

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Особливості обліку та аналізу собівартості продукції рослинництва
сільськогосподарського підприємства на ТОВ «Агротех»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0718
спеціальності облік і оподаткування,
освітньої програми облік і аудит
спеціалізації облік і аудит у підприємстві
В.В. Поляк

Керівник _____ к.е.н., доцент, Гринь В.П.

Рецензент: _____ д.е.н., професор, Проскуріна Н.М.

Запоріжжя – 2019

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма облік і аудит
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Шмиголь
«_____» _____ 2019 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Поляк Вадим Валентинович

1. Тема роботи: Удосконалення обліку та аналіз руху виробничих запасів на ТОВ «Агротех»
керівник роботи Гринь В.П., к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 04 липня 2019 року № 1110-с.
2. Строк подання студентом роботи 16 грудня 2019 р.
3. Вихідні дані до роботи: Закон України про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7, № 9, 26, статистичні дані, Податковий кодекс України, облікові дані та звітність ТОВ «Агротех», а також монографічні дослідження та наукові статті вітчизняних і зарубіжних авторів.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): уточнити сутність собівартості продукції рослинництва як об'єктів обліку та аналізу; узагальнити нормативно-правового забезпечення обліку та аналізу собівартості продукції рослинництва; дослідити зарубіжний досвід обліку та аналізу собівартості продукції рослинництва; узагальнити інформаційне забезпечення обліку та аналізу собівартості продукції рослинництва підприємства; провести аналіз собівартості продукції рослинництва підприємства.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить: 12 рис., 15 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Гринь В.П.	02.09.2019	02.09.2019
2	к.е.н., доцент Гринь В.П.	30.09.2019	30.09.2019
3	к.е.н., доцент Гринь В.П.	21.10.2019	21.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	серпень 2019	виконано
2.	Написання вступу	серпень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	вересень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	грудень 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студент _____
(підпис)

В.В. Поляк
(ініціали та прізвище)

Керівник роботи _____
(підпис)

В.П. Гринь
(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____
(підпис)

В.В. Сьомченко
(ініціали та прізвище)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота містить : 125 с., 12 рис., 15 табл., 6 додатків, 70 літературних джерел.

Об'єктом роботи є система обліку та аналізу собівартості продукції.

Мета роботи – є наукове обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо обліку та аналізу собівартості продукції рослинництва.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних положень обліку та аналізу формування собівартості продукції рослинництва на сільськогосподарських підприємствах.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: історичний метод, методи індукції та дедукції, метод факторного аналізу; теоретичного узагальнення і порівняння; методи причинно–наслідкового зв'язку та абстрактно–логічний метод.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконалення методичних підходів до обліку собівартості рослинництва, а саме в частині розподілення загальновиробничих витрат та формування достовірної фактичної собівартості, виявлення основних тенденцій динаміки показників собівартості серед культур рослинництва та їх детальний аналіз, знаходження резервів зменшення собівартості. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

удосконалено:

– оптимальний склад статей калькуляції, що підвищить аналітичність їх обліку і контролю та оперативність обчислення собівартості продукції.

набули подальшого розвитку:

– понятійно-категоріальний апарат собівартості, суть якої в тому, що

вона акумулює, шляхом калькулювання в грошовій формі всі фактичні витрати конкретного підприємства для забезпечення процесу простого відтворення. Під калькулюванням розуміємо комплексну систему у процесі управління, яка являє собою науково обґрунтований вибір методу обліку виробничих витрат, який враховує організаційно-технологічні особливості виготовлення продукції з метою визначення собівартості одиниці продукції, формування ціни та регулювання ефективності виробництва для визначення конкурентноздатності продукції;

– організація обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва та їх класифікація.

У роботі наведена інформація про основні аспекти, напрями діяльності та організаційно-економічну структуру промислового підприємства, наведена інформація щодо системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу, наведено основні показники аналізу собівартості. Та фінансових результатів товариства, розглянуто особливості організації обліку та аналізу формування собівартості продукції рослинництва на сільськогосподарських підприємствах.

ОРГАНІЗАЦІЯ, АНАЛІЗ, ВИТРАТИ, СОБІВАРТІСТЬ, ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА, ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА, СТРУКТУРА ВИТРАТ, ВИРОБНИЧА СОБІВАРТІСТЬ, МАТЕРІАЛЬНІ ВИТРАТИ, ВИТРАТОМІСТКІСТЬ, ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ

SUMMARY

Qualification work contains 125 p., 12 fig., 15 tab., 6 additions, 70 references.

The object of work is a system of accounting and analysis of production costs.

The purpose of the work is the scientific substantiation of theoretical and methodological provisions, also to develop of practical recommendations for accounting and analysis of the cost of plant growing.

The subject of the study is a set of theoretical, methodological and practical provisions for accounting and analysis of the formation of the cost plant growing at agricultural enterprises.

Research methods: a systematic approach to the study of economic phenomena and processes. During the research, the general scientific methods of cognition were used: the historical method, induction and deduction methods, factor analysis method; theoretical generalization and comparison; methods of causation and abstract logical method.

The scientific novelty of the study lies in the theoretical and methodological justification and the solution of a set of issues related to improving methodological approaches to accounting for crop production costs, namely in terms of the distribution of overhead costs and the formation of reliable actual costs, identifying the main trends in the dynamics of cost indicators among plant growing production and their detailed analysis, finding reserves to reduce costs. In the process of research, the following scientific results were obtained, which are inherent in scientific novelty:

improved:

– the optimal composition of calculation items will increase the analyticity of their accounting and control and the efficiency of calculating the cost of production.

received further development:

– conceptual and categorical apparatus of cost, the essence of which is that it accumulates by calculating in cash all the actual costs of a particular enterprise to ensure the process of simple reproduction. In the calculation we understand the complex system in the management process, it is a scientifically sound choice of the method of accounting for production costs, taking into account the organizational and technological features of manufacturing products in order to determine the unit cost of production, pricing and regulation of production efficiency for product competitiveness;

– organization of cost accounting and costing of plant growing production and their classification.

The paper provides information on the main aspects, areas of activity and the organizational and economic structure of an industrial enterprise, information on the accounting system and economic analysis, the main indicators of cost analysis. And the financial results of the company, the features of the organization of accounting and analysis of the formation of the cost of plant growing production at agricultural enterprises are considered.

ORGANIZATION, ANALYSIS, COSTS, COST, ENTERPRISE
EXPENSES, COSTS STRUCTURE, PRODUCTION COSTS, MATERIAL
COSTS, EXPENSE CONTENT, COST OPTIMIZATION

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ.....	11
1 Теоретичні засади формування собівартості продукції рослинництва	
1.1 Собівартість як економічна категорія.....	15
1.2 Порівняльна характеристика методів формування собівартості продукції рослинництва.....	25
1.3 Методика аналізу собівартості продукції сільськогосподарських підприємств.....	33
2 Організація та методика обліку собівартості продукції рослинництва сільськогосподарського підприємства ТОВ «Агротех»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	42
2.2 Особливості аналітичного та синтетичного обліку собівартості продукції на підприємстві.....	51
2.3 Шляхи вдосконалення обліку собівартості продукції рослинництва.	70
3 Організаційно-методичні підходи до аналізу продукції рослинництва на ТОВ «Агротех»	
3.1 Організаційні аспекти аналізу витрат на виробництво і собівартості продукції рослинництва на підприємстві.....	79
3.2 Методичні засади організації оперативного аналізу витрат на виробництво продукції рослинництва.....	89
3.3 Аналіз формування собівартості продукції рослинництва в умовах застосування сучасних інформаційних технологій та шляхи його вдосконалення.....	98
Висновки.....	106
Перелік посилань.....	111

Додаток А Тракткування терміну «собівартість» в економічній літературі.....	118
Додаток Б Порівняльна характеристика методів калькулювання собівартості продукції.....	119
Додаток В Організаційна структура ТОВ «Агротех».....	121
Додаток Д Організаційна структура філій (на прикладі філії «Павлівська»).....	122
Додаток Е Табелі обліку робочого часу.....	123
Додаток Ж Листи тракториста-машиніста.....	125

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ,
СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

АФ – агрофірма;

ДКЦПФР – Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку;

ДПАУ – Державна податкова адміністрація України;

ЗВВ – загальновиробничі витрати;

ЗК – Закон України;

ЗУ №996-XIV – Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV»;

Інструкція № 291 – Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв.наказом МФУ від 30.11.1999 р.;

ІС - інформаційна система;

П(С)БО – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

СТО – станція технічного обслуговування;

ТМЦ – товарно-матеріальні цінності;

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю;

% - відсотки.

ВСТУП

Результати роботи кожного підприємства значною мірою залежать від системи управління, яка забезпечує економічну самостійність підприємства, його конкурентоспроможність та стійке фінансове становище на ринку. Вирішення проблеми ефективного розвитку та економічного зростання промислових підприємств України можливе завдяки удосконаленню системи управління витратами та собівартістю продукції. У системі управління виробництвом важливе місце має облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. На основі даних про розмір та види витрат працівники управлінського апарату підприємства одержують інформацію про використання ресурсів, унаслідок чого з'являється можливість здійснювати контроль кількісних та якісних показників, регулювати процес виробництва, приймати оптимальні управлінські рішення.

Одним із напрямків удосконалення управління витратами є упорядкування обліку для подальшого застосування методів аналізу собівартості продукції, за допомогою яких виявляються недоцільні витрати та резерви їх зниження, що прямо впливають на собівартість продукції та результат діяльності компанії. Водночас, подальша діяльність аграрних підприємств у сучасних умовах вимагає вирішення питань, пов'язаних з удосконаленням обліку собівартості продукції рослинництва.

Актуальність перелічених питань, важливість їх дослідження та розв'язання в умовах активізації ринкових механізмів у вітчизняній економіці зумовили вибір теми, окреслення мети та визначення основних напрямів дипломної роботи.

Вагомий внесок у дослідження проблем обліку та аналізу собівартості продукції рослинництва зробили вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема: Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, І.Є. Давидович, Л.М. Чернелевський, В.Ф. Палій, Ю.А. Мішин, Є.А. Аткинсон, К. Друрі, В.М. Добровський, Л.В. Нападовська,

М.В. Кужельний, В.В. Сопко, О.А. Петрик, В.С. Рудницький. Незважаючи на значні здобутки в дослідженні вказаних проблем, ряд питань потребує уточнення.

Метою кваліфікаційної роботи є наукове обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо обліку собівартості рослинництва.

Відповідно до визначеної мети у дипломній роботі поставлено наступні завдання:

- дослідити сутність економічної категорії «собівартість» та вплив організаційно-технологічних особливостей молокопереробної промисловості на формування цього показника;

- проаналізувати різні методи калькулювання собівартості продукції;

- розробити пропозиції щодо методики організації обліку собівартості продукції рослинництва;

- розробити методичні матеріали щодо удосконалення обліку собівартості продукції рослинництва.

Об'єкт дослідження – система обліку та аналізу собівартості продукції.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних положень обліку та аналізу формування собівартості продукції рослинництва на аграрних підприємствах.

Інформаційною базою дослідження обрано ТОВ «Агротех».

Для вирішення поставлених завдань у роботі використовувались загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: діалектичного пізнання – для визначення сутності та змісту собівартості як економічної категорії; методи індукції та дедукції для визначення загальних тенденцій розвитку обліку витрат; методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний використовувалися для удосконалення класифікації витрат, встановлення взаємозв'язку методів обліку витрат і калькулювання собівартості; спостереження – для визначення стану обліку на аграрних підприємствах.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-

методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконалення методичних підходів до обліку собівартості рослинництва.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- узагальнено та систематизовано підходи до визначення терміну «собівартість», запропоновано власне розуміння даної економічної категорії;

- вирішено комплекс питань, пов'язаних з удосконалення методичних підходів до обліку собівартості продукції рослинництва;

- систематизовано та алгоритмізовано послідовність визначення собівартості продукції рослинництва;

- досліджено та використано на практиці методи аналізу собівартості продукції рослинництва;

удосконалено:

- оптимальний склад статей калькуляції, що підвищить аналітичність їх обліку і контролю та оперативність обчислення собівартості продукції.

набули подальшого розвитку:

- понятійно-категоріальний апарат собівартості, суть якої в тому, що вона акумулює, шляхом калькулювання в грошовій формі всі фактичні витрати конкретного підприємства для забезпечення процесу простого відтворення. Під калькулюванням розуміємо комплексну систему у процесі управління, яка являє собою науково обґрунтований вибір методу обліку виробничих витрат, який враховує організаційно-технологічні особливості виготовлення продукції з метою визначення собівартості одиниці продукції, формування ціни та регулювання ефективності виробництва для визначення конкурентоздатності продукції;

- організація обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва та їх класифікація.

Теоретичною основою дослідження стали законодавчі та нормативні документи України, що регламентують облік собівартості продукції, наукові розробки вітчизняних і зарубіжних економістів стосовно досліджуваних

питань, первинні та зведені бухгалтерські документи ТОВ «Агротех», матеріали наукових конференцій, періодичних видань і мережі Internet.

Практичне значення результатів, одержаних під час написання дипломної роботи полягає в тому, що рекомендації автора щодо запропонованих вдосконалень обліку собівартості продукції використовуються на ТОВ «Агротех». Наукові розробки можуть використовуватися при організації обліку та аналізу собівартості продукції рослинництва аграрних підприємств.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на конференціях: Міжнародна науково-практична конференція «NAUKOWY I INNOWACYJNY POTENCJAŁ PREZENTACJI» (Ополе, Польща, 18 листопада 2018 р.) з тезами «Шляхи досягнення оптимізації виробничих витрат підприємств»; Міжнародна науково-практична конференція «Теорія та практика сучасної науки» (м. Одеса, 10 січня 2018 р.) з тезами «Проблема розподілу загальновиробничих витрат».

Крім того питання обліку та аналізу собівартості продукції рослинництва було розглянуто в статті: «Калькулювання собівартості продукції та управління витратами» у міжнародному науковому електронному журналі ΛΟΓΟΣ.ONLINE (30 вересня 2019 р.).

Теоретичні результати роботи доповнюють сучасну методичку обліку та аналізу собівартості продукції рослинництва аграрних підприємств.

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 125 сторінках.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

1.1 Собівартість як економічна категорія

З переходом економіки України на ринкові важелі перед підприємствами постає проблема не просто визначити фактичну собівартість виробу, а розрахувати таку собівартість, яка б за нинішніх умов роботи на ринку могла забезпечити їм певний прибуток. При прийнятті рішень та й у процесі управління виробничим процесом підприємцям та керівникам різних рівнів необхідна інформація, що міститься у внутрішньогосподарському обліку.

Витрати виробництва, виражені в грошовій формі на одиницю продукції, становлять собою її собівартість. Собівартість можна розглядати і як сукупні витрати, поділені на кількість створеної продукції, або середні витрати. Собівартість як економічна категорія віддзеркалює відносини, що складаються між суспільством у цілому і окремим виробником з приводу відокремлення витрат підприємства.

Для підприємства собівартість – це критерій витрат і доходів. При певному рівні ціни зменшення собівартості, власне витрат на одиницю продукції, забезпечує збільшення доходів. В собівартості відображається ефективність використання основних засобів, яка впливає на її величину в залежності від рівня фондівіддачі, пов'язаної з цінами на основні засоби, їх структурою і характеристикою виробничого використання.

Собівартість продукції (робіт, послуг) має свою структуру, під якою розуміється співвіднесеність різних елементів або статей витрат у загальній сумі витрат на виробництво і реалізацію продукції. Структура собівартості може визначатися на основі класифікації витрат за економічно однорідними

елементами і статтями калькуляції. Поелементна структура відрізняється за галузями промисловості. Ці відмінності визначають характер промисловості залежно від переваги того чи іншого виду витрат. Структура за статтями калькуляції дозволяє оцінити питому вагу різних статей витрат у собівартості продукції.

Структура собівартості може змінюватися під впливом різних чинників, які впливають із умов роботи окремих галузей і підприємств. Таким способом на неї впливають розташування підприємств відносно джерел палива й сировини, зміни рівня цін на предмети і засоби праці, питома вага витрат на управління та реалізацію продукцію та інші.

Собівартість є єдиним показником, що акумулює в грошовій формі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції. Собівартість є об'єктивна економічна, а не тільки бухгалтерська категорія, тому що компенсація витрат забезпечує реальний процес простого відтворення матеріальних благ господарського життя.

Економічна суть собівартості полягає в тому, що вона акумулює в грошовій формі всі фактичні витрати конкретного підприємства для забезпечення процесу простого відтворення. Категорія собівартість є категорією індивідуального виробництва і індивідуальна собівартість не є складовою частиною суспільних витрат виробництва, або вартості, а середньогалузева собівартість також не є безпосередньо часткою вартості, а може тільки слугувати орієнтиром для державного регулювання цінових пропорцій.

Економічна література оперує різними визначеннями поняття «собівартість», основні з яких представлені у додатку А. Але разом з тим, вони сходяться в тому, що собівартість являє собою грошовий вираз витрат на її виробництво. Виходячи із того, які витрати враховуються при визначенні собівартості, виділяють наступні її види:

– виробнича собівартість, яка розраховується шляхом додавання до прямих виробничих витрат, пов'язаних із виробництвом продукції,

виконання робіт і надання послуг, частини загальновиробничих витрат з організації і управлінню виробництвом;

- повна собівартість, яка розраховується шляхом додавання до виробничої собівартості частини адміністративних витрат підприємства, а також витрат на збут;

- маржинальна собівартість, яка розраховується шляхом включення до її складу при підрахунку лише прямих змінних витрат (заробітна плата, сировина) і в той же час без урахування прямих постійних витрат (амортизація, орендна плата) конкретного виробничого підрозділу підприємства.

Варто зазначити, що маржинальна собівартість в практиці роботи підприємств використовується, як правило, з метою визначення мінімально допустимої ціни на продукцію, роботи і послуги, що реалізуються.

В залежності від сукупності підприємств, по яких визначається собівартість, виділяють наступні її види:

- індивідуальна собівартість, яка розраховується за показниками виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг окремого взятого підприємства;

- середньогалузева собівартість, яка розраховується як середньоарифметична із сукупності індивідуальних собівартостей виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг підприємств окремо взятої галузі економіки [29, с. 445].

У ринкових умовах підприємства намагаються збільшити свої прибутки. Політика збільшення прибутку не може бути спрямована на безкінечне збільшення ціни на свою продукцію, тому що це тягне падіння її попиту. Ефективна політика управління прибутком буде орієнтована на зниження витрат виробництва, а отже, і на зниження собівартості. Для цього підприємству необхідний точний і обґрунтований розрахунок собівартості для визначення реальних витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг) і резерви їх зниження.

Серед основних завдань внутрішньогосподарського обліку, які виділяють вітчизняні вчені [20, с. 93] увагу доцільно зосередити на наступних:

- на основі витрат на виробництво конкретного виду продукції визначають адекватну, справедливу і реальну продажну ціну;
- дані про собівартість продукції використовують для прогнозування і управління виробництвом та витратами.

Проаналізувавши різноманітну наукову літературу, можна стверджувати, що враховуючи умови формування ринкових відносин на сучасному етапі розвитку під калькулюванням необхідно розуміти комплексну систему у процесі управління, що передбачає науково обґрунтований вибір методу обліку виробничих витрат, який враховує організаційно-технологічні особливості виготовлення продукції, з метою формування ціни та регулювання ефективності виробництва для визначення собівартості продукції. При цьому калькулювання на будь-якому підприємстві, незалежно від його виду діяльності, розміру і форми власності, організується відповідно до наступних принципів:

- науково обґрунтована класифікація виробничих витрат (розробляється у галузевих рекомендаціях з планування і обліку собівартості продукції, робіт, послуг);
- встановлення об'єктів обліку витрат, калькулювання і калькуляційних одиниць;
- вибір калькуляційної одиниці (залежить від особливостей організації виробництва, продукції);
- вибір методу розподілу непрямих витрат (встановлюється підприємством самостійно, відображається в його обліковій політиці, не змінюється протягом звітного періоду);
- розмежування витрат по періодах (при цьому необхідно керуватись принципом нарахування);
- відокремлений облік поточних витрат на виробництво продукції і

капітальних вкладень (до собівартості продукції, що виготовляється в даному звітному періоді, включаються лише невичерпні (неспожиті) витрати. Вичерпні витрати для визначення фінансового результату даного звітного періоду не використовуються);

– вибір методу обліку витрат та калькулювання собівартості (обирається підприємством самостійно, виходячи з його особливостей, галузевої приналежності, розмірів, технології, асортименту продукції) [8, С. 60-61].

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) умовно можна поділити на три етапи. На першому етапі вираховується собівартість всієї випущеної продукції в цілому, на другому – фактична собівартість по кожному виду продукції, на третьому – собівартість одиниці продукції, виконаної роботи або наданої послуги. Калькулювання собівартості продукції є об'єктивно необхідним процесом виробництва. Сучасні системи калькулювання більш збалансовані. Інформація, яка міститься в них, не тільки дозволяє виконувати традиційні завдання, а й допомагає при:

- визначенні доцільності подальшого випуску продукції;
- встановленні оптимальної ціни на продукцію;
- оптимізації асортименту продукції, що випускається;
- визначенні ефективності оновлення діючого технологічного парку;
- оцінці якості роботи управлінського персоналу.

Значення калькулювання за умов дії ринкових відносин вкрай важливе. Зіставлення фактичної й планової (нормативної) собівартості, інформація про які міститься у відповідних калькуляціях, дає можливість виявити «вузькі місця» у виробничому процесі, проаналізувати перевищення рівня витрат, розрахувати вплив факторів на відхилення, розкрити конкретні заходи щодо зниження собівартості та підвищення рентабельності окремих виробництв.

Перед аграрними підприємствами в силу організаційних та технологічних їх особливостей будуть поставати і специфічні проблеми в організації внутрішньогосподарського обліку взагалі і калькулювання

собівартості продукції зокрема. Серед найбільш важливих завдань традиційно виділяють:

- забезпечення інформацією управлінського персоналу про собівартість продукції за етапами формування витрат окремих видів продукції, видами виробництв та центрами відповідальності;
- визначення ефективності впровадження нових видів продукції, виробничого обладнання, технології виробництва тощо;
- визначення ціни на продукцію, прибутку та рівня рентабельності виробництва;
- встановлення залежності між випуском продукції, собівартістю та прибутком від реалізації тощо.

Таким чином, калькулювання собівартості є одним з основних елементів системи управління не тільки собівартістю продукції, але й виробництвом в цілому. Результатом калькулювання є калькуляція, тобто розрахунок витрат на одиницю продукції. В економічній літературі досить часто калькулювання ототожнюють з калькуляцією, тобто вживають як слова синоніми. Проте терміни «калькуляція» і «калькулювання» істотно відрізняються один від одного. Калькуляцію собівартості складають згідно з основними положеннями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг у галузях народного господарства, затверджених постановами Кабінету Міністрів, «Основними положеннями про склад витрат, які відносять на собівартість продукції», галузевими інструкціями [38]. Проте, варто зазначити, що розробленої урядом інструкції щодо калькулювання продукції молокопереробних підприємств не існує.

Залежно від тієї ролі, яку відіграє калькулювання собівартості у діяльності підприємств і організацій, зокрема їх економічної ролі, наявності різних показників і видів собівартості та їх призначення у системі економічної інформації розрізняють різноманітні види калькуляцій.

В економічній літературі досі немає єдиної думки щодо складу класифікаційних ознак, згідно з якими можна було б їх вивчати.

Серед авторів, зокрема, М.С. Пушкар [19, С. 96-97], Л.В. Нападівська [27, С. 161-166], Ф.Ф. Бутинець [30, с. 173], Ю.А. Мішин [22, С. 26-27] відсутня єдина методика, підходи до класифікаційних ознак калькуляцій. Це вказує на постійний пошук, наукові дослідження даних питань.

Конкретні умови господарювання створюють необхідність складання певних видів калькуляцій відповідно до типу господарств, мети і завдань, що стоять перед ними. На практиці застосовуються наступні поширені ознаки, згідно з якими вони класифікуються наведені на рисунку рис.1.1.

Калькуляція – це складова управління витратами, основною метою якої є вимірювання й облік витрат на виробництво і порівняння цих витрат із задалегідь визначеними показниками, встановленим керівництвом.

Наступним етапом процесу калькулювання є визначення її об'єктів, адже саме вони визначають рівень аналітичності складених калькуляцій та безпосередньо впливають на можливість проведення аналізу фактичної собівартості продукції. Вибір об'єкта калькулювання залежить від особливостей технологічного процесу та організації виробництва, номенклатури і складності продукції, що випускається, стану внутрішньогосподарських відносин. Об'єктом калькулювання є вид продукції, її однорідні групи. Досить тісно з об'єктами калькулювання взаємодіють об'єкти обліку витрат, під якими слід розуміти сукупність використаних матеріальних, трудових і грошових ресурсів підприємства на виробництво окремого найменування продукції. Об'єкти калькулювання і об'єкти обліку досить часто ототожнюються, хоча між ними існують принципові відмінності. Облік витрат ведеться щомісячно, а калькулювання здійснюється в міру необхідності. Сучасний рівень управління ставить нові вимоги до організації обліку витрат, що пов'язано з розширенням групування витрат виробництва.

Так, необхідно розширити сфери контролю за формуванням собівартості за центрами витрат, технологічними переділами, видами продукції, агрегатами, деталями.

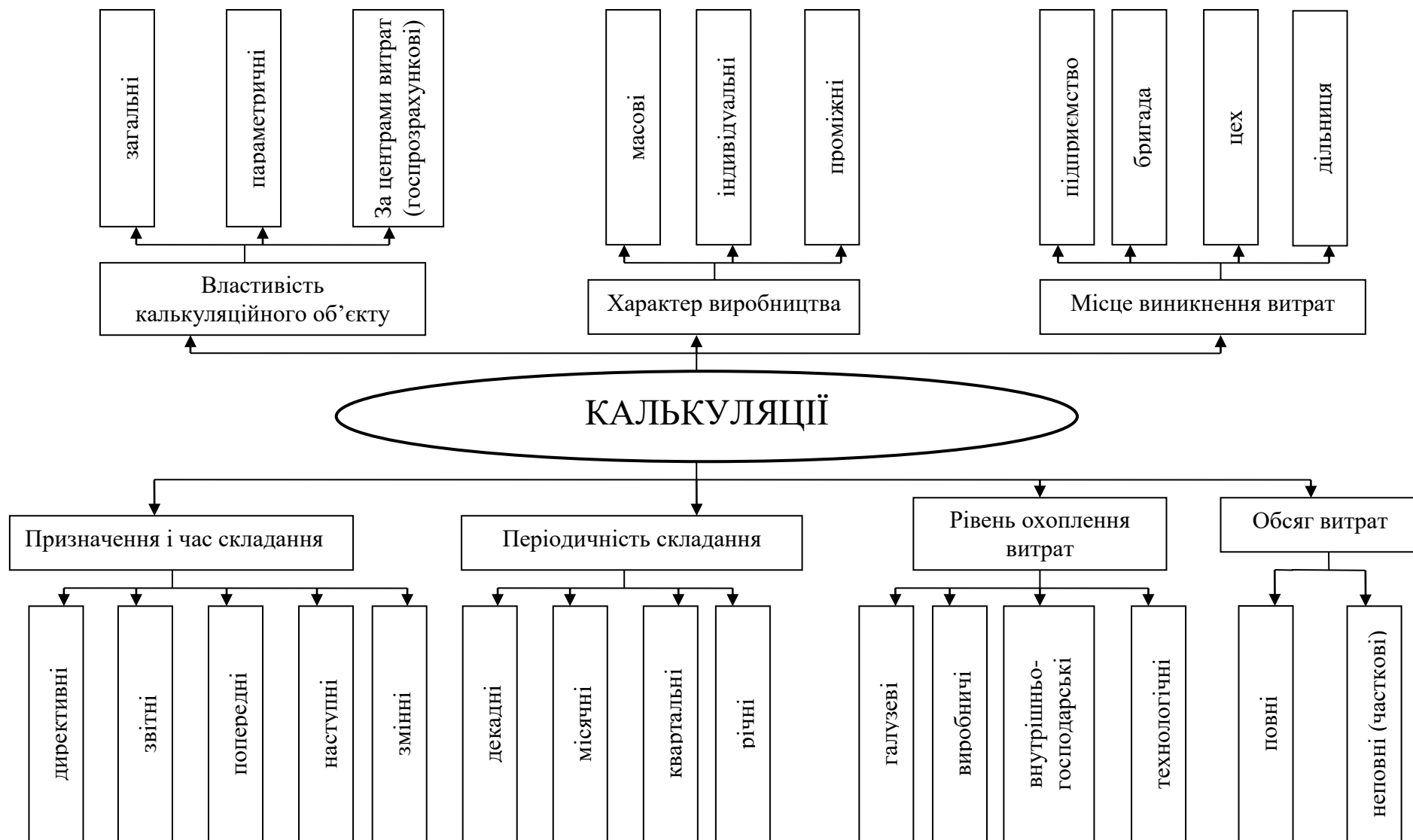


Рис. 1.1 Класифікація калькуляцій

Виникає необхідність визначати розмір витрат, пов'язаних з виготовленням нових виробів, підвищенням якості продукції, охороною навколишнього середовища тощо. Необхідність визначення собівартості продукції вимагає обґрунтування виділення об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць. При калькулюванні робиться розрахунок (калькуляція) собівартості одиниці продукції шляхом ділення загальної суми витрат, виявлених в аналітичному обліку по об'єкту калькулювання, на кількість одиниць даного об'єкту.

Але об'єкти калькулювання в процесі виробництва необхідно доповнити об'єктами калькулювання в процесі придбання та реалізації, тому що від вартості придбаної сировини (посівні матеріали), добрив підприємством залежить: по-перше, собівартість, по-друге, ціна. В процесі реалізації потребує вартісної оцінки кожен вид готової продукції, що реалізується для встановлення ціни реалізації, яка забезпечить уникнення збитків від реалізації активів за ціною нижче їх вартості.

Встановлення науково обґрунтованого критерію визначення об'єктів калькулювання дозволяє отримати інформацію про собівартість продукції, виділити в аналітичному обліку такі об'єкти, які підлягають контролю з боку системи управління.

Процес калькулювання собівартості продукції завершується визначенням собівартості калькуляційних одиниць, яка являє собою вимірник об'єкта калькулювання.

Калькуляційна одиниця дає можливість розрахувати витрати на виробництво по кожній статті окремо і в цілому на одиницю випущеної продукції. Економічне призначення калькуляційних одиниць полягає у забезпеченні адекватного відображення споживчих якостей продукції (робіт, послуг) та їх кількісних характеристик. При виборі калькуляційної одиниці враховуються умови виробництва і споживання продукту, якісні та кількісні параметри.

Калькуляційна одиниця повинна відображати кількісну одиницю

певної якості, споживчу вартість, бути економічно однорідною і забезпечувати зіставлення калькуляцій однакової продукції, бути стійкою в часі, практично зручною для розрахунків, відповідати вимогам ціноутворення, бути корисною для планування та управління.

На практиці застосовують такі групи калькуляційних одиниць (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Перелік основних калькуляційних одиниць

Об'єкт калькулювання	Калькуляційна одиниця
Виробниче замовлення	Група однорідних виробів, типовий представник групи, об'єкт робіт, послуг, виріб, вузол, деталь, умовна одиниця
Виріб	Представник групи однорідних виробів, група однорідних виробів, комплект, вузол, деталь, типорозмір, артикул, марка
Продукт (напівпродукт)	Вагова одиниця у перерахунку: <ul style="list-style-type: none"> – на стандарт продукту, на прийнятий умовний стандарт – на інші натуральні одиниці Вагова одиниця в натурі: <ul style="list-style-type: none"> – кілограм, тонна, тис. кілограмів, тис. тонн натуральні одиниці: <ul style="list-style-type: none"> – штука, метр, комплект, тис. штук, тис. метрів, тис. комплектів – натуральні виміри: <ul style="list-style-type: none"> – тис. штук, тис. погонних метрів, тис. кілограмів, тис. квадратних метрів, тис. умовних одиниць, тис. метрів кубічних та інші артикули Умовні одиниці
Переділ (стадія, фаза)	Стадія технологічного процесу Фаза технологічного процесу Продукт Напівфабрикат

Калькуляційні одиниці використовуються на стадії складання калькуляції, коли визначаються витрати в розрахунку на одиницю продукції, робіт і послуг.

Підсумовуючи вище зазначене, визначимо, що для аграрної промисловості калькуляційними одиницями виступають:

- 1 центнер готової продукції за найменуваннями;
- 1 тонна готової продукції за найменуваннями;
- 1 тисяча штук одержаної продукції;

– 1 гектар виконаних робіт.

Таким чином, калькулювання собівартості є одним з основних елементів системи управління не лише собівартістю, але й виробництвом в цілому.

1.2 Порівняльна характеристика методів формування собівартості продукції рослинництва

Важливим для визначення складових елементів системи бухгалтерського обліку є вивчення його методологічної проблематики, яка визначається, з одного боку, завданням подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку, з іншого – рівнем розвитку теоретичних знань, внутрішніми потребами розвитку бухгалтерського обліку [9, С. 19-25].

Методи обліку виробничих витрат умовно можна поділити на дві групи:

– ті, що базуються на обліку витрат по виробу, його частині або групах виробів;

– ті, що базуються на обліку витрат за технологічними процесами.

Метод калькулювання залежить від типу організації і технології виробництва і включає в себе принцип збору інформації з центрів витрат про витрачені ресурси, узагальнення і розподілу непрямих витрат. На підприємствах, в яких виробництво продукції відбувається в одному технологічному процесі, витрати обліковуються по виробництву в цілому (виробництво пари, електроенергії, добування вугілля, піску та ін.). На підприємствах, в яких продукція в процесі виробництва проходить декілька послідовних стадій (переділів), облік витрат слід організувати по окремих стадіях виробництва (виробництво чавуну, сталі, столярні виробництва, виробництво радіотехніки тощо).

Як зазначає, проф. М.С. Пушкар, виробничі витрати узагальнюються в такому розрізі: відображення витрачання матеріальних і трудових ресурсів в певній системі первинних документів з указанням кодів аналітичних позицій, на якій відносяться витрати; групування витрат в розрізі центрів витрат виходячи з інтересів системи управління; оцінка використання на виробництво ресурсів; співставлення згрупованих даних з діючими планами, нормами, кошторисами; зведення даних про витрати на виробництво за встановленою номенклатурою статей і об'єктів калькулювання; деталізація і розшифровка даних в аналітичному обліку.

Між обліком витрат на виробництво та методами калькулювання існує взаємозв'язок, який подано на рисунку 1.2. Отже, можна стверджувати, що методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції – це дві стадії одного процесу, між якими існує єдність, але не тотожність.

З цього приводу визначено, що метод обліку витрат – це сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати для досягнення певної мети, а методи калькулювання можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що використовуються для розрахунку собівартості одиниці продукції.

Вітчизняна практика ведення обліку витрат на виробництво пройшла тривалий період свого становлення і розвитку.

Наукові дослідження показали, що на практиці розрізняють такі методи калькулювання собівартості продукції, як позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний, що в свою чергу можна застосовувати в різних комбінаціях.

Зарубіжний досвід вказує на застосування специфічних систем і методів обліку виробничих затрат. До них належать: калькулювання на основі повної собівартості, на основі змінних витрат, на основі діяльності, «стандарт-кост», «директ-кост» [18, с. 146].

В традиційній системі позамовного калькулювання собівартості ведеться детальний облік руху витрат по кожному замовленню.

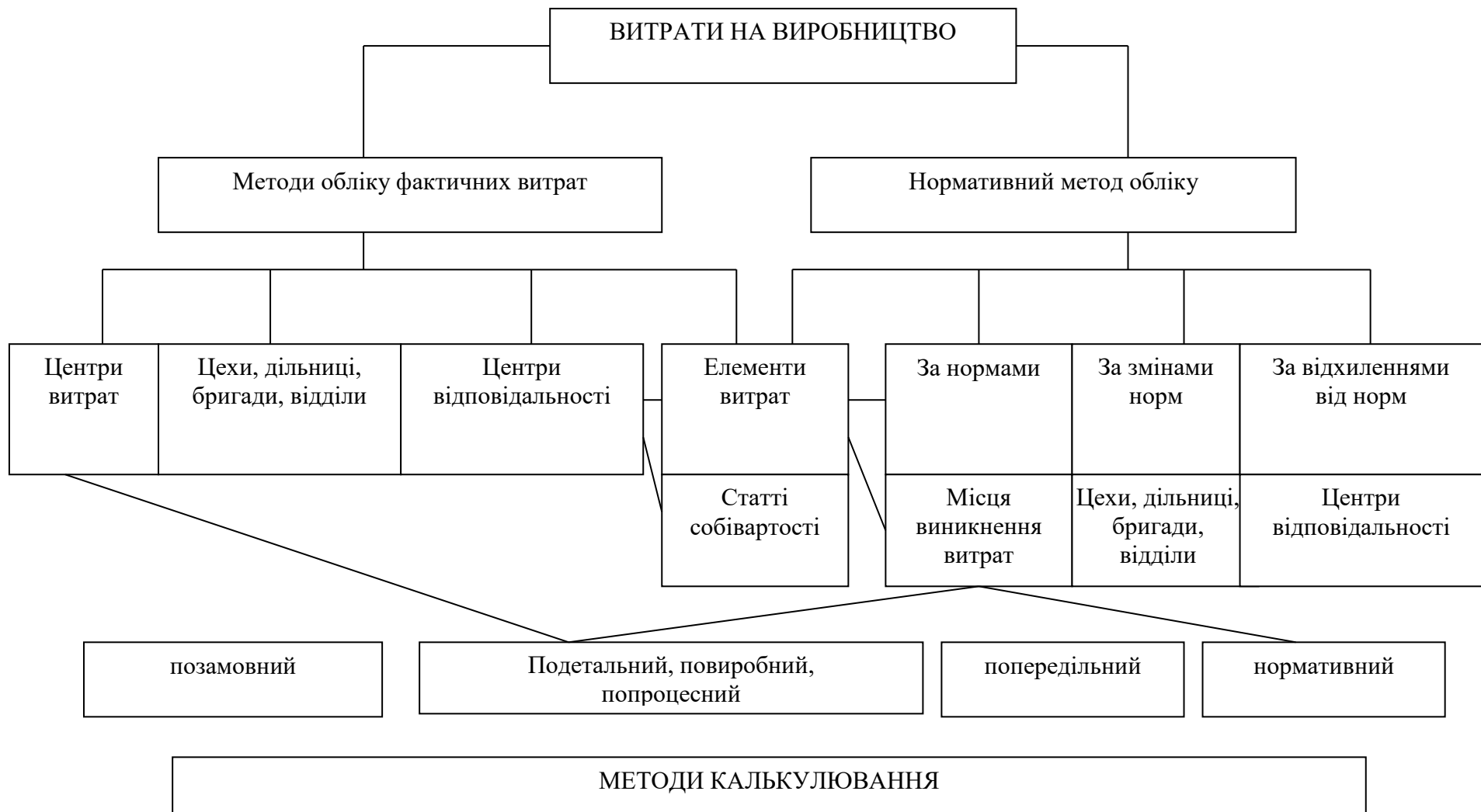


Рис. 1.2 Взаємозв'язок методів та об'єктів обліку витрат на виробництво і методів калькулювання

Система калькулювання собівартості по замовленням оцінює витрати на виробництво продуктів по різних завданням, що необхідні для виконання індивідуальних замовлень клієнтів [8, с. 196].

Облік витрат за замовленнями порівняно простий. Кожному замовленню присвоюється умовний шифр, у відповідності до якого організується аналітичний облік. Схематично даний метод можна подати у такому вигляді, рисунок 1.3.

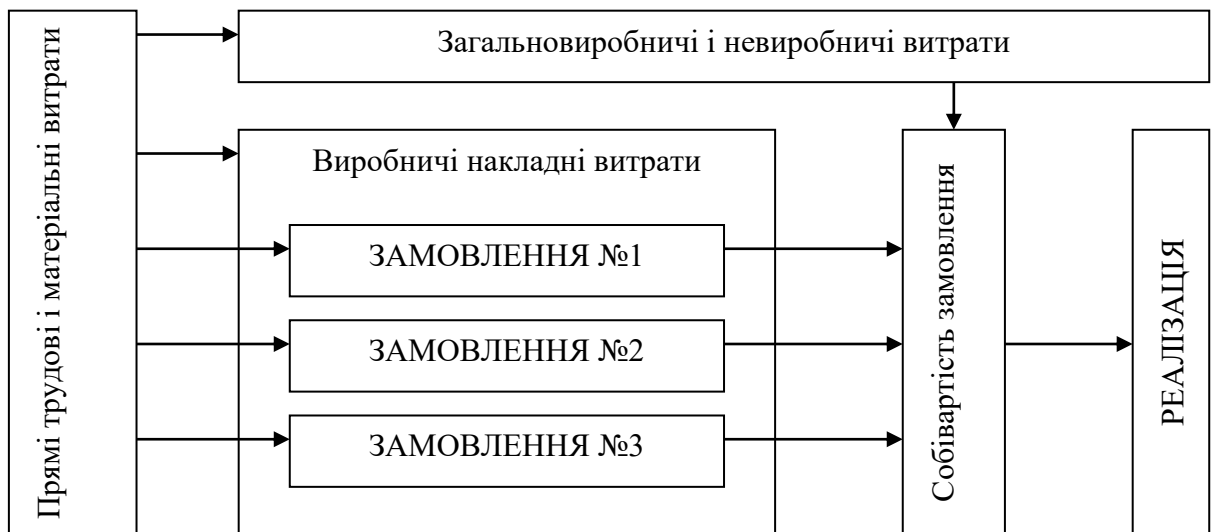


Рис. 1.3 Позамовний метод обліку витрат

Слід зазначити, що в багатосерійному, а особливо в масовому виробництвах найбільш економічно обґрунтованим є застосування нормативного методу або методу директ-кост.

Тобто, для калькулювання собівартості замовлення необхідно:

- обчислити прямі витрати (матеріальні, трудові) на виготовлення деталей;
- розподілити накладні витрати між виробничими цехами;
- визначити собівартість деталей як суму прямих і накладних затрат;
- визначити собівартість замовлення, яка включає виробничу собівартість деталей, витрати, які існували в процесі комплектації, накладні

витрати, розподілені на дане замовлення, витрати, пов'язані зі збутом даного замовлення.

Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і економія засобів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів.

Детальна порівняльна характеристика більшості методів обліку витрат і калькулювання собівартості представлена у додатку Б.

Аналіз змісту та недоліків цих методів дозволяє зробити висновок, в обліку сільськогосподарських підприємств доцільно використовувати розвинутий директ-кост, так як при виробництві окремих видів продукції собівартість слід розраховувати як за змінними витратами, так і прямими постійними (наприклад, амортизація комбайна по збиранню зерна тощо). Якщо за певними видами продукції неможливо виділити прямі постійні витрати, то для розрахунку собівартості слід застосовувати методику простого директ-костингу. Система калькулювання змінних витрат дає змогу визначити маржинальний дохід, широко застосовуваний для аналізу прибутковості й прийняття управлінських рішень.

Застосування різноманітних методів обліку витрат впливає на величину собівартості продукції і тим самим на величину фінансових результатів і форму звіту про прибутки і збитки. В звіті про прибутки і збитки при методі обліку повних витрат розраховується валовий прибуток, як різниця між виручкою від реалізації продукції і виробничою собівартістю реалізованої продукції.

При використанні методу змінних витрат розраховується маржинальний прибуток, як різниця між виручкою від реалізації продукції і усіма змінними витратами, включаючи змінну частину операційних витрат.

Хоч існують певні відмінності у сутності та сферах застосування,

кожний з зазначених методів повинен забезпечити виконання наступних завдань:

- визначення витрат за їх видами у розрізі елементів витрат і статей калькуляції;
- групування витрат виробництва за місцем їх виникнення (центрами витрат) і по видам продукції;
- обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг);
- контроль за витратами в процесі виробництва;
- визначення й оцінка результатів діяльності виробничих підрозділів та підприємства в цілому.

Витрати відіграють велику роль у діяльності підприємства. Від величини витрат залежить фінансовий результат від продажу готової продукції, виконання робіт, послуг, адже його визначають як різницю між виручкою від продажу продукції без вирахувань, передбачених законодавством, і витратами на її виробництво й реалізацію.

Поняття методу обліку витрат в економічній літературі найчастіше розглядається у нерозривному взаємозв'язку із способами обчислення собівартості продукції, оскільки кінцевою метою виробничого обліку є калькулювання собівартості продукції, що випускається [45, С. 145-146].

Способи калькуляції доповнюють методи калькулювання і означають технічні прийоми розрахунку собівартості продукції за допомогою певних процедур.

Послідовність та порядок розрахунків у калькуляції залежить від технології створення продукції, можливостей локалізації витрат за калькуляційними об'єктами, наявності супутніх і побічних видів продукції та інших обставин.

Між методом калькулювання і способом калькуляції продукції існує певна залежність, яку доцільно представити у вигляді наступної схеми, рис. 1.4. Проте, який би метод калькулювання не застосовувався, розрахунок собівартості продукції проводиться у послідовності, наведеній на рис. 1.5.

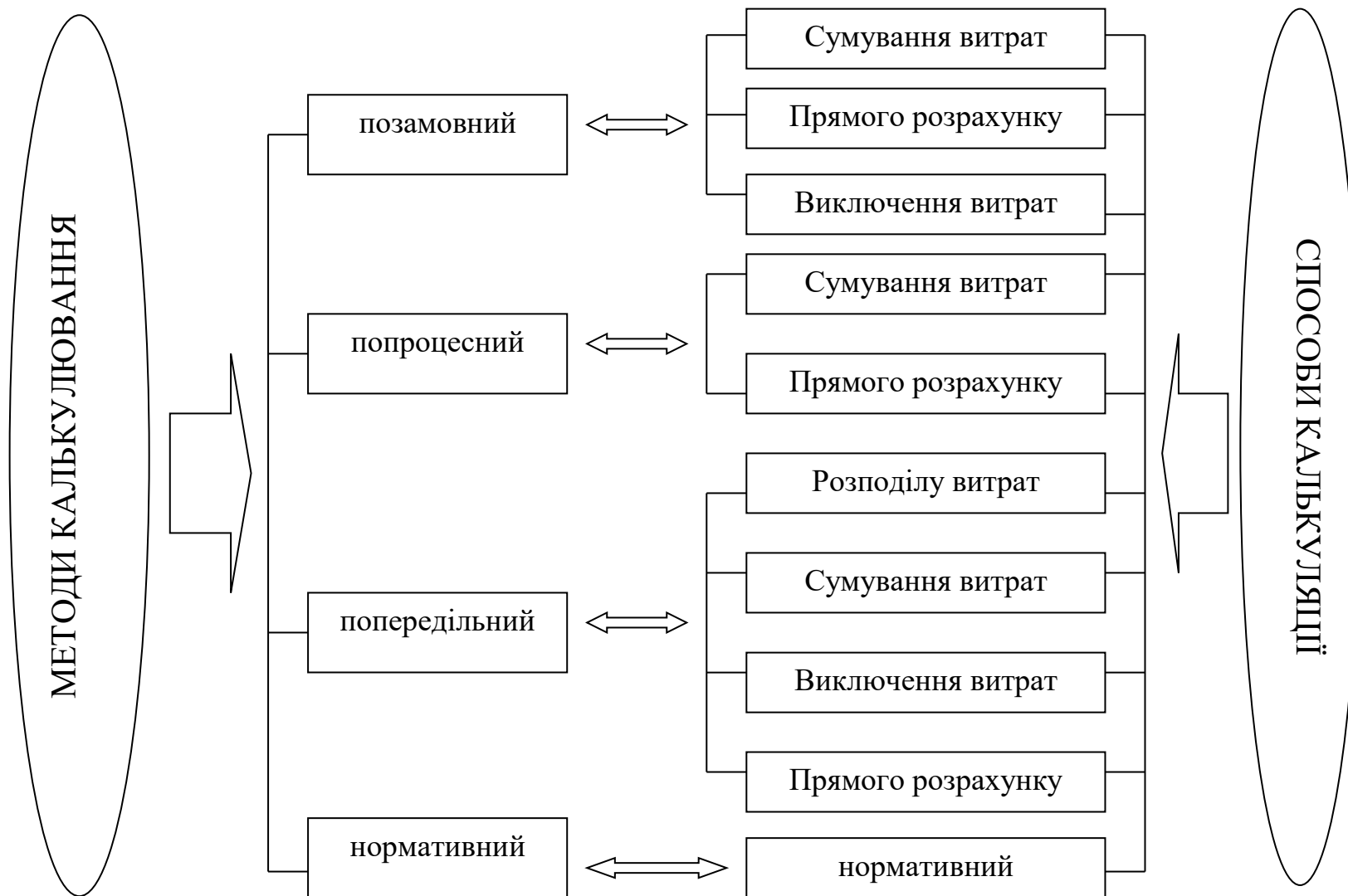


Рис. 1.4 Залежність між методами калькулювання і способами калькуляції

Найбільш зручним і прийнятним методом обліку біологічних перетворень біологічних активів рослинництва, на нашу думку, є попроцесний метод.

Він передбачає облік витрат на біологічні перетворення в розрізі технологічних процесів, що на стадії бюджетування мають відобразитися в технологічних картах.

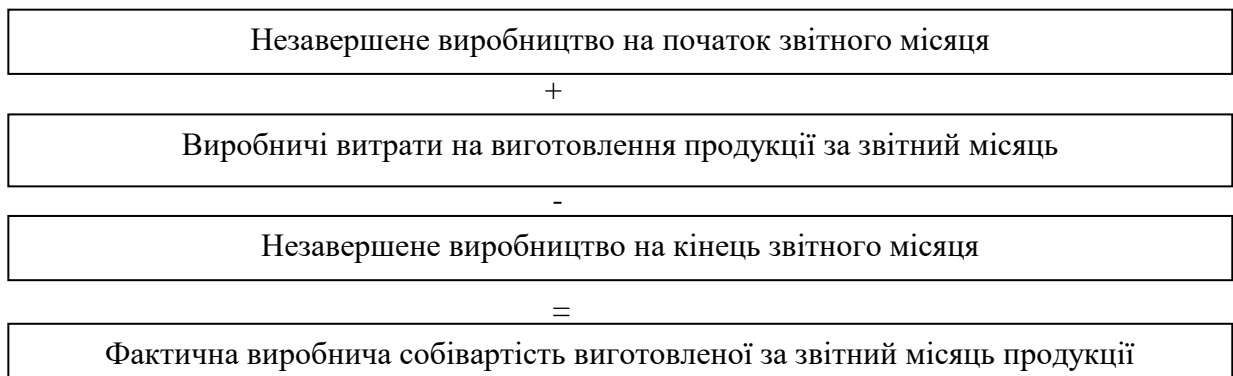


Рис. 1.5 Алгоритм розрахунку виробничої собівартості продукції за звітний місяць

В рослинництві технологічні карти складаються для кожної культури (біологічного активу) та кожного поля, на якому відбуваються біологічні перетворення цього біологічного активу окремо. Так що, по суті, витрати, відображені у технологічних картах є статтями калькуляції собівартості продукції або додаткових біологічних активів рослинництва.

Таким чином, технологічна карта дає можливість визначити планові витрати на виконання кожної роботи, передбаченої технологією виробництва, структуру витрат, визначити центр відповідальності за якістю виконаних робіт та їх вартістю.

Отже, концепція має будуватися на таких основних засадах: визнання витрат, які формують собівартість, структури; класифікація собівартості залежно від інформаційних потреб керівництва; формування інформації про

собівартість для визначення фінансових результатів; проведення аналізу структури собівартості продукції за калькуляційними статтями та елементами витрат для виявлення впливу специфічних техніко-економічних особливостей виробництва конкретних видів продукції; контроль за формуванням собівартості; взаємозв'язок собівартості з ціноутворенням.

1.3 Методика аналізу собівартості продукції сільськогосподарських підприємств

Однією з найважливіших передумов створення ефективно функціонуючих сільськогосподарських підприємств є досконале управління витратами. Основною метою діяльності будь-якого підприємства в ринкових умовах господарювання є отримання максимального прибутку. На суму прибутку, крім рівня цін, можна впливати шляхом зміни структури витрат на виробництво продукції та її обсягу.

Важливою умовою підвищення ефективності господарської діяльності сільськогосподарського підприємства та його підрозділів є зниження собівартості виробництва продукції.

Отже, ми визначились, що собівартість продукції – це виражені в грошовій формі матеріально-технічні, трудові та інші витрати у зв'язку з підготовкою, організацією, виробництвом та реалізацією продукції.

Показник собівартості дає можливість глибоко аналізувати економічний стан підприємства і виявляти резерви підвищення ефективності виробництва. За інших однакових умов підприємство тим більше одержуватиме прибутку на одиницю продукції, чим нижча її собівартість і навпаки. Зі зниженням собівартості зростає цінова конкурентоспроможність продукції, а отже, і зміцнюються позиції підприємства на товарному ринку [69].

Управління собівартістю та витратами дає можливість приймати правильні рішення про доцільність виробництва окремих видів продукції, визначення цін на вироби, необхідність проведення організаційно-технічних заходів.

У сільському господарстві України більшість підприємств при обчисленні продукції не враховують усі реальні витрати на її виробництво, а саме витрати на оплату праці всіх робітників, використання матеріальних запасів у повному обсязі та інші витрати, пов'язані з кліматичними умовами. Тому метою обчислення та аналізу собівартості продукції на сільськогосподарському підприємстві є реальне висвітлення цього показника, а також встановлення цін на продукцію згідно з витрат на її виробництво, а не лише керуватись рівнем цін на державному рівні.

Виділяють різні види собівартості залежно від мети та завдань. Основними видами є виробнича та повна собівартість.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відносяться: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати.

Повна собівартість складається з виробничої собівартості і операційних витрат, що не включаються у виробничу собівартість продукції: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [69].

До завдань аналізу собівартості сільськогосподарської продукції відносять:

- вивчення собівартості за статтями та елементами витрат;
- оцінка собівартості одиниці продукції;
- визначення динаміки показників собівартості та факторів її зміни;
- виявлення резервів зниження витрат на виробництво продукції.

Об'єктами аналізу є: собівартість продукції в цілому, собівартість на окремий вид продукції, елементи та статті витрат, резервів зниження витрат на виробництво продукції [25].

У процесі господарської діяльності аграрні підприємства несуть різні

витрати. Проте не всі вони включаються у собівартість продукції. З метою забезпечення єдиних методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності прийнято Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», у якому зазначені питання знайшли своє відображення і врегулювання.

Для аналізу собівартості продукції використовують такі джерела інформації, а саме статистичну звітність, форму № 1 «Баланс», форму № 1-ПВ «Звіт про працю», форму № 2 «Звіт про фінансові результати», форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів», форму № 4 «Звіт про власний капітал», форму № 5-с «Звіт про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)», дані бізнес-плану, планові і звітні калькуляції собівартості продукції, дані синтетичного й аналітичного обліку витрат.

Етапи аналізу собівартості продукції такі:

- 1 етап – загальний аналіз собівартості продукції;
- 2 етап – аналіз виконання кошторису витрат на виробництво продукції;
- 3 етап – аналіз витрат на 1 грн. товарної продукції;
- 4 етап – аналіз собівартості продукції за калькуляційними статтями витрат;
- 5 етап – аналіз нормативної бази формування витрат на виробництві;
- 6 етап – аналіз собівартості продукції на рівні структурних підрозділів;
- 7 етап – загальний аналіз кінцевих результатів зміни собівартості продукції.

1 етап – узагальнюючий аналіз витрат. Він передбачає оцінку змін у обсязі витрат, які відбулися порівняно з попередніми аналітичними періодами.

Визначається абсолютне відхилення в обсязі, темпи зростання окремих показників собівартості.

Загальна сума витрат ΣB (формула 1.1) може змінюватися за рахунок обсягів виробництва продукції в цілому по підприємству V_b , рівня змінних

витрат на одиницю продукції $P_{з.в}$ і суми постійних витрат на весь випуск продукції ПВ [24], тобто :

$$B = V_{\epsilon} \times P_{з.в.} \quad (1.1)$$

2 етап – аналіз повної собівартості (робіт, послуг) здійснюється за статтями витрат кошторису, найбільш важливими з яких є: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати щодо управління та обслуговування виробництва, втрати від браку, комерційні витрати. Загальна схема цього етапу аналізу зображена на рис. 1.6.

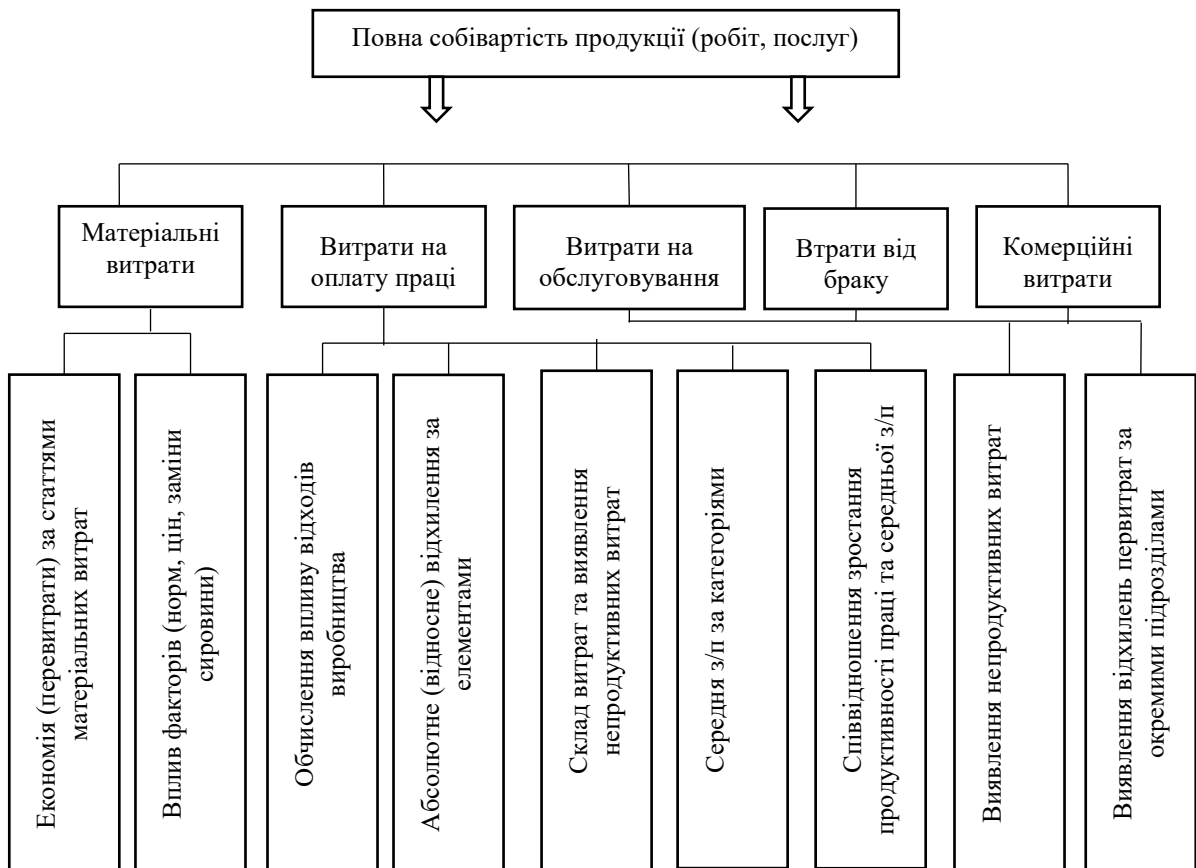


Рис. 1.6 Схема аналізу повної собівартості продукції (робіт, послуг)

Комерційні витрати та втрати від браку аналізують з метою пошуку непродуктивних витрат та неоправданих витрат [7].

Аналіз витрат на 1 гривню товарної продукції на підприємстві

здійснюють у динаміці: обчислюють абсолютне та відносне відхилення цього показника та оцінюють вплив окремих факторів: структурних зрушень у складі продукції, зміни цін на матеріальні ресурси, цін на продукцію підприємства (формула 1.2):

$$P_n = \frac{\sum q_i \times c_i}{\sum q_i \times p_i} \quad (1.2)$$

де q_i – кількість виробів у натуральних одиницях виміру i -го виду товару, одиниць;

c_i – собівартість одного виробу, грн.;

p_i – ціна продукції, грн.;

n – кількість видів товару в номенклатурі, одиниць [24].

Загальна схема аналізу цього етапу відображена на рис. 1.7.

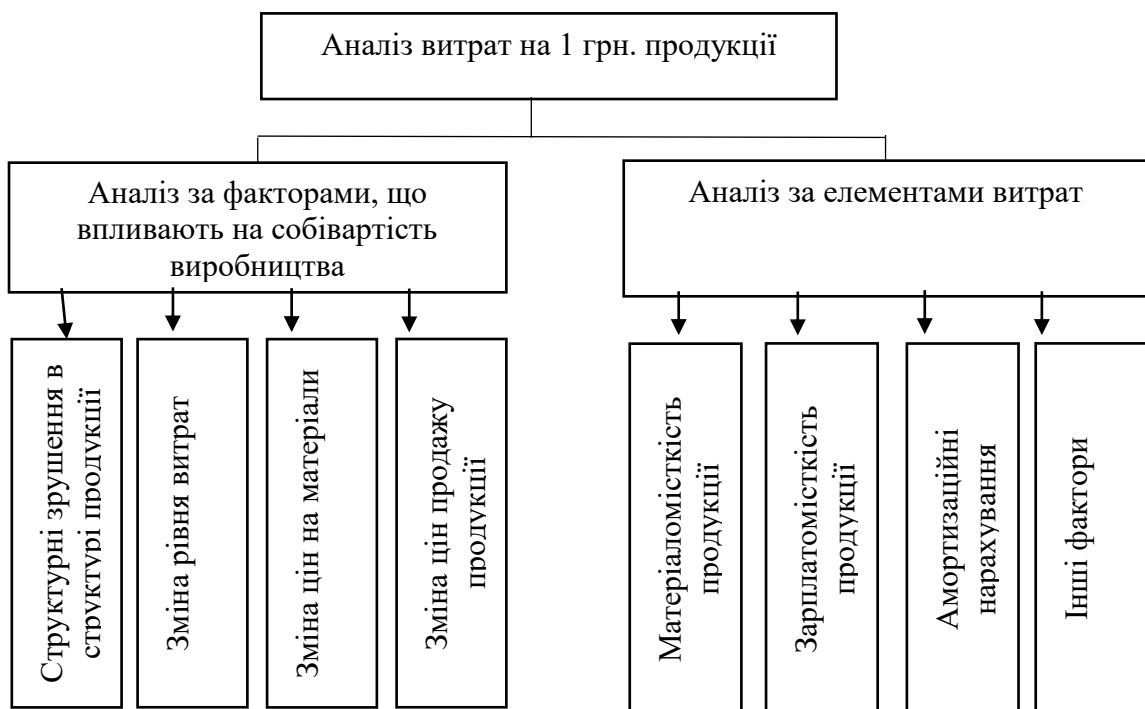


Рис. 1.7 Аналіз витрат на 1 гривню товарної продукції

4 етап – аналіз собівартості продукції за калькуляційними статтями. Важливим моментом цього етапу є не тільки аналіз динаміки витрат взагалі та по окремих статтях, а дослідження відхилення по статтях від стандартів (нормативної калькуляції), вивчення причин відхилення.

5 етап – аналіз собівартості продукції на рівні структурних підрозділів підприємства. Він залежить від обсягів, організаційної структури підприємства, технології виробництва. Витрати аналізують за повною собівартістю на 1 гривню товарної продукції [73].

На останньому етапі підводять підсумки чи розраховують вплив техніко-економічних факторів на зниження собівартості, узагальнюють аналітичні матеріали структурних підрозділів, узагальнюють кінцеві фінансові результати зміни собівартості продукції [71].

Реальність визначення собівартості продукції залежить не лише від економічного обґрунтування методик обліку затрат і калькулювання, з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства, а від правильності оприбуткування одержаної продукції.

Аналіз собівартості сільськогосподарської продукції доцільно розпочати з аналізу загальної суми витрат на виробництво продукції (їх рівень за декілька років, динаміка – абсолютний приріст, темпи зростання і приросту, абсолютне значення 1 % приросту). Зазвичай починають із вивчення динаміки загальної суми операційних витрат у цілому і за основними елементами.

Динаміку витрат аналізують, зіставляючи фактичні та планові витрати в абсолютній сумі і на одну гривню обсягу виробництва продукції за кожним видом витрат протягом кількох звітних періодів. Для перевірки обґрунтованості зміни динаміки витрат, залежно від зміни обсягу виробництва та визначення економії або перевитрати під впливом цього фактора, необхідно визначити частку умовно-постійних і умовно-змінних витрат. Для цього застосовують засоби: вищої і нижчої точок обсягу виробництва, графічний, найменших квадратів та інші, які базуються на

вивченні статистичних даних про обсяг виробництва і витрати на нього [31].

На підприємствах планується та обліковується собівартість одиниці продукції основних видів. Дані про собівартість одиниці окремих видів продукції, вільні від впливу побічних структурних факторів, уможливають докладну оцінку факторів, що впливають на прямі витрати.

Науково обґрунтована система обчислення собівартості одиниці продукції, товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг за елементами витрат становлять один з важливих елементів методу бухгалтерського обліку – калькулювання [67].

Важливим етапом аналізу витрат на виробництво є оцінка їх структури, що проводиться за такими напрямками:

- аналіз витрат на виробництво за елементами витрат;
- аналіз витрат за статтями калькуляції [12].

Групування затрат за елементами призначено для виявлення всіх затрат на виробництво за їх видами і відображає всі затрати підприємства, пов'язані з виготовленням продукції. У цьому групуванні збережений принцип однорідності витрат, незалежно від спрямування затрат, які не можуть бути розподілені на складові частини.

Аналіз затрат за елементами дозволяє вивчити вплив на рівень собівартості використання трудових ресурсів, основних фондів і оборотних засобів.

Для виявлення причин зміни рівня собівартості вивчають склад і структуру затрат на виробництво. З цією метою визначають питому вагу кожного елемента в загальній сумі затрат на виробництво у відсотках. Це дозволяє намітити основні напрями аналізу затрат, знайти резерви зниження собівартості продукції за рахунок зниження її матеріально-, трудо-, енерго- та фондомісткості.

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

Групування витрат за призначенням, тобто за статтями калькуляції,

показує, де саме, на які цілі, у якому обсязі використано ресурси. Воно необхідне для визначення собівартості окремих виробів, встановлення центрів зосередження витрат і пошуку резервів їхнього скорочення.

Планування та облік витрат за калькуляційними статтями дають змогу встановити їх цільові напрями, зв'язок з технологічним процесом, а також підрахувати собівартість окремих видів одиниці продукції, узагальнити витрати за місцем виникнення (дільниця, бригада, цех), забезпечити контроль за місцем виникнення витрат та використанням ресурсів підприємства за призначенням [12].

Аналіз собівартості продукції спрямований на виявлення можливостей підвищення ефективності використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів у процесі виробництва, постачання і збуту продукції.

Вивчення собівартості продукції дозволяє дати більш правильну оцінку рівню показників прибутку і рентабельності, що був досягнутий на підприємствах.

Завершальним етапом аналізу собівартості є виявлення резервів подальшого поліпшення її показників. Резерви повинні бути узагальнені, взаємопов'язані, повинна бути визначена їхня загальна сума й основні напрями реалізації.

Виявлені резерви зниження собівартості продукції ділять на чотири групи:

- згаяні можливості – непродуктивні витрати, безгосподарність, неритмічна робота, порушення технології та ін.;
- прямі резерви зниження собівартості – відхилення собівартості за рахунок невиконання запланованих заходів, якими передбачалось доведення собівартості до рівня передового підприємства;
- перспективні резерви – можливі резерви зниження собівартості до рівня передового підприємства (не передбачені планом);
- стратегічні резерви за рахунок зміни технічного рівня виробництва, організації виробництва і праці, зміни видів продукції.

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

Усесторонній аналіз діяльності сільськогосподарських підприємств, які спеціалізуються на вирощуванні продукції рослинництва, надає можливість оцінити ефективність такого виробництва, виявити так звані «слабкі місця» та на базі цього розробити конкретні шляхи удосконалення облікового процесу та оптимізації виробництва продукції рослинництва загалом.

Аналіз витрат виробництва та собівартості продукції дозволяє перевірити обґрунтованість прийнятих управлінських рішень щодо собівартості; об'єктивно оцінити виконання прийнятих рішень, під час якої виявляються відхилення фактичних витрат від планових; з'ясувати чинники цих відхилень. Для проведення аналізу використовуються такі джерела інформації: планова собівартість продукції; аналітичні розрахунки, норми й нормативи споживання ресурсів; звітна інформація.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «АГРОТЕХ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Агротех» створене 03 грудня 1998 учасниками на підставі Закону України «Про господарські товариства», відповідно до установчого договору. Діяльність підприємства регулюється Законом України «Про підприємництво», статутом, а також іншими нормативними документами і законодавчими актами. Головний офіс підприємства знаходиться в Донецькій обл., Мар'їнському р-ні, с. Павлівка.

Донецька область займає приблизно 1,4 млн. га земель сільськогосподарського призначення, з яких 1,3 млн. га – сільськогосподарські угіддя, що знаходяться в розпорядженні сільськогосподарських підприємств і домогосподарств на території підконтрольній уряду України. Наявні угіддя характеризуються високою природною родючістю, що створює умови для розвитку рослинництва і тваринництва. Виробництво сільгосппродукції забезпечують 1,4 тис. агроформувань різних форм власності та господарювання, що забезпечують виробництво близько 3% валової продукції сільського господарства України. Наявний ресурсний потенціал Донецької області створює загальні умови для виробництва широкого спектру сільськогосподарської продукції.

За період 1995–2016 рр. в Донецькій області відбулося зменшення посівних площ сільгоспкультур на 33,1% (порівняно з 2013 р. – на 31,2%) через втрату частини території області в результаті військового протистояння (табл. 3); на 91,4% (55,8% порівняно з 2013 р.) зменшилися посівні площі кормових культур, що негативно вплинуло на розвиток кормової бази

тваринницької галузі. За цей період значно зросли посіви такої високорентабельної експортоорієнтованої культури як соняшник на 64,4% (порівняно з 2013 р. – на 25,1%), а це порушує систему сівозмін і призводить до виснаження ґрунтового покриву. Посівні площі картоплі зменшилися на 36,4% (порівняно з 2013 р. – на 40,99%), овочів відкритого ґрунту зменшилися на 51,8% (46,4% порівняно з 2013 р.), нині вони зосереджені переважно в господарствах населення. Площі під зерновими та зернобобовими культурами скоротилися на 14,5% (порівняно з 2013 р. – на 30,2%). Зменшення площ, з яких збирали урожай цукрових буряків на 37,5%, призвело до зменшення валових зборів цієї культури навіть при збільшенні врожайності. Крім того, починаючи з 2007 р., спостерігається стабільна тенденція до зниження і посівів цієї культури, і її валових зборів.

Основні проблеми розвитку рослинництва полягають у такому: збільшення посівних площ під вирощування ґрунтовиснажливих культур, а саме соняшнику; зниження посівів культур кормової групи, круп'яних культур, зернобобових і цукрового буряку; зосередження виробництва плодоовочевої продукції в господарствах населення, що не мають відповідних сховищ для її зберігання; дефіцит висококваліфікованих працівників, через низьку мотивацію праці, здатних впроваджувати інноваційні технології з вирощування сільгоспкультур; низький рівень впровадження інноваційних технологій у сільському господарстві, що не сприяє збільшенню врожайності сільськогосподарських культур порівняно з іншими країнами [66].

ТОВ «Агротех» входить до агропромислової групи «Агротіс». «Агротіс» – це господарські підприємства, що мають багатогалузеву структуру і динамічно розвиваються. Основна спеціалізація - виробництво зернових і технічних культур, виробництво молока, свинарство та реалізація племінного молодняка великої рогатої худоби. Завданням групи компаній є підтримка і розширення своїх позицій як однієї з провідних компаній східного регіону України по виробництву сільськогосподарської продукції.

До складу «Агропромислової Групи» Агротіс «входить 5 підприємств:

- ТОВ АФ «Агротіс»
- ТОВ «Нікольський інкубатор»
- ТОВ «Агрофірма «Дружба»
- ТОВ «Малинівка»
- ПП «Олімп-Агро»

Основний вид діяльності ТОВ «Агротех» – вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. Також підприємство займається вирощуванням інших однорічних і дворічних культур, розведенням великої рогатої худоби молочних порід, розведенням іншої великої рогатої худоби та буйволів, розведенням інших тварин, виробництвом готових кормів для тварин, що утримуються на фермах, купівлею та продажем власного нерухомого майна, наданням в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна, забором, очищення та постачанням води та іншими видами діяльності, які перелічені в Статуті.

Загальна площа сільськогосподарських угідь, що належить ТОВ «Агротех», в т.ч. взятої в оренду землі, 28,63 тис га.

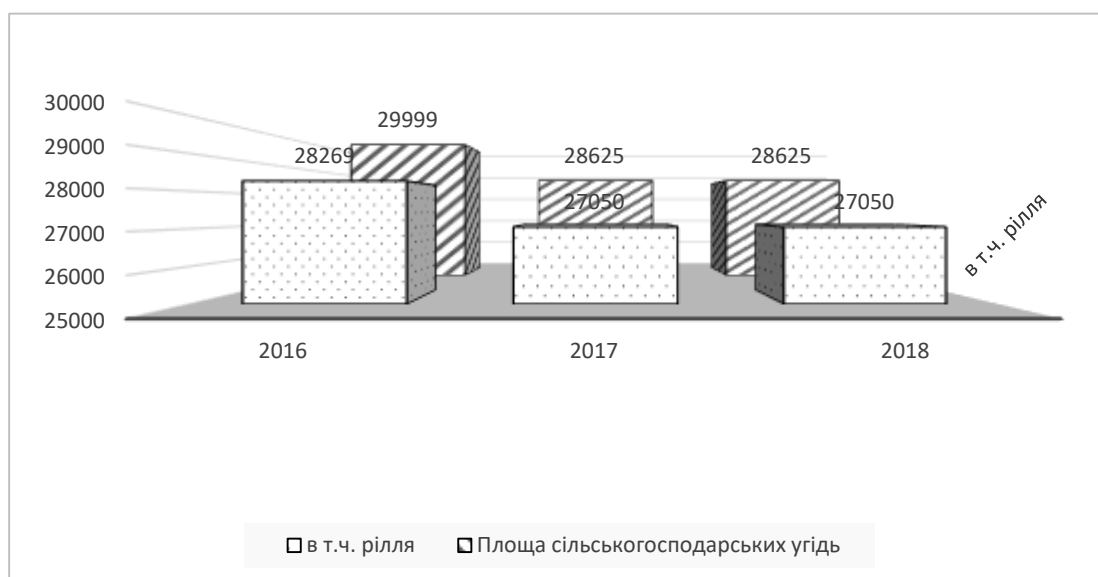


Рис. 2.1 Динаміка площі сільськогосподарських угідь в ТОВ «Агротех»

ТОВ «Агротех» за кількістю земельної площі у своєму розпорядженні

належить до одного з найбільших у Мар'янському районі (рис.2.1).

Протягом 2016-2018 років в підприємстві спостерігалось зменшення площ сільськогосподарських угідь.

Так, якщо в 2016 році їх площа склала 29999 га, то в 2017 і в 2018 – 28625 га. У 2017-18 рр. відбулося зменшення площі на 1374 га. Це має негативний ефект на розвиток підприємства, так як основною його діяльністю є вирощування продукції рослинництва. У структурі сільськогосподарських угідь у 2016-2018 роках майже усю площу займає рілля.

Виробництво зернових культур також зменшилось. Якщо аналізувати виробництво продукції рослинництва, його доцільно розпочати з вивчення її динаміки як по окремим культурам, так і в цілому по рослинництву з оцінкою змін, що відбулися. Для цього необхідно взяти дані про об'єм виробництва продукції рослинництва в цінах на період реалізації продукції, щоб дослідити динаміку виробництва як в натуральному так і вартісному вираженні. Отриманий результат представлений в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Аналіз виробництва в грошових і натуральних показниках

Роки динаміки	Валова продукція рослинництва			Виробництво зерна		
	Тис. грн	Темпи росту, %		Ц	Темпи росту, %	
		базисні	ланцюгові		базисні	ланцюгові
2016	44727,1	-	-	420778	-	-
2017	57811,7	129,0	129,0	343134	82,0	82,0
2018	68089,4	152,0	118,0	309587	74,0	90,0

Як видно з таблиці 2.1 валове виробництво продукції в грошовому показнику збільшується протягом трьох аналізованих років. Так що базисний темп росту для 2018 р. становить 152 %. Але в натуральному вимірнику виробництво кожного року спадає, простежується деяка закономірність. Особливо порівняно з 2016 р. у звітному обсяг виробництва зменшився понад 10 тис. центнер.

Звичайно, дана ситуація може пояснюватися тільки однією причиною – зростанням інфляції та збільшенням цін на сільськогосподарську продукцію. Для підприємства виявлений спад виробництва не позитивною динамікою та треба зауважити, що в періоді з 2017-2018 роки зменшилась загальна площа посіву зернових, інший фактор, що вплинув на виробництво – урожайність на 1 га. Більш детальний аналіз проведено у 3 розділі.

Середньооблікова чисельність працівників зайнятих у сільськогосподарському виробництві станом на 2018 рік – 730 осіб. У 2016 чисельність працівників становила 865 осіб, у 2017 – 765 осіб.

Найбільше працівників зайнято у рослинництві 349 осіб у 2018 році, 389 та 349 осіб у 2016-17 рр. відповідно.

В процесі проведення аналізу фонду оплати праці суттєвого значення набуває оцінка середньої заробітної плати, яка визначається діленням фонду оплати праці на чисельність працівників. Доцільно проводити оцінку середньої заробітної плати по окремих категоріях працівників.

Для здійснення аналізу фонду оплати праці були взяті планові і фактичні дані за 2018 рік (табл. 2.2), для аналізу були розраховані продуктивність праці, середня заробітна плата. Також були використані фактичні дані за 2017 рік для виявлення змін, що відбулися з фондом оплати праці порівняно з попереднім роком.

Отже, аналіз фонду оплати праці показав, що через фактичне зменшення обсягів виробництва і зростання середньомісячної заробітної плати 1 працівника має місце зниження продуктивності праці на 9,5% або на 5,5 тис. грн. Також на зниження продуктивності праці вплинув такий фактор як невідповідність фактичної середньооблікової кількості працівників плановій, вона зросла на 26 осіб. Але, не зважаючи на негативність таких відхилень від плану, спостерігається позитивна тенденція росту продуктивності праці, порівняно з 2017 роком.

Таблиця 2.2

Аналіз фонду оплати праці за 2018 рік

Показник	Попередній період	План	Факт	% виконання плану	Абсолютне відхилення
Валовий об'єм виробництва продукції в зіставних цінах, тис. грн.	40058,7	45556,3	42581,1	93,5	-2975,2
Фонд оплати праці, тис. грн.	38564,0	37494,6	43386,8	115,7	5892,2
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	889	790	816	103,3	26
Середньомісячна заробітна плата працівника, тис. грн.	3,614	3,955	4,431	112,0	476
Продуктивність праці, грн.	45060	57666	52182	90,5	-5484

Хоча, продуктивність праці в сільськогосподарському підприємстві не має такої значущості як у промисловому, та даний показник дає змогу побачити наскільки об'єм виробництва випереджає зростання фонду оплати праці. І в проведеному аналізі виявлено, що фонд оплати праці зростає нерівномірно з обсягом виробництва. В подальшому це може вплинути на прибуток.

Одним з найважливіших факторів підвищення ефективності виробництва на підприємствах є забезпеченість їх основними фондами в необхідній кількості та асортименті та більш повне їх використання.

Узагальнюючими показниками, що характеризують рівень забезпеченості підприємства основними засобами виробництва (ОЗВ), є фондоозброєність і технічна озброєність праці.

Показник загальної фондоозброєності праці розраховують за відношенням середньорічної вартості промислово-виробничих основних засобів до середньооблікової чисельності робітників у найбільшу зміну .

Рівень технічної озброєності праці визначають за відношенням вартості виробничого обладнання до середньооблікового числа робітників у найбільшу зміну. Темпи його зростання зіставляються з темпами зростання продуктивності праці. Бажано, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання технічної озброєності праці. У протилежному

разі відбувається зниження фондівіддачі. Аналіз наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Аналіз ефективності використання основних засобів

Показник	Базовий період	Звітний період	Динаміка	
			Абсолютне відхилення	Темп росту, %
Обсяг випуску продукції, тис грн.	166433,2	216839,1	50406	130,3
Середньорічна вартість основних засобів, тис грн.	140530	143356	2826	102,0
Прибуток, тис грн.	12908,5	77381,3	64473	599,5
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	1009	816	-193	80,9
Фондовіддача, грн.	1,18	1,51	0,33	128,0
Фондомісткість, грн.	0,84	0,66	-0,18	78,6
Фондоозброєність, грн.	139,28	175,68	36,4	126,1
Рентабельність основних засобів, %	9,2	53,9	44,7	585,9

Для розрахунку та аналізу показників фондоозброєності, фондівіддачі та ін., необхідно розрахувати середньорічну вартість основних засобів.

Станом на 2016 рік вона становитиме 140530 тис. грн., у 2018 році – 143356 тис. грн. За базовий період взятий 2016 р., за звітний – 2018 р.

Отже, проведений аналіз дав змогу побачити, що за звітний період зросли всі показники ефективності використання основних засобів. Фондовіддача зросла на 28 %, що підвищило віддачу продукції з 1 грн. вартості основного засобу на 0,33 грн., як обернений до фондівіддачі показник фондомісткість зменшилась на 21,4 %, що є позитивною динамікою.

Фондоозброєність зросла на 26,1 значною мірою через скорочення середньооблікової кількості працівників на 193 особи. Значне зростання прибутку на 499,5 % підвищило темп росту показника рентабельності основних засобів на 485,9 %.

Звичайно, у сільськогосподарському виробництві фондівіддача грає не останню роль, так як підвищення технологізації виробництва дає позитивний поштовх для зростання обсягів виробництва.

Але все таки ключову роль грає якість ґрунтів, використовуваних для виробництва продукції рослинництва, та їхня родючість.

Отже, основною мірою висока врожайність 2018 року і ціна продукції, а також рівень витрат протягом періоду дали змогу отримати прибуток на 64473 тис. грн більший ніж у 2016 р., що спровокувало зростання рентабельності основних засобів.

Наочне підтвердження того, що в сільськогосподарському виробництві основні фонди не ключова позиція в підвищенні обсягів виробництва представлено на рис. 2.2 де видно як зріс обсяг випуску продукції при незначному зростанні вартості основних фондів.

В головному офісі підприємства ТОВ «Агротех» налагоджена робота економічного відділу, фінансового, маркетингового, бухгалтерії, юридичної служби та ін.

Організаційна структура належить до дивізіональної. Ключовими фігурами стають не керівники функціональних підрозділів а менеджери які очолюють виробничі підрозділи. Суттєвими перевагами дивізіональної організаційної структури управління порівняно з розглянутими раніше структурами управління є:

- збільшення гнучкості та адаптивності організації до змін зовнішнього середовища;
- відповідальність за одержання прибутку делегується на нижчі рівні управлінської ієрархії;
- вище керівництво має змогу зосереджувати свою увагу на вирішенні стратегічних завдань корпорації;
- створюються умови для формування в організації менеджерів – «дженералістів», здатних вирішувати складні питання стратегічного управління.

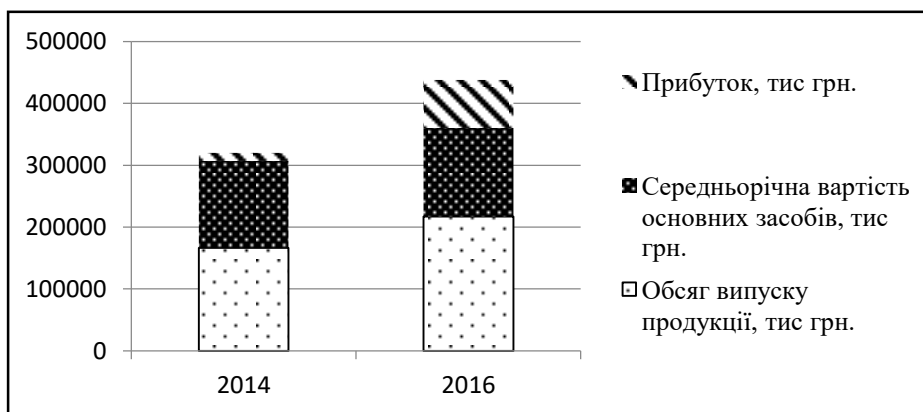


Рис. 2.2 Відношення показників прибуток – середньорічна вартість основних засобів – обсяг випуску

Приклад організаційної структури ТОВ «Агротех» наведено в Додатку В.

По кожній філії наявна лінійно-функціональна організаційна структура. Передбачається, що першому (лінійному) керівнику в опрацюванні конкретних питань і підготовці відповідних рішень, програм, планів допомагає спеціальний апарат, який складається з функціональних підрозділів. При лінійно-функціональній структурі управління має переваги лінійна організація, але чим вищий рівень управління, тим більшу роль відіграє функціональне управління.

Якщо в межах управління ділянкою його роль незначна, то в масштабах управління підприємством роль функціональних органів зростає. Функціональні служби здійснюють всю технічну підготовку виробництва, готують варіанти вирішення питань, пов'язаних з керівництвом процесом виробництва, звільняють лінійних керівників від планування, фінансових розрахунків тощо.

Організаційну структуру філій (на прикладі філії «Павлівська») наведено в Додатку Д.

Планово-економічною роботою займаються такі спеціалісти як: заступник директора по фінансам та економіці, начальник відділу по

економіці та головні економісти по кожній філії підприємства.

Начальник планового відділу займається керівництвом роботою з економічного планування на підприємстві, спрямованого на організацію раціональної господарської діяльності відповідно до потреб ринку і можливостей отримання необхідних ресурсів, виявлення і використання резервів виробництва з метою досягнення найбільшої ефективності роботи підприємства; забезпечує підготовку проектів поточних планів структурними підрозділами підприємства з усіх видів діяльності та ін. Начальник повинен знати: перспективи розвитку галузі; стан і перспективи розвитку ринків збуту продукції, цілі і стратегії розвитку підприємства; порядок розробки бізнес-планів та ін.

ТОВ «Агротех» забезпечено всіма необхідними інструктивними, нормативними, методичними документами. Облікова політика ведеться згідно з П(С)БО та при відсутності необхідних норм П(С)БО застосовуються аналогічні норми системи міжнародних стандартів фінансової звітності МСБО-МСФЗ (IAS-IFRS) на підставі того, що національні П(С)БО не можуть суперечити МСБО-МСФЗ (IAS-IFRS).

2.2 Особливості аналітичного та синтетичного обліку собівартості продукції на підприємстві

Здійснення оперативного і бухгалтерського обліку результатів діяльності, а також ведення статистичної звітності і подання її у встановленому обсязі органам державної статистики покладено на бухгалтерію компанії. Керівництво бухгалтерією на ТОВ «Агротех» здійснює головний бухгалтер, який безпосередньо підпорядковується генеральному директору підприємства. Мета діяльності бухгалтерії – забезпечення повної і правдивої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух

грошових коштів ТОВ «Агротех». Основні завдання бухгалтерії наведені у табл. 2.4.

У зв'язку з невеликими розмірами підприємства бухгалтерія не розмежована на окремі облікові групи.

Таблиця 2.4

Основні завдання бухгалтерії ТОВ «Агротех»

№ з/п	Завдання
1.	Забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю та переміщенням майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів.
2.	Здійснення обліку грошових коштів, запасів, основних фондів і розрахунків, своєчасне і повне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з їх рухом
3.	Забезпечення своєчасного і точного бухгалтерського і податкового обліку результатів господарсько-фінансової діяльності та складання бухгалтерської і податкової звітності на основі первинних документів
4.	Організація і керівництво роботою по впровадженню типової первинної облікової документації, збереження бухгалтерських документів, їх оформлення і передача в архів, перевірка договорів в частині економічного обґрунтування
5.	Організація і здійснення достовірного і своєчасного обліку доходів та витрат

Бухгалтерський облік здійснюється відповідно до облікової політики, яка є сукупністю принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для складання та представлення фінансової звітності.

Облікова політика на підприємстві впроваджена наказом від 9 січня 2005 р. № 2-О та складається з чотирьох головних розділів:

- загальні положення, які регламентують діяльність підприємства;
- організація бухгалтерського обліку;
- організація податкового обліку;
- організаційні питання.

На підприємстві застосовується журнально-ордерна форма обліку з використанням комп'ютерної програми обробки даних ІС «Парус-Бухгалтерія». План рахунків підприємства затверджений на підставі Інструкція № 291.

Вимоги, які висуваються до побудови системи обліку витрат на виробництво продукції в сучасних умовах, зумовлені необхідністю жорсткого контролю за їх рівнем, виявом та аналізом причин перевитрат, а також можливих резервів економії ресурсів. Система обліку витрат повинна бути побудована таким чином, щоб чітко та детально відображати всі процеси, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції підприємства, особливо в умовах виробництва широкого асортименту готової продукції.

Усі записи у бухгалтерському обліку про витрати і вихід продукції в галузі рослинництва проводять на підставі відповідних первинних документів. Можна виділити такі групи документів:

- з обліку витрат праці;
- з обліку витрат предметів праці;
- з обліку витрат засобів праці;
- з обліку інших витрат;
- з обліку виходу продукції.

Документи з обліку витрат праці фіксують трудові затрати на виконання конкретних робіт по вирощуваннях культурах і нарахованих при цьому оплат. Основним первинним документом з відображення відпрацьованого часу є табель обліку робочого часу (ф.№64) (додаток Е). Він складається в одному примірнику протягом місяця окремо за виробничими підрозділами і категоріями працюючих. Табельний облік у відділках, на фермах, у бригадах, ремонтних майстернях та інших виробничих підрозділів ведуть спеціально призначені працівники або керівники підрозділів. Для кожного працівника в таблиці відводять окремий рядок, у якому записують кількість відпрацьованих годин, умовними літерами зазначають причини невиходу на роботу, наприклад, вихідні або святкові дні – «ВС», відпустка – «ЧВ», дні хвороби – «Х», відрядження – «СВ» тощо. У таблиці також зазначають посаду працівника, його склад, вид оплати, суму заробітної плати, табельний номер, код синтетичного і аналітичного обліку. Наприкінці місяця таблиці передають у бухгалтерію для нарахування оплати праці.

На механізованих роботах застосовують облікові листи тракториста-машиніста (ф.№67) (додаток Ж) застосовується для обліку робіт тракториста-машиніста протягом 5, 10, 15 днів, тобто залежно від того, як це передбачено планом документообігу. У ньому відображаються виконані роботи під ту чи іншу культуру, склад агрегату і агротехнічні умови їх виконання. При використанні облікового листа для обліку праці комбайнерів до нього додаються другі екземпляри реєстрів (ф.№77), путівок (ф.№77а) чи талонів (ф.№776) на вивезення продукції з поля.

Незалежно від форми організації механізованих робіт на кожний трактор призначають одного, а при роботі у дві зміни – двох трактористів. Облік у тракторній бригаді веде обліковець-заправник або цю функцію виконує бригадир тракторної бригади, в обов'язки якого входить своєчасне і правильне складання первинних документів обліку виконаних робіт, витрачання нафтопродуктів і нарахування оплати праці механізаторам. Виконання тракторних та інших механізованих робіт записують щоденно до облікового листа тракториста. Листок розраховано приблизно на п'ятнадцять змін, показники записують за кожною зміною окремо.

Кожен механізатор після закінчення зміни повинен мати відомості про кількість та якість виконаної ним роботи, про витрати пального і розмір заробітку за зміну. Всі ці показники записують щоденно до облікового листа. У встановлені в господарстві терміни (через 10-15 днів) облікові листи, підписані механізатором, бригадиром, агрономом, обліковець подає до бухгалтерії, де їх перевіряють, затверджують, після чого вони є підставою для узагальнення і систематизації у Накопичувальній відомості обліку використання машино-тракторного парку і Журналі обліку робіт і витрат. Слід мати на увазі, що трактористи-машиністи виконують різні сільськогосподарські роботи.

Витрати на оплату праці трактористів-машиністів узагальнюються в накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку (ф.№37а), підсумкові дані якої переносяться до журналу обліку робіт і

витрат. У ній на кожного тракториста-машиніста відкривається сторінка, на якій послідовно записують: прізвище, ім'я та по батькові механізатора, його класність і стаж роботи, марку та господарський номер трактора. У цей журнал записуються дані облікових листів праці і виконаних робіт, а також накопичувальних відомостей роботи вантажного автотранспорту (ф.№38) побудована за тим самим принципом, що і накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку. В цій відомості за кожним автомобілем та водієм накопичуються дані із подорожних листів про виконані роботи і нараховану заробітну плату. В окремих графах виконанні роботи (у тоннах і тонно-кілометрах) розподіляють за споживачами послуг автопарку.

На підставі первинних документів з оплати праці, накопичувальних відомостей, журналів обліку робіт і витрат складається щомісячно зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку (ф.№10.2.1с.-г). У цій відомості відображається кількість відпрацьованих днів, людино-годин, сума нарахованої оплати праці і нарахувань на неї, включаючи забезпечення (резерв) відпусток за об'єктами обліку, виробничими підрозділами і в цілому по підприємству. Данні відомості є основною для внесення записів у виробничий звіт з рослинництва.

Матеріальні цінності відпускаються у виробництво у межах встановлених лімітів за лімітно-забірними картами (ф.№117 і №117-АПК); одноразовий відпуск оформляється накладними (внутрішньогосподарського призначення) (ф.№87). Насіння відпускають кожному відділу чи бригаді відповідно до ліміту, встановленого агрохімічного службою залежно від площі та норми висіву. Підставою для списання насіння з підзвіту матеріально відповідальної особи акт витрати насіння і садивного матеріалу (ф.№119). Акт оформляють за кожною культурою разом з доданими документами до нього (накладними внутрішньогосподарського призначення та лімітно-забірними картками) і передають бухгалтеру з обліку товарно-

матеріальних цінностей. При внесенні добрив під культури, а також використанні отрутохімікатів і гербіцидів для обробки посівів складають акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів (ф.№118). У акті, складеному в двох примірниках, наводиться назва культури, під яку були внесені добрива, назва добрив чи отрутохімікатів, площа, номер поля, кількість внесених добрив. Акт затверджує керівник господарства. Дані цих первинних документів є основною для записів у журнал обліку робіт і витрат (ф.№ 37) і складання Звіту про рух матеріальних цінностей (ф.№121), а також виробничого звіту з рослинництва (ф.№10.3а с.-г.).

Для віднесення на витрати рослинництва витрат засобів праці використовують розрахунки амортизаційних відрахувань за основними засобами.

Для обліку витрат на ремонт основних засобів застосовують відомість дефектів на ремонт машин (ф.№ 130). Дана відомість дає змогу визначити трудомісткість ремонту і слугує основою для виписування наряду на виконання робіт.

Витрати на роботи і послуги власних допоміжних виробництв, що забезпечують виробничі потреби галузі, відносять на конкретні об'єкти на основі подорожніх листів вантажного автомобіля, товарно-транспортних накладних, облікових листів праці і виконаних робіт та ін., дані яких групуються в накопичувальних відомостях і відносяться на об'єкти в рослинництві за фактичною собівартістю, що визначається щомісяця.

Послуги виробничого характеру, надані сторонніми організаціями, оформляються актами на виконання робіт (послуг), товарно-транспортними накладними і підтверджуються рахунками-фактурами (ф.№868).

Страхові платежі відносяться на об'єкти обліку рослинництва на підставі карток-розрахунків.

Загально виробничі витрати включають у витрати рослинництва на основі спеціального розрахунку на їх розподіл.

Для обліку надходження продукції рослинництва застосовують різноманітні первинні документи. До них відносять: по зернових культурах реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля (ф.№77), путівка на вивезення продукції з поля (ф.№77а), талони шофера (ф.№77б), комбайнера (ф.№77в), реєстр приймання зерна та іншої продукції (ф.№78), реєстр приймання зерна вагарем (ф.№78а), відомість руху зерна та іншої продукції (ф.№80).

Для обліку одержаної зернової продукції застосовують путівки на вивезення продукції з поля. До початку збирання бухгалтерія видає кожному комбайнеру потрібну кількість бланків путівок, на кожному з яких зазначено назву господарства. Комбайнер на кожне відправлення зерна від комбайна виписує путівку в 3-х примірниках, де зазначає своє прізвище, ім'я та по батькові, номер відділу, куди відправлено зерно, назву продукції і сорт, номер поля і автомобіля, прізвище водія і бункерну масу зерна. Усе це комбайнер затверджує своїм підписом. Заповнену путівку комбайнер передає водієві, який розписується про одержання зерна на всіх 3-х примірниках.

Зерно, що надійшло від комбайнера на тік або до комори господарства, вагар повинен обов'язково зважувати і передавати 2-й і 3-й примірники путівки завідувачу током (комірникові), який залишає у себе для звіту третій примірник, а другий повертає водієві.

За другим варіантом використовують Реєстри відправлення зерна та іншої продукції з поля. При цьому комбайнер на кожний автомобіль один раз на день (під час першого завантаження машини) виписує реєстр у 4-х примірниках. 1-й примірник реєстру залишається к комбайнера, 2-й і 3-й примірники він передає водієві автомобіля або іншого транспортного засобу. Водій, у свою чергу, 2-й примірник реєстру залишає у себе, а 3-й і 4-й передає завідувачу током або комірнику. За зміну у нього може накопичитися кілька других примірників реєстрів залежно від кількості комбайнів, від яких він відвозив зерно.

У осіб, які приймають зерно від водіїв (трактористів), - також може за

зміну зібратися декілька 3-х примірників реєстру, залежно від кількості комбайнерів, зайнятих на збиранні урожаю, і кількості водіїв, які доставляють зерно від комбайнів.

На підставі 3-х примірників путівок або реєстрів завідувач током або комірник щодня наприкінці робочого дня складає Відомість руху зерна та іншої продукції. Ця відомість має дві частини. У 1-й частині записують залишок зерна на початок дня, загальну кількість зерна, що надійшло і вибуло за день, і залишок його наприкінці дня. Дані про кількість зерна, що надійшло за день, визначають путівками або реєстрами, а про витрати зерна – товарно-транспортними накладними, актами на переробку, сортування і сушіння продукції рослинництва.

У 2-й частині відомості підзаголовок «Реєстраційний листок на продукцію, що надійшла і вибула», завідувач током записує кожне зважування, зазначене в реєстрах вивезення зерна з поля.

Наприкінці дня Відомість руху зерна та іншої продукції разом із первинними документами про його надходження і відправку передають до бухгалтерії господарства.

Прийняте від комбайнів на тік або зерносховище зерно облічує завідувач току або комірник у книзі (картці) складського обліку, де для кожної культури і сорту відводять потрібну кількість сторінок, на яких облічують одержане, відправлене або видане зерно в кілограмах. Підставою для записів у Книгу складського обліку є відомість руху зерна та іншої продукції.

Для обліку одержаної зернової продукції застосовують талони і спеціальні реєстри. Для оформлення відправки зерна від комбайна на тік або інші місця збереження застосовують талон шофера і талон комбайнера. Ці талони повинні бути різні за кольором, що полегшує подальшу облікову роботу з ними. Кожний талон призначено для обліку одного бункера зерна, відправленого від комбайна.

Відповідно талони із заповненими в бухгалтерії реквізитами і

підписами головно бухгалтера реєструють за їх видами в Журналі обліку виданих талонів. Після цього їх вручають комбайнерам і водіям транспортних засобів, які будуть зайняті на збиранні урожаю.

При кожній відправці від комбайна повного бункера зерна комбайнер передає водієві один талон комбайнера. Водночас водій передає комбайнеру один талон водія. В місцях тимчасового або постійного зберігання зерна його зважують, після чого водій передає завідувачу током або комірнику талони, отримані від комбайнера, і Реєстр приймання зерна від водія, який ведеться в одному примірнику і постійно знаходиться у водія.

Після зважування транспортного засобу із зерном завідувач току записує номери талонів комбайнерів, прийнятих від водія, прізвище водія, який доставив зерно, номер транспортного засобу та інші дані в Реєстр приймання зерна вагарем, що також ведеться в одному примірнику. Після розвантаження водій повертається, завідувач току (вагар) зважує транспортний засіб і записує в своєму Реєстрі масу тари, визначає масу зерна і одночасно вказує, від якого комбайна прийнято зерно. Кількість зданого зерна підтверджується в цьому реєстрі підписом водія. Одночасно завідувач током (вагар) фактичну масу прийнятого зерна записує в Реєстр приймання зерна від водія, підтверджує своїм підписом і передає його водію.

Водій на підставі свого Реєстру приймання зерна записує щоденно кількість перевезеного зерна в Дорожній лист вантажного автомобіля і здає наприкінці звітного або на початку наступного дня ці документи диспетчеру або безпосередньо в бухгалтерію господарства. Комбайнер після закінчення зміни передає завідувачу током (вагарю) всі талони, отримані від водіїв, а від нього в обмін отримує виписку з реєстру про намолот зерна, зібраного на скошеній площі. На підставі цих даних комбайнер заповнює Обліковий лист тракториста-машиніста і здає його бригадиру або в бухгалтерію.

Синтетичний облік витрат та виходу продукції рослинництва ведуть на рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок 231 «Рослинництво». За економічним змістом він належить до групи рахунків

господарських процесів, за призначенням і структурою - до групи операційних, калькуляційних рахунків.

Субрахунок 231 активний на початок року, активно-пасивний протягом року. На дебеті субрахунка 231 «Рослинництво» обліковують:

- витрати минулого року під урожай поточного року (незавершене виробництво на початок звітного року);
- витрати поточного року під урожай поточного року;
- витрати поточного року під урожай майбутнього року (незавершене виробництво на кінець звітного року).

На кредиті субрахунка 231 «Рослинництво» протягом звітного року відображають оприбуткування сільськогосподарської продукції від урожаю за плановою собівартістю. При цьому і витрати, і вихід продукції обліковуються наростаючим підсумком з початку року. Після визначення в кінці звітного року фактичної собівартості продукції планову собівартість коригують до рівня фактичної (розраховують калькуляційні різниці). Після списання калькуляційних різниць за кредитом субрахунка 231 «Рослинництво» цей субрахунок закривається, за виключенням аналітичних рахунків, на яких обліковуються витрати під урожай майбутнього року.

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

Витрати на виробництво продукції рослинництва у плануванні та обліку групуються за статтями, які господарство визначає самостійно і затверджує наказом про облікову політику.

Приблизний перелік статей витрат у рослинництві такий: витрати на оплату, відрахування на соціальні заходи, насіння та садивний матеріал, паливо та мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин, робота та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних заходів, інші витрати, непродуктивні витрати (в обліку),

загальновиробничі витрати.

До статті «Витрати на оплату праці» включаються основна й додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва (у т. ч. трактористів-машиністів). У складі цих витрат враховується оплата праці за весь період - від початку виробничого процесу (підготовка ґрунту) до його завершення (доробка сільськогосподарської продукції в межах технологічного процесу).

Оплата праці нараховується, виходячи з обсягу виконаних робіт або виходу продукції, а також відпрацьованого часу на підставі відповідних первинних документів. Відображення витрат на оплату праці відбувається в сумарному вираженні, а затрати праці на виробництво враховуються в людино-годинах. Вартість натуроплати в сукупному оподаткованому доході обчислюються за відпускнуою ціною такої продукції стороннім споживачам у місяці, в якому нарахували зарплату.

До статті «Відрахування на соціальні заходи» включаються:

- внески на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- внески на обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням та похованням;
- внески на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- внески на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві.

До статті «Насіння та садивний матеріал» включаються вартість насіння та садивного матеріалу власного виробництва і придбаного, використаних для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур та насаджень, крім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підготовку насіння до посіву (протруювання, сортування тощо), навантаження та транспортування насіння до місця посіву не включаються до його вартості, а відносяться на виробництво певної сільськогосподарської

культури (групи культур) за відповідними статтями витрат.

За статтею «Паливо та мастильні матеріали» обліковується вартість нафтопродуктів, витрачених машино-тракторним парком, комбайнами й іншими сільськогосподарськими машинами на роботах у рослинництві.

До статті «Добрива» включаються витрати на внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури органічні (гній, торф, компост, сидеральні добрива тощо), мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива.

Витрати, на підготовку добрив, навантаження їх у транспортні засоби й розкидачі, вивезення в поле внесення в ґрунт списуються на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і до даної статі не включаються.

До статті «Засоби захисту рослин» включається вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, які використані для боротьби з бур'янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин.

Витрати пов'язані з обробкою посівів сільськогосподарських культур та багаторічних насаджень зазначеними засобами (крім вартості використаних матеріалів), відносять на відповідні культури (групи культур) або на багаторічні насадження за певними статтями витрат (пальне, оплата праці тощо).

Вартість матеріальних цінностей, віднесена на витрати виробництва, залежить від методу їх оцінки. При відпуску запасів у виробництво можна використовувати наступні методи їх оцінки:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- нормативних витрат.

Матеріали сільськогосподарського призначення, сільськогосподарська продукція власного виробництва минулих років відносяться на витрати за їх фактичною собівартістю, а продукція власного виробництва поточного року - за плановою, з коригуванням її в кінці року до рівня фактичної.

Підприємствам надано можливість самостійно обирати методи оцінки запасів при їх вибутті. Прийнятий порядок оцінки закріплюється в наказі про облікову політику підприємства.

У статті «Роботи та послуги» відображаються витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду для зрошення та інші послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт та послуг, витрати на які включаються до інших статей).

До складу цієї статті включають вартість послуг власного й залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту. Витрати відносяться на окремі об'єкти планування та обліку, виходячи з обсягів робіт, пов'язаних із перевезенням вантажів (у тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо).

Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання визначається з включенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних зі сторони та вироблених на власному підприємстві.

Сума плати за воду для зрошення визначається, виходячи з тарифів, затверджених у встановленому порядку, та обсягів водопостачання для поливу певних, сільськогосподарських культур та угідь, а також для інших виробничих потреб.

До вартості послуг з агрохімічного обслуговування та внесення добрив, що надані сторонніми підприємствами та організаціями, не включається вартість отрутохімікатів та добрив.

До складу статті «Витрати на ремонт необоротних активів» включають:

- суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість паливно-мастильних матеріалів, використаних на ремонт;

- витрати на ремонт плівкових теплиць і парників;

– вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень с технічного обслуговування і поточного ремонту необоротних активів, що використовуються в рослинництві.

До статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» включаються суми, використані на їх утримання безпосередньо у виробництві продукції рослинництва.

До складу цих витрат відносять:

– витрати на оплату праці персоналу, який обслуговує необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва сільськогосподарської продукції тощо), механіків, сторожів, місць зберігання техніки тощо;

– амортизаційні відрахування, які прямо не відносять на певні об'єкти обліку витрат (сільськогосподарські культури).

У статті «Інші витрати» відображаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і виключені до жодної із зазначених статей, а саме:

а) вартість спецодягу та спецвзуття, що видаються працівникам, а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів;

б) платежі за страхування врожаю сільськогосподарських культур, а також окремих категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я, у випадках, передбачених законодавством;

в) інші витрати, що включаються до собівартості продукції і не віднесені до цієї та інших статей витрат.

До складу статті «Непродуктивні витрати» (в обліку) відноситься брак у виробництві, якими вважаються роботи, що не відповідають встановленими стандартам чи технічним умовам, і витрати на виправлення браку.

У статті «Загальновиробничі витрати» відображаються бригадні, цехові та загальновиробничі витрати рослинництва. Ці витрати обліковуються на окремому субрахунку рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» й

розподіляються між об'єктами планування й обліку пропорційно до загальної суми витрат, за винятком вартості насіння, і відносяться на собівартість лише тієї продукції, яка виробляється в даній бригаді, цеху чи галузі.

Для обліку витрат виробництва використовуються журнал-ордери:

– № 10.1 С.-г. – для обліку витрачених запасів у виробництві;

– № 10.2 с.-г. – для обліку нарахованої оплати праці та пов'язаних з нею сум відповідних нарахувань (до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування на випадок безробіття, Фонду страхування від нещасних випадків на виробництві), а також амортизаційних відрахувань та забезпечення майбутніх витрат і платежів;

– № 10.3 с.-г. – призначений для відображення виходу продукції рослинництва.

Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва ведеться у Виробничому звіті № 10.3 с.-г. Виробничий звіт складається за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єкти аналітичного обліку за наростаючими статтями витрат. Дані виробничого звіту за кредитом аналітичних рахунків виробництва у межах структурних підрозділів переносяться до зведеної відомості № 10.3д с.-г. Підсумки зведеної відомості у розділі синтетичних рахунків переносять до Журнал-ордера № 10.3 с.-г., а кредитові обороти Журнал-ордера - до Головної книги.

На підставі даних Виробничих звітів складається також оборотна відомість № 10.3е с.-г. за рахунками виробничих витрат, яка передбачає відображення початкового залишку, обігу за дебетом і кредиту, залишок на кінець звітного періоду для кожного об'єкта аналітичного обліку в рослинництві.

Витрати на обробку площ, на яких повністю загинув врожай внаслідок стихійного лиха, списуються як надзвичайні витрати. Як правило, площі під загиблими культурами пересіваються іншими сільськогосподарськими культурами. у зв'язку з цим при списанні витрат слід враховувати, що на витрати від стихійного лиха списуються тільки повторювані витрати:

Вартість насіння, витрати на передпосівну обробку ґрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві новою культурою. При цьому дебетується рахунок 99 «Надзвичайні витрати» і кредитується субрахунок 231 «Рослинництво» (аналітичний рахунок «Загибла культура»).

Неповторювані витрати (витрати на лушення стерні, підняття зябу і снігозатримання, вартість добрив та витрачені на їх внесення сум та інші витрати) списуються в розрізі статей на пересіяну культуру.

При цьому складається бухгалтерський запис: дебет субрахунку 231 «Рослинництво» (аналітичний рахунок «Нова культура») і кредит субрахунку 231 «Рослинництво» (аналітичний рахунок «Загибла культура»).

Витрати на вирощування культур, які частково загинули або за якими стався недобір продукції внаслідок стихійного лиха, списуються на витрати від стихійного лиха чи від техногенних катастроф і аварій тощо. Зазначена операція відображається за дебетом рахунка 99 «Надзвичайні витрати» і кредиту субрахунку 231 «Рослинництво».

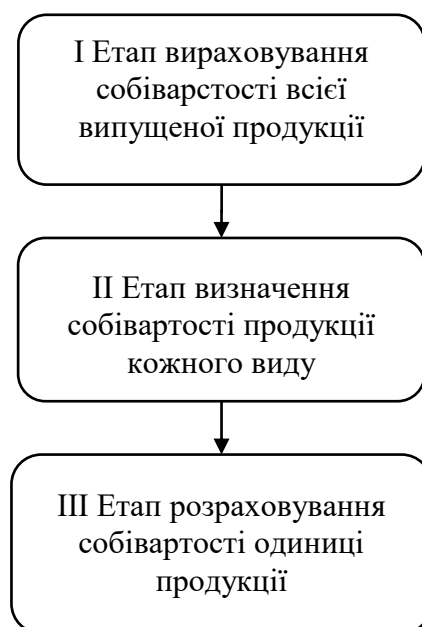


Рис. 2.3 Етапи визначення собівартості

Обчислення фактичної собівартості – заключний етап обліку процесу

виробництва. Цей показник відображає ефективність використання земельних ресурсів, тракторів та сільськогосподарських машин, насіння, добрив та інших засобів виробництва. Етапи визначення собівартості представлені на рис. 2.3.

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції. Для об'єктивного обчислення собівартості продукції потрібно правильно врахувати усі витрати, що відносяться до цього або іншого звітного періоду, а також точно відобразити весь оприбуткований урожай сільськогосподарських культур.

Об'єктом обчислення собівартості в рослинництві – є види продукції одержуваної від кожної сільськогосподарської культури, а також сільськогосподарські роботи, виконувані в даному звітному періоді або даному звітному році під врожай майбутнього року [53].

Собівартість продукції рослинництва за видами сільськогосподарських культур (групами культур) обчислюють: зерно, насіння соняшнику - франко-тік (включаючи витрати на доочищення і сушіння); солома, сіно - франко-скирта або інший пункт зберігання; коренеплоди, картопля, овочі, баштанні культури, льон та інші технічні культури франко-поле (місце зберігання); зелена маса на силос - франко-місце силосування; силос – франко-силосна споруда; зелені корми - франко-місце споживання; насіння трав – франко-склад; парниково-тепличні овочі, плоди, ягоди - франко-пункт приймання.

Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюють у такій послідовності:

- розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів на об'єкти планування та обліку витрат,

- обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних та підсобних промислових виробництв, які надають послуги основному виробництву;

- розподіляють витрати на зрошення, осушення земель, списують послуги бджільництва із запилювання сільськогосподарських культур;

- розподіляють загально виробничі витрати;
- визначають загальну суму виробничих витрат за об'єктами планування та обліку;
- обчислюють собівартість продукції рослинництва;
- розподіляють витрати на утримання кормоцехів;
- визначають собівартість продукції тваринництва;
- визначають собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі;
- визначають собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки сільськогосподарської продукції.

Облік виробничих витрат регламентується П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати». В П(С)БО 16 «Витрати» п. 10 – п. 12 визначають склад прямих матеріальних затрат, що включається у собівартість продукції, та мають посилання на те, що П(С)БО 9 «Запаси» визначає собівартість товарів.

До складу прямих матеріальних затрат включається собівартість сировини та основних матеріалів, що формують основу виготовлюваної продукції, закупівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

Таблиця 2.5

Журнал господарських операцій з обліку собівартості на
ТОВ «Агротех»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим вирощуванням продукції рослинництва	23	661	160000
2	Враховано відрахування на соціальні заходи	23	651	35200
3	Придбання насіння від постачальників:			
	– проведена оплата насіння сторонньої організації	631	311	350000
	– нараховано податковий кредит з ПДВ	641	644	70000

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5
3	– отримано й оприбутковано насіння для посадки	208	631	350000
	– врахований податковий кредит з ПДВ	644	631	70000
4	Списано насіння, витрачене для посіву	23	208	200000
5	Списано добрива, використані для поліпшення родючості земель	23	208	120000
6	Списані отрутохімікати, використані для боротьби із шкідниками і хворобами сільськогосподарських культур	23	208	40000
7	Нараховано знос (амортизацію) основних засобів, використовуваних безпосередньо при підготовці площ	23	131	90000
8	Списано бензин, використаний на роботу механізмів, що працювали безпосередньо при підготовці площ	23	203	20000
9	Враховано витрати з вапнування земель:			
	– зроблена оплата сторонньої організації	631	311	15000
	– нарахований податковий кредит з ПДВ	641	644	3000
	– отримане й оприбутковане вапно для вапнування земель	39	631	15000
	– врахований податковий кредит з ПДВ	644	631	3000
10	Списується рівними частинами під час сівозміни вапно, витрачене для вапнування земель	23	39	1140
11	Враховано заробітну плату працівників, зайнятих вапнуванням земель	39	661	1140
12	Нараховано відрахування на соціальні заходи	39	651	250,8
13	Списується рівними частинами під час сівозміни заробітна плата працівників, зайнятих вапнуванням земель	23	39	15000
14	Списуються рівними частинами під час сівозміни відрахування на соціальні заходи із заробітної плати працівників, зайнятих вапнуванням земель	23	39	3300
15	Облік послуг сторонніх організацій:			
	– врахована вартість послуг сторонніх організацій по електро-, тепло-, водо- і газопостачанню	23	631	15360
	– нарахований податковий кредит з ПДВ	641	644	3072
	– зроблена оплата послуг стороннім організаціям по електро-, тепло-, водо- і газопостачанню	631	311	15360
	– врахований податковий кредит з ПДВ	644	631	3072
	Оприбутковано готової продукції рослинництва	27	23	700000

В таблиці 2.5 наведено кореспонденцію рахунків з обліку витрат і виходу продукції рослинництва сільськогосподарського виробництва в узагальненому вигляді. Треба додати, якщо виробнича собівартість продукції відрізняється від її чистої вартості реалізації (а вона відрізнятиметься однозначно), то необхідно зробити додатково проведення (Дт 23 Кт 710 – якщо справедлива вартість сільгосппродукції перевищує суму понесених витрат; Дт 940 Кт 23 – якщо справедлива вартість сільгосппродукції менше

суми понесених витрат).

2.3 Шляхи вдосконалення обліку собівартості продукції рослинництва

Особливість сільського господарства полягає в унікальних засобах виробництва. Почнемо з засобу виробництва, який найнеобхідніший і відрізняється від інших засобів виробництва – це земля. Адже будь-які інші засоби виробництва зношуються, навіть ремонт лише відстрочує момент зносу. Щодо землі, то основна її характеристика – можливість відновлюватись, особливо при налагодженому догляді це відбувається постійно. Вплив землі (як засобу виробництва) на процес формування витрат та собівартості ми спостерігаємо при внесенні й використанні рослинами добрив при вирощуванні сільськогосподарських культур.

Наступна особливість сільського господарства – умови господарювання. Візьмемо за приклад природнокліматичні умови. Відомо, що сільське господарство найбільше залежить від них. Хороша погода може значно покращити результати господарювання без додаткових зусиль, погані погодні умови навпаки можуть звести всі інвестиції до рівня неокупності. Варто додати, що не є важливим, яка урожайність в поточному році, більша частина основних витрат на вирощування залишається незмінною. Тобто частина витрат (основний і передпосівний обробіток ґрунту, витрати на насіння, посів) є умовно постійною. Витрати зростають в тому випадку, коли є додаткове одержання продукції. Це все впливає на процес управління витратами їх планування та прогнозування. Якщо вимірювати витрат не враховуючи вище сказану специфіку, то планування і прогнозування витрат буде малоефективним.

У зв'язку з перспективою законодавчого встановлення порядку купівлі-продажу землі продовжується дискусія про порядок відображення вартості

землі при виробництві продукції рослинництва. Проведені дослідження показали, що при купівлі землі не відбувається вибуття активів у покупця. Вони лише «перетікають» із грошової форми у земельну, яка має невизначений строк використання. Проходить процес обміну одних активів на інші. Отже, кошти, понесені на придбання землі не є витратами. В процесі виробництва земля не зношується, а тому на неї не потрібно нараховувати амортизацію і її не можна одноразово включити у витрати. Аналогічно виручка від продажу землі не є доходом від рослинництва.

Таким чином, купівля-продаж землі не обумовлює витрати на виробництво у покупця і доходи від виробництва у продавця. Ці процедури не коректно враховувати у собівартість продукції рослинництва. Різниця між ціною купівлі і продажу землі, викликана кон'юнктурою ринку, має відобразитися у складі результатів від фінансової, а не операційної діяльності.

Суб'єкт, який купив землю, використавши для цього грошовий капітал, при прийнятті управлінських рішень має враховувати не тільки реальні, а й уявні (можливі) витрати, що сталися внаслідок вкладення капіталу для купівлі землі. Господар повинен мати середній дохід на вкладений капітал для купівлі землі, а інакше він купувати землю не буде.

Земельний податок і орендна плата це платежі за особливий вид засобів. Їх не доцільно об'єднувати з іншими платежами, наприклад, включати у склад фіксованого сільськогосподарського податку, бо тоді губиться весь смисл плати за землю. Ця плата має відноситися у собівартість продукції рослинництва.

Сплата відсотків за кредит і одержання доходів від зберігання коштів на депозиті є фінансовими операціями і вони не повинні впливати на розмір витрат виробництва продукції рослинництва. Сплату відсотків за кредит при прийнятті управлінських рішень господар має враховувати окремо від процесу виробництва.

Відповідно до системи бухгалтерського обліку до складу собівартості

продукції не включають адміністративні витрати. Аналіз складу адміністративних витрат сільськогосподарських підприємств свідчить, що переважна їх сума необхідна для здійснення процесу основного виробництва. Відрізняються вони часто від загальновиробничих лише тим, що останні пов'язані з конкретною однією галуззю, а перші з обома основними галузями виробництва – рослинництвом і тваринництвом. Отже, перші й другі витрати є виробничими. Собівартість продукції можна вираховувати за двома варіантами: лише по прямих витратах, або включати прямі і непрямі витрати. В першому випадку вона буде не повною, а в другому – більш реальною. Проте зовсім не логічно користуватися таким способом, при якому одна частина виробничих витрат відноситься на собівартість продукції, а інша – ні.

Значна кількість сільськогосподарських підприємств займаються виробництвом лише продукції рослинництва. В них взагалі не може йти мова про наявність окремої групи витрат, які називаються адміністративними. На ТОВ «АФ» Агротіс» також більша частина доходу залежить також від галузі рослинництва, але тваринництво також має своє місце і приносить дохід протягом усього року. В такому випадку, якщо функціонують дві взаємопов'язані галузі, а саме: рослинництво і тваринництво, то непрямі виробничі витрати безпосередньо обумовлені ними. Тому в сільському господарстві переважна більшість загальногосподарських витрат має включатися у собівартість продукції шляхом розподілу по об'єктах обліку. Лише крупні багатогалузеві сільськогосподарські підприємства, які мають переробні промислові підрозділи, можуть виділяти адміністративні витрати, що згідно стандартів бухгалтерського обліку не включаються у собівартість продукції. Це обґрунтовується тим, що собівартість має бути реальною, включати прямі і непрямі витрати, що забезпечують виробництво. Інакше вона не може ефективно використовуватися при прийнятті управлінських рішень, що негативно впливає на економіку підприємства.

Вивчення складу статей витрат рослинництва показало, що в кожній

філії підприємства ТОВ «АФ» Агротіс» він не співпадає з переліком, що міститься в типовому положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Дослідження підтверджують, що доцільно централізовано, на рівні головного підприємства встановлювати назви і шифри статей, по яких ведеться облік. Кожній філії має надаватися право централізовано вирішувати питання про включення складу нових статей витрат, при попередньому їх обґрунтуванні. В подальшому це дозволить проводити точний аналіз постатейно у розрізі витрат виробництва, а також полегшить здійснення аналітичних процедур при дослідженні собівартості продукції рослинництва через уніфікацію рахунків.

В бухгалтерському обліку витрати нагромаджують з кредиту рахунків активів і зобов'язань. Кожний з них призначений для обліку конкретних видів засобів або зобов'язань. При обліку процесу виробництва витрати доцільно відображати з кредиту конкретних кореспондуючих рахунків, а не систематизувати їх по статтях. З діючих двох напрямків підрахунку витрат (по рахунках і по статтях) рекомендуємо залишити один, а саме – по рахунках. Групування витрат за їх видами має визначатися самою системою бухгалтерського обліку. Якщо воно виявиться недостатнім для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, то потрібно удосконалювати перелік рахунків, а не займатися розширенням паралельного безсистемного відображення витрат. Отже, при побудові облікових реєстрів потрібно враховувати, що в них будуть вказуватися шифри кореспондуючих рахунків, а не статті витрат. Деталізація витрат здійснюється за потребою самого підприємства шляхом використання шифрів кореспондуючих рахунків і субрахунків. Якщо, наприклад, господарю не достатньо мати інформацію про загальну суму витрат на об'єкт обліку із рахунка 65 «Розрахунки за страхування», то він може проставити в обліковому реєстрі кореспондуючі субрахунки: 651 «За пенсійним забезпеченням», 652 «За соціальним страхуванням», 653 «За страхуванням на випадок безробіття», 654 «За

індивідуальним страхуванням», 655 «За страхуванням майна». Аналогічно можна деталізувати матеріальні витрати, роботи і послуги тощо. Такий порядок спрощує контроль записів шляхом взаємної звірки підсумків по кореспондуючих рахунках, і забезпечує групування витрат для використання їх власником з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» передбачає, що при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється одним із шести наведених методів. Їх аналіз показує, що для обліку витрат на виробництво продукції рослинництва найбільш прийнятним є оцінка використаних запасів за середньозваженою їх собівартістю. Оригінальні запаси, наприклад, куплене сортове насіння для посіву, доцільно обліковувати індивідуально і списувати за ідентифікованою собівартістю одиниці запасів.

Висівання насіння та внесення добрив під сільськогосподарські культури списують по накладних. Складання паралельно ще й спеціальних актів проводиться нерегулярно і носить чисто формальний характер. Воно не потрібне власникам, технологам, менеджерам і бухгалтерам. З метою скорочення обсягу облікових робіт пропонуємо відмовитися від використання спеціальних актів для підтвердження фактів висіву насіння та внесення добрив під сільськогосподарські культури.

Вибір об'єктів обліку в рослинництві потрібно пов'язувати з прийнятою технологією виробництва та системою внутрішньогосподарських відносин на підприємстві. В самостійні об'єкти виділяють культури (групи культур), виконані роботи, витрати, які підлягають розподілу. З метою забезпечення ринкових відносин між господарськими підрозділами по кожному з них обліковують витрати і доходи, деталізуючи інформацію по культурах (групах культур).

В рослинництві значна частина витрат переходить з минулого року як незавершене виробництво. Роботи під урожай майбутнього року не проводяться «взагалі», а конкретно, тобто уже восени має бути відомо, яка

культура висіватиметься весною на якій площі. Якщо в господарстві дотримується така система землеробства, то практично всі витрати під урожай наступного року можна обліковувати за конкретними культурами, а не по виконаних роботах. Це сприяє покращенню контролю якості, способів і строків проведення агротехнічних заходів по виробництву конкретної продукції рослинництва.

При віднесенні витрат до собівартості перш за все повинен дотримуватися головний принцип: якщо витрати можна пов'язати з певним об'єктом калькуляції, то їх треба відносити прямо – прямі витрати. Витрати підлягають розподілу тільки в разі, якщо об'єктів декілька – загальновиробничі витрати. Причому для певних видів ЗВВ застосовують свою базу розподілу.

Згідно з п. 3.17 Методрекомедацій № 132 [52] витрати на утримання ОЗ, що обліковуються на рахунку 91 (уключаючи орендну плату), відносять на собівартість продукції окремих культур і видів НЗВ у такому порядку:

- тракторів – в пропорційно обсягу виконаних ними механізованих тракторних і будівельних робіт (в умовних еталонних гектарах);
- ґрунтообробних машин – пропорційно обробленим площам, зайнятим певними культурами;
- сівалок – пропорційно площі посіву культур;
- технічних засобів для збирання врожаю – прямо або пропорційно зібраній площі певних культур;
- машин для внесення добрив до ґрунту – пропорційно фізичній масі внесених добрив;
- меліоративних споруд – пропорційно меліорованим площам;
- приміщень для зберігання продукції – пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду.

На нашу думку, ТОВ «АФ» Агротіс», та взагалі сільгосп підприємствам, слід розмежовувати накопичення даних про всі понесені ЗВВ у розрізі галузей. Тобто до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відкрити окремі

субрахунки, наприклад: 911 «ЗВВ рослинництва», 912 «ЗВВ тваринництва», 913 «ЗВВ промислових виробництв», 914 «ЗВВ всіх напрямів діяльності» і вести аналітичний облік за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат. Це виключить перекоси в розподілі ЗВВ, що позитивно позначиться на достовірності показника фактичної собівартості продукції.

Облік витрат на виробництво ведуть на рахунках класу 2 «Запаси». Проте, загальновиробничі витрати, які теж включаються у виробничу собівартість продукції, передбачено обліковувати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» в класі 9 «Витрати діяльності». Рахунок 91 має зовсім інше призначення ніж решта рахунків класу 9. Тому загальновиробничі витрати мають обліковуватися на рахунках класу 2, тобто там, де ведеться облік витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції.

Розподіл загальновиробничих витрат по рослинництву в системі рахунків бухгалтерського обліку здійснюють не щомісяця, а в кінці року. Протягом року сума цих витрат зростає і вони відображаються як дебетовий залишок. Рахунки класу 9 кожного місяця закриваються шляхом списання або розподілу витрат. Отже, ведення обліку загальновиробничих витрат по рослинництву на рахунку 91 прямо суперечить чинній методології обліку.

Для обліку продукції, одержаної від власних рослинницьких і тваринницьких галузей, передбачено рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Одночасно для обліку готової продукції власного виробництва призначений рахунок 26 «Готова продукція». На нашу думку, виділення окремого синтетичного рахунку для обліку виходу готової продукції сільського господарства є необґрунтованим. Галузевий підхід тут не потрібний. З метою уніфікації обліку готову продукцію у всіх галузях потрібно обліковувати на одному рахунку 26. До нього можна передбачити субрахунки, які відобразатимуть галузевий вид продукції.

В плані рахунків бухгалтерського обліку пропонуємо назвати рахунок

27 «Загальновиробничі витрати», а продукцію сільськогосподарського виробництва обліковувати на рахунку 26. По рахунку 27 потрібно вести облік загальновиробничих та інших непрямих витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції. З урахуванням таких змін буде більш логічною система відображення операцій на бухгалтерських рахунках.

Рахунки класу 8 «Витрати за елементами» призначені для відображення витрат за елементами з метою складання фінансової звітності. Якщо зазначені рахунки не використовуються, то інформацію про витрати за елементами можна одержати безпосередньо з кредита рахунків активів і зобов'язань. Можуть також не використовуватися рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Отже, залежно від обсягу виробництва приймається відповідний варіант обліку:

- з використанням рахунків усіх класів;
- без використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами»;
- без використання рахунків класу 9 «Витрати діяльності»;
- без використання рахунків класів 8 і 9.

Аналітичний облік виробництва продукції рослинництва пропонуємо вести в окремій книзі. В ній по графах замість статей витрат вказують шифри кореспондуючих рахунків або субрахунків, що залежать від потреби деталізації видів витрат.

При використанні комп'ютерів схема обліку витрат залишається аналогічною, тобто їх нагромаджують згідно кореспондуючих рахунків. Ступінь деталізації витрат забезпечується використанням кодів кореспондуючих синтетичних і аналітичних рахунків і визначається підприємством самостійно.

Розрахунок собівартості продукції рослинництва пропонуємо здійснювати в такій послідовності:

- розподіл витрат з утримання основних засобів між окремими о'єктами обліку;

- визначення собівартості робіт та послуг допоміжних виробництв;
- розподіл загальних витрат на зрошення та осушення земель, на вапнування та гіпсування ґрунтів, утримання полезахисних смуг;
- списання частини витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;
- списання з витрат основного виробництва суми по культурах, що загинули;
- розподіл загальновиробничих витрат;
- визначення собівартості продукції рослинництва;
- визначення собівартості продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції.

3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА НА ТОВ «АГРОТЕХ»

3.1 Організаційні аспекти аналізу витрат на виробництво і собівартості продукції рослинництва на підприємстві

Аналіз собівартості продукції, робіт і послуг є важливим інструментом у системі управління витратами. Він дає змогу вивчити тенденції зміни її рівня, визначити відхилення фактичних витрат від нормативних (стандартних) і їхні причини, виявити резерви зниження собівартості продукції і виробити заходи з освоєння їх.

Мета аналізу витрат діяльності підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів і в оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень стосовно їх подальшої раціоналізації. Для досягнення цієї мети здійснюється аналіз на основі принципів системного, комплексного і кібернетичного підходів до аналізу економіки.

Основою системного підходу є дослідження об'єктів витрат як системи, розкриття їх цінності, виявлення багатьох типів зв'язків, зведення їх в єдину теоретичну систему.

Методичне забезпечення аналізу господарської діяльності формується за рахунок методик, які запропоновані вітчизняними та зарубіжними науковцями, розроблені безпосередньо на підприємствах, затверджені на державному рівні.

Кількість та різноманітність методик аналізу на сьогодні надзвичайно велика. Умовно всі методики можна розділити на чотири основні групи:

– методики комплексного аналізу господарської діяльності, які мають на меті вивчення всіх видів та сторін діяльності підприємства, та надають повну інформацію про його діяльність;

– методики фінансового аналізу, які базуються на аналізі фінансової звітності та проводяться з метою вивчення фінансового стану підприємства і результативності його господарської діяльності та є найбільш поширеними при зовнішньому аналізі;

– методики управлінського аналізу, які базуються на аналізі витрат на виробництво і розробляються безпосередньо на підприємстві та використовуються в основному внутрішнім управлінським персоналом;

– спеціальні методики, які призначені для аналізу окремих об'єктів або сторін діяльності. До таких методик відносяться методики рейтингової оцінки підприємства, методики маркетингового аналізу, методики аналізу інвестиційних проектів та бізнес-планів, методики стратегічного аналізу тощо.

Більшість науковців, для вивчення ефективності господарської діяльності підприємства пропонують проводити комплексний аналіз. Це, звичайно, є виправданим, особливо для сільськогосподарських підприємств. Адже, сучасне сільськогосподарське підприємство працює в певних природних і економічних умовах, що спричиняє багатогранність явищ і процесів, які відбуваються у сільському господарстві. За таких умов керівництво підприємства вирішує безліч оперативних та стратегічних завдань, пов'язаних з усіма видами та напрямкам його господарської діяльності.

Тому, найбільш повний аналіз господарської діяльності підприємства можна здійснити з застосуванням комплексної методики. «Комплексний аналіз – це повний, тобто усесторонній аналіз, а також системний аналіз, який передбачає наявність єдиної мети аналізу, узгодженості та одночасності аналізу всіх показників і сторін господарської діяльності у взаємозв'язку» [72, с. 25].

Основою комплексного економічного аналізу є повнота та всебічність дослідження і системний підхід. Повнота та всебічність полягають в тому, що при комплексному аналізі мають бути досліджені всі види (операційна,

інвестиційна, фінансова) і сторони (постачання – виробництво – реалізація) діяльності підприємства. Проте, повнота та всебічність полягають не лише в розрахунку окремих аналітичних та узагальнюючих показників. При комплексному аналізі підприємства має досягатись єдина мета, яка дозволяє об'єднати окремі напрямки аналізу, показники та фактори виробництва в єдину систему. Звідси впливає системний підхід, який базується на використанні категорій системи як єдності взаємопов'язаних елементів, які спільно діють для досягнення єдиної мети, та який передбачає вивчення підприємства як єдиної системи.

Методика комплексного економічного аналізу господарської діяльності, включає в себе наступні розділи:

- аналіз умов господарської діяльності;
- аналіз основних засобів;
- аналіз матеріальних ресурсів;
- аналіз трудових ресурсів;
- аналіз виробництва та собівартості продукції;
- аналіз собівартості продукції та зв'язок собівартості, об'ємів продажу та прибутку;
- аналіз складу та структури активів (авансованого капіталу);
- аналіз прибутку та рентабельності продукції;
- аналіз віддачі активів (ділової активності);
- аналіз рентабельності активів підприємства;
- аналіз фінансового стану та платоспроможності організації;
- комплексна оцінка ефективності господарської діяльності;
- комплексний фінансовий аналіз і рейтингова оцінка емітентів.

За змістом та завданнями аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств майже не відрізняється від аналізу господарської діяльності підприємств інших галузях економіки. Особливість у методиці проведення аналізу в сільськогосподарських підприємства обумовлені специфікою аграрної галузі, зокрема, природно-кліматичними

умовами господарювання, сезонністю та тривалістю процесу виробництва, використання землі та живих організмів як засобу виробництва тощо.

При аналізі використання земельних ресурсів пропонуємо вивчати показники, які характеризують: склад і структуру угідь та земель сільськогосподарського використання; якість земельного фонду господарства; ефективність використання земельних угідь; аналіз рівня інтенсивності господарства; аналіз галузевої структури і спеціалізації господарства.

Аналіз виробництва продукції рослинництва направлений на аналіз виробничої програми рослинництва; урожайності культур; виконання плану посівних площ сільськогосподарських культур.

Сьогодні сільськогосподарські підприємства користуються орендованими землями, а, відповідно, орендують в основному ріллю, а інші землі (багаторічні насадження, пасовища, сіножаті тощо) тільки при необхідності. Тому більш затребуваними є методики аналізу використання земель спрямовані на питання пов'язані зі строками оренди земель, оформленням прав користування земельними ділянками тощо.

Значну частину методичного забезпечення складають методики аналізу, що затверджені на державному рівні – регламентовані. В основу регламентованого методичного забезпечення покладено методики аналізу фінансового стану з застосуванням коефіцієнтного методу аналізу, що пов'язано з обмеженістю інформації, основним джерелом якої виступає фінансова звітність. Розрахунок відносних показників (коефіцієнтів), який застосовується в регламентованих методиках для аналізу, є цілком виправданим. Аналіз на основі фінансових коефіцієнтів створює базу для порівняння аналогічних показників:

- за різні звітні періоди;
- з показниками інших підприємств галузі;
- науково-обґрунтованими максимальними та мінімально допустимими значеннями даних показників.

За результатами дослідження запропонованих державними органами методик аналізу виявлено ряд недоліків.

Методичне забезпечення не оновлено відповідно до змін, які відбулися в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Окремі методики оперують застарілими поняттями, назвами форм звітності та передбачають розрахунок показників з врахування вже неіснуючих статей у формах звітності. Такий стан регламентованого методичного забезпечення аналізу свідчить, що на практиці, аналіз проводиться дуже рідко. Тобто, органи управління вищих рівнів не бачать потреби в аналітичній інформації, а тому, прийняття окремих рішень не має під собою економічного обґрунтування або вони приймаються на основі даних загальних статистичних спостережень.

Методики включають надмірну кількість розрахункових показників та коефіцієнтів. Для проведення аналізу сукупно по методиках розраховується понад 120 показників та коефіцієнтів. Зокрема, Методичні рекомендації Міністерства економіки України [48] передбачають розрахунок 46 показників та коефіцієнтів. У Методиці інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій [35] та у Методичних рекомендаціях Центральної спілки споживчих товариств України [49] запропоновано розраховувати по 34 показника. При проведенні зовнішнього аналізу така кількість показників ускладнює їх вивчення та не може забезпечити прийняття адекватних та обґрунтованих рішень.

Окремі методики не визначають джерела інформації, які необхідні для проведення аналізу, чим унеможливають розрахунок деяких показників. Що стосується аналізу фінансового стану, то виходячи з порядку розрахунку показників основним джерелом для аналізу виступає фінансова звітність. Проблеми часто виникають з розрахунком показників, які характеризують виробництво, вплив зовнішніх факторів тощо. Крім цього, для визначення показників, які характеризують діяльність підприємства на в ринку необхідно додатково залучати експертів та проводити маркетингові дослідження. У цих

випадках, економічна ефективність від проведення аналізу може бути набагато нижчою, ніж вартість ресурсів, які були витрачені на його проведення. Відповідно, державні органи відмовляються від проведення такого аналізу.

Нормативні значення коефіцієнтів, які запропоновані у методиках, не приведені до єдиного значення. У методиках, які передбачають розрахунок фінансових коефіцієнтів є встановлені нормативні межі кожного показника, проте між ним є невідповідність (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Відмінність нормативних значень фінансових коефіцієнтів у методиках аналізу різних державних інституцій

Державний орган, що розробив методику Назва коефіцієнта	Нормативне значення у розрізі Методик, у тому числі:				
	Мінфін [43]	Агентство з питань запобігання банкрутству [35]	Мінекономіки [38]	Аудиторська палата [40]	Фонд держмайна [47]
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2-0,35	0,2-0,35	0,2-0,35	0,25-0,5	> 0 збільшення
Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття)	> 1 збільшення	1,0-1,5	збільшення	1,0-2,0	> 1
Коефіцієнт фінансування	-	2,0	-	0,5-1,0	< 1 зменшення
Коефіцієнт фінансової стійкості (платоспроможності)	збільшення	0,85-0,9	-	> 0,5	> 0,5

Методики містять показники, назви яких однакові, а розрахунок проводиться по-різному, або навпаки, однаково розраховані коефіцієнти мають різні назви, що призводить до неоднозначності висновків.

За Методиками [46; 52] розраховується два різних коефіцієнти коефіцієнт покриття та коефіцієнт загальної ліквідності, у той час як

Методики [53;60] ототожнюють дані поняття та проводять розрахунок єдиного показника – загальної ліквідності (покриття).

За Методикою [51] коефіцієнт абсолютної ліквідності ототожнюється з показником платоспроможності підприємства.

Також, варто звернути увагу, що у Методиках [46; 51] ототожнюється поняття платоспроможності та ліквідності підприємства. У той час, як Методики [48;53;60] пропонують розраховувати показники ліквідності, які дають можливість визначити спроможність підприємства сплачувати свої поточні зобов'язання, та окремо показники платоспроможності (фінансової стійкості), які характеризують структуру джерел фінансування ресурсів підприємства, ступінь фінансової стійкості і незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування діяльності.

Неврахування галузевих особливостей, зокрема, особливості відображення сільськогосподарськими підприємствами окремих показників у фінансові звітності, що пов'язане використанням при оцінці біологічних активів та сільськогосподарської продукції справедливої вартості, як це передбачено П(С)БО 30 «Біологічні активи». Деякі показники Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) втратили своє першочергове значення, що впливає на специфіку розрахунку показників рентабельності продукції. Зокрема, таким показником є собівартість реалізованої продукції. Відповідно до п. 3.5. Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 у статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи» [40].

Відповідно до п. 20 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [49] собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює

вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації. Для сільськогосподарських підприємств, які ведуть облік біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, собівартістю реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції є справедлива вартість, за якою вони були оприбутковані при первісному визнанні. Для поточних та довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю – справедлива вартість, яку було визначено на останню дату балансу. Оскільки, справедлива вартість сільськогосподарської продукції та біологічних активів ґрунтується на цінах активного ринку, то фактично вона буде дорівнювати вартості реалізації. Виходячи з цього, рентабельність реалізації продукції буде нульовою.

Це пов'язано з тим, що у Звіті про фінансовий стан (Звіті про сукупний дохід) у тих підприємств, які оцінюють продукцію за справедливою вартістю відсутній показник фактичної собівартості реалізованої продукції, який необхідний для розрахунку рентабельності.

Отже, вивчення регламентованого методичного забезпечення показало наявність різних підходів до оцінки фінансового стану підприємства, використання широкого спектру показників, відсутність єдиної методики розрахунку та нормативних значень окремих коефіцієнтів, що не забезпечує отримання реальної інформації та єдиних результатів.

Тому, використання регламентованих методик для аналізу фінансового стану не забезпечує отримання необхідної достовірної інформації для управління. Відсутність єдиної методики аналізу фінансового стану підприємства створює ряд проблем, які пов'язані з можливістю маніпулювання інформацією, неузгодженістю показників та коефіцієнтів, трактуванням понять тощо. Так, зацікавлені особи можуть розрахувати показники, які будуть відображати позитивні результати діяльності підприємства або здійснити розрахунок окремих коефіцієнтів, підставивши узагальнені значення.

Основою майже кожної методики фінансового аналізу є аналіз складу

та структури активів та пасивів підприємства, розрахунок показників ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, рентабельності. Проте, в кожній методиці запропоновано свій набір показників та порядок їх розрахунків.

На особливу увагу заслуговує питання розрахунку рентабельності сільськогосподарського виробництва, що останнім часом набуло особливої актуальності. Варто відзначити, що наказом № 33 від 14.02.2011 р. Державним комітетом статистики України було затверджено Методику розрахунку рівня рентабельності сільськогосподарської діяльності сільськогосподарських підприємств (далі – Методика № 33) [52]. Цей документ описує методику й порядок розрахунку рентабельності аграрного виробництва в сільськогосподарських підприємствах, а також методику та порядок визначення одного з основних вихідних показників для визначення рівня рентабельності – повної собівартості сільськогосподарської продукції та послуг. Методика призначена для використання фахівцями органів державної статистики на державному та регіональному рівні, міністерств, відомств, підприємств, науково-дослідних установ, інших зацікавлених користувачів статистичної інформації. Органи державної статистики визначають рівень рентабельності сільськогосподарської діяльності сільськогосподарських підприємств, рівень рентабельності сільськогосподарського виробництва й рівень рентабельності сільськогосподарської продукції за видами.

Органи статистики у галузі сільського господарства розрахунок рентабельності здійснюють на двох основних показниках:

- чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг) без податку на додану вартість, акцизного збору, інших вирахувань, дотацій і доплат;
- повна собівартість продукції (робіт, послуг).

Зауважимо, що нормативні документи з регулювання бухгалтерського обліку витрат, зокрема П(С)БО 16 «Витрати» та Методичні рекомендації з

планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими Мінагрополітики 18.05.2001 № 132, не містять поняття «повна собівартість» і відповідно даний показник в обліку не відображений. Тобто, показник повної собівартості є розрахунковим показником і визначається підприємствами додатково.

Все це призводить до того, що рентабельність розрахована за формою № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку та додаткових розрахунків, не може бути співставлена з показниками, які розраховуються за формою фінансової звітності Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2).

Підсумовуючи, слід зазначити, що методичне забезпечення аналізу господарської діяльності сільськогосподарських підприємств досить обширне. Наявність значної кількості різних методик має як позитивний так і негативний вплив на ефективність аналітичної роботи на підприємстві. Позитивний вплив полягає в тому, що аналітик має можливість підібрати ту методику, яка найповніше буде відповідати запитам управління конкретним підприємством, враховуючи його розміри, види діяльності, наявність інформації, частоту проведення аналізу тощо. Негативний вплив багатозначності методичного забезпечення аналізу проявляється на рівні управління галуззю, регіоном та державою в цілому. Адже, застосування різних методик призводить до розбіжності, а іноді і прямої протилежності результатів аналізу. Виходячи з цього, методичне забезпечення аналізу сільськогосподарської діяльності потребує удосконалення та приведення до єдиного формату. Враховуючи те, що державні органи мають різні функції та потребують різноманітної інформації, методики можуть бути розширені та поглиблені, однак на рівні управління галуззю сільського господарства повинна бути єдина методика аналізу сільськогосподарських підприємств, застосування якої б забезпечило отримання достовірної інформації прийнятної для ефективного макроекономічного управління на користь

сільськогосподарських підприємств, їх інвестиційної привабливості та фінансової безпеки.

3.2 Методичні засади організації оперативного аналізу витрат на виробництво продукції рослинництва

Підприємство ТОВ «АФ» Агротіс» є складною системою ланок і підрозділів, які взаємодіють між собою та виконують багато різноманітних функцій в процесі виготовлення та збуту продукції. Господарську діяльність підприємства відображає система показників, які оцінюють фінансово-економічні процеси та її результати. Для ефективного та успішного управління діяльність підприємств потребує систематичного вивчення. Одним з найефективніших способів дослідження господарської діяльності є аналіз.

Економічний аналіз господарської діяльності за часом дослідження процесів і явищ поділяють на попередній (перспективний), оперативний, тактичний, наступний (ретроспективний) і стратегічний.

Кожен з названих видів аналізу має свої переваги і недоліки. Так, ретроспективний аналіз точніший, оскільки ґрунтується на даних господарських операцій, що дійсно мали місце на практиці і знайшли відповідне відображення у бухгалтерських документах і звітах. Проте можливості вказаного аналізу, попри його точність (спирається на фактичні, документально зафіксовані дані), обмежені. Так, значимість аналітичних результатів у поточній діяльності недостатня, а трудомісткість проведення досить висока, оскільки потребує залучення великої кількості фахівців та використання значного обсягу інформації.

Крім того, ретроспективний аналіз можна проводити тільки після завершення певного звітного періоду. Це обмежує його дієвість внаслідок

відсутності можливості оперативного втручання у діяльність суб'єкта господарювання, а також за-діяння невикористаних резервів, що не сприяє зміні ситуації на краще ще до закінчення звітного періоду.

Перспективний аналіз набагато важливіший для забезпечення успішної господарської діяльності підприємства у майбутньому. Це пояснюється тим, що він передує її здійсненню і базується на прогнозних, очікуваних результатах з урахуванням впливу факторів, які будуть діяти як у середині підприємства, так і зовні. При цьому вихідною інформаційною базою для складання прогнозів слугують дані ретроспективного аналізу, від об'єктивності яких залежить обґрунтованість, точність і результативність перспективного аналізу.

Цінність перспективного аналізу полягає у тому, що він дає інформаційну базу для дослідження можливих варіантів розвитку підприємства, відпрацювання методів досягнення найбільш бажаних результатів, планування майбутньої діяльності, визначення завдань і своєчасного прийняття управлінських рішень, спрямованих на попередження негативних наслідків, а не на їх усунення й ліквідацію, як це, здебільшого, має місце при ретроспективному аналізі. У ході перспективного аналізу виявляються фактори, які суттєво впливатимуть на діяльність підприємства та її фінансові результати у майбутньому, а також ступінь цього впливу.

Не зважаючи на те, що висновки, зроблені за результатами перспективного аналізу, мають імовірнісний характер, без такого прогнозування неможливо здійснити ні оперативне, ні тактичне, ні стратегічне планування діяльності підприємства.

За строком прогнозування, особливостями господарської діяльності та управління економічний аналіз поділяється на оперативний, тактичний і стратегічний. Оперативний аналіз – аналіз поточної діяльності підприємства, в рамках якого відбувається контроль цієї діяльності. Цей вид аналізу здійснюється повсякденно і не потребує застосування складних методів дослідження. Основною вимогою до нього є оперативність, оскільки

щоденна виробнича ситуація достатньо передбачувана.

Тактичний аналіз – це аналіз господарської діяльності підприємства на короткострокову перспективу. Він менш детальний, ніж оперативний. Тактичний аналіз підпорядкований конкретизації поставлених завдань через систему планів та їх ресурсного забезпечення за різними напрямками: затрати часу, матеріально-технічних, трудових, інформаційних ресурсів тощо.

Стратегічний аналіз – аналіз господарської діяльності підприємства на довгострокову перспективу. Він проводиться в умовах високого рівня невизначеності щодо кількісних і якісних характеристик майбутньої діяльності підприємства і потребує урахування великої кількості ризиків, які можуть виникнути на його шляху.

Виходячи з цього, слід зазначити, що аналіз можливих стратегій розвитку підприємства досить складний, здійснюється за допомогою математичних, статистичних методів і не містить такої деталізації, як оперативний чи тактичний аналізи.

Аналіз витрат звичайної діяльності розпочинають із загальної оцінки динаміки обсягу, складу і структури витрат, виявлення тенденцій змін цих витрат.

Такий аналіз виявляє відхилення від прогнозних (планових, бюджетних тощо) параметрів діяльності, дозволяє визначити напрями подальших досліджень, визначити роль витрат окремих видів діяльності у загальних витратах.

Структура витрат залежить від особливостей технологічного та організаційного рівня підприємства, якості сировини, кваліфікації робітників і відповідного рівня оплати їх праці тощо. Оптимальна структура витрат сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємства, тому так необхідно проводити аналіз динаміки показників ресурсоспоживання на основі структуризації витрат.

Проведемо горизонтальний і вертикальний аналіз витрат діяльності (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Витрати діяльності

Показники	2017 рік		2018 рік		Відхилення	
	Сума, тис. грн.	%	Сума, тис. грн.	%	абсолютне	структурне
С/в реалізованої продукції	136622	65,75	202207	72,33	+65585	6,58
Адміністративні витрати	20445	9,84	21261	7,60	+816	-2,23
Витрати на збут	1519	0,73	3651	1,31	+2132	0,57
Інші операційні витрати	43339	20,86	45839	16,40	+2500	-4,46
Фінансові витрати	453	0,22	-	-	-453	-0,22
Інші витрати	5409	2,60	6615	2,37	+1206	-0,24
Всього витрат	207787	100,00	279573	100,00	71786	-

Аналіз показав, що збільшились витрати тільки по статтям витрати на збут та собівартість реалізованої продукції, остання збільшилась по структурі на 6,58 %, в сумі на 65585 тис. грн. Частка інших витрат скоротилася по структурі, по сумі витрати зросли, крім фінансових витрат, які в звітному періоді не мали місця бути.

Зростання по структурі собівартості реалізованої продукції свідчить про значне зростання витрат на виробництво продукції, яке перевищує темпи зростання витрат по іншим статтям.

Якщо ми проаналізуємо доходи діяльності, то побачимо, що вони також зросли (табл. 3.3), тому зростання собівартості є виправданим.

Для факторного аналізу були взяті дані за 2018 рік і порівнювалися з 2017.

Таблиця 3.3

Дані для факторного аналізу

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Абсолютне відхилення	Темп росту
Чистий дохід, тис. грн.	187153	258684	+71531	1,382
Собівартість реалізації, тис. грн.	136622	202207	+65585	1,480
Валовий прибуток, тис. грн.	50531	56477	+5946	1,118

Як ми бачимо, досить збільшився показник валового прибутку. Визначимо як кожен з вищеназваних факторів окремо вплинув на збільшення

валового прибутку на суму 5946 тис. грн та, також, визначимо яким був цей вплив: позитивним чи негативним.

За рахунок зміни обсягу реалізації продукції в натуральних показниках (формула 3.1):

$$\Delta \text{ВП}_{\Delta \text{обсягу}} = \text{ВП}_0 \times (K_{\frac{\Delta \epsilon}{\text{в}}} - 1) \quad (3.1)$$

$$\Delta \text{ВП}_{\Delta \text{обсягу}} = 50531 \times (1,48 - 1) = 24254,9$$

За рахунок зміни структури і асортименту реалізованої продукції (формула 3.2):

$$\Delta \text{ВП}_{\Delta \text{асорт і стр}} = \text{ВП}_0 \times (K_{\Delta \text{чистого дох.}} - K_{\frac{\Delta \epsilon}{\text{в}}}) \quad (3.2)$$

$$\Delta \text{ВП}_{\Delta \text{асорт і стр}} = 50531 \times (1,382 - 1,48) = -4952,1$$

За рахунок зміни рівня витрат на 1 грн. реалізованої продукції (формула 3.3):

$$\Delta \text{ВП}_{\Delta \text{витрат}} = \text{ЧД}_1 \times \left(\frac{\text{собіварт}_0}{\text{ЧД}_0} - \frac{\text{собіварт}_1}{\text{ЧД}_1} \right) \quad (3.3)$$

$$\Delta \text{ВП}_{\Delta \text{витрат}} = 258684 \times (0,73 - 0,78) = -13367,1$$

$$\text{БП: } 24254,9 - 4952,1 - 13367,1 = 5946$$

Отже, проведений аналіз свідчить, що найбільше на ріст валового прибутку вплинув фактор обсягу реалізації в натуральних показниках. Можна відзначити, що негативною є зміна витрат на 1 грн. реалізованої продукції. Через нераціональні витрати підприємство втратило 13367,4 тис.

грн. Тому резервом підвищення продуктивності є саме оптимізація витрат, так як в минулому році витрати на 1 грн. реалізованої продукції були нижчі ніж у звітному, що свідчить про те, що зростання собівартості перевищує зростання чистого доходу (рис. 3.1).

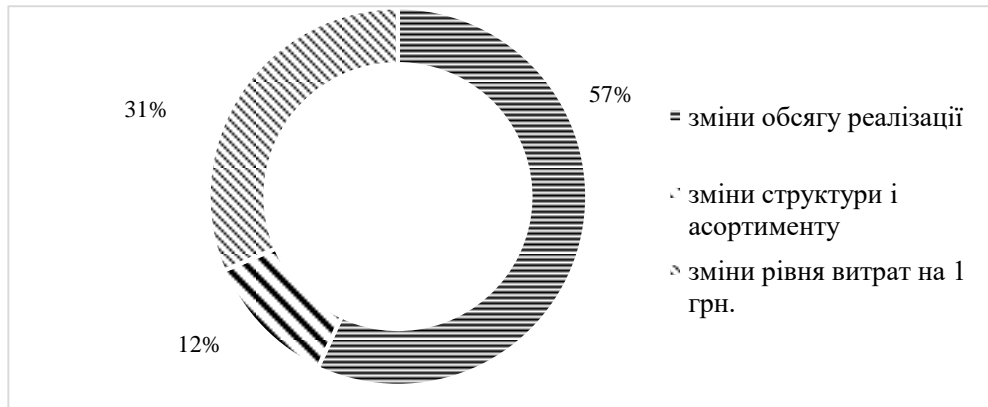


Рис. 3.1 Вплив факторів на збільшення прибутку

Планування й облік собівартості на підприємствах ведуть за елементами витрат і калькуляційними статтями витрат.

Елементи витрат: матеріальні витрати (сировина і матеріали, куповані комплектуючі вироби та напівфабрикати, паливо, електроенергія, теплоенергія і т. д.), витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизація основних засобів, інші витрати (знос нематеріальних активів, орендна плата, обов'язкові страхові платежі, проценти за кредитами банку, податки, що входять до собівартості продукції, відрахування в позабюджетні фонди тощо).

Аналіз собівартості продукції звичайно починають із вивчення динаміки загальної суми операційних витрат у цілому і за основними елементами.

З таблиці 3.4 видно, що в аналізованому періоді зросла сума витрат на виробництво продукції, так що повна собівартість зросла на 49909 тис. грн., можливо, це викликано ростом інфляції, бо основна стаття затрат –

матеріальні ресурси.

Якщо в попередньому періоді матеріальні витрати в структурі займали 55,9 %, то в звітному 68,98 %, тоді як інші витрати не змінилися в сумі, в структурі їхня частка зменшилась на 6,95 %. Значні зміни відбулись у фонді оплати праці, він збільшився на 1396,8 тис. грн. у порівнянні з попереднім роком та зріс до 15780 тис. грн.

Таблиця 3.4

Витрати на виробництво продукції рослинництва

Елементи витрат	Сума, тис. грн			Структура		
	2017 р	2018 р	відхилення (+-)	2017 р	2018 р	Відхилення (+-)
Оплата праці	14383,2	15780,0	1396,8	11,8	9,19	-2,62
Відрахування на соціальні заходи	5349,1	3471,6	-1878	4,4	2,02	-2,37
Матеріальні витрати	67995,7	118385,8	50390	55,9	68,98	13,11
Амортизація	4894,8	4894,8	0	4,0	2,85	-1,17
Інші витрати	29086,2	29086,2	0	23,9	16,95	-6,95
Повна собівартість	121709,0	171618,4	49909	100,0	100,00	-

Основну частину витрат на виробництво продукції становлять матеріальні витрати (рис. 3.2). Доцільно зробити детальний аналіз матеріальних витрат, щоб побачити, які саме матеріальні витрати мали найбільш значний вплив на зростання частки матеріальних витрат у собівартості продукції.

Отже, проведений аналіз (табл. 3.5) свідчить про зростання загальної матеріаломісткості, тобто суми матеріальних витрат на 1 грн. випущеної продукції, на 0,2 грн. або на 34,5 %. Дослідження окремих елементів матеріальних витрат показало, що в значній мірі збільшилась місткість мінеральних добрив на 0,07 грн. або на 140 % і становить 0,12 грн., коли в попередньому році вона становила 0,05 грн. Місткість палива знизилась на 4,5 %, енергії – на 13,6 %.

Отримані результати нашоухують на роздуми про доцільність збільшення використання мінеральних добрив у 2,4 рази більше

попереднього періоду. Інші аналізовані часткові показники матеріаломісткості проявляють позитивну динаміку до зниження, а отже оптимізацію цих частин матеріальних витрат.

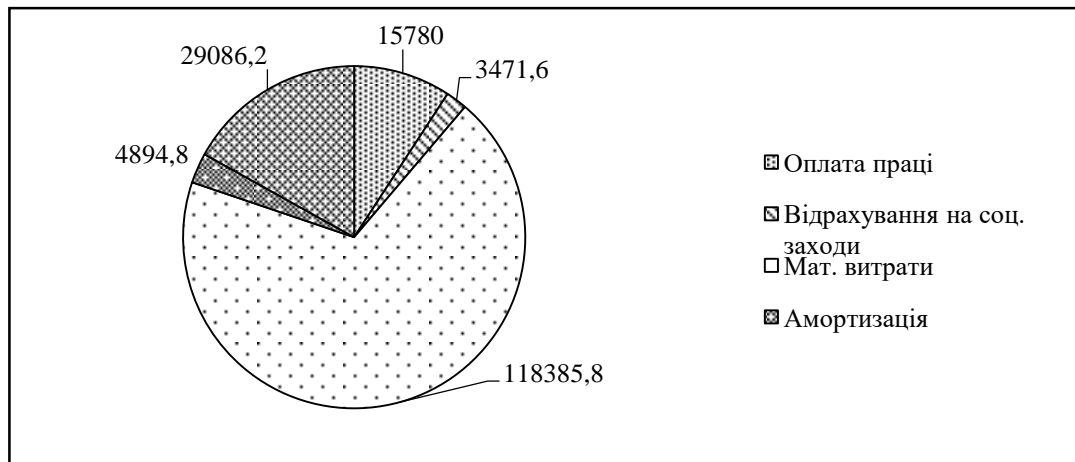


Рис. 3.2 Структура витрат у собівартості продукції рослинництва за 2018 рік

В доповненні до узагальненого аналізу собівартості продукції, аналізу за елементами і статтями витрат, витрат на одну гривню продукції необхідно постійно аналізувати калькуляції на окремі види продукції.

Таблиця 3.5

Аналіз часткових показників матеріаломісткості

Показник	2017 р.	2018 р.	Абсолютне відхилення, (+,-)	Темп росту, %
Обсяг випуску, тис. грн.	116315,5	150964,1	34648,6	129,8
Матеріальні витрати, в т. ч.:	67955,7	118385,8	50430,1	174,2
паливо	25223,3	31615,0	6391,7	125,3
мінеральні добрива	5802,0	17654,0	11852	304,3
електроенергія	2591,8	2987,0	395,2	115,2
Загальна матеріаломісткість	0,58	0,78	0,20	134,5
паливомісткість	0,22	0,21	-0,01	95,5
місткість мін. добрив	0,05	0,12	0,07	240,0
енергомісткість	0,022	0,019	-0,03	86,4

Об'єкт аналізу залежить від широти асортименту продукції, що

виготовляється. Для вузькономенклатурних виробництв аналіз повинен здійснюватись для кожного виду продукції; для багатноменклатурних виробництв – по груповому асортименту і найбільш важливих видах продукції

Для з'ясування причин підвищення собівартості та пошуку шляхів її зниження потрібно основну увагу при аналізі приділити вивченню витрат за галузями і видами продукції.

Спершу виявляють галузі з порівняно високою собівартістю виробництва продукції, після чого детально аналізують собівартість одиниці окремих видів продукції за основними факторами, які впливають на неї [63, С. 284].

Оцінювання собівартості окремих видів продукції та розрахунок загальних сум економії або перевитрат коштів проводять елементарним порівнянням показників (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Собівартість продукції рослинництва за видами

Продукція	Собівартість 1 ц., грн.		Відхилення (+,-)		Валова продукція, ц.	Економія (+), перевитрати (-), тис. грн.
	2017 рік	2018 рік	грн.	%		
Пшениця озима	165,11	208,00	42,89	25,98	220047	-9438
Кукурудза	140,73	272,85	132,12	93,88	36002	-4757
Ячмінь озимий	188,71	205,76	17,05	9,04	5744	-97,94
Ячмінь ярий	203,50	234,91	31,41	15,43	47005	-1476
Горох	302,27	345,06	42,79	14,16	790	-33,8
Соняшник	507,68	437,59	-70,09	-13,81	141925	9947,5
Соя	796,80	669,89	-126,91	-15,93	2664	338,09
Всього	-	-	-	-	-	-5517

Як видно з таблиці в цілому по господарству не була досягнута економія витрат на вирощування продукції. Найбільша сума перевитрат існує по культурі озима пшениця – 9438 тис. грн., також слід відзначити, що по кукурудзі витрати також зросли на 4757 тис. грн.

Досягнута значна економія по соняшниковій культурі – 9947,5 тис. грн.

та по сої. На вирощування інших сільськогосподарських культур витрати зросли.

3.3 Аналіз формування собівартості продукції рослинництва в умовах застосування сучасних інформаційних технологій та шляхи його вдосконалення

Всі сільськогосподарські підприємства при виробництві продукції, намагаються втілити свої економічні інтереси і цілі – мінімізувати витрати і отримати максимальний прибуток. Але в процесі виробництва не виключені і збитки, до яких підприємство повинне бути готове, причому його прагнення до максимального прибутку трансформується в бажання мінімізувати збитки. Як наслідок, мінімізація витрат виробництва – засіб підвищення прибутку або скорочення збитків, тобто забезпечення стабільності і стійкості становища сільськогосподарського підприємства в ринковій економіці.

Істотним напрямком діяльності сільськогосподарських виробників та органів управління є вдосконалення системи показників і класифікації витрат виробництва продукції сільського господарства в умовах ринкової економіки. Необхідно вказати особливу роль обліку, статистики та контролю в пошуках шляхів скорочення витрат виробництва в сільському господарстві, в забезпеченні раціонального використання ресурсів, в посиленні боротьби з безгосподарністю і марнотратством.

Розробка комплексу показників витрат виробництва повинна здійснюватися в рамках розмежування повноважень між національним органом і суб'єктами (областями) з метою використання в економічному аналізі.

Показник витрат на 1 грн. чистого доходу обчислюється як відношення виробничих витрат собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт,

послуг) до чистого доходу, одержаного підприємством.

Показник рівня виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу може бути обчислений за всіма видами реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), а також по підприємству в цілому.

На величину рівня виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу від реалізації окремого виду продукції (товарів, робіт, послуг) впливає два фактори: виробнича собівартість та ціни реалізованої продукції.

Перевагами використання даного показника є наступні:

– універсальність – даний показник визначається за всіма галузями та на всіх рівнях управління усувається відмінність у підходах старої та нової продукції;

– охоплюється як порівняна, так і непорівняна продукція; з'являється можливість простежити динаміку змін собівартості продукції.

Якщо представити собівартість товарної продукції у вигляді суми добутків собівартості одиниць продукції за кожним видом, що виготовляється, на обсяг виробництва, а вартість продукції – як добуток обсягу виробництва за кожним видом на відповідні ціни [15, С. 526], то формула для розрахунку витрат на 1 грн. продукції буде наступною (формула 3.8):

$$P_v = \frac{BC}{ЧД}, \quad (3.4)$$

де P_v – витрати на 1 грн продукції;

BC – виробнича собівартість реалізованої продукції;

$ЧД$ – чистий дохід від реалізації.

В таблиці 3.7 відображені такі дані по зерновим та зернобобовим та соняшнику за 2017 та 2018 роки: чистий дохід від реалізації (ЧД), виробнича собівартість (с/в) та витрати на 1 грн. реалізованої продукції (в. на 1 грн.).

Проведений аналіз показав, що найменш витратомістке, а отже прибутковіше – вирощування соняшника. Витрати на 1 грн. реалізованої продукції соняшника в минулому році становили 0,51 грн., що більше на 0,22 грн. за витрати в звітному році. Це можна пояснити тільки високим рівнем урожайності 2018 року, так як витрати в сумі на продукцію соняшника порівняно з попереднім періодом знизилась не значно. Витрати на вирощування зернових у звітному році збільшились на 0,01 грн.

Таблиця 3.7

Дані для аналізу рівня витрат на 1 грн. продукції

Продукція	2017 рік			2018 рік		
	ЧД	с/в	в. на 1 грн.	ЧД	с/в	в. на 1 грн.
Зернові	50327,0	31099,4	0,62	69972,0	44174,3	0,63
Соняшник	68866,4	35119,4	0,51	110297,0	32390,5	0,29
Всього	119193	66219	0,56	180269	76565	0,46

В цілому обсяг реалізованої продукції збільшився, а отже і собівартість реалізованої продукції зростає. В середньому витрати на 1 грн. реалізованої продукції зернових та соняшника зменшились на 0,10 грн., що є очікуваним результатом, так як була досягнута значна врожайність культури соняшника.

Для того, щоб порівняти рівень витрат на виготовлення продукції рослинництва, зіставимо його з рівнем витрат на продукцію тваринництва за 3 роки діяльності. Це дозволить оцінити наскільки продукція рослинництва є менш витратною за продукцію тваринництва.

Таблиця 3.8

Аналіз витрат на 1 грн. продукції рослинництва і тваринництва

Вид продукції	Рік	Витрати на 1 грн. продукції, грн.	Темпи росту, %	
			Базисний	Ланцюговий
Рослинництво	2016	0,662		
	2017	0,555	83,837	83,837
	2018	0,432	65,257	77,838
Тваринництво	2016	1,030		
	2017	0,905	87,864	87,864
	2018	0,931	90,388	102,87

В таблиці 3.8 розраховано виробничі витрати реалізованої продукції окремо рослинництва і тваринництва. Дані звітного року порівнюємо з даними двох попередніх, для виявлення зміни рівня виробничих витрат на 1 грн. доходу. Це дозволить дослідити відношення витрат до доходу рослинництва і тваринництва і оцінити, на якому виді виробництва необхідно сконцентрувати потужності та наскільки витратомісткий кожен вид.

Отже, проведений аналіз показав, що виробництво продукції тваринництва достатньо витратомістке і негативно може впливати на фінансовий результат підприємства. Наприклад, у 2016 році виробнича собівартість перевищувала дохід у 1,03 рази. У наступному році розмір собівартості не перевищував дохід, її розмір на 1 грн. доходу склав 0,905 грн. але у подальшому не спостерігається тенденція до зменшення.

Тоді як рослинництво більш дохідний вид виробництва, частина його собівартості в 1 грн. доходу складає на 2016 рік 0,662 грн. і спостерігається тенденція до зменшення. У 2018 році частина собівартості в доході знизилась на 35 %, порівняно з 2016 роком.

Структура витрат на виробництво продукції рослинництва за досліджуваній період має тенденцію до зростання, що значно знижує ефективність та дохідність галузі.

Зниження собівартості продукції є важливою умовою економічної ефективності виробництва і забезпечення розширеного відтворення в сільському господарстві. Воно передбачає збільшення виробництва продукції рослинництва і зменшення затрат праці і виробничих ресурсів на її виробництво.

Також, розрахуємо суму використання матеріальних витрат у виробництві за допомогою показника матеріаломісткості. Матеріаломісткість продукції - відношення суми матеріальних витрат до вартості виробленої продукції - показує, скільки матеріальних витрат необхідно або припадає фактично на виробництво одиниці продукції.

Коефіцієнт співвідношення темпів зростання обсягу виробництва і

матеріальних витрат визначають відношенням індексу валової продукції до індексу матеріальних витрат. Він характеризує у відносному вираженні динаміку матеріаловіддачі і, разом з тим, розкриває фактори її зростання.

Частку матеріальних витрат у собівартості продукції обчислюють відношенням суми матеріальних витрат до повної собівартості виробленої продукції. Динаміка цього показника характеризує зміну матеріаломісткості продукції.

Коефіцієнт матеріальних витрат становить відношення фактичної суми матеріальних витрат до планової, перерахованої на фактичний обсяг випущеної продукції. Він показує, наскільки економно використовують матеріали в процесі виробництва, чи немає перевитрат порівняно з установленими нормами. Якщо коефіцієнт більше 1, то це свідчить про перевитрату матеріальних ресурсів на виробництво продукції, і, навпаки, якщо менше 1, то матеріальні ресурси використовували економніше.

Потім необхідно проаналізувати показники часткової матеріаломісткості (місткість сировини, місткість палива, енергомісткість) як складові загальної матеріаломісткості.

Таблиця 3.9

Аналіз часткових показників матеріаломісткості

Показник	2017 р.	2018 р.	Абсолютне відхилення, (+,-)	Темп росту, %
Обсяг випуску, тис. грн.	116315,5	150964,1	34648,6	129,8
Матеріальні витрати, в т. ч.:	67955,7	118385,8	50430,1	174,2
паливо	25223,3	31615,0	6391,7	125,3
мінеральні добрива	5802,0	17654,0	11852	304,3
електроенергія	2591,8	2987,0	395,2	115,2
Загальна матеріаломісткість	0,58	0,78	0,20	134,5
паливомісткість	0,22	0,21	-0,01	95,5
місткість мін. добрив	0,05	0,12	0,07	240,0
енергомісткість	0,022	0,019	-0,03	86,4

Отже, проведений аналіз (табл. 3.9) свідчить про зростання загальної матеріаломісткості, тобто суми матеріальних витрат на 1 грн. випущеної

продукції, на 0,2 грн. або на 34,5 %. Дослідження окремих елементів матеріальних витрат показало, що в значній мірі збільшилась місткість мінеральних добрив на 0,07 грн. або на 140 % і становить 0,12 грн., коли в попередньому році вона становила 0,05 грн. Місткість палива знизилась на 4,5 %, енергії – на 13,6 %.

Отримані результати нашоухують на роздуми про доцільність збільшення використання мінеральних добрив у 2,4 рази більше попереднього періоду. Інші аналізовані часткові показники матеріаломісткості проявляють позитивну динаміку до зниження, а отже оптимізацію цих частин матеріальних витрат.

Стабільна забезпеченість матеріальними ресурсами та ефективне їх використання є необхідною умовою функціонування та розвитку будь-якого підприємства. Здійснивши аналіз матеріальних ресурсів, ми визначили резерви підвищення ефективності їх використання на підприємстві.

Головний шлях зниження собівартості продукції рослинництва - це підвищення врожайності сільськогосподарських культур. Основні витрати по вирощуванню сільськогосподарських культур здійснюються незалежно від рівня врожайності і продуктивності.

Собівартість продукції рослинництва відображає велику частину вартості продукції і залежить від зміни умов виробництва і реалізації продукції. Таким чином, істотний вплив на рівень затрат здійснюють техніко-економічні фактори виробництва. Цей вплив проявляється в залежності від змін у техніці, технології, організації виробництва, в структурі і якості продукції і від величини витрат на її виробництво. Звідси витікає, що виявлення резервів зниження собівартості повинно опиратися на комплексний техніко-економічний аналіз роботи підприємства: вивчення технічного і організаційного рівня виробництва, використання виробничих потужностей і основних фондів, сировини і матеріалів, робочої сили, господарських зв'язків, а також усіх складових собівартості.

Основними резервами зниження собівартості продукції рослинництва є

збільшення обсягу виробництва продукції за рахунок більш ефективного використання виробничих потужностей підприємства; скорочення витрат виробництва за рахунок підвищення рівня продуктивності праці ощадливого використання сировини, матеріалів, електроенергії, палива, обладнання, запобігання невиробничим витратам тощо.

Збільшення обсягів виробництва і зменшення собівартості продукції сільськогосподарського підприємства можна досягти за рахунок підвищення врожайності, що, в свою чергу, можливо за рахунок підвищення витрат на 1 га. В першу чергу, це стосується підвищення питомої ваги витрат на добрива. Максимально знизити собівартість виробництва продукції рослинництва дозволяє оптимізація розмірів посівних площ [65].

Крім того, оптимізація рівня собівартості продукції є важливою умовою покращення фінансового результату підприємства і забезпечення розширеного відтворення, що передбачає збільшення виробництва сільськогосподарської продукції і зменшення затрат праці та виробничих ресурсів на її одиницю. Враховуючи це, можна навести наступні заходи щодо оптимізації витрат та підвищення прибутковості підприємства:

- підвищення технічного рівня виробництва: впровадження нової, прогресивної технології, застосуванням нових видів сировини і матеріалів; використанням інноваційної техніки та обладнання; автоматизацією і механізацією виробничих процесів.

- удосконалення організації виробництва і праці за рахунок зміни форм і методів праці, вдосконалення апарату управління, скорочення витрат на нього, а також зниження транспортних витрат;

- покращення використання природних ресурсів, застосування більш дешевих матеріалів, повторне їх використання, безвідходні технології виробництва;

- вивчення причин браку та зниження собівартості за рахунок скорочення витрат від браку та інших непродуктивних витрат, що дасть можливість скорочення і більш раціонального використання відходів

виробництва [6].

Показник собівартості дає можливість глибоко аналізувати економічний стан підприємства і виявляти резерви підвищення ефективності виробництва. У структурі витрат за елементами визначальну роль займають матеріальні витрати, тому основні зусилля мають бути спрямовані на підвищення ефективності використання ресурсів сільськогосподарських підприємств. В абсолютному і відносному вимірниках найбільш швидкими темпами зростає собівартість кукурудзи. Через високу врожайність у 2018 році собівартість соняшника зменшилась, порівняно з попереднім роком. Навіть, якщо було б зростання собівартості соняшнику, значне перевищення рівня рентабельності над собівартістю цієї культури не призводить до збитковості. У результаті дослідження виявлено певну синхронність зростання собівартості основних сільськогосподарських культур, особливо в абсолютному вимірнику. А отже це означає, що зростання собівартості пов'язане не стільки з інтенсифікацією виробництва і удосконаленням технології, скільки з інфляцією.

Дослідженням підтверджено визначальний вплив повної собівартості на прибуток, що доводить необхідність пошуку шляхів її зниження, зокрема шляхом запровадження більш ефективних технологій вирощування сільськогосподарських культур. Адже за інших однакових умов чим нижча собівартість продукції, тим більше прибутку отримуватиме підприємство.

ВИСНОВКИ

Сучасний етап поглиблення ринкових відносин характеризується реформуванням управління молокопереробними підприємствами. Цей процес зумовлює зміни в обліку та внутрішньому аудиті, метою яких є отримання достовірної інформації для прийняття виважених управлінських рішень.

У кваліфікаційній роботі наведено теоретичне узагальнення та запропоноване нове вирішення наукового завдання щодо удосконалення методики формування собівартості продукції рослинництва та подальшого її аналізу. За наслідками теоретичних аспектів, дослідження методики організації та ведення обліку і аналізу собівартості продукції рослинництва аграрних підприємств на прикладі ТОВ «АФ» Агротіс» нами були отримані основні результати дослідження.

Використання категорії «собівартість» характеризується безсистемністю, що зумовлено, зокрема, відсутністю чіткої дефініції та її законодавчого закріплення. У зв'язку з цим, запропоновано власне розуміння, відповідно до якого економічна суть собівартості полягає в тому, що вона акумулює в грошовій формі всі фактичні витрати конкретного підприємства для забезпечення процесу простого відтворення. Враховуючи умови формування ринкових відносин на сучасному етапі розвитку, під калькулюванням розуміємо комплексну систему у процесі управління, яка являє собою науково обґрунтований вибір методу обліку виробничих витрат, який враховує організаційно-технологічні особливості виготовлення продукції з метою визначення собівартості одиниці продукції, формування ціни та регулювання ефективності виробництва для визначення конкурентноздатності продукції.

Основою організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва є їх класифікація. Узагальнюючи існуючі в

економічній літературі ознаки, які покладаються в основу класифікації витрат пропонується здійснювати класифікацію витрат за напрямками їх обліку та за наступними ознаками: для визначення собівартості продукції рослинництва, для планування і прогнозування, для контролю за витратами, використання якої дає змогу управляти формуванням собівартості продукції, оперативно виявляти в процесі виробництва і реалізації продукції непродуктивні втрати, обчислювати собівартість продукції рослинництва і здійснювати контроль витрат за статтями калькуляції, місцями їх виникнення і центрами відповідальності, що дозволить попередити виникнення небажаних втрат.

На основі вивчення, систематизації та узагальнення існуючих методів калькулювання собівартості продукції в роботі здійснений їх порівняльний аналіз та обґрунтована доцільність їх застосування в обраній галузі. Проведене дослідження дозволило зробити висновок, що найбільш зручним і прийнятним методом обліку біологічних перетворень біологічних активів рослинництва, на нашу думку, є попроцесний метод. Він передбачає облік витрат на біологічні перетворення в розрізі технологічних процесів, що на стадії бюджетування мають відображатися в технологічних картах. І є найбільш прийнятним методом для галузі рослинництва, враховуючи її характерні особливості, а саме наявність біологічних активів та сезонний характер виробництва.

З'ясовано, що документальне оформлення обліку виробничих запасів на ТОВ «АФ» Агротіс» в цілому на достатньому відповідає вимогам чинного законодавства. Для вдосконалення роботи підприємства запропоновано, з метою скорочення обсягу облікових робіт, відмовитися від використання спеціальних актів для підтвердження фактів висіву насіння та внесення добрив під сільськогосподарські культури.

Відповідно до організаційно-технологічних особливостей виробництва продукції рослинництва пропонується оптимальний склад статей калькуляції, що підвищить аналітичність їх обліку і контролю та оперативність

обчислення собівартості продукції.

Важливим для управління собівартістю продукції є розмежування накопичення даних про всі понесені загальновиробничих витрат у розрізі галузей. Тобто до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відкрити окремі субрахунки і вести аналітичний облік за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат. Це виключить перекося в розподілі ЗВВ, що позитивно позначиться на достовірності показника фактичної собівартості продукції.

Вивчення складу статей витрат рослинництва показало, що в кожній філії підприємства ТОВ «АФ» Агротіс» він не співпадає з переліком, що міститься в типовому положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Дослідження підтверджують, що доцільно централізовано, на рівні головного підприємства встановлювати назви і шифри статей, по яких ведеться облік. Кожній філії має надаватися право централізовано вирішувати питання про включення складу нових статей витрат, при попередньому їх обґрунтуванні. В подальшому це дозволить проводити точний аналіз постатейно у розрізі витрат виробництва, а також полегшить здійснення аналітичних процедур при дослідженні собівартості продукції рослинництва через уніфікацію рахунків.

Враховуючи фактичні дані ТОВ «АФ» Агротіс» було доведено, що введення уніфікованих статей дозволить точно проконтролювати склад витрат та визначити резерви зниження собівартості.

Аналіз ТОВ «АФ» Агротіс» показав витрат діяльності, що збільшилися витрати тільки по статтям витрати на збут та собівартість реалізованої продукції, остання збільшилась по структурі на 6,58 %, в сумі на 65585 тис. грн. Частка інших витрат скоротилася по структурі, по сумі витрати зросли, крім фінансових витрат, які в звітному періоді не мали місця бути.

Зростання по структурі собівартості реалізованої продукції свідчить про значне зростання витрат на виробництво продукції, яке перевищує темпи

зростання витрат по іншим статтям. Та при аналізі доходів діяльності, було перевірено, що вони також зросли тому зростання собівартості є виправданим.

При аналізі впливу факторів на збільшення прибутку виявлено, що найбільше на ріст валового прибутку вплинув фактор обсягу реалізації в натуральних показниках. Треба відзначити, що негативною є зміна витрат на 1 грн. реалізованої продукції. Через нераціональні витрати підприємство втратило 13367,4 тис. грн. Тому резервом підвищення продуктивності є саме оптимізація витрат, так як в 2017 році витрати на 1 грн. реалізованої продукції були нижчі ніж у 2018, що свідчить про те, що зростання собівартості перевищує зростання чистого доходу.

Для з'ясування причин підвищення собівартості та пошуку шляхів її зниження потрібно основну увагу при аналізі приділити вивченню витрат за галузями і видами продукції. При порівнянні з 2017 роком, аналіз показав, що в цілому по господарству не була досягнута економія витрат на вирощування продукції. Найбільша сума перевитрат існує по культурі озима пшениця – 9438 тис. грн., також слід відзначити, що по кукурудзі витрати також зросли на 4757 тис. грн. Досягнута значна економія по соняшниковій культурі – 9947,5 тис. грн. та по сої. На вирощування інших сільськогосподарських культур витрати зросли.

Проведений порівняльний аналіз соняшникової культури та зернових показав, що найменш витратомістке, а отже прибутковіше – вирощування соняшника. Витрати на 1 грн. реалізованої продукції соняшника в 2017 році становили 0,51 грн., що більше на 0,22 грн. за витрати в 2018 році. Це можна пояснити тільки високим рівнем урожайності 2018 року, так як в сумі загальні витрати на продукцію соняшника порівняно з попереднім періодом знизились не значно. Витрати на вирощування зернових у звітному році збільшились на 0,01 грн.

Основну частину витрат на виробництво продукції рослинництва ТОВ «АФ» Агротіс» становлять матеріальні витрати. Проведений аналіз свідчить

про зростання загальної матеріаломісткості, тобто суми матеріальних витрат на 1 грн. випущеної продукції, на 0,2 грн. або на 34,5 %. Дослідження окремих елементів матеріальних витрат показало, що в значній мірі збільшилась місткість мінеральних добрив на 0,07 грн. або на 140 % і становить 0,12 грн., коли в 2017 році вона становила 0,05 грн. Місткість палива знизилась на 4,5 %, енергії – на 13,6 %.

Значне збільшення використання мінеральних добрив у 2,4 рази потребує уваги зі сторони керівництва та висновку про доцільність таких витрат. Інші аналізовані часткові показники матеріаломісткості проявляють позитивну динаміку до зниження, а отже оптимізацію цих частин матеріальних витрат.

Стабільна забезпеченість матеріальними ресурсами та ефективне їх використання є необхідною умовою функціонування та розвитку будь-якого підприємства. Здійснивши аналіз матеріальних ресурсів, ми визначили резерви підвищення ефективності їх використання на підприємстві.

Викладені рекомендації і пропозиції щодо ведення та організації бухгалтерського обліку та аналізу собівартості були розглянуті керівництвом ТОВ «АФ» Агротіс» і отримали позитивну оцінку.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Белебеха И. А. Учет и калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции. Львов : Издательское объединение «Вища школа», 1975. 175 с.
2. Кузьминский А. Н., Кужельный Н. А., Петрик Е. В. Аудит : практ. пособ. Киев : Учётинформ, 2008. 283 с.
3. Білик М. Д., Павловська О. В., Притуляк Н. М., Невмержицька Н. Ю. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2007. 592 с.
4. Бондаренко І. Ю., Пахомов В. І. Управління витратами виробництва та собівартістю продукції : навч. посіб. Київ : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 2010. 65 с.
5. Бужимська К. О. Вплив економічного механізму функціонування підрозділів підприємства на ціноутворення та формування прибутку. *Вісник ЖДТУ*. 2004. № 3 (29). С. 205-209.
6. Бужимська К. О. Класифікація внутрішніх цін. *Вісник ЖДТУ*. 2004. № 2 (28). С. 217-220.
7. Бужимська К. О. Нормування витрат підприємства та контроль якості норм в сучасних умовах господарювання. *Вісник ЖІТІ*. 2001. № 17. С. 54-60.
8. Бурцев В. В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты. *Аудиторские ведомости*. 2002. № 8. С. 41-50.
9. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с.
10. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 3-тє вид., доп. і перероб.

Житомир : ПП «Рута», 2006. 512 с.

11. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Житомир : ЖДТУ, 2003. 524 с.

12. Бутинець Ф. Ф. Економічний аналіз: навч. посіб. / за ред Ф. Ф.Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2010. 680 с.

13. Бутинець Ф. Ф., Виговська Н. Г., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Контроль і ревізія : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 3-є вид., доп. та перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 544 с.

14. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 2-ге вид., перероб. та доп. Житомир : ПП «Рута», 2002. 480 с.

15. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М. Ф. Огійчук та ін. 2-ге вид., перероб. та доп. / за ред. проф. М.Ф. Огійчука. Київ : Вища освіта, 2003. 800 с.

16. Бухгалтерський облік у сільському господарстві : Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця та к.е.н., доц. М. М. Коцупатрого. Житомир : ПП «Рута», 2003. 512 с.

17. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : навчальний посібник для студентів вузів. Житомир: ЖІТІ, 2000. 480 с.

18. Грінчук М. С. Облік витрат виробництва та напрямки його удосконалення. *Вестник национального технического университета «ХПИ»*. 2005. №58. С. 137-139.

19. Дем'яненко М. Я. Кредитування сільськогосподарських підприємств: теорія і практика. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 7. С. 10.

20. Долинский А. А., Шурчкова Ю. А. Инновационные технологии для молочной промышленности. *Молочное дело*. 2005. №1. С. 5-7.

21. Економіка підприємства : навч. посіб. / за ред. А. В. Шегди. Київ : Знання, 2005. 431 с.
22. Економічний аналіз : навч. посіб. / М. А. Болюх та ін. / за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. 2-ге вид., перероб. та доп. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
23. Євдошак В. І. Особливості обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. *Вестник национального технического университета «ХПИ»*. 2005. №58. С. 139-143.
24. Ільчук М. М. Розвиток молокопродуктового підкомплексу в Україні. *Науковий вісник Національного аграрного університету*. 2001. № 43. С. 37-39.
25. Ісай О. В. Особливості обліку придбання виробничих запасів на підприємствах молочної промисловості. *Науковий вісник Національного аграрного університету*. 2001. № 43. С. 130-132.
26. Кирилюк О. Ф., Стаднік Л. І. Проблеми бухгалтерського обліку, пов'язані із податковим законодавством, та шляхи їх вирішення. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи / за ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка, В. М. Жука. Київ : Інститут аграрної економіки, 2003. С.78-79.
27. Ковальчук М. І. Економічний аналіз у сільському господарстві : навч.-метод. посіб. Київ : КНЕУ, 2002. 282 с.
28. Костюк П. А. Калькуляция себестоимости продукции сельского хозяйства : учеб. пособ. Мінськ.: Вишайшая школа, 1976. 175с.
29. Кузнецова С. А. Реформування бухгалтерського обліку в аспекті обліку та калькулювання витрат. *Вісник ЖДТУ*. 2003. №3 (25). С.112-115.
30. Кулинич М. Б. Актуальні проблеми впливу на витрати в системі управління підприємством. *Вестник национального технического университета «ХПИ»*. 2005. № 58. С. 165-167.
31. Лесных О. В. Учет молока и молочной продукции. *Молочная промышленность*. 2006. № 5. С. 20-24.
32. Гривківська О. В. Витрати виробництва у сільському господарстві:

стан та тенденції. *Агросвіт*. 2011. № 11. С. 8 – 10.

33. Москаленко А.М., Шиян Д.В. Вплив родючості земель на формування доходів сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК*. 1997. №2. С. 61-63.

34. Методика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки : наказ Міністерства фінансів України від 14.02.2006 р. № 170. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06> (дата звернення 11.10.2019).

35. Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій : наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23.02.1998 № 22. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0214-98> (дата звернення 11.10.2019).

36. Методика розрахунку рівня рентабельності сільськогосподарської діяльності сільськогосподарських підприємств : наказ Державного комітету статистики України від 14.02.2011 № 33. URL: http://ukrstat.org/uk/metod_polog/metod_doc/2011/33/metod.htm (дата звернення 11.10.2019).

37. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств: методичні рекомендації Центральної спілки споживчих товариств України від 28.07.2006. URL: <http://www.uazakon.com/big/text892/pg1.htm> (дата звернення 11.10.2019).

38. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Управління методологією обліку в агропромисловому виробництві / за ред. П. Т.Саблука. Київ: ІАЕ, 2002. С. 45-90.

39. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства: наказ Міністерства економіки України від 19.01.2006 р. № 14 (у редакції наказу Міністерства економіки України від 26 жовтня 2010 р. № 1361).

URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/v0014665-06> (дата звернення 11.10.2019).

40. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13> (дата звернення 11.10.2019).

41. Пахуча Е. В. Вплив виробничих витрат на урожайність ярого ячменю та резерви їх зниження. *Агросвіт*. 2017. №17. С.25-29.

42. Грінченко А. В. Класифікація факторів впливу на витрати підприємства. *Теоретичні та прикладні питання економіки*. Випуск 27, Т.1. С.392-398.

43. Мокієнко Т. В. Підвищення прибутковості аграрного підприємства шляхом менеджменту витрат. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. Серія: Економічні науки. Випуск 1. Том 1. 2010. С.154-158.

44. Мюллендорф Р., Корренбауэр М. Виробничий облік. Зниження та контроль витрат. Запровадження їх раціональної структури / пер. з нім. М.І. Корсакова. Київ : ТОВ «БК-ПРЕС», 2006. 158 с.

45. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія. Дніпро : Наука і освіта, 2010. 224 с.

46. Ночовна Ю. О. Класифікація витрат підприємства як основа організації управлінського обліку. *Економіка і регіон*. 2011. № 2. С. 185-189.

47. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект. Тернопіль : Астон, 2005. 288 с.

48. Подольська В. О., Яріш О. В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ : ЦНЛ, 2007. 488 с.

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення 13.09.2019).

50. Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації : наказ Міністерства фінансів України та Фонду державного майна України від 26.11.2001 р. № 49/121 (Із

змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України, Фонду державного майна України від 4 січня 2013 року N 2/23). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0121-01> (дата звернення 13.09.2019).

51. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник. Тернопіль : Економічна думка, 2001. 368 с.

52. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (Із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України, Фонду державного майна України від від 31.10.2005 N 589). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (дата звернення 10.09.2019).

53. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК : учебник. 2-е изд., испр. Минск : Новое знание, 2002. 687 с.

54. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. 3-тє вид., перероб. та доп. Київ : Знання, 2007. 668 с.

55. Сосновська О. О., Бурлака О. П., Бурлака О. А. Оптимізація витрат як чинник підвищення ефективності виробництва в аграрних підприємствах Полтавської області. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Економічні науки*. Вип. 1. Полтава : ПДАА, 2010. Т. 1. С. 224–229.

56. Стежко Н. В. Динаміка та проблеми розвитку аграрного сектору донецької області в сучасних умовах. *Економічний вісник Донбасу*. 2018. №2. С. 21–28.

57. Сук Л. К., Сук П. Л. Калькуляція в бухгалтерському обліку. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2003. № 4. С. 2–4.

58. Тлучкевич Н. В. Облік витрат та калькулювання собівартості в сільському господарстві: теорія, методика, практика. *Економічний форум*. 2011. № 1. С. 11–21.

59. Управлінський облік / за ред. В. Палія та В. Вандер Віла. Мінськ : ІНФРА-М, 2007. 480 с.

60. Федоренко В. Г., Діденко О. М., Руженський М. М., Іткін О. Ф. Політична економія : підручник / за наук. ред. д.е.н., проф. В. Г. Федоренка. Київ : Алерта, 2008. 487 с.
61. Швиданенко Г. О., Дмитренко А. І., Олексюк О. І. Бізнес-діагностика підприємства : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2009. 344 с.
62. Шеремет А. Д. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности : учебник для вузов. Минск : ИНФРА-М, 2006. 415 с.
63. Шкварчук Л. О. Ціни і ціноутворення : навч. посіб. 3-тє вид., виправл. Київ : Кондор, 2008. 214 с.
64. Ярмоленко В. П. До питання формування собівартості у с/г підприємстві. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2001. №2. С. 65.
65. Яценко В. М., Шинкаренко О. М., Бразілій Н. М. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Черкаси : ЧДТУ, 2010. 267 с.
66. Guangyan L., Peishun L., Xiaofeng L., Caiping X. Assessment on Reform Solution of Enterprise Management and Control Model Based on Group Hierarchy Grey Method. *Procedia Engineering*. 2012. Vol. 37. P. 42- 48.
67. Heilman H. Informationsmanagement: Aufgabe der Unternehmensleitung. Stuttgart : Poeschel, 1990. 136 p.
68. Krumwiede Kip R. ABC: Why It's Tried and How It Succeeds. *Management Accounting*. 1998. p. 32.
69. Schierenbeck, Henner. Grundrurt der Betriebswirtschaftslehre. Munchen, Wien : Ordenbowrg volling uberarb, u. Erw. Aufl. 1986. 638 p.
70. Wytyczne w sprawie zasad, rachunku kosztow produkcji przemyslowey przedsie bicorstw panstwowych. Warszawa. Ministerstwo Finansow. 1968.

Додаток А

Таблиця А.1

Трактування терміну «собівартість» в економічній літературі

№	Джерело	Собівартість
1.	Кужельний М.В., Лінник В.Г. [33]	Основою оцінки засобів підприємства та здійснюваних господарських процесів є фактична собівартість. Для визначення її величини використовують калькуляцію.
2.	Нападовська Л.В. [22]	Важливий об'єкт управлінського обліку і якісних показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства
3.	Бутинець Ф.Ф. [25]	Грошове вираження витрат підприємства пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.
4.	Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. [42]	Мета управління собівартістю – порівняти фактичні витрати поточного періоду з нормативною собівартістю продукції в еквівалентних одиницях за цей же період. При цьому, щоб точніше визначити ефективність роботи менеджера саме в поточному періоді, не слід брати до уваги перенесені витрати з попереднього періоду
5.	Голов С.Ф. [33]	Грошове вираження витрат підприємства пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг. Собівартість – це вартість придбання акцій плюс усі витрати, пов'язані з їх придбанням: комісійні винагороди, гонорари, мито, податки тощо.
6.	Пушкар М.С. [6]	Собівартість продукції виступає універсальним показником, який в грошовому виразі акумулює всі витрати (прямі і непрямі), пов'язані з будь-яким процесом чи виробом (частиною виробу, деталями, вузлами)
7.	Аткінсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. [6]	Количество ресурсов (товаров и услуг), израсходованных с целью получения текущей или будущей выгоды, и представленных в денежном выражении.
8.	Друри К. [26]	Себестоимость один из показателей, который отображает совокупность затрат на производство продукции
9.	Карпова Т.П. [18]	Величина использованных в определенных целях ресурсов в денежном выражении
10.	Мишин Ю.А. [9]	Себестоимость один из синтетических показателей, в котором находят отражение все стороны производительно-хозяйственной жизни предприятия. Она складывается из затрат которые отличаются друг от друга своей ролью и значением в производственных процессах, способом отнесения на производимый продукт.

Додаток Б

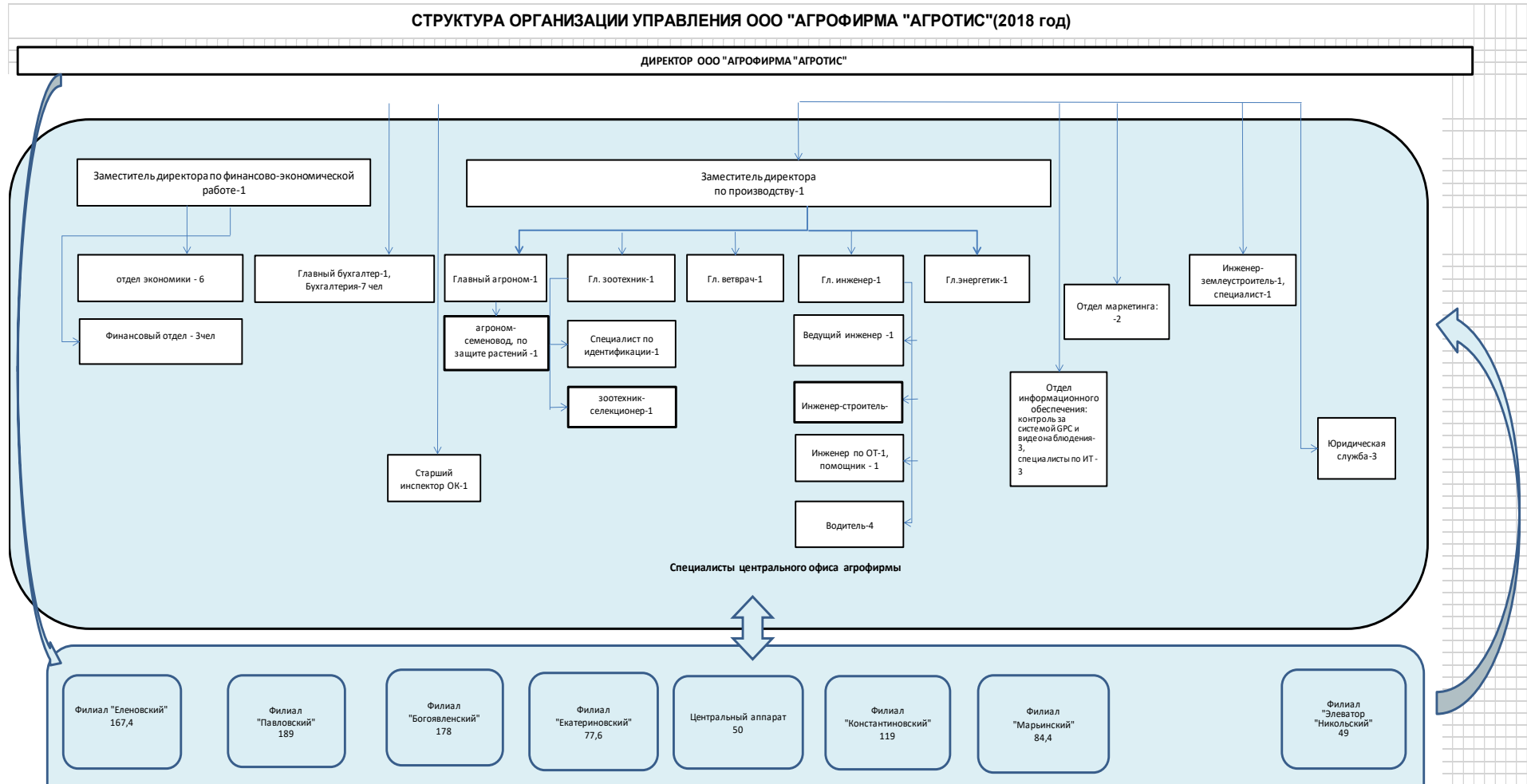
Таблиця Б.1

Порівняльна характеристика методів калькулювання собівартості продукції

Метод	Особливості	Переваги	Недоліки	Сфера застосування	Застосування в молочній галузі
1	2	3	4	5	6
Позамовний	<p>1) витрати цехів враховуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів – за окремими групами;</p> <p>2) фактична собівартість визначається шляхом ділення суми виробничих витрат на кількість виготовленої за цим замовленням продукції;</p>	Визначення витрат не за звітний період, а за окремими замовленнями	Відсутність оперативного контролю за рівнем витрат, складність процесу розподілу накладних витрат	Індивідуальні і дрібносерійні виробництва (суднобудівне, меблеве, авіабудівне, машинобудівне, металообробне та ін.)	При визначенні собівартості ремонтних робіт; при переробці давальницької сировини.
Попроцесний	<p>1) собівартість одиниці продукції розраховується шляхом ділення собівартості виробництва за певний період на кількість виробів, випущених за цей період;</p> <p>2) паралельно з виробничим процесом відбувається процес нагромадження витрат. Прямі витрати обліковуються за підрозділами на основі даних первинної документації.</p>	Простота; можливість ефективного управління незавершеним виробництвом і запасами готової продукції; групування витрат за центрами відповідальності	Усереднення собівартості різних видів продукції,	Масові і серійні виробництва (хімічна, нафтопереробна, текстильна, цементна, добувна промисловість), а також поширений у діяльності кар'єрів	При визначенні собівартості цільномолочної продукції (молоко, кефір) та собівартості продукції допоміжних виробництв (енерго цех)

Продовження табл. Б.1

1	2	3	4	5	6
Попередільний	<p>1) облік витрат ведеться за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції по переділах;</p> <p>2) розрахунок собівартості продукції проводиться у послідовності: незавершене виробництво на початок звітного місяця + виробничі витрати на виготовлення продукції за звітний місяць – незавершене виробництво на кінець звітного місяця = фактична виробнича собівартість виготовленої продукції</p>	Відносна простота, оскільки всі витрати переділу є прямими і не потребують розподілу	Відхилення фактичних витрат від поточних норм здійснюється періодично	На підприємствах будівельної індустрії, а також у хімічній, лісовій, шкіряній, текстильній, харчовій галузях промисловості	При визначенні собівартості продукції, яка виготовляється за технологічними переділами (сметана, морозиво, сири)
Нормативний	<p>1)нормування витрат і складання нормативних калькуляцій по кожному виробу;</p> <p>2)постійний та своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;</p> <p>3)завчасне складання калькуляції нормативної собівартості та її аналіз з метою виявлення резервів зниження собівартості в період підготовки виробництва</p>	Дозволяє здійснювати повсякденний поточний контроль за зниженням витрат на виробництво та оптимальним формуванням собівартості	-	В масовому і багатосерійному виробництві, в якому готова продукція отримується шляхом механічного збору часткових продуктів (деталів, вузлів)	При визначенні собівартості всіх видів молокопродукції



Додаток В

Рис. В.1 Організаційна структура ТОВ «Агротех»

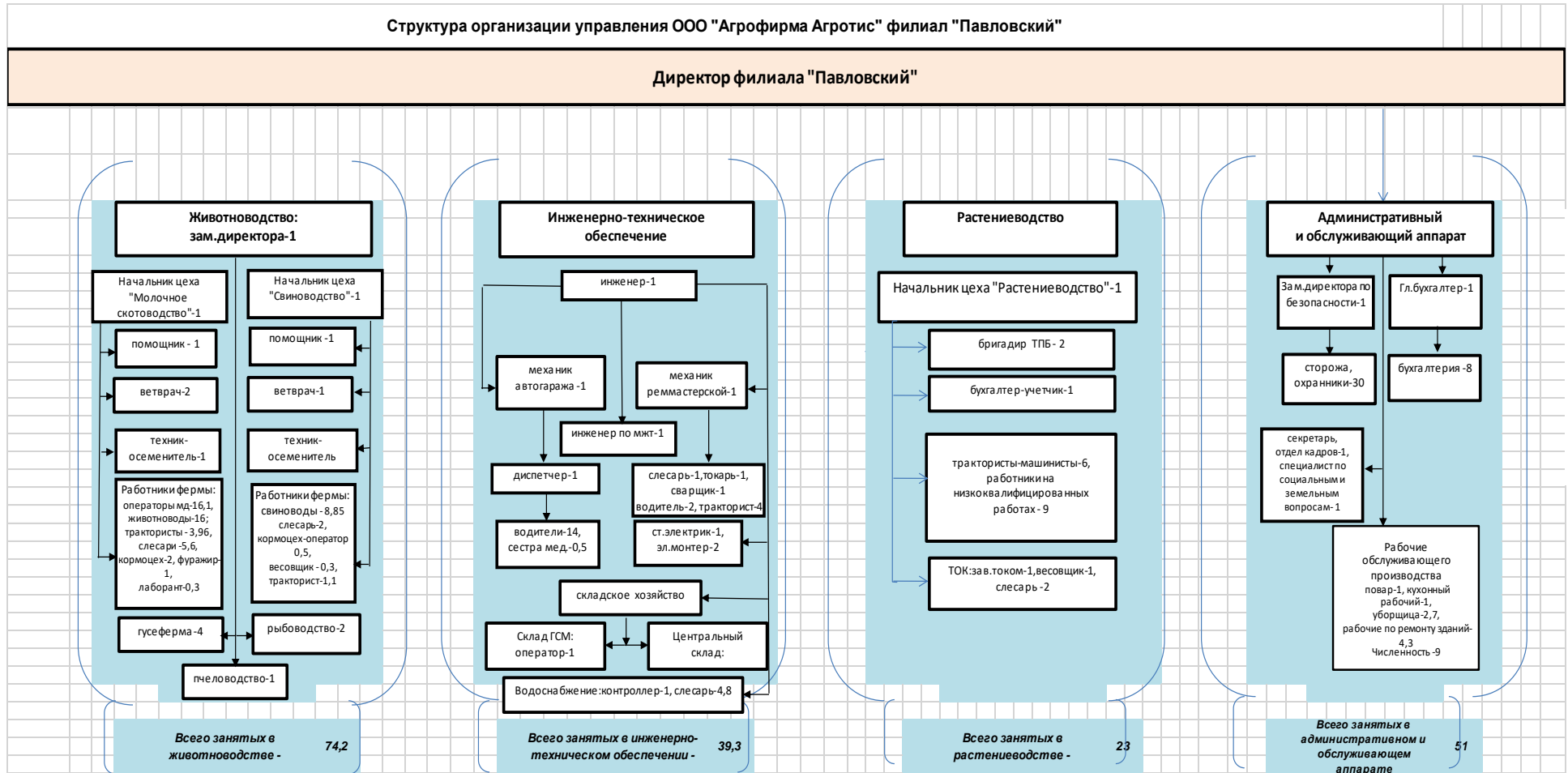


Рис. Д.1 Организационная структура филиал (на примере филиала «Павлівська»)

Продовження табл. Е.1

Відповідальна особа	(посада)	Керівник структурного підрозділу	(посада)	Працівник кадрової служби	(посада)
«__» _____ 20__ р.	(підпис) _____ (ПІБ)	«__» _____ 20__ р.	(підпис) _____ (ПІБ)	«__» _____ 20__ р.	(підпис) _____ (ПІБ)

Примітка.

1. На безперервно діючих підприємствах, в установах, організаціях, а також в окремих виробництвах, цехах, дільницях, відділеннях і на деяких видах робіт, де за умовами виробництва (роботи) не може бути додержана встановлена для даної категорії працівників щоденна або щотижнева тривалість робочого часу, допускається за погодженням з виборним органом первинної профспілкової організації (профспілковим представником) розрахунок підсумованого фонду робочого часу за місяць, по кожному працівнику. При цьому фонд робочого часу не повинен перевищувати нормальної його тривалості.
2. Форма носить рекомендаційний характер і складається із мінімальної кількості показників, необхідних для заповнення форм державних статистичних спостережень. При необхідності форма може бути доповнена іншими показниками, необхідними для обліку на підприємстві.

