

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Організація обліку та аналіз собівартості продукції на ТОВ
«Сільськогосподарський виробничий кооператив ФРУНЗЕ»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0719
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

А.С. Пілюсова

Керівник: к.е.н., доцент Радєва О.Г.

Рецензент: к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.

Запоріжжя 2021

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри _____ Н.М. Проскуріна
«___» _____ 2021 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Пілюсовій Аліні Сергіївні

1. Тема роботи: Організація обліку та аналіз собівартості продукції на ТОВ «Сільськогосподарський виробничий кооператив ФРУНЗЕ»

керівник роботи Радєва Ольга Георгіївна, к.е.н., доцент,
затвержені наказом ЗНУ від 18.06.2020 р., № 810-с.

2. Строк подання студентом роботи 01 березня 2021 р.

3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити існуючі підходи до розуміння сутності та ролі собівартості у діяльності підприємств; простежити документування облікового процесу собівартості; визначити вплив облікової політики підприємства в розрізі собівартості на показники фінансової звітності; провести аналіз собівартості; розробити практичні рекомендації щодо зниження собівартості.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):
3 рис., 23 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Радева О.Г.	14.10.2020	14.10.2020
2	к.е.н., доцент Радева О.Г.	02.11.2020	02.11.2020
3	к.е.н., доцент Радева О.Г.	15.12.2020	15.12.2020

7. Дата видачі завдання: 07 вересня 2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	вересень 2020	виконано
2.	Написання вступу	жовтень 2020	виконано
3.	Виконання першого розділу	листопад 2020	виконано
4.	Виконання другого розділу	грудень 2020	виконано
5.	Виконання третього розділу	січень 2021	виконано
6.	Написання висновків	лютий 2021	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	лютий 2021	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	березень 2021	виконано

Студент _____ А.С. Пілюсова
(підпис)Керівник роботи _____ О.Г. Радева
(підпис)**Нормоконтроль пройдено**Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота містить: 118 с., 3 розділи, 24 табл., 3 рис., 82 джерела.

ОБЛІК, ВИТРАТИ, ВИРОБНИЧА СОБІВАРТІСТЬ, КАЛЬКУЛЮВАННЯ, ОПТИМІЗАЦІЯ, ВИРОБНИЦТВО

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з витратами виробництва та контроль і аналіз собівартості продукції на сільськогосподарському підприємстві.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних та організаційно-методичних аспектів і розробка практичних рекомендацій щодо напрямів удосконалення обліку та аналізу собівартості продукції для забезпечення прийняття рішень на сільськогосподарському підприємстві.

Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження використано такі методи: дедукція та індукція; аналіз та синтез; історичний та логічний методи (для дослідженні економічної сутності собівартості); порівняльний аналіз (для визначення відповідності законодавчих актів України у галузі бухгалтерського обліку Міжнародним стандартам фінансової звітності, а також при порівнянні показників господарської діяльності фермерського господарства); моделювання (при дослідженні методики аналізу собівартості продукції); економічний аналіз (при розгляді тенденцій, що склались на сільськогосподарському підприємстві); метод табличного подання (для подання інформації в таблицях); абстрактно-логічний метод використано в процесі теоретичних узагальнень і формулювання висновків.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні теоретичних, методичних і організаційних положень щодо удосконаленням обліку, а також розробка пропозиції щодо підвищення ефективності

управління витратами на формування собівартості сільськогосподарської продукції. У процесі дослідження отримано такі наукові результати:

- розвинуто понятійний апарат бухгалтерського обліку в частині визначення поняття «собівартість продукції» (вартісна оцінка використовуваних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), природних ресурсів, сировини, матеріалів, паливно-мастильних матеріалів, основних засобів, персоналу й інших витрат на її виробництво і реалізацію);

- запропоновано побудову обліку та контролю витрат, яка дозволяє здійснювати оперативний контроль за витратами протягом технологічного процесу та виявити непередбачені відхилення та прийняти дієві оперативні рішення;

- запропоновано методичні підходи до визнання та відображення втрат виробництва продукції рослинництва в обліку з метою посилення його контрольної функції, що дозволить забезпечити дотримання принципів обачності й повного висвітлення даних фактів в обліку та їх наслідків при визначенні результатів діяльності центрів відповідальності у рослинництві;

- запропоновано інноваційний проект для підприємства в галузі молочного скотарства;

- розроблено програму заходів щодо підвищення ефективності управління витратами на формування собівартості сільськогосподарської продукції.

Отримані результати полягають в теоретико-методологічному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з обліком та аналізом собівартості продукції сільськогосподарського підприємства. Проведене дослідження спрямоване на підвищення достовірності обліку та аналізу собівартості продукції і дозволяє зробити висновок, що упровадження даних рекомендацій зможе забезпечити достовірне відображення операцій з обліку собівартості продукції та сприятиме ефективному управлінню на підприємстві «СВК ФРУНЗЕ».

SUMMARY

Qualifying work contains 118 pp., 3 sections, 2 fig., 23 tab., 82 references.

ACCOUNTING, COSTS, PRODUCTION COST, CALCULATION, OPTIMIZATION, PRODUCTION

The object of the study is the process of accounting for operations involved in the costs of production and control and analysis of own products in the agricultural enterprise.

The purpose of the qualification work is to study the theoretical and organizational and methodological aspects and develop practical recommendations for improving the accounting and analysis of their own products to ensure decision-making in the agricultural enterprise.

To achieve this goal in the study used the following methods: deduction and induction; analysis and synthesis; historical and logical methods (for the study of the economic essence of cost); comparative analysis (to determine the compliance of Ukrainian legislation in the field of accounting with International Financial Reporting Standards, as well as when comparing indicators of economic activity of the farm); modeling (when researching methods of cost analysis); economic analysis (when considering trends in the agricultural enterprise); tabular presentation method (for presenting information in tables); abstract-logical method is used in the process of theoretical generalizations and formulation of conclusions.

The scientific novelty of the obtained results lies in the improvement of theoretical, methodological and organizational provisions for the improvement of accounting, as well as the development of a proposal to reduce costs in modern business conditions on the example of an agricultural enterprise. The following scientific results were obtained in the course of the research:

- developed the conceptual framework of accounting in terms of defining

the concept of «cost of production» (the cost estimate of products (works, services), natural resources, raw materials, materials, fuel and lubricants, fixed assets, personnel and other costs for its production and sale);

- proposed construction of cost accounting and control, which allows for operational control of costs during the technological process and to identify unforeseen deviations and make effective operational decisions;

- methodical approaches of recognition and reflection of losses of production of crop production in the account are offered;

- an innovative project for an enterprise in the field of dairy farming is proposed;

- a program of measures to reduce the cost of production at the enterprise has been developed.

The results obtained consist in theoretical and methodological justification and solution of a set of issues related to accounting and analysis of the cost of production of an agricultural enterprise. The conducted research is aimed at improving the reliability of accounting and analysis of production costs and it allows us to conclude that the implementation of these recommendations will be able to provide a reliable reflection of operations for accounting for the cost of production and will contribute to effective management at the «Frunze».

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ	
РЕФЕРАТ	
SUMMARY	
ВСТУП.....	10
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА	
1.1 Економічна сутність витрат виробництва та собівартості продукції як об'єкта обліку та аналізу.....	15
1.2 Класифікація та облікова оцінка витрат, які входять до складу собівартості продукції.....	25
1.3 Методика аналізу собівартості сільськогосподарської продукції	35
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ВИРОБНИЧИЙ КООПЕРАТИВ ФРУНЗЕ»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства	40
2.2 Організація обліку витрат на підприємстві	46
2.3 Аналітичний та синтетичний облік витрат на виробництво готової сільськогосподарської продукції.....	67
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБНИЦТВА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ВИРОБНИЧИЙ КООПЕРАТИВ ФРУНЗЕ»	
3.1 Аналіз динаміки та структури собівартості продукції сільськогосподарського виробництва	76
3.2 Факторний аналіз собівартості сільськогосподарської продукції	85
3.3 Напрями підвищення ефективності управління витратами на формування	

собівартості сільськогосподарської продукції	93
ВИСНОВКИ	103
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	108
ДОДАТОК А Класифікація собівартості продукції	115
ДОДАТОК Б Процес організації обліку витрат виробництва	115
ДОДАТОК В Побудова обліку та контролю витрат рослинництва	117

ВСТУП

Перехід вітчизняних підприємств на нові умови господарювання обумовлює більш активний пошук резервів підвищення економічної ефективності виробництва. Збільшення обсягів виробництва високоякісної сільськогосподарської продукції на основі підвищення продуктивності праці та зменшення витрат має пріоритетне значення для національного господарства.

Забезпечення нормального функціонування підприємства є неможливим без правильної організації обліку та своєчасного аналізу, оскільки собівартість є одним з найважливіших факторів, що визначає розмір прибутків підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, майновий стан, конкурентоспроможність, ліквідність, платоспроможність та рентабельність.

Актуальність обраної теми полягає у тому, що виробництво та реалізація продукції потребують трудових, матеріальних і грошових витрат. Основним показником, що характеризує рівень витрат на виробництво продукції та результати виробничо-господарської діяльності підприємства і його структурних підрозділів є собівартість продукції, яка охоплює всі сфери діяльності підприємства.

Зниження собівартості є чинником підвищення рентабельності, росту грошового нагромадження, досягнення економічного ефекту й, отже, успіху підприємства. На засоби економії, одержувані шляхом зниження собівартості, здійснюється значна частина витрат по розширенню й удосконалюванню виробництва. Тому собівартість продукції є важливим елементом аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства.

Протягом тривалого періоду багато вітчизняних вчених-економістів вивчають проблеми, пов'язані з формуванням собівартості, серед них Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Голов С.Ф., Івашкевич В.Б., Нападовська Л.В., Палій В.Ф., Пушкар М.С., Сопко В.В., Стуков С.А., Ніколаєва С.А.,

Чумаченко М.Г., Яругова А.

Значний інтерес у досліджуваній області представляють праці видатних іноземних вчених-економістів, таких як А. Андерсон, А. Апчерч, А. Візер, І. Ворст, К. Друрі, К. Ерроу, Р. Коуз, Б. Нідлз, П. Ревентлоу, Дж. Ріс, Т. Скоун, Г. Фандель, Д. Хан, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер.

Проте проблема побудови цілісної системи обліку, формування собівартості продукції залишається відкритою.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних та організаційно-методичних аспектів і розробка практичних рекомендацій щодо напрямів удосконалення обліку та аналізу собівартості продукції для забезпечення прийняття рішень на сільськогосподарському підприємстві.

Досягнення поставленої мети передбачає вирішення наступних завдань:

- дослідити підходи до визначення економічної сутності витрат виробництва та собівартості продукції;
- розглянути методику аналізу собівартості сільськогосподарської продукції;
- надати організаційно-економічну характеристику ТОВ «СВК ім. Фрунзе»;
- дослідити організацію обліку витрат на підприємстві;
- поглибити знання про аналітичний та синтетичний облік витрат на виробництво готової сільськогосподарської продукції;
- провести аналіз динаміки та структури собівартості продукції сільськогосподарського виробництва;
- провести факторний аналіз собівартості сільськогосподарської продукції;
- визначити та надати рекомендації щодо підвищення ефективності управління витратами на формування собівартості сільськогосподарської продукції.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку операцій,

пов'язаних з витратами виробництва та контроль і аналіз собівартості продукції на сільськогосподарському підприємстві.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні, організаційні та практичні засади обліку та аналізу формування виробничих витрат, що включаються до складу собівартості продукції.

Інформаційною базою дослідження є: законодавчі акти та нормативно-правові документи з питань обліку та аналізу собівартості продукції; наукові праці й публікації вітчизняних та іноземних вчених із цих питань; фахові періодичні видання; статистична інформація; практичні дані досліджуваного сільськогосподарського підприємства; Інтернет-ресурси.

Кваліфікаційна робота виконана на матеріалах ТОВ «СКВ ФРУНЗЕ», розташованого у Запорізькій області.

Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження використано такі методи: дедукція та індукція; аналіз та синтез; історичний та логічний методи (для дослідженні економічної сутності собівартості продукції); порівняльний аналіз (для визначення відповідності законодавчих актів України у галузі бухгалтерського обліку Міжнародним стандартам фінансової звітності, а також при порівнянні показників господарської діяльності сільськогосподарського підприємства); моделювання (при дослідженні методики аналізу собівартості продукції); економічний аналіз (при розгляді тенденцій, що склались на сільськогосподарському підприємстві); метод табличного подання (для подання інформації в таблицях); абстрактно-логічний метод використано в процесі теоретичних узагальнень і формулювання висновків.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні теоретичних, методичних і організаційних положень щодо удосконаленням обліку, а також розробка пропозиції щодо підвищення ефективності управління витратами на формування собівартості сільськогосподарської продукції. У процесі дослідження отримано такі наукові результати:

– розвинуто понятійний апарат бухгалтерського обліку в частині

визначення поняття «собівартість продукції» (вартісна оцінка використуваних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), природних ресурсів, сировини, матеріалів, паливно-мастильних матеріалів, основних засобів, персоналу й інших витрат на її виробництво і реалізацію);

– запропоновано побудову обліку та контролю витрат, що дозволяє здійснювати оперативний контроль за витратами протягом технологічного процесу та виявити непередбачені відхилення та прийняти дієві оперативні рішення;

– методичні підходи визнання та відображення втрат виробництва продукції рослинництва в обліку;

– запропоновано інноваційний проект для підприємства в галузі молочного скотарства;

– розроблено програму заходів щодо підвищення ефективності управління витратами на формування собівартості сільськогосподарської продукції.

Отримані результати полягають в теоретико-методологічному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з обліком та аналізом собівартості продукції сільськогосподарського підприємства. Проведене дослідження спрямоване на підвищення достовірності обліку та аналізу собівартості продукції і дозволяє зробити висновок, що упровадження даних рекомендацій зможе забезпечити достовірне відображення операцій з обліку собівартості продукції та сприятиме ефективному управлінню на підприємстві «СВК ФРУНЗЕ».

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з обліку собівартості продукції в сучасних умовах господарювання, своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку собівартості продукції, можуть впроваджуватися в практику роботи сільськогосподарських підприємств.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на міжнародній науково-практичній конференції: XV Міжнародна науково-практична конференція «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (15 жовтня 2020 р., м. Запоріжжя). Опубліковано тези у збірнику наукових праць студентів, аспірантів та молодих вчених «Молода наука-2020» (I том, Запорізький національний університет, м. Запоріжжя).

Крім того питання обліку та аналізу собівартості продукції було розглянуто в науковій статті: Збірник наукових праць молодих вчених «Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства» (Запоріжжя : ЗНУ, 2020).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, додатків та переліку посилань. Основний зміст викладено на 94 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

1.1 Економічна сутність витрат виробництва та собівартості продукції як об'єкта обліку та аналізу

Головною метою функціонування промислового підприємства є забезпечення його стійкого розвитку. Цього можливо досягти за умови постійного пошуку та реалізації заходів щодо підвищення рівня економічної ефективності господарювання. Собівартість продукції, що відображає поточні витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, є одним із показників, який впливає на ефективність виробничої діяльності підприємства та його структурні підрозділи. Тому питання визначення собівартості окремих видів продукції промислових підприємств, планування та аналізу з метою пошуку та реалізації заходів щодо зниження рівня витрат потребують постійного вивчення, оскільки від цього залежать результати діяльності самого підприємства, його економічний розвиток.

Ефективна діяльність підприємств та їх майбутній розвиток ґрунтується, в першу чергу, на правильному розумінні та визначенні витрат, як однієї з важливих якісних характеристик його функціонування та є для підприємства ключовим у фундаменті його діяльності. Витрати є одними з ключових аспектів, що визначають розмір прибутків підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, конкурентоспроможність та рентабельність.

Витрати – досить значуща економічна категорія, питання сутності якої досліджувалось ще від початку осмислення фактів і явищ господарського життя та зародження економічної думки.

На кожному з напрямів розвитку економічної науки розуміння витрат не залишалось постійним, а змінювалось із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління ними.

Дослідження різних трактувань категорії «витрати» впродовж їх історичного розвитку дозволило узагальнити й показати еволюцію розвитку знань щодо сутності й змісту категорії «витрати». Слід відмітити, що на перших двох етапах розвитку знань про витрати були певні досягнення, але чіткого визначення категорії витрат не існувало. На наступних двох етапах вчені надали визначення поняттям таким, як «вартість» і «трудова вартість», «бухгалтерські витрати» і «економічні витрати». І вже тільки на останньому етапі почали розглядати визначення поняття «витрати». Беручи до уваги, що в сучасних умовах економічний підхід до сутності витрат є найдоцільнішим із позиції об'єктивності та достовірності інформації для ефективного управління витратами, вважаємо за потрібне надати визначення категорії «витрати», а отже, «витрати – це достовірно оцінена частина затрат діяльності підприємства, яка призводить до зменшення економічної вигоди у вигляді збільшення зобов'язань або зменшення активів та співвідноситься з доходом підприємства, для отримання якого була здійснена у звітному періоді» [1].

Методологічною базою обліку витрат та їх визначення є велика кількість нормативно-правових документів національного та міжнародного призначення, кожен з яких займають вагоме місце при дослідженні даної теми.

Основним із них є П(С)БО 16 «Витрати», в якому визначаються основи формування в обліку інформації про витрати та її розкриття в фінансовій звітності підприємства. Відповідно до П(С)БО 16 «витратами визнаються ті з них, які або зменшують активи або збільшують зобов'язання» [2]. Такі витрати носять назву витрат діяльності підприємства або витрат звітного періоду.

Тому існує поняття витрат виробництва. «Витрати виробництва, за

економічним змістом, це – витрати (затрати) на створення нових активів у вигляді запасів, якими є незавершене виробництво, напівфабрикати власного виробництва, готова продукція» [3].

У загальному вигляді витрати підприємства, пов'язують із основною діяльністю, складаються із собівартості реалізованих товарів (визначається за П(С)БО 9 «Запаси»), адміністративних витрат, витрат реалізацію та інших операційних витрат. При цьому, вартісні витрати на певний фактор виробництва можуть істотно відрізнятися залежно від рішення, яке приймається, і, звичайно, вони не однакові на різних підприємствах.

Вагоме значення при розгляданні даної теми має Податковий кодекс України. У пп. 14.1.27 визначено, що «витрати – це сума, платника податку, в будь-яких формах витрат, які здійснюються для проведення діяльності платника податку та в результаті яких відбувається зменшення активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім зміни капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)» [4].

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (крім зміни капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) за звітний період» [5]. Отже ми маємо узгодження визначення поняття «витрат».

Що стосується міжнародних стандартів, то поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін.

Щодо класифікації витрат, то вона необхідна для оцінки вартості продукції та відповідно для ціноутворення, а також для визначення собівартості продукції.

«Будь-яка класифікація будується за певними критеріями. Найпоширенішим також є групування витрат за такими ознаками:

- в залежності від способів відношення до визначеного об'єкта витрат (прямі та непрямі);
- за ступенем залежності від обсягів виробництва (постійні та змінні);
- за відношенням до виробничих процесів (основні і накладні; витрати по обслуговуванню виробництва і управління);
- за ступенем однорідності (прості та комплексні);
- за економічним змістом (грукуються за економічними елементами і статтями калькуляції);
- в залежності від діяльності підприємства (залежні та незалежні)» [6].

Організація обліку витрат на підприємстві повинна бути організована за принципами, які зображені на рисунку 1.1.

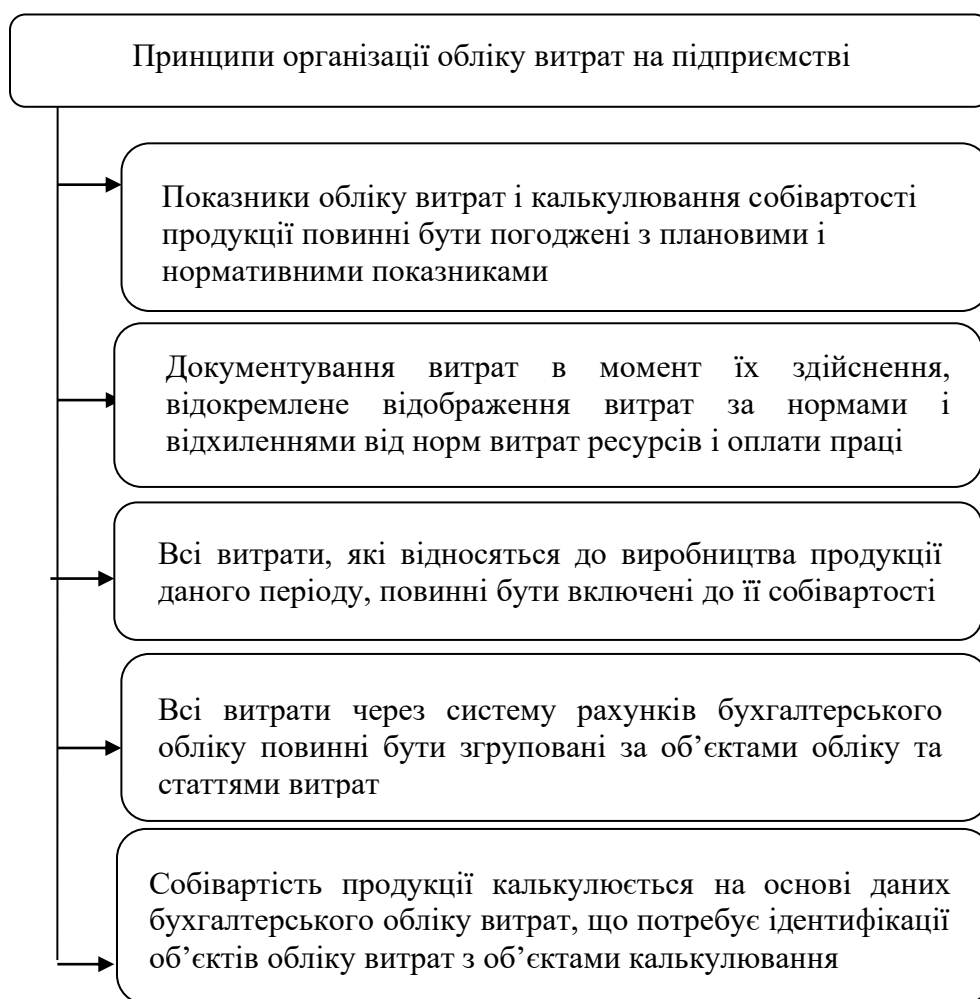


Рисунок 1.1 – Основні принципи організації обліку витрат [7]

В сучасних умовах успіх діяльності підприємства залежить від управління витратами підприємства, яке включає контроль і регулювання витрат.

«Управління витратами – це досить складний процес спрямованого формування витрат, постійного контролю та стимулювання зниження їх рівня, що є важливою функцією економічних механізмів підприємства» [8].

Основним завданням є пошук шляхів за допомогою основних функцій (планування, обліку, калькулювання, аналізу і контролю витрат) високоефективного використання наявних обмежених ресурсів. Кожна господарююча структура на підприємстві виконує різні функції управління витратами, але перед усіма ними стоїть одне завдання – оптимізація витрат.

«Оптимізація витрат – це шляхи пошуку найефективніших методів та моделей господарювання в умовах обмежених фінансових можливостях» [9].

Оптимізація процесів формування витрат реалізується через використання сукупності різних методів та моделей обґрунтування як абсолютної та відносної величини, так і структури витрат.

Результатом її застосування є розв'язання питань щодо:

- оцінки обґрунтованості абсолютної величини витратами;
- її відповідність плановим величинам;
- оцінки чинників формування величини та структури витрат;
- своєчасного вияву резерву зменшення витрат та вияву і обґрунтуванню механізмів мобілізації таких резервів.

Сучасні методи мінімізації витрат повинні бути ефективними, простими у використанні, своєчасними для прийняття управлінських рішень. При цьому важливим аспектом є оперативність інформації, оскільки швидке реагування на ступінь виробничих витрат і формування собівартості продукції можливе лише за наявності достатньої та належної організації обліку, за якої причини їх змін розкриваються не лише за допомогою аналізу звітних калькуляцій, але й у процесі діяльності на підставі первинної документації та поточних облікових записів.

Витрати підприємства включаються у собівартість продукції. Українські та зарубіжні вчені-економісти завжди приділяли багато уваги дослідженню собівартості та її сутності. Найбільш глибоко досліджено собівартість як в історичному, так і в економічному аспекті у роботах таких вчених, як А.Ф. Аксененко, В.П. Завгородній, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Болюх, М.І. Маниліч, О.В. Миронюк, Й.С. Мацкевічюс, В.М. Пархоменко та ін. Однак наразі серед науковців відсутній єдиний підхід до трактування поняття «собівартість продукції» і класифікації різновидів останньої.

В умовах нинішньої економіки підвищення ефективності виробництва та подальшого розвитку суб'єктів господарювання можна досягти за умов зниження собівартості продукції та ефективного управління витратами підприємства. «Собівартість продукції (робіт, послуг) є одним із показників, в якому знаходять відображення усі сторони роботи підприємства: рівень організації виробничого процесу, його технічна оснащеність, ступінь ефективності використання необоротних та оборотних активів, продуктивність праці, рівень організації матеріально-технічного постачання тощо» [10].

Собівартість властива природі розвинутого товарного виробництва, коли важливо не лише визначити величину прибутку (чи збитку) від виробництва і реалізації продукції, але і підрахувати економічну ефективність випуску виробів, обрати найбільш вигідний варіант їх конструкції та технології виготовлення.

Собівартість тривалий час розглядали як поняття, яке практично використовують здебільшого в плануванні, обліку та аналізі. Такий факт знайшов своє відображення у визначенні собівартості як витрат підприємств, з чим пов'язано розуміння сутності і характерних ознак собівартості, її місця і ролі в системі економічних показників.

Тлумачення поняття «собівартість» у працях провідних науковців з економічної теорії та бухгалтерського обліку наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Трактування сутності поняття «собівартість продукції»

Автори	Тлумачення «собівартості»
1	2
Маниліч М.І., Миронюк О.В.	«Собівартість відшкодовує витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції для здійснення процесу відтворення і виражає при цьому складну систему економічних зв'язків і залежностей, що мають місце в процесі виробництва і обігу товару кожного суб'єкта господарювання» [11].
Завгородній В.П.	«Собівартість продукції формують всі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі» [12].
Болюх М.А., Бурчевський В.З.	«Собівартість продукції – основний якісний показник роботи підприємства. Її рівень відбиває досягнення та недоліки роботи як підприємства в цілому, так і кожного структурного підрозділу. Систематичне зниження собівартості продукції має важливе народногосподарське значення, бо дає змогу за стабільних ринкових цін збільшувати прибуток на кожну гривню витрат, підвищує конкурентоспроможність продукції» [13].
Мацкевічюс Й.С.	«Собівартість продукції – це частина вартості, що дорівнює вартості витрачених засобів виробництва частини вартості необхідного продукту і частини вартості додаткового продукту, що виступає в грошовій формі і представляє частину ціни продукту, за рахунок якої відшкодовуються витрати на освоєння, виробництво й реалізацію і виражає певні виробничі відносини» [11].
Мацибора В.І.	«Собівартість як економічна категорія є частиною вартості товару і включає всі витрати аграрних підприємств у грошовій формі, які необхідні для здійснення простого відтворення» [14].
Цал-Цалко Ю.С.	«Собівартість – це виражені в грошовій формі затрати на витрачені засоби виробництва, оплату праці і соціальні заходи» [15].
Панасюк В.М.	«Собівартість продукції – центральний об'єкт управління і якісний показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства» [16].
Пархоменко В.М.	«Собівартість продукції – це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробничої продукції природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також витрат на виробництво і збут готової продукції» [17].

*узагальнено автором за джерелами, зазначеними у таблиці

З таблиці 1.1 можна зробити висновок, що показнику собівартості продукції належить одне з провідних місць в економічному механізмі

господарювання, та він визначає суму понесених на виготовлення і реалізацію продукції витрат у грошовій формі. Від рівня собівартості залежить прибуток, рівень цін, рентабельність та інші показники.

На основі проведеного вище аналізу сутності собівартості продукції у економічній та обліковій літературі встановлено, що собівартість продукції – це виражені в грошовій формі сукупні витрати на підготовку і випуск продукції (робіт, послуг). Чим краще працює підприємство, ефективніше використовує виробничі ресурси, тим нижча собівартість продукції (робіт, послуг).

Економічний зміст собівартості продукції проявляється в наступному:

- це комплексний економічний показник, який об'єднує в собі витрати на спожиті засоби виробництва, витрати на заробітну плату робітників підприємства, а також частину прибутку, призначену для соціального страхування;

- це важливий узагальнюючий показник, який характеризує ефективність роботи підприємства;

- слугує базою для ціни продукції та її нижньою межею для виробника щоб забезпечити процес відтворення виробництва.

У бухгалтерському обліку «собівартість – це вартісна оцінка ресурсів, використаних у процесі досягнення певних цілей. Підприємство має самостійно визначати перелік витрат, які включають до собівартості продукції (робіт, послуг) як елемент облікової політики, ґрунтуючись на економічній сутності понесених витрат і загальних принципах бухгалтерського обліку та вимог до організації його ведення» [18].

Структуру і склад витрат у бухгалтерському обліку регламентує П(С)БО 16 «Витрати». Варто відзначити, що П(С)БО 16 передбачає визначення двох видів собівартості:

- собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг);

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

«Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з

виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належать:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі

витрати» [2].

Управління собівартістю на промисловому підприємстві вимагає своєчасного виявлення наявних резервів і наступного дієвого координування різних сторін господарської діяльності підприємства.

Собівартість як економічний показник використовують для:

- оцінки рівня господарювання підприємства та його структурних підрозділів;
- контролю за ефективністю витрачених ресурсів;
- визначення економічної ефективності інвестиційної та інноваційної діяльності, впровадження заходів щодо забезпечення більш ефективного процесу господарювання;
- розробки і встановлення цін на продукцію (роботи, товари і послуги);
- визначення економічної доцільності та вигідності здійснення підприємницької діяльності за різними об'єктами господарювання.

Отже розглядаючи собівартість необхідно брати до уваги підпорядкованість конкретним цілям: визначення витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, формування ціни, прогнозування та визначення кінцевого результату діяльності тощо.

Підвищення ролі та значення показника собівартості в управлінні підприємством, в оцінці діяльності та стимулюванні колективу підприємства передбачає класифікацію цього показника, за певними характерними ознаками.

За результатами проведеного аналізу ми пропонуємо узагальнену класифікацію собівартості продукції, що представлена в Додатку А, яка об'єднує у собі концептуальніші для потреб управління собівартістю ознаки та її види, а тому дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення.

Таким чином, організація обліку витрат на підприємстві має першочергове значення, оскільки витрати є одними з ключових аспектів, що визначають розмір прибутків підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, конкурентоспроможність та рентабельність. На кожному з напрямів розвитку економічної науки розуміння витрат не залишалося постійним, а змінювалось із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління ними. Дослідження різних трактувань категорії «витрати» впродовж їх історичного розвитку дозволило узагальнити сутність даного поняття. Методологічною базою обліку витрат та їх визначення є велика кількість нормативно-правових документів національного та міжнародного призначення, які охарактеризують економічну сутність витрат та класифікують їх. Із розвитком новітніх методів і підходів до витрат підприємства, витрати, піддаються все більшому управлінському впливу, оскільки з'являються можливості знайти більш ефективні шляхи їх оптимізації за допомогою використання методів та моделей обґрунтування як абсолютної та відносної величини, так і структури витрат, а також знизити витрати в цілому для успішного функціонування підприємства.

Також можна зробити висновок, що визначення собівартості українських та зарубіжних вчених ґрунтується на деталізації витрат ресурсів, які використовуються в процесі виробництва продукції, їх вартісному вираженні та грошовому вираженні витрат на виробництво продукції. Собівартість продукції – це виражені у грошовій формі сукупні витрати на підготовку і випуск продукції (робіт, послуг). Чим краще працює підприємство, чим ефективніше використовує виробничі ресурси, тим нижча собівартість продукції (робіт, послуг).

1.2 Класифікація та облікова оцінка витрат, які входять до складу собівартості продукції

На сьогоднішній день існує проблема в правильно організованому визнанні та оцінці витрат. Питання аналізу визнання, оцінки та відображення в обліку підприємств витрат за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку знаходяться в центрі уваги багатьох науковців. Проте в даних облікових стандартах існують розбіжності щодо визнання та оцінки витрат. Враховуючи зазначене, розглянемо критерії визнання та оцінки витрат відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Окремого міжнародного стандарту, який би розкривав методологічну базу для формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності немає.

Питання, які стосуються визнання, складу та оцінки витрат подаються в КОФЗ, яка не є міжнародним стандартом бухгалтерського обліку, а також у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси» та МСБО 16 «Основні засоби».

Здійснивши порівняння такого поняття, як «витрати» у стандартах національного та міжнародного призначення, доцільно відмітити, що дані визначення майже схожі. У концептуальних основах складання і подання фінансових звітів згідно п. 70, «витратами визнаються зменшення економічних вигід за весь обліковий період, які перебувають у вигляді амортизації активів чи їх вибутті, або взагалі у вигляді виниклих зобов'язань, результатом чого виступає зменшення власного капіталу, окрім випадків, пов'язаних із зменшенням виплат учасникам» [19]. Аналогічну вимогу викладено в національних стандартах, де регламентується їх склад та момент визнання. Тому, як бачимо, визнання витрат в П(С)БО цілком відповідає визнанню витрат в КОФЗ, лише подається воно в різних редакціях.

Основною проблемою при визнанні витрат та їх оцінці є відмінності, що існують між П(С)БО та МСБО в частині відображення витрат. Порівнюючи їх можна зробити висновок, що основними ознаками порівняння є:

- визначення терміну витрат;
- класифікація та групування витрат;
- елементи витрат;
- визнання витрат та оцінка витрат.

Що стосується МСФЗ, то у даних стандартах відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства. В свою чергу, при оцінці витрат слід врахувати, що в МСБО та П(С)БО також відсутні спеціальні правила оцінки витрат, проте така оцінка міститься в окремих стандартах з врахуванням особливостей оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом.

Існують значні розбіжності і при відображенні витрат майбутніх періодів у складі витрат. При складанні звітності за МСФЗ необхідно класифікувати такі витрати. З цією метою проводиться аналіз кожної статті та застосовуються критерії щодо визнання та описання в МСФЗ. При оцінці незавершеного виробництва необхідно врахувати, що це питання не достатньо врегульоване діючими П(С)БО, проте МСБО 2 «Запаси» визначає методи оцінки запасів, створених на підприємстві, у тому числі незавершеного виробництва.

Також існують розбіжності при відображенні витрат за розрахунками на оплату праці, непрямих виробничих витрат та інших, в обліку собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг.

МСФЗ підтримує методи оцінки, які забезпечують раціональне управління витратами в умовах конкурентної ринкової економіки.

Як підсумок, «витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. Тобто вони визнаються виходячи з принципу відповідності доходів і витрат»

[20]. Витрати, які неможна прямо зв'язати з доходом певного періоду, зазначаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив покриває одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом логічного розподілу його вартості між відповідними періодами.

Ще однією незмінною умовою визнання витрат, як і інших активів або зобов'язань, є їх вірогідна оцінка. Що стосується оцінки витрат, то оцінка бути достовірно визначена:

- в момент зменшення активу, (крім активів, які можуть забезпечувати вигоди протягом декількох періодів) або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками);

- за активами, які створюють економічні вигоди протягом декількох звітних періодів (календарних років), витрати відображаються в Звіті про фінансові результати на основі систематичного та доцільного їх розподілу (амортизації, зносу) протягом тих звітних періодів, коли підприємство заробляє економічні вигоди.

Вартість витрат передбачає вивчення підприємцем величини, структури і динаміки особистих витрат підприємства, що визначають нижній кордон ціни, оскільки в умовах ринку підприємство повинне покривати витрати, що виникли в процесі виготовлення і реалізації товарів, а в реальності ще і отримати прибуток як ціну за підприємництво і ризик.

«Оцінювання рівня витрат підрозділів здійснюється аналогічно до оцінювання виконання планів виробництва продукції, тобто правдивий показник за кожним елементом кошторису витрат виробництва підрозділу порівнюється з його плановим значенням та відповідним показником за попередній період, при цьому визначається абсолютна і відносна розбіжність, виявляються причини таких відхилень, у випадку потреби визначаються шляхи покращання досягнутих результатів» [21].

Таким чином, однією із найбільш суттєвих проблем сьогодення є

наближення національних стандартів бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності. Як підсумок, для правильності визначення результатів фінансової діяльності підприємства необхідно витрати за звітний період відображати у Звіті про фінансові результати за таких умов визнання та оцінки витрат:

- оцінка витрат може бути вірогідно визначена;
- під час зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком скорочення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками);
- рівночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Для здійснення процесів управління підприємством, окрім самих витрат, потрібна ще й інформація про їх об'єкти – продукцію (роботи, послуги або вид діяльності підприємства), що потребує здійснення витрат, пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням робіт, наданням послуг).

Власник або керівник підприємства повинен знати, скільки коштуватиме виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Отже, саме для того, щоб відповісти на ці запитання, і постає необхідність використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат.

Починаючи з XIX ст., коли виникла теорія обліку витрат, проблемі класифікації витрат приділялася значна увага.

Англійські вчені Дж. М. Фелс та Еміль Гарке в 1887 р. запропонували ділити всі витрати на фіксовані (зараз прийнято називати умовно-постійними) та змінні (умовно-змінні). Термін «прямі та непрямі витрати» вперше був уведений Е. Е. Фельдгаузенем.

Одним із перших наукову класифікацію витрат на виробництво створив В. І. Стоцький. Він розподілив їх на такі види: основні та накладні, прямі та непрямі, змінні та постійні, пропорційні та фіксовані. З ускладненням

господарської діяльності підприємства зростає необхідність у різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу. В основу наведеної нижче класифікації витрат покладено принцип «різні витрати для різних цілей», де виділено три напрями класифікації.



Рисунок 1.2 – Напрямки класифікації витрат [22]

Для визначення фінансових результатів діяльності необхідно зрозуміти різницю між витратами різних звітних періодів.

«Вичерпані (спожиті) витрати – це збільшення зобов’язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду» [23].

«Невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов’язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах» [24].

Для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів), та витрати періоду, бо на практиці не всі витрати, що відносяться до звітного калькуляційного

періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. Серед усіх витрат на підприємстві їм належить найбільша питома вага. У сфері виробництва до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції (матеріали, заробітна плата, амортизація тощо).

«Витрати періоду – це витрати, які не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (зокрема, сюди відносяться витрати на здійснення всіх інших функцій: дослідження, маркетинг, управління, розробки тощо)» [25]. У звіті про прибуток витрати періоду зазвичай включають до складу операційних витрат.

Важливою рисою витрат як у виробничій, так і у невиробничій сфері є характер їхнього зв'язку з певним об'єктом: продуктом, підрозділом, проектом тощо. Залежно від характеру цього зв'язку витрати поділяють на прямі й непрямі. Зазначимо, що одні й ті ж витрати можуть бути прямими та непрямими щодо різних об'єктів.

Що стосується основних та накладних витрат, то «основні – це витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції та неминучі за будь-яких умов та характеру виробництва» [26]. Вони поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. «Накладні витрати – це витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління, з обслуговування виробництва (допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, обладнання, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо)» [27]. Виробничі накладні витрати розподіляються між виробами пропорційно вибраній базі. Прямі витрати на оплату праці і виробничі накладні витрати в сумі складають конверсійні

витрати. Конверсійні – це витрати на обробку сировини для перетворення її в готовий продукт.

Для прийняття управлінських рішень важливе місце відіграє поділ витрат на релевантні та нерелевантні. «Релевантні – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття управлінського рішення, а нерелевантні – витрати, які не залежать від прийняття такого рішення» [28]. Наприклад, якщо власник фірми розглядає питання: придбати торгове приміщення чи взяти його в оренду, то вартість торгового приміщення і сума оренди будуть релевантними витратами, а вартість торгового обладнання та зарплата продавців – нерелевантними, оскільки вони матимуть місце в обох випадках.

Витрати, які становлять різницю між альтернативними рішеннями, називають диференційованими. В нашому прикладі «диференційовані витрати – це різниця між вартістю торгового приміщення та сумою орендної плати за період його використання» [29]. Отже, релевантні лише майбутні диференційовані витрати та доходи.

Витрати мають різну поведінку. Для опису поведінки витрат у літературі традиційно вживають терміни: «змінні витрати», «постійні витрати», «на півзмінні витрати», «на пів постійні витрати». При цьому як основний фактор витрат зазвичай розглядається обсяг виробництва або реалізації.

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, треба врахувати не тільки дійсні (реальні), але й можливі витрати (збитки). Можливі витрати (збитки) – це втрачена вигода (ризик), коли вибір одного напряму дії вимагає відмови від альтернативного рішення (наприклад, фірма розглядає альтернативу використання вільних коштів: розмістити їх у банку на депозитному рахунку чи придбати комп'ютер і здати його в оренду). При цьому можливі витрати не відображають у звітних реєстрах і враховують тільки в разі використання обмежених ресурсів.

«Середні витрати – це загальні витрати на виробництво додаткової

групи продукції, поділені на загальну кількість одиниць продукції» [30].
Маржинальні – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Для контролю діяльності окремих підрозділів і оцінки роботи їхніх керівників виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати. «Контрольовані – витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або на них звичайно впливати. Відповідно витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них, називають неконтрольованими» [31].
Практичний поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Класифікація витрат на контрольовані і неконтрольовані лежить у системі обліку за центрами відповідальності.

У П(С)БО 16 «Витрати» передбачено єдине для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Оскільки для фінансового обліку групування витрат за економічними елементами має першочергове значення, зупинимося докладніше на складі кожного елемента витрат.

До складу елемента «Матеріальні витрати» включаються витрати на:

- сировину й матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства при виготовленні продукції або для господарських потреб, технологічних цілей та сприяння у виробничому процесі;

- куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, які використані в операційній діяльності підприємства;

- придбання у сторонніх підприємств і організацій будь-яке паливо та енергія всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в т.ч. на експлуатацію транспортних засобів, опалення та освітлення

приміщень, на вироблення палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності підприємства;

- тара й тарні матеріали, що використані в операційній діяльності підприємства;

- будівельні матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства;

- запасні частини, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та МШП;

- інші матеріальні витрати, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого і невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції; обробки сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою частиною технологічного процесу виробництва тощо);

- витрати на МШП, що використовуються протягом не більше одного року, або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року в операційній діяльності підприємства, зокрема: інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення; спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту, мило й інші миючі засоби, знешкоджувальні засоби, молоко і лікувально-профілактичне харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією.

Не включається до індивідуальних витрат вартість купованих матеріальних цінностей, які реалізуються без додаткової обробки на даному підприємстві.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;

- премії та заохочення;

- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

До елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються:

- відрахування на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- відрахування на обов'язкове соціальне страхування;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

на випадок безробіття;

- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

До елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

До елемента «Інші операційні витрати» належать:

- витрати на відрахування фізичних осіб;
- витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства;
- витрати щодо сплати за участь у семінарах;
- витрати на проведення аудиту;
- витрати на транспортне обслуговування;
- оплата за використання та обслуговування технічних засобів управління;
- витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, що видані для ведення господарської діяльності;
- витрати на охорону праці;
- витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад;
- витрати, пов'язані з використанням робіт вахтовим методом;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ;

– витрати зі страхування ризиків.

Отже, для контролю і аналізу за витратами поряд з обліком їх за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції. Класифікація витрат за статтями калькуляції розкриває цільове призначення витрат та їх зв'язок з технологічним процесом. Це групування використовується для обчислення витрат за видами продукції та місцем виникнення витрат (за цехами, дільницями тощо) і залежить від багатьох факторів: методу планування витрат, технологічного процесу і продукції, що виготовляється. Встановлення переліку і складу статей калькуляції віднесене до компетенції підприємства і має бути регламентоване його обліковою політикою.

1.3 Методика аналізу собівартості сільськогосподарської продукції

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.

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.

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 керуючись рівнем цін на державному рівні.

«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»

[32].

Для досягнення мети аналізу собівартості необхідна його організація на всіх етапах життєвого циклу виробів (робіт, послуг), чого досягають шляхом проведення попереднього, подальшого (ретроспективного, історичного) і перспективного (прогнозного) аналізу. У ринковій економіці центр ваги зміщується на попередній і прогнозний аналіз.

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:

- аналіз загальної суми собівартості сільськогосподарської продукції;
- аналіз собівартості одиниці продукції; аналіз витрат на одиницю продукції;
- аналіз структури витрат на виробництво (аналіз витрат за статтями

калькуляції, елементами).

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» [33]. 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.

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.

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.

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» [34].

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.

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.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ВИРОБНИЧИЙ КООПЕРАТИВ ФРУНЗЕ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Сільськогосподарський виробничий кооператив ФРУНЗЕ» є юридичною особою українського законодавства. Основною метою агрофірми є задоволення потреб як засновників, так і всього населення України в сільськогосподарській продукції та одержання доходу в інтересах його засновників.

Характером господарської діяльності СВК є: вирощування технічних та зернових культур (крім рису), овочів, фруктів, виробництво молока, борошна та хлібобулочних виробів, бобових культур і насіння олійних культур, надання послуг по обробці землі та збирання врожаю.

Предметом діяльності агрофірми є сільськогосподарське виробництво та реалізація товарної продукції і сировини; переробка сільськогосподарської продукції власного виробництва; оптова та роздрібна торгівля товарами власного виробництва і придбаними.

Юридична адреса: 72202, Запорізька обл., Веселівський р-н, смт. Веселе, вул. Козацька, 39.

Директором ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» є Волков Сергій Гавриїлович, головний бухгалтер – Дмитрієва Анна Євгеніївна. На даному СВК працює 248 осіб.

Головний бухгалтер забезпечує повний облік і контроль коштів, товарно-матеріальних цінностей і основних засобів, а також своєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з їх рухом.

Головний економіст є організатором планово-економічної роботи. Його основним завданням є аналіз та пошук шляхів вдосконалення виробничо-господарських процесів, що відбуваються в межах господарства. Головний агроном очолює агрономічну службу. В його обов'язки входить забезпечення виконання агротехнічних операцій, їх своєчасності та технологічної доцільності, зокрема: підготовки та обробітку землі, використання обрив та засобів захисту рослин, насінневого матеріалу, збирання урожаю тощо. Головний інженер організовує і контролює діяльність інженерної служби, зокрема: забезпечує якісне технічне обслуговування галузей та операцій господарства, відповідає за технічний стан машино-тракторного парку, забезпечує запчастинами, нафтопродуктами та іншими матеріалами.

Основним ресурсом господарства є його землі. В землекористуванні господарства знаходиться 567 га сільськогосподарських угідь. Структура землекористування наведена в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Структура землекористування «СВК ФРУНЗЕ»

Назва угідь	Усього	Взято в оренду	Частка угідь, %
1	2	3	4
С/г угіддя	567	567	100
у тому числі:			
рілля	538	538	94,9
сінокоси			
пасовища	27	27	4,7
багаторічні насадження	4	4	0,7

Як видно із даної таблиці, більша частина сільськогосподарських угідь – розорана, і всі угіддя є взятими в оренду. Частка пасовищ та багаторічних насаджень є незначною, що забезпечує велику забезпеченість господарства ріллею.

ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» має досить непогане розміщення, природо-кліматичні умови, а також ресурсне забезпечення для ефективного функціонування в умовах ринкового середовища.

Основні фінансові результати діяльності досліджуваного господарства

наведені в табл. 2.2.

Фінансовий результат (прибуток або збиток) характеризує всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства. Він є частиною доходу суспільства і повинен використовуватись для подальшого розвитку виробництва і поліпшення матеріального становища всіх працівників, зайнятих у виробництві.

Таблиця 2.2 – Фінансові результати ТОВ «СВК ФРУНЗЕ»

Показники	Роки			2019 до 2017, %
	2017	2018	2019	
1	2	3	4	5
Виручка від реалізації	104	313,6	344	330,8
Доходи від позареалізаційних витрат	19,2	120	48	250,0
Всього доходів	230,4	424	472	204,9
Собівартість реалізованої продукції	212,8	264	260,8	122,6
Позареалізаційні витрати	20,8	104	78,4	376,9
Всього витрат	256	352	392	153,1
Балансовий прибуток (збиток)	-96	76,8	19,2	-20,0

Як видно із цієї таблиці, господарство отримує прибутки протягом останніх двох років, що є наслідком зростання виручки від реалізації та зменшення собівартості виробленої продукції. Окрім цього, у порівнянні із 2017 роком у господарстві спостерігається значне покращення фінансових результатів, таких як валовий дохід та прибуток.

Це свідчить про те, що управління фермерським господарством забезпечує його успішний розвиток та конкурентоспроможність на ринку.

Важливим показником, який впливає на кінцеві результати господарювання є собівартість виробленої продукції. Собівартість як економічна категорія являє собою відокремлену частину вартості. Основу цієї категорії становлять вартість спожитих засобів виробництва і вартість необхідного продукту. В конкретно економічному розумінні собівартість – це грошовий вираз витрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг).

Структура собівартості виробництва продукції ТОВ «СВК ФРУНЗЕ»

подана в табл. 2.3.

Як бачимо з таблиці 2.3. собівартість виробництва продукції у 2019 році зросла у порівнянні із попереднім роком на 62,5 тис. грн.. В найбільшій мірі це було зумовлено значним збільшенням матеріальних витрат, зокрема: насіння та мінеральних добрив.

Таблиця 2.3 – Структура собівартості виробництва продукції на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ»

Статті витрат	Роки		Відхил. +,-	Частка у витратах, %
	2018	2019		
1	2	3	4	5
Затрати на оплату праці	22,4	22,3	-0,1	11,4
Відрахування на соціальні заходи	10,8	10,3	-0,6	5,2
Матеріальні витрати	81,6	141,8	60,2	72,3
В т.ч. насіння	23,6	56,9	33,3	29,0
Мінеральні добрива	19,2	33,2	14,0	16,9
Нафтопродукти	33,9	40,5	6,7	20,7
Електроенергія	0,8	1,2	0,4	0,6
Запасні частини	0,5	3,5	3,0	1,8
Оплата робіт і послуг	3,6	6,9	3,3	3,5
Амортизація основних засобів	13,5	3,8	-9,7	1,9
Інші затрати	1,6	10,9	9,3	5,6
Всього затрат	133,5	196,0	62,5	100,0

Загалом же в структурі виробництва продукції сільськогосподарського кооперативу матеріальні витрати займають близько 70 % від загальної собівартості, решта припадає на оплату праці – понад 10 %, соціальні відрахування – понад 5 %, оплату робіт та послуг – 3,5 %, амортизацію основних засобів – 2 % та інші затрати – понад 5 %. Найбільшу частку у сумі матеріальних витрат становлять насіння, нафтопродукти та мінеральні добрива – 29 %, 21 % та 17 % відповідно.

Наступним етапом нашого аналізу є детальна оцінка фінансового стану підприємства за допомогою сукупності показників, що детально і всебічно характеризують фінансово-господарський стан суб'єкта господарювання.

Для того, щоб проаналізувати та оцінити майновий стан підприємства доцільно використовувати три групи показників наведених у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Показники майнового стану та ефективності використання основних засобів на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» за 2017-2019 рр.

Показник	Рік			Середній темп росту, %
	2017	2018	2019	
1	2	3	4	5
Коефіцієнт зносу	0,84	0,91	0,93	105,22
Коефіцієнт оновлення	0,24	0,13	0,08	57,22
Коефіцієнт вибуття	0,15	0,08	0,06	65,55

Аналіз показує нам, що середній темп росту коефіцієнта зносу збільшився за 2017–2019 рр. і складає 5,22%. В свою чергу, середній темп росту коефіцієнту оновлення зменшився за період з і складає 42,78%, це свідчить про те, що підприємством не вживаються заходи щодо оновлення основних засобів. Розрахований коефіцієнт вибуття повинен бути меншим за коефіцієнт оновлення, за аналізований період він зазнав суттєвих змін і порівняно з коефіцієнтом оновлення за всі роки є меншим, а це є позитивним явищем. Отже, на підприємстві є необхідність оновлювати основні засоби.

Здатність перетворювати актив на грошові кошти швидко і без втрат його ринкової вартості і є ліквідністю. Розрахунок показників ліквідності підприємства наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Показники ліквідності на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» за 2017-2019 рр.

Показник	Рік			Середній темп росту, %
	2017	2018	2019	
1	2	3	4	5
Коефіцієнт покриття	15,04	8,04	5,69	61,50
Коефіцієнт швидкої ліквідності	12,50	7,26	4,49	59,93
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	3,36	0,66	0,32	9,52
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	447 900	337 100	218 000	22,06

Значення коефіцієнту покриття більше 1 свідчить про те, що підприємство своєчасно ліквідує борги. Середній темп росту за 2017-2019 рр. показує зменшення даного показника на 38,50%. Аналізуючи отримані дані,

бачимо, що на підприємстві коефіцієнт абсолютної ліквідності зазнав суттєвих негативних змін порівняно з 2017 роком, оскільки спостерігається його зменшення на 90,48%. Відмінність коефіцієнта швидкої ліквідності від коефіцієнта абсолютної ліквідності полягає в тому, що в склад ліквідних коштів включається також дебіторська заборгованість та інші активи. Аналізуючи отримані дані, бачимо, що на підприємстві цей коефіцієнт також зменшився на 40,07%. Чистий оборотний капітал з кожним роком стає все менше і менше, що є досить негативною тенденцією для діяльності підприємства. Отже, можемо стверджувати, що підприємство не є ліквідним.

Аналіз рентабельності підприємства дозволяє визначити ефективність вкладення коштів у підприємство та раціональність їхнього використання. Розрахунок показників рентабельності наведений у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Показники рентабельності на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» за 2017- 2019 рр.

Показник	Рік			Середній темп росту, %
	2017	2018	2019	
1	2	3	4	5
Коефіцієнт рентабельності активів	0,51	0,29	0,23	67,15
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	22,17	22,81	19,12	92,86
Коефіцієнт рентабельності продажу	0,056	0,058	0,055	99,10
Коефіцієнт рентабельності продукції	0,069	0,073	0,075	104,25

Отже, можемо зробити висновок, що за аналізований період рентабельність активів, яка показує скільки прибутку приносить кожна гривня, інвестована (вкладена) в активи зменшилася на 32,85%, що є негативним і свідчить про неефективність використання активів підприємства. Також неефективним є рентабельність продажу, яка показує скільки прибутку приносить кожна гривня обсягів реалізації зменшилася на 0,9%. Проте рентабельність продукції навпаки показує збільшення на 4,25%, що свідчить про ефективність витрат на виробництво та збут продукції. Можемо спостерігати, що протягом 2017-2019 рр. коефіцієнт рентабельності

власного капіталу зменшився на 7,14%, що показує зменшення прибутковості коштів інвестованих засновниками (акціонерами) в діяльність підприємства. Отже, незважаючи на те, що підприємство отримало прибутки у 2017-2019 роках, можемо стверджувати, що підприємство все ж таки не є рентабельним, оскільки з кожним роком розмір прибутку стає все меншим.

2.2 Організація обліку витрат на підприємстві

Одним з найважливіших економічних елементів для кожного підприємства є облік витрат виробництва, що вимагає своєчасного та ефективного втручання для вирішення облікових питань з метою забезпечення повноти та своєчасності їх відображення в системі обліку. Такими питаннями є теоретичні та методологічні аспекти обліку витрат.

Через витрати висвітлюються різноманітні аспекти діяльності суб'єктів господарювання, оскільки причинами їх виникнення майже завжди є управлінські рішення.

Метою організації обліку витрат виробництва на сільськогосподарському підприємстві є об'єктивне і своєчасне визначення їхньої величини. Інформація про витрати необхідна для визначення ціни на виріб, для того, щоб проаналізувати, який виробничий процес є економічнішим, який підрозділ використовує ресурси найефективніше, та для прийняття багатьох управлінських та фінансових рішень.

Облік витрат на підприємстві має забезпечувати достовірне, оперативне й абсолютне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (товарів, робіт, послуг), витрат на виробництво продукції за підприємством взагалі та за частковими його структурними підрозділами.

Облік витрат виробничих підприємств – це сукупність робіт з

групування та відображення в аналітичному розрізі вартості матеріальних, трудових та інших ресурсів, витрачених у звітному періоді. До нього належать:

- суцільне, безперервне, належне документування витрат;
- відокремлення витрат за видами та економічними елементами;
- визначення витрат за напрямками;
- відповідність витрат технологічним стандартам, інструкціям, технічним умовам, нормам, лімітам, нормативам, картам;
- групування за центрами витрат (центрами відповідальності);
- групування витрат за об'єктами обліку та калькуляційними статтями;
- розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання;
- групування витрат за рахунками бухгалтерського обліку;
- формування інформаційної бази для здійснення аналізу, контролю та управління.

Організація обліку витрат на високому рівні забезпечує точність, достовірність калькуляції, що сприятиме підвищенню ефективності управління. Так, організація обліку витрат виробництва включає:

- визначення переліку статей витрат виробництва та складу витрат, що становлять кожену зі статей;
- порядок відображення витрат на рахунках обліку виробництва та способів включення витрат до вартості кожного об'єкта калькулювання;
- вибір методів оцінювання та обліку відходів виробництва, обліку витрат майбутніх періодів, обліку браку у виробництві;
- розроблення з огляду на форму обліку на підприємстві, методик у техніку обліку витрат виробництва;
- вибір реєстрів обліку витрат за їх видами та об'єктами обліку (центрами відповідальності).

Для прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно знати величину витрат, перш за все чітко розуміти інформацію про виробничі витрати. Аналіз витрат допомагає виявити ефективність та визначити

оптимальний розмір витрат, перевірити якісні показники роботи, правильно встановити ціни, регулювати та контролювати витрати, планувати рівень прибутку та рентабельності виробництва.

Облік витрат і калькулювання як єдиний процес складається з двох взаємопов'язаних етапів:

- організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;
- калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції (табл. 2.7).

Таблиця 2.7 – Характеристика методів калькулювання

Метод калькулювання	Характеристика методу
Позамовний метод	«Застосовується під час здійснення різноманітної діяльності підприємства. Витрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного» [36].
Попереджувачий метод	«Застосовується під час масового виробництва однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми витрат на кількість виробленої продукції» [37].
Нормативний метод	«Витрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дає змогу вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних витрати від нормативних та контролювати загальну собівартість продукції» [38].
Фактичний метод	«Збирається сума фактично понесених витрат» [39].
Змішаний метод	«Прямі витрати обліковуються за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу» [40].
Метод «директ-костинг»	«Витрати поділяються за обсягом виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі витрати» [41].
Метод «стандарт-костинг»	«Планові витрати обліковуються на підставі системи наявних стандартів. Аналітичний облік витрат за об'єктами не передбачається» [42].

*узагальнено автором за джерелами, зазначеними у таблиці

На основі методів обліку витрат підприємство вибирає метод калькулювання, що зазначається в положенні про облікову політику. Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями

технологічних процесів та залежить від керівництва й бухгалтерів підприємства.

Аналізуючи табл. 2.7, можемо зробити висновок, що методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що доводить їх відмінність та необхідність існування кожного з них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво.

Спираючись на принципи організації обліку витрат виробництва, на кожному підприємстві розробляють наказ про облікову політику, який є основним документом виробничої діяльності.

Таким чином, організацію обліку витрат виробництва та документальне оформлення можна подати у вигляді схеми, яка зображена в Додатку Б.

Аналізуючи узагальнену схему організації обліку витрат виробництва, можемо зробити висновок, що головним призначенням обліку виробничих витрат є контроль за виробничою діяльністю та управління витратами, які необхідні для її реалізації.

Використання елементів облікової політики щодо доходів та витрат суттєво впливає на фінансовий результат суб'єкта господарювання. Необхідність правильного визначення результатів діяльності, достовірне та своєчасне відображення їх у бухгалтерському обліку з використанням елементів облікової політики визначають актуальність правильного відображення витрат діяльності.

В межах облікової політики мають бути зафіксовані як об'єкти обліку витрат виробництва, так і методи. Під час визначення методів обліку витрат значущими є такі критерії:

- спосіб накопичення інформації з відокремленням поточних витрат за нормами та відхилень від них або без такого розмежування;
- ведення обліку витрат для фінансового та внутрішньовиробничого обліку в єдиній системі рахунків або з відокремленням рахунків з обліку собівартості.

Першою групою об'єктів обліку витрат є культури (або групи культур): зернові культури, технічні культури, картопля та овоче-баштанні культури, кормові культури, плодово-ягідні культури та виноградники, квітництво (за видами), розсадники плодово-ягідних культур, плантації хмелю.

Другу групу об'єктів обліку витрат становлять витрати на роботи під урожай майбутнього року: посіви озимих зернових культур, оранка на зяб, лущення стерні, внесення добрив тощо. Наприкінці року витрати цієї групи підсумовують і залишають нерозподіленими (незавершене виробництво). Наступного року суми незавершеного виробництва, що були на початок року, закривають методом розподілу витрат між культурами (групами культур). Окремі витрати цієї групи можуть стосуватися продукції кількох років (витрати за посівами багаторічних трав, витрати на вапнування ґрунтів тощо). Ці витрати розподіляють порівну між культурами, які вирощують на конкретних площах упродовж встановленого терміну.

До третьої групи об'єктів належать витрати, що підлягають розподілу між кількома культурами чи видами робіт: на зрошення та осушення земель, догляд за полезахисними лісовими смугами тощо. Наприкінці року ці витрати розподіляють між певними культурами пропорційно до зайнятих ними площ. Якщо облік витрат здійснюють загалом по підприємству, тоді фактичні витрати розподіляють між окремими культурами пропорційно до кошторисних витрат згідно з технологічними картами чи укрупненими нормативами.

Четверту групу об'єктів обліку витрат становлять центри відповідальності – структурні підрозділи сільськогосподарського підприємства. Якщо витрати облікують загалом по конкретному господарському формуванню (виробничі кооперативи, орендні колективи тощо), фактичні витрати підрозділу розподіляють між окремими культурами пропорційно до кошторисних витрат згідно з технологічними картами чи укрупненими нормативами, суми яких за потреби мають бути скориговані на індекс інфляції.

У рослинництві, крім сільськогосподарської продукції, об'єктами обліку витрат можуть бути роботи, виконані впродовж поточного року під урожай майбутнього року.

У тваринництві об'єктами обліку витрат можуть бути окремі види тварин (велика рогата худоба, тварини на відгодівлі, свинарство, вівчарство, птахівництво).

До складу елемента «Матеріальні витрати» включають вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- насіння;
- кормів;
- палива і мастильних матеріалів;
- придбаних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;
- енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин; тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Матеріальні ресурси та послуги, які належать до матеріальних витрат, оцінюють за первинною вартістю.

Первинною вартістю запасів (кормів, насіння тощо), що виготовляються власними силами підприємства, визнають упродовж року планову (нормативну) собівартість їхнього виробництва, що наприкінці року доводиться до рівня фактичних витрат.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» належать: заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» належать: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на

індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента «Амортизація» включають суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів згідно із чинним законодавством.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включають витрати операційної діяльності, що не ввійшли до складу елементів, наведених у попередніх елементах, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Сільськогосподарську продукцію, сировину, матеріали, паливо, напівфабрикати й інші матеріальні цінності відпускають у виробництво за масою, обсягом і кількістю у цілковитій відповідності із встановленими нормативами витрат та обсягом виробничої програми. При цьому застосовують лімітно-забірні карти, призначені для оформлення відпуску товарно-матеріальних цінностей, які систематично використовуються.

Відпуск у виробництво матеріальних ресурсів, за якими не встановлено норми витрат, зазвичай здійснюють на підставі накладних.

До статті «Витрати на оплату праці» входить основна й додаткова оплата праці працівників різних категорій, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва за прийнятою підприємством системою оплати праці, включно з усіма видами грошових і матеріальних доплат. У цій статті обліковують оплату праці від початку виробничого процесу до завершення (доброби) готової продукції (оплату праці трактористів-машиністів з підготовки ґрунту до сівби (садіння), догляду за посівами, збирання врожаю, транспортних робіт за конкретною культурою); оплату праці працівників з вирощування певної культури (групи культур), починаючи з передпосівних робіт, підготовки насіння до сівби та внесення добрив, аж до вироблення готової продукції; надбавки трактористам-машиністам за класність і стаж роботи; суми нарахованих авансів членам підрядних колективів і оплат при остаточному розрахунку наприкінці року за

вироблену продукцію (в разі організації виробництва на засадах колективного підряду); нарахування натуральної оплати праці. Оплату праці відображають у сумарному вираженні, а витрати праці на виробництво – у людино-годинах. Вартість продукції, що видають як натуральну оплату, впродовж року оцінюють за плановою собівартістю, а наприкінці року – за очікуваною. До витрат з цієї статті включають також премії за перевиконання виробничих завдань та інші високоякісні показники.

Сільськогосподарське підприємство здійснює нарахування оплати відпусток із використанням резерву оплати відпусток, створюваного з метою рівномірного розподілу витрат на оплату відпустки впродовж звітнього періоду. Резерв створюють шляхом щомісячного нарахування його за нормативом від фактичних витрат на оплату праці.

Підставою для нарахування оплати праці є таблиці обліку робочого часу, облікові листи праці й виконання робіт, облікові листи трактористів-машиністів.

Облік відпрацьованого часу здійснюють у Табелі обліку робочого часу. Табельний облік у підрозділах підприємства здійснює головний бухгалтер. У таблиці відображають також збільшення тривалості робочого дня (в разі потреби), особливо при виконанні робіт у рослинництві. По завершенні місяця таблиць передають до бухгалтерії, де його використовують під час нарахування оплати праці, зокрема працівникам за погодинної оплати праці, при розрахунку заробітку членів бригад за бригадної форми оплати праці тощо.

Заробітну плату нараховують на підставі відпрацьованого часу (за погодинної оплати праці) або виходячи з обсягів виробленої продукції чи виконаних робіт згідно із відповідними первинними документами.

Для обліку робочого часу та заробітку в рослинницьких підрозділах використовують первинні документи:

– обліковий лист тракториста-машиніста – для обліку польових, стаціонарних та інших робіт, які виконують трактори, комбайни й самохідні

машини (крім транспортних робіт тракторів). Обліковий лист складають за 5, 10, 15 днів, а в період збирання врожаю – щоденно. У ньому вказують реквізити: прізвище, ім'я та по батькові тракториста-машиніста, його табельний номер, найменування, марку та інвентарний номер машини, номер поля, назву культури, склад агрегату, норму виробітку, розцінку, агротехнічні умови виконання робіт, номер бригади (ланки), для якої виконується робота. По завершенні робочого дня обліковець (бригадир) фіксує кількість та якість виконаної роботи, витрати палива і розмір заробітку за зміну. Агроном робить відмітку про якість виконаних робіт;

– обліковий лист праці та виконаних робіт (індивідуальний або бригадний) – використовують під час виконання робіт вручну або за допомогою живої тягової сили. У цьому документі вказують реквізити: назву робіт, відпрацьований час, обсяг виконаної роботи, нараховану суму заробітної плати. За кожним видом робіт вказують одиницю вимірювання, виробітку й розцінку;

– книжку бригадира з обліку праці та виконаних робіт (замість перелічених вище документів). У цьому документі вказують реквізити з обліку виконаних робіт, відпрацьований час і нараховану заробітну плату;

– наряд на відрядну роботу (бригадний або індивідуальний) – використовують у допоміжних і обслуговуючих виробництвах за відрядної форми оплати праці. У наряді фіксують дані про виконувану роботу, її розряд і обсяг, розцінку за одиницю роботи, суму нарахованої заробітної плати за кожну операцію та загалом за фактично виконаний обсяг робіт. Наряд засвідчує своїм підписом відповідальна особа. У бригадному наряді наводять дані для розрахунку суми заробітної плати кожному члену бригади: розряд робітників і відпрацьований час кожним із них;

– подорожній лист – використовують на транспортних роботах, виконуваних вантажним автомобілем. У ньому вказують: характеристику автомобіля, завдання водію, видану й використану кількість палива, фактичне виконання завдання, що підтверджується підписами відправника й

одержувача вантажу.

На підставі первинних документів складають накопичувальні та групувальні відомості: Накопичувальну відомість обліку використання машинно-тракторного парку, Накопичувальну відомість обліку вантажного автотранспорту, Журнал обліку робіт і витрат, Журнал обліку в майстерні тощо.

У тваринництві для обліку праці використовують Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва, в якому для кожного працівника вказано відпрацьований час, обсяг одержаної продукції, розцінку і суму нарахованої заробітної плати.

На підставі первинних документів з оплати праці, накопичувальних відомостей, журналів обліку робіт і витрат, розрахунків нарахування оплати праці на ТОВ «СВК ім. Фрунзе» щомісяця складають Зведену відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку витрат. У цій відомості за об'єктами обліку, виробничими підрозділами та за підприємством загалом відображають: кількість відпрацьованих людино-годин, суму нарахованої оплати праці, відрахування до резерву відпусток. Проти кожної суми нарахованої оплати праці зазначають кореспондуючий рахунок. Ця відомість є підставою для запису до Виробничого звіту з рослинництва й тваринництва, а також Журналу-ордеру № 10.2 с. г.

Для контролю за використанням фонду оплати праці й станом розрахунків по оплаті праці із працівниками укладають Зведену відомість за розрахунками з робітниками і службовцями. Цю відомість складають на підставі показників розрахунково-платіжних відомостей за звітний місяць або книги розрахунків із заробітної плати.

До статті «Відрахування на соціальні заходи» належать обов'язкові відрахування на соціальні заходи відповідно до чинного законодавства (до Пенсійного фонду, до фонду соціального страхування, страхування на випадок безробіття), які розраховують на підставі прямих витрат на оплату

праці, віднесених на відповідні об'єкти обліку виробництва. Облік цих відрахувань ведуть у Зведеній відомості нарахування й розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку або безпосередньо у Виробничому звіті.

Облік сортового насіння, призначеного для сівби, а також дефіцитних і перспективних сортів здійснюють окремо за кожним сортом, а в межах сорту – за репродукціями, категоріями сортової чистоти та класами посівного стандарту.

Насіння й посадковий матеріал відпускають у межах встановлених лімітів за лімітно-забірними картами, накладними внутрішньогосподарського призначення та іншими документами. Підставою для списання насіння з підзвіту на сівбу є Акт на списання насіння й посадкового матеріалу, який складає агроном по завершенні сівби (садіння). Затверджений керівником підприємства акт передають до бухгалтерії разом з іншими документами.

У статті «Паливо і мастильні матеріали» відображають комплексну ціну палива, яку становлять його вартість на виконання технологічних операцій та вартість мастил. Паливо й мастильні матеріали для заправки автомобілів і тракторів відпускають відповідно до Відомості заправки, яку виписують щомісяця у підзвіт на кожного водія.

До статті «Добрива» включають витрати на внесені у ґрунт під сільськогосподарські культури органічні (гній, торф тощо), мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива. Їх оцінюють так само, як насіння власного виробництва та придбані.

Витрати на підготовку добрив, навантаження їх у транспортні засоби, вивезення в поле та внесення у ґрунт списують на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат. У статтю «Добрива» їх не включають.

Використання добрив оформлюють Актом про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів, який складає агроном по завершенні робіт. Наприкінці місяця цей акт

передають до бухгалтерії разом із документами на одержання добрив зі складу й доставки їх у поле (лімітно-забірними картами, накладними тощо). Згідно з даними акту, вартість добрив списують на відповідні культури.

До статті «Засоби захисту рослин і тварин» включають вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, які використовують для боротьби із бур'янами, шкідниками та хворобами сільськогосподарських рослин, а також біопрепаратів і дезінфікуючих засобів, які застосовують у тваринництві.

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

Документальне оформлення списання засобів захисту рослин на культури (групи культур) та порядок включення до реєстру зведеного обліку такі самі, як стосовно добрив.

У статті «Корми» відображають вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на внутрішньогосподарське переміщення їх із поля на постійне місце зберігання. На цю статтю відносять також витрати на приготування кормів у кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списують безпосередньо на відповідні види й групи тварин прямо або розподіляють між ними пропорційно масі згодованих кормів. Частину витрат на утримання кормоцехів відносять на вартість кормів, переданих на склад для зберігання.

Витрати з транспортування кормів із місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь) або безпосередньо на ферму відносять на відповідні статті витрат (паливо і мастильні матеріали, оплата праці тощо).

У допоміжних виробництвах на цю статтю списують корми, використані на годівлю дорослої робочої худоби.

Для кожної відгодівельної групи тварин встановлюють денні норми використання кормів і раціони годівлі. Відпуск кормів зі складу (комори)

відгодівельного пункту здійснюють згідно із встановленими раціонами й оформлюють Забірною відомістю у двох примірниках. Перший примірник залишається у завідувача складу, другий передають особі, яка здійснює відгодівлю. Витрачання кормів для годівлі тварин оформляють кормовою відомістю.

Облік кормів на складі ведуть за назвами й гатунками лише в натуральних показниках. Кожного місяця матеріально відповідальна особа (комірник) складає Звіт про рух кормів у 2 примірниках. Перший примірник звіту разом із первинними документами передають до бухгалтерії, другий із позначкою та підписом бухгалтера залишається у матеріально відповідальній особі.

Аналітичний облік кормів у бухгалтерії здійснюють на підставі первинних документів і накопичувальних реєстрів у спеціальній книзі, де зазначено матеріально відповідальні особи, найменування й сорти кормів у натуральних і грошових показниках.

До статті «Сировина та матеріали» включають вартість сировини й матеріалів, які є необхідними компонентами або становлять основу виготовленої продукції.

У допоміжних виробництвах до цієї статті включають вартість матеріалів, палива, запасних частин, використаних для виробничих потреб.

Оприбуткування матеріальних цінностей в разі надходження їх від сторонніх організацій здійснюють на підставі товарно-транспортних накладних, або штампуванням із відповідними реквізитами документів постачальника. При встановленні невідповідності одержаних матеріалів за кількістю або якістю документам постачальника складають комерційний акт у двох примірниках. Один примірник акту використовують під час висування претензій транспортній організації або постачальникові.

У статті «Роботи та послуги» відображають витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми

підприємствами, включно із платою за воду для зрошення та інші послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт та послуг, витрати на які включають до інших статей).

До складу цієї статті включають вартість послуг власного й залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту (на переміщення виробничих запасів із центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання на поля, ферми, польові стани, місця заправлення тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин під час їх роботи в полі, вивезення сільськогосподарської продукції з поля до місць зберігання й використання). Витрати відносять на окремі об'єкти обліку, виходячи з обсягів робіт, пов'язаних із перевезенням вантажів (у тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо).

Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання визначають із урахуванням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних зі сторони та вироблених у власному підприємстві.

Суму плати за воду для зрошення визначають на підставі тарифів, затверджених у встановленому порядку та обсягів водопостачання для поливу певних сільськогосподарських культур та угідь, а також для інших виробничих потреб.

У вартість послуг з агрохімічного обслуговування та внесення добрив, що надані сторонніми підприємствами й організаціями, не включають вартість отрутохімікатів та добрив.

До цієї статті включають також витрати холодильних установок і камер на замороження, охолодження та зберігання продукції. Витрати, пов'язані зі зберіганням у них м'яса, овочів, плодів та інших продуктів, призначених для переробки, відносять на вартість відповідних видів сировини, використаних у виробництві.

Витрати на експлуатацію вантажного автомобільного транспорту, послуги живої тягової сили групують у відповідних нагромаджуючих

відомостях, записи в яких роблять на підставі відповідних дорожніх листів, товарно-транспортних накладних, облікових листів праці й виконаних робіт тощо. Їх щомісяця відносять на споживачів цих послуг, виходячи з обсягу робіт у тонно-кілометрах, коне-днях за фактичною собівартістю.

Прямі витрати на ремонт кожного складного об'єкта (трактора, машини та обладнання) групують у журналі обліку витрат ремонтної майстерні на аналітичних рахунках, відкритих за видами ремонтів (робіт), де роблять записи на підставі відомостей дефектів машин, лімітно-забірних карток, накладних, нарядів тощо. Витрати на ремонт інших сільськогосподарських машин та роботи, пов'язані з виготовленням виробів та інвентарю, обліковують за видами (групами) робіт.

У журналі обліку витрат ремонтної майстерні можуть обліковуватися й витрати з ремонту та технічного обслуговування, проведених безпосередньо у бригадах.

На окремому аналітичному рахунку в розрізі статей обліковують цехові витрати ремонтної майстерні.

Собівартість завершених робіт майстерні складається з прямих витрат на виконання робіт та суми цехових витрат у встановленому відсотку.

За статтею «Інші витрати на утримання необоротних активів» обліковують витрати на утримання меліоративних споруд підприємства. Їх вартість відносять на сільськогосподарські культури, які вирощують на зрошуваних та окремо осушених землях. Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляють між ними, а також пасовищами й сіножатями пропорційно площі поливних земель.

Витрати на утримання тваринницького приміщення, де розміщено кілька видів худоби, розподіляють пропорційно зайнятій площі.

До складу цієї статті входить різниця між первинною вартістю та виручкою від вибракуваних тварин основного стада із подальшим віднесенням цієї суми на витрати виробництва відповідної продукції

(молоко, приплід, вовна тощо).

Витрати на утримання допоміжних та підсобних (промислових) виробництв відносять на кожне із виробництв безпосередньо або розподіляють між окремими об'єктами обліку витрат пропорційно зайнятій площі, обсягу виконаних робіт чи сумі витрат на оплату праці працівників, які виконують виробничі операції.

У статті «Інші витрати» відображають витрати, безпосередньо пов'язані із виробництвом певної продукції й не включені до жодної із перелічених статей.

Облік таких витрат здебільшого здійснюють на підставі рахунків відповідних організацій, установ і підприємств та Звітів про рух матеріальних цінностей. Систематизацію даних здійснюють переважно у різних відомостях, звідки їх переносять у Виробничий звіт.

Отже, наведені вище первинні й накопичувальні документи з обліку витрат наприкінці місяця використовують при складанні Журналу обліку робіт і витрат, Звіту про рух матеріальних цінностей, Виробничого звіту з рослинництва та Виробничого звіту з тваринництва.

У статті «Загальновиробничі витрати» відображають бригадні, фермерські, цехові й загальновиробничі витрати.

До бригадних, фермерських, цехових та загальновиробничих витрат належать:

- витрати на оплату праці працівників апарату управління;
- орендна плата;
- амортизаційні відрахування й витрати на утримання та ремонт необоротних активів загального призначення;
- витрати на заходи з охорони праці й техніки безпеки;
- витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи;
- на утримання польових станів;
- інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів і галузей.

Бригадні, фермерські, цехові й загальновиробничі витрати рослинництва, тваринництва та промислових виробництв розподіляють між об'єктами планування та обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів, які відносять на собівартість лише тієї продукції, що виробляється у даній бригаді, фермі, цеху чи відповідній галузі.

До складу загальновиробничих витрат входять окремі види витрат, що стосуються всіх напрямів діяльності господарства, зокрема:

- витрати на утримання основних засобів (включно з орендною платою), які обслуговують виробничі процеси в різних напрямках діяльності господарства;

- витрати на утримання складів для зберігання виробничих запасів (крім складів для зберігання продукції та витрат на реалізацію);

- витрати на пожежну охорону;

- поточні витрати, пов'язані з утриманням й експлуатацією засобів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловлювачів, фільтрів тощо);

- витрати на захоронення екологічно небезпечних відходів;

- оплата послуг сторонніх організацій щодо приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів та очищення стічних вод;

- інші види поточних витрат на охорону довкілля;

- витрати, пов'язані з видобуванням і використанням природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на геологічну розвідку й пошуки корисних копалин, на рекультивацію земель;

- плата за воду, що забирають із водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів;

- за викиди і скиди забруднювальних речовин у довкілля;

- розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу у межах лімітів.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюють за видами діяльності (рослинництво, тваринництво, допоміжні виробництва, підсобні (промислові) виробництва) підрозділів підприємства, встановленою номенклатурою статей витрат. Загальновиробничі витрати розподіляють між видами діяльності й об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів, кормів, насіння, сировини) або іншої бази розподілу.

Синтетичний облік здійснюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», до якого доцільно вести субрахунки:

911 «Загальновиробничі витрати рослинництва»;

912 «Загальновиробничі витрати тваринництва»;

913 «Загальновиробничі витрати допоміжних виробництв»;

914 «Загальновиробничі витрати підсобних (промислових) виробництв».

До адміністративних витрат належать витрати на управління підприємством:

– загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

– витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;

– витрати на утримання основних засобів і необоротних активів адміністративного призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо);

– винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

– витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

– витрати на розв'язання судових спорів;

– податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові

платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, які включають до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати адміністративного призначення.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах;
- витрати на ремонт тари для зберігання продукції;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу й дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Синтетичний облік операційних витрат, які не відносять на собівартість сільськогосподарських робіт, здійснюють відповідно на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Наприкінці звітного періоду ці витрати відносять на фінансові результати діяльності:

Дебет рахунка 791

Кредит рахунків 92, 93, 94

Однією з істотних особливостей галузі рослинництва є здійснення витрат виробництва протягом тривалого виробничого циклу із значними перервами у часі, що ускладнює контроль за виробництвом. Тому необхідно

облік і контроль витрат центрів відповідальності здійснювати за циклами сільськогосподарських робіт, а при потребі за технологічними процесами чи операціями (Додаток В).

Запропонована побудова обліку та контролю витрат (Додаток В) дасть можливість:

- здійснювати оперативний контроль за витратами протягом технологічного процесу та виявити непередбачені відхилення та прийняти дієві оперативні рішення;

- в кінці року на основі поточних даних оперативного контролю здійснювати коригування бюджетних даних до фактичних для підведення підсумків роботи працівників виробничих підрозділів щодо виконання госпрозрахункових завдань;

- на підставі фактичних даних обліку та контролю витрат здійснювати процес калькулювання і складання звітності підрозділу та підприємства в цілому.

Врахування агротехнологічних, біологічних та організаційних особливостей вирощування продукції рослинництва вимагає своєчасного виявлення та визнання в обліку втрат виробництва. З метою узагальнення цієї інформації запропоновано методичні підходи визнання та відображення втрат виробництва продукції рослинництва в обліку (рис. 2.1).

Запропоновані методичні підходи до врахування в бухгалтерському обліку втрат виробництва продукції рослинництва забезпечать дотримання принципів обачності й повного висвітлення фактичних наслідків операцій та подій при відображенні господарських операцій в обліку та сприятимуть підвищенню рівня відповідальності трудових колективів, а також можливості здійснювати контроль при підведенні підсумків діяльності центрів відповідальності.

Враховуючи поведінку витрат залежно від факторів виробництва, запропоновано методичні підходи до розрахунку точки беззбитковості. Ця методика дозволяє на основі обліку взаємообумовленості витрат виробництва

визначати величину матеріально-технічних, трудових і фінансових ресурсів, необхідних для рентабельного виробництва продукції рослинництва. Ці дані доцільно використовувати для планування, ціноутворення та прийняття поточних рішень, особливо при розробці завдань на перспективу, враховуючи обсяг та прийняту технологію виробництва, площу посіву.

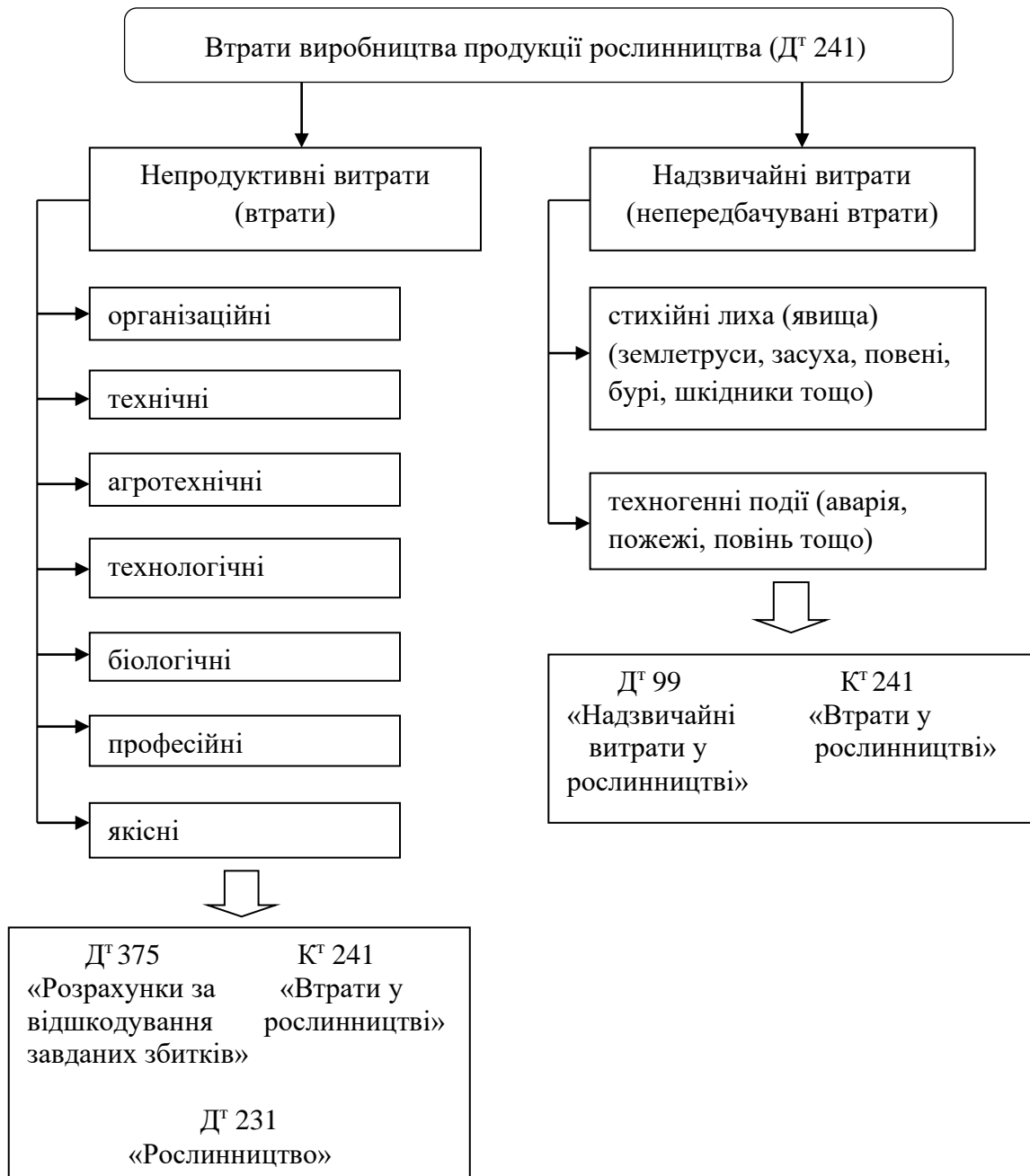


Рисунок 2.1 – Методичні підходи визнання та відображення втрат виробництва продукції рослинництва в обліку

2.3 Аналітичний та синтетичний облік витрат на виробництво готової сільськогосподарської продукції

Облік витрат у сільськогосподарському виробництві має забезпечувати оперативне, достовірне й повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних і грошових витрат на виробництво продукції за підприємством загалом та за окремими його структурними підрозділами (бригадами, цехами, фермами тощо).

Облік витрат і виходу продукції здійснюють у розрізі окремих об'єктів (виробництв, видів або груп культур чи тварин, продукції переробної промисловості).

Синтетичний облік витрат і вихід продукції сільськогосподарського виробництва здійснюють на активному, калькуляційному рахунку 23 «Виробництво», до якого ведуть субрахунки: 1 «Рослинництво», 2 «Тваринництво», 3 «Допоміжні виробництва», 4 «Підсобні (промислові) виробництва» тощо.

За дебетом рахунка 23 відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати (загальновиробничі витрати) та втрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом — суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг.

Аналітичний облік на рахунку 23 здійснюють за встановленими об'єктами обліку витрат, зокрема видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

Оплату праці нараховують виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі відповідних первинних документів, і відносять на відповідні об'єкти витрат.

Товарно-матеріальні цінності власного виробництва минулих років

відносять на витрати за їхньою первинною вартістю; продукцію власного виробництва поточного року – за плановою собівартістю з коригуванням її наприкінці року до рівня фактичних витрат; придбані – за первинною вартістю з урахуванням таких методів її уточнення:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовують лише один із наведених методів.

Аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерії підприємства здійснюють у сальдових відомостях на підставі перевірених і протаксованих Звітів про рух матеріальних цінностей.

Синтетичний облік готової продукції здійснюють на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Цей рахунок призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції. Продукцію сільськогосподарського виробництва поточного року облікують за плановою собівартістю, яку наприкінці звітного періоду (року) доводять до фактичної собівартості. Підприємства, які не обчислюють собівартості продукції, наприклад фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами. Різницю між фактичною та плановою собівартістю готової продукції, яку виявляють наприкінці року, відносять пропорційно на рахунок продукції й на інші рахунки, на які ця продукція була списана впродовж року.

На рахунку 27 обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких і промислових підрозділів підприємства,

призначену для продажу на сторону та для іншого не виробничого споживання; продукцію, призначену для споживання у тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, вирощену для годівлі худоби, а також побічну продукцію й відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння й посадковий матеріал, включно із саджанцями, призначеними для закладання та ремонту власних насаджень.

Рослинництво дає різноманітну продукцію, яка впродовж року надходить нерівномірно. Вихід її відображають у таких первинних документах: зерна колосових і зернобобових культур, соняшнику та інших олійних культур, насіння однорічних і багаторічних трав від комбайнів на токи, в комори та інші місця зберігання – у талонах, путівках, Реєстрі відправки зерна та іншої продукції з поля, Реєстрі приймання зерна та іншої продукції, Реєстрі переведення качанів кукурудзи повної стиглості у зерно; технічних культур, картоплі, овочів, плодів, ягід, кормових коренеплодів, баштанних, горіхоплідних, субтропічних і цитрусових культур – у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції й Щоденнику надходження продукції садівництва; грубих та соковитих кормів – в Акті приймання грубих і соковитих кормів, Акті на оприбуткування пасовищних кормів. Водій (тракторист) на підставі других примірників путівок, талонів чи реєстрів, одержаних від вагаря, щодня записує кількість перевезеного зерна в Подорожній лист вантажного автомобіля (Подорожній лист тракториста). Комбайнер на підставі путівок, реєстрів або талонів, які він має, щоденно здійснює записи в Обліковому листі тракториста-машиніста, де фіксує намолот зерна та зібрану площу. Сортування й сушіння зерна оформляють Актом на сортування й сушіння продукції рослинництва, в якому зазначають кількість відпущеного зерна й одержані від сортування й сушіння продукти. Для відображення в обліку сортових якостей продукції разом із документами на оприбуткування одержаного зерна, бульб, плодів тощо складають сортове свідоцтво.

Результати перероблення кожної партії продукції оформляють Звітом про переробку продукції, де зазначають кількість основних і допоміжних матеріалів, використаних при переробленні, вихід готової продукції. Одержану від перероблення продукцію рослинництва (борошно, консерви тощо) оприбутковують.

На підставі первинних документів матеріально відповідальна особа складає Звіт про рух матеріальних цінностей, який щодня разом із первинними документами передають до бухгалтерії.

Дані первинних документів про кількість одержаного врожаю в розрізі культур, сортів і виробничих підрозділів узагальнюють у зведених документах. Вони слугують підставою для складання Виробничого звіту з рослинництва.

Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва здійснюють у Виробничих звітах. Їх складає кожен структурний підрозділ щомісяця на підставі даних первинних і накопичувальних документів. Дані у Виробничих звітах групують у такому розрізі, який потім дає змогу зробити записи за аналітичними рахунками відповідних синтетичних рахунків. При цьому витрати систематизують за рахунками й статтями витрат. У разі, коли витрати списують на відповідний синтетичний рахунок чи оприбутковану продукцію за кількома звітами, необхідно скласти зведений Виробничий звіт.

Для ведення аналітичного обліку витрат і виходу продукції упродовж року можна використовувати Книгу обліку витрат виробництва. У ній записують підсумкові дані про витрати місячних Виробничих звітів. Книгу можна не вести за умови, якщо у Виробничому звіті нагромаджуються дані щодо витрат і одержаної продукції від початку року.

У Виробничому звіті та Книзі обліку витрат виробництва групують витрати рослинництва за об'єктами обліку (культурами, групами культур, видами робіт) у розрізі встановленої номенклатури статей витрат.

Для обліку виходу продукції тваринництва застосовують такі первинні

документи:

- Журнал обліку надоїв молока, Відомість руху молока;
- Щоденник надходження і відправки вовни на заготівельні пункти;
- Щоденник надходження сільськогосподарської продукції;
- Акт настригу та приймання вовни;
- Акт на оприбуткування приплоду тварин;
- Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів;
- Акт про хід окоту;
- Відомість зважування тварин.

Їх складають на тваринницьких фермах у момент одержання продукції або в терміни, передбачені графіком документообігу. Надходження інших видів продукції тваринництва (мед, риба тощо) оформляють накладними або відображають у щоденниках надходження сільськогосподарської продукції. Їх оформляють члени комісії, створеної для приймання цих видів продукції. Операції із забою худоби й птиці відображають в Акті на вибуття тварин. Під час оприбуткування продукції, одержаної від населення для реалізації, складають Приймально-розрахункову відомість у двох примірниках.

Облік витрат і виходу продукції тваринництва ведуть на рахунку 23, субрахунок 2 «Тваринництво». За дебетом рахунка записують витрати на утримання й догляд за худобою і птицею, за кредитом – вихід продукції за плановою собівартістю. Залишок на субрахунку впродовж року не виводять, замість нього відображають дебетовий і кредитовий обороти наростаючим підсумком. Наприкінці року залишок відбиватиме витрати незавершеного виробництва.

Аналітичний облік витрат та виходу продукції тваринництва здійснюють у Виробничому звіті з тваринництва, який заповнюють у виробничих підрозділах згідно з наведеними первинними й накопичувальними документами, і передають до бухгалтерії наприкінці місяця разом із первинними документами. Звіт складається з трьох розділів. У першому розділі враховують витрати, згруповані за статтями витрат за

кожним об'єктом обліку; в другому – одержану продукцію (молоко, приплід, приріст живої маси, вовна тощо) за місяць та від початку року; у третьому розділі суми, враховані у другому розділі, групують за кореспондувальними рахунками.

Згруповані дані первинних документів записують у другому розділі Виробничого звіту, де за кожним об'єктом обліку й госпрозрахунковим підрозділом указують кількість одержаної продукції за видами та її планову собівартість за місяць і від початку року. У третьому розділі Виробничого звіту дані другого розділу відображають за дебетом рахунків: 27 – одержана продукція тваринництва; 07 – приплід і приріст живої маси тварин; 23, субрахунок «Рослинництво» – на суму одержаного й вивезеного у поле гною і витрат бджільництва, віднесених на запилювані культури, тощо.

Для обліку витрат у тваринництві можна використовувати Книги обліку витрат, правильність ведення обліку в яких перевіряють за допомогою оборотної відомості.

Для обліку витрат виробництва використовують журнали-ордери № 10/1 с. г., № 10/2 с. г. і № 10/3 с. г.

У Журналі-ордері 10.1 с. г. узагальнюють за місяць у розрізі синтетичних рахунків (субрахунків) дані про наявність і рух матеріальних цінностей у грошовому вираженні за місцями зберігання (матеріально відповідальними особами).

Журнал-ордер № 10/2 с. г. використовують для обліку нарахованої оплати праці й пов'язаних із нею сум відрахувань на соціальні заходи, резервів наступних періодів, а також амортизаційних відрахувань, браку й втрат від псування цінностей.

Виробничі звіти складають з метою обліку основних і допоміжних виробництв, витрат на утримання й експлуатацію машин та обладнання, обліку капітальних інвестицій, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут. Підсумки виробничих звітів із деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) переносять до Журналу-ордеру №

10/3 с. г., в якому здійснюють зведений облік витрат і виходу продукції сільського господарства. У Журналі-ордері № 10/3 с. г. відображають кредитові обороти з виходу продукції, робіт і послуг (списання для відповідних споживачів) із кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

У табл. 2.7 наведено кореспонденцію рахунків з обліку витрат і виходу продукції сільськогосподарського виробництва.

Таблиця 2.7 – Кореспонденція рахунків з обліку витрат виробництва у сільському господарстві

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Рослинництво		
1	Списані на виробництво продукції матеріальні витрати	23/1	20, 22
2	Віднесено витрати бджільництва із запилення культур, вартість вивезеного в поле гною	23/1	23/2
3	Віднесена на витрати вартість послуг допоміжних виробництв	23/1	23/3
4	Віднесені на виробництво витрати на оплату праці працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва	23/1	66
5	Нараховані відрахування на соціальні заходи	23/1	65
6	Віднесені на витрати рослинництва загальновиробничі витрати	23/1	91/1
7	Оприбутковано з виробництва насіння, корми	208	23/1
8	Оприбутковано з виробництва готову продукцію (за плановою собівартістю)	271	23/1
9	Списана вартість зеленого корму, згодованого продуктивним тваринам і робочій худобі на випасі	23/2	23/1
10	Списані наприкінці року калькуляційні різниці на продукцію рослинництва (різниця між фактичною та плановою собівартістю продукції)	208, 23/2, 271	23/1
	Тваринництво		
11	Списані на виробництво продукції матеріальні витрати	23/2	20, 22
12	Списані витрати на утримання пасовищ	23/2	23/3
13	Віднесена на витрати вартість послуг допоміжних виробництв	23/2	23/3
14	Віднесені на виробництво витрати на оплату праці працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва	23/2	66

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4
15	Нараховані відрахування на соціальні заходи	23/2	65
16	Віднесені на витрати тваринництва загальнопромислові витрати	23/2	91/2
17	Списана вартість вивезеного в поле гною	23/1	23/2
18	Оприбуткований приплід і приріст живої маси	21	23/2
19	Списана частина витрат бджільництва для рослинництва (запилення)	23/1	23/2
20	Оприбуткована продукція тваринництва	272	23/2
21	Коригування наприкінці року різниці між плановою та фактичною собівартістю продукції	21, 23/1, 272	23/2
	Рослинництво і тваринництво		
22	Списується планова собівартість реалізованої продукції	901	27
23	Коригування наприкінці року різниці між плановою та фактичною собівартістю реалізованої продукції	901	27
24	Відображені доходи — відпускна вартість реалізованої продукції	361	701
25	Нараховують податок на додану вартість та акцизний збір	701	641
26	Собівартість реалізованої продукції списують на фінансові результати (наприкінці року)	791	901
27	Списують доходи від реалізації продукції (наприкінці року)	791	901

Отже, метою обліку витрат і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) є документоване, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Витратами звітної періоду визнають або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнають витратами певного періоду водночас із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати із доходом певного періоду, відображають у складі витрат того звітної періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод упродовж кількох звітних періодів, то витрати визнають шляхом систематичного

розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнають витратами звітного періоду: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередню (авансову) оплату запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками.

Витрати на виробництво продукції рослинництва, тваринництва та інших виробництв у сільському господарстві формують за об'єктами обліку, планування й визначення собівартості продукції (калькулювання), а також за центрами відповідальності (підрозділами підприємства тощо). За цими об'єктами витрат відкривають рахунки аналітичного обліку сільськогосподарського виробництва.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБНИЦТВА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ВИРОБНИЧИЙ КООПЕРАТИВ ФРУНЗЕ»

3.1 Аналіз динаміки та структури собівартості продукції сільськогосподарського виробництва

Собівартість продукції (послуг) є одним з основних якісних показників господарсько-фінансової діяльності підприємства. Виробнича собівартість продукції підприємства – це поточні витрати на виробництво продукції, виражені в грошовій формі. Повна собівартість продукції підприємства – це поточні витрати на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі. Таким чином, повна собівартість продукції підприємства – це її виробнича собівартість в сумі з адміністративними витратами і витратами на збут.

До складу основних чинників, від спричинили підвищення рівня собівартості, належать наступні:

- законодавча база;
- облікова політика;
- інфляційні процеси;
- валютний курс національної грошової одиниці;
- попит на ринку;
- рівень цін;
- конкуренція товаровиробників;
- місце розташування підприємства (підприємство з усіх можливих варіантів обирає таке місцеположення, при якому залежні від нього результати у найбільшій мірі перевищують відповідні витрати);

- місцезнаходження постачальників і споживачів;
- людський фактор;
- обсяг виробництва;
- технологія виробництва;
- кількість і різноманітність ресурсів.

Важлива роль у забезпеченні оптимального рівня собівартості належить аналізу, основна мета якого – виявлення можливості раціональнішого використання виробничих ресурсів, зменшення витрат на виробництво, реалізацію і забезпечення зростання прибутку. Аналіз собівартості є важливим інструментом управління витратами.

Для досягнення мети аналізу собівартості необхідна його організація на всіх етапах життєвого циклу виробів (робіт, послуг), чого досягають шляхом проведення попереднього, подальшого (ретроспективного, історичного) і перспективного (прогнозного) аналізу. У ринковій економіці центр уваги зміщується на попередній і прогнозний аналіз.

Основна мета аналізу собівартості продукції – знаходження шляхів і джерел зниження собівартості продукції та збільшення прибутку. Для цього необхідно аналізувати всі витрати підприємства.

Для аналізу собівартості сільськогосподарської продукції доцільно розглянути її структуру.

Частка витрат на оплату праці зменшилась із 10% до 6,6% впродовж 2017-2019 років. По інших операційних витратах відмічається зниження частки їх у структурі виробничих витрат на 8,5 % (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Структура виробничої собівартості рослинництва

Статті витрат	2017р.		2018р.		2019р.		2017 до 2019, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
1	2	3	4	5	6	7	8
Витрат-всього	49093	100	50536	100	112504	100	229,2
матеріальні витрати	33874	69,0	36724	72,7	93493	83,1	276,0
з них:							

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8
- насіння та посадковий матеріал	6253	12,7	7237	14,3	10827	9,6	173,1
- інша продукція с/г	250	0,5	698	1,4	–	–	
- пальне та мастильні матеріали	7371	15,0	11700	23,2	32414	28,8	439,8
- електроенергія	521	1,1	680	1,3	1034	0,9	198,5
- паливо та енергія	1754	3,6	1744	3,5	303	0,3	17,3
- запасні частини, будівельні матеріали	3356	6,8	2282	4,5	720	0,6	21,5
- оплата послуг і робіт	4274	8,7	5367	10,6	3141	2,8	73,5
витрати на оплату праці	4849	10,0	4920	9,7	7460	6,6	152,6
відрахування на соц. заходи	1818	3,7	1830	3,6	2657	2,4	146,1
амортизація	1662	3,4	1922	3,8	2722	2,4	163,8
інші операційні витрати	6849	14,0	5140	10,2	6172	5,5	90,1

Збільшення питомої ваги матеріальних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції значною мірою пояснюється зростанням цін на оборотні засоби промислового характеру (добрива, отрутохімікати, нафтопродукти та ін.) і на виробничі послуги, що стосується самої структури матеріальних витрат (без амортизації основних засобів), то її динаміка свідчить про зростаючий диспаритет цін на продукцію промисловості та сільського господарства. З кожним роком зростала частка матеріальних витрат у структурі собівартості. Так, якщо в 2017 році вона становила 69 %, то в 2019 році – 83,1%. Найбільшу частку серед витрат становили витрати на мінеральні добрива та паливно-мастильні матеріали – 40 % і 28,8 % відповідно в 2019 році. Це спричинено в основному зростанням їхньої вартості.

Найнижча частка витрат в 2019 році припадала на паливо та енергію – 0,3%, запасні частини та будівельні матеріали – 0,6 % та електроенергію – 0,9%.

Отже, на величину собівартості рослинництва найбільше впливають обсяги мінеральних добрив та паливно-мастильних матеріалів, які використовуються у виробництві, адже на їхню частку припадало в 2019 році 68,8 % від всієї виробничої собівартості.

Структура виробничої собівартості тваринництва подана у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Структура виробничої собівартості тваринництва

Статті витрат	2017р.		2018р.		2019р.		2017 до 2019, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
1	2	3	4	5	6	7	8
Витрат-всього	7543	100	6740	100	10023	100	132,9
матеріальні витрати	5778	76,6	4925	76,1	8706	86,9	150,7
з них:							
- корми	2540	33,7	3671	56,7	2016	20,1	79,4
- інша продукція с/г	44	0,6	46	0,7	656	6,5	
- пальне та мастильні матеріали	180	2,4	206	3,2	2810	28,0	1561,1
- електроенергія	220	2,9	245	3,8	124	1,2	56,4
- паливо та енергія	85	1,1	92	1,4	78	0,8	91,8
- запасні частини, будівельні матеріали	1406	18,6	380	5,9	425	4,2	30,2
- оплата послуг і робіт	1303	17,3	285	4,4	2597	25,9	199,3
витрати на оплату праці	710	9,4	695	10,7	710	7,1	100,0
відрахування на соц. заходи	264	3,5	258	4,0	253	2,5	95,8
амортизація	435	5,8	335	5,2	354	3,5	81,4
інші операційні витрати	356	4,7	257	4,0	–	–	

По тваринництву, як і по рослинництву, найбільшу частку в структурі виробничої собівартості займають матеріальні витрати: 76,6 % у 2017 році, 76,1% у 2018 році та 86,9 % у 2019 році.

Якщо в 2017 і 2018 році найбільшу частку в структурі собівартості займали корми: 33,7 % та 56,7 % відповідно, то в 2019 році лише 20,1 %. Натомість частка паливно-мастильних матеріалів зросла з 2,4 % у 2017 році до 28 % у 2019 році.

Частка заробітної плати в структурі собівартості знизилася з 9,4 % у 2017 році до 7,1 % в 2019 році.

Розміри господарств повинні забезпечувати оптимальні обсяги виробництва продукції для досягнення високої ефективності галузей, раціонального використання трудових ресурсів, основних засобів, зниження собівартості продукції та підвищення продуктивності праці. Отже, рівень

впливу обсягу виробництва на рівень витрат зумовлює наявність класифікаційного критерію їх поділу на постійні та змінні витрати.

Частка постійних і змінних витрат формується відповідно до поділу витрат за елементами.

Найбільшу частку в структурі витрат займають змінні витрати, на які припадає 83,4%. При цьому спостерігається стійка тенденція до зростання частки змінних витрат та, відповідно, скорочення постійних витрат.

На практиці постійні витрати зменшити доволі важко, навіть коли відбувається зниження обсягів виробництва, і пов'язаний з цим спад реалізаційної виручки. Змінними витратами управляти набагато легше. Хоча нарощення обсягів виробництва неминуче призводить до їх зростання у абсолютному значенні, однак питомі змінні витрати на одиницю продукції за умов впровадження всебічної економії можуть знизитись. Важливо заздалегідь вірно оцінити ефект від такої економії.

Зернові та зернобобові – основі культури за обсягами виробництва в ТОВ «СВК ФРУНЗЕ», тому доцільно розглянути структуру собівартості пшениці і проаналізувати її (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Структура виробничої собівартості пшениці

Статті витрат	2017р.		2018р.		2019р.		2017 до 2019, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
1	2	3	4	5	6	7	8
Витрат-всього	11417	100	7961	100	17205	100	150,7
матеріальні витрати	8146	71,3	6517	81,9	15222	88,5	186,9
з них:							
- насіння та посадковий матеріал	347	3,0	384	4,8	807	4,7	232,6
- мінеральні добрива	2740	24,0	1910	24,0	10462	60,8	381,8
- пальне та мастильні матеріали	1232	10,8	1910	24,0	3607	21,0	292,8
- оплата послуг і робіт	62	0,5	81	1,0	56	0,3	90,3
- інші матеріальні витрати	3765	33,0	2232	28,0	290	1,7	7,7
витрати на оплату праці	39	0,3	238	3,0	274	1,6	702,6
відрахування на соц. заходи	132	1,2	42	0,5	350	2,0	265,2

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8
амортизація	298	2,6	210	2,6	450	2,6	151,0
інші операційні витрати	2802	24,5	954	12,0	909	5,3	32,4

За період з 2017 по 2019 рік у структурі витрат виробництва пшениці відбулися суттєві зміни. В умовах аграрної нестабільності збільшилась частка матеріальних витрат: з 71,3 % у 2017 р. до 88,5 % у 2019 р.

Найбільші зміни відбулися в частці мінеральних добрив: збільшилася з 24 % у 2017 р. до 60,8 % у 2019 р. За цей час також відбулося збільшення затрат на оплату праці на 1,3 %, насіння та посадковий матеріал на 1,7 %.

Частка паливно-мастильних матеріалів впродовж 2017-2019 років зросла на 192,8 %, що знову ж таки спричинено зростанням цін.

Аналогічна ситуація спостерігається і на виробництві молока (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Структура собівартості виробництва молока

Статті витрат	2017р.		2018р.		2019р.		2017 до 2019, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
1	2	3	4	5	6	7	8
Витрат-всього	3041	100	2600	100	3790	100	124,6
матеріальні витрати	2231	73,4	1955	72,5	3300	87,1	147,9
з них:							
- корми	1087	35,7	1370	52,7	809	21,3	74,4
- пальне та мастильні матеріали	98	3,2	75	2,9	1060	28,0	1081,6
- оплата послуг і робіт	–	–	50	1,9	225	5,9	–
- інші матеріальні витрати	1046	34,4	460	17,7	1206	31,8	115,3
витрати на оплату праці	412	13,5	307	11,8	275	7,3	66,7
відрахування на соц. заходи	110	3,6	114	4,4	95	2,5	86,4
амортизація	123	4,0	135	5,2	120	3,2	97,6
інші операційні витрати	165	5,4	89	3,4	–	–	–

Найбільшу частку витрат у структурі собівартості займають матеріальні витрати. Протягом 2017-2019 років відбувалося зростання частки матеріальних витрат і в 2019 році досягнуто рівня 87,1%.

За рахунок збільшення ціни на паливно-мастильні матеріали значно зросла їхня частка. Так, якщо в 2017 році вона дорівнювала 3,2 %, то в 2019 вже 28%. Велику питому вагу займають витрати на корми. У 2017 році вони склали 35,7 %, у 2018 – 52,7 %, 2019 – 21,3 %.

Якщо частка матеріальних витрат зростала, то частка витрат на оплату праці навпаки, зменшувалася. У 2017 році вона складала 13,5 %, а у 2019 лише 7,3 %.

Наступним проведемо аналіз динаміки виробничої собівартості одиниці продукції (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 – Динаміка виробничої собівартості 1 ц основних видів продукції за 2017-2019 рр.

Види продукції	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення (+, -)	
				+, -	%
1	2	3	4	5	6
Зернові та зернобобові	120,0	115,0	167,8	47,9	139,9
Соняшник	164,0	218,1	337,3	173,3	205,6
Соя	178,6	184,2	187,5	8,8	105,0
ВРХ	2798,8	3269,9	3860,0	1061,2	137,9
Свині	3457,6	3798,0	5880,4	2422,7	170,1
Молоко	303,0	305,6	325,6	22,6	107,4

За досліджуваний період з 2017 по 2019 роки обсяг собівартості продукції рослинництва постійно зростав. Це все в першу чергу залежить від витрат на вирощування та врожайності даних культур: чим менше витрат та більша врожайність, тим менше собівартість і навпаки. Так, в 2019 році на вирощування зернових та зернобобових культур було витрачено 167,8 грн./ц, що на 39,9% більше в порівнянні з 2017 роком. Щодо продукції тваринництва, то собівартість 1 ц вирощування ВРХ та свиней за три роки зросла відповідно на 37,92 та 70,07. Необхідно зазначити, що собівартість виробництва 1 ц молока протягом досліджуваного періоду зросла лише на 22,6 грн./ц або на 7,4%.

Аналіз виробництва готової продукції на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» прямо пов'язаний з аналізом використовуваної сировини та матеріалів на їх

виробництво, а особливо ефективності їх використання, цей аналіз представлено в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Оцінка ефективності використання виробничих запасів за 2018-2019 рр.

Показники	2018 рік	2019 рік	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
Обсяги виробництва продукції тис. грн.	33141	39947	+19089	120,5
Матеріальні затрати	8881,9	16058,7	+7176,8	180,8
Матеріалоємність продукції	3,73	2,49	-1,24	66,8
Матеріаловіддача	0,27	0,4	+0,13	148,1

Отже, результати проведеного аналізу показують зменшення матеріаломісткості на 1,24 грн., це також призвело до збільшення матеріальних витрат у 2019 році на 7176,8 тис. грн., і питомої ваги матеріальних витрат на 80,8%. Одночасно збільшився рівень матеріаловіддачі на 0,13 тис. грн. або на 48,1%, що є позитивним явищем.

Оскільки ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» є суб'єктом малого підприємництва, тому проведемо аналіз витрат за статтями із використанням інформації зі Звіту про фінансові результати. В таблиці 3.7 наведено проведений аналіз витрат ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» 2017 – 2019 рр.

Таблиця 3.7 – Аналіз витрат ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» за 2017-2019 рр.

Статті витрат	2017 р.		2018 р.		2019 р.		Середній темп росту, %
	грн.	%	грн.	%	грн.	%	
1	2	3	4	5	6	7	8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2755,2	88	1751,2	85	1019,1	79	60,82
Інші операційні витрати	383,0	12	305,0	15	276,8	21	85,01
Всього витрат	3138,2	100	2056,2	100	1295,9	100	64,26

Проаналізувавши дані таблиці 3.7 можемо констатувати, що у структурі витрат основне місце займає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), що є характерним для малих підприємств, які

займаються виробництвом продукції. Вона складала 88% у 2017 р. та знизилася до 79% у 2019 р. Загалом зниження за період 2017-2019 рр. склало 39,18%, що є позитивним фактором в діяльності підприємства, оскільки на дане зниження вплинуло скорочення постійних витрат та збільшення кількості продукції. Частка інших операційних витрат у структурі загальних витрат зросла з 12% у 2017 р. до 21% у 2019 р. Абсолютний показник інших операційних витрат за період 2017-2019 рр. зменшився на 14,99%, що також є позитивним фактором, оскільки на дане зниження вплинуло зменшення непродуктивних витрат. Загалом за аналізований період витрати знизилися на 35,74%, а це свідчить про покращення діяльності та зменшення витрат на підприємстві.

Для того, щоб позитивно або негативно оцінити зміну обсягів та конструкції витрат на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ», необхідно визначити їх результативність. Результативність витрат характеризується їх рентабельністю. Важливе місце, у ринковій економіці, на даний момент займає прибуток, оскільки саме прибуток виступає основним мотивом в діяльності підприємців, характеризує абсолютну ефективність підприємства та є певним гарантом прогресу соціально-економічної системи. Вважається, що прибуток є результативним показником діяльності підприємства, але він недостатньо точно відображає ефективність підприємницької діяльності. Найбільш точну оцінку функціонування підприємства дає рентабельність.

Зазначимо, що рентабельність, в першу чергу, пов'язана з розміром прибутку. Проте її не можна порівнювати з абсолютною сумою одержаного прибутку, а отже, рентабельність – це ступінь прибутковості. Також показники рентабельності більш повно, ніж прибуток, охарактеризують вирішальні результати господарювання, оскільки їх величина відображає співвідношення ефекту з вкладеним капіталом або спожитими ресурсами.

Отже, визначимо рентабельність витрат на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ», використовуючи інформацію зі Звіту про фінансові результати (форма №2-м). В таблиці 3.8 наведено проведений аналіз рентабельності витрат на ТОВ

«СВК ФРУНЗЕ» у 2017 – 2019 рр.

Таблиця 3.8 – Аналіз рентабельності витрат на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» у 2017 – 2019 рр.

Стаття	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Середній темп росту, %
1	2	3	4	5
Чистий прибуток, тис. грн.	191,8	128,9	76,5	63,15
Всього витрат, тис. грн.	3138,2	2056,2	1295,9	64,26
Рентабельність, %	6,11	6,27	5,90	98,26

Аналізуючи дані таблиці 3.8 можемо відмітити, що у 2019 р. чистий прибуток та витрати підприємства зменшилися, порівняно з попередніми роками, що призвело до зменшення рівня рентабельності підприємства. Дане зменшення свідчить про зниження ефективності діяльності підприємства, що потребує відповідних заходів та дій з боку керівництва підприємства.

Таким чином, проведена оцінка стану витрат операційної діяльності на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» за допомогою аналізу собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та інших операційних витрат показала нам, що у структурі витрат основне місце займає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка за період 2017-2019 рр. знизилась на 39,18%, що є позитивним фактором для підприємства, оскільки демонструє скорочення постійних витрат та збільшення кількості продукції.

3.2 Факторний аналіз собівартості сільськогосподарської продукції

Збільшення підприємствами обсягів виробництва продукції в умовах ринкової економіки є важливим, але не головним критерієм їх діяльності, як це було за часів командно-розподільної системи господарювання. За ринкових відносин головною метою підприємства стало досягнення високих фінансових результатів. Фінансовим результатом підприємства може бути

прибуток або збиток. Згідно з діючими визначеннями в нормативних документах прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ним витрати; збиток – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати.

Отже, для визначення фінансових результатів підприємство періодично послідовно зіставляє доходи і витрати за всіма видами діяльності.

У значній мірі фінансовий результат підприємства та можливості його подальшого розвитку залежать від такого об'єкта, як витрати. Вони є основним показником діяльності підприємства, який обмежує обсяг прибутку. Витрати визначають мінімальну ціну продукції, впливають на конкурентоспроможність підприємства.

Умови ринкової економіки вимагають дотримання оптимізації витрат (використання мінімальної їх кількості для випуску максимально якісної продукції) при здійсненні діяльності суб'єктами господарювання.

Важливим напрямом забезпечення впливу витрат на фінансові результати аграрного підприємства виступає їх використання в ролі інструмента здійснення обраного варіанту цінової стратегії (політики). Додатковий прибуток можна отримати шляхом підвищення збутової ціни і зменшення обсягу продаж або, навпаки, зменшення збутової ціни і нарощування обсягу продаж. Для кожного варіанту поєднання цих двох важелів необхідно мати достовірну картину витрат, собівартості і кінцевого результату – прибутку.

Основним способом оптимізації витрат є систематичне проведення їх аналізу на основі фактичних облікових даних, а також дослідження взаємозв'язку з фінансовими результатами.

Сам показник собівартості не дає об'єктивного уявлення про виробництво продукції та ефективність. Тому доцільно проаналізувати співвідношення собівартість/ціна, яке покаже яка частина собівартості припадає на 1 грн. виручки і чим вона нижча, тим ефективніше виробництво (табл. 3.9).

Таблиця 3.9 – Питома вага собівартості в ціні реалізації по основних видах продукції

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2019 р. до 2017 р., %
1	2	3	4	5
Пшениця	2,08	0,60	0,61	29,2
Кукурудза та зерно	1,26	0,71	1,01	80,2
Ячмінь	0,82	0,47	0,47	58,0
Цукрові буряки	1,39	0,59	0,60	43,0
Соняшник	0,52	0,42	0,43	83,0
Ріпак	1,08	0,64	0,48	44,2
Соя	0,53	0,42	0,81	154,6
Молоко	0,80	0,64	0,73	91,2
Приріст ВРХ	4,31	1,48	1,03	24,0
Приріст свиней	1,62	1,21	1,81	111,4

Співставивши дані 2017 і 2019 років, можемо побачити, що по всіх видах продукції, крім сої і приросту свиней, відбулося зниження частки собівартості у складі виручки.

Найнижчий показник в 2019 році спостерігався по соняшнику, що свідчить про високу рентабельність виробництва. Високу рентабельність ми можемо побачити по ячменю і ріпаку.

По тваринництву показник собівартість/виручка є високим, що свідчить про його низьку ефективність.

Оскільки прибуток – це різниця між виручкою і собівартістю, то зміна їх величини в ту чи іншу сторону призведе до збільшення чи зменшення прибутку. Для того, щоб прослідкувати величину впливу показників собівартості і ціни на прибуток нами було проведено факторний аналіз рівня рентабельності виробництва основних видів продукції рослинництва та тваринництва на ТОВ «Сільськогосподарський виробничий кооператив ФРУНЗЕ» (табл. 3.10).

З 2017 до 2019 року відбулися суттєві зміни рівня рентабельності основних видів продукції.

Так, майже по всіх видах продукції відбулося збільшення рентабельності виробництва. Лише рентабельність сої знизилася: з 112,8 % у

2018 році до 2,8% у 2019 році, що на 109,9 % менше.

Таблиця 3.10 – Факторний аналіз рівня рентабельності виробництва основних видів продукції на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ»

Продукція	Середня ціна реалізації 1 ц, грн.		Повна собівартість 1 ц, грн.		Рівень рентабельності (збитковості), %			Зміна рентабельності (збитковості), (±)		
	2017 р.	2019 р.	2017 р.	2019 р.	2017 р.	умовна	2019 р.	загальна	у т.ч. за рахунок	
									середньої ціни	повної собівартості
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Продукція рослинництва										
Зернові культури	110	247	144	138	-23,6	71,5	79,0	102,6	91,5	7,5
Цукрові буряки	36	92	51	54	-29,4	80,4	70,4	99,8	109,8	-10,0
Соя	31	724	149	704	112,8	385,9	2,8	–	273,2	–
Ріпак	28	725	312	345	-7,4	132,4	110,1	117,5	139,7	-22,2
Продукція тваринництва										
ВРХ	59	211	2100	1327	-71,6	0,8	59,5	131,2	72,4	58,7
Свині	96	182	1330	2078	-27,8	37,4	-12,0	15,8	65,3	-49,5
Молоко	35	447	296	310	20,9	51,0	44,2	23,2	30,1	-6,8

Протягом 2017-2019 років найбільше зросла рентабельність ВРХ (на 131,2 %), ріпаку (на 117,5 %), зернових (102,6 %) та цукрових буряків (на 99,8%). Рентабельність молока зросла лише на 23,3%, а виробництва свинини – на 15,8% (але незважаючи на це, її виробництво залишилося збитковим).

Підвищення рівня рентабельності виробництва протягом 2017-2019 років в основному відбувалося за рахунок збільшення цін на продукцію.

Так, за рахунок підвищення ціни рентабельність виробництва зернових у 2019 році порівняно з 2017 збільшилася на 95,1%. Зниження собівартості спричинило збільшення рівня рентабельності на 7,5%.

За рахунок збільшення ціни на молоко рентабельність зросла на 30,1%, а за рахунок збільшення собівартості знизилася на 6,8%. За рахунок сумарного впливу факторів рівень рентабельності виробництва молока збільшився на 23,2% (30,1% – 6,8%).

Під впливом зростання ціни рентабельність виробництва сої збільшилася у 2019 році порівняно з 2017 роком на 273,2%. Збільшення собівартості з 149 грн./ц до 704 грн./ц спричинило зниження рентабельності аж на 383,1%. Сумарний збиток склав 109,9% (273,2% – 383,1%). Ціна реалізації продукції включає в себе собівартість і націнку (прибуток).

Оскільки ціни формуються під впливом ринку і конкурентів, самостійно підприємство не може впливати на ціну, тому зниження собівартості виробництва – шлях до підвищення прибутковості підприємства.

Таблиця 3.11 – Основні економічні показники виробництва зернових та зернобобових

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2017 до 2019, +-
1	2	3	4	5
Урожайність, ц/га	49,8	69,5	55,4	5,6
Посівна площа, га	4242	4288	4305	63,0
Валовий збір, ц	211161	298010	238512	27351,0
Виробничі витрати, тис. грн. – всього	32139	24641	41581	9442,0
в т.ч.				
на 1 га посівів, грн.	7576	5747	9659	2082,4
на 1 ц продукції, грн.	152	83	174	22,1
Повна собівартість 1 ц продукції, грн.	144	90	138	-6,0
Ціна реалізації 1 ц продукції, грн.	110	135	247	136,4
Очікуваний прибуток, тис. грн. – всього	-6983,7	13378,3	26061,6	33045,3
в т.ч.				
на 1 га посівів, грн.	-1646	3120	6054	7700,1
на 1 ц продукції, грн.	-33	45	109	142,3
Рентабельність виробництва, %	-23,0	50,1	79,4	102,4

Прямо на собівартість, а отже і на кінцеві результати впливає врожайність. Чим вона вища, тим більше прибутку може отримати підприємство. У 2017 році врожайність зернових та зернобобових склала 49,8 ц/га, а у 2019 вже 55,4 ц/га (табл. 3.11).

Висока собівартість (144 грн./ц) і низька ціна (110 ц/га) стали у 2017

році причиною загальних збитків підприємства у розмірі 6983,7 тис грн. На 1 ц продукції збиток становив 33 грн. Рентабельність від'ємна і становила – 23%.

Впродовж 2018-2019 років фінансові результати були позитивними, підприємство отримало прибуток. Так, у 2018 році він становив 13378,3 тис. грн., а у 2019 році – 26061,6 тис. грн. Прибуток на 1 ц виробленої продукції в 2018-2019 роках становив 45 і 109 грн. відповідно.

Зростання прибутку спричинене вищими темпами зростання ціни і нижчими темпами зростання собівартості 1 продукції, що призвело до збільшення їхньої різниці.

Рентабельність у 2018 році становила 50,1 %, а у 2019 році аж 79,4 %.

Для порівняння, середня рентабельність зернових та зернобобових в Україні в 2019 році становила 43,2 %, тоді як в ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» – 79,4 %, що на 36,2 % більше, що свідчить про ефективне господарювання.

Серед продукції тваринництва на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» найбільшу частку в загальній виручці займає виробництво молока.

Таблиця 3.12 – Основні економічні показники виробництва молока

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2017 до 2019, +-
1	2	3	4	5
Середньорічний надій, ц/га	45,8	47,9	55,4	9,6
Кількість голів, г	230	227	224	-6
Обсяг виробництва, ц	10543	10862	11555	1012
Виробничі витрати, тис. грн. – всього	3041	2600	3790	749
в т.ч.				
на 1 голову, грн.	13222	11454	16920	3698
на 1 ц продукції, грн.	288	239	328	40
Повна собівартість 1 ц продукції, грн.	296,4	227	310	13,7
Ціна реалізації 1 ц продукції, грн.	359	372	447	88
Очікуваний прибуток, тис. грн. – всього	653	1567,8	1581	928
в т.ч.				
на 1 голову, грн.	2840	6907	7061	4221
на 1 ц продукції, грн.	62	144	137	75
Рентабельність виробництва, %	20,9	63,5	44,2	23,3

Впродовж 2017-2019 років повна собівартість молока на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» зросла з 296,4 грн./ц до 310 грн./ц. Незважаючи на це, рентабельність виробництва збільшилася з 20,9% до 44,2%, адже відбулося зростання ціни з 359 грн./ц у 2017 році до 447 грн./ц у 2019 році (табл. 3.12).

Найвищого рівня рентабельності було досягнуто в 2018 році – 63,5%. Основною причиною було зниження повної собівартості одиниці продукції з 296,4 грн. до 227 грн..

Якщо в 2017 році прибуток на 1 центнер продукції склав всього лише 62 грн., то в 2019 вже 137 грн.

Для порівняння середній рівень рентабельності виробництва молока в Україні в 2019 році склав 12,8%, тоді як на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» – 44,2%. Середня собівартість одного центнера молока по господарствах України склала 352,9 грн., тоді як на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» – 310 грн.

Отримання найбільшого прибутку при максимальному використанні наявних ресурсів і мінімальних витратах характеризують економічну ефективність виробництва. Цей економічний показник характеризує продуктивність праці і корисність використання сировини, матеріалів і виробничих потужностей.

Як зазначено в економічній енциклопедії «ефективність – це здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат. Крім того, це досягнення найбільших результатів за найменших витрат живої та уречевленої праці.

Для вивчення економічної ефективності розглянемо такі показники, як прибуток або збиток в розрахунку на 1 га посіву, 1 середньорічного працівника; валовий дохід в розрахунку на 1 га посіву, а також рівень рентабельності (табл. 3.13).

Одним з основних показників економічної ефективності є рентабельність виробництва.

Таблиця 3.13 – Показники економічної ефективності сільськогосподарського виробництва ТОВ «СВК ФРУНЗЕ»

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2019/2017, %
1	2	3	4	5
Вартість валової сільськогосподарської продукції – всього, тис. грн.	38342	65188	131989	344,2
Прибуток, тис. грн.	-7601	22711	54097	711,7
Середньорічна чисельність працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві, чол.	235	202	222	94,5
Площа сільськогосподарських угідь, га.	7337	7352	7520	102,5
Собівартість - всього, тис. грн.	45673	42177	77510	169,7
Вартість валової сільськогосподарської продукції, тис. грн.	38342	65188	131989	344,4
на 1 працівника	163,2	322,7	594,5	364,4
на 1 га сільськогосподарських угідь	5,23	8,87	17,55	335,9
Прибуток (збиток), тис. грн.	-7601	22711	54097	711,7
на 1 працівника	-32,3	112,4	243,7	753,4
на 1 га сільськогосподарських угідь	-1,04	3,09	7,19	694,4
Рівень рентабельності, %	-16,6	53,8	69,8	419,4

Протягом 2017-2019 років рентабельність зростала. У 2017 році вона була від’ємна, що свідчить про збиток від діяльності. У 2018 році вона склала 53,8 %, а у 2019 році – 69,8 %.

Для порівняння, середня рентабельність виробництва сільськогосподарської продукції по Україні в 2019 році склала 50,9 %, а у ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» – 69,8 %, що свідчить про ефективне управління підприємством.

Основний економічний ефект, до якого прагне кожне підприємство – це максимізація прибутку. 2017 рік був неуспішним, адже підприємство отримало збиток у розмірі 7601 тис. грн. У 2018 році господарство уже отримало прибуток від своєї діяльності – 22711 тис. грн., а в 2019 році – 54097 тис. грн.

Для відображення повнішої картини ефективності розглянемо

величину прибутку на 1 га сільськогосподарських угідь. Протягом 2017-2019 років прибуток на 1 га сільськогосподарської продукції зріс на 794,4%: зі збитку 1040 грн. до прибутку 7190 грн.

Таким чином, ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств – це досягнення стратегічного прибутку на кожному етапі розвитку аграрного підприємства при забезпеченні фінансової сталості та платоспроможності, оптимального співвідношення рентабельності та ризику.

3.3 Напрями підвищення ефективності управління витратами на формування собівартості сільськогосподарської продукції

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.

Для більшості сільськогосподарських підприємств молочне скотарство є галуззю, яка визначає їх економічне і фінансове становище, оскільки виробництвом молока займаються практично всі сільськогосподарські підприємства, за винятком вузькоспеціалізованих. За роки реформування сільського господарства молочному скотарству було завдано величезної шкоди. Скоротилося поголів'я корів, знизилася їх продуктивність, погіршилася матеріально-технічна база галузі, що призвело до скорочення валового виробництва молока. Причин такого становища багато, але основна з них - високі витрати виробництва молока в зв'язку з невикористанням

наявних резервів для їх зниження.

З огляду на те, що розвиток галузі останнім часом мав регресивний характер і багато факторів зниження собівартості виробництва залишалися без належної уваги, слід визнати актуальність розробки системи заходів, спрямованих на зменшення собівартості виробництва молока. Зниження собівартості молока з одночасним збільшенням обсягів його виробництва дозволить сільськогосподарським підприємствам в сформованих економічних умовах не тільки зберегти накопичений виробничий потенціал, а й примножити його.

Виявлення і реалізація резервів зниження собівартості виробництва молока в сучасних умовах стають об'єктивною необхідністю, оскільки від цього залежить рівень забезпечення населення молочними продуктами. Розробка найбільш важливих напрямків зниження витрат в молочному скотарстві набуває велике практичне і теоретичне значення.

Для встановлення напрямків зниження собівартості в молочному скотарстві та вибору основних факторів, що впливають на головну мету тваринництва нами було проведено попередній аналіз чинників, серед яких слід виділити зовнішні і внутрішні.

До зовнішніх факторів належать:

- економічне середовище, в якому функціонує підприємство (фінансова та інвестиційна політика держави, податкова система, митна політика, світовий ринок, ринковий попит і ціни на продукцію, правова форма господарювання, наявність переробних підприємств, наявність конкурентів);
- науково-технічне середовище (поява нових науково-технічних відкриттів і нових технологій);
- політична обстановка (міжнародне становище країни, аграрна політика країни);
- юридичне середовище (зміни в законодавстві країни, рішення обласних, районних і місцевих органів влади);
- природно-кліматичні умови (клімат, ґрунти, природні ресурси);

- географічні особливості (віддаленість від міст, наявність і розвиненість транспортної мережі).

До внутрішніх чинників, який впливає на економічну ефективність молочного скотарства, слід віднести:

- фінансове забезпечення (капітал, доходи, кредит, фінансова звітність);

- техніку (споруди, система машин, обладнання ферм, транспортні засоби, рівень механізації виробничих процесів, дороги);

- технологію (відтворення стада, племінна робота, система кормовиробництва і кормо-забезпечення, способи утримання худоби, система ветеринарних заходів);

- трудовий потенціал (управління кадрами, чисельність працездатного населення, віковий склад, освіта і кваліфікація, організація праці, оплата праці, соціальне забезпечення);

- організацію (планування виробництва, розміри і розміщення ферм, склад і структура стада, матеріально-технічне постачання, маркетинг).

Таким чином, собівартість продукції, характеризуючи інтенсивність господарювання та використання ресурсного потенціалу, є одним з кінцевих показників. Механізм мінімізації собівартості повинен враховувати технологічні, технічні, економічні, соціальні та біологічні особливості молочного скотарства.

На закінчення можна відзначити, що запропонована класифікація факторів повністю охоплює основні напрямки зниження собівартості і підвищення ефективності виробництва молока.

Варто також зупинитись на такому факторі, що сприяє зниженню собівартості, як спеціалізація виробництва. Спеціалізація відкриває широкі можливості для підвищення продуктивності праці та як наслідок – зниженню виробничих витрат. Спеціалізація в молочному скотарстві є вирішальною умовою підвищення ефективності використання капітальних вкладень і основних засобів, впровадження у виробництво досягнень науково-

технічного прогресу і передового досвіду, а також інтенсивних технологій. При спеціалізації досягаються зниження витрат і підвищення рентабельності виробництва продукції.

Тваринництво є однією з провідних галузей сільського господарства, тому, що виробляє продукти харчування, сировину для промисловості і добриво для рослинництва. Але останнім часом в гонитві за високою продуктивністю і отриманням максимальної вигоди людина отримує продукцію від тварин експлуатуючи їх у важких умовах промислових технологій, годуючи їх стимуляторами росту і проникаючи в геном. В результаті, споживаючи дані продукти людина завдає шкоди і своєму здоров'ю. У зв'язку з цим, починаючи з 70-х років минулого століття, в Країнах Європейського Союзу набирає силу, і знаходить все більше прихильників ідея органічного сільського господарства, що має на увазі і органічне тваринництво.

Органічне (біологічне, екологічне) тваринництво включає в себе зміст, розведення і експлуатацію тварин у сприятливих умовах, без застосування стимуляторів росту, хімічних речовин штучного походження в умовах наближених до природних.

Органічне тваринництво передбачає утримання тварин без скупченості, з якомога більшим утриманням на пасовищах. Тварини не знаходяться в стані стресу, постійного супутника промислових комплексів і ферм. При цьому невелике поголів'я тварин на великій площі пасовищ не втоптуть його, внаслідок чого луки швидко відновлюються. Гній, виділений тваринами, цілком природно розподіляється рівномірно на все пасовище і сприяє родючості ґрунтів. Тварини, які вирощуються за умови екологічного розведення без застосування гормонів, стимуляторів росту, антибіотиків та інших хімічних речовин дають екологічно чисту продукцію, яка не вплине негативно на організм. Ціни на продукцію екологічного тваринництва, як бренд в 1,5-3 рази вищі, ніж на продукцію, вироблену при звичайному тваринництві.

В основі органічного сільського господарства лежить не використання хімічних добрив, засобів захисту рослин (гербіцидів, пестицидів тощо), внаслідок чого вироблені корми для тварин є екологічно чистими. З будівництвом великих ферм і комплексів були втрачені традиційні форми господарювання, що були поширені на території сучасної України до промислової революції в аграрній сфері. Це означає, що промисловий підхід до виробництва продукції було використано і в сільському господарстві в усіх галузях.

А тому перехід до традиційних форм господарювання, визначає шлях екологізації сільського господарства в країні. На наш погляд, в даний час тваринництво має всі передумови до переходу на органічне господарство. Тварини утримуються в умовах близьких до природних, тому в органічному молочному скотарстві використовуються тварини аборигенних порід, пристосовані до природних умов Запорізької області. Сам район, де розташований сільськогосподарський виробничий кооператив ім. Фрунзе має значні площі пасовищ. Тварини можуть пастися на відгінних пасовищах, без скупченості, для них не потрібно капітальних приміщень, продукти життєдіяльності природним чином поширюються по пасовищах, сприяючи підвищенню їх родючості. На тварин не використовуються гормональні препарати, стимулятори росту, антибіотики, інші синтетичні речовини і серед них немає трансгенних особин. За таких умов молочне тваринництво може відповідати вимогам органічного (біологічного, екологічного) та виробляти екологічно чисту продукцію, яка вимагає відповідної сертифікації.

Таким чином, традиційне молочне скотарство відповідає вимогам органічного тваринництва, виробляє екологічно чисту продукцію, яка не завдає шкоди навколишньому середовищу, сприяє зайнятості населення і використання малодоступних для культурних порід худоби пасовищ. Крім того, органічне молочне скотарство є економічно ефективним, внаслідок того, що для тварин не потрібно надто дорогих капітальних. Виходячи з вищевикладеного, це є шлях до органічного (біологічного, екологічного)

тваринництва, який завжди був традиційним для наших предків.

Тваринництво поставляє для землеробства гній, який служить цінним органічним добривом для рослин. Він є складовою частиною кругообігу речовин органічного підприємства. Взаємодія тваринництва і рослинництва є складовою частиною сільськогосподарського організму. Кожне органічне сільськогосподарське підприємство повинно орієнтуватися на замкнуту цілісну систему, яка виробляє органічне добриво для рослинництва, яке виробляє корми для тварин.

В органічному тваринництві відмовилися від певних методів розведення, кормів і кормових добавок, які дозволені в звичайному тваринництві. Застосовуються заходи, відповідні природним умовам і сприяють збереженню здоров'я тварин. Якщо в органічному тваринництві заходи спрямовані на гуманне утримання тварин в природних умовах і сприяють збереженню здоров'я тварин, то в звичайному тваринництві акцент робиться на підвищення продуктивності.

Природні кормові угіддя ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» займають 10,1% площі сільгоспугідь. Основна частина сільгоспугідь розташована на землях середнього механічного складу. Продуктивність їх велика, а з огляду на сприятливі кліматичні умови для вирощування більшості сільськогосподарських культур, можна сказати, що сільське господарство функціонує в зоні продуктивного землеробства і вимагає порівняно невеликих матеріальних енергетичних та інших витрат для розвитку молочного та м'ясного скотарства.

Як видно з таблиці 3.14, сумарні затрати на виробництво молока при органічному профілю молоко виробництва будуть значно меншими в 98 розрахунку на 200 голів худоби.

Основною статтями витрат, які зіграли на їх пониження є вартість кормів. Звичайно, частка витрат на оплату праці зросла, тому що органічне виробництво передбачає більшу кількість залучених працівників.

Таблиця 3.14 – Затрати на виробництво молока при продуктивності корів 5000 кг

Статті витрат	Фактичні витрати промислового скотарства		Витрати за органічного скотарства		Відхилення, тис. грн.
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
1	2	3	4	5	6
Витрати-всього	3790	100	3228	100	-562
матеріальні витрати	3300	87,1	2650	81,8	-650
з них:					
- корми	809	21,3	535	16,3	-274
- пальне та мастильні матеріали	1060	28,0	875	27,1	-185
- оплата послуг і робіт	225	5,9	198	6,1	-27
- інші матеріальні витрати	1206	31,8	1042	32,3	-164
витрати на оплату праці	275	7,3	390	12,1	115
відрахування на соц. заходи	95	2,5	98	3,0	3
амортизація	120	3,2	100	3,1	-20
інші прямі та загальновиробничі витрати	–	–	–	–	–

В результаті реалізації проекту органічного молочного скотарства на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» можна вийти на прогнозовані із високою ймовірністю показники економічної ефективності.

Порівняно із промисловим молочним скотарством продуктивність органічного молочного стада є дещо менша – 50 ц молока. Відповідно і обсяги виробництва є нижчими.

Однак вартісні показники як витрати в розрахунку на 1 голову, одиницю продукції є на порядок нижчими. Результатом є вища ціна реалізації та прибуток по зазначених вище параметрах.

У порівнянні із промисловим молочним скотарством органічний підхід забезпечує й вищу прибутковість виробництва – 75,0 % проти 44,2 %.

Серед організаційно-економічних аспектів даного проекту певний елемент ризику складає недотримання технологічного процесу виробництва продукції.

Таблиця 3.15 – Порівняльна характеристика основних економічних показників виробництва молока на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ»

Показники	Звичайне молочне скотарство	Органічне молочне скотарство	Різниця, ±
1	2	3	4
Середньорічний надій, ц/г	55,4	50,0	-5,4
Кількість голів, г	224	220	-4
Обсяг виробництва, ц	11555	11000	-555
Виробничі витрати, тис. грн.	3790	328	-562
в т.ч.			
на 1 голову, грн.	16920	16140	-780
на 1 ц продукції, грн.	328		-328
Повна собівартість 1 ц продукції, грн.	310	275,8	-34,2
Ціна реалізації 1ц продукції, грн.	447	482,7	35,7
Очікуваний прибуток, тис. грн. – всього	1581	2087,5	506,5
в т.ч.			
на 1 голову, грн.	7061	9488	2427
на 1 ц продукції, грн.	137	189,7	52,7
Рентабельність виробництва, %	44,2	75,0	30,8

Мається на увазі ризик незабезпечення повноцінної годівлі якісними кормами, дефіцит кваліфікованих працівників. Перевагами можна назвати відсутність потенційних конкурентів органічної продукції, можливість розширення асортименту у виробництві продукції, вигідне транспортне сполучення із базою переробки, прийнятна ціна реалізації.

Отже, можна зробити висновок, що зниження собівартості продукції є одним з найважливіших народногосподарських завдань. Чим дешевше виробництво продукції, тим більше підприємство матиме можливостей для зниження цін на товари народного споживання. Зниження собівартості - одне з основних джерел нагромадження, забезпечення розширеного відтворення в галузі.

Спеціалізація в молочному скотарстві є вирішальною умовою підвищення ефективності використання капітальних вкладень і основних засобів, впровадження у виробництво досягнень науково-технічного прогресу і передового досвіду, а також інтенсивних технологій. При спеціалізації досягаються зниження витрат і підвищення рентабельності

виробництва продукції.

Порівняно із промисловим молочним скотарством продуктивність органічного молочного стада є дещо менша – 50 ц молока. Відповідно і обсяги виробництва є нижчими. Однак вартісні показники як витрати в розрахунку на 1 голову, одиницю продукції є на порядок нижчими. Результатом є вища ціна реалізації та прибуток по зазначених вище параметрах.

Згідно реалізації інноваційного проекту загальний прибуток та в розрахунку на 1 голову буде складати відповідно 9488 тис. грн. та 189,7 грн.

Одним із напрямів підвищення ефективності управління витратами є формування комплексної системи управління витратами. Важливими умовами формування даної системи є такі:

- оперативне забезпечення інформацією адміністрації підприємства, яка необхідна для прийняття ними управлінських рішень з питань регулювання витрат виробництва і їх впливу на ефективність роботи підприємства;

- спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у відповідності з визначеними у плановій або нормативній документації величинами;

- виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених нормативів і оцінка їх впливу на показники ефективності виробництва;

- систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності підприємств.

Завданнями комплексної системи управління витратами є збір, нагромадження, контроль і аналіз витрат не лише на стадії виготовлення продукції, а на усіх стадіях життєвого циклу продукту.

Процес створення, розробки, виробництва, експлуатації, обігу та утилізації продукту складає його економічний життєвий цикл. Він триває від моменту обґрунтування необхідності виробництва і проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт до повного припинення

експлуатації продукту та його утилізації.

Отже, прибутковість підприємства, зниження собівартості визначається рівнем управління витратами, що забезпечується впровадженням раціональної системи управлінського обліку. Підприємство може самостійно вибрати концепцію управління витратами, яка максимально сприятиме підвищенню його конкурентоспроможності та прибутковості на ринку. Варто зазначити, що в управлінні витратами слід також враховувати концепцію життєвого циклу продукту, тобто управління необхідно здійснювати з урахуванням інформації про стан життєвого циклу, на якому перебуває продукція на ринку.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження організації та методики обліку собівартості сільськогосподарської продукції на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ», а також аналізу ефективності її використання, можна зробити наступні висновки.

Аналіз праць вітчизняних і зарубіжних дослідників та нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку надав підстави стверджувати, що на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку не існує єдиного підходу до трактування поняття щодо собівартості продукції, що дало змогу обґрунтувати напрям його подальшого розвитку. У пропонованому визначенні розглядаємо собівартість продукції як виражені у грошовій формі сукупні витрати на підготовку і випуск продукції (робіт, послуг). Чим краще працює підприємство, чим ефективніше використовує виробничі ресурси, тим нижча собівартість продукції (робіт, послуг).

На кожному з напрямів розвитку економічної науки розуміння витрат не залишалось постійним, а змінювалось із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління ними. Дослідження різних трактувань категорії «витрати» впродовж їх історичного розвитку дозволило узагальнити сутність даного поняття. Проаналізувавши існуючі погляди щодо визначення сутності витрат, можна сказати, що більш доцільно трактувати витрати з точки зору бухгалтерського обліку – як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань внаслідок здійснення господарської діяльності підприємства, які призводять до зменшення власного капіталу. Такий підхід є більш необхідним в практичному застосуванні, він допомагає визначати фактичну суму здійснених витрат за певний період, а отже сприяє більш достовірному їх відображенню та обліку.

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 керуючись рівнем цін на державному рівні.

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.

Об'єктом дослідження обрано ТОВ «СВК ФРУНЗЕ», яке знаходиться в селищі Веселе Веселівського району Запорізької області. Сільськогосподарський виробничий кооператив спеціалізується на вирощуванні технічних та зернових культур, овочів, фруктів, вирощуванні ВРХ та на виробництві молока.

Основною метою агрофірми є задоволення потреб як засновників, так і всього населення України в сільськогосподарській продукції та одержання доходу в інтересах його засновників.

Основним ресурсом господарства є його землі. В землекористуванні господарства знаходиться 567 га сільськогосподарських угідь.

Однією з істотних особливостей галузі рослинництва є здійснення витрат виробництва протягом тривалого виробничого циклу із значними перервами у часі, що ускладнює контроль за виробництвом. Тому необхідно облік і контроль витрат центрів відповідальності здійснювати за циклами сільськогосподарських робіт, а при потребі за технологічними процесами чи операціями. Запропонована побудова обліку та контролю витрат дасть можливість:

- здійснювати оперативний контроль за витратами протягом технологічного процесу та виявити непередбачені відхилення та прийняти дієві оперативні рішення;

- в кінці року на основі поточних даних оперативного контролю

здійснювати коригування бюджетних даних до фактичних для підведення підсумків роботи працівників виробничих підрозділів щодо виконання госпрозрахункових завдань;

– на підставі фактичних даних обліку та контролю витрат здійснювати процес калькулювання і складання звітності підрозділу та підприємства в цілому.

Врахування агротехнологічних, біологічних та організаційних особливостей вирощування продукції рослинництва вимагає своєчасного виявлення та визнання в обліку втрат виробництва. З метою узагальнення цієї інформації запропоновано методичні підходи визнання та відображення втрат виробництва продукції рослинництва в обліку.

Запропоновані методичні підходи до врахування в бухгалтерському обліку втрат виробництва продукції рослинництва забезпечать дотримання принципів обачності й повного висвітлення фактичних наслідків операцій та подій при відображенні господарських операцій в обліку та сприятимуть підвищенню рівня відповідальності трудових колективів, а також можливості здійснювати контроль при підведенні підсумків діяльності центрів відповідальності.

Розглядаючи аналітичний та синтетичний облік витрат виробництва і собівартості продукції на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ», можна зробити висновок, що при відображенні в аналітичному обліку витрат на виробництво потрібно дотримуватися порядку, за яким одні і ті ж витрати протягом року мають відноситися на одні і ті ж статті витрат.

Раціональна організація синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) є важливою умовою забезпечення об'єктивного визначення фактичної виробничої собівартості випущеної продукції, виконаних робіт та наданих послуг, собівартості їх реалізації, та визначення і відображення в бухгалтерському обліку і звітності фінансових результатів господарської діяльності підприємства.

Здійснивши аналіз собівартості продукції на ТОВ «СВК ФРУНЗЕ»,

можна зробити висновок, що протягом 2017-2019 років собівартість продукції по більшості видів продукції зростає, але це в основному спричинено зростанням цін на паливо-мастильні матеріали, мінеральні добрива, насіння та посадковий матеріал. Найбільшу частку в структурі собівартості як рослинництва, так і тваринництва займають матеріальні витрати – 81,3 % і 86,9 %.

Сам показник собівартості не дає об'єктивного уявлення про виробництво продукції та ефективність. Тому доцільно оцінити співвідношення собівартість/ціна, яке покаже яка частина собівартості припадає на 1 грн. виручки і чим вона нижча, тим ефективніше виробництво.

Протягом 2017-2019 років частка собівартості в ціні знижувалася, що свідчить про зниження собівартості продукції. Найбільше зниження відбулося по пшениці – аж на 241 %.

Значне зниження собівартості продукції протягом 2017-2019 років сприяло зростанню прибутку. Так, якщо в 2017 ТОВ «СВК ФРУНЗЕ» отримало збиток в розмірі 7601 тис. грн., то в 2019 році прибуток в розмірі 54097 тис. грн.

Зменшення диспропорції між виробництвом рослинницької і тваринницької продукції є важливим для підприємств України. Тому в роботі запропоновано інноваційний проект для підприємства в галузі молочного скотарства.

Спеціалізація в молочному скотарстві є важливою умовою підвищення ефективності використання капітальних вкладень і основних засобів, впровадження у виробництво досягнень науково-технічного прогресу і передового досвіду, а також інтенсивних технологій. При спеціалізації досягаються зниження витрат і підвищення рентабельності виробництва продукції.

Порівняно із промисловим молочним скотарством продуктивність органічного молочного стада є дещо менша. Відповідно і обсяги виробництва є нижчими. Однак вартісні показники як витрати в розрахунку на 1 голову,

одиницю продукції є на порядок нижчими. Результатом є вища ціна реалізації та прибуток по зазначених вище параметрах.

Згідно реалізації інноваційного проекту загальний прибуток та в розрахунку на 1 голову буде складати відповідно 9488 тис. грн. та 189,7 грн.

Одним із напрямів підвищення ефективності управління витратами є формування комплексної системи управління витратами. Важливими умовами формування даної системи є такі:

- оперативне забезпечення інформацією адміністрації підприємства, яка необхідна для прийняття ними управлінських рішень з питань регулювання витрат виробництва і їх впливу на ефективність роботи підприємства;

- спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у відповідності з визначеними у плановій або нормативній документації величинами;

- виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених нормативів і оцінка їх впливу на показники ефективності виробництва;

- систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності підприємств.

Завданнями комплексної системи управління витратами є збір, нагромадження, контроль і аналіз витрат не лише на стадії виготовлення продукції, а на усіх стадіях життєвого циклу продукту.

Отже, цілі і завдання, які були поставлені нами в кваліфікаційній роботі – досягнуті. Тому проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що упровадження даних рекомендацій сприятиме ефективному управлінню витратами на формування собівартості сільськогосподарської продукції та дозволить покращити фінансовий стан підприємства.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Азьмук Л.А. Мікроекономічна теорія виробництва та витрат : навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц. – вид. 2-ге, без змін. Київ : КНЕУ, 2005. 160 с.
2. Витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 09.08.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 17.11.20).
3. Радєва О.Г., Пілюсова А.С. Витрати та методи їх оптимізації на підприємстві в умовах ринкової економіки. *Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях* : тези XV міжнар. наук.-практ. конф., (м. Запоріжжя, 15 жовтня 2020 р.). Запоріжжя, 2020. С. 69-71.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 07.11.2020 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.11.20).
5. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 04.11.20).
6. Андросенко О.О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. 22-23 жовт. (№148). С. 122-126.
7. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2006. 440 с.
8. Байдик О.М. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2001. С. 50-62.

9. Басманов І.А. Калькулювання собівартості виробничої продукції : навч. посіб. Київ, 2004. 296 с.
10. Безверхий К.В. Концептуальні підходи щодо розподілу непрямих витрат промислових підприємств для визначення повної собівартості продукції: зб. наук. праць. Київ : КНЕУ, 2015. С. 344-355.
11. Маниліч М.І. Собівартість продукції: теоретичний аспект. URL: <http://archive.nbuv.gov.ua> (дата звернення: 31.01.2021).
12. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік. Основи теорії та практики : підручник. Київ : «Знання», 2009. 422 с.
13. Болюх М.А. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
14. Мацибора В.І. Економіка сільського господарства : підручник. Київ : Вища шк., 2004. 415 с.
15. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2002. 656 с.
16. Панасюк В.М. Податковий облік. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 264 с.
17. Боднарчук Ю.В. Концептуальні засади побудови обліку операційних витрат автотранспортних підприємств. *Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу: матеріали міжнар. наук.-практ конф. Івано-Франківськ, 16-17 жовтня, 2015*, С. 24-27.
18. Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : монографія. Київ : КНЕУ, 2008. 256 с.
19. Боярський Ю.І. Оцінка залишків незавершеного виробництва: проблеми визначення. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2017. №4. С. 19.
20. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. Житомир : Рута, 2005, 756 с.
21. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / за ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. Львів : Національний університет «Львівська

політехніка», 2006. 1088 с.

22. Вагонова О.Г. Управління процесом формування виробничих витрат на спорудження та ремонт підготовчих виробок вугільних шахт : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Дніпропетровський національний університет. Дніпропетровськ, 2015. 369 с.

23. Войтенко Т.І. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві : навч. посіб. Харків : Фактор, 2016. 266 с.

24. Волкова Н.А. Інформаційне забезпечення економічного аналізу. *Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. Одеса, 19-20 трав. 2011 р. Одеса : ОДЕУ, 2011. С. 61-62.

25. Гладких Т.В. Фінансовий облік в схемах і таблицях : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 479 с.

26. Гладчук Г.Г. Облік та аналіз витрат виробництва : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Київський національний економічний університет. Київ, 2013. 241 с.

27. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : Лібра, 2003. 704 с.

28. Рибалко О.М., Пілюсова А.С. Організація калькулювання собівартості продукції – найважливіша функція обліку витрат на виробництво. *Молода наука* (м. Запоріжжя, 2020р.) . Запоріжжя : ЗНУ, 2020. С.168-169.

29. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2015. 425 с.

30. Давидович І.Є. Управління витратами : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 319 с.

31. Дерій В.А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. (№1). С. 154-160.

32. Діброва Н.Ю. Калькулювання фактичної собівартості та облік готової продукції. Виробництво і собівартість продукції. Дніпропетровськ :

Баланс-клуб, 2006. С. 33-49.

33. Добикіна Е.К. *Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства* : навч. посіб. Київ : Вид. дім «Слово», 2005. 272 с.

34. Радєва О.Г., Пілюсова А.С. *Сучасна вітчизняна та зарубіжна практика калькулювання собівартості продукції, обліку та управління виробничими витратами підприємства. Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства*. Запоріжжя : ЗНУ, 2020. № 5. С. 133-141.

35. Домбровський В.М. *Управлінський облік* : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 278 с.

36. Дрозд В.І. *Формування собівартості та облік у допоміжних виробництвах*. Дніпропетровськ : Баланс-клуб, 2016. 96-101 с.

37. *Економіка підприємства. Планування діяльності підприємства* : навч. посіб. / за заг. ред. С.Ф. Покропівного. Київ : КНЕУ, 2005. 528 с.

38. *Економічний аналіз* : навч. посіб. / за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир : ЖІТІ, 2003. 680 с.

39. *Економічний аналіз* : навч. посіб. / за ред. М.Г. Чумаченка. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.

40. Жадько К.С., Семенюта В.В., Олійник Л.Ш. *Бухгалтерський облік у схемах і таблицях* : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 112 с.

41. Ждан В.І., Хаустова Є.Б., Колос І.В., Бондаренко О.С. *Теорія бухгалтерського обліку* : навч. посіб. Київ:Центр навч. літератури, 2006. 384 с.

42. *Загальні вимоги до фінансової звітності* : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07.02.2013 р. Дата оновлення: 23.07.2019 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 20.09.20).

43. Загородній А.Г., Партин Г.О. *Управлінський облік* : навч. посіб. Київ : «Знання», 2007. 303 с.

44. Задорожний З.В., Крупка Я.Д. та ін. Фінансовий облік : підручник. Київ : Хай-Тек Прес, 2011. 544 с.
45. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 216 с.
46. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 29.10.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 17.09.20).
47. Калайтан Т.В. Контролінг : навч. посіб. Львів : Новий Світ, 2008. 252 с.
48. Качмарик Я.Д. Шляхи оптимізації витрат. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2015. 20-23 жовт. (№ 21). С. 211-215.
49. Когут У.І. Критерії класифікації витрат підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2008. 16 груд. (№ 624). С. 43-49.
50. Кошевицька Г.С. Облік витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.02. Київ, 2015. 23 с.
51. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Київ : Вид-во «Каравела», 2015. 560 с.
52. Лень В.С. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2006. 317 с.
53. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2008. 556 с.
54. Литвин Б.М. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Київ : Хай-Тек Прес, 2013. 336 с.
55. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 254 с.
56. Максимова В.Ф. Бухгалтерський облік (частина I) : навч. посіб.

Одеса : ОНЕУ, 2013. 462 с.

57. Мних Є.В. Економічний аналіз : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. 412 с.

58. Мочерний С.В. Основи економічних знань : навч. посіб. Київ : Академія, 2006. 504 с.

59. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підручник. Київ : Книга, 2004. 544 с.

60. Немченко В.В., Редько О.Ю. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 540 с.

61. Остапенко Я.О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2010. 11-13 жовт. (№ 2). С. 121-126.

62. Запаси: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 31.01.21).

63. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник. Тернопіль : Економічна думка, 2001. 365 с.

64. Пушкар М.С. Розробка систем обліку : навч. посіб. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 198 с.

65. Пшенична А.Ж. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008. 320 с.

66. Рагуліна І.І., Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика : навч. посіб. Київ : Алеута, 2012. 584 с.

67. Рассулова Н.В., Лукашова І.О., Гейер Е.С., Секіріна Н.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Донецьк : ДонНУЕТ, 2008. 193 с.

68. Рядська В.В. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008. 416 с.

69. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємств : навч. посіб. Київ : Знання, 2013. 654 с.

70. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2013. 688 с.

71. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.
72. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Вища школа, 2015. 647 с.
73. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. Київ : Алерта, 2013. 982 с.
74. Усач Б.Ф. Аудит : навч. посіб. Київ : Знання, 2007. 231 с.
75. Утенкова К.О. Аудит : навч. посіб. Київ : Алерта, 2011. 408 с.
76. Шадріна Г. В. Економічний аналіз. Теорія і практика : підручник для бакалаврів. Київ : Вища школа, 2016. 515 с.
77. Antony R. N. Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Boston : Graduate School of Business Administration Harvard University, 2010. 180 p
78. Drucker P.F Managing in a Time of Great Change / Drucker P.F, Hecht P. 2002. Prince Frederick. 256 p.
79. Samuel P., Hollander Jean-baptiste Say And The Classical Canon In Economics: The British Connection In French Classicism (Routledge Studies in the History of Economics). 2015. 554 с.
80. Mathews M. R., Perera M. H. Accounting Theory and Development. Thomson Publishing Company, 1996. 147 pp.
81. McTaggart J., Kontes P., Mankins M. The Value Imperative: Managing for Superior Shareholder Returns. – NY.: The Free Press. 2016. 367 p.
82. Morin R.A. and Jarell S.L. Driving Shareholder Value Value-Building Techniques for Creating Shareholder Wealth, Mc Graw-Hill, 2014. 399 p.

ДОДАТОК А

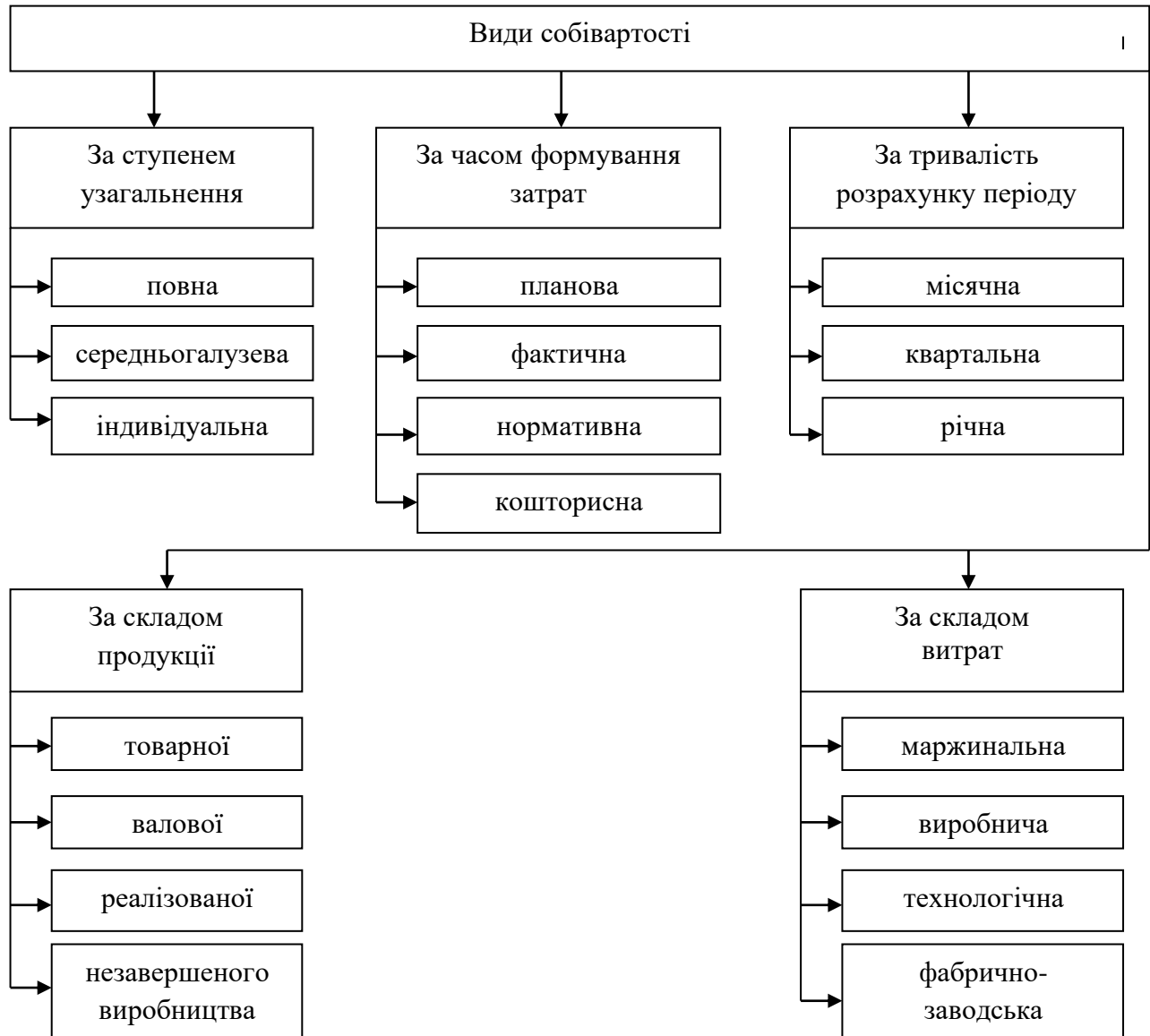


Рисунок А.1 – Класифікація собівартості продукції

ДОДАТОК Б

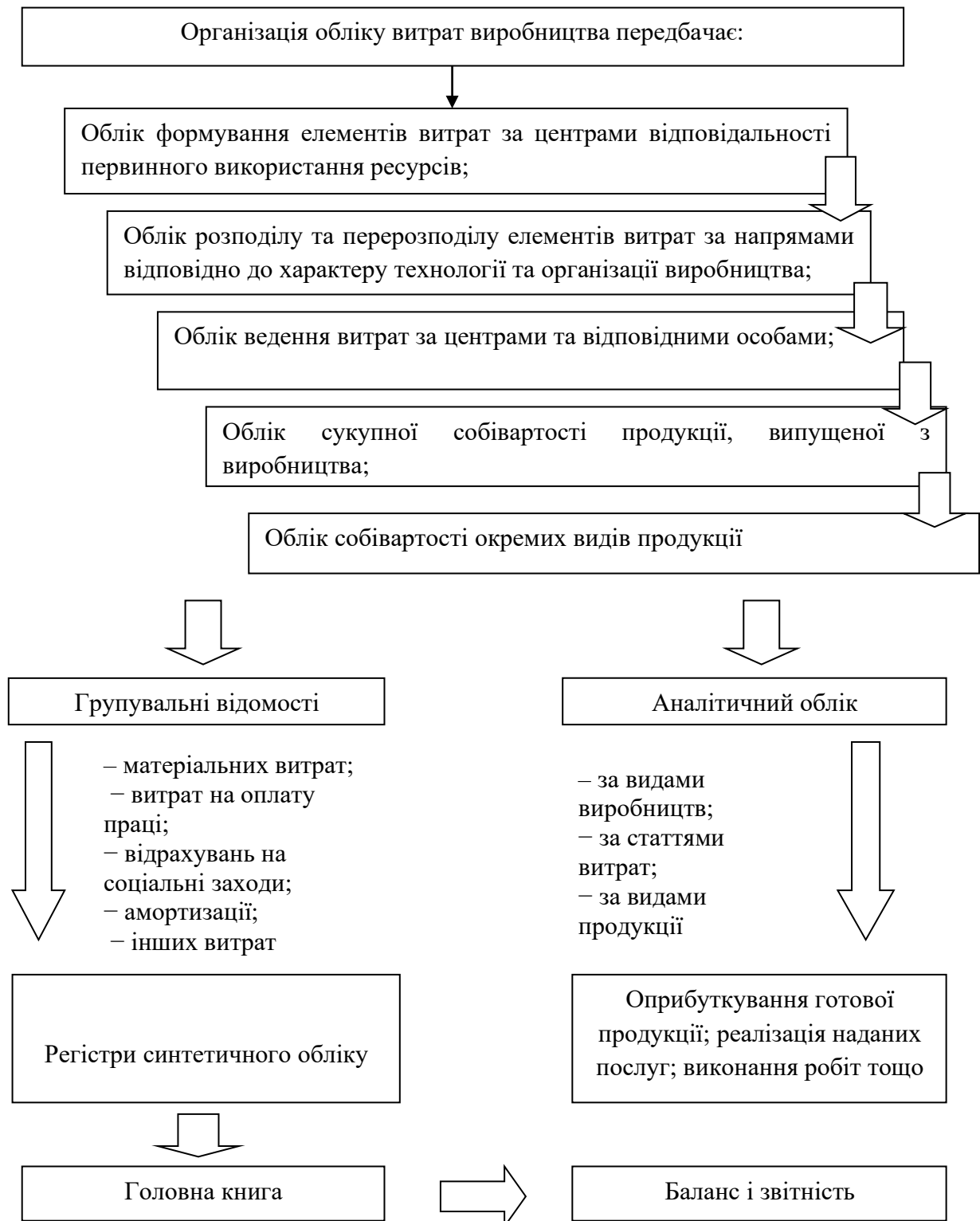
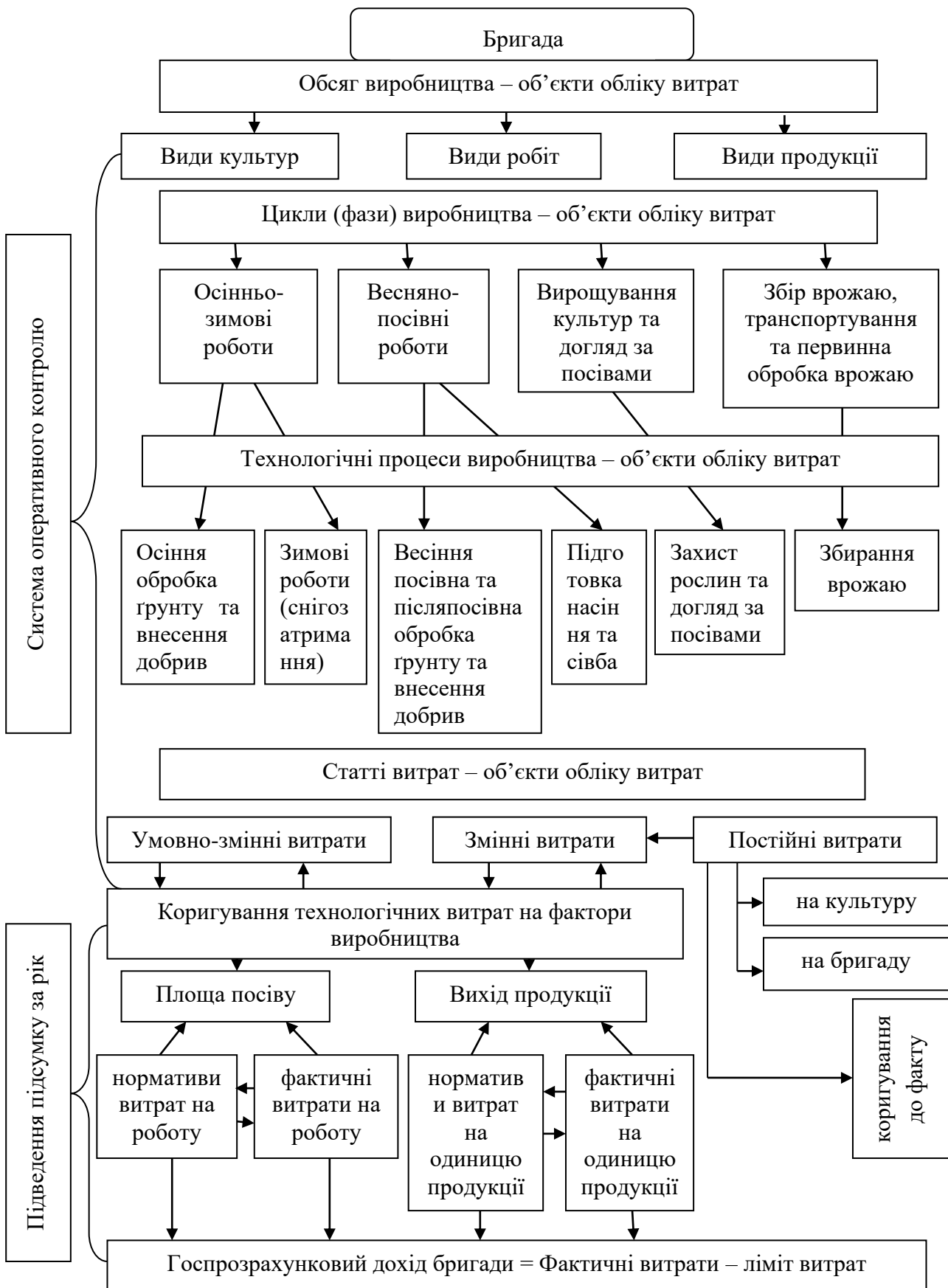


Рисунок Б.1 – Процес організації обліку витрат виробництва

ДОДАТОК В



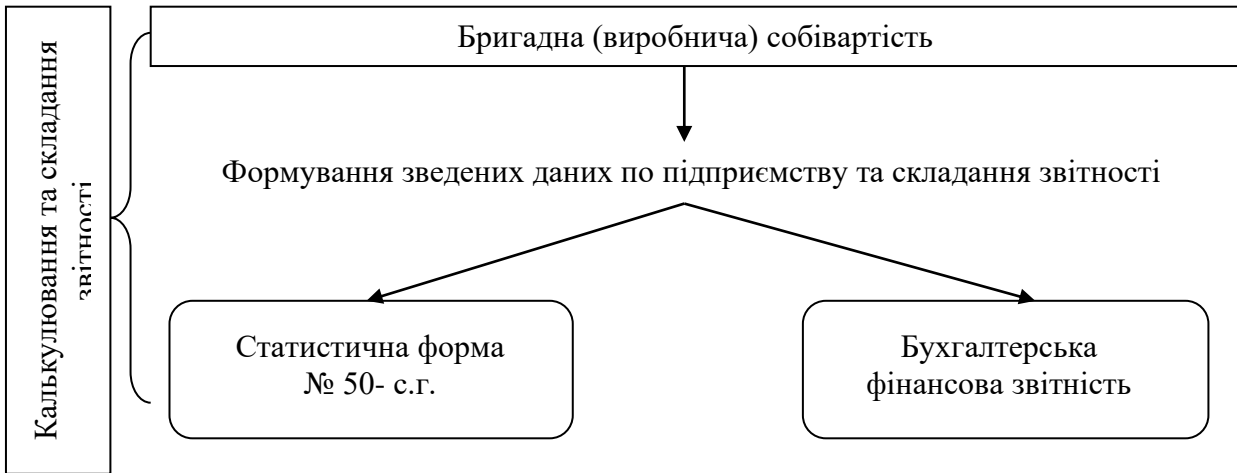
Продовження ДОДАТКУ В

Рисунок В.1 – Побудова обліку та контролю витрат рослинництва