

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСПІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут заочно-дистанційного навчання

Форма навчання заочна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ Алла МІЛЬКА

« ____ » грудня 2022 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**на тему: «Організація і методика обліку та аналізу виробничих витрат
сільськогосподарського підприємства»**

(за матеріалами Сільськогосподарського товариства з обмеженою
відповідальністю «Обрій»)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

освітня програма «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи **Миколенко Юлія Миколаївна**

_____ 01.12.2022 р.

Науковий керівник **к.е.н., доцент Артюх-Пасюта Олена Василівна**

_____ 01.12. 2022 р.

Полтава 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	6
1.1. Економічна сутність, класифікація та складові виробничих витрат сільськогосподарського підприємства.....	6
1.2. Значення, завдання обліку та аналізу виробничих витрат сільськогосподарського підприємства.....	16
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю «Обрій» та постановки обліково-аналітичної роботи.....	20
Висновки за розділом 1	30
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ.....	32
2.1. Організація обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства.....	32
2.2. Методика обліку витрат основного виробництва.....	39
2.3. Методика обліку допоміжного виробництва.....	43
2.4. Напрями удосконалення обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства.....	49
Висновки за розділом 2.....	58
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА	60
3.1. Аналіз загальної суми та рівня виробничих витрат сільськогосподарського підприємства.....	60
3.2. Аналіз виробничих витрат сільськогосподарського підприємства в розрізі статей та елементів.....	64
3.3. Факторний аналіз виробничих витрат сільськогосподарського підприємства та виробничої собівартості продукції.....	67
3.4. Удосконалення методичного забезпечення аналізу виробничих витрат сільськогосподарського підприємства.....	70
Висновки за розділом 3.....	80
ВИСНОВКИ.....	82
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....	87
ДОДАТКИ.....	95

ВСТУП

Зростання конкуренції на ринку виробництва сільськогосподарської продукції супроводжується постійним пошуком шляхів впливу на її собівартість з метою зменшення виробничих витрат. Проблема ефективного ведення обліку в молокопереробних сільськогосподарських підприємствах України набуває особливого значення на сучасному етапі розвитку економіки. Тому особливого значення набуває дослідження можливого формування нових систем обліку та аналізу за виробничими витратами в сільськогосподарських підприємствах України в зв'язку з їхнім подальшим переорієнтуванням на ринки Європейського Союзу.

У сучасних умовах господарювання збільшується потреба управління в оперативній інформації про обсяги понесених на виробництво продукції витрат. Основним чинником підвищення прибутковості господарської діяльності сільськогосподарських підприємств та забезпечення їх стабільності у ринковому середовищі є зниження витрат виробництва сільськогосподарської продукції, яке неможливе без створення дієвої системи обліку та аналізу.

Проблемам формування виробничих витрат, їх обліку та аналізу присвячені праці таких вчених: П. Й. Атамаса, В. І. Бачинського, С. Ф. Голова, М. Г. Грещака, О. І. Гуторова, І. Є. Давидовича, З.-М. В. Задорожного, П. О. Куцика, В. В. Мирося, Л. В. Нападовської, В. О. Озерана, Г. О. Партина, М. С. Пушкар, М. В. Реслер, Н. В. Савицької, Н. П. Скригун, М. І. Скрипник, В. В. Сопка, В. Я. Фаріона, А. В. Череп, В. Р. Шевчук та інші.

Враховуючи результати здійснених наукових досліджень і не применшуючи їх значення для розвитку науки, необхідною є розробка теоретичних і організаційно-методичних положень щодо системного аналітичного підходу до технологічного процесу виробництва, застосування технологічних схем в обліку витрат з урахуванням зарубіжного досвіду впровадження обліково-аналітичних систем в частині виробничих витрат і

перспективою адаптації такого досвіду до вітчизняних умов господарювання. Саме тому необхідність ґрунтовного дослідження й удосконалення теоретичних засад та прикладних аспектів обліку й аналізу виробничих витрат в системі управління сільськогосподарськими підприємствами обумовили актуальність обраної теми кваліфікаційної роботи.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження науково-прикладного завдання обліку та аналізу виробничих витрат та розробки рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення організації і методики обліку та аналізу виробничих витрат для покращення інформаційної бази системи управління витратами на сільськогосподарському підприємстві.

Така цільова спрямованість зумовила постановку і розв’язання наступних завдань:

розкрити сутність виробничих витрат як обліково-аналітичної категорії в сучасних умовах господарювання, їх класифікацію та складові;

з’ясувати значення і завдання обліку та аналізу виробничих витрат сільськогосподарського підприємства;

розрахувати та проаналізувати показники фінансово-господарської діяльності суб’єкта дослідження та розглянути обліково-аналітичну роботу на ньому;

дослідити методику синтетичного та аналітичного обліку витрат основного та допоміжного виробництва;

розкрити порядок відображення інформації щодо виробничих витрат у фінансовій звітності суб’єкта дослідження;

опанувати методику аналізу виробничих витрат підприємства суб’єкта дослідження;

Об’єктом дослідження є облік та аналіз виробничих витрат сільськогосподарського підприємства.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних і прикладних питань, пов’язаних з обліком та аналізом виробничих витрат

сільськогосподарського підприємства.

Суб'єктом дослідження обрано сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Обрій» (далі - СТОВ «Обрій»).

Під час дослідження використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи, а саме: групування і порівняння, спостереження - у процесі дослідження організаційних особливостей сільськогосподарського виробництва та їх впливу на побудову системи обліку та аналізу виробничих витрат; абстрактно-логічний, конкретизування - під час вивчення особливостей формування і розподілу виробничих витрат.

Оцінку фінансового стану та основних показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта дослідження проведено з використанням комплексу методичних прийомів економічного, системного і структурного аналізу, балансової ув'язки фінансово-економічних показників.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі, нормативно-правові акти, які визначають основні засади обліку та аналізу виробничих витрат суб'єктів господарювання і забезпечили правове поле дослідження; теоретичні та методологічні розробки вітчизняних та закордонних науковців, матеріали науково-практичних конференцій, дані поточного бухгалтерського обліку і фінансової звітності СТОВ «Обрій» за 2019-2021 рр.

Практичне значення одержаних результатів полягає в узагальненні методики обліку та аналізу виробничих витрат сільськогосподарського підприємства, та у науково-прикладному обґрунтуванні шляхів покращення діяльності суб'єктів господарювання та напрямів скорочення їх виробничих витрат в ринкових умовах.

Результати дослідження апробовані в діяльності СТОВ «Обрій» з метою управління виробничими витратами.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність, класифікація та складові виробничих витрат сільськогосподарського підприємства

В умовах сучасного стану системи бухгалтерського обліку проблеми термінології, організації та методики обліку виробничих витрат виступають предметом дискусій вчених та практиків, оскільки значна кількість наукових праць присвячена даній тематиці.

Провівши теоретичний аналіз фахової літератури [3; 21; 26; 63-64] стверджуємо, що існує неоднозначність поглядів науковців щодо розуміння категорії «витрати». Можна виділити два основоположних підходи.

Перший підхід базується на розумінні господарського життя з позиції трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури. Даний підхід переважав у розумінні сутності економічного життя у вітчизняній науці та практиці, відповідно відбувався процес формування поглядів на поняття виробничих витрат. Варто наголосити, що дане тлумачення виробничих витрат за цим підходом є наступне: загальна сума використаної в товарі праці (уречевленої та безпосередньої) створює витрати самого виробництва товару [24, с. 275].

Другий підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеження всіх видів ресурсів та альтернативність варіантів їх застосування. Також передбачає, що місце і роль витрат розглядається та

розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції.

У свою чергу, з розвитком економічної науки виникають нові поняття, характеристики та категорії. Так, за часів командно-адміністративної системи з'являється поняття собівартість, формується перелік виробничих витрат, що містять конкретні складові, а також калькуляційні статті для їх розрахунку. З розвитком ринкової економіки відбуваються зміни як в економіці загалом, так і у визначенні таких категорій як «затрати» і «витрати [26, с. 15-16].

Поняття «затрати» є більш широким і означає сукупність затрат на ресурси незалежно від їх використання у господарській діяльності. Прикладом затрат можуть бути перерахування коштів у вигляді благодійної допомоги, придбання матеріальних ресурсів, які не придатні для використання на окремому підприємстві, або не використані внаслідок безгосподарського управління ними тощо.

Витрати - це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють затрати втрачених можливостей, тобто, суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З точки зору бухгалтерського обліку, «витрати - це тільки конкретні витрати ресурсів [14].

Отже, пропонуємо розглядати «затрати» і «витрати» як самостійні взаємопов'язані економічні категорії. Відповідно принципу суттєвості (даний принцип передбачає, що в бухгалтерському обліку мають бути відображені всі важливі, суттєві події, господарські операції) та в рамках окремого наукового дослідження вживати термін «витрати». Дана позиція зумовлена тим, що усі вищерозглянуті трактування відображають - зменшення активів та збільшення запасів.

Категорія «витрати» широко використовується як у зарубіжній, так і вітчизняній, нормативно-правовій літературі.

Так, К. Друрі вважає витрати засобами, які витрачені для отримання доходів. Р. Ентоні та Дж. Ріс вказують, що собівартість (або витрати) є вираженою в грошах величина ресурсів, використаних для досягнення певних цілей, тобто витрати визначаються використанням ресурсів, які мають бути виражені у грошовому вимірнику для конкретної мети.

Німецький економіст Г. Фандель зазначає, що витрати - це затрати факторів виробництва у вартісному вираженні». К. Макконел, Р. Кемпбелл і С. Брю висунули думку, що «під витратами слід розуміти виплати, які фірма повинна здійснити, або ті доходи, котрі вона повинна забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах. А. С. Хендріксен визначає, що витрати - це рух ресурсів, пов'язаний із використанням та споживанням товарів (послуг) в процесі отримання доходу, що зменшує прибуток підприємства. Ч. Хорнгрен і Дж. Фостер до витрат відносять використання ресурси або гроші, які потрібно заплатити за товари чи послуги.

У вітчизняній бухгалтерській школі як теоретичні, так і практичні питання обліку виробних витрат у другій половині XX ст. досліджені у роботах Бородкіна О. С., Бутинця Ф. Ф., Герасимовича А. М., Литвина Ю. Я., Линника В. Г., Сопка В. В., Чумаченко М. Г.

Так, професор Ф. Ф. Бутинець надає декілька визначень поняття витрати - це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за виключенням зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками); грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат, понесених в процесі господарської діяльності [10, с. 34-35]. Що ж стосується терміна «інші операційні витрати», вчений зазначив, що до їх складу відносяться витрати

операційної діяльності на відрядження, послуги зв'язку, виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо [10, с. 34-35].

В. В. Сопко зазначає, що витрати визнаються як елемент діяльності (операційної, фінансової або інвестиційної), якщо відбулися та юридично оформлені такі події: відбулося зменшення активу за такими умовами: майновий об'єкт (ресурс) за характером оборотного активу використано у процесі діяльності повністю; майновий об'єкт (ресурс) за характером необоротного активу зменшено на суму часткового використання (наприклад, у формі амортизації); майновий об'єкт (ресурс) перестає відповідати економічній вигоді за характером діяльності підприємства; відбулося збільшення пасиву (зобов'язань), які пов'язані з відповідною діяльністю [82, с. 340-341].

Н. Скипун надає найбільш поширене визначення витратам. З його точки зору, витрати - це «матеріальні і грошові кошти, витрачені з метою їх повернення у збільшеній кількості, тобто з метою одержання доходу» [79, с. 11].

П. Й. Атамас зазначає, що понесення витрат підприємства у процесі їх господарської діяльності зумовлюються витрачанням засобів праці, предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо) і робочої сили [4].

Дослідивши різні тлумачення витрат впродовж їхнього історичного розвитку, можна сформулювати висновок, що витрати - це економічна категорія, яка відображає в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають витрати - зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [51].

За НП(С)БО 16 «Витрати» термін «витрати» має таке трактування: зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок цього вилучення або розподілення власниками) [70].

Згідно з Податковим кодексом України, витрати - це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [68].

Таке трактування можна назвати економічним, адже витрати розглядаються як зменшення економічних вигод.

Новітній період охоплює рамки теперішнього. Особливостями даного етапу є удосконалення розробленої у новому часі концепції управлінського обліку витрат в умовах застосування сьогоденних комп'ютерних технологій. Основними представниками вітчизняної новітньої науки є С. Ф. Голов, Л. В. Нападовська, В. С. Лень, П. Й. Атамас та ін.

Отже, з вищенаведеного випливає, що під терміном «витрати» слід розуміти фактично спожиті матеріальні і нематеріальні ресурси в процесі виробництва і реалізації продукції, робіт чи послуг, а також управління ними.

Виходячи з викладеного пропонуємо розглядати термін витрати» з двох позицій:

витрати - це витрачені грошові кошти на що-небудь;

витрати - це вартісна оцінка використовуваних у процесі виробництва матеріалів, основних засобів, трудових ресурсів, палива тощо.

Основою теоретично обґрунтованого та практично доцільного управління витратами є визначення їхньої структури та розробка системи класифікації.

Класифікація - метод пізнання об'єкту, що вивчається. Чим більше ознак класифікації об'єкта виділено, тим ширше ступінь його вивчення, а це, в свою чергу підвищує ступінь керованості об'єктом. Саме від правильної та доречної класифікації витрат залежить вибір оптимальних управлінських рішень, що в свою чергу впливає на величину витрат, доходів та прибутку підприємства, які виступають тими показниками, що в загальному окреслюють діяльність будь-якого суб'єкта господарської діяльності. Ще в 1905 році З. П. Евзлін писав, що правильна класифікація будь-якої сукупності має таке ж важливе значення, як лікарський діагноз для кожного окремого органу або хвороби всього організму [94, с. 71]. Застосування неправильної класифікації витрат може призвести до прийняття хибних управлінських рішень, які в майбутньому негативно впливатимуть на результати роботи підприємства.

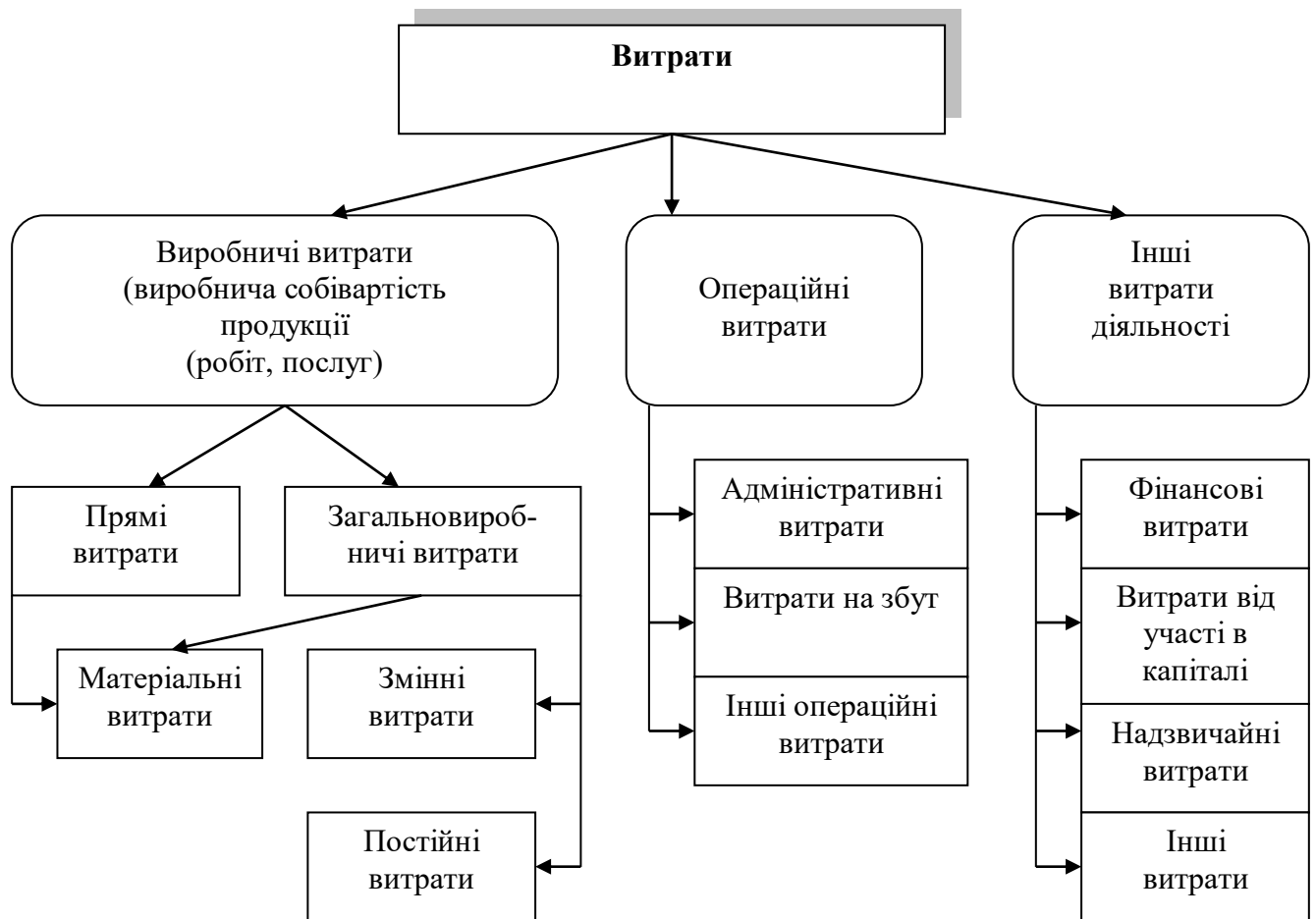
З точки зору бухгалтерського обліку класифікація витрат - це групування витрат за окремими ознаками.

У плануванні та обліку витрати господарської діяльності класифікують за видами діяльності, економічними елементами та підгалузями. Класифікація витрати за видами діяльності наведена в додатку А.

В управлінні поточними витратами діяльності суб'єктів господарювання, крім зазначених класифікаційних ознак, можна застосувати додаткові ознаки класифікації - за ступенем реагування на зміну обсягів діяльності, за періодами, за центрами відповідальності чи місцем виникнення, за ступенем однорідності, за можливістю контролю в конкретному структурному підрозділі, за принципами організації управління, для визначення виробничої собівартості продукції.

Усі витрати підприємства, згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» [70], поділяють на виробничі, операційні та інші витрати діяльності (рис. 1.1).

Виробничі витрати - витрати на виготовлення продукції та загальновиробничі (накладні) витрати. Виробничі витрати поділяються на прямі та загальновиробничі або накладні витрати.



**Рис. 1.1. Класифікація витрат підприємства відповідно
НП(С)БО 16 «Витрати» [70]**

Складові елементи прямих та загальновиробничих (накладних) витрат наведено на рис. 1.2.

До прямих витрат належать витрати, зв'язані з виробництвом окремих видів робіт, послуг (сировина, основні матеріали тощо), які можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості. Собівартість продукції - це грошова форма витрат підприємства на підготовку, виробництво, виготовлення та збут продукції.

Усі витрати виробництва включаються в собівартість окремих об'єктів (окремих виробів, груп однорідних виробів, окремих замовлень). Класифікація витрат для визначення виробничої собівартості продукції наведена в додатку Б.

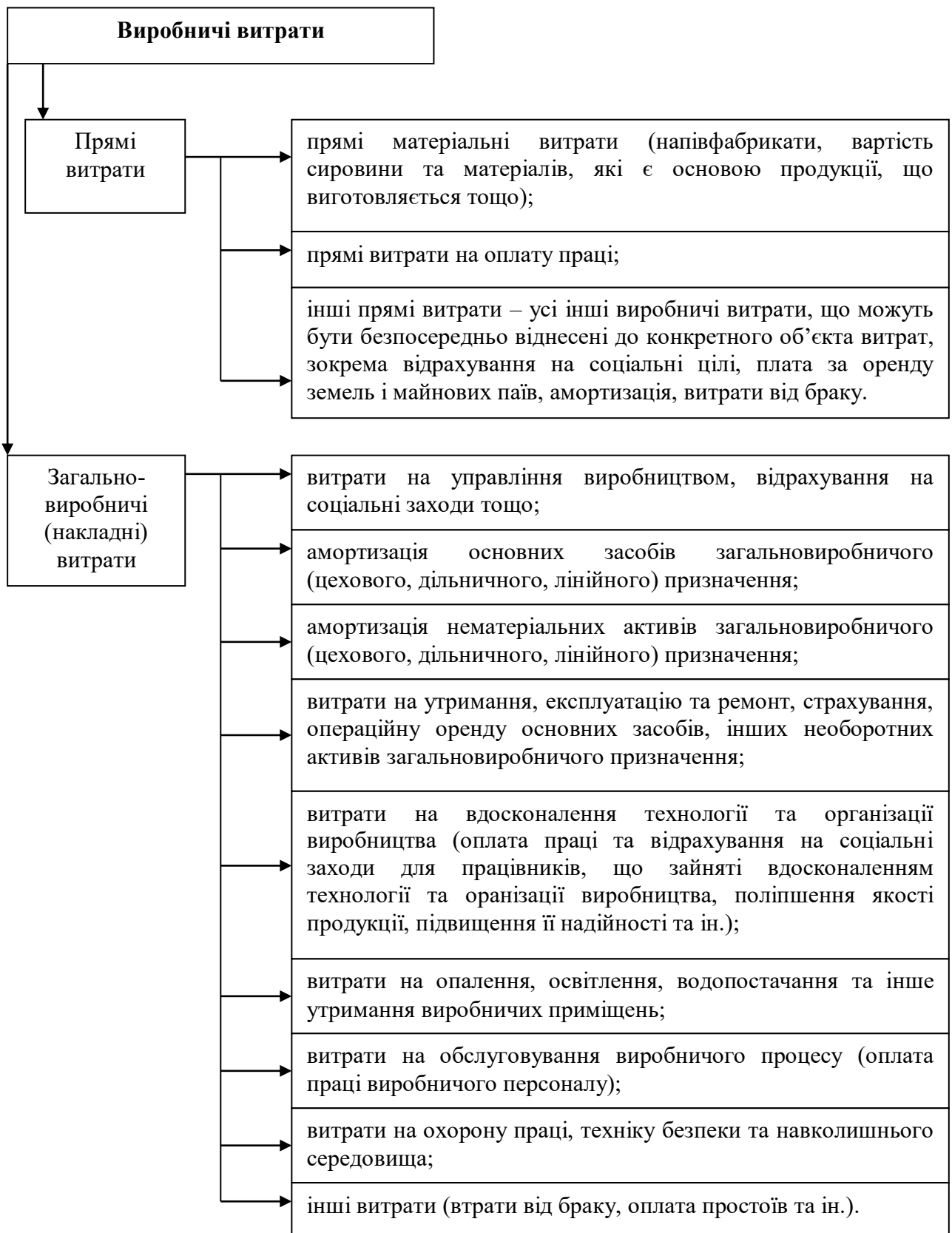


Рис. 1.2. Складові елементи прямих та загальновиробничих (накладних) витрат [узагальнено автором]

Для визначення виробничої собівартості продукції виробничі витрати групуються за статтями калькуляції. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюються самим підприємством і залежить від технологічних і організаційних особливостей виробничого процесу.

Номенклатура статей калькуляції може бути наступна: сировина та основні матеріали; комплектуючі вироби та купівельні напівфабрикати; паливо й енергія на технологічні цілі; зворотні відходи; основна та додаткова заробітна плата робітників; відрахування на соціальне страхування; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; загальновиробничі витрати; втрати від браку; виробнича собівартість [57].

Витрати, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт послуг) відповідно до Типового положення планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) [87], групуються за такими елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних засобів та нематеріальних активів; інші витрати (додаток Б).

За ступенем реагування на зміну обсягів діяльності загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину [70].

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду [70].

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

За періодами виробничі витрати поділяють на виробничі витрати поточного періоду та виробничі витрати майбутніх періодів.

Виробничі витрати поточного періоду - це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати, які належать до того періоду, у якому вони були здійснені.

Виробничі витрати майбутніх періодів - це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

За центрами відповідальності чи місцем виникнення виробничі витрати поділяються на виробничі витрати відділу, дільниці, служби, іншого структурного підрозділу підприємства.

Виникнення будь-якої підприємницької ідеї повинно підкріплюватися економічними розрахунками її доцільності щодо джерел формування майна, його використання, розрахунків з працівниками, власниками і державою, визначення витрат, доходів та прибутку, оцінки привабливості суб'єкта господарювання. Господарську діяльність потрібно організувати так, щоб окупити всі витрати та ще й отримати певний прибуток.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виробничі витрати та її розкриття в фінансовій звітності визначає НП(С)БО 16 «Витрати» [70]. Критерії визнання виробничих витрат наведено в додатку В.

Залежно від характеру та призначення виробничих процесів структурні підрозділи підприємства (місця виникнення витрат) поділяються на основні, допоміжні (підсобні).

До основних належать виробництва, цехи, дільниці, які безпосередньо беруть участь у виготовленні виробничої продукції (заготівельні, механічно-обробні, збиральні тощо).

Допоміжні (підсобні) виробництва призначені для обслуговування основних (енергетичні, ремонтні, транспортні тощо).

Таким чином, дослідження сутності поняття витрат та їх класифікація відіграють важливу роль в процесі виробництва. Правильне розуміння та розподіл виробничих витрат мають вплив на фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств. Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва і з метою забезпечення раціональної організації обліку, визначення величини виробничих витрат важливе значення має науково обґрунтована класифікація витрат.

1.2. Значення, завдання обліку та аналізу виробничих витрат сільськогосподарського підприємства

Будь-який суб'єкт господарювання, у тому числі і сільськогосподарське, починаючи процес виробництва або приймаючи рішення щодо його розширення, повинне бути впевнене в його прибутковості. Порівняння витрат і результатів діяльності дозволяє оцінити ефективність діяльності підприємства. Без такого порівняння виникають помилки при виборі економічної політики підприємства, прийнятті важливих управлінських рішень.

Враховуючи роль і значення обліку виробничих витрат в системі управління діяльністю сільськогосподарського підприємства, облік виробничих витрат має передбачати комплексний, системний підхід, оскільки лише на його

основі може існувати система обліку виробничих витрат, спроможна забезпечити вирішення економічних проблем, які виникають на сільськогосподарському підприємстві.

Облік виробничих витрат забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо виробничої собівартості сільськогосподарської продукції та її складових. Дані обліку використовують для аналізу структури виробничої собівартості всього обсягу сільськогосподарської продукції та її окремих найменувань; аналізу виробничих витрат і виробничої собівартості сільськогосподарської продукції на грошову одиницю товарної продукції; аналізу виробничих витрат за окремими статтями та визначення впливу факторів на їх зміну з метою виявлення резервів зниження витрат на виробництво та підвищення ефективності діяльності сільськогосподарського підприємства. Також, дані обліку виробничих витрат мають забезпечити дієвий контроль за витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначається на ринку.

Враховуючи вищенаведене, вважаємо, що метою обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства є документоване, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

До завдань обліку виробничих витрат слід віднести: контрольні завдання, оптимізаційні завдання, оціночні завдання, інформаційно-аналітичні завдання. Такий розподіл завдань обліку виробничих витрат на контрольне, оптимізаційне, оціночні та інформаційно-аналітичне ілюструє призначення обліку витрат та сприяє його раціональній організації.

Контрольне завдання обліку виробничих витрат полягає: в оцінці виконання плану за обсягом, структурою і асортиментом продукції; забезпеченні збереження майна, попередження та недопущення виникнення нестач, крадіжок цінностей; порівнянні фактичних рівнів виробничих витрат з

нормативними, розрахунковими значеннями чи рівнями ринкових цін; розмежуванні виробничих витрат за економічним змістом, центрами відповідальності, центрами витрат, елементами та статтями, між реалізованою і нереалізованою продукцією, звітними періодами та іншими ознаками.

Оптимізаційне завдання обліку виробничих витрат включає в себе: підвищення рентабельності підприємства, окупності програм з виробництва і технології; управління якістю продукції, підвищення рівня організації виробництва; сприяння щодо ефективного використання ресурсів; виявлення прихованих резервів зниження собівартості продукції.

До оціночного завдання обліку виробничих витрат належить: визначення доцільності виробництва чи придбання матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів; формування інформації для аналізу можливостей та доцільності зміни виробничих технологій чи організаційної структури; облік обсягу, асортименту та структури виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Щодо інформаційно-аналітичного завдання обліку виробничих витрат, то до нього відноситься: забезпечення інформацією адміністрацію для прийняття управлінських рішень; збір відповідної інформації про обсяги витрат і виготовленої продукції передбаченою системою документів, звітності та облікових реєстрів; своєчасне та правильне визначення доходів, витрат та кінцевих фінансових результатів.

Також, необхідно підкреслити, що одним із головних завдань облікового процесу виробничих витрат є запровадження на сільськогосподарських підприємств управлінського обліку. Основними елементами управлінського обліку є: класифікація витрат, методи обліку витрат і методи калькулювання собівартості продукції; облік і контроль показників за центрами відповідальності; облік, контроль і аналіз відхилень; бюджетне планування; внутрішня звітність; аналіз взаємозв'язку витрат, обсягів діяльності та прибутку; методи та моделі прийняття управлінських рішень [17; 22; 30; 54].

У ринковій економіці особливої уваги набуває питання вдосконалення управління діяльністю сільськогосподарського підприємства, до якого належать економічний аналіз. Відомо, що економічний аналіз виробничих витрат є важливим інструментом управління ними, що дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку та зниження ціни одиниці продукції.

Цільовим спрямуванням аналізу виробничих витрат є виявлення можливості раціонального використання виробничих ресурсів, інформаційне забезпечення та всебічна оцінка досягнутих результатів щодо оптимізації виробничих витрат, обґрунтування управлінських рішень.

Комплексний аналіз виробничих витрат повинен здійснюватися систематично (один раз у квартал) і його завданнями є визначення [26, с. 64; 53, с. 355]:

- очікуваних (фактичних) рівнів і суми виробничих витрат, виконання плану виробничих витрат по загальному рівню та з окремих статей;

- динаміки та рівень виконання плану по виробничих витратах;

- розміру і темпу зміни фактичного (очікуваного) рівня виробничих витрат у порівнянні з його плановим значенням;

- розміру економії або перевитрат по загальному рівню та по окремих статтям виробничих витрат;

- зміни розміру впливу основних факторів на відхилення фактичних виробничих витрат від планових;

- витратоємності окремих видів сільськогосподарської продукції;

- обґрунтованості та напруженості планових завдань з виробничих витрат;

- відмінності розміру виробничих витрат у порівнянні з конкурентами.

Залежно від існуючого рівня виробничих витрат, конкретних завдань, поставлених адміністрацією, аналіз може проводитися одночасно за всіма або за декількома напрямками, охоплювати весь виробничий цикл діяльності або окремі його стадії і процеси. У результаті інформація про динаміку виробничих

витрат, фактори їх зміни буде накопичуватися постійно, що забезпечить якість аналізу та підвищить обґрунтованість рекомендацій для керівництва.

Джерелами інформації, що використовуються в обліку та аналізі виробничих витрат сільськогосподарського підприємства є:

наказ «Про облікову політику»;

первинні документи з обліку виробничих витрат (накладні, платіжні доручення, виписки банку, звіти про використання коштів на відрядження або підзвіт, акти виконаних робіт (наданих послуг), акти про уцінку, інвентаризаційні відомості, порівняльні відомості, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії та інші);

облікові регістри аналітичного та синтетичного обліку виробничих витрат;

фінансова звітність та форми статистичного спостереження.

Таким чином, можна стверджувати, що ефективність господарювання сільськогосподарського підприємства в значній мірі залежить від своєчасної та повної інформації про виробничі витрати, яку може забезпечити лише система обліку та аналізу. Облік та аналіз виробничих витрат має широке поле для розширення вітчизняного досвіду з метою раціоналізації процесів обліку та контролю за витратами, зокрема, пошуку місць та етапів виробничого процесу, де можливе скорочення витрат.

1.3. Характеристика фінансового-господарської діяльності сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю «Обрій» та постановки обліково-аналітичної роботи

СТОВ «Обрій» засноване на підставі рішення його Засновників, шляхом об'єднання їх внесків, на основі чинного законодавства України для здійснення

підприємницької діяльності та отримання прибутку на основі повного господарського розрахунку, самофінансування та самоокупності.

Основними видами діяльності за КВЕД на СТОВ «Обрій» є: вирощування зернових та технічних культур (01.11.0); розведення великої рогатої худоби (01.21.0); розведення птиці (01.24.0). Для цього СТОВ «Обрій» отримало відповідні ліцензії, на основі яких і здійснюється його діяльність.

СТОВ «Обрій» має самостійний баланс, розрахунковий рахунок в банку, товарний знак, печатку з власною назвою, кутовий штамп та інші атрибути і реквізити.

СТОВ «Обрій» має право від свого імені укладати правочинні, в тому числі договори куплі-продажу, постачання, підяду, страхування майна, транспортних засобів та інші види страхування, перевезення, зберігання, доручення, набувати майнових і особистих немайнових прав, нести зобов'язання, бути позивачем та відповідачем у суді, господарському, третейському та інших судах.

Майно СТОВ «Обрій» складається з основних засобів та оборотних активів, вартість яких відображена в Балансі СТОВ «Обрій».

Управління і контроль фінансово-господарської діяльності СТОВ «Обрій» здійснюють: загальні збори учасників - вищий орган; директор - виконавчий орган; ревізійна комісія - контролюючий орган.

СТОВ «Обрій» здійснює оперативний, статистичний, бухгалтерський облік, які ведуться безперервно з дня його реєстрації.

Основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом СТОВ «Обрій» у сфері методики та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику підприємства».

Основним змістом наказу «Про облікову політику підприємства» є визначення теоретичних основ бухгалтерського обліку (предмет, методи, правила складання документів, реєстрів, звітності), положення та нормативні акти з питань організації обліку в Україні.

У наказі «Про облікову політику підприємства» зазначено, що:

спосіб нарахування зносу основних засобів - прямолінійний;

переоцінка основних засобів (індексація основних засобів) проводиться за рішенням директора;

нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів здійснюється методом 100 % списання вартості об'єкта у першому місяці використання;

оцінка запасів у поточному обліку проводиться за фактичною собівартістю придбання (історичною вартістю);

метод обліку виробничих витрат - позамовний;

спосіб оцінки матеріалів, що списуються у виробництво, є спосіб за фактичною собівартістю придбання;

оцінка готової сільськогосподарської продукції у поточному обліку проводиться за обліковими цінами;

спосіб розподілу загальновиробничих витрат здійснюється пропорційно основній заробітній платі виробничих працівників;

проведення інвентаризації здійснюється таким чином: будинків і споруд та інших основних засобів станом на 31 грудня кожні 5 років суцільним методом, малоцінні та швидкозношувані предмети станом на 1 листопада кожного року суцільним методом у кількісному виразі, незавершене виробництво щомісячно на кінець місяця, товарно-матеріальні цінності станом на 1 листопада щорічно суцільним методом, а також дебіторська та кредиторська заборгованість станом на 31 грудня щорічно суцільним методом.

Згідно наказу «Про облікову політику підприємства» обрано журнально-ордерну форму ведення бухгалтерського обліку.

СТОВ «Обрій» веде бухгалтерський облік результатів своєї діяльності відповідно до Робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку, своєчасно складає фінансову звітність, враховуючи Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, подає відповідним органам у визначені строки звіти за

всіма видами діяльності та несе відповідальність за достовірність даної інформації.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе директор та головний бухгалтер СТОВ «Обрій» відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідно до посадової інструкції головний бухгалтер:

забезпечує ведення бухгалтерського обліку установлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

формує відповідно до законодавства облікову політику;

очолює роботу з підготовки та прийняття робочого плану рахунків, форм первинних облікових документів;

здійснює контроль за дотриманням порядку оформлення первинних документів, відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, дотриманням технології обробки бухгалтерської інформації і порядком документообігу;

забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності, подання її у встановленому порядку до відповідних органів;

здійснює контроль за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, збереженням своєї власності;

за погодженням директора забезпечує перерахування податків та зборів, соціальних внесків, проводить розрахунки з кредиторами відповідно до договірних зобов'язань;

вживає заходи з попередження нестач, незаконної витрати і товарно-матеріальних цінностей, порушень фінансового і господарського законодавства;

організацію проведення інвентаризації та бере участь в оформленні її результатів, контролює передавання в необхідних випадках матеріалів про нестачу та розкрадання коштів і товарно-матеріальних цінностей до слідчих та судових органів;

бере участь у проведенні економічного аналізу фінансово-господарської діяльності Товариства за даними бухгалтерського обліку і звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів й усунення втрат від нерационального використання ресурсів тощо.

Згідно штатного розкладу до складу бухгалтерії досліджуваного товариства, крім головного бухгалтера, входить чотирі працівника: бухгалтер з обліку розрахунків - здійснює облік дебіторської та кредиторської заборгованості, облік грошових коштів; бухгалтер з обліку виробництва та ТМЦ - здійснює облік витрат на виробництво продукції в рослинництві та допоміжному виробництві; бухгалтер з обліку розрахунків з працівниками - здійснює облік оплати праці та розрахунків з власниками земельних паїв; касир - здійснює операції, пов'язані з прийманням та видачею готівкових коштів через касу підприємства, зберігає всі прийняті цінності.

На СТОВ «Обрій» використовується комп'ютерна форма обліку, з елементами журнально-ордерної форми обліку. В бухгалтерії встановлено комп'ютерну програму «1С: Бухгалтерія. Версія 7.7». Облік витрат виробництва, виходу готової продукції в рослинництві, а також нарахування відрядної оплати праці працівникам галузі рослинництва здійснюється за журнально-ордерною системою обліку, тобто первинні документи складаються відповідальними особами, на підставі первинних документів бухгалтери складають накопичувальні документи, дані з яких переносять до комп'ютерної програми в Журнал операцій. Інші ділянки обліку повністю автоматизовано, тобто бухгалтери складають в програмі «1С: Бухгалтерія» первинні документи, які є підставою для формування відповідних регістрів синтетичного і аналітичного обліку. Для складання фінансової звітності та обміну

податковими накладними з іншими підприємствами СТОВ «Обрій» використовує комп'ютерну програму «М.Е.Дос».

Використовуючи інформацію додатків Д, Е, Ж, И, К, Л проведемо аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності СТОВ «Обрій» за 2019-2021 рр. (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Показники фінансово-господарської діяльності
СТОВ «Обрій» за 2019-2021 рр.**

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+,-) 2021 р. від		2021 р. у % до	
				2019 р.	2020 р.	2019 р.	2020 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис.грн							
Загальна вартість майна, тис. грн	12238	12166	12079	-159	-87	98,7	99,3
1.1. Власний капітал, у тому числі:	9021	9397	9214	+193	-183	102,1	98,1
власний оборотний капітал	- 2595	1005	860	+3455	-145	33,1	85,6
нерозподілений прибуток або непокриті збитки	360	582	221	-139	-361	61,4	37,9
1.2. Позиковий капітал, у тому числі:	3217	2769	2865	-352	+96	89,1	103,5
довгострокові зобов'язання	225	200	220	-5	+20	97,8	110
поточні зобов'язання за розрахунками	2992	2569	2645	-347	+76	88,4	102,9
2. Ресурси							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	15434	15969	16307,5	+873,5	+338,5	105,6	102,1
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	3530,5	3496	3539,5	+9	+43,5	100,3	101,2
у тому числі: запасів	1669,5	1594,5	1633	-36,5	+38,5	97,8	102,4
2.3. Середньооблікова чисельність працівників, осіб	274	220	198	-76	-22	72,2	90

Продовж. табл. 1.1

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+,-) 2021 р. від		2021 р. у % до	
				2019 р.	2020 р.	2019 р	2020 р
2.4. Фонд оплати праці, тис. грн	3110	2785	3106	-4	+321	99,9	111,5
3. Економічні показники							
3.1. Виручка від реалізації товарів, тис. грн	22659	19313	20910	-1749	+1597	92,3	108,3
3.2. Витрати: сума, тис. грн	8386	7266	7746	-640	+480	92,4	106,6
витрати на 1 грн виручки від реалізації	0,37	0,38	0,37	-	-0,01	100	97,4
3.3. Прибуток (збиток) тис. грн від:							
від операційної діяльності	379	583	246	-133	-337	64,9	42,2
від звичайної діяльності до оподаткування	346	523	220	-126	-303	63,6	42,1
чистий прибуток	346	523	220	-126	-303	63,6	42,1
3.4. Фондовіддача, грн	1,47	1,21	1,28	-0,19	+0,07	87,1	105,8
3.5. Рентабельність основних засобів, %	2,242	3,651	1,308	-0,934	-2,343	58,3	35,8
3.6. Продуктивність праці, тис. грн	82,7	87,8	105,6	+22,9	+17,8	127,7	120,2
3.7. Середньомісячна заробітна плата, грн	945,8	1054,9	1307,2	+361,4	+252,3	138,2	123,9
4. Фінансові коефіцієнти							
автономності	0,737	0,772	0,763	+0,026	-0,009	-	-
маневрування	(0,288)	0,107	0,093	+0,381	-0,014		
фінансової залежності	1,357	1,295	1,311	-0,046	+0,016	-	-
абсолютної ліквідності	0,133	0,163	0,135	+0,002	-0,028	-	-
термінової ліквідності	0,625	0,754	0,701	+0,076	-0,053	-	-
загальної ліквідності	1,142	1,391	1,325	+0,183	-0,066	-	-

Розрахунки табл. 1.1 свідчать, що протягом 2019-2021 рр. на аналізованому підприємстві спостерігається зменшення розміру капіталу.

Так, у порівнянні з 2019 р. капітал зменшився на 159,0 тис. грн або на 1,3 %, в порівнянні з 2020 р. - на 87,0 тис. грн або на 0,7 %.

Власний оборотний капітал у звітному році становив 860,0 тис. грн і збільшився в порівнянні з 2019 р. - на 3455,0 тис. грн, а з 2020 р. зменшився – на 145,0 тис. грн або на 14,4 %.

Розмір позикового капіталу у звітному періоді становив 2865,0 тис. грн, що менше проти 2019 р. на 352,0 тис. грн або на 10,9 % і більше ніж у 2020 р. на 96,0 тис. грн або на 3,5 %.

Слід відмітити, що значну частку у структурі капіталу займав власний капітал, тобто його розмір становить майже 77 %, що можна оцінити як позитивний момент у діяльності СТОВ «Обрій».

Середньорічна вартість основних засобів у 2021 р. зросла в порівнянні з 2019 р. на 873,5 тис. грн або на 5,6 %, з 2020 р. - на 338,5 тис. грн або на 2,1 %. Збільшення вартості основних засобів може характеризувати покращення матеріально-технічного забезпечення СТОВ «Обрій» протягом 2019-2021 рр. Тенденцію до росту має і середньорічна вартість оборотних активів. Так, середньорічна вартість оборотних активів в порівнянні з 2019 р. – збільшилась на 9,0 тис. грн або на 0,3 %, в порівнянні з 2020 р. – на 43,5 тис. грн або на 1,2 %. Збільшення розміру оборотних активів протягом 2019-2021 рр. слід оцінити позитивно, оскільки саме вони створюють додаткову вартість.

Скорочення вартості запасів у 2021 р. проти 2019 р. на 36,5 тис. грн та збільшення їх вартості у 2021 р. на 38,5 тис. грн необхідно оцінити двояко: з одного боку, це може свідчити про оптимізацію асортименту та вдосконалення політики реалізації готової продукції; з іншого, скорочення залишків запасів сприяє зменшенню оборотних активів та може характеризувати згортання діяльності в цілому.

Середньооблікова чисельність працівників протягом 2019–2021 рр. постійно зменшується. У 2021 р. порівняно з 2019 р. середньооблікова чисельність працівників зменшилась на 76 осіб або на 27,8 %, а порівняно з 2020 р. - на 22 особи або на 10,0 %. В свою чергу зменшення показників середньооблікової чисельності працівників вплинули на зміну показників фонду оплати праці, а саме: у 2021 р. порівняно з 2019 р. спостерігається зменшення фонду оплати праці на 4,0 тис. грн або на 0,1 %, а в порівнянні з 2020 р. даний показник збільшився на 321,0 тис. грн або на 11,5 %.

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що динаміка середньомісячної заробітної плати має позитивну тенденцію. Розмір середньомісячної заробітної плати у 2021 р. становив 1307,2 грн, що більше в порівнянні з 2019 р. на 361,4 грн або на 38,2 %, а в порівнянні з 2020 р. на 252,3 грн або на 23,9 %.

У 2021 р. на 1 грн основних засобів СТОВ «Обрій» припадало 1,308 грн виручки від реалізації товарів. Це є підтвердженням тому, що основні засоби виправдовують вкладені грошові кошти.

За проведеними розрахунками стверджуємо, що СТОВ «Обрій» протягом 2019-2021 р. працювала прибутково. Так, у 2019 р. сума прибутку становила – 346,0 тис. грн, 2020 р. – 523,0 тис. грн, у 2021 р. – 220,0 тис. грн. Але, слід відмитити, що у 2021 р. сума прибутку зменшується на 126,0 тис. грн. або на 36,4% в порівнянні з 2019 р. та на 303,0 тис. грн або на 57,9% в порівнянні з 2020 р.

Позитивним є те, що виручка від реалізації готової продукції СТОВ «Обрій» зростає протягом 2020-2021 рр. Так, у 2021 р. вона склала 20910,0 тис. грн., що на 1597,0 тис. грн або на 8,3 % більше проти 2020 р.

Проте, разом з виручкою від реалізації готової продукції зростають витрати від операційної діяльності протягом 2020-2021 рр. Збільшення витрат від операційної діяльності проти 2020 р. становила 480,0 тис. грн або 6,6 %.

Протягом 2019-2021 рр. відмічаємо перевищення темпів росту виручки від реалізації готової продукції над темпами росту витрат від операційної діяльності. Витрати від операційної діяльності у розрахунку на одну гривню виручки майже не змінні. У 2020 р. маємо найбільше значення витрат – 38 коп, що на 0,01 коп або 2,7 % більше в порівнянні з 2019 р. та 2020 р.

Показники фінансово-господарської діяльності СТОВ «Обрій» за 2019-2021 рр. свідчать, що аналізоване підприємство працювало ефективно. Але цей висновок не підтверджує величина і зміна фінансових показників. Так, значення коефіцієнта абсолютної ліквідності СТОВ «Обрій» менше за нормативне значення (0,2-0,3) і тому аналізоване підприємство слід вважати не платоспроможним.

Аналіз фінансових показників свідчить, що СТОВ «Обрій» протягом 2019-2021 рр. має не стійкий фінансовий стан. Зростання коефіцієнта автономії та коефіцієнта фінансової залежності свідчить про те, що аналізоване підприємство поступово втрачає свою економічну незалежність та зростає його залежність від зовнішніх фінансових ресурсів.

Отже, на основі проведеного аналізу встановлено, що СТОВ «Обрій» має нестійкий фінансовий стан. Навпаки, за 2019-2021 рр. досліджуване товариство отримувало прибутки і потребує додаткових досліджень показників фінансового стану, встановлення причин не відповідності фінансових коефіцієнтів нормативним значенням.

Аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності СТОВ «Обрій» проводиться згідно з вітчизняною методикою розрахунку фінансових показників та ґрунтується на типових схемах проведення економічного та фінансового аналізу.

З аналізу організаційних засад побудови обліку процесу виробництва в СТОВ «Обрій», кваліфікацію працівників бухгалтерії можна зазначити як задовільну, їх кількість має нормативне значення, наказ про облікову політику

має всі необхідні складові, що визначають питання обліку витрат на виробництво і виходу готової продукції рослинництва.

Висновки за розділом 1

1. Розглянуті історичні тенденції щодо трактування та економічного змісту категорії витрат. Виділено два основоположні підходи. За першим підходом виробничі витрати слід розглядати як затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції. З'ясовано, що у вітчизняній практиці однією з основних вважається класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути стандартним. Разом з тим, класифікація витрат за елементами не може задовольнити потреби підприємства в інформації про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Класифікація витрат досить важлива для обліку та повинна цілком і повністю підпорядковуватись завданням фінансового та управлінського обліку.

2. Облік виробничих витрат сільськогосподарського підприємства виконує ряд завдань: загальний контроль виробничого процесу, визначення загальної вартості сільськогосподарської продукції та вартості одиниці, контроль результатів. Натомість виробничих витрат сільськогосподарського підприємства ідентифікує недоліки облікового процесу та передбачає виявлення напрямів можливих шляхів удосконалення та попередження виникнення проблем у

майбутньому. Без застосування аналітичних процедур не можна зробити висновок про ефективність діяльності сільськогосподарського підприємства.

3. Аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності СТОВ «Обрій» проводиться головним бухгалтером досліджуваного товариства згідно з вітчизняною методикою розрахунку фінансових показників та ґрунтується на типових схемах проведення економічного та фінансового аналізу. СТОВ «Обрій» має нестійкий фінансовий стан, хоча за 2019-2021 рр. отримувало прибутки. З аналізу організаційних засад побудови обліку процесу виробництва в СТОВ «Обрій», кваліфікацію працівників бухгалтерії можна зазначити як задовільну, їх кількість має нормативне значення, наказ про облікову політику має всі необхідні складові, що визначають питання обліку виробничих витрат і виходу готової продукції рослинництва.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організація обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства

Сільськогосподарські підприємства є самостійними суб'єктами господарювання, створеними компетентними органами державної влади чи органом місцевого самоврядування, чи іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб систематичним здійсненням виробничої, науково-дослідної, торгівельної, іншої господарської діяльності в аграрному секторі економіки в порядку, передбаченому чинним законодавством України [41, с. 97].

Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів та Міністерство аграрної політики та продовольства України розробили і затвердили ряд нормативних документів, що регулюють організацію та методику бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах. Серед них:

Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами [43];

Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах [44];

Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах [45];

Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [47];

Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку [48];

Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу [49];

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [70];

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [66]

Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України [73].

Облік виробничих витрат сільськогосподарського підприємства необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. У зв'язку з цим, в обліковому процесі здійснюють первинний облік, групування, систематизацію інформації, а також калькулювання виробничої собівартості сільськогосподарської продукції.

Схема організації обліку виробничих витрат наведена на рис.2.1.

Можна виділити наступні загальні принципи організації обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства [59, с. 235]:

показники обліку виробничих витрат і калькулювання виробничої собівартості сільськогосподарської продукції повинні бути погоджені з плановими і нормативними показниками;

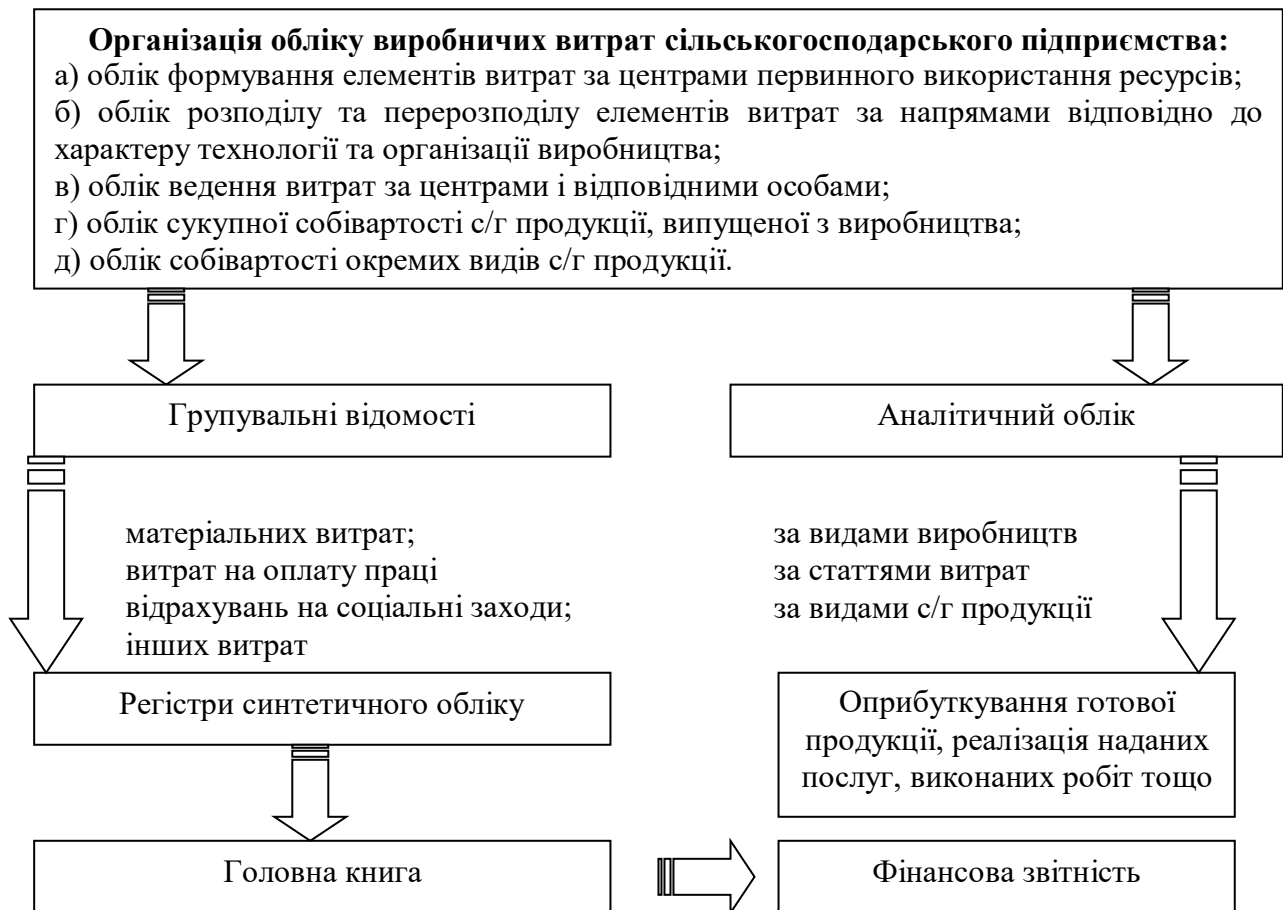


Рис. 2.1. Організація обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства [розроблено автором]

документування виробничих витрат в момент їх здійснення, відображення виробничих витрат за нормами і відхиленнями від норм виробничих витрат і оплати праці;

всі виробничі витрати повинні бути включені до виробничої собівартості сільськогосподарської продукції;

виробничі витрати повинні бути згруповані за об'єктами обліку виробничих витрат та їх статтями;

виробнича собівартість сільськогосподарської продукції калькулюється на основі даних бухгалтерського обліку виробничих витрат, що потребує ідентифікації об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання.

Нормативними документами Міністерства аграрної політики та продовольства України рекомендовано сільськогосподарським підприємствам застосовувати спеціальні субрахунки галузевого призначення, форми первинних документів та реєстрів журнально-ордерної форми обліку, статті виробничих витрат, методи розподілу виробничих витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції та інше.

СТОВ «Обрій» для обліку виробничих витрат використовує рахунок 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати».

Призначення та побудова рахунку 23 «Виробництво» наведено на рис. 2.2.

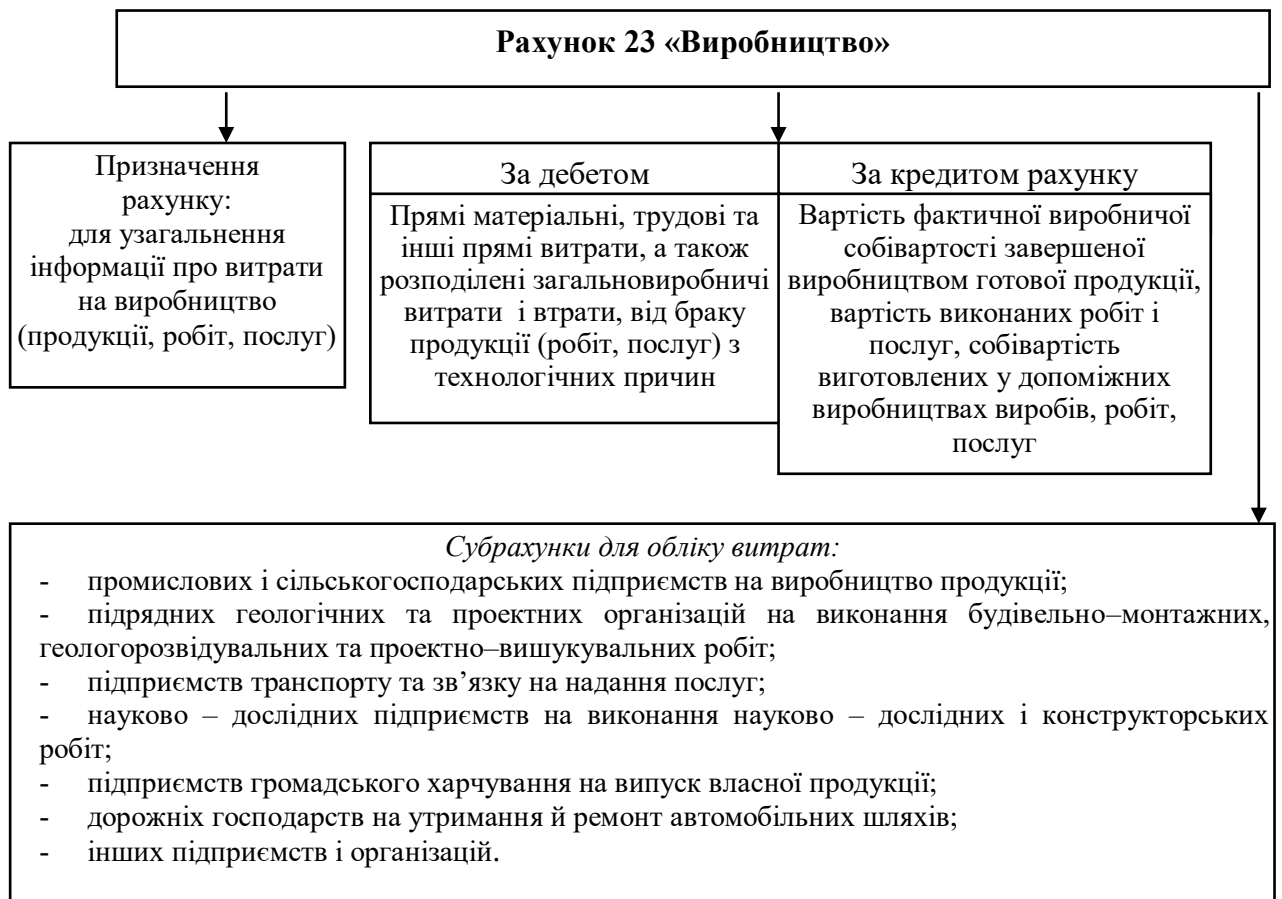


Рис. 2.2. Призначення та побудова рахунку 23 «Виробництво» [27]

Призначення та побудова рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» наведено на рис. 2.3.



**Рис. 2.3. Призначення та побудова рахунку
91 «Загальновиробничі витрати» [27]**

Важливе значення для раціональної організації обліку виробничих витрат на СТОВ «Обрій» є класифікація виробничих витрат, яка наведена в додатку М.

На підставі первинних документів з обліку виробничих витрат, оплати праці, матеріальних витрат, транспортних послуг, послуг, наданих сторонніми підприємствами та організаціями тощо, здійснюють записи у відповідних зведених документах, де інформація накопичується та систематизується:

Журналі обліку робіт і витрат (форми № 36);

Зведеній відомості нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку (форма № 10.2.1. с.-г.);

Журналі обліку витрат кормів (форма № 35);

Звітах про рух матеріальних цінностей (форма № 120, 121);

Накопичувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту (форма № 38);

Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку (форма № 37 а);

Відомості нарахування амортизації (форми № 10.2.5 с.-г. - № 10.2.8 с.-г.) тощо.

За даними первинних документів, журналів, накопичувальних відомостей, звітів та інших документів щомісяця складають наступні реєстри:

Виробничий звіт № 10.3 а с.-г. - для основного виробництва;

Виробничий звіт № 10.3 в с.-г. - для загальновиробничих витрат;

Зведену відомість № 10.3 д с.-г. до Журналу-ордера № 10.3 с.-г. - при наявності кількох виробничих звітів, за якими списують витрати на відповідний синтетичний рахунок чи оприбутковують продукцію;

Оборотну відомість № 10.3 е с.-г. - за рахунками витрат на виробництво.

Облік виробничих витрат на СТОВ «Обрій» ведеться у Виробничому звіті № 10.3 а с.-г., який складається за місяць наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку згідно з встановленими статтями витрат. Дані Звіту відображені за кредитом аналітичних рахунків, переносять до зведеної відомості № 10.3 д с.-г. Підсумки Зведеної відомості, із деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками), переносять до Журналу-ордера № 10.3 с.-г. Дані щодо оборотів за кредитом, відображені у цьому Журналі включають до Головної книги.

Порядок записів в зазначених регістрах представлений на рис. 2.4.

Таким чином, організація обліку виробничих витрат на СТОВ «Обрій» ведеться відповідно до затверджених інструкцій та методичних рекомендацій.

Облік виробничих витрат на СТОВ «Обрій» 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 в цілому по

Товариству та за його структурними підрозділами (бригадами, цехами, фермами тощо).

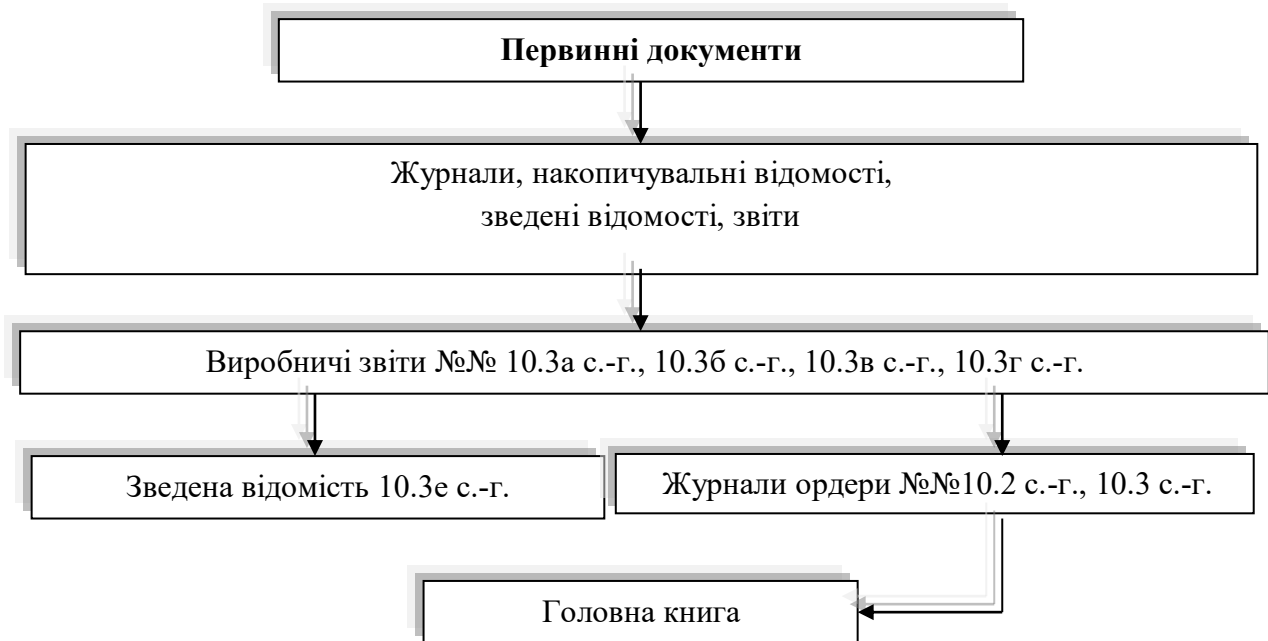


Рис. 2.4. Порядок відображення виробничих витрат в регістрах журнально-ордерної форми обліку на СТОВ «Обрій»

З'ясовано, що організація бухгалтерського обліку витрат на підприємстві є складовою управління і виступає координатором ефективності, дієвості та здатна вирізняти потребу у оперативному отриманні такої інформації про виробничі витрати, що виступає раціональною. Така організація обліку допомагає своєчасно приймати ті управлінські рішення, що забезпечать ефективність при використанні виробничих ресурсів

Облік виробничих витрат на СТОВ «Обрій» здійснюють у розрізі окремих об'єктів (виробництв, видів або груп культур чи тварин, продукції власного виробництва). Синтетичний облік виробничих витрат на СТОВ «Обрій» здійснюють на активному, калькуляційному рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок 233 «Основне виробництво», 234 «Допоміжне виробництво».

2.2. Методика обліку витрат основного виробництва

Під методом обліку виробничих витрат розуміють: сукупність прийомів організації документування і облікового відображення виробничих витрат, які дозволяють визначити фактичну собівартість продукції та подають необхідну інформацію для контролю над процесом формування собівартості продукції [20]; сукупність способів аналітичного обліку виробничих витрат за калькуляційними об'єктами і прийомами розрахунку собівартості калькуляційних одиниць [11, с. 110]; дослідження виробничих витрат і реалізації продукції і контролем витрат, визначенням собівартості виробів і робіт [30, с. 30]; сукупність способів і прийомів, за допомогою яких в бухгалтерському обліку відображають витрати і процес формування собівартості продукції [37, с. 157]; визначення складу та розмірів виробничих витрат по окремій продукції, видах, групах виробів, переділах, замовленнях, роботах, послугах [42].

Крім методів обліку виробничих витрат існують і методи калькулювання, що являють собою сукупність способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції [37, с. 48]; сукупність прийомів розподілу виробничих витрат за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання [30, с. 197].

Вітчизняні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції:

попроцесний метод застосовується на підприємствах, для яких характерні масове виробництво одного або декількох однорідних видів продукції, короткий період технологічного процесу і відсутність у більшості випадків незавершеного виробництва. Сутність попроцесного методу полягає в тому, що всі витрати виробництва відповідного періоду відносяться на весь випуск продукції цього періоду. В зв'язку з цим собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення всіх витрат виробництва за період (як правило,

за місяць) у цілому і по кожній статті витрат окремо на кількість готової продукції за даний період;

попередільний метод застосовується у виробництвах, які характеризуються послідовною переробкою промислової або сільськогосподарської сировини для отримання готового продукту на основі хімікофізичних, біологічних або термічних процесів. Зазначені особливості зумовлюють сутність попередільного методу, яка полягає в тому, що облік витрат ведеться по переділах, навіть якщо в одному переділі отримують продукцію різних видів. У зв'язку з тим, що напівфабрикати, отримані в одному переділі, служать вихідним матеріалом у наступному переділі, виникає необхідність в їх вартісній оцінці для включення у собівартість продукції наступного переділу;

сутність позамовного методу полягає в тому, що прямі витрати обліковуються за окремими виробничими замовленнями, які видаються на заздалегідь визначену кількість виробів одного виду. Решта витрат (непрямі) обліковуються по місцях виникнення і включаються у собівартість окремих замовлень відповідно до бази розподілу. До повного виконання замовлення всі витрати, що відносяться до нього, вважаються незавершеним виробництвом. Основною сферою його застосування є індивідуальні виробництва з механізованими процесами обробки матеріалів, де виготовляються неповторювальні або рідко повторювальні екземпляри продукції складних видів (турбіни, блямінги, літаки, судна й т. ін.), а також виробництва, що випускають дослідні зразки продукції, і допоміжні виробництва (виготовлення спецінструментів, ремонтні роботи);

нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції не відкидає обліку витрат на виробництво у розрізі цехів, переділів, замовлень або окремих видів продукції. Він вносить лише додаткове групування витрат у розрізі встановлених норм та відхилень від цих норм.

Наведена характеристика вітчизняних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дозволяє зробити висновок про певну тотожність перших трьох методів (попроцесного, попередільного і позамовного) зарубіжним аналогам попроцесного і позамовного калькулювання, а нормативного методу - методу стандарткостинг.

Документальне оформлення витрат основного виробництва в бухгалтерії СТОВ «Обрій» наведено на рис.2.5.



**Рис. 2.5. Документальне оформлення витрат
основного виробництва в бухгалтерії СТОВ «Обрій» [18]**

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат основного виробництва наведена в додатку Н.

Перелік і склад прямих витрат на виробництво продукції на СТОВ «Обрій» наведено у додатку П.

Відповідно до Національного положення стандарту бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [55] інформація про виробничі витрати відображається в формах фінансової звітності, а саме: ф. 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан), ф. 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Відображення інформації про виробничі витрати
в формах фінансової звітності відповідно
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [55]**

Код та назва рахунку	Форма фінансової звітності	Код та назва рядка	Інформація, що відображається у статті
23 «Виробництво»	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Незавершене виробництво (р. 1102)	Відображаються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.
	Примітки до річної фінансової звітності	Незавершене виробництво (р. 890)	

Отже, облік витрат основного виробництва на СТОВ «Обрій» ведеться відповідно до діючих нормативно-законодавчих актів та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і сприяє підвищенню рентабельності сільськогосподарської продукції, зміцненню його економічної позиції на ринку. Наведена характеристика вітчизняних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дозволяє зробити висновок про певну тотожність перших трьох методів (попроцесного, попередільного і позамовного) зарубіжним аналогам попроцесного і позамовного калькулювання, а нормативного методу - методу стандарткостинг.

2.3. Методика обліку витрат допоміжного виробництва

Допоміжні виробництва - це виробництва, що обслуговують основні галузі, виконуючи окремі роботи, або надаючи різні послуги. Фактична собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв в сільському господарстві визначається щомісячно і за цією оцінкою відноситься на споживачів.

Для обліку витрат допоміжних виробництв на СТОВ «Обрій» відкривають окремі субрахунки за видами виробництв (рис. 2.6).

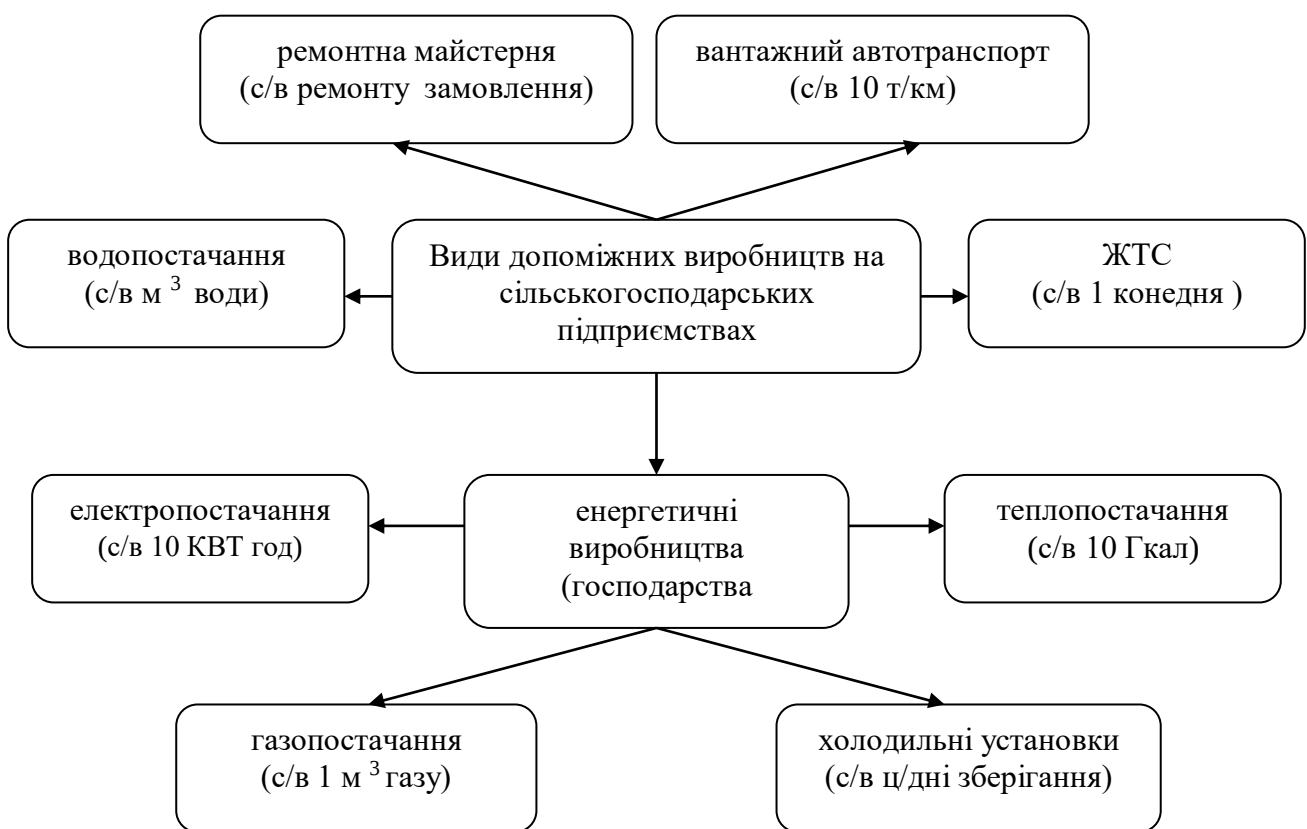


Рис. 2.6. Види допоміжних виробництв на СТОВ «Обрій»

Облік витрат допоміжних виробництв на СТОВ «Обрій» ведеться на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва» рахунку 23 «Виробництво», у складі якого виділено субрахунки другого порядку за видами виробництв:

2341 «Ремонтні майстерні»;

2342 «Автомобільний транспорт»;

2344 «Електропостачання»;

2345 «Водопостачання»;

2346 «Газопостачання»;

2347 «Холодопостачання (холодильні установки)» та ін.

За дебетом субрахунку 234 «Допоміжні виробництва» обліковуються всі витрати з використання робіт та послуг у розрізі типової номенклатури статей.

Записи в журналі обліку витрат здійснюються на підставі відомостей дефектів на ремонт машин, лімітно-забірних карток, нарядів на відрядну роботу та інших первинних документів, що підтверджують витратами.

Ремонтні майстерні займаються ремонтом основних засобів досліджуваного сільськогосподарського товариства.

Облік витрат на капітальний та поточний ремонт основних засобів ведеться на субрахунку 2341 «Ремонтні майстерні». За дебетом рахунку відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також загальновиробничі витрати, за кредитом – списання собівартості виготовлених виробів, вартість послуг на ремонти, техогляди та ін.

Усі витрати з капітального та поточного ремонтів основних засобів, з виготовлення запасних частин та інших робіт, що виконують ремонтні майстерні, обліковуються за статтями:

витрати на оплату праці;

паливо і мастильні матеріали;

сировина та матеріали (без зворотних відходів);

роботи і послуги;

витрати на ремонт необоротних активів;

інші витрати на утримання основних засобів;

інші витрати;

непродуктивні витрати (в обліку);

загальновиробничі витрати.

Собівартість виконаних робіт у ремонтних майстернях визначається щомісяця за кожним замовленням (групою однорідних замовлень).

Облік витрат на експлуатацію та утримання автотранспорту ведуть на субрахунку 2342 «Автомобільний транспорт», на якому обліковуються витрати вантажного, пасажирського автотранспорту та автомобілів спеціального призначення. Витрати автотранспорту ведуть за статтями:

- витрати на оплату праці;
- паливо і мастильні матеріали;
- знос, ремонт і заміна автомобільної гуми;
- амортизація автомобіля та інших основних засобів;
- поточний і капітальний ремонт автомашин;
- інші витрати;
- загальновиробничі витрати.

Наприкінці місяця у накопичувальній відомості підводять підсумки витрат та виконаної роботи автотранспорту, при потребі складають зведену відомість, а потім виробничий звіт підрозділу, в якому відображають постатейно витрати автотранспорту.

Витрати з експлуатації електростанцій обліковуються на окремому субрахунку 2344 «Електропостачання». Фактичні витрати з електропостачання розподіляються щомісячно за рахунками споживачів послуг пропорційно кількості витраченої електроенергії.

Звіт про електропостачання є підставою для запису суми витрат з електропостачання до виробничого звіту підрозділу з електропостачання, де витрати відображаються за статтями:

- витрати на оплату праці;
- паливо;
- роботи і послуги;
- енергія;
- амортизація основних засобів;

інші витрати.

Облік витрат на водопостачання на СТОВ «Обрій» ведуть на окремому субрахунку 2345 у тому ж порядку, який встановлено для електростанцій. На цей рахунок відносяться витрати на утримання власного водопостачання та на оплату води, що надійшла зі сторони. Витрати на утримання водопостачання обліковуються за статтями:

- витрати на оплату праці;
- утримання основних засобів;
- роботи і послуги;
- організація виробництва і управління;
- інші витрати.

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат допоміжних виробництв на СТОВ «Обрій» наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат
допоміжних виробництв на СТОВ «Обрій» [4]**

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображено суму витрат допоміжних виробництв	234	13 ,20, 22, 37, 66,65, 68 та ін.
Списано витрати на споживачів послуг:		
рослинництво	234	234
тваринництво	234	234
загально виробничі витрати	91	234
адміністративні витрати	92	234
капітальне будівництво	151	234
реалізація на сторону	903	234

Кореспонденція рахунків з обліку витрат допоміжного виробництва на СТОВ «Обрій» за грудень 2021 р. наведена в табл. 2.3.

Отже, на рахунках допоміжних виробництв СТОВ «Обрій» зібрано всі витрати, безпосередньо понесені цими підрозділами.

Таблиця 2.3

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат
допоміжного виробництва СТОВ «Обрій» за грудень 2021 р.**

№ з/п	Найменування статей витрат	Дебет	Кредит	Сума, грн
Автомобільний транспорт				
1.	Заробітна плата	2342	661	17280
2.	Нарахування на заробітну плату	2342	651	6530
3.	Амортизація будівлі та обладнання	2342	131	44650
4.	Витрати матеріалів	2342	20	153580
5.	Витрати на ремонт	2342	20, 661, 651, 685	20570
Електропостачання				
1.	Заробітна плата	2344	661	59070
2.	Нарахування на заробітну плату	2344	651	21860
3.	Амортизація будівлі та обладнання	2344	131	47400
4.	Витрати матеріалів	2344	20	77600
5.	Послуги сторонніх організацій (електроенергія)	2344	631, 685	181140
Водопостачання				
1.	Заробітна плата	2345	661	45310
2.	Нарахування на заробітну плату	2345	651	20090
3.	Амортизація будівлі та обладнання	2345	131	56990
4.	Витрати матеріалів	2345	20	56820
5.	Послуги сторонніх організацій	2345	631, 685	2770
Газопостачання				
1.	Заробітна плата	2346	661	64470
2.	Нарахування на заробітну плату	2346	651	23850
3.	Амортизація будівлі та обладнання	2346	131	74580
4.	Витрати матеріалів	2346	20	2960
5.	Витрати палива	2346	203	280950
6.	Послуги сторонніх організацій	2346	631, 685	31050

Для розподілу витрат допоміжного виробництва між підрозділами зазвичай вибирається відповідна база розподілу (табл. 2.4).

Обраний метод розподілу витрат допоміжних виробництв доволі суб'єктивний і неабсолютно переконливий. Можна застосовувати альтернативні методи розподілу витрат, але не можна сказати, правильні вони чи ні.

Таблиця 2.4

База розподілу витрат допоміжного виробництва СТОВ «Обрій»

Допоміжні виробництва	База розподілу
Автомобільний транспорт	тонно-кілометрів пробігу;
	кількість спожитого пального;
	кількість годин обслуговування

Продовж. табл. 2.4

Допоміжні виробництва	База розподілу
Електропостачання	кількість спожитої електроенергії (якщо встановлено лічильники витрат у підрозділах);
	кількість площ, що обслуговуються
Водопостачання	кількість спожитої води (якщо встановлено лічильники витрат у підрозділах);
	кількість споживачів води;
	кількість площ, що обслуговуються
Газопостачання	кількість спожитої теплової енергії (якщо встановлено лічильники витрат у підрозділах);
	площа опалюваних приміщень
Обслуговуючі цехи	людино-години або машино-години, витрачені на обслуговування в кожному цеху

Під час вибору бази розподілу треба усвідомлювати наслідки свого вибору для підприємства, оскільки помилкові методи призводять до неправильного ціноутворення. Метод розподілу витрат допоміжних виробництва слід вибирати з урахуванням вигоди, яку виробничі підрозділи отримують від функціонування обслуговуючих.

При групуванні витрат допоміжного виробництва значну роль відіграють загальновиробничі витрати. До складових загальновиробничих витрат відносяться: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць; амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів,

купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо); витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг); витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Облік загальновиробничих витрат на СТОВ «Обрій» ведеться відповідно до Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» в розрізі двох субрахунків: 911 «Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію устаткування», 912 «Загальновиробничі витрати».

Отже, облік витрат допоміжного виробництва на СТОВ «Обрій» ведеться відповідно до діючих нормативно-законодавчих актів та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Нетипової кореспонденції рахунків з обліку витрат допоміжного виробництва на СТОВ «Обрій» не виявлено.

2.4. Напрями удосконалення обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства

Спад економіки, поглиблення інтеграційних процесів, прихід на український ринок західних компаній і тенденцій до створення єдиного

фінансово-інформаційного простору вимагають від вітчизняних суб'єктів господарювання швидкого реагування на зміни ринкового середовища. В даних умовах конкурентоздатними виявляються гнучкі, динамічні господарюючі суб'єкти, яким вдалось скоротити витрати і підвищити ефективність бізнесу. Досягнути такого комплексного економічного ефекту можна лише за рахунок впровадження управлінського обліку на СТОВ «Обрій». З цією метою необхідно керівництву СТОВ «Обрій» розробити Методичні рекомендації з управлінського обліку, у яких необхідно розглянути наступні питання:

- призначення управлінського обліку, його цілі і задачі;
 - класифікація виробничих витрат;
 - планування собівартості продукції;
 - визначення розрахункової перемінної частини собівартості в цілому і за виробами для проведення аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва і прибутку;
 - методи обліку витрат;
 - методи калькулювання виробничої собівартості продукції;
 - облік виробничих витрат за центрами відповідальності в порівнянні з плановими;
 - внутрішня звітність за центрами відповідальності;
 - контроль та аналіз діяльності центрів відповідальності;
 - забезпечення достовірних даних у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід);
 - виявлення резервів систематичного зниження собівартості витратами підприємства;
 - використання інформації для прийняття управлінських рішень.
- Розроблені методичні рекомендації мають носити рекомендаційний характер, їх розробка та використання дозволить забезпечити єдність підходів до організації та ведення управлінського обліку виробничих витрат досліджуваного підприємства.

Слід звернути увагу на те, що при формування системи управлінського обліку на СТОВ «Обрій» повинно відбуватися поетапно. Облікові реєстри на кожному етапі повинні забезпечувати різні рівні управління інформацією, істотною для ухвалення рішень. Це відноситься повною мірою і до виробничих витрат, оскільки саме цей вид витрат стає ключовим для СТОВ «Обрій».

Сукупність способів ведення управлінського обліку повинно бути врегульовано у внутрішньому документі - положенні «Про управлінську облікову політику» СТОВ «Обрій».

В основу положення «Про управлінську облікову політику» СТОВ «Обрій», як сукупності способів ведення управлінського обліку, слід закласти основні способи ведення бухгалтерського обліку з подальшою їх адаптацією. До способів ведення управлінського обліку слід віднести способи угруповання і оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, схеми записів на рахунках управлінського обліку, системи реєстрів управлінського обліку і способи обробки інформації.

Формування положення «Про управлінську облікову політику» СТОВ «Обрій», на нашу думку, повинно відбуватися за участю не тільки бухгалтерської служби, але і інших структурних підрозділів СТОВ «Обрій». Це пов'язано з тим, що окремі види діяльності СТОВ «Обрій» мають індивідуальні умови формування виробничих витрат, пов'язані з виконанням дій і ухваленням різних управлінських рішень, що обумовлюють різні вимоги до внутрішньої інформації для різних структурних підрозділів.

Положення «Про управлінську облікову політику» СТОВ «Обрій» повинно включати три розділи: методологічний, технічний та організаційний. Основні складові розділів положення «Про управлінську облікову політику» СТОВ «Обрій» наведено в табл. 2.5.

З метою забезпечення більшої оперативності та аналітичності управлінської інформації доцільно в складі бухгалтерської служби СТОВ «Обрій» виділити службу управлінського обліку.

Таблиця 2.5

Складові розділи положення «Про управлінську облікову політику»

СТОВ «Обрій» [авторська розробка]

Розділи положення «Про управлінську облікову політику»	Складові розділи положення «Про управлінську облікову політику»
I. Методологічний	1.1. Побудова організаційної і виробничої структури СТОВ «Обрій», відповідно до якої встановлюються центри відповідальності 1.2. Вибір методу обліку виробничих витрат і методу калькулювання виробничої собівартості продукції 1.3. Визначення калькуляційних статей виробничих витрат 1.4. Розмежування виробничих витрат СТОВ «Обрій» в залежності від їх поведінки з метою багатоваріантного планування 1.5. Визначення системи показників для кожного центру відповідальності з метою контролю за їх діяльністю
II. Технічний розділ	2.1. Визначення структури облікових регістрів, документо-обігу 2.2. Склад, форми, строки подання внутрішньої звітності
III. Організаційний	3.1. Визначення відповідальних осіб, розподіл обов'язків між ними 3.2. Розробка посадових інструкцій

Робота служби управлінського обліку має ґрунтуватися на принципах колегіальності, компетентності, самостійності і відповідати положенню «Про службу управлінського обліку», на основі якого слід складати посадові інструкції працівників даної служби.

Відображаючи господарські операції, які здійснює СТОВ «Обрій», керівник управлінської служби накопичує дані про виробничі витрати його структурних підрозділів та розробляє внутрішню систему звітності, що дає змогу оцінювати результати їх діяльності.

Керівник управлінської служби в процесі поточного контролю повинен систематично порівнювати фактичні дані про рівень виробничих витрат з плановими чи кошторисними, розраховувати, аналізувати та моделювати можливі відхилення. Потім керівник управлінської служби узагальнює, систематизує і надає необхідну інформацію, готує рекомендації щодо можливих наслідків обраного варіанта подій.

Для удосконалення обліку виробничих витрат керівник управлінської служби повинен:

здійснювати методику розподілу комплексних виробничих витрат між видами продукції;

якісно визначати відхилення від встановлених норм та оперативно приймати рішення щодо їх усунення;

проводити класифікацію виробничих витрат та доходів за функціями виробничого процесу, яка дозволяє контролювати формування виробничої собівартості продукції й запобігти виникненню втрат;

посилювати контрольні функції бухгалтерського обліку для скорочення матеріальних, трудових, фінансових витрат.

Розглядаючи питання організації управлінського обліку, пропонуємо керівництву СТОВ «Обрій» розробити план рахунків управлінського обліку, первинні документи, звітні форми для різних цілей і рівнів управління, системи документообігу і інформаційних потоків, варіанти розподілу виробничих витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції. А також, внести корективи до методики фінансового обліку виробничих витрат, що дасть можливість виконати всі завдання бухгалтерського обліку, провести якісний аналіз виробничих витрат і підготувати на його основі обґрунтовані управлінські рішення.

Для достовірного та періодичного обліку, аналізу і контролю виробничих витрат на СТОВ «Обрій» слід використовувати попередільний метод обліку, який є видом попроцесного методу, при якому витрати формуються за кожним переділом (етапом) на основі первинної документації та нагромаджуються послідовно в міру завершеності виробничого процесу (настання останнього етапу).

Що стосується потреб керівництва СТОВ «Обрій», то інформації нормативного та попередільного методів для прийняття управлінських рішень недостатньо, тому для внутрішньої звітності СТОВ «Обрій» пропонуємо

використовувати метод обліку виробничих витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції «директ-костинг», використання якого дозволить виявляти найбільш рентабельні види продукції та приймати відповідні рішення щодо їх виробництва.

З метою планування, обліку і контролю діяльності структурних підрозділів на СТОВ «Обрій» доцільно використовувати метод обліку за центрами відповідальності (сегментами). Застосування даного методу в практиці управлінського обліку дозволить підвищити точність калькуляційних розрахунків, застосовувати різноманітні методи розподілу непрямих витрат за структурними підрозділами і видами продукції та проводити аналіз і контроль результатів діяльності окремих центрів відповідальності.

Крім вищезгаданих методів обліку виробничих витрат на СТОВ «Обрій» залежно від поставлених завдань управлінського обліку, можна використовувати і такі методи, як:

таргет-костинг - для встановлення доцільності виробництва того чи іншого виду продукції при різній технології його вирощування. При цьому реалізаційна ціна може визначатися як маркетинговою службою СТОВ «Обрій» [54, с. 234];

бенчмаркінг - для порівняння показників і якісних параметрів у межах структурних підрозділів СТОВ «Обрій» (ферм, бригад) [53, с. 345];

вартісний аналіз – для планування виробничих витрат та фінансово-господарської діяльності СТОВ «Обрій» [78, с. 45].

Можливість самостійного вибору різних методів обліку виробничих витрат на СТОВ «Обрій» (додаток Р), якому для ведення управлінського обліку передбачено створення відповідної служби управлінського обліку та наведено основні складові, що лежать в основі визначення собівартості продукції для різних цілей управління і складання відповідної внутрішньої звітності та відображено послідовність розрахунку собівартості продукції, ресурсів, зміни технології виробництва тощо.

Отже, вибір методів обліку виробничих витрат повинен відповідати інтересам прийняття рішення і може використовуватися незалежно від прийнятих методів у фінансовому та податковому обліку, а можливість їх вибору залежить від цілей управління і рішень керівника та оцінюється їх ефективністю. Застосування методу обліку виробничих витрат за системою «директ-костинг» дає можливість систематично проводити маржинальний аналіз на СТОВ «Обрій».

Для удосконалення обліку та аналізу витрат основного та допоміжного виробництва на СТОВ «Обрій» необхідно здійснювати:

методику розподілу комплексних виробничих витрат між видами продукції;

класифікацію виробничих витрат за функціями виробничого процесу, їх економічною роллю у цьому процесі та галузева номенклатура статей калькуляції, яка дозволяє контролювати формування виробничої собівартості продукції й запобігти виникненню втрат;

посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку для скорочення матеріальних, трудових, фінансових витрат.

Таким чином, для організації управлінського обліку на СТОВ «Обрій» недостатньо класифікувати витрати лише згідно з нормативно-правовими актами в сфері сільськогосподарського виробництва. Витрати в управлінському обліку можуть формуватися і під впливом інших чинників, зокрема, планування, контролю, управлінського рішення та інших.

Рекомендуємо на СТОВ «Обрій» запровадити таку класифікацію витрат, яка б вичерпно відповідала потребам системи управління і допомагала приймати рішення з орієнтацією на перспективу. Для цього нами, на основі вивчення різних джерел вітчизняної та зарубіжної літератури, запропоновано на СТОВ «Обрій» класифікувати виробничі витрати для потреб управлінського обліку за трьома напрямками класифікації:

для визначення собівартості продукції (робіт, послуг), фінансових результатів та оцінки запасів:

для прийняття управлінських рішень і планування;

для контролю і регулювання.

За допомогою запропонованої класифікації виробничих витрат можна отримати більш точну, розширену та деталізовану інформацію про виробничі витрати, проводити поглиблений та ґрунтовний аналіз виробничих витрат і планування.

Передбачається також розмежування виробничих витрат за місцями виникнення і центрам відповідальності. Основною метою виділення такої класифікації є необхідність посилення функції контролю рівня виробничих витрат і виробничої собівартості продукції на кожному етапі її виробництва. Такого вигляду інформація дає можливість здійснювати облік і контроль як виробничих витрат, які виникають у центрі, їх рівня порівняно з нормами, кошторисами, так і можливість зіставлення їх з отриманими результатами, а також виявити ступінь впливу керівників, відповідальних осіб на рівень виробничих витрат з погляду їхнього впливу на конкретні результати. Система поділу виробничих витрат за центрами відповідальності ґрунтується на тому, що: «виробнича бригада є і центром відповідальності, і місцем виникнення виробничих витрат, але ділянка, що складається з декількох госпрозрахункових бригад, цех, що складається з декількох ділянок, є центрами відповідальності».

Разом з тим, систему управлінського обліку виробничих витрат на СТОВ «Обрій» слід організовувати у двох напрямках: за економічними елементами і статтям калькуляції. Групування виробничих витрат за економічними елементами дає можливість контролювати виробничі витрати за складом і обсягом витрачених ресурсів. При цьому враховується, де і на що витрачено кошти. Кожен елемент виробничих витрат є єдиним і неподільним, незалежно від кількості статей групування. Єдність і неподільність кожної статті елементів виробничих витрат заключається в однорідності розмежованих виробничих

витрат, що у рамках об'єкта, що враховується. Така інформація про виробничі витрати дозволяє визначати і планувати потреби, а також контролювати виробничі витрати як по кожному об'єкту, так і по СТОВ «Обрій» в цілому. Тут на рівні «витрати – випуск» забезпечується зіставлення витрат з вартістю випущеної продукції, виконаних робіт і наданих послуг по ринкових, договірних або відпускних цінах. На рівні елементів виробничих витрат виявляються результати діяльності як СТОВ «Обрій» в цілому, так і окремих його підрозділів, і складається фінансова звітність, що забезпечує інформацією зовнішніх користувачів (розділ 3 «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)).

Однак, незважаючи на свою важливість, поділ виробничих витрат за елементами не може задовольнити всі потреби керівництва при здійсненні контролю величини виробничих витрат за їх цільовим призначенням. У зв'язку із цим у плануванні, обліку і калькулюванні виробничої собівартості продукції виробничі витрати також групують за статтями витрат, особливістю при цьому виступає відсутніх комплексних статей в класифікації виробничих витрат за елементами. Групування виробничих витрат за статтями дозволяє:

- визначити роль окремих статей виробничих витрат у формуванні виробничої собівартості продукції;

- здійснювати планування не тільки обсягів виготовлення конкретного виду продукції, а і окремих статей витрат на його виробництво;

- одержувати інформацію, що дозволяє розробляти заходи щодо скорочення виробничої собівартості продукції.

Запропонована класифікація витрат як один із чинників побудови їх обліку на СТОВ «Обрій» дає можливість здійснювати управління виробничими витратами для забезпечення ефективного процесу виробництва і реалізації продукції.

Отже, облік виробничих витрат є центральним і ключовим фактором в управлінні діяльністю підприємства. Вдале визначення критеріїв вибору

чинників побудови їх обліку сприятиме відповідному рівню обліково-інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємства.

Висновки за розділом 2

1. Облік виробничих витрат на СТОВ «Обрій» здійснюють на активному, калькуляційному рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок: 3 «Основне виробництво», 4 «Допоміжне виробництво». Облік загальновиробничих витрат на СТОВ «Обрій» ведеться відповідно до Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» в розрізі двох субрахунків: 911 «Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію устаткування», 912 «Загальновиробничі витрати».

2. Облік витрат допоміжних виробництв СТОВ «Обрій» ведеться на рахунку 234 «Допоміжні виробництва», у складі якого може бути виділено субрахунки другого порядку за видами виробництв: 2341 «Ремонтні майстерні», 2342 «Автомобільний транспорт», 2343 «Гужовий транспорт», 2344 «Електропостачання», 2345 «Водопостачання», 2346 «Газопостачання», 2347 «Холодопостачання (холодильні установки)» та ін.

3. З метою забезпечення більшої оперативності та аналітичності управлінської інформації запропоновано у складі бухгалтерської служби СТОВ «Обрій» виділити посадову особу для ведення управлінського обліку, робота якої має ґрунтуватися на принципах колегіальності, компетентності, самостійності і відповідати Положенню про службу управлінського обліку, на основі якого слід скласти посадові інструкції працівників відділу. Розроблено та запропоновано положення «Про управлінську облікову політику», яке включає три розділи: методологічний, технічний, організаційний.

Виділено елементи управлінської облікової політики, а саме: організація управлінського обліку; ціль обліку; принципи обліку; спрямованість; межа

суттєвості: способи класифікації витрат; методи обліку витрат; методи калькулювання собівартості; перелік статей калькуляції; вид узагальнення даних; терміни надання інформації; вид звітності.

Визначено, що при калькулюванні виробничої собівартості продукції оптимальним є використання попередільного і нормативного методів обліку виробничих витрат, в основі яких лежить формування виробничих витрат за кожним технологічним етапом (переділом) та нормативна собівартість продукції (робіт, послуг), які найбільш точно відображають витрати в процесі виробництва. З метою планування, обліку і контролю діяльності окремих структурних підрозділів – метод обліку за центрами відповідальності, що дозволить здійснювати аналіз і контроль результатів їх роботи в системі управлінського обліку. Для складання внутрішньої звітності - метод обліку витрат «директ-костинг», який дає можливість проводити маржинальний аналіз.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналіз загальної суми та рівня виробничих витрат сільськогосподарського підприємства

Одними із елементів системи управління виробничими витратами підприємства є аналіз. Аналіз виробничих витрат підприємства є основним напрямком аналізу майбутнього, тому що його методика дозволяє при наявності стислого обсягу інформації про результати діяльності господарюючого суб'єкта визначити його потенційні можливості, внутрішні резерви, використання яких дозволить досягти позитивних змін фінансових результатів діяльності. Особливого значення це набуває в сучасний період, коли більшість інформації про господарську діяльність підприємці відносять до категорії комерційної таємниці, та у розпорядження аналітика надходить в основному офіційна фінансова звітність. Саме тому аналіз виробничих витрат слід починати з аналізу загальної суми та рівня виробничих витрат.

Загальна сума виробничих витрат характеризує величину понесених ресурсів, які необхідні щоб Товариство здійснювало свою діяльність, яка зазначена в статуті, протягом періоду. Виробничі витрати будуть виправданими, якщо їх сума покривається доходами від цієї діяльності.

Перш за все, бухгалтера-аналітика важливе місце займає принцип нарахування та відповідність доходів і витрат - для визначення фінансового результату звітного періоду. Для цього необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в

момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Загальна сума витрат впливає на фінансовий результат, що в свою чергу призводить до зменшення розміру прибутку. При цьому у господарюючого суб'єкта може виникнути така ситуація, що воно не може взагалі функціонувати за рахунок власних ресурсів і змушене залучати їх ззовні.

Виробничі витрати є витратами основної діяльності СТОВ «Обрій», тому вони підлягають аналізу, який розпочато із аналізу динаміки виробничих витрат за 2019-2021 рр. (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка виробних витрат СТОВ «Обрій» за 2019-2021 рр.

Роки	Сума виробничих витрат, тис. грн	Абсолютне відхилення (+ ; -), тис. грн		Темп зміни, %		Темп приросту, %		Абсолютне значення 1% приросту, тис. грн
		до 2019 р.	до попереднього	до 2019 р	до попереднього	до 2019 р.	до попереднього	
2019	24250	-	-	-	-	-	-	-
2020	21335	-2915	-2915	87,9	87,9	-12,1	-12,1	-3,4
2021	23158	-1092	+1823	95,5	108,5	-4,5	+8,5	+2,4

Розрахунки табл. 3.1 свідчать, що сума виробничих витрат у 2021 р. в порівнянні з 2019 р. зменшилась на 1092 тис. грн або на 4,5 %, а у порівнянні із 2020 р. збільшилась на 1823 тис. грн або на 8,5 %. Абсолютне значення 1 % приросту у 2021 р. збільшилось на 2,4 %.

За допомогою формули (3.1), розрахуємо середньорічний темп росту виробничих витрат:

$$K = \sqrt[n]{\frac{y_n}{y_0}} \quad (3.1)$$

де K – середньорічний темп росту;

y_n – величина останнього елементу динамічного ряду;

y_0 – величина першого елементу динамічного ряду;

n – кількість елементів ряду.

$$K = \sqrt[3]{\frac{23158}{24250}} = 0,985 \text{ або } 98,5 \% \quad (3.2)$$

Розраховане значення середньорічного темпу росту виробничих витрат СТОВ «Обрій» свідчить, що із року в рік виробничі витрати в середньому зменшуються на 98,5 %. Слід відмітити, що даний показник є досить високим. Тому необхідно розрахувати наступний важливий показник виробничих витрат – рівень виробничих витрат. Рівень виробничих витрат розраховується як відношення суми виробничих витрат до суми доходів.

До складу доходів СТОВ «Обрій» включені доходи від надання послуг, доходи отримані від оренди основних засобів і доходи від реалізації готової продукції.

Загальна сума та рівень виробничих витрат СТОВ «Обрій» за 2019-2021 рр. наведено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Загальна сума та рівень виробничих витрат
СТОВ «Обрій» за 2019-2021 рр.**

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+ ; -) 2021 р. від		2021 р. у % до	
				2019 р.	2020 р.	2019 р.	2020 р.
Виробничі витрати, тис. грн	24250	21335	23158	-1092	+1823	95,5	108,5
Дохід, тис. грн	24757	21984	23472	-1285	+1488	94,8	106,7
Рівень виробничих витрат, у % до доходу	97,9	97,1	98,7	+0,8	+1,6	-	-

Показники табл. 3.2 свідчать, що загальна сума виробничих витрат зростає на 1823 тис. грн або на 8,5 % в порівнянні із 2019 р., а проти 2019 р. зменшується на 1092 тис. грн або на 4,5 %. Аналогічно, сума доходу зросла на

1488 тис. грн або на 6,7 % в порівнянні із 2019 р. і зменшилась на 1285 тис. грн або на 5,2 % в порівнянні з 2019 р. Рівень виробничих витрат у відсотках до доходу за 2019-2021 рр. постійно збільшується: в порівнянні з 2019 р. - на 0,8 % проти 2020 р. - на 1,6 %, що дає підстави стверджувати про неефективну діяльність СТОВ «Обрій». Але, необхідно відмітити, що темпи росту виробничих витрат за досліджуваний період перевищують темпи росту доходу - у 2019 р. на 0,7 %; у 2020 р. - 1,8 %.

Склад, структура і рівень виробничих витрат наведено в додатку С. Найбільшу частку у структурі виробничих витрат СТОВ «Обрій» за 2019-2021 рр. займає собівартість виробничої продукції, яка становить: у 2019 р. - 72,4 %, 2020 р. - 70,6 %, 2021 р. - 72,7 %.

Накладні витрати СТОВ «Обрій» у 2021 р. становили 3064 тис. грн, що менше в порівнянні із 2019 р. на 617 тис. грн або на 2 % та більше на 259 тис. грн в порівнянні з 2020 р.

У 2021 р. в порівнянні з 2019 р. зросла сума статті інших витрат і це призвело до збільшення її питомої ваги в загальній сумі виробничих витрат на 2,8 %.

Розрахунки свідчать, що у 2021 р. рівень основних витрат має найвище значення і становить 4,1 % ніж у 2019 р. та 2020 р.

На основі всіх аналітичних таблиць можна зробити висновок, що стаття - собівартість виробничої продукції поступово зменшується протягом досліджуваного періоду, але має найбільшу питому вагу у структурі виробничих витрат СТОВ «Обрій» і призводить до зростання загального рівня виробничих витрат.

Проведений аналіз загальної суми виробничих витрат за елементами СТОВ «Обрій» за 2019-2021 рр. (додаток Т) підтверджує покращення кадрової політики та зростання витрат на оплату праці працівникам досліджуваного товариства на 321 тис. грн в порівнянні із 2019 р. або на 1,8 %.

Продовж. табл. 3.3

Показник	2019р.	2020р.	2021р.	Відхилення 2021 р. від:		2021 р. у % до		Підстановка 2021р. і 2019р.		Підстановка 2021р. і 2020р.	
				2019р.	2020р.	2019р.	2020р.	I	II	I	II
сума, тис. грн	3110	2785	3106	-4	+321	99,9	111,5	2946,9	2248,2	2974,5	2507,6
рівень, у % до доходу	12,6	12,7	13,2	+0,6	+0,5	-	-	-	-	-	-

Дані табл. 3.3 свідчать, що витрати на оплату праці у 2021 р. в порівнянні із 2019 р. зменшились на 4 тис. грн, а у % до обороту збільшились на 0,6 %, а у порівнянні з 2020 р. зросли на 321 тис. грн, а у % до обороту збільшились на 0,5 %.

Визначимо вплив факторів на зміну витрат на оплату праці за формулою (3.3):

$$ВОП = Ч_p \times \frac{ВОп}{Ч_о} = Ч_p \times З_n, \quad (3.3)$$

де $ВОП$ – витрати на оплату праці;

$Ч_p$ – чисельність працівників;

$З_n$ – середня заробітна плата працівників.

$$ВОП = (Д : ПП) \times З_n \quad (3.4)$$

де $Д$ – сума доходу;

$ПП$ – продуктивність праці працівників, грн.

Проведемо розрахунки впливу факторів на зміну витрат на оплату праці працівників СТОВ «Обрій» за 2019 р. і 2020рр.

Розрахунки свідчать, що на відхилення (- 4 тис. грн) витрат на оплату праці працівників СТОВ «Обрій» у 2021 р. в порівнянні із 2019 р. впливають наступні фактори:

збільшення показника продуктивності праці працівників на 28, 1 тис. грн призводить до зменшення суми витрат на оплату праці працівників на 698,7 тис. грн (2248,2 - 2946,9);

збільшення середньої заробітної плати працівника призвело до збільшення суми витрат на оплату праці працівників на 861,8 тис. грн (3110 - 2248,2);

зменшення доходів від операційної діяльності СТОВ «Обрій» призвело до зменшення суми витрат на оплату праці працівників на 159 тис. грн (2946,9 - 3106).

Розрахунки свідчать, що ефективність використання трудових ресурсів СТОВ «Обрій» у 2021 р. в порівнянні із 2019 р. знизилася.

Також на відхилення (+321 тис. грн) витрат на оплату праці працівників СТОВ «Обрій» в 2021 р. в порівнянні із 2020 р., впливають наступні фактори:

збільшення продуктивності праці працівників СТОВ «Обрій» призводить до зменшення суми витрат на оплату праці працівників на 466,9 тис. грн (2507,6 - 2974,5);

збільшення середньої заробітної плата працівників СТОВ «Обрій» призводить до збільшення витрати на оплату праці працівників на 598,4 тис. грн (3106 -2507,6);

збільшення доходів СТОВ «Обрій» призвело до збільшення суми витрат на оплату праці працівників на 189,5 тис. грн (2974,5 - 2785).

Вищенаведені розрахунки підтверджують покращення ефективності використання трудових ресурсів СТОВ «Обрій» у 2021 р. в порівнянні із 2020 р.

Аналіз структури витрат на експлуатацію основних засобів СТОВ «Обрій» за 2019-2021 рр. наведено в додатку У.

Інформація додатку Ф свідчить, що витрати на утримання основних засобів СТОВ «Обрій» за 2019-2021 рр. складаються із двох складових, за якими визначено питому вагу та їх рівні. Так у 2021 р. в порівнянні із 2019 р. витрати на утримання основних засобів (опалення, освітлення) зменшились як у сумі на 72,5 тис. грн., так і у % до доходу на 0,23; у 2021 р. в порівнянні із 2020 р. вони знизилися на 49,2 тис. грн або на 0,28 % до доходу. Витрати на амортизацію необоротних активів у 2021 р. в порівнянні з 2019 р. зросли на 13

тис. грн або на 0,18 % до доходу, а в порівнянні з 2020 р. зросли на 3 тис. грн та зменшились на 0,17 % до доходу.

3.3. Факторний аналіз виробничих витрат сільськогосподарського підприємства

Факторний аналіз виробничих витрат та виробничої собівартості продукції дозволяє визначити чинники, які формують найбільш суттєвий вплив на формування показника собівартості.

Факторна модель представлена у вигляді формули 3.5:

$$BC = (PB_i + NB_i) \times OB, \quad (3.5)$$

де BC - виробнича собівартість, сформована на підприємстві, тис.грн;

PB_i - прямі витрати на 1 тонну товарної продукції, тис.грн;

NB_i - непрямі витрати на 1 тонну товарної продукції, тис.грн;

OB - обсяг виробництва, тонн.

Факторний аналіз виробничих витрат та виробничої собівартості продукції доцільно проводити методом ланцюгових підстановок. Для цього розраховано такі умовні показники:

$$BC_1 = (PB_{i1} + NB_{i1}) \times OB_1; \quad (3.6)$$

$$BC_2 = (PB_{i2} + NB_{i2}) \times OB_2; \quad (3.7)$$

$$BC_{y1} = (PB_{i2} + NB_{i1}) \times OB_1; \quad (3.8)$$

$$BC_{y2} = (PB_{i2} + NB_{i2}) \times OB_1; \quad (3.9)$$

$$BC_{y3} = BC_2 = (PB_{i2} + NB_{i2}) \times OB_2 \quad (3.10)$$

Розрахунок впливу факторів проводиться шляхом розрахунку

ланцюгових різниць:

вплив зміни прямих витрат:

$$\Delta \text{ПВ} = \text{ВСу}_1 - \text{ВСу}_1 = (\text{ПВ}_{i2} + \text{НВ}_{i1}) \times \text{ОВ}_1 - (\text{ПВ}_{i1} + \text{НВ}_{i1} \times \text{ОВ}_1; \quad (3.11)$$

вплив зміни непрямих витрат:

$$\Delta \text{НВ} = \text{ВСу}_2 - \text{ВСу}_1 = (\text{ПВ}_{i2} + \text{НВ}_{i2}) \times \text{ОВ}_1 - (\text{ПВ}_{i2} + \text{НВ}_{i1}) \times \text{ОВ}_1; \quad (3.12)$$

вплив зміни обсягу виробництва:

$$\Delta \text{ОВ} = \text{ВСу}_3 - \text{ВСу}_2 = (\text{ПВ}_{i2} + \text{НВ}_{i2}) \times \text{ОВ}_2 - (\text{ПВ}_{i2} + \text{НВ}_{i2}) \times \text{ОВ}_1; \quad (3.13)$$

Сукупний вплив факторів слід розраховувати на ступінних формулах 3.15, 3.16:

$$\Delta \text{ВС} = \Delta \text{ПВ} + \Delta \text{НВ} + \Delta \text{ОВ}; \quad (3.14)$$

$$\Delta \text{ВС} = \text{ВСу}_2 - \text{ВСу}_1. \quad (3.15)$$

Показники виробничих витрат та виробничої собівартості продукції СТОВ «Обрій» за 2020-2021 рр. наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Показники виробничих витрат та виробничої собівартості продукції
СТОВ «Обрій» за 2020-2021 рр.**

Показник	Умовне позначення	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+,-)	Темп зміни, %
Прямі на 1 тонну, тис.грн	ПВ _i	26,90	27,00	+0,10	100,4
Непрямі на 1 тонну, тис.грн	НВ _i	2,09	2,46	+0,37	117,7
Обсяг виробництва, тонн	ОВ	64695,61	68790,33	+4094,72	106,3
Виробнича собівартість, тис.грн	ВС	1875100,74	2026624,88	+151524,14	108,1

Факторний аналіз проведено методом ланцюгових підстановок. Для цього розрахуємо умовні показники:

$$\text{ВСу}_1 = (26,90 + 2,09) \times 64695,61 = 1875100,74 \text{ (грн)}; \quad (3.16)$$

$$\text{ВСу}_2 = (27,00 + 2,46) \times 68790,33 = 2026624,88 \text{ (грн)}; \dots\dots\dots (3.17)$$

$$\text{ВСу}_1 = (27,00 + 2,09) \times 64695,61 = 1881750,57 \text{ (грн)}; \dots\dots\dots (3.18)$$

$$\text{ВСу}_2 = (27,00 + 2,46) \times 64695,61 = 1905990,64 \text{ (грн)}; \dots\dots\dots (3.19)$$

$$\text{ВСу}_3 = (27,00 + 2,46) \times 68790,33 = 2026624,88 \text{ (грн)}; \dots\dots\dots (3.20)$$

Розрахуємо вплив факторів методом ланцюгових різниць:

вплив зміни прямих витрат:

$$\Delta \text{ПВ} = 1881750,57 - 1875100,74 = 6649,83 \text{ (грн);} \quad (3.21)$$

вплив зміни непрямих витрат:

$$\Delta \text{НВ} = 1905990,64 - 1881750,57 = 24240,07 \text{ (грн);} \dots\dots\dots (3.22)$$

вплив зміни обсягу виробництва:

$$\Delta \text{ОВ} = 2026624,88 - 1905990,64 = 120634,24 \text{ (грн).} \dots\dots\dots (3.24)$$

Сукупний вплив факторів на зміну виробничих витрат та виробничої собівартості продукції СТОВ «Обрій» наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Сукупний вплив факторів на зміну виробничих витрат
та виробничої собівартості продукції СТОВ «Обрій»**

Найменування фактору	Умовне позначення	Вплив фактору, тис.грн
Вплив зміни прямих витрат	$\Delta \text{ПВ}$	6649,83
Вплив зміни непрямих витрат	$\Delta \text{НВ}$	24240,07
Вплив зміни обсягу виробництва	$\Delta \text{ОВ}$	120634,24
Разом	$\Delta \text{ВС} = \Delta \text{ПВ} + \Delta \text{НВ} + \Delta \text{ОВ}$	151524,14

На формування виробничої собівартості продукції СТОВ «Обрій» вплинули такі фактори:

у зв'язку зі збільшенням прямих витрат виробнича собівартість продукції зросла на 6649,83 тис.грн;

у зв'язку зі збільшенням непрямих витрат виробнича собівартість продукції зросла на 24240,07 тис. грн;

у зв'язку зі збільшенням обсягу виробництва виробнича собівартість продукції зросла на 120634,24 тис. грн;

Найбільший вплив на виробничу собівартість продукції СТОВ «Обрій» сформований збільшенням обсягу виробництва, що позитивним чином характеризує організацію виробничого процесу на СТОВ «Обрій».

Отже, факторний аналіз виробничих витрат та виробничої собівартості

продукції СТОВ «Обрій», проведений за наведеною методикою, дозволить виявити основні тенденції формування виробничих витрат та виробничої собівартості продукції.

3.4. Удосконалення методичного забезпечення аналізу виробничих витрат сільськогосподарського підприємства

Комплексний аналіз виробничих витрат сільськогосподарського підприємства повинен містити критичну оцінку впливу зовнішніх факторів на рівень витрат шляхом аналізу цінової структури і стану ринку сільськогосподарської продукції, а також внутрішніх детермінантів, які визначають сферу, обсяги та інші особливості діяльності сільськогосподарського підприємства.

Вважаємо, що під час удосконалення методики аналізу виробничих витрат сільськогосподарського підприємства необхідно:

- оцінити місце сільськогосподарського підприємства на ринку товарів;

- ідентифікувати напрями резервів зниження собівартості та підвищення обсягів сільськогосподарської продукції, проаналізувавши ресурсні можливості сільськогосподарського підприємства, та розробити відповідні заходи щодо їх використання, а також шляхів прискорення процесу виробництва готової сільськогосподарської продукції;

- оцінити виконання планів і нормативів собівартості за окремими цехами виробництва та видами готової сільськогосподарської продукції і визначити причини відхилень фактичних витрат у розрізі статей та за окремими видами готової сільськогосподарської продукції;

- забезпечити зацікавлених користувачів необхідною інформацією для оперативного управління формуванням собівартості сільськогосподарської продукції та управління діяльністю сільськогосподарського підприємства в цілому;

розробити оптимальні та економічно обґрунтовані величини планових витрат, планових та нормативних калькуляцій на окремі види сільськогосподарської продукції;

розкрити вплив витрат виробництва на формування фінансового результату операційної діяльності, виявити можливі шляхи зміни негативного впливу та проаналізувати взаємозв'язок обсягів продажу, витрат та прибутку з метою недопущення безбитковості виробництва.

Крім галузевих особливостей, які є визначальними під час організації аналізу виробничих витрат, також варто враховувати зміни, що відбуваються в системі виробництва на різних рівнях в перспективі. Досліджуючи праці Цифора Е., Хатцоглоу П.Д., В. Тсаї, Т. Лоудер можна зробити висновок, що аналіз структури виробничих витрат є важливим етапом, який впливає на вибір методу розподілу непрямих витрат виробництва. Адже враховуючи зміни в технології виробництва у сучасних умовах витрати на робочу силу можуть відображати незначну частку від загальної суми витрат, тим самим ставлячи під сумнів методи розподілу, які використовують критерії, засновані на оплаті праці.

Оцінюючи базу удосконалення аналізу виробних витрат сільськогосподарського підприємства варто звернути увагу на інформаційне забезпечення, що є підставою отримання якісних та достовірних результатів аналітичних процедур.

Достовірність результатів аналізу виробних витрат сільськогосподарського підприємства залежить від джерел, на підставі яких він здійснюється. Дані бухгалтерського обліку в основному відповідають принципам аналізу виробничих витрат, адже вони передбачають формування аналітичних розрізів, за допомогою яких аналітики підприємства можуть створювати необхідні для аналізу статті. Інформація бухгалтерського обліку відповідає економічному змісту об'єктів, достовірно фіксує, на основі систематичної документації, всі економічні процеси, що відбуваються на підприємстві. Також ще одним джерелом аналізу витрат є звітність, складена на основі даних бухгалтерського обліку. Аналіз звітності

передбачає початкову оцінку виробничих витрат, що є одним з перших етапів аналізу. Така оцінка надає інформацію про фактичні витрати виробництва порівняно з попереднім періодом, як для всієї продукції, так і для одиниці продукції. Однак на підставі звітності не можна розкрити причини формування, наприклад, відхилень фактичних витрат від нормативних чи планових. В даній ситуації потрібно залучати методи аналізу внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на рівень витрат.

Отже, аналіз не може ґрунтуватися виключно на даних, отриманих з системи бухгалтерського обліку та звітності. Тому існують також чинники, які необхідно вивчити на основі оригінальної документації. Отримання необхідних даних на основі документів вимагає багато роботи, а в деяких випадках є неможливим. Для отримання таких даних необхідно складати звітність про виробничі витрати не лише за їх видами та калькуляційним статтями, а й враховувати вплив середовища на формування витрат і зміни, що в ньому відбуваються.

Розробка та впровадження звітності, корисної для потреб аналізу витрат, є одним з основних факторів, що обумовлюють достовірність та оперативність результатів аналізу. Такий аналіз може стати ефективним інструментом для щоденного контролю операційної діяльності підприємства, що дозволить досягати запланованих цілей. Це особливо важливо в умовах системи управління, що базується на децентралізації, що характерна для великих промислових підприємств.

Вважаємо, що дослідивши підходи науковців до формування основ аналізу виробних витрат сільськогосподарського підприємства, необхідно також визначити потреби та запити користувачів інформаційного внутрішнього та зовнішнього середовища. Це стане підставою до формування методики аналізу виробничих витрат, яка буде враховувати та покращувати комунікаційний зв'язок між основними ланками, задіяними в процесі прийняття рішень в сфері управління витратами та доходами підприємства.

У табл. 3.6 представлено основні напрямки запитів потенційних внутрішніх і зовнішніх зацікавлених осіб щодо формування інформації про виробничі витрати підприємств.

Таблиця 3.6

**Інформаційні запити потенційних внутрішніх і зовнішніх зацікавлених осіб,
що впливають на вибір методики аналізу виробничих витрат
[розроблено автоом]**

Групи зацікавлені осіб	Опис інформаційного запиту	Роль аналізу виробничих витрат
<i>Зовнішні</i>		
Органи державної влади	достовірність показників бухгалтерської (податкової, фінансової, соціальної) звітності	аналіз звітності в розрізі витратної частини; аналіз порівняння фактичних та нормативних показників виробничого процесу; виявлення помилок та відхилень; аналіз виробничих витрат за видами та калькуляційними статтями для цілей складання звітності
Фінансові установи та організації	рівень платоспроможності підприємства	аналіз фінансового та майнового стану підприємства в коротко- та довгостроковій перспективі
Громадські організації	соціальна відповідальність бізнесу та її місце в діяльності підприємства	аналіз структури виробничих витрат; виявлення шляхів поширення принципів соціальної відповідальності через управління матеріальними, трудовими та фінансовими ресурсами
<i>Внутрішні</i>		
Управлінський персонал підприємства	складання бухгалтерської (фінансової, податкової, соціальної, статистичної та внутрішньої) звітності; оперативна інформація щодо рівня виробничих витрат та їх впливу на фінансові результати; інформація про можливі шляхи зменшення виробничої собівартості при збереженні якості продукції	застосування методів аналізу структури, динаміки, порівняння, факторного та функціонально-вартісного аналізу виробничих витрат забезпечує формування інформаційної бази для прийняття рішень в сфері управління витратами підприємства, зокрема, і виявлення шляхів удосконалення формування виробничої собівартості в умовах виконання мети підприємства в частині отримання максимальних прибутків
Персонал підприємства задіяний в процесі виробництва	відповідність витрачених ресурсів на виробництво запланованим обсягам; виконання планів та нормативів щодо обсягів, якості продукції та запобігання збільшенню вартості виробничої собівартості продукції	аналіз структури виробничих витрат за видами та калькуляційними статтями; порівняння фактичних, планових, договірних та нормативних показників виробничого процесу; виявлення помилок в процесі виробництва, відхилень та їх оперативне коригування на підставі даних отриманих в ході економічного аналізу витрат діяльності

Крім того, варто враховувати вплив зовнішнього та внутрішнього середовища на формування витрат виробництва та їх аналіз. Адже певні фактори можуть встановлювати обмеження щодо, наприклад, нормативів матеріальних, трудових витрат, а також визначати особливості виробничого процесу такі як: сезонність продажу, необхідність підвищення рівня конкурентоспроможності, збільшення витрат на збут через вихід на зовнішній ринок товарів і послуг тощо.

Здійснене дослідження в частині ідентифікації запитів зацікавлених осіб доцільно обґрунтувати важливість організаційно-аналітичного процесу, який формується під впливом факторів зовнішнього і внутрішнього середовища. Це дозволить дати більш детальну перспективну оцінку існуючим методикам аналізу і окреслити ті методи, які повинні застосовуватися для аналізу саме виробничих витрат.

Таким чином, на рис. 3.1 наведено інформаційно-організаційну структуру аналізу виробних витрат сільськогосподарського підприємства.

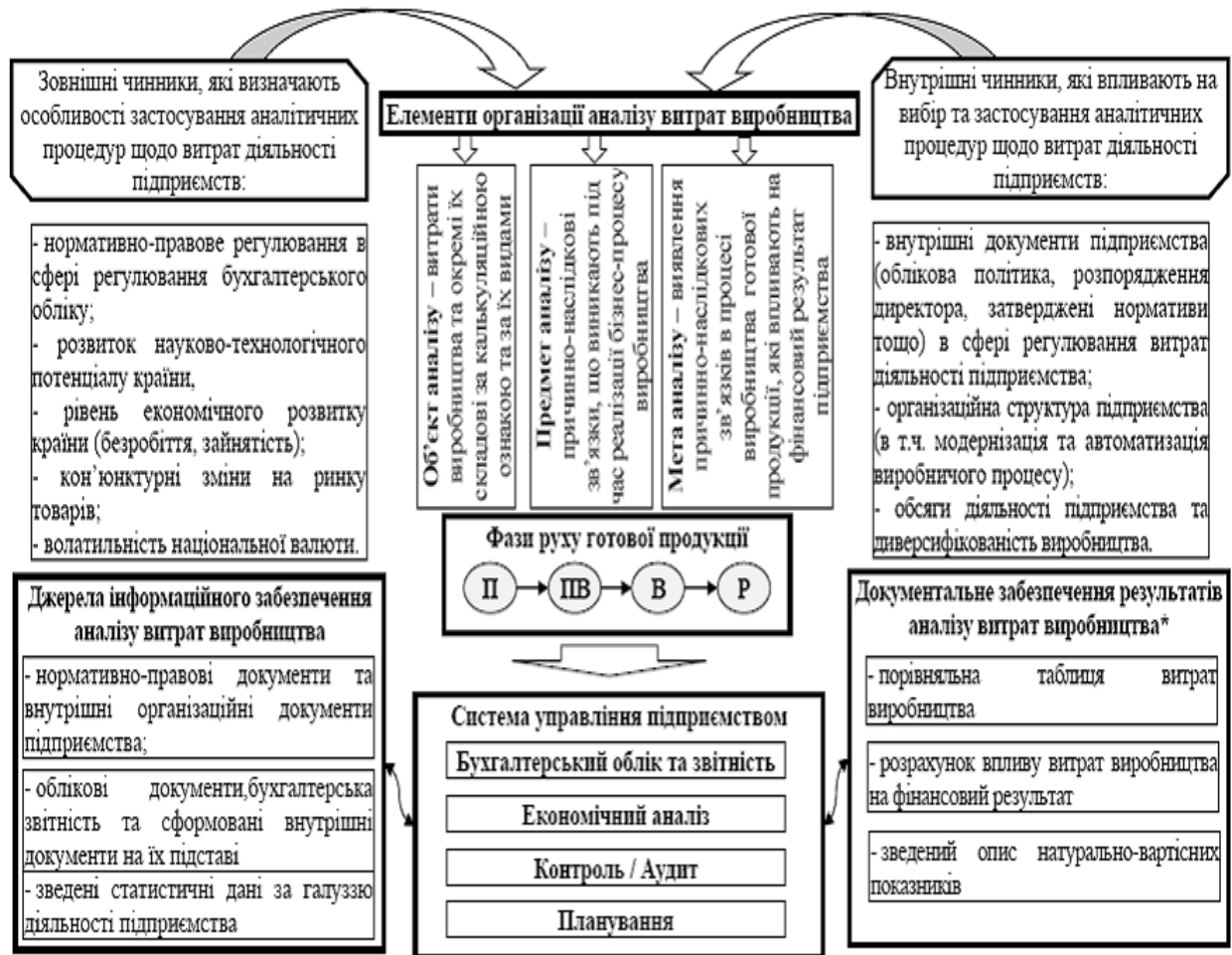
Аналізуючи описані вище основи організації економічного аналізу виробничих витрат, варто перейти до огляду методичних підходів до аналізу виробних витрат сільськогосподарського підприємства.

Обираючи методи економічного аналізу для аналізу виробничих витрат сільськогосподарського підприємства важливим фактором є оцінка системи управління підприємством в розрізі застосування методів бухгалтерського обліку витрат. Адже інформаційна база формується саме на підставі здійснених записів як в бухгалтерському, так і в управлінському обліку.

Тому вважаємо, що варто проаналізувати методи управління витратами, які впливають на вибір методів аналізу витрат виробничої собівартості сільськогосподарської продукції (табл. 3.6).

Аналізуючи представлені вище методи управління витратами та методичні підходи до аналізу витрат можна спостерігати взаємозв'язок, що ґрунтується, наприклад, на класифікаційному поділі виробничих витрат (прямі, непрямі, накладні, за центрами відповідальності і т.д.), на застосуванні методу порівняння

витрат (за структурою, за часовими проміжками, за нормативами та плановими показниками).



Примітка: П – проектування (дослідження технології виробництва готової продукції), ППВ – підготовка виробництва, В – виробництво, Р – реалізація; * – розроблено автором

Рис. 3.1. Інформаційно-організаційна структура аналізу виробних витрат сільськогосподарського підприємства [розроблено автором]

Таблиця 3.6

Методи управління витратами, які впливають на вибір методів аналізу виробничих витрат та собівартості сільськогосподарської продукції [розроблено автором]

№ з/п	Метод аналізу витрат	Доцільність використання
1.	Система ABC	в корпоративних структурах при визначенні принципів виділення місць виникнення витрат, які представляють собою технологічний процес, окремий підрозділ, що виконує однорідний процес або функцію в процесі виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг)

Продовж. табл. 3.6

№ з/п	Метод аналізу витрат	Доцільність використання
2.	Система «стандарт-кост»	необхідно, щоб в організаційній структурі була передбачена наявність спеціального підрозділу (відділу), економічної служби й т.п., що здійснює доведення обґрунтованих норм і нормативів, аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, коректування діючих норм і підготовку пропозицій щодо усунення непродуктивних витрат і зниження фактичної собівартості продукції. Без цієї умови впровадження нормативного методу обліку не може принести організації реальної користі. В основному він ефективно застосовується при великій серійності виробництва, значній кількості й різноманітності операцій, необхідних для виготовлення одиниці продукції. У корпоративних структурах це можуть бути цехи або заводи по випуску багатономенклатурної готової продукції
3.	Модифікована система, що припускає обчислення фактичних витрат (собівартості) як сукупності нормативу і відхилення	керівництвом корпоративних структур як ефективний інструмент в органічному взаємозв'язку обліку витрат за видами, місцями виникнення витрат і об'єктах калькулювання, що дозволяє підсилити його контрольні функції, практично організовуючи диференційований облік витрат
4.	Система «директ-кост»	на підприємстві можна розглядати тільки на перспективу при впровадженні управлінського обліку. Дана система припускає обґрунтований розподіл непрямих витрат на постійні й змінні. Це можливо тільки на рівні місць виникнення витрат, оскільки лише там можна визначити, як поведуться різні види витрат даного структурного підрозділу при зміні обсягів виробництва

Аналізуючи представлені вище методи управління витратами та методичні підходи до аналізу витрат можна спостерігати взаємозв'язок, що ґрунтується, наприклад, на класифікаційному поділі виробничих витрат (прямі, непрямі, накладні, за центрами відповідальності і т.д.), на застосуванні методу порівняння витрат (за структурою, за часовими проміжками, за нормативами та плановими показниками). Це, в свою чергу, безпосередньо впливає на формування інформаційного забезпечення аналітичних процедур. Адже на підставі обраного методу управління витратами формується поточна та звітна документація на підприємстві, яка використовується для ґрунтовного аналізу.

У зв'язку з цим, в табл. 3.7 узагальнено вплив вибору методу калькулювання витрат (позамовний метод, попередільний метод, нормативний метод, фактичний метод, змішаний метод, метод «директ-костинг», метод «стандарт-костинг», метод «поглинутих» затрат) на процес здійснення аналізу виробничих витрат та, зокрема, вибір конкретних аналітичних процедур та прийомів.

Таблиця 3.7

Вплив процесу управління витратами на вибір методу аналізу
[розроблено автором]

№ з/п	Методи управління виробничими витратами	Особливості застосування методів аналізу виробничих витрат
1.	Позамовний метод	методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини використовуються як за окремими замовленнями/договорами тощо, так і за загальним процесом виробництва з метою оцінки фактичних результатів до планових. Крім того, можна застосовувати факторний аналіз, що визначатиме вплив окремих замовлень/договорів на загальний стан витрат та фінансовий результат
2.	Попередільний метод	методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини застосовуються окремо за кожним з переділів та за процесом виробництва кожного виду продукції, що забезпечує виявлення недоліків на технологічних етапах всього виробництва (наприклад, витрати металургійного виробництва, витрати цеху металоконструкцій, витрати механоскладального виробництва, пакування та навантаження). Застосування факторного аналізу та методів математичного моделювання дозволяє встановлювати вплив зміни виробничої собівартості на фінансовий результат за окремими переділами (етапами виробництва)
3.	Нормативний метод	основна мета аналізу – виявлення причин відхилень фактичних показників виробництва від нормативних та оцінка їх впливу на фінансовий результат – досягається за рахунок використання традиційних методів (групування, порівняння) та факторного аналізу
4.	Фактичний метод	аналізується структура витрат за калькуляційними статтями та за їх видами. Також здійснюється факторний аналіз та можуть будуватися математичні моделі прогнозування виробничих витрат
5.	Змішаний метод	методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини, факторний аналіз використовуються з метою аналізу виробничих витрат та ідентифікації шляхів мінімізації витрат і максимізації фінансового результату операційної діяльності
6.	Метод «директ-костинг»	підставою для аналізу є поділ витрат на постійні та змінні, що впливає на використовувані методи групування та порівняння витрат. Також моделі факторного аналізу виробничої собівартості будують з припущення, що до собівартості включаються лише змінні виробничі витрати

Продовж. табл. 3.7

№ з/п	Методи управління виробничими витратами	Особливості застосування методів аналізу виробничих витрат
7.	Метод «стандарт-костинг»	необхідність постійного контролю значень відхилень фактичних показників від нормативних призводить до здійснення оперативного аналізу причин виникнення цих відхилень і тенденцій їхньої зміни в часі, виявлення шляхів мінімізації відхилень або здійсненні коригування встановлених норм
8.	Метод «поглинутих» затрат	основною відмінністю від інших методів управління витратами є порядок формування виробничої собівартості та, зокрема, розподіл загальновиробничих витрат. Це і впливає на здійснення групування витрат, їх порівняння, побудову факторних і математичних моделей

Отже, бачимо, що система управління витратами безпосередньо визначає порядок застосування аналітичних процедур. Тому взаємодія і вплив процесу управління і виробництва є очевидною для ефективного управління діяльністю суб'єкта господарювання аграрного сектору.

Зазначаємо, що результати розрахунку аналізованих показників, що характеризують стан витрат, доцільно систематизувати за напрямками їх реалізації, тобто: розрахунок величини виявлених резервів і упущених можливостей; обґрунтування можливостей і шляхів реалізації резервів; прогнозування тенденцій зміни витрат; зміна нормативної бази планування витрат; вдосконалення системи обліку витрат; матеріальне стимулювання економії ресурсів; прийняття управлінських рішень; контроль результатів виконання раніше прийнятих рішень.

Кінцевим етапом аналізу виробничих витрат сільськогосподарського підприємства має бути прийняття рішень та контроль їх виконання, що також є основними функціями системи управління підприємством. З метою ефективності та налагодженості управлінської функції сільськогосподарського підприємства необхідно детально підходити до процесу вибору аналітичних методів та прийомів.

Крім того, рішення в сфері управління витратами повинні перш за все, стосуватися оптимізації виробничих витрат. Адже основною метою діяльності сільськогосподарського підприємства є максимізація прибутку.

На рис. 3.2 розкрито вплив застосування методів аналізу виробничих витрат на прийняття управлінських рішень.



Рис. 3.2. Роль застосування методів аналізу виробничих витрат виробництва в системі управління сільськогосподарським підприємством [розроблено автором]

Таким чином, завдяки застосування методів економічного аналізу можна досягти відповідних бажаних результатів діяльності підприємства та зберегти якість продукції.

Висновки за розділом 3

1. Проведено аналіз виробничих витрат, а саме: аналіз загальної суми та рівня виробничих витрат; аналіз виробничих витрат в розрізі статей та елементів; факторний аналіз виробничих витрат та виробничої собівартості продукції.

2. Запропоновано аналіз виробничих витрат та виробничої собівартості продукції на СТОВ «Обрій» проводити за наступними напрямками: дослідження ролі вартості незавершеного виробництва у формуванні вартості активів підприємства; порівняння динаміки виробничої собівартості продукції та динаміки інших видів собівартості продукції - технологічної та повної; аналіз ролі виробничих витрат у формуванні показників виробничої собівартості продукції; дослідження ролі виробничої собівартості та виробничих витрат у повній собівартості; аналіз структури та динаміки прямих і непрямих витрат на виробництво; аналіз структури і динаміки виробничої собівартості за видами продукції; факторний аналіз виробничої собівартості.

3. Надано пропозицій щодо процесу формування інформаційного забезпечення аналізу виробничих витрат сільськогосподарського підприємства через: оцінку підстав удосконалення аналізу витрат (окреслення завдань та опис методик аналізу); моніторинг основних інформаційних запитів зацікавлених користувачів великих промислових підприємств; формування інформаційного базису процесу застосування аналітичних процедур витрат виробництва. В дослідженні вивчено діяльність сільськогосподарського підприємства з урахуванням взаємозв'язків між окремими фазами кругового руху в процесі виробництва готової сільськогосподарської продукції. Проводилася оцінка використання виробничої потужності та як позитивних, так і негативних результатів роботи сільськогосподарського підприємства. Здійснено розмежування впливу залежних і незалежних від підприємства чинників на виконання завдань аналізу витрат виробництва. В процесі дослідження було

встановлено, що аналіз структури виробничих витрат є важливим етапом, який впливає на вибір методу розподілу непрямих витрат виробництва. Визначено основні напрямки запитів потенційних внутрішніх і зовнішніх зацікавлених осіб щодо формування інформації про виробничі витрати сільськогосподарського підприємств. Обґрунтовано важливість організаційно-аналітичного процесу, який формується під впливом факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, що надасть більш детальну перспективну оцінку існуючим методикам аналізу і окреслити ті методи, які повинні застосовуватися для аналізу саме виробничих витрат. Сформовано інформаційно-організаційну структуру аналізу виробничих витрат сільськогосподарського підприємства.

Наведені результати здійсненого дослідження сприяють отриманню оперативної аналітичної інформації під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників аналізу діяльності сільськогосподарського підприємства.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в дослідженні сукупності теоретичних та методичних засад обліку та аналізу виробничих витрат. Отримані результати дають можливість зробити такі висновки:

1. Ринкові умови господарювання вітчизняних підприємств обумовили зміну підходів до розуміння змісту й сутності виробничих витрат, рівень яких безпосередньо впливає на ефективність їх діяльності. Розкриття економічної сутності виробничих витрат має ґрунтуватися на формуванні складових виробничого процесу з урахуванням альтернативності застосування виробничих запасів у виробничій діяльності та їх взаємозв'язку з виробничими витратами. Дослідивши різні тлумачення вчених стосовно поняття «витрати» дозволило визначити «витрати» як економічну категорію, яка відображає в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства.

Ефективне управління виробничими витратами неможливе без удосконалення їх класифікації з урахуванням різноманітних потреб обліку та аналізу витрат. Узагальнення результатів дослідження щодо класифікації виробничих витрат дозволило встановити, що існуючі класифікації виробничих витрат не повністю відповідає вимогам ринкової економіки. Запропонована класифікація виробничих витрат відображає практичний досвід до класифікації виробничих витрат, виходячи з особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств. Уточнено номенклатуру калькуляційних статей виробничих витрат шляхом виділення статей формування виробничої собівартості сільськогосподарської продукції.

3. Основними завданнями обліку виробничих витрат є: правильне визначення та достовірна класифікація виробничих витрат діяльності; правильне розмежування виробничих витрат за видами виробництва (основного і допоміжного); правильне і повного документальне оформлення та своєчасне відображення в регістрах обліку виробничих витрат; надання повної, достовірної та неупередженої інформації про виробничі витрати для потреб управління; дотримання законодавчих актів при формуванні інформації про понесені виробничі витрати; повнота та реальність відображення виробничих витрат у звітності підприємства; правильне визначення виробничих витрат відповідно до облікової політики підприємства; правильне віднесення виробничих витрат до відповідних звітних періодів.

Комплексний аналіз виробничих витрат повинен здійснюватися систематично і його завданнями є визначення: очікуваних (фактичних) рівнів і суми виробничих витрат, виконання плану виробничих витрат по загальній сумі та по окремих статтях виробничих витрат; динаміки та ступеня виконання плану виробничих витрат; розміру і темпу зміни фактичного (очікуваного) рівня виробничих витрат у порівнянні з його плановим значенням; розміру економії або перевитрат по загальному рівню та з окремих статтях виробничих витрат; зміни розміру впливу основних факторів на відхилення фактичних виробничих витрат від планових; витратоємності окремих видів готової продукції; обґрунтованості та напруженості планових завдань з виробничих витрат; відмінності розміру виробничих витрат у порівнянні з конкурентами.

3. Суб'єктом дослідження обрано СТОВ «Обрій». Облікова система СТОВ «Обрій» є ефективною та раціональною, що запобігає дублюванню даних і організована на високому рівні. Аналіз показників фінансово-господарської діяльності СТОВ «Обрій» підтверджує, що суб'єкт дослідження має нестійкий фінансовий стан. Хоча СТОВ «Обрій» протягом 2019-2021 рр. отримує прибутки, воно потребує додаткових досліджень показників

фінансового стану, і виявлення причин не відповідності фінансових коефіцієнтів нормативним значенням.

Аналітична робота на СТОВ «Обрій» здійснюється головним бухгалтером. Головний бухгалтер систематично проводять аналіз показників фінансово-господарської діяльності СТОВ «Обрій», здійснює контроль за виконанням завдань по реалізації та виробництву продукції, впровадженню нової техніки й інших планових виробничих витрат, а також проводить пошук щодо зниження виробничих витрат, збільшення прибутку і підвищення рентабельності при обов'язковому виконанні фінансових зобов'язань перед бюджетом, банками і постачальниками.

4. Синтетичний облік виробничих витрат на СТОВ «Обрій» здійснюють на активному, калькуляційному рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок: 3 «Основне виробництво», 4 «Допоміжне виробництво».

Облік загальновиробничих витрат на СТОВ «Обрій» ведеться відповідно до Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» в розрізі двох субрахунків: 911 «Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію устаткування», 912 «Загальновиробничі витрати».

5. Облік витрат допоміжних виробництв СТОВ «Обрій» ведеться на рахунку 234 «Допоміжні виробництва», у складі якого може бути виділено субрахунки другого порядку за видами виробництв: 2341 «Ремонтні майстерні», 2342 «Автомобільний транспорт», 2343 «Гужовий транспорт», 2344 «Електропостачання», 2345 «Водопостачання», 2346 «Газопостачання», 2347 «Холодопостачання (холодильні установки)» та ін.

6. З метою забезпечення більшої оперативності та аналітичності управлінської інформації запропоновано у складі бухгалтерської служби СТОВ «Обрій» виділити посадову особу для ведення управлінського обліку, робота якої має ґрунтуватися на принципах колегіальності, компетентності,

самостійності і відповідати Положенню про відділ управлінського обліку, на основі якого слід складати посадові інструкції працівників відділу. Розроблено та запропоновано положення «Про управлінську облікову політику», яке включає три розділи: методологічний, технічний, організаційний.

Виділено елементи управлінської облікової політики, а саме: організація управлінського обліку; ціль обліку; принципи обліку; спрямованість; межа суттєвості: способи класифікації витрат; методи обліку витрат; методи калькулювання собівартості; перелік статей калькуляції; вид узагальнення даних; терміни надання інформації; вид звітності.

Визначено, що при калькулюванні виробничої собівартості продукції оптимальним є використання попередільного і нормативного методів обліку виробничих витрат, в основі яких лежить формування виробничих витрат за кожним технологічним етапом (переділом) та нормативна собівартість продукції (робіт, послуг), які найбільш точно відображають витрати в процесі виробництва. З метою планування, обліку і контролю діяльності окремих структурних підрозділів – метод обліку за центрами відповідальності, що дозволить здійснювати аналіз і контроль результатів їх роботи в системі управлінського обліку. Для складання внутрішньої звітності – метод обліку витрат «директ-костинг», який дає можливість проводити маржинальний аналіз.

7. Проведено детальний аналіз виробничих витрат, а саме: аналіз загальної суми та рівня виробничих витрат; аналіз виробничих витрат в розрізі статей та елементів; факторний аналіз виробничих витрат та виробничої собівартості продукції.

8. Запропоновано аналіз виробничих витрат та виробничої собівартості продукції на СТОВ «Обрій» проводити за наступними напрямками: дослідження ролі вартості незавершеного виробництва у формуванні вартості активів підприємства; порівняння динаміки виробничої собівартості продукції та динаміки інших видів собівартості продукції - технологічної та повної; аналіз

ролі виробничих витрат у формуванні показників виробничої собівартості продукції; дослідження ролі виробничої собівартості та виробничих витрат у повній собівартості; аналіз структури та динаміки прямих і непрямих витрат на виробництво; аналіз структури і динаміки виробничої собівартості за видами продукції; факторний аналіз виробничої собівартості.

9. На підставі огляду різносторонніх підходів до формування завдань економічного аналізу виробничих витрат та вивчення основних інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх зацікавлених користувачів сільськогосподарських підприємств побудовано інформаційно-організаційну структуру аналізу виробничих витрат. В представленій структурі окреслено вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на здійснення аналізу витрат та сформовано інформаційне забезпечення через створення документального та методичного базису аналітичних процедур. Наведені результати здійсненого дослідження сприяють отриманню оперативної аналітичної інформації під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників аналізу діяльності сільськогосподарського підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абдуллаєв Р. А., Каджаметова Т. Н., Байрам М. К. Сучасний стан та перспективи розвитку системи обліку, аналізу та аудиту в Україні : монографія. Київ : ЦУЛ. 2019. 232 с.
2. Андрусяк В. М., Андрусяк Н. О. Система управлінського обліку витрат підприємства : збір. матеріалів міжн. наук.-практ. конф. *«Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики»* (м. Київ, 14 травня 2019 р.). К. : КНЕУ. 2019. С. 302-305.
3. Андрущенко Н.С. Сутність і значення витрат: історичний аспект. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 5. С. 3-7.
4. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2008. 392 с.
5. Бачинський В. І., Куцик П. О., Медвідь Л. Г., Попітін Т. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Львів : Магнолія-2006. 2019. 319 с.
6. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. К. : КНТЕУ, 2019. 336 с.
7. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2020. 328 с.
8. Білоусова І. Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності виробництва. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 4. С. 44-47.
9. Блакита Г. В., Ромашевська Н. О. Бухгалтерський облік : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2019. 152 с.
10. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку. У 2-х ч. Ч. 1. Житомир : «Рута». 2001. 512 с.
11. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / Коваленко А. М., Харитонova А. Г., Малоок Т. А. та ін. ; за заг. ред. А. М. Коваленко. Дніпропетровськ : ВВК «Баланс-Клуб», 2019. 736 с.

12. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підручник / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась ; за ред. В. Б. Захожай, М. Ф. Базась. К. : МАУП, 2015. 968 с.
13. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. О. Бідюк, І. Є. Соколовська-Гонтаренко. К. : ЦУЛ, 2020. 424 с.
14. Верхоглядова Н. І., Шило В. П., Ільїна С. Б., Кисла В. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2019. 536 с.
15. Власюк Н. І. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Львів : Магнолія-2006, 2019. 328 с.
16. Войнаренко М. П., Пономарьова Н.А., Замазій О.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2017. 488 с.
17. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. К. : Лібра. 2016. 704 с.
18. Грабова Н. М. Бухгалтерський облік у галузях народного господарства : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2019. 203 с.
19. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2018. 256 с.
20. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності : підручник. К. : ЦУЛ, 2019. 392 с.
21. Давідович І. Є. Управління витратами : навч. посіб. К. : ЦНЛ, 2018. 320 с.
22. Дерев'янка Т. Генеза та еволюція моделей розрахунку й оцінки результатів діяльності підприємства. *Економіка*. 2009. № 4 (95). С. 9-11.
23. Економічний аналіз: практикум : навч. посіб. / за заг.ред. О. П. Антонюк. Львів : Магнолія-2006. 2019. 320 с.
24. Іщенко Я. П. Організація управлінського обліку корпоративних структур як об'єкт управлінського консалтингу. URL: <http://repository.vsau.org/getfile/3599.pdf>.

25. Загородній А. Г. Вознюк Г.Л., Патрин Г. О. Облік і аудит : термінолог. слов. Львів : Центр Європи, 2002. 671 с.
26. Іванюта П. В. Управління ресурсами і витратами: навч. посіб. К. : ЦНЛ, 2009. 320 с.
27. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. URL: <http://www.liga.net>.
28. Каменська Т. Облік витрат і доходів за видами діяльності сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК*. № 8. 2015. С. 110-115.
29. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ. 2005. 341 с.
30. Карпенко О. В. Облік, орієнтований на потреби функціонування підприємства. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби (економіка, право)*. № 1(48). 2016. С. 2-12.
31. Кононенко В. А. Актуальні питання обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Аграрний вісник Причорномор'я*. № 49. 2014. С. 30-49.
32. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України (Проект). *Облік і фінанси в АПК*. 2018. № 1. С. 7-16.
33. Косова Т. Д., Сухарев П. М., Ващенко Л. О. Організація і методика економічного аналізу : навч. посіб. К. : ЦУЛ. 2021. 456 с.
34. Крамаренко Г. О. Фінансовий аналіз : підручник. К. : ЦНЛ, 2018. 392 с.
35. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку : підручник. К. : ЦУЛ. 2012. 352 с.
36. Кожанова Є. П., Отенко І. П., Серікова Т. М., Куліков П. М. Економічний аналіз : навч. посіб. Харків : ВД «ІНЖЕК». 2017. 344 с.
37. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. К. : Знання-Прес. 2003.

287с.

38. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник. К. : ЦУЛ, 2015. 670 с.
39. Лозовицька Д. С. Особливості управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах торгівлі. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2020. Вип. 21.7. С. 294-298.
40. Любимов М. О. Форма організації управлінського обліку як елемент облікової політики підприємства. : тези доп. Всеукр. наук. конф. «Становлення облікової політики в Україні» (м. Тернопіль, 18-19 трав. 2007 р.). Тернопіль : Економічна думка. 2007.С.143-145.
41. Максимова В. Ф., Кузіна З. В., Стиренко Л. М., Степова Т. Г. Облік у галузях економіки: навч. посіб. К. : ЦУЛ. 2016. 496 с.
42. Маляревський Ю. Д., Лабунська С. В., Безкоровайна Л. В. Управлінський облік : навч. посіб. Харків : ІНЖЕК. 2019. 248 с.
43. Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами : наказ МАПУ від 02.07.2001р. № 190. URL: <http://www.liga.net>.
44. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах : наказ МАПУ від 02.08.2001 р. № 192. URL: <http://www.liga.net>.
45. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах : наказ Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008р. № 73. URL: <http://zakon.nau.ua>.
46. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах : наказ Міністерства аграрної

- політики України від 02.07.2005р. № 290. URL: <http://zakon.nau.ua>.
47. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. № 132. URL: <http://zakon.nau.ua>.
 48. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. № 356. URL: [http // www: search.ligazakon.ua](http://www.search.ligazakon.ua).
 49. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу : наказ Міністерства аграрної політики України від 07.04.2001р. № 49. URL: <http // www: search.ligazakon.ua>.
 50. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013р. № 433. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
 51. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і «Подання фінансових звітів». URL: <http://www.liga.net>.
 52. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. К. : Знання. 2014. 630 с.
 53. Мошенський С. З., Олійник О. В. Економічний аналіз : підручник. Житомир : ПП «Рута». 2017. 704 с.
 54. Нападовська Л. В. Управлінський облік. К. : КНТЕУ, 2017. 648 с.
 55. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
 56. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік : навч. посіб. К. : Кондор, 2019. 503 с.
 57. Ніканоров С. Як розробити і упровадити систему управлінського обліку на підприємстві. URL: <http://www.klerk.ru/boss/articles/93900/>
 58. Новодворська В. В. Проблеми адаптації управлінського обліку в

- підприємствах громадського харчування. *Регіональні перспективи*. № 2. 2016. С. 55-57.
59. Облік сільськогосподарської діяльності: навч. посіб. ; за ред. В. М. Жука. К. : Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2017. 368 с.
 60. Орлів М. С., Хома С. В. Фінансовий облік : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2019. 510 с.
 61. Організація і методика економічного аналізу : навч. посіб. ; за ред. П. М. Сухарева. К. : ЦУЛ, 2021. 528 с.
 62. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник. Київ : Алерта, 2017. 1040 с.
 63. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект: навч. посіб. Тернопіль : Астон. 2015. 228 с.
 64. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. К. : УСБ НБУ, 2018. 219 с.
 65. Правдюк Н. Л. Види бухгалтерського обліку та обґрунтування їх застосування. *Економіка АПК*. 2006. № 6. С. 52-59.
 66. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. URL: <http://www.liga.net>.
 67. Плиса В. Й. Бухгалтерський облік : навч. посіб. К. : Каравела. 2020. 520 с.
 68. Податковий кодекс України № 2766-VI від 01.12.2019 р. URL: <http://www.liga.net>.
 69. Подольська В. О., Яріш О. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. К. : ЦНЛ, 2007. 488 с.
 70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2005р. № 318. URL: <http://www.liga.net>.
 71. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон

- України від 16.07.99 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
72. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000р. № 419. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
 73. Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України : наказ Міністерства аграрної політики України від 01.11.2000р. № 216. URL: <http://www.liga.net>.
 74. Полянська О. А. Ключові проблеми вітчизняних підприємств гуртової торгівлі та шляхи їх вирішення із застосуванням ресурсних можливостей системи управлінського обліку. Вісник ЖДТУ. 2019. № 3 (53). С. 165-168.
 75. Реслер М. В. Облік витрат та доходів операційної діяльності : монографія. Мукачево : Карпатська вежа. 2015. 208 с.
 76. Рожелюк В. М. Ознаки класифікації витрат підприємства в умовах ринку. *Сталий розвиток економіки*. № 12. - 2021. С. 193-197.
 77. Рудницький В. С., Стеців І. І., Стеців Р. І. Організація обліку, контролю і аналізу: навч. посіб. Львів : Вид-во Львівської комерційної академії. 2019. 316 с.
 78. Салига С. Я., Даций Н. В., Корецька С. О. Фінансовий аналіз: навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2014. 210 с.
 79. Скригун Н. Економічна сутність категорії витрат виробництва. *Формування ринкових відносин в Україні*. № 4. 2019. С. 11-16.
 80. Сльозко Т. М. Організація обліку : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2018. 224 с.
 81. Скороход А. Методологія постановки управлінського обліку. URL : <http://gaap.ru/articles/49770/>
 82. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. К. : КНЕУ. 2010. 578 с.
 83. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект. *Економічний аналіз*. 2019. Вип. 6. С. 152-154.

84. Стельмашук А. М. Бухгалтерський облік: теорія, практика, тренінг : навч. посіб. Львів : Новий світ-2000. 2020. 679 с.
85. Тарасенко Н. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Львів : Новий світ-2000. 2016. 253 с.
86. Типове положення планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) : постанова Кабінету Міністрів України від 26.04.1996р. № 473. URL: <http://www.liga.net>.
87. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства : навч. посіб. К. : ЦНЛ, 2017. 120 с.
88. Уланчук В. Удосконалення первинного обліку в аграрних підприємствах сьогодення. *Облік і фінанси АПК*. № 1. 2016. С. 120-125.
89. Управлінський облік : підручник / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Т.І. Свідрик та ін. Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2013. 280 с.
90. Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. Управлінський облік : підручник. К. : ЦНЛ. 2021. 792 с.
91. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька та ін. К. : КНЕУ. 2017. 592 с.
92. Фоміна О. В. Управлінський облік у торгівлі : монографія. Київ : КНТЕУ, 2016. 468 с.
93. Хлапенев Л. Е. Концепция и принципы формирования системы функционального управления затратами. *Економіка. Менеджмент. Підприємництво*. 2012. Вип. 5. С. 161-169.
94. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ : ЦНЛ, 2008. 566 с.
95. Цветкова Н. Розвиток методології та організації управлінського обліку / Н. Цветкова // Науковий вісник НАСОНА. – № 3. - 2021. – С. 41–45.
96. Чухліб А. П. Сутність і природа витрат на виробництво. *Фінанси України*. № 9. 2009. С. 30-31.