрати (необов'язкові витрати, які виникають у результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології)

му поняттю "статті калькуляції". Так, Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл вважають, що виробничі витрати складаються з трьох частин, а саме: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих накладних витрат. На думку Ч.Т. Хорнгрена і Дж. Тостера, є три основних елемента на виробництво: основні матеріали, прямі витрати праці та непрямі витрати [8, с. 151].

Доцільним є дослідження науковців підходів до класифікації витрат, оскільки науково обгрунтоване групування витрат за визначеними однорідними ознаками важливе для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції. Нами запропоновано таку класифікацію витрат (табл. 1).

Дані таблиці свідчать, що класифікація витрат здійснюється виходячи з певних цілей. У вітчизняній практиці вважається однією з основних класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона заснована на економічній природі витрат, не залежить від кон-

кретних умов, і тому склад елементів може бути встановленим.

Разом з тим, класифікація витрат за елементами не може задовольнити інформаційні потреби підприємства про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Наявність інших підходів до класифікації витрат зумовлено тим, що підприємство має безліч техніко-економічних, маркетингових, фінансових особливостей, які впливають на формування собівартості.

При формуванні облікової інформації для прийняття управлінських рішень існує дещо інша класифікація витрат, адже кожен керівник або власник підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення, для цього використовують економічно обгрунтовану класифікацію витрат. У цілях управління вона поділяється за принципом: різні витрати для різних цілей.

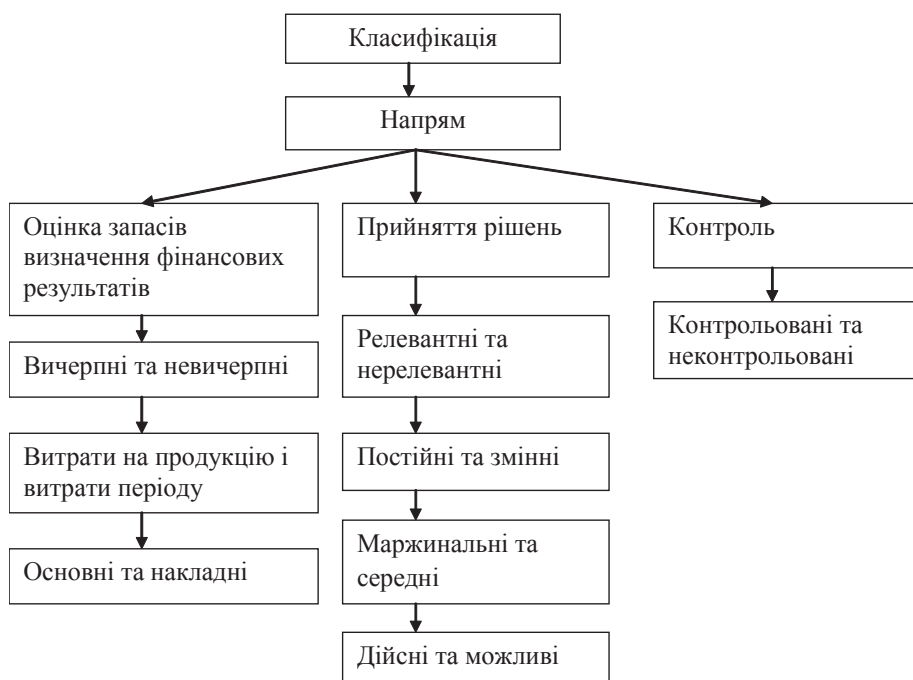


Рис. 1. Класифікація витрат для потреб обліку для прийняття управлінських рішень

Джерело: [4].

З цією метою виділяють такі три напрями класифікації витрат (рис. 1).

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників вирізняють контрольовані та неконтрольовані витрати [4]:

— контрольовані витрати — це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них значний вплив;

— неконтрольовані витрати — це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємств, включають:

— витрати на продукцію (прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати);

— витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати).

— основні витрати — це сукупність прямих витрат на виробництво продукції;

— накладні витрати, які пов'язані з процесом виробництва, але вони не можуть бути віднесені до певних об'єктів економічно можливим шляхом [4].

У залежності від прийняття управлінського рішення:

— релевантні витрати — це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення;

— нерелевантні — це витрати, що не залежать від прийняття рішення;

— постійні — це витрати, розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску обсягу продукції істотно не змінюється;

— змінні — це витрати, які при змінні обсягу виробництва змінюються;

— маржинальні витрати — це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;

— середні — це витрати, що визначаються як сума витрат на виробництво основної і додаткової продукції поділена на кількість виготовлених виробів;

— дійсні — це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів і по мірі їх виникнення вони відображаються в облікових регістрах;

— можливі витрати — це та вигода, яка втрачається, якщо вибір одного варіанту дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.

Головну увагу слід зосередити на релевантних (суттєвих) витратах, тобто тих, що можуть змінюватись в результаті прийнятого рішення. Тому у управлінському обліку цінність має система групування витрат за операціями, видами продукції та ступенем керованості (слабо, частково або повністю керовані) [6].

Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Одні і ті самі витрати можуть бути контрольовані з боку начальника цеху одного підприємства та неконт-

трольованими для начальника цеху іншого підприємства.

Варто наголосити, що багатогранність ознак, за якими групують витрати в обліку для потреб управління, підтверджує необхідність ефективної організації їх облікового забезпечення для формування необхідної інформації з метою задоволення потреб користувачів.

Як було зазначено вище, класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління.

Витрати виробництва бурякоцукрового заводу групують наступними калькуляційними статтями:

1. Сировина та основні матеріали.
2. Супутня продукція (вираховується).
3. Допоміжні матеріали на технологічні цілі.
4. Паливо та енергія на технологічні цілі.
5. Основна заробітна плата.
6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальні заходи.
8. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування.
9. Загальновиробничі витрати.

Однак у досліджуваних сільськогосподарських організаціях дана номенклатура статей не дотримується. Тому ми вважаємо, що одним з найважливіших напрямків удосконалення обліку витрат і калькуляції собівартості продукції буряківництва є розробка науково обгрунтованої номенклатури калькуляційних статей. Істотний недолік встановленої номенклатури статей витрат у буряківництві — значне укрупнення витрат, об'єднання в окремі статті витрат, що відображають різні господарські процеси. Наприклад, до статті "Сировина та основні матеріали" крім безпосередньо самих матеріальних ресурсів у вигляді насіння і садивного матеріалу, добрив, засобів захисту рослин, включаються витрати палива та енергії на технологічні цілі та роботи і послуги сторонніх організацій. Ми вважаємо такий підхід вкрай недоцільним, оскільки в результаті цього знижуються контрольно-аналітичні функції в системі управління формуванням собівартості продукції.

У більшості бурякоцукрових підприємств, крім робіт і послуг вищеперерахованих, сторонні організації надають послуги з електропостачання, а ці витрати не можна безпосередньо віднести на вироблену продукцію. Тому ми

пропонуємо дані витрати показувати окремою статтею "Енергопостачання".

Що б мати можливість розраховувати неповну собівартість, вважаємо за необхідне статті "Загальногосподарські витрати", "Податки, збори та інші платежі" включити статтю "Інші витрати". Таким чином, пропонована нами номенклатура статей витрат у буряківництві буде виглядати наступним чином:

1. Насіння та посадковий матеріал.
2. Добрива: мінеральні та органічні.
3. Засоби захисту рослин.
4. Нафтопродукти.
5. Оплата праці.
6. Відрахування на соціальні потреби.
7. Амортизація основних засобів.
8. Ремонт і технічне обслуговування основних засобів.
9. Енергопостачання.
10. Роботи та послуги допоміжних виробництв.
11. Роботи та послуги сторонніх організацій.
12. Загальновиробничі витрати.
13. Інші витрати.

Майбутній розвиток бурякоцукрового виробництва має базуватися на агропромисловій інтеграції, вертикальній та горизонтальній кооперації, комплексуванні і комбінуванні виробництва, удосконаленні економічних взаємовідносин бурякосійних господарств з цукровими заводами, поглиблення спеціалізації сільськогосподарських підприємств і господарств на виробництві цукрових буряків, їх максимальній концентрації на найбільш придатних для них землях, формування регіонів тавотного виробництва цукросировини [10].

Чинне законодавство щодо виробництва цукрових буряків та цукру з цукрових буряків регулює ціни на державному рівні на ці продукти [1; 2].

У процесі оцінки цукру важливо пам'ятати, що у процесі одного виробничого циклу отримується основна продукція — цукор, супутня — меляса і побічна — жом. Таким чином, процес їх виробництва є невіддільним, а отже, і сума витрат, що понесена, не може бути віднесена у повній сумі на собівартість основної продукції. Відповідно до П(с)БО "Витрати" виробнича собівартість продукції зменшується на вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції що використовується на самому підприємстві [3].

Істотними недоліками при виробництві цукру є короткий період процесу переробки

цукросировини та виробництво цукрц (4—5 місяців), недовготривала можливість зберігання сировини, висока собівартість, вирощування, тарнспортування та переробка потребують високотехнічного обладнання та висококваліфікованих кадрів.

Дослідження стану обліку матеріальних витрат на підприємствах бурякцукрової промисловості дає підстави вважати, що на даний час він не в повній мірі відповідає сучасним вимогам управління.

У сучасних умовах, для яких характерні різні форми власності, зростає роль обліку праці та заробітної плати. Облік витрат на оплату праці, повинен забезпечувати:

- контроль за використанням часу і виконання норм виробітку;
- виявлення резервів зниження собівартості за елементами витрат на оплату праці та відрахування на соціальні заходи;
- контроль за правильними та своєчасними розрахунками з робітниками підприємства з оплати праці тощо.

Зважаючи на особливості бурякоцукрового виробництва йому найбільше відповідає жорсткий виробничий ритм, а це обумовлює ведення обліку трудових витрат за кінцевою операцією. Доцільність такої організації їх обліку можна підтвердити можливістю визначення виробітку кожного робітника на робочому місці (дільниці, технологічному переділі), а результатом впливу робітника на предмет праці є готова продукція [9].

Облік переробки цукрових буряків на цукрових заводах можна поділити на три етапи:

- облік на бурякоприймальному пункті;
- облік у цехах переробки цукрових буряків;
- облік в бухгалтерії цукрового заводу.

У свою чергу наведені стадії технологічного процесу цукрового виробництва складаються з багатьох циклів, що характеризуються складністю ідентифікації та розрахунку на них витрат.

Виходячи з цього, Л.П. Рибаківа пропонує витрати цукрового виробництва розподіляти за місцями виникнення на витрати:

- на придбання основної сировини;
- на придбання допоміжних матеріалів;
- на кагатування та транспортування сировини;
- бурякопереробної фази виробництва;
- сокоочисної фази виробництва;
- продуктової фази виробництва;
- допоміжних виробництв [11, с. 327].

Слід відмітити, що в цукровій промисловості не досить чітко організовано облік реальних ресурсів, які використовуються в процесі виробництва цукру, а витрачаються у міжсезонний період під час ремонту заводу, при виконанні неосновних робіт, на профілактичні огляди й поточний ремонт устаткування або інших основних засобів.

Для створення належного інформаційного забезпечення логічного контролю за витратами виробництва залежного від його обсягів доцільно поділити на три групи: постійні, умовно-змінні та змінні. Така побудова обліку дозволяє правильно розраховуючи її, потрібно враховувати абсолютну величину економії чи перевитрат постійних витрат. Тому сума матеріального стимулювання при підбитті підсумків діяльності підрозділу повинна визначатися не в цілому по загальній сумі витрат, а виходячи з економії чи перевитрат окремих статей в порядку.

ВИСНОВКИ

Організаційно-технологічний механізм функціонування бурякоцукрового виробництва характеризується складом його учасників і економічними відносинами, які складаються між постачальниками цукрових буряків, цукровими підприємствами і споживачами цукру. Функціонування інтегрованих формувань дозволить об'єднати в єдину систему виробництво, зберігання, переробку і реалізацію цукрових буряків та продуктів його переробки, більш завантажити виробничі потужності, забезпечити конкурентоспроможність на зовнішньому ринку.

Для підвищення ефективності обліку витрат на виробництво продукції в бурякоцукровій промисловості потрібні вирішення проблем:

- чинна нормативна база з питань обліку витрат не в повній мірі враховує організаційно-технологічні особливості виробництва підприємства;
- групування витрат за сукупністю класифікаційних ознак потребують подальшого вдосконалення для посилення контрольних функцій обліку за центрами відповідальності;
- подальшого вдосконалення методики ведення обліку витрат виробництва;
- вдосконалення форми реєстрів обліку витрат в умовах використання автоматизованих систем обробки економічної інформації.

Література:

1. Постанова Кабінету Міністрів України Про державне регулювання виробництва цук-

ру та цукрових буряків у період з 1 вересня 2012 р. до 1 вересня 2013 року від 11 квітня 2012 р. № 290 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/290-2012-п>

2. Постанова Кабінету Міністрів України Про державне регулювання виробництва цукру та цукрових буряків у період з 1 вересня 2011 р. до 1 вересня 2012 року від 2 березня 2011 р. № 179 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=245282669&cat_id=-244296114

3. П(С)БО 16 "Витрати" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

4. Атамас П.Й. Управлінський облік: навчальний посібник / П.Й. Атамас. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 440 с.

5. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посібник. — Житомир, 2000. — 448 с.

6. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. — 2-ге видання. — К.: Лібра, 2004, — 704 с.

7. Грабова І.М. Класифікація витрат підприємства / І.М. Грабова // Матеріали III Всеукраїнської заочної наукової конференції "Актуальні питання сучасної економіки" / Уман. нац. ун-т садівництва, ф-т економіки і підприємництва; [редкол.: А.Ф. Головчук (відп. ред.) та ін.]. — Умань: Сочінський, 2011. — Ч. 3.

8. Мочерний С.В. Економічна теорія: посібник для студентів вищих закладів освіти / С.В. Мочерний. — К.: Видав. Центр "Академія", 2005. — 640 с.

9. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підручник для студентів вищ. навч. закл. — К.: Книга, 2004. — 544 с.

10. Пуцентайло П.Р. Ефективність виробництва в підприємницьких структурах / П.Р. Пуцентайло // Економіка АПК. — 2005. — № 6. — С. 51—57.

11. Рибаківа Л.П. Деякі аспекти класифікації витрат цукрового виробництва / Л.П. Рибаківа // Вісник Львівської комерційної академії. — Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. — Вип. 36. — С. 325—327.

12. Тріль С.Р. Облік і аналіз витрат та результатів господарської діяльності (на прикладі підприємств цукрової промисловості): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / С.Р. Тріль; Терноп. акад. нар. госп-ва. — Т., 2001. — 20 с.

References:

1. Cabinet of Ministers of Ukraine (2012), Resolution "On state regulation production of sugar and sugar beet in the period from September 1, 2012 to September 1, 2013", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/290-2012-п> (Accessed 10 March 2016).

2. Cabinet of Ministers of Ukraine (2011), Resolution "On state regulation production of sugar and sugar beet in the period from September 1, 2011 to September 1, 2012", available at: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=245282669&cat_id=-244296114 (Accessed 10 March 2016).

3. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "On approval of Regulations (standard) accounting", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Accessed 10 March 2016).

4. Atamas P.J. (2006) Upravlins'kyj oblik: navchal'nyj posibnyk [Managerial Accounting], Tsentr navchal'noi literatury, Kyiv, Ukraine.

5. Butynets', F.F. Chyzhevs'ka, L.V. and Herasymchuk, N.V. (2000) Bukhhalters'kyj upravlins'kyj oblik [Accounting Managerial Accounting], Zhytomyr, Ukraine.

6. Holov, S.F. (2004), Upravlins'kyj oblik. Pidruchnyk. [Management Accounting. Textbook], 2nd ed, Libra, Kyiv, Ukraine.

7. Hrabova, I.M. (2011), "Classification of costs of the enterprise", Materialy III Vseukrains'koi zaочної naukovoi konferentsii "Aktual'ni pytannia suchasnoi ekonomiky" [Materials of III All-Ukrainian scientific extramural conference "Actual problems of modern economy"], Uman. nats. un-t sadivny-tstva, F-t ekonomiky i pidpryemnytstva, vol 3, Uman, Ukraine.

8. Mochernyj, S.V. (2005), Ekonomichna teoriia: [Economics], Tsentr "Akademii", Kyiv, Ukraine.

9. Napadovs'ka, L.V. (2004), Upravlins'kyj oblik. [Management Accounting], Knyha, Kyiv, Ukraine.

10. Putsentajlo, P.R. (2005), "Production efficiency in enterprise structures" Ekonomika APK, vol 6, pp. 51—57.

11. Rybakova, L.P. (2011), "Some aspects of the classification of costs of sugar production", Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii, vol. 36, pp. 325—327.

12. Tril', S. R. (2001), "Accounting and cost analysis of business results (in the example of the sugar industry)", Ph.D. Thesis, Economy, Ternop. akad. nar. hosp-va, Ternopil, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 16.03.2016 р.