

В.К. Горкавий, канд. екон. наук, професор
К.О. Літвінова, студентка магістратури
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ СОБІВАРТІСТЮ ПРОДУКЦІЇ

Досліджені питання обліку та сучасні тенденції динаміки і структури собівартості продукції у сільськогосподарських підприємствах.

Запропоновані удосконалені методики аналізу динаміки і структурних зрушень. Зокрема, для виявлення тенденцій зміни собівартості продукції рекомендовано використання методів укрупнення періодів, рухомої середньої, а також аналітичного вирівнювання рядів динаміки способом найменших квадратів.

Для знаходження доцільної форми вирівнювання потрібно проаналізувати досліджувані показники собівартості і тенденції їх розвитку. Якщо в аналізованому ряду динаміки ланцюгові абсолютні прирости є більш менш стабільними, то такий ряд необхідно вирівнювати по прямій лінії. У тих випадках, коли в ряду динаміки абсолютні прирости не стабільні, а мають тенденцію до зростання або зниження, вирівнювання необхідно здійснювати по параболі другого порядку. Якщо в ряду динаміки ланцюгові коефіцієнти зростання є більш менш стабільними, то вирівнювати такий ряд потрібно по рівнянню показової функції.

Ключові слова: *собівартість, динаміка, структура, ресурсозбереження, комерційний госпрозрахунок.*

Постановка проблеми. Підвищення рівня продовольчої безпеки держави на основі нарощування обсягів виробництва продуктів харчування, поліпшення їх якості і збалансованості за поживними елементами є стратегічним пріоритетом соціального та економічного розвитку України.

Вирішення цього життєво важливого завдання у вирішальній мірі залежить від раціонального використання земельних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Обмеження ресурсного потенціалу у сільськогосподарських підприємствах обумовлює необхідність

удосконалення механізму управління витратами, оптимального розподілу виробничих ресурсів та їх економного використання.

Собівартість продукції є одним з найважливіших індикаторів діяльності будь-якої економічної системи, незалежно від її розміру і функцій. Вона виступає узагальнюючим показником економічних результатів діяльності підприємства, у якому інтегровано проявляє себе досягнутий рівень використання наявних виробничих ресурсів, продуктивності праці, підприємницької діяльності. Собівартість продукції – це один з основних факторів формування фінансових результатів.

Перехід до переважно інтенсивного, ресурсощадного типу економічного зростання пов'язаний перш за все з економією ресурсів і виробничих витрат, зниженням собівартості продукції. В цьому відношенні дослідження питань формування, динаміки та тенденцій собівартості продукції відноситься до актуальних завдань, розробкою яких повинна займатися економічна наука.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування та аналізу собівартості продукції знайшли відображення у наукових працях В.Я. Амбросова, Ю.С. Герасименко, Т.Г. Маренич, М.Ф. Огійчука, Л.К. Сук, В.П. Ярмоленко та ін. [1-3,4,10,12]. Незважаючи на теоретичне та практичне значення, потребують подальших досліджень методичні питання аналізу динаміки і тенденцій собівартості продукції з метою прийняття дієвих управлінських рішень.

Формування цілей статті. Метою статті є обґрунтування методичних підходів щодо аналізу динаміки і тенденцій собівартості основних видів продукції рослинництва, які обумовлюються запитамі сучасного ефективного управління собівартістю продукції у сільськогосподарських підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Собівартість, як економічна категорія, виражає витрати у грошовому вираженні на спожиті засоби виробництва і заробітну плату з відрахуваннями на соціальні заходи з розрахунку на одиницю продукції. Обчислюють її для правильного встановлення рівня цін на продукцію, організації виробничо-фінансової діяльності на принципах господарського розрахунку, раціонального розміщення виробництва продукції і обґрунтованої спеціалізації сільськогосподарських підприємств, а також для визначення фінансових результатів підприємств і рівня їх дохідності.

Поряд з визначенням собівартості продукції, для оперативного контролю за розміром і ефективністю виробничих витрат протягом року доцільно також розраховувати собівартість виконання окремих видів робіт

(оранки, сівби, міжрядного обробітку, збирання тощо) або групи робіт (тракторних, транспортних і т.д.).

Усі соціально-економічні явища перебувають у постійному русі та розвитку. Дослідження процесу розвитку явищ, визначення їх тенденцій та закономірностей – одне з найважливіших завдань економіко-статистичного аналізу. Процес розвитку явищ у часі називають динамікою, а аналогічні величини, які характеризують стан і зміну явищ у часі – рядами динаміки. Побудова і аналіз рядів динаміки дають змогу виявити закономірності розвитку явищ і їх у цифрах. Динамічний ряд є основою аналізу і прогнозування соціально-економічних явищ.

Рівень і динаміка собівартості 1 ц зерна озимої пшениці у сільськогосподарських підприємствах Харківської області наведені у табл. 1.

Як видно з даних табл. 1 за період 2005-2014 рр. собівартість 1 ц зерна озимої пшениці зросла з 27,97 до 105,70 грн найбільш абсолютні прирости собівартості спостерігаються у 2010 р. – 44,89 грн і у 2012 р. – 40,46 грн найбільш високі відносні прирости собівартості мали місце у 2010 р. – 66,0 % і у 2006 р. – 60,0 %. Абсолютне значення 1 % приросту зросло з 0,28 грн у 2006 р. до 1,01 грн у 2014 р.

1. Собівартості 1 ц зерна озимої пшениці у сільськогосподарських підприємствах Харківської області

Рік	Виробнича собівартість 1 ц, грн	Ланцюгові показники динаміки		
		абсолютні прирости (зниження), грн	темпи приросту (зниження), %	абсолютне значення 1% приросту, грн
2005	27,97	-	-	-
2006	44,74	16,77	60,0	0,28
2007	45,84	1,10	2,5	0,45
2008	44,81	-1,03	-2,2	0,46
2009	68,02	23,21	51,8	0,45
2010	112,91	44,89	66,0	0,68
2011	86,17	-26,74	-23,7	1,13
2012	126,63	40,46	47,0	0,86
2013	100,66	-25,97	-20,5	1,27
2014	105,70	5,04	5,0	1,01

У аналізованому періоді спостерігаються значні коливання собівартості зерна озимої пшениці по районах Харківської області. Так, у

2014 р. собівартість 1 ц зерна озимої пшениці найнижчою була у Чугуївському районі – 79,87 грн, а найвищою у Дворічанському районі – 124,46 грн. Абсолютний розмах варіації становить 44,59 грн, а відносний – 55,8 %.

Важливим завданням економічного аналізу є виявлення і кількісна оцінка тенденцій собівартості продукції. З цією метою можуть бути використані способи укрупнення періодів та вирівнювання рядів динаміки. Суть способу укрупнення періодів полягає в тому, що один інтервальний ряд динаміки замінюють іншим інтервальним рядом з більшими періодами. Об'єднані періоди мають бути якісно однорідними щодо факторів, які визначають загальну тенденцію, і досить тривалими, щоб запобігти випадковим коливанням собівартості продукції. Різновидом укрупнення періодів є згладжування ряду динаміки за допомогою рухомої середньої. Суть цього способу в тому, що при стійкому інтервалі кожному наступну середню обчислюють зсуваючи період на одну дату.

Найбільш досконалим методом виявлення тенденції собівартості є аналітичне вирівнювання рядів динаміки способом найменших квадратів. Суть його в знаходженні такої математичної лінії, ординати точок якої були б найближчі до фактичних значень ряду динаміки собівартості продукції. Це означає, що сума квадратів відхилень вирівняних рівнів від фактичних має бути мінімальною:

$$\sum (y - y_t)^2 = \min.$$

Вирівнювання способом найменших квадратів можна здійснювати по прямій або будь-якій кривій лінії, яка виражає функціональну залежність рівнів ряду динаміки від часу. Для того, щоб знайти доцільну форму вирівнювання, потрібно проаналізувати досліджувані показники собівартості і тенденції їх розвитку.

Якщо в аналізованому ряду динаміки ланцюгові абсолютні прирости є більш менш стабільними, то такий ряд необхідно вирівнювати по прямій лінії: $y_t = a_0 + a_1 t$. У тих випадках, коли у ряду динаміки абсолютні прирости не стабільні, а мають тенденцію до зростання або зниження, вирівнювання необхідно здійснювати по параболі другого порядку: $y_t = a_0 + a_1 t + a_2 t^2$. Якщо в ряду динаміки ланцюгові коефіцієнти зростання є більш менш стабільними, то вирівнювати такий ряд потрібно по рівнянню показової функції: $y_t = a_0 \cdot a_1^t$.

В табл. 2 наведені середні та вирівняні рівні собівартості 1 ц зерна озимої пшениці у сільськогосподарських підприємствах Харківської області.

2. Динаміка собівартості 1 ц зерна озимої пшениці у сільськогосподарських підприємствах Харківської області

Рік	Фактичні рівні собівартості, грн. y	Середні п'ятирічні рівні, грн. \bar{y}	Рухомі п'ятирічні рівні, грн. \tilde{y}	Вирівняні рівні собівартості	
				по прямій лінії $y_t=a_0+a_1t$	по параболі другого порядку $y_t=a_0+a_1t+a_2t^2$
2005	27,97	-	-	31,34	26,84
2006	44,74	-	-	41,34	39,84
2007	45,84	46,28	46,28	51,34	52,10
2008	44,81	-	63,26	61,34	63,60
2009	68,02	-	71,55	71,34	74,35
2010	112,91	-	87,59	81,35	84,35
2011	86,17	-	98,88	91,35	93,78
2012	126,63	106,41	106,41	101,35	102,09
2013	100,66	-	-	111,35	109,83
2014	105,70	-	-	121,35	116,67

Як видно з даних табл. 2 середня собівартість 1 ц зерна озимої пшениці за 2010-2014 роки зросла порівняно з попереднім п'ятирічним періодом на 60,13 грн. Середнє щорічне зростання собівартості за аналізований період становить 8,64 грн.

Вирівняні рівні собівартості продукції за рівнянням прямої лінії і рівнянням параболі другого порядку суттєво розрізняються між собою. Так, у 2014 році вирівняна за рівнянням прямої лінії собівартість 1 ц озимої пшениці становила 121,35 грн., а за рівнянням параболі другого порядку – 116,67 грн. Виникає питання: яка з цих ліній більш вірно описує тенденцію собівартості продукції. Щоб дати відповідь на це питання необхідно перш за все визначити суми квадратів відхилень вирівняних рівнів від фактичних за різними лініями. Та лінія, яка забезпечує найменшу суму квадратів відхилень, і є найбільш доцільною для вирівнювання ряду динаміки і визначення тенденції розвитку досліджуваного явища.

У нашому випадку сума квадратів відхилень вирівняних по прямій лінії рівнів собівартості зерна озимої пшениці від фактичних рівнів становить 2358,57, а сума квадратів відхилень вирівняних рівнів по параболі другого порядку – 2128,89. Порівнюючи суми квадратів відхилень, необхідно зробити висновок, що рівняння параболі другого порядку більш вірно описує тенденцію собівартості продукції озимої пшениці. Цей висновок підтверджує і коефіцієнт кореляційного зв'язку

фактичних рівнів собівартості з вирівняними рівнями, який у випадку використання параболи другого порядку вищий порівняно з використанням рівняння прямої лінії.

Поряд з аналізом рівня і динаміки собівартості продукції винятково важливе значення має дослідження окремих складових її частин, що дає змогу конкретизувати і поглибити аналітичні висновки. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» передбачена класифікація витрат операційної діяльності за такими елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. Крім того, при плануванні і обліку виробничі витрати у рослинництві групують за статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння і посадковий матеріал; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів, у тому числі паливо і мастильні матеріали; амортизація основних засобів; інші прямі витрати; витрати на управління і обслуговування виробництва. Динаміка складу та структури виробничої собівартості зерна озимої пшениці наведена в табл. 3.

3. Склад та структура виробничої собівартості 1 ц зерна озимої пшениці у сільськогосподарських підприємствах Харківської області

Елементи витрат	2011 р.		2012 р.		2013 р.		2014 р.	
	грн	%	грн	%	грн	%	грн	%
Витрати на оплату праці	6,4	7,5	7,6	6,0	6,7	6,6	6,4	6,1
Відрахування на соціальні заходи	2,1	2,4	2,8	2,2	2,3	2,3	2,3	2,2
Прямі матеріальні витрати	58,8	68,2	87,9	69,4	73,3	72,8	68,4	64,7
у т.ч.:								
насіння та посадковий матеріал	9,2	10,7	13,6	10,7	13,8	13,7	9,5	9,0
мінеральні добрива	17,7	20,5	26,8	21,2	21,5	21,3	19,6	18,5
нафтопродукти	12,3	14,3	15,1	12,1	14,9	14,8	14,3	13,5
оплата послуг	8,8	10,2	13,6	10,7	8,8	8,7	10,2	9,6
решта матеріальних витрат	10,8	12,5	18,7	14,7	14,3	14,2	14,8	14,1
Інші прямі витрати	13,0	15,1	19,8	15,6	11,6	11,7	20,7	19,6
Амортизація	5,8	6,8	8,5	6,8	6,7	6,6	7,9	7,4
Виробничі витрати, всього	86,17	100,0	126,63	100,0	100,66	100,0	105,70	100,0

Аналізуючи дані табл. 3 необхідно відмітити, що на протязі 2011-2014 років витрати на оплату праці, включаючи відрахування на соціальні заходи, в абсолютному виразі практично не змінилися. Прямі матеріальні витрати з розрахунку на одиницю продукції зросли з 58,8 грн. у 2011 р. до 68,4 грн. У 2014 р., або на 9,6 грн. Інші прямі витрати за аналізований період відповідно зросли на 7,7 грн., а амортизаційні відрахування на необоротні активи на 2,1 грн. Відповідно змінилася і частка окремих елементів витрат в структурі собівартості продукції. Так, питома вага витрат на оплату праці, включаючи відрахування на соціальні заходи, знизилася на 1,6%, матеріальні витрати – на 3,5%. Питома вага інших – прямих витрат за останні чотири роки зросла на 4,5%, амортизації – на 0,6%.

Аналіз складу та структури собівартості продукції показує, що вирішальну роль у формуванні її рівня мають матеріальні витрати. Це обумовлює необхідність поглибленого аналізу матеріаломісткості продукції з метою пошуку конкретних дієвих механізмів економії матеріальних ресурсів (табл. 4).

4. Склад та структура матеріальних витрат на виробництво 1 ц зерна озимої пшениці у сільськогосподарських підприємствах Харківської області

Елементи витрат	2011 р.		2012 р.		2013 р.		2014 р.	
	грн	%	грн	%	грн	%	грн	%
Насіння та посадковий матеріал	9,2	15,6	13,6	15,4	13,8	18,8	9,5	13,9
Мінеральні добрива	17,7	30,1	26,8	30,5	21,5	29,3	19,6	28,7
Нафтопродукти	12,3	20,9	15,1	17,2	14,9	20,3	14,3	20,9
Оплата послуг	8,8	15,0	13,6	15,4	8,8	12,0	10,2	14,9
Інші матеріальні витрати	10,8	18,4	18,7	21,5	14,3	19,6	14,8	21,6
Прямі матеріальні витрати, всього	58,8	100,0	87,9	100,0	73,3	100,0	68,4	100,0

Наведені в табл. дані показують, що за аналізований період матеріальні витрати у розрахунку на одиницю продукції мають тенденцію до зростання. Найбільшу питому вагу в структурі матеріальних витрат займають мінеральні добрива і нафтопродукти.

На розмір питомих матеріальних витрат по окремих елементах у вартісному виразі впливають два фактори: витрати матеріальних ресурсів на одиницю продукції у натуральному виразі і вартість одиниці окремих елементів витрат. Кількісний вимір цих факторів обумовлює недоліки вартісних показників матеріаломісткості продукції, які використовують при розрахунку собівартості продукції. Їх суть зводиться до того, що при зменшенні витрат матеріальних ресурсів на одиницю продукції у натуральному виразі вартісні показники матеріаломісткості продукції зростають. В зв'язку з цим використання вартісних показників в умовах інфляційних процесів потребує певної обережності і поглибленого факторного аналізу. Доцільно також для аналізу динаміки матеріаломісткості продукції знайти такий вимірник, на який не впливали б недоліки, притаманні вартісній оцінці. Таким показником, який певною мірою враховує величину накопичених ресурсів, ступінь використання їх потенційних можливостей, обсяги виробництва продукції і позбавлений недоліків вартісної оцінки, є енергетичний показник [9]. Він дає змогу динамічно зіставляти матеріальні ресурси (витрати) по періодах і не залежить від впливу інших факторів у процесі виробництва. Матеріаломісткість за цим показником визначається порівнянням сукупних витрат енергії, спожитої в процесі виробництва, з корисним ефектом, який оцінюють за виходом енергії, що міститься в кінцевому продукті.

Разом з тим, до цього часу досконалої методики розрахунку енергетичних показників немає, статистична звітність для їх визначення відсутня, тому розрахунки енергетичних показників здійснюють на рівні наукових досліджень. Як вихід з цього положення пропонуємо при аналізі динаміки собівартості і матеріаломісткості продукції оцінювати окремі елементи матеріальних витрат у постійних (незмінних) цінах.

Проблема ресурсозбереження і зниження собівартості продукції в аграрному секторі економіки не обділена ні науковою увагою, ні практикою господарювання. Вона має складний та комплексний характер і включає в себе велику групу різновидів практичних заходів. Ці заходи розроблюються і впроваджуються залежно від специфіки видів діяльності, умов господарювання, ресурсних можливостей і системи наукових знань.

Всю систему заходів ресурсозбереження можна розподілити залежно від методів управління, технології виробництва та інструментарію впровадження інновації. При цьому як раз ресурсний потенціал виробництва не є головною характеристикою у вираженні цієї проблеми. Він, скоріше, є цільовою установкою, відповідно до якої розробляється стратегія ресурсозбереження [6].

З практичних позицій система заходів ресурсозбереження включає: підвищення урожайності сільськогосподарських культур та продуктивності худоби; зростання продуктивності праці виробничого і управлінського персоналу; підвищення якості сільськогосподарської продукції; розробку і впровадження програм ресурсозбереження витрат праці, матеріалів, енергії.

Практично всі ці напрямки та їх розвиток знаходяться в прямій залежності від декількох найбільш важливих факторів впливу на виробничу і комерційну діяльність. До таких факторів належать: інноваційна стратегія та діяльність; опанування новими науковими знаннями у сфері сільськогосподарського виробництва, в тому числі агротехнологічними і економічними механізмами (менеджмент, маркетинг, економічне моделювання, аналітика впливу факторів); перехід на нові механізми управління (бюджетування, моніторинг, програмно-цільові методи, кластерні моделі організації взаємодій, інноваційне проектування); система стимулювання за результатами діяльності.

У нашому дослідженні з розробок напрямів ресурсозбереження у сільгоспвиробництві запропоновано використовувати такі інновації:

- технологічні карти, на основі яких формується базовий комплекс агротехнічних характеристик виробництва і вибір стратегії розвитку: системи заходів підвищення урожайності у поєднанні з техніко-технологічним і агрохімічним забезпеченням;

- удосконалення взаємовідносин у кластерних моделях на основі відродження комерційного розрахунку;

- впровадження системної ідеології ресурсозбереження, економії витрат і матеріального стимулювання за досягнуті результати;

- розвиток маркетинг-менеджменту у сфері основної діяльності і в зовнішньому ринковому середовищі;

- створення умов для залучення і ефективного використання інвестицій.

Всі ці інноваційні перетворення не з'являються випадково, а потребують постійної повсякденної роботи керівників, спеціалістів і трудових колективів сільськогосподарських підприємств, вимагають знань і підприємницької активності

Досвід високорозвинутих країн свідчить, що рушійною силою економічного зростання є розвиток інноваційних високопродуктивних технологій. Тому Україні для подолання технологічної відсталості потрібна стратегія технологічного прориву, яка передбачає широкомасштабне застосування прогресивних ресурсозберігаючих інноваційних технологій. Необхідна концепція технологічного динамізму,

яка здобула визнання в західних країнах і базується на безперервному використанні інновацій.

Останнім часом особливого значення набуває розробка і широке впровадження в господарствах всіх форм власності науково обґрунтованих сучасних ресурсощадних, економічно доцільних, ґрунтозахисних технологій вирощування польових культур із застосуванням нової техніки вітчизняного та закордонного виробника.

Колективом вчених Харківського національного аграрного університету імені В.В. Докучаєва у співавторстві з фахівцями інших установ здійснене наукове обґрунтування і розроблено технологічні карти сучасних технологій вирощування сільськогосподарських культур різних варіантів ресурсного збереження. Технологічні карти розроблені відповідно до ґрунтово-кліматичних умов Східного Лісостепу та північно-східної підзони Степу України, але принципи і методологія, закладені в них, розраховані на можливість застосування для будь-яких не тільки ґрунтово-кліматичних зон, а й окремих конкретних господарств. На відміну від існуючих технологічних карт вони передбачають три рівні виконання технологічних прийомів з урахуванням ґрунтово-кліматичних умов і рівня матеріально-ресурсного забезпечення конкретного господарства, а саме:

- адаптовані технології розраховані на застосування обмежених ресурсів з використанням перш за все природної родючості ґрунтів і мінімальних доз добрив і засобів захисту рослин;

- ресурсощадні технології передбачають застосування меншого обсягу матеріальних ресурсів і технологічних операцій. Вони розраховані на одержання економічно доцільного рівня врожаю і повинні застосовуватися в господарствах з обмеженими фінансовими можливостями;

- інтенсивні технології із застосуванням усього комплексу агротехнічних прийомів вирощування сільськогосподарських культур, необхідного для одержання високого врожаю. Такі технології повинні застосовуватися у фінансово забезпечених, а на перспективу – і в інших господарствах країни.

Для порівняння ефективності різних технологій у нашому дослідженні було обрано три культури: озиму пшеницю, соняшник і цукрові буряки. Попередником для озимої пшениці був чорний пар, для соняшнику – ярі зернові культури, для цукрових буряків – озима пшениця (табл. 5).

5. Порівняльна оцінка ефективності різних технологій вирощування сільськогосподарських культур¹⁾

Технологія	Показник	Озима пшениця	Соняшник	Цукрові буряки
Адаптивна	Витрати на 1 ц га посіву, грн	1614,50	1180,77	3592,35
	Витрати на 1 т продукції, грн	424,87	787,18	143,69
	Рівень рентабельності, %	40,60	20,68	23,10
Ресурсоощадна	Витрати на 1 ц га посіву, грн	2138,75	1587,01	3852,18
	Витрати на 1 т продукції, грн	427,75	690,00	128,41
	Рівень рентабельності, %	64,58	37,68	41,33
Інтенсивна	Витрати на 1 ц га посіву, грн	3518,96	2061,13	5653,76
	Витрати на 1 т продукції, грн	502,71	687,04	125,64
	Рівень рентабельності, %	37,82	38,27	25,10

¹⁾ За даними технологічних карт, розроблених вченими ХНАУ імені В.В. Докучаєва [11].

Аналізуючи дані табл. 5 ми бачимо, що для озимої пшениці вигідна ресурсоощадна технологія, для соняшнику і цукрових буряків – інтенсивна технологія.

Особливе значення у вирішенні завдань оптимізації витрат і зниження собівартості продукції має впровадження економічної моделі комерційного розрахунку. Комерційний розрахунок – це складна економічна категорія, яка використовувалася ще у соціалістичній економіці (госпрозрахунок). У нових умовах вона знайшла розвиток формуючи відносини у цілісні системи виробництва, в яких виділені центри відповідальності, а за межами підприємства – ринкові механізми [1].

Основними принципами комерційного розрахунку є: окупність витрат і отримання прибутку; оперативна самостійність в діяльності;

матеріальна відповідальність; нормування витрат і очікуваних результатів; матеріальна зацікавленість персоналу.

Як впливає з наведених вище принципів комерційного розрахунку, його обов'язковою умовою є адаптація до ринкового середовища, а суттєва значимість комерційного розрахунку полягає в його прямому зв'язку з діяльністю кожного члена трудового колективу, тобто це є елемент децентралізації управління і відповідальності за результати роботи. З введенням комерційного розрахунку зростає рівень мотивації до праці, поліпшуються кінцеві результати цієї праці.

Комерційний внутрішньогосподарський розрахунок впроваджується на основі розробки відповідних положень і нормативів. У положенні доцільно визначити питання (умови) внутрішньогосподарського арбітражу і претензій. При цьому комерційний розрахунок повинен передбачати повний охват учасників виробничого і збутового процесу; закріплення за підрозділами основних засобів і обслуговуваних об'єктів; надання самостійного вибору форм організації роботи; виділення необхідних ресурсів відповідно до планових норм.

В умовах комерційного розрахунку особливого значення набуває гнучка система оплати праці за проміжні і кінцеві результати роботи. Тому зарібок персоналу (дохід) у цілому слід формувати з двох частин: постійної і змінної величини. При цьому змінна частина має бути значимою у пропорційному відношенні. Оскільки виробничі і допоміжні підрозділи стають в нових умовах «центрами» діяльності і обліку, то суттєве значення набуває формування організаційної структури підприємства. Трапляється, що прийнята схема структури має недоліки. У такому разі, з позицій оптимальної організації комерційного розрахунку, треба здійснити реструктуризаційні заходи. У цілому ефективність комерційного розрахунку досягається в умовах поєднання персональної та колективної відповідальності та відпрацювання з «центром» не адміністративних, а регуляторних відносин. В такій моделі більшим креативом і ефектом виступає кадровий, матеріально-ресурсний, технічний та інтелектуальний потенціал підприємства, що і забезпечує зниження собівартості продукції [4].

Запроваджуючи комерційний розрахунок рекомендується удосконалити і запровадити інститут договірних відносин, що регулюють комерцію структурних підрозділів, рівень самостійності, умови і норми відповідальності, економічну зацікавленість. Відносини закріплюються організаційними документами: Положення про комерційний розрахунок; Договори постачання; Акт розрахункових претензій; Госпрозрахункові

(бізнес-планові) завдання; Положення про розподіл прибутку і стимулювання праці.

Комерційний розрахунок відрізняється від раніше існуючого госпрозрахунку тим, що в його основі порівняння доходів з витратами, що дозволяє ставити прибуток за мету підприємницької діяльності. Як метод господарювання комерційний розрахунок націлює працівників на ресурсозбереження і пошук резервів збільшення прибутку за рахунок мінімізації витрат і максимізації виробництва продукції.

Висновки. 1. Обмеження ресурсного потенціалу у сільськогосподарських підприємствах, постійне зростання цін на виробничі матеріали обумовлює необхідність удосконалення механізму управління витратами, оптимального розподілу виробничих ресурсів та їх економічного використання.

2. Найбільш досконалим методом вивчення тенденції собівартості продукції є економічне вирівнювання рядів динаміки способом найменших квадратів. Таке вирівнювання можна здійснювати по прямій або будь-якій кривій лінії, яка виражає функціональну залежність рівнів ряду динаміки від часу.

3. Якщо в аналізованому ряду динаміки ланцюгові абсолютні прирости є більш менш стабільними, то такий ряд необхідно вирівнювати по прямій лінії. У тих випадках, коли в ряду динаміки абсолютні прирости не стабільні, а мають тенденцію до зростання або зниження, вирівнювання необхідно здійснювати по параболі другого порядку. Якщо в ряду динаміки ланцюгові коефіцієнти зростання є більш менш стабільними, то вирівнювати такий ряд потрібно по рівнянню показової функції.

4. При аналізі структурних зрушень в собівартості продукції доцільно оцінювати матеріальні витрати не тільки у фактичних цінах, а і в постійних (незмінних) цінах, що дасть можливість усунути вплив цінового фактора на витрати матеріальних ресурсів у вартісному виразі.

5. Система заходів ресурсозбереження включає підвищення урожайності сільськогосподарських культур та продуктивності худоби, зростання продуктивності праці виробничого і управлінського персоналу, підвищення якості продукції, розробку і впровадження програм ресурсозбереження витрат праці, матеріалів, енергії.

Бібліографічний список: 1. Амбросов В.Я. Економічний механізм внутрішньогосподарських відносин на основі комерційного розрахунку: методичні рекомендації / В.Я. Амбросов, Т.Г. Маренич // К.: ННЦІАЕ. – 2005. – 146 с. 2. Амбросов В.Я. Ресурсозберігаючі технології – напрям підвищення ефективності виробництва / В.Я. Амбросов // Вісник ХНТУСГ:

Серія «Економічні науки». – 2010. – Вип. 105. – С. 3-12. 3. Амбросов В.Я. Ефективність використання факторів розширеного відтворення в аграрному секторі / В.Я. Амбросов // Економіка України. – 2009. - №1. – С. 67-74. 4. Грещак М.Г. Внутрішній економічний механізм підприємства / М.Г. Грещак, О.Т. Гребешкова, О.С. Коцюба // К.: КНЕУ. – 2001. – 228 с. 5. Горкавий В.К. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах: монографія / В.К. Горкавий, Ю.С. Герасименко // Х.: 2015. – 239 с. 6. Горох О.В. Актуальність ресурсозбереження для економіки України / О.В. Горох // Ринкова трансформація економіки постсоціалістичних країн: стан, проблеми, перспективи: матеріали міжнародного форуму молодих вчених, 15-16 травня 2008 року: у 3-х т. – Т. 1 / ХНТУСГ. – Х.: 2008. – С. 179-180. 7. Маренич Т.Г. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т.Г. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит // 2006. – № 12. – С. 19-26. 8. Огійчук М.Ф. Інформаційне забезпечення управління підприємницькою діяльністю з застосуванням прогресивних форм бухгалтерського обліку / М.Ф. Огійчук, І.В. Сколотій // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 50-57. 9. Савчук В.К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств / В.К. Савчук // К.: Урожай. – 1995. – С. 145. 10. Сук Л.К. Склад і класифікація витрат на підприємствах / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Бухгалтерія у сільському господарстві. – 2007. – № 20. – С. 46-49. 11. Технологічні карти і витрати на вирощування зернових культур в умовах східного регіону України / М.Д. Євтушенко, Ю.В. Будьонний, В.Ф. Пащенко та ін. / ХНАУ. – Х., 2005. – 378 с. 12. Ярмоленко В.П. Собівартість – об’єктивна економічна категорія / В.П. Ярмоленко // Бухгалтерія і сільському господарстві. – 2000.– №8. – С. 8-14.

Горкавий В.К., Литвинова К.А. Учетно-аналитические аспекты управления себестоимостью продукции. Исследованы вопросы учета и современные тенденции динамики и структуры себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях.

Предложены усовершенствованные методики анализа динамики и структурных сдвигов. В частности, для выявления тенденций изменения себестоимости продукции рекомендовано использование методов укрупнения периодов, подвижной средней, а также аналитического выравнивания рядов динамики способом наименьших квадратов. Для нахождения наиболее приемлемой формы выравнивания необходимо проанализировать исследуемые показатели себестоимости и тенденции их развития.

Если в анализируемом ряду динамики цепные абсолютные приросты более менее стабильные, то такой ряд необходимо выравнять по прямой линии. В тех случаях, когда в ряду динамики абсолютные приросты не стабильны, а имеют тенденцию к повышению или снижению, выравнивание необходимо проводить по параболе второго порядка. Если в ряду динамики цепные коэффициенты роста более менее стабильные, то выравнять такой ряд необходимо по уравнению показательной функции.

Ключевые слова: себестоимость, динамика, структура, ресурсосбережение, коммерческий хозрасчет.

Gorkavy V.K., Litvinova K.A. Registration-analytical aspects of managing production costs. Abstract modern trends and the dynamics of the cost structure of production in the agricultural enterprises.

An improved method of analysis of the dynamics and structural changes. In particular, to identify trends in the cost of production is recommended to use the methods of integration periods, the mobile medium, as well as the alignment of the analytical method of time series *na ymenshih squares*. To find the most appropriate form of equalization is necessary to analyze the studied parameters of cost and their development trends.

If more or less stable in the analyzed series of chain dynamics of absolute gains, then this number must be aligned in a straight line. In those cases where a number of speakers absolute increments are not stable and tend to increase or decrease, the alignment should be carried out by a second order parabola. If the number of speakers, chain growth rates more or less stable, it is necessary to align a number on the equation of the exponential function.

In the analysis of the cost structure and the structural changes necessary to the material costs of production to assess not only current prices and in constant (constant) prices. This will give the opportunity to explore the impact of the price factor in the change in the costs of individual elements in terms of value.

Resource system of measures includes increasing crop yields and livestock productivity, labor productivity growth in the production and management personnel, improve product quality, development and implementation of the labor resource programs, materials and energy.

Keywords: Cost, dynamics, structure, resource conservation, the commercial cost accounting.

Стаття надійшла до редакції 12.02.2016 р.