

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

15.22– МР. 98 «С» 2023.10.03.021 ПЗ

АВРАМЕНКА ВОЛОДИМИРА ПЕТРОВИЧА

2024

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

**ВІДОКРЕМЛЕНИЙ ПІДРОЗДІЛ НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ
БІОРЕСУРСІВ І ПРИРОДОКРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

«НІЖИНСЬКИЙ АГРОТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»

Факультет агротехнологій та економіки

ПОГОДЖЕНО

Декан факультету

агротехнологій та економіки

_____ Галина МАКЕДОН

«_____» _____ 2024 р.

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

обліку і оподаткування

_____ Наталія ЦАРУК

«_____» _____ 2024 р.

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему **«Облік витрат та процес калькулювання собівартості продукції на підприємстві»**

Спеціальність:

071 «Облік і оподаткування»

Програма підготовки

освітньо-професійна

Гарант освітньої програми

д.е.н., професор

Петро СУК

_____ (підпис)

Керівник магістерської кваліфікаційної роботи

д.е.н., професор

Петро СУК

_____ (підпис)

Виконав студент

Володимир АВРАМЕНКО

_____ (підпис)

ВІДОКРЕМЛЕНИЙ ПІДРОЗДІЛ НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ
БІОРЕСУРСІВ І ПРИРОДОКРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

«НІЖИНСЬКИЙ АГРОТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»

Факультет агротехнологій та економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку і оподаткування

к.е.н., доц. Наталія ЦАРУК

« ____ » _____ 2023 р.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ЗАВДАННЯ

ДО ВИКОНАННЯ МАГІСТЕРСЬКОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ
СТУДЕНТУ

Авраменку Володимир Петровичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

Спеціальність; 071 «Облік і оподаткування»

Програма підготовки освітньо-професійна

Тема магістерської кваліфікаційної роботи «Облік витрат та процес

калькулювання собівартості продукції на підприємстві»

Затверджена наказом директора ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут» від « 03 » 10 2023 № 98 «С»

Термін подання роботи на кафедру 15.01.2024 р.

Вхідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи законодавчі та нормативні акти України, праці зарубіжних та вітчизняних вчених, дані первинних та зведених документів, реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

а) теоретичні основи обліку витрат та процесу калькулювання собівартості продукції в сільськогосподарському виробництві;

б) облік витрат та процес калькулювання собівартості продукції в сільськогосподарському;

в) аналіз витрат в системі управління собівартістю продукції.

Дата видачі завдання « 05 » 10 2023 р.

Керівник магістерської кваліфікаційної роботи _____

Петро СУК

(підпис)

Завдання прийняв до виконання _____

Володимир АВРАМЕНКО

(підпис)

РЕФЕРАТ

на магістерську кваліфікаційну роботу на тему: «Облік витрат та процес калькулювання собівартості продукції на підприємстві»

Предметом дослідження є теоретичні і практичні аспекти обліку та аналізу витрат сільськогосподарських підприємств.

Об'єктом дослідження є діюча система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в сільськогосподарському виробництві.

Мета магістерської кваліфікаційної роботи полягає обґрунтуванні теоретичних положень та практичних засад бухгалтерського обліку і аналізу витрат та процесів калькулювання сільськогосподарської продукції.

Реалізація мети дослідження зумовила постановку та вирішення наступних завдань:

- з'ясувати економічний зміст і теоретичні положення обліку і аналізу витрат сільськогосподарських підприємств;
- дослідити сучасні підходи до класифікації витрат сільськогосподарських підприємств для визначення напрямку організації аналітичного обліку;
- узагальнити теоретико-методичні основи формування витрат виробництва;
- розкрити стан обліку й аналізу витрат сільськогосподарських підприємств;
- обґрунтувати основні шляхи вдосконалення обліку та аналізу витрат у сільськогосподарських підприємствах;
- проаналізувати структуру та динаміку витрат виробництва.

За результатами дослідження сформульовані конкретні висновки та внесені пропозиції.

Одержані результати можуть бути використані в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: витрати, калькуляція, собівартість, облік, аналіз, рослинництво, тваринництво

ЗМІСТ

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВСТУП 5

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ПРОЦЕСУ
КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ВИРОБНИЦТВІ 8

ВП НУБіП України "НАТІ" 1.1. Сутність і класифікація витрат та основні фактори формування

собівартості в сільськогосподарському виробництві 8

1.2. Огляд теоретико-методичних напрацювань щодо обліку витрат та
процесу калькулювання 16

1.3. Нормативно-методичні варіанти формування інформації про витрати
виробництва 23

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ТА ПРОЦЕС КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ
ПРОДУКЦІЇ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ
ВИРОБНИЦТВІ 32

2.1. Облік витрат та процес калькулювання собівартості продукції
рослинництва 32

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

2.2. Облік витрат та процес калькулювання собівартості продукції
тваринництва 47

2.3. Шляхи удосконалення обліку витрат та процесу калькулювання
собівартості сільськогосподарської продукції 57

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

СОБІВАРТОСТЮ ПРОДУКЦІЇ 66

3.1. Аналіз витрат сільськогосподарських підприємств та їх
структуризація 66

3.2. Факторний аналіз собівартості сільськогосподарської продукції 80

3.3. Шляхи удосконалення методики аналізу витрат в системі
управління собівартістю продукції 87

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ 95

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 99

ДОДАТКИ 109

ВСТУП

Сучасні умови господарювання вимагають нового підходу до системи управління виробничою діяльністю суб'єктів різних видів економічної діяльності. Особливо це стосується сільськогосподарських підприємств. Сучасний економічний стан на більшості сільськогосподарських підприємств потребує постійних удосконалень щодо діючої практики ведення обліку та аналізу витрат, яка не достатньою мірою відповідає потребам управління в умовах розвитку ринкових відносин. Це пов'язано зі складністю, динамізмом, високим рівнем конкуренції та глобалізації підприємницького середовища. В таких умовах набуває актуальності проблема управління витратами на підприємстві. Вирішення даної проблеми повинно базуватися на всебічному, глибокому аналізі облікових даних про витрати, на основі яких необхідно здійснювати систематичний облік і якісний аналіз витрат.

Формування витрат виробництва є основним і одночасно найбільш складним елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств, охопленого системою управлінського обліку. Саме від його ретельного дослідження та успішного практичного застосування буде залежати рентабельність виробництва і окремих видів продукції, виявлення резервів зниження собівартості продукції, визначення цін на продукцію, розрахунок економічної ефективності від впровадження організаційно-технічних заходів, а також обґрунтування рішень стосовно виробництва нових видів продукції.

Галузеві аспекти обліку та аналізу витрат досліджували провідні науковці, серед яких Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Г. Грещак, В.М. Жук, О.В., Ісай, В.Б. Івашкевич, М.І. Ковальчук, В.С. Лень, Є.М. Мних, Л.В. Нападовська, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкар, Л.К. Сук, І.Б. Садовська, В.В. Сопко, Ю.С. Цал-Цалко, А.В. Череп, М.Г. Чумаченко, В.П. Ярмоленко, І.Й. Яремко.

Важливою умовою успішної діяльності підприємства є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зросте конкурентоспроможність продукції та виявляється тенденція до довгострокового економічного зростання сільськогосподарських підприємств.

Правильний підхід до формування витрат і методології їх дослідження дасть змогу ефективно використовувати ресурси підприємства та здійснювати аналіз процесів та явищ, які негативно впливають на господарський процес на підприємстві.

Водночас низка теоретичних та практичних проблем, пов'язаних з обліком витрат та процесом калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції залишаються малодослідженими. Все це зумовило актуальність теми дослідження.

Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретичних положень та практичних засад бухгалтерського обліку і аналізу витрат та процесів калькулювання сільськогосподарської продукції.

Реалізація мети дослідження зумовила постановку та вирішення наступних завдань:

- з'ясувати економічний зміст і теоретичні положення обліку і аналізу витрат сільськогосподарських підприємств;
- дослідити сучасні підходи до класифікації витрат сільськогосподарських підприємств для визначення напрямку організації аналітичного обліку;
- узагальнити теоретико-методичні основи формування витрат виробництва;
- розкрити стан обліку й аналізу витрат сільськогосподарських підприємств;
- обґрунтувати основні шляхи вдосконалення обліку та аналізу витрат у сільськогосподарських підприємствах;
- проаналізувати структуру та динаміку витрат виробництва.

Об'єктом дослідження є діюча система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в сільськогосподарському виробництві.

Предметом дослідження є теоретичні і практичні аспекти обліку та аналізу витрат сільськогосподарських підприємств.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і

зарубіжних вчених із питань бухгалтерського обліку, економічного аналізу, облікова та звітна інформація сільськогосподарських підприємств, матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, методичні матеріали та рекомендації, нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку витрат та процесу калькулювання собівартості продукції, інтернет-ресурси тощо.

В процесі дослідження у дипломній роботі використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи дослідження такі, як: діалектичний метод пізнання, індукції та дедукції, наукової абстракції, системний аналіз, методи причинно-наслідкового зв'язку і порівняння.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій із удосконалення обліку й економічного аналізу витрат сільськогосподарських підприємств. Зокрема, удосконалено:

- ідентифікацію факторів формування інформаційного впливу у сфері управління витратами сільськогосподарського підприємства та уточнено перелік складових інформаційного середовища управління витратами, що на відміну від існуючих, передбачає фокусування уваги на чотирьох основних блоках такого середовища (інституційний, планово-організаційний, контрольно-мотиваційний, обліково-аналітичний) з їх відповідною змістовою деталізацією;

- організаційно-інформаційну (логічну) модель аналізу витрат бізнес-процесів в сільському господарстві, яка є інструментом в проведенні їх системного аналізу відповідно до ринкових умов господарювання.

Магістерська робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі отримані розробки та пропозиції теоретичного та практичного характеру, що містяться в роботі є результатом особистої роботи, яка полягає у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та аналізу витрат та процесу калькулювання собівартості продукції в сільськогосподарському виробництві.

Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ПРОЦЕСУ

КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ВИРОБНИЦТВІ

1.1. Сутність і класифікація витрат та основні фактори формування собівартості в сільськогосподарському виробництві

Процес розвитку теоретичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат сільськогосподарських підприємств вимагає детального дослідження теоретичних аспектів витрат як економічної категорії та об'єкта управління. Сучасна бухгалтерська наука не тільки повинна вдосконалюватися у нерозривному зв'язку з прикладними економічними дисциплінами, але й розвивати свої положення на основі інноваційних технологій фундаментальних економічних дисциплін.

Всі сучасні економічні науки є взаємопов'язаними, адже мають спільні об'єкти дослідження, отже сутність таких об'єктів повинна визначатися, виходячи з їх багатоаспектності та сфери прояву в різних економічних науках. Наведені аргументи доводять актуальність дослідження вирішення проблем понятійного апарату обліку та аналізу витрат як з позицій економіко-теоретичної, так і з боку бухгалтерської практики.

Ефективна діяльність підприємства та його майбутній розвиток ґрунтується, в першу чергу, на правильному розумінні та значенні витрат, як однієї з важливих якісних характеристик його функціонування та є для підприємства ключовим у фундаменті його діяльності.

Витрати є одним з найважливіших факторів, що визначають розмір доходів підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, конкурентоспроможність та рентабельність.

Поняття сутності витрат як економічної категорії історично змінювались під впливом різних суспільно-економічних умов.

О.В. Чумак та І.С. Андрющенко у своїй монографії розрізняють чотири

історичні етапи розвитку знань про витрати [81, с. 8-12].

Перший етап характеризується поданням публічної звітності про витрати, розрахунок і контроль витрат здійснюється на господарському й державному рівнях (XXVIII - I ст. до н.е.), коли витрати рахували за окремими господарствами та в цілому по державі.

Витрати в цьому періоді розглядаються переважно у вигляді оплати праці, харчування працівників та використаних матеріалів, без формування певних течій щодо розуміння їх глибинної сутності.

Другий етап характеризувався здійсненням низки ґрунтовних досліджень щодо розкриття сутності та змісту поняття «витрати» й відповідно появою різних теорій витрат (XIV - XIX ст.). Розвиток ґрунтового теоретичного вчення про витрати набули за цей період в політекономії, коли формується низка нових концептуальних підходів до трактування й розуміння витрат. Впорядкування знань про економічну природу витрат розпочинається з XVI століття меркантилістами, котрими витрати розглядались у тісному взаємозв'язку із заробітною платою, яка мала бути не високою і передбачали рівність виплат для працюючих без регулювання її розміру державою.

Третій етап характеризується використанням економіко-математичних методів в розвитку теорії витрат в межах неокласичної теорії та мікроекономіки, дослідження поведінки витрат, визначення витрат як об'єкту управління, обліку й контролю (XX ст.).

Основні теорії, які вивчали змістові характеристики і поведінку витрат у XX столітті ґрунтуються на неокласичній теорії вартості. На початку XX ст. неокласики розглядали витрати через виробничу функцію, коли економіка функціонує за принципом порівняння витрат та результатів шляхом відповідності технологічної і економічної ефективності.

Четвертому етапі притаманне виникнення нового напрямку дослідження витрат - управління витратами (кін. XX - до тепер). У процесі еволюції наукових підходів до розуміння витрат, отримані результати надають підґрунтя для подальшого розвитку теорії управління витратами [4, с. 8-12].

За бухгалтерським підходом витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [8, с. 16].

Бухгалтерське визначення витрат зовсім по іншому розкриває їх зміст, ніж їх економічне тлумачення. В цьому значенні витрати - це загальноекономічна категорія, що характеризує використання різних субстанцій та сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють «витрати втрачених можливостей», тобто суму коштів, яку можна одержати за більш вигідного використання ресурсів [9, с. 277].

Витрати також категорія економічна. Виникнення та їх розвиток розглядають в історичному аспекті. Витрати виникли із появою товарного виробництва та обігу. Тому розкриття сутності витрат у різні часи пов'язують із типом економіки, економічним устроєм, формою власності на засоби виробництва, функціями торгівлі як галузі економіки, а також встановленням та розвитком економічної думки [89, с. 52].

З економічної точки зору витрати - це «вартісне відображення абсолютної величини спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [14, с. 175].

О.П. Півнюк думає, що поняття «витрати» з позицій управлінського (економічного) підходу необхідно тлумачить наступним чином. Витрати - це економічна категорія, яка відображає грошово-матеріальні ресурси, використані підприємством для здійснення його виробничо-господарської діяльності і досягнення поставленої мети за умови застосування найбільш ефективного варіанту їх використання [54].

І.І. Грицак характеризує витрати як відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта [16, с. 16].

М.Ф. Огійчук визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді

вибуття (використання) активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення капіталу (за винятком розподілу між власниками) [19].

Витрати це достовірно оцінена величина економічних ресурсів, споживання яких в оцінюваному періоді призводить до змін у складі активів та зобов'язань та сприяє досягненню цілей діяльності підприємства у частині врахування ресурсної природи витрат та наголошенні на ефективності як обов'язкової умови їх здійснення [46, с. 6].

Ю.С. Гоцелюк вважає, що за економічною сутністю витрати є грошовим вираженням витрачених за певний період чинників виробництва, необхідних для здійснення підприємництвом своєї виробничої і реалізаційної діяльності, тобто витрат різних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, також до витрат варто відносити втрачені економічні вигоди, пов'язані з упущеною можливістю найоптимальнішого застосування своїх ресурсів [14].

Ми вважаємо, що витрати можна вважати економічною категорією, яку використовують різні економічні науки. Беручи за основу ствердження, що у кожній з економічних наук свої предмет та об'єкт дослідження, а також мета та цілі, вважаємо неможливим формулювання єдиного тлумачення витрат. Хоча сутність даної економічної категорії в різних науках є подібною, проте, якщо розглядати з позиції двох економічних дисциплін, зокрема економічної теорії та бухгалтерського обліку, тлумачення витрат не може бути однаковим, адже економічна теорія це суто теоретична (фундаментальна) економічна дисципліна, а бухгалтерський облік є прикладною дисципліною. В економічному аналізі повинно використовуватися визначення витрат, тотожне бухгалтерському, оскільки саме облікові процедури формують інформаційну базу здійснення економічного аналізу процесів господарської діяльності підприємств.

Розглядаючи еволюцію витрат, М.І. Скрипник підтримує думку, що доцільно розділяти в змістовному значенні поняття «витрати», «затрати», «собівартість» на підставі позицій процесу виробництва. Також є раціональним

- вважати затратами використання ресурсів у процесі їх перетворення в продукт, «витратами» - всі затрати до моменту продажу продукту (товару), а «собівартістю» - витрати з урахуванням грошової (вартісної) оцінки всіх ресурсів до часу реалізації, тобто собівартість включає витрати технологічних (виробничих) перетворень і транзакційних витрат [71, с. 142].

Класифікація витрат - це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними.

Необхідність у різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства.

Вона є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами.

Класифікацію витрат за видами діяльності проілюстровано на рис. 1.1 [57, с. 160].

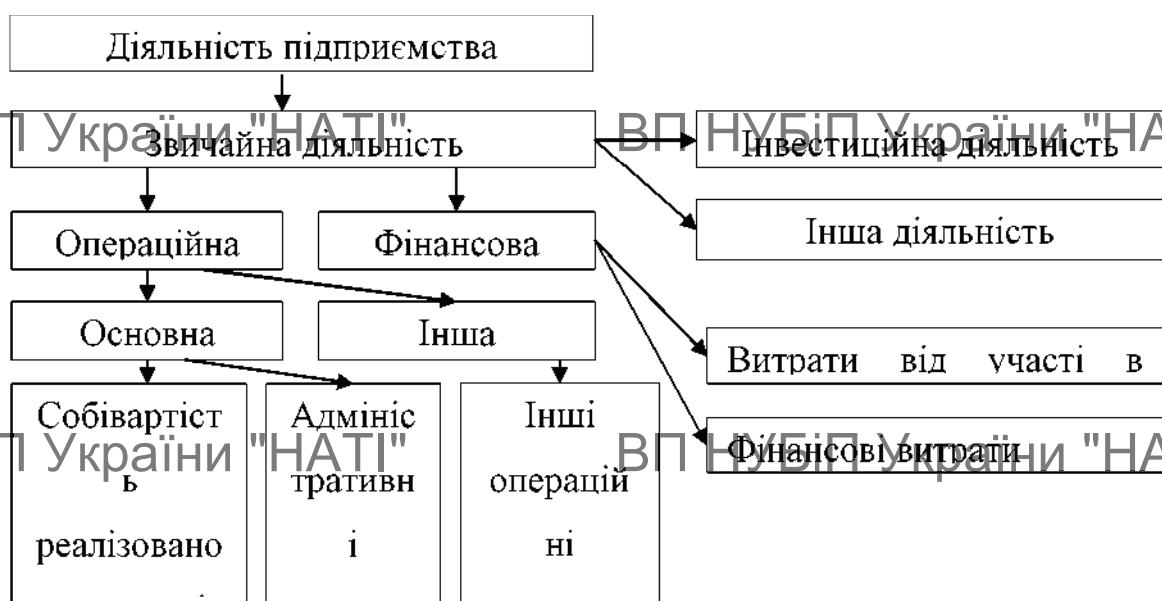


Рис. 1.1. Класифікація витрат за видами діяльності

Уточнюючи вищевикладене можна зробити висновок, що економічний підхід визначає економічну природу та сутність витрат (причини виникнення і альтернативність витрат), а бухгалтерський передбачає виявлення їх впливу на стан майна в частині активів і зобов'язань (наслідки виникнення витрат).

Таким чином, ґрунтуючись на поняттях і визначеннях, поданих в літературних джерелах, під витратами слід розуміти грошове відображення за натурально-речовим складом ресурсів, що використовуються в процесі здійснення діяльності, враховуючи їх альтернативність (ефект використання).

Одним із основних показників, що визначає діяльність підприємства, надає можливість оцінити ефективність виробничих витрат, є собівартість продукції.

До того ж цей показник використовують в процесі планування витрат підприємства та прибутку.

Формування собівартості продукції є одним з найбільш важливих інструментів системи господарювання в умовах ринкової економіки.

На формування собівартості сільськогосподарської продукції впливають багато факторів, зокрема співвідношення темпів змін обсягів виробництва поточних витрат на продукцію, які визначають її рівень і тенденції [22].

До витрат, що формують виробничу собівартість продукції, відносяться загальновиробничі витрати, склад яких регламентовано п. 15 П(С)БО 16. При цьому в даному П(С)БО встановлений певний порядок віднесення загальновиробничих витрат до складу собівартості продукції [52].

Собівартість як комплексний показник має максимально синтезувати та у вартісній формі відображувати технологічні й організаційно-економічні умови виробництва відповідно до інтенсивного рівня розвитку господарства. Тільки в цьому разі показник собівартості може бути успішно використаний для поліпшення управління виробництвом, оцінки економічної ефективності основних і оборотних активів, вибору оптимальних варіантів технології виробництва і організації його управління, вдосконалення міжгосподарських і міжгалузевих зв'язків [6, с. 19].

У бухгалтерському обліку собівартість - це вартісна оцінка ресурсів, використаних у процесі досягнення певних цілей.

Підприємство має самостійно визначати перелік витрат, які включають до собівартості продукції (робіт, послуг) як елемент облікової політики, ґрунтуючись на економічній сутності понесених витрат і загальних принципах

бухгалтерського обліку та вимог до організації його ведення [37].

Собівартість як економічний показник використовують для:

- оцінки рівня господарювання підприємства та його структурних підрозділів;
- контролю за ефективністю витрачених ресурсів;
- визначення економічної ефективності інвестиційної та інноваційної діяльності, впровадження заходів щодо забезпечення більш ефективного процесу господарювання;
- розробки і встановлення цін на продукцію (роботи, товари і послуги);
- визначення економічної доцільності та вигідності здійснення підприємницької діяльності за різними об'єктами господарювання [56].

Отже, розглядаючи собівартість необхідно брати до уваги підпорядкованість конкретним цілям: визначення витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, формування ціни, прогнозування та визначення кінцевого результату діяльності тощо [39].

1 .Б. Садовська розрізняє такі види собівартості:

1. Залежно від часу формування затрат: планова, фактична, нормативна, кошторисна.
2. Залежно від тривалості розрахункового періоду: місячна, квартальна, річна.
3. За складом продукції: товарної продукції, валової продукції, реалізованої продукції, незавершеного виробництва [68].

В.В. Дубовая, досліджуючи формування собівартості продукції запропонував свій погляд на склад виробничої собівартості сільськогосподарської продукції виходячи з Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (рис 1.2) [18].

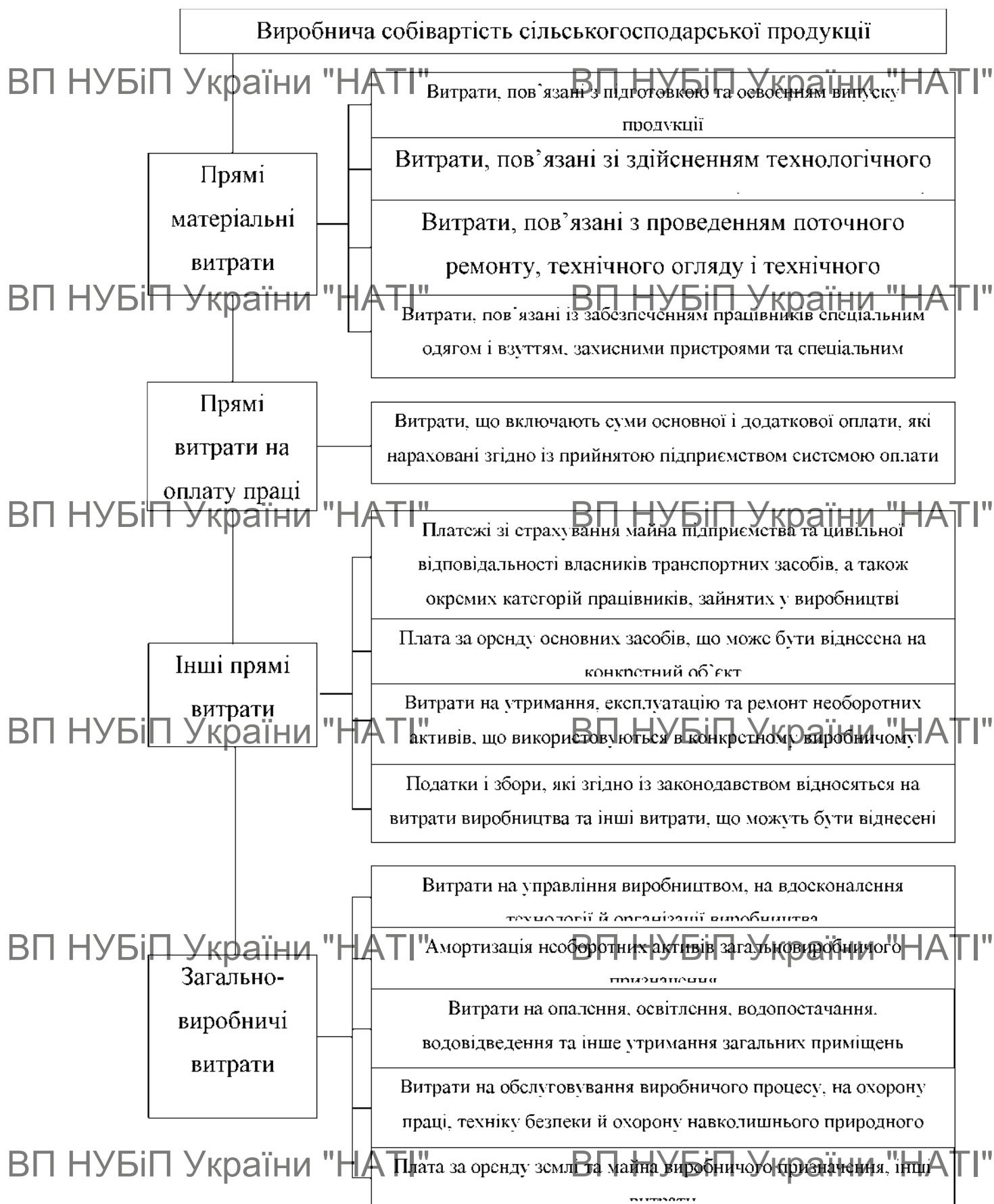


Рис. 1.2. Склад виробничої собівартості сільськогосподарської продукції

Таким чином, із наведеного в даному підрозділі далеко неповного переліку особливостей сільського господарства, а також факторів формування собівартості стає очевидним, що механізм формування витрат і собівартості та їх вимірювання у сільському господарстві повинен ґрунтуватися на специфічному, властивому лише йому інструментарії. Розуміючи об'єктивність цього явища чимало теоретиків та практиків намагалися запропонувати методи та прийоми, які б максимально відповідали потребам та особливостям сільського господарства. Це і пропозиції оцінювати витрачені в процесі сільськогосподарського виробництва ресурси в момент реалізації продукції, що дасть можливість наблизити обчислений в такий спосіб розмір собівартості до об'єктивного; і впровадження функціонально-технологічної структуризації витрат, як адекватного відображення реального механізму формування витрат в сільському господарстві; і вимога збільшити кількість статей для удосконалення номенклатури витрат та ін.

1.2. Огляд теоретико-методичних напрацювань щодо обліку витрат та процесу калькулювання

Економічний зміст і класифікацію витрат досліджує багато вітчизняних і зарубіжних вчених.

Витрати підприємства формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають різну цільову спрямованість, але їх можна класифікувати за певними ознаками:

- стосовно виробничого процесу: основні, накладні.
- за єдністю складу: одноелементні, комплексні.
- за доцільністю витрачання: продуктивні, непродуктивні.
- за календарним періодом: поточні, довгострокові, одноразові.
- за видами витрат: за економічними елементами, за статтями калькуляції.
- за відношенням до собівартості: витрати на продукцію, витрати

періоду.

- за місцем виникнення: витрати виробництва, цеху, дільниці, служби тощо.
- за видами продукції (робіт, послуг): витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію [15].

Процеси виробництва сільськогосподарської продукції представляють собою безперервне і продуктивне витрачання (виробниче споживання) названих вище економічних факторів на виробництві продукції. Це економічне явище відображають з допомогою таких економічних категорій, як «витрати виробництва» та «собівартість продукції» [33].

В.Я. Фаріон під витратами розуміє сукупність використаної у процесі основної та іншої діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованими цілями отримання прибутку, а також зменшення зобов'язань перед бюджетом, банками та іншими кредиторами [82].

Н.М. Гаркуша у своїй праці розмежовує поняття витрат і затрат: під затратами, розуміє грошове вираження ресурсів, витрачених для здійснення основної діяльності підприємства, які шляхом обміну або трансформації були використані з певною метою. А щодо витрат, то це достовірно оцінена частина затрат діяльності підприємства, яка призводить до зменшення економічної вигоди у вигляді збільшення зобов'язань або зменшення активів та співвідноситься з доходом підприємства, для отримання якого була здійснена у звітному періоді [11].

О.В. Карпенко розглядає витрати з двох позицій : з одного боку, витрати - це витрачена на що-небудь сума, з другого - вартісна оцінка використаних у процесів виробництва матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат. Витрати означають закінченість процесу виробництва, виражають ту частину витрат, що відноситься до готової продукції [26].

Л.Г. Столяр характеризує витрати як використання ресурсів (активів) і збільшення (виникнення) зобов'язань в звітному періоді в результаті господарської діяльності підприємства, що призводить до зменшення економічних вигод [75].

Собівартість продукції (робіт, послуг) є вартісною оцінкою використовуваних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, паливно-мастильних матеріалів, основних засобів, персоналу й інших витрат на її виробництво і реалізацію. В економічній літературі постійно зустрічається ототожнення понять «собівартість продукції» і «витрати виробництва». Л.В. Нападовська зазначає, у собівартості продукції втілені всі затрати на виробництво і реалізацію продукції [44]. За словами В. Дерій, використані у процесі виробництва всі різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття витрати, а грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає як собівартість [19].

Л. Тринька зауважила, що витрати та собівартість, як економічна категорія та об'єкт обліку, виправдано завоювали центральне місце в системі бухгалтерського обліку, що зумовлено змінами, які відбулися у законодавстві. Однак проблеми обліку витрат на виробництво та визначення собівартості продукції досі залишаються темою дискусій, які розгортаються як у періодичній пресі, так і на науково-практичних конференціях, семінарах. І все ж таки невирішені питання залишаються [78, с. 32].

Так, В.С. Лень зазначає, що управлінський облік витрат виробництва складається з двох розділів - власне обліку витрат виробництва і калькуляційного обліку собівартості продукції. Перший охоплює облік витрат виробництва за економічними елементами, видами, місцями виникнення і об'єктами обліку, а другий - облік собівартості за калькуляційними статтями витрат, визначення собівартості продукції за місцями виникнення витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції за видами і калькуляційними одиницями, а також складання звітних калькуляцій фактичної собівартості готової продукції

підприємства, тобто другий аспект - це калькуляційний облік процесів формування собівартості всієї виготовленої продукції, її одиниці як по окремих виробництвах, так і за її видами, марками, сортами і найменуваннями [33, с. 7-8].

На думку О.В. Карпенко собівартість, як економічна категорія, один з об'єктів обліку та один з інструментів керування господарськими процесами на підприємстві, з точки зору своєї сутності та дієвості, вимагає:

- комплексного відображення виробничих процесів в кількісному та вартісному вимірі в цілях управління і визначення прибутку;
- вибору в якості об'єктів обліку господарських процесів і пов'язаних з ними витрат;

• обмеження суб'єкта рамками підприємства;

- системного використання елементів методу (планування, нормування, вимірювання, реєстрація, оцінка, групування, аналіз, контроль) у відображенні виробничого процесу при нерозривному зв'язку з процесом наростання витрат;

• класифікації витрат у відповідності з цілями їх управління для визначення собівартості продукції і отримання прибутку, прийняття рішень і планування, здійснення процесу контролю і регулювання;

- формування внутрішньої звітності за рівнями управління виробничими процесами з використанням при цьому принципів управління, прийнятих на підприємстві, з врахуванням перетворення показників внутрішньої звітності у показники зовнішньої звітності [25, с. 54].

Собівартість продукції є самостійною економічною категорією, яка відображає складну систему економічних взаємозв'язків між суб'єктами господарювання у процесі виробництва і обігу продукції. Водночас собівартість як показник господарської діяльності відображає витрати конкретного підприємства на виробництво і реалізацію певного виду продукції в грошовій формі, що дає підстави судити про ефективність використання виробничого

потенціалу відповідного господарюючого суб'єкта [74].

Собівартість, як економічна категорія, виражає витрати у грошовому вираженні на спожиті засоби виробництва і заробітну плату з відрахуваннями на соціальні заходи з розрахунку на одиницю продукції. Обчислюють її для правильного встановлення рівня цін на продукцію, організації виробничо-фінансової діяльності на принципах господарського розрахунку, раціонального розміщення виробництва продукції і обґрунтованої спеціалізації сільськогосподарських підприємств, а також для визначення фінансових результатів підприємств і рівня їх дохідності [73].

Собівартість являє собою відокремлену частину вартості. Основу цієї категорії становлять вартість спожитих засобів виробництва і вартість необхідного продукту. В конкретно економічному розумінні собівартість - це грошовий вираз витрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг) [45].

Важливою передумовою раціонального обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є правильне визначення об'єктів обліку та об'єктів калькулювання, а також методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції [18].

За твердженням науковців, калькулювання - це термін, який нині практично завжди вживається поряд з виробничими витратами, бухгалтерським обліком витрат на виробництво (управлінським обліком) [5, с. 67]. На сьогодні, під поняттям калькулювання розуміють обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу (в широкому розумінні) та обчислення собівартості одиниці продукції, послуг, робіт (у вузькому розумінні).

М.І. Скрипник, досліджуючи поняття процесу калькулювання, робить висновок про те, що облік витрат і калькулювання як єдиний процес складається з двох взаємопов'язаних етапів:

I етап - організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;

II етап - калькулювання собівартості, що включає операції з визначення

собівартості виробів та одиниць продукції [73, с. 287].

На думку цього ж автора, на основі методів обліку витрат підприємство обирає метод калькулювання, що зазначається в положенні про облікову політику. Методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання характеризуються власними способами й прийомами, користувачами, завданнями. Метод обліку витрат є сукупністю способів відображення, групування та систематизації інформації про витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції. [61, с. 287].

Т.Г. Маренич вважає, що «під методом обліку витрат на виробництво слід розуміти сукупність способів побудови аналітичних позицій (аналітичних рахунків) з формування витрат з метою обґрунтованого калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ним» [40, с. 21], а «...метод калькулювання - це спосіб групування витрат за об'єктами калькулювання та прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції».

Слід розрізняти два методи калькулювання собівартості:

- метод послідовного підсумовування витрат;
- метод прямого накопичення витрат» [17, с.21].

Зазвичай використовують такі основні методи обліку витрат: простий, попередільний, позамовний, нормативний

Так, Г.О. Король виділяє дві класифікаційні ознаки: щодо технології та організації виробництва (невиробничий, попроцесний, позамовний, попередільний, безособовий, нормативний, оперативний) та щодо об'єктів виробництва (деталь, виріб, вузол, група виробів, замовлення, процес, переділ, виробництво) [30, с. 123].

В.Б. Моссаковський групує методи обліку витрат і калькулювання за трьома ознаками, а саме за:

- об'єктами обліку витрат (попроцесний, попередільний, позамовний,

метод обліку (калькулювання) витрат по функціях - ABC-метод);

- повнотою врахованих витрат (калькулювання повної собівартості та неповної собівартості);
- оперативністю обліку і контролю витрат (облік фактичної собівартості і нормативних витрат) [39].

Особливості сільськогосподарського виробництва визначають класифікацію витрат, методи обліку і калькулювання собівартості продукції, період розрахунку калькуляцій, елементи аналізу, планування, і тим самим, впливають на організацію поточного та стратегічного управлінського обліку в сільському господарстві. У той же час, вони впливають і на структуру виробничих витрат, методи оперативного економічного аналізу та контролю, що потребує проведення особливих заходів щодо покращання якісних показників роботи сільськогосподарських підприємств, дотримання суворого контролю на всіх ділянках виробництва та рівнях підприємства.

Для обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, яка має свої особливості виробництва, на практиці застосовуються такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, як позамовний, попередільний і нормативний. Разом з тим, використовуються й метод фактичної собівартості, суть якого полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами.

Недоліками методу фактичної собівартості є те, що він виключає можливість оперативного контролю за використанням матеріальних ресурсів, виявлення причин перевитрат, порушень технологічних процесів та недоліків в організації виробництва, що не дає можливості оперативного пошуку та мобілізації внутрішніх резервів. Все це обмежує використання даного методу в системі оперативного управлінського контролю для прийняття обґрунтованих рішень.

Нормативний метод обліку витрат не знайшов широкого застосування в сільськогосподарських підприємствах. В ряді підприємств використовуються

лише окремі його складові на певні види продукції.

Для достовірного та періодичного обліку, аналізу і контролю витрат у практиці сільськогосподарських підприємств стосовно процесу виробництва Н.В. Тлучкевич [80] пропонує 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). А для внутрішньої звітності підприємствам, автор пропонує використовувати метод обліку витрат і калькулювання собівартості «директ-кастинг», використання якого дозволить виявляти найбільш рентабельні види продукції та приймати відповідні рішення щодо їх виробництва.

Також, з метою планування, обліку і контролю діяльності структурних підрозділів на сільськогосподарських підприємствах вона вважає за доцільне використовувати метод обліку за центрами відповідальності (сегментами). Застосування такого 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.

Отже, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції впливає на організацію і методику обліку витрат, а також на оперативність одержання інформації про собівартість у системі прийняття управлінських рішень.

Таким чином, необхідно приймати до уваги, що кожен із методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції має свої переваги та недоліки, які мають бути досконало вивчені. Також у практичній діяльності необхідно враховувати особливості організаційно-технологічних процесів виробництва сільськогосподарської продукції, а також тип управління підприємством.

1.3. Нормативно-методичні варіанти формування інформації про

витрати виробництва

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

В умовах економічної самостійності підприємства рівень витрат на виробництво продукції є одним з основних оціночних показників рентабельності його функціонування, що характеризує ступінь використання виробничих ресурсів, ефективність виробничого процесу і системи управління в цілому.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

На даний час собівартість є основним критерієм, як для визначення ціни продукції, так і для розробки стратегії діяльності підприємства.

Інформація про витрати формується в рамках фінансового обліку, втім для прийняття тактичних і стратегічних рішень її недостатньо. Варто враховувати

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

галузеву специфіку підприємства, що припускає використання конкретних уніфікованих форм документів і спеціальних облікових реєстрів. Упровадження

на підприємствах системи управлінського обліку сприяє прийняттю як тактичних, так й стратегічних управлінських рішень, дозволяє здійснити стратегічне управління витратами. У структурі обліково-аналітичної системи

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

можна виділити виробничий підрозділ, що відповідає за формування інформаційно-аналітичної бази управління виробничою діяльністю, калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг. Вимоги МСФЗ не передбачають у плані рахунків бухгалтерського обліку рахунка управлінської, маржинальної, аналітичної, допоміжної бухгалтерії [63].

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Існують два основних підходи до організації управлінської бухгалтерії у формі моністичної або автономної системи, а також різні погляди на результативність кожного з них. За оцінками більшості фахівців світової школи, самостійна управлінська бухгалтерія є більш продуктивною і гнучкою, ніж інтегрована до складу фінансової бухгалтерії.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Більшість вітчизняних фахівців згодні з тією точкою зору, що рахунки управлінського обліку слід вести одночасно з рахунками фінансового обліку.

Такий підхід до організації управлінського обліку обумовлено національним

менталітетом.

Так, для східно-європейської облікової моделі в більшій мірі характерне використання моністичної системи, а для британо-американської облікової моделі - автономної системи.

При виборі конкретного варіанта організації управлінської бухгалтерії на підприємстві необхідно враховувати наступні фактори:

- структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- галузеву приналежність;
- розмір та організаційну структуру підприємства;
- ефективність облікової системи (відношення вигод при її використанні з витратами).

Необхідність побудови обліку витрат відповідно до організаційної структури підприємства виникає в процесі співставлення величини витрат з відповідальністю конкретних осіб (центри відповідальності).

Івахненко С.В. наводить структуру державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні [20]; аналогічно ми можемо представити структуру нормативно-правового забезпечення обліку та аналізу витрат (рис. 1.3).

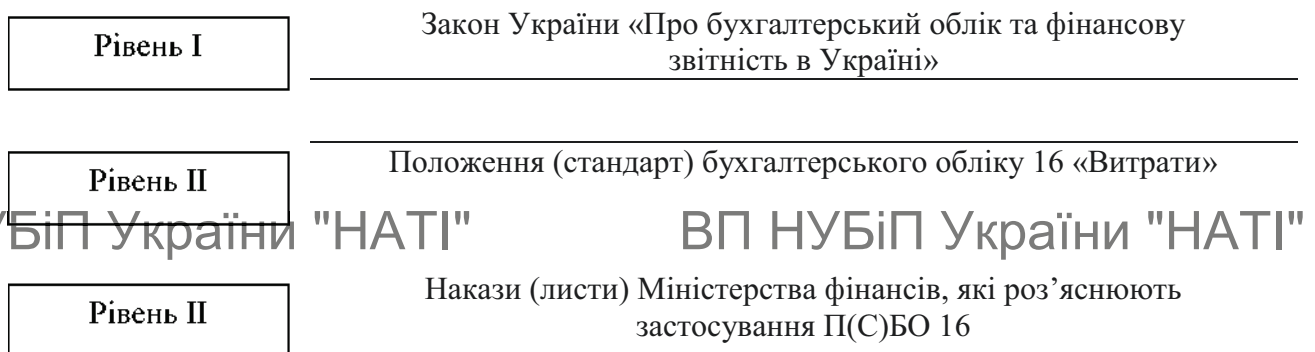


Рис. 1.3. Структура нормативно-правового забезпечення обліку та аналізу витрат [20]

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в країні [50]. У свою

чергу, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності [52].

Слід зауважити, що рис. 1.3 є агрегованим, оскільки, окрім Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Наказів (листів) Міністерства фінансів, які роз'яснюють застосування П(С)БО 16 існує інше нормативно-правове забезпечення, що прямо застосовується або враховується досліджуваними підприємствами при обліку витрат, а саме: Податковий кодекс України, Митний кодекс України, Господарський кодекс України, накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерства аграрної політики, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, методичні рекомендації з формування собівартості, план рахунків бухгалтерського обліку, накази про облікову політику підприємства, реєстри бухгалтерського обліку, графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних робіт та ін.

Всі перераховані елементи нормативного блоку обумовлюють специфіку інформаційного забезпечення процесів управління витратами і повинні враховуватись при удосконаленні таких процесів.

Основна проблема полягає у жорсткій регламентації облікових процедур, хоча досліджувані підприємства у своїх наказах про облікову політику і можуть обирати варіанти певних облікових процедур, пояснювати та обґрунтовувати специфіку їх застосування контролюючим органам надзвичайно складно. Крім того, облікова інформація є ретроспективною і для проблем планування виробництва, встановлення цін та аналізу альтернативності використання наявних ресурсів у контексті вибору виробництва продукції, практично не може бути використана, або використана у доволі обмеженому обсязі. Також у цьому контексті складно відслідковувати зміни інформаційних потоків з прив'язкою до реалізації стратегічних планів і відповідних рішень.

Для якісного інформаційно-аналітичного забезпечення процесів управління витратами підприємств необхідно дотримання певних вимог, а саме

[35]:

ВП НУБіП України "НАТІ" - забезпечення можливості використання інформації для різних потреб управління (планування, облік, аналіз);

- забезпечення можливості використання інформації для різних рівнів управління (стратегічний, оперативний, тактичний);

- регламентування процесів надання інформації про витрати (регламенти, інструкції, положення);

- відповідальність за своєчасність та адекватність інформації (у розрізі центрів відповідальності та конкретних осіб);

- можливість порівняння результуючих показників у різних часових інтервалах;

ВП НУБіП України "НАТІ" - можливість використання результуючої інформації у економіко-математичному моделюванні процесів управління витратами.

Наведені вимоги повинні забезпечуватися за рахунок різних функціональних складових управління сільськогосподарським підприємством. Більшість фахівців з менеджменту [31, 47, 58, 85] виділяють такі основні його

ВП НУБіП України "НАТІ" види: стратегічний, операційний, фінансовий, менеджмент персоналу (кадровий), інноваційний, маркетинговий. Відповідно, стратегічний та інноваційний менеджмент формують «генеральну лінію» у розподілі ресурсів та їх стратегічному використанні, а інші види менеджменту дозволяють конкретизувати основні процеси генерування та управління витратами з визначенням конкретних відповідальних осіб на місцях їх виникнення.

На стратегічному рівні управління формуються інформаційні потоки, що характеризують перспективу використання ресурсів та виникнення витрат у довгостроковому періоді. Інноваційний менеджмент переважно пов'язаний з проектним підходом до управління і альтернативністю використання наявних ресурсів при оцінці перспектив реалізації нових проектів.

Фінансовий менеджмент дозволяє застосовувати найрізноманітніші інструменти управління витратами зі світової та вітчизняної практики і обумовлює процедури конкретних розрахунків, пов'язаних з витратами та

управлінськими рішенням щодо них.

Операційний та кадровий менеджмент, в першу чергу, висвітлює генерування витрат за основними виробничими процесами, які обслуговують безпосередні виконавці і переважно - це констатація факту понесених фактичних витрат за визначений період.

Маркетинговий менеджмент пов'язаний з витратами на визначення ринкової позиції підприємства та вибору перспективних сегментів ринку, а також з витратами на реалізацію продукції, включаючи більшість логістичних процесів.

Окрім цього, однією із основних умов отримання достовірної інформації щодо витрат підприємства є використання науково обумовленої класифікації витрат, тому доцільно передбачити реалізацію в інформаційно-аналітичному забезпеченні різних способів групування витрат, відповідно до класифікації, наведеної у [70, с. 42]:

- 1) традиційна класифікація за складом (одноелементні та комплексні), видами (статтями калькуляції та економічними елементами), місцями виникнення (центрами відповідальності) та носіями (продуктами, послугами);
- 2) для калькулювання та оцінки собівартості виробленої продукції за функціями діяльності підприємства (постачальницько-заготівельні, виробничі, комерційно-збутові, організаційно-управлінські), економічною роллю у процесі виробництва (основні та накладні), способом включення у собівартість продукції (прямі, непрямі), відношенням до обсягу виробництва (постійні, перемінні та змішані, виробничі та періодичні) та залежно від часу їх виникнення і віднесення на собівартість продукції;
- 3) для планування та прийняття управлінських рішень (альтернативні, диференційні, безповоротні, інкрементні, маржинальні та релевантні);
- 4) для здійснення управлінського контролю та регулювання за ступенем урегульованості (повністю регульовані, частково регульовані, слабо (задані) регульовані), за продуктивністю (ефективні (продуктивні) та неефективні (непродуктивні)), за можливістю впливу (контрольовані та неконтрольовані).

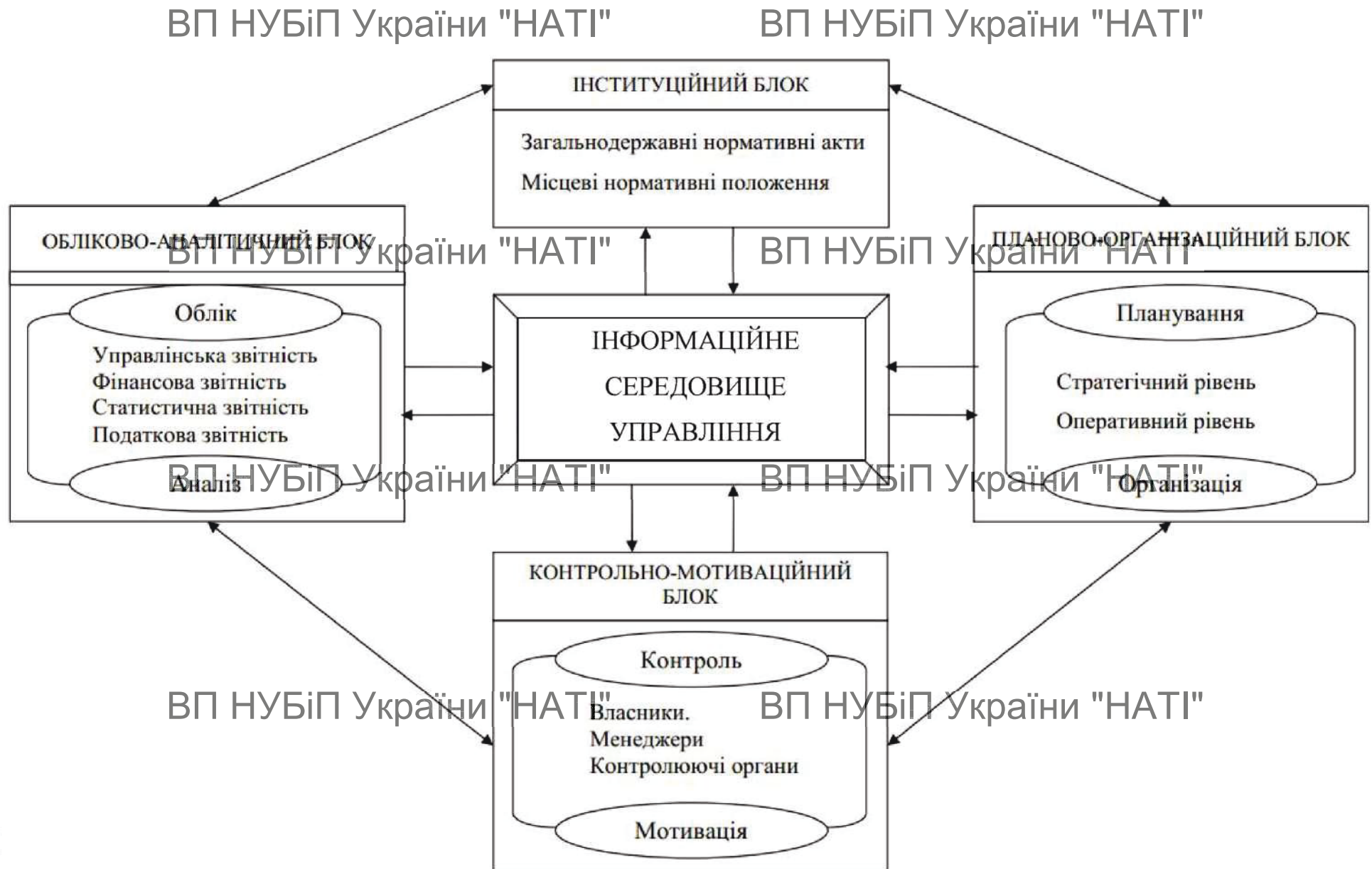


Рис. 1.4. Складові інформаційного середовища управління витратами сільськогосподарського підприємства [35]

Враховуючи наявні підходи до формування нормативного забезпечення управління витратами, наведену класифікацію витрат та основні процеси виникнення інформаційних потоків у межах стратегічного управління витратами підприємств, доцільно сформувавши загальне бачення складових інформаційного середовища управління витратами сільськогосподарського підприємства (рис. 1.4) [35].

Формування інформаційних потоків, що характеризують процеси управління витратами відбувається за участі чотирьох основних блоків, а саме: інституційного; планово-організаційного; контрольно-мотиваційного; обліково-аналітичного. Кожен з наведених блоків безпосередньо впливає на процеси управління витратами, причому процеси взаємодії відбуваються за рахунок потоків інформації у межах загального інформаційного середовища управління витратами. Для деталізації впливів у межах конкретного блоку наведемо розширену їх характеристику.

Інституційний блок містить нормативні положення загальнодержавного та місцевого рівнів, які регламентують основні процедури обліково-аналітичного забезпечення управління витратами.

Планово-організаційний блок містить інформацію про особливості стратегічного і оперативного планування витрат і організацію цього процесу безпосередньо на підприємстві.

Контрольно-мотиваційний блок містить інформацію про мотивацію та зацікавленість сторін у сфері управління витратами і особливості організації системи контролю як за функціонування системи управління витратами, так і системи контролю досягнення власних цілей (за наявності опортуністичної поведінки окремих суб'єктів або навіть груп).

Обліково-аналітичний блок формалізує інформацію про витрати у різних аспектах, відповідно до цільових запитів користувачів, а також надає можливість поглиблено аналізувати процеси управління витратами. При цьому використовуються інформаційні потоки, що відображені у звітності і які фіксують стан управлінської діяльності у сфері управління витратами не

абстрактно, а використовуючи реальні факти подій і їх облікове відображення.

Однак, саме середовище не дає можливості удосконалити систему управління витратами підприємства, а дозволяє лише забезпечити зацікавлених осіб необхідною інформацією у потрібному контексті. Тому лише використовуючи відповідний аналітичний інструментарій існує можливість генерування позитивних змін у загальній системі управління витратами і підприємством в цілому.

Досліджуючи методи управління витратами у системі менеджменту агроформувань, Я. Іщенко констатує широке розповсюдження систем управління витратами за цільовою собівартістю, зокрема таргет- та кайзен-констінгу у діяльності сільськогосподарських товаровиробників поза межами нашої країни [21]. Останні дозволяють скорочувати витрати на всіх стадіях виробництва та збуту сільськогосподарської продукції. Вона зазначає, що їх перевагами є можливість урахування впливу зовнішніх факторів на параметри виробничої діяльності.

Водночас умови господарювання вітчизняних агроформувань роблять дискусійним впровадження таргет-костингу у систему управління їх витратами. У той же час для сільськогосподарських підприємств України зручнішим є застосування інструментів зниження витрат, притаманних казен-костингу, оскільки сільське господарство належить до традиційних, а не інноваційних галузей національного господарства.

Таким чином, ми розкрили загальне бачення складових інформаційного середовища управління витратами сільськогосподарського підприємства. Також підкреслено, що не саме інформаційне середовище, а застосування відповідного аналітичного інструментарію дозволяє генерувати позитивні зміни у загальній системі управління витратами. При цьому, відповідно до логіки дослідження, інформаційне середовище є джерелом «енергії» для реалізації певного методу управління витратами у практичному житті, а імпульсом - управлінські рішення відповідальних осіб.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ ТА ПРОЦЕС КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ВИРОБНИЦТВІ

2.1. Облік витрат та процес калькулювання собівартості продукції рослинництва

Облік витрат - це відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат, понесених на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних з процесами постачання, виробництва та реалізації в розмірах, що формують собівартість готової продукції.

Рослинництво має специфічні особливості, що також впливають на ведення бухгалтерського обліку. Для нього характерний сезонний характер виробництва, розрив між періодами виконання технологічних процесів і одержання готової продукції. Виробничі витрати в рослинництві здійснюються протягом тривалого часу, причому дуже нерівномірно, технологічний процес залежить від природних умов і практично не може бути прискорений за рахунок інтенсифікації [10].

Облік фактичних витрат на виробництво продукції рослинництва будується на наступних принципах: повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського обліку; облікова реєстрація їх у період виникнення в процесі виробництва; локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат; віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання; порівняння фактичних показників з плановими.

Для узагальнення про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) досліджувані підприємства, а саме ПрАТ АФ «Іржавецька» ЦСП «Рекорд» і ТОВ «Україна» використовують рахунок 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок 1 «Рослинництво». На ПрАТ АФ «Іржавецька» використовується ще й субрахунок 233 «Переробка цукрового буряка». (рис. 2.1)

Характеристика обліку витрат виробництва продукції рослинництва

ВП НУБіП України "НАТІ"

Особливості обліку витрат рослинництва



Облік витрат виробництва в рослинництві побудовано таким чином, щоб мати змогу щомісячно узагальнювати витрати па окремі види робіт за культурами або однорідними групами, а по завершенні року обчислювати фактичну собівартість продукції

Собівартість зерна і продукції інших! культур встановлюють лише після збирання врожаю, зазвичай наприкінці року

ВП НУБіП України "НАТІ"

Продукцію оприбутковують і списують впродовж року за плановою собівартістю, коригують за фактичною собівартістю лише після складання звітних калькуляцій по завершенні року. Корми, насіння з урожаю поточного року також списують на витрати за плановою собівартістю із подальшим коригуванням за фактичною собівартістю

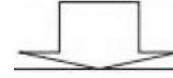
ВП НУБіП України "НАТІ"

У звітних балансах залишки продукції розподіляють за окремими статтями залежно від її призначення: корми, насіння, посадковий матеріал, товарна частина для реалізації

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Етапи обліку витрат виробництва



Первинне відображення витрачених у процесі виробництва ресурсів

ВП НУБіП України "НАТІ"

Групування витрат за їхніми видами, місцями виникнення, структурними підрозділами, видами продукції, центрами відповідальності

ВП НУБіП України "НАТІ"

Групування витрат за часом їх виникнення і включення до собівартості продукції

ВП НУБіП України "НАТІ"

Розподіл витрат рослинництва між продукцією, що виробляється ними та незавершеним виробництвом, а також перерозподіл цих витрат

ВП НУБіП України "НАТІ"

Розподіл загальних (непрямих) витрат між об'єктами обліку

Розподіл витрат між незавершеним виробництвом і готовою та продукцією визначення окремих собівартості видів продукції

Рис. 2.1. Характеристика обліку витрат виробництва продукції рослинництва [76]

витрат виробництва продукції

За економічним змістом він належить до групи рахунків господарських засобів і процесів, обліку витрат на виробництво, за призначенням і структурою - до групи операційних, калькуляційних рахунків.

Витрати рослинництва відображають по дебету субрахунку 231 «Рослинництво». По кредиту субрахунку 231 «Рослинництво» відображають

оприбуткування сільськогосподарської продукції від урожаю і списання витрат за посівами, що загинули.

Облік витрат на виробництво продукції рослинництва та загальної кількості одержаної продукції за видами обліковують наростаючим підсумком з початку року. При складанні бухгалтерських проводок досліджувані підприємства рахунки класу 8 не використовують.

У процесі проведених нами досліджень було виявлено кореспонденцію рахунків, яка представлена у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Основні бухгалтерські проводки з обліку виробництва продукції рослинництва

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Списано на виробництво продукції рослинництва витрати матеріальних цінностей	231	20	788
2.	Списано на виробництво продукції рослинництва насіння, посадковий матеріал, органічні добрива	231	27	456
3.	Віднесено витрати незавершеного виробництва та витрати поточного року що підлягають розподілу, на відповідні об'єкти обліку	231	231	652
4.	Включено до витрат виробництва вартість послуг допоміжних виробництв	231	234	200
5.	Віднесено на продукцію рослинництва загально виробничі витрати	231	91	197
6.	Прийнято до оплати рахунки постачальників за надані послуги рослинництва	231	63	181
7.	Списано на рослинництво витрати на ремонт основних засобів	231	234	134
8.	Списано на витрати виробництва вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів при передачі їх в експлуатацію	231	22	94
9.	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються у рослинництві	231	131	4,2
10.	Нараховано оплату праці працівникам безпосередньо зайнятим у технологічному процесі виробництва	231	66	184
11.	Проведено відрахування від витрат на оплату праці робітників галузі рослинництва єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	231	651	3,9

12.	Оплачено підзвітними особами витрати рослинництва	231	372	30
13.	Нараховано резерв на оплату відпусток працівникам рослинництва	231	471	9,2

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5
14.	Відображено заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб рослинництва	231	685	550
15.	Списані поточні біологічні активи рослинництва на початок збирання урожаю	231	21	789
16.	Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів	231	710	890
17.	Первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів у рослинництві	27	231	296804
18.	Списано вартість зеленого корму, згодованого тваринам на випасі	232	231	50
19.	Оприбутковані поточні біологічні активи	21	231	345
20.	Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів	940	231	900
21.	Коригування суми доходів та суми витрат в кінці року при остаточному визначенні суми фактичних витрат на біологічні перетворення: - на суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року над сумою доходів, віднесених протягом року; - на суму перевищення доходів, віднесених протягом року над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (червоне сторно);	231	710	678
	- на суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року, над сумою інших операційних витрат, віднесених протягом року; - на суму перевищення інших операційних витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (червоне сторно)	231	710	345
	- на суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року, над сумою інших операційних витрат, віднесених протягом року; - на суму перевищення інших операційних витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (червоне сторно)	940	231	645
		940	231	234

Аналітичний облік за субрахунком 231 «Рослинництво» ведеться за видами виробництва, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється у звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва (ф. № 5.5, с.-г.) [83]. На ПрАТ АФ «Іржавецька» аналітичний облік витрат ведуть за підрозділами підприємства.

Звіт складається за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку по відповідним статтям витрат. Показники

звіту № 5.5. с.-г. за кредитом аналітичних рахунків виробництва продукції рослинництва переносяться у зведену відомість № 5.10 с.-г. до Журналу-ордеру № 5-B с.-г. в межах структурних підрозділів.

Підсумки зведеної відомості № 5.10 с.-г. з деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) переносять до Журналу-ордеру № 5B с.-г.

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є витрати за окремими сільськогосподарськими культурами або групи культур (озимі зернові, пшениця яра, просо, гречка, картопля та ін.), види робіт (оранка на зяб, лушення стерні, снігозатримання тощо), витрати до розподілу (витрати на зрошення, на утримання полезахисних насаджень і т. ін.), інші об'єкти обліку витрат (збирання і скиртування соломи, післязбиральна доробка продукції, виробництво трав'яного борошна тощо) [1].

Витрати на виробництво продукції, робіт та послуг в плануванні і в обліку групуються за статтями, які досліджувані підприємства визначають самостійно виділяючи окремі статті, як постійні та змінні витрати. Витрати групуються за статтями наступним чином:"

- витрати на оплату праці;
- витрати на соціальні заходи;
- насіння та садивний матеріал;
- витрати на утримання основних засобів;
- добрива, включаючи витрати на внесення в ґрунт органічних мікродобрив;
- засоби захисту рослин;
- роботи і послуги;
- інші витрати;
- непродуктивні витрати;
- витрати на управління та обслуговування виробництва.

Наведена класифікація групування витрат за статтями максимально враховує всі витрати при виробництві продукції рослинництва, що доцільно при

здійсненні управління виробництвом та ведення точного обліку собівартості виробленої продукції [1].

Для успішного здійснення господарської діяльності необхідно, щоб ціна кожної одиниці виготовленої підприємством продукції покривала витрати, а кожний підрозділ або частина виробничого процесу несли б відповідальність за формування своєї частини витрат на виробництво.

За способом перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі. До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції, які можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, що включаються до собівартості за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати утворюють кілька, тобто комплексні статті калькуляції, які відрізняються за їх функціональною роллю у виробничому процесі [12].

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, витрати поділяються на умовно-змінні та умовно-постійні.

До умовно-змінних витрат належать витрати на сировину та матеріали, покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо й енергію, на оплату праці працівників, зайнятих у виробництві продукції, з відрахуванням на соціальні заходи, а також інші витрати.

Умовно-постійні – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням випуску продукції істотно не змінюється.

З цією метою розглянемо групування прямих витрат з врахуванням їх поділу на три групи в галузі рослинництва. За основу взято склад статей витрат, наведений у Методичних рекомендаціях [36] (табл. 2.2).

**Групування статей витрат відносно обсягу виробництва в галузі
рослинництва**

№ з/п	Назва статей	Змінні	Умовно-змінні	Постійні
1.	Насіння і посадковий матеріал	-	+	-
2.	Паливо і мастильні матеріали	-	+	-
3.	Добрива	-	+	-
4.	Засоби захисту рослин	-	+	+
5.	Оплата праці з відрахуваннями	+	+	+
6.	Роботи і послуги	+	+	+
7.	Витрати на ремонт необоротних активів	-	-	+
8.	Інші витрати на утримання основних засобів	-	-	+
9.	Інші витрати	-	-	+

Значну частину основних витрат, що стосуються вирощування сільськогосподарських культур, протягом року неможливо віднести на той чи інший об'єкт калькулювання. Тому такі витрати попередньо обліковують протягом року у складі загальноновиробничих, а потім відносять на певні види сільськогосподарських культур шляхом розподілу.

У ПрАТ АФ «Іржавецька», ПСП «Рекорд» і ТОВ «Україна» загальноновиробничі витрати розподіляються пропорційно сумі прямих затрат без вартості витраченого насіння між об'єктами затрат (такий розподіл існував і раніше).

Такий облік і розподіл загальноновиробничих витрат значно полегшує роботу бухгалтера.

Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, методики визначення і розподілу доходів підприємства затрати можуть враховуватися в цілому по підприємству або деталізуватися в продукції рослинництва (соняшник, зерно і ін.).

Окрему групу аналітичних рахунків становлять рахунки в обліку затрат на роботи під урожай майбутнього року. Ці затрати в кінці року не списуються, а враховуються як незавершене виробництво, до якого при вирощуванні продукції рослинництва належить внесення органічних і мінеральних добрив, спеціальна глибока оранка, освоєння нових земель.

Затрати незавершеного виробництва розподіляють після складання звіту про посівні площі, але не пізніше 1 липня. Розподіл витрат незавершеного виробництва здійснюють поетапно, на кожну культуру.

При пересіві повністю загиблих посівів сума витрат становитиме вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток ґрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві новою культурою (повторювані витрати). Усі інші суми витрат на вартість добрив та витрачені на їх внесення суми тощо, тобто неповторювані витрати, спостерігаються в розрізі статей на пересіяні цукрові буряки, пшеницю і ін [83].

Система групування витрат на будь - яке виробництво включає наступні елементи: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші витрати. Це групування є єдиним і обов'язковим для усіх підприємств незалежно від їх галузевої належності.

Загальну схему обліку виробництва продукції рослинництва у досліджуваних підприємствах відобразимо на рисунку 2.2.



Рис. 2.2. Схема відображення записів у документах з обліку витрат і виходу продукції рослинництва у досліджуваних підприємствах

Таким чином, інформація про виробництво продукції починає формуватись у первинному обліку (первинні документи), а потім проходить етап

зведення (зведені документи), бухгалтерського обліку і аналізу.

Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюють з метою визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних та економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва й для обґрунтування цінової політики підприємства.

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це поточні витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг. У плануванні й бухгалтерському обліку визначають виробничу собівартість продукції та собівартість реалізованої продукції. Собівартість одиниці продукції визначається за допомогою певних методів. Їх вибір залежить від особливостей технології та організації виробництва, характеру продукції, що виробляється. В сільськогосподарському виробництві використовуються такі методи калькулювання собівартості продукції: позамовний, попроцесний і простий [74].

Позамовний метод застосовується тоді, коли виробляється конкретний вид продукції чи виконується робота згідно індивідуального замовлення (договору), наприклад, облік витрат на використання робіт ремонтної майстерні, коли склад робіт та понесені витрати за конкретним замовленням істотно відрізняються.

Попроцесний метод передбачає облік витрат на виробництво певної продукції і складається із кількості пов'язаних між собою процесів. За приклад можна взяти порядок обліку витрат на виробництво силосу, коли спочатку виробується зелена маса, а у другому процесі отримують силос, при цьому зелена маса списується (включається) у витрати на виготовлення силосу.

Простий метод обліку витрат передбачає облік фактичних витрат та вихід конкретного виду продукції (основної, побічної, супутньої) в одному технологічному процесі.

ПрАТ АФ «Іржавецька», ПСП «Рекорд» і ТОВ «Україна» обрали до застосування простий метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва (рис. 2.3).

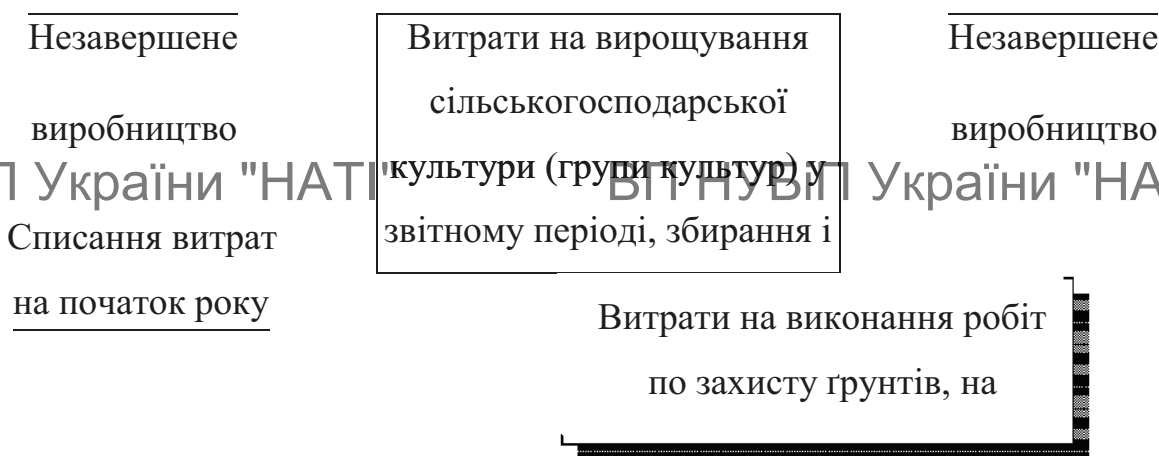
Використання простого методу в сільському господарстві, як показує

практика, дозволяє формувати дані відповідно до потреб контрольних функцій обліку. При цьому, необхідно враховувати, що здійснення поточного контролю витрат у рослинництві вимагає врахування біологічних перетворень довгострокових та поточних активів рослинництва шляхом виконання багатьох технологічних операцій, які мають бути передбачені у бюджеті підрозділу, зокрема у технологічних картах.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Фактичні виробничі витрати рослинництва



ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Рис. 2.3: Схема формування фактичних виробничих витрат рослинництва у досліджуваних підприємствах

Заслуговує на увагу ще один момент - це облік фактичних витрат рослинництва, що відносяться на конкретні види побічної продукції та наступна калькуляція собівартості всіх видів продукції. Проблемою є те, що на сьогодні не запроваджено на практиці такої системи обліку витрат, яка дозволяла би визначати собівартість одиниці продукції з абсолютною точністю. Зазначимо, що одним із головних завдань калькуляції собівартості продукції рослинництва є правильне віднесення і розподіл витрат за об'єктами, віднесення їх на кожний вид продукції в тій мірі, в якій вони відображають вартість використаних засобів. Будь-яке віднесення витрат на продукцію шляхом розподілу знижує точність калькуляції і спотворює фактичну величину собівартості.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Об'єктами розрахунку собівартості в рослинництві є різні види основної та

супутньої продукції, які одержують від кожної сільськогосподарської культури.

Крім того, визначають собівартість незавершеного виробництва, що складається із собівартості сільськогосподарських робіт і вартості спожитих ресурсів для виробництва продукції рослинництва, які виконані (понесені) в поточному році під урожай майбутнього року [74].

Отже, виробничий процес на вирощування сільськогосподарських культур не обмежується календарним роком. Тому в даному випадку одночасно можуть формуватись три типи об'єктів витрат: 1) витрати минулих років під урожай поточного року; 2) витрати даного року під урожай поточного року; 3) витрати даного року під урожай наступних років.

Перші дві групи витрат узгоджуються з планами на календарний рік, так як витрати минулих років описуються на відповідні аналітичні рахунки витрат під урожай поточного року. В зв'язку з цим в обліку виділяють витрати під урожай поточного року і витрати під урожай майбутніх років.

Проведені дослідження показали, що витрати під урожай майбутніх років обліковуються на окремих аналітичних рахунках за видами робіт, бо під час здійснення таких витрат трапляються випадки, коли не відомо, на вирощування якої культури буде використана дана площа. Як ми уже зазначали вище, ці витрати переходять на наступний рік як залишок незавершеного виробництва. В наступному році витрати на посів озимих культур відносять постатейно на відповідні аналітичні рахунки озимих культур урожаю поточного року, а інші витрати, здійснені у минулому році на виконання сільськогосподарських робіт розподіляють у поточному році між культурами після визначення фактичних площ посіву.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати [36].

Продукція рослинництва після збирання транспортується на склад і відповідним чином доробляється (висушується, очищується, сортується тощо).

З огляду на це виникає необхідність визначення межі понесених витрат, які

повинні бути включені у виробничу собівартість продукції. Відповідно до існуючого положення зерно і насіння соняшнику калькуюються за принципом франко-тік (франко-місце зберігання). При цьому в собівартість зерна включають витрати на доробку продукції. Сіно і солома калькуюються за франко-місцем зберігання, силос - франко-силосною спорудою, включаючи витрати на виробництво зеленої маси і на силосування, зелений корм - франко-місцем споживання, коренеплоди, картопля - за франко-місцем зберігання [83].

Для обліку прямих витрат по заготівлі соломи (стягування, пресування, скиртування тощо) відкривають окремий аналітичний рахунок. На ньому обліковують витрати за встановленими на підприємстві статтями. Також у даному підприємстві відкривають аналітичні рахунки для обліку витрат на заготівлю соломи озимих і ярових культур. Дані цих рахунків використовують для обчислення фактичної собівартості соломи. Аналогічні рахунки на підприємстві відкриваються для збирання стебел соняшника.

Як вказано в П(С)БО 30 «Біологічні активи» [53], сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу, тобто, в місяці збору урожаю.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання та додаткові біологічні активи, які не беруть участі у сільськогосподарській діяльності (утримуються для продажу, напрямки їх подальшого використання не визначені, тощо) оцінюють та відображають відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [51].

Некондиційна сільськогосподарська продукція і додаткові біологічні активи (за відсутності активного ринку на такі активи) можуть оцінюватись виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну сільськогосподарську продукцію.

Наприклад, зерновідходи оцінюються за вартістю зерна виходячи з його вмісту в зернових відходах, цукрові буряки, що забраковані при кагатуванні,

дрібна та пошкоджена картопля та овочі для годівлі худоби.

Побічна продукція за умови відсутності на ній активного ринку може бути оцінена за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов'язаною із заготівлею цієї продукції.

До обчислення фактичної собівартості продукції рослинництва перевіряють правильність запису за дебетом і кредитом аналітичних рахунків.

Унаслідок змін відповідно до П(С)БО 30 [53] підприємства, які враховують додаткові біологічні активи та сільгосппродукцію за справедливою вартістю, тепер можуть не визначати їх виробничу собівартість, оскільки необхідність обов'язкового оприбуткування сільгосппродукції за собівартістю (плановою протягом року, з доведенням до фактичної в кінці року) відпала.

Проте, досліджувані підприємства в умовах конкуренції за вільних цін повинні знати виробничу собівартість власної продукції для аналізу господарської діяльності і прийняття управлінських рішень, тому фактичну собівартість продукції рослинництва визначають в додаткових розрахунках за даними обліку відповідно до Методичних рекомендацій № 132 [36] згідно попереднього порядку обчислення собівартості продукції.

Фактична собівартість продукції сільгоспвиробництва поточного року визначається в кінці року, а протягом року вона облічується за плановою собівартістю.

В кінці року проводиться коригування на суму відхилень. Різниця між фактичною і плановою собівартістю сільгоспвиробництва відноситься пропорційно на залишок продукції на кінець року і на ті рахунки бухгалтерського обліку, на які ця продукція була списана протягом року.

Якщо фактична собівартість продукції виявиться вищою від планової, то різницю слід списати додатковим проведенням, а якщо нижчою від планової, то відобразити її методом «сторно».

Витрати на вирощування і збирання зернових культур становлять собівартість зерна, зернових відходів і соломи. Загальну суму витрат (за

вирахуванням вартості соломи) розподіляють на зерно і зернові відходи пропорційно до питомої ваги повноцінного зерна, що міститься в зернових відходах.

Собівартість 1 ц зерна і зернових відходів визначають діленням витрат вирощування зернових культур на відповідну фізичну масу зерна і зернових відходів після очищення і сушіння.

Визначення собівартості 1 ц зерна, зерновідходів, соломи пшениці озимої розглянемо на конкретному прикладі.

Валовий збір зерна пшениці озимої у бункерній вазі склав 1192810 ц з площі посіву 15925 га. Справедлива вартість 1 ц зерна пшениці озимої - 490 грн. Загальні фактичні затрати на вирощування, збирання і доробку основної, супутньої і побічної продукції пшениці озимої склали 297260690 грн. Допущене псування посівів приватною особою на площі 0,5 га, що за балансовою вартістю становить 2085 грн. Планова собівартість 1 ц зерна пшениці озимої згідно з бюджетом собівартості - 330 грн.

Після доробки і сушки зерна отримані зернові відходи в кількості 59267 ц, які за даними лабораторного аналізу містять 40% повноцінного зерна, невикористовувані відходи та усихання - у кількості 2100 ц.

Крім того, отримано 11710 ц соломи. Фактичні затрати на збирання, транспортування і скиртування соломи склали 201217 грн.

Узагальнений розрахунок собівартості продукції озимої пшениці наведено в таблиці 2, 3.

Таблиця 2.3

ВП НУБіП України "НАТІ" **Резрахунок собівартості продукції озимої пшениці** ВП НУБіП України "НАТІ"

№ п/п	Зміст запису	Кількіс ть, ц	Сума, грн.
1	2	3	4
1.	Валовий збір (за справедливою вартістю)		
	зерно у бункерній вазі	1192810	584476900
	зерно після доробки і сушки	1110743	544264070
	зернові відходи з 40% вмістом повноцінного зерна	59267	X
	зернові відходи в переведенні на повноцінне зерно (59267 x 40%)	23706,8	11616332
	повноцінне зерно, що підлягає калькуляції (1110743 + 23706,8)	1134449,8	445555420
	невикористані відходи та усихання (59267 - 31706,8) + 2100 солома	37660,2 11710	18943498 201217
2.	Витрати з вирощування озимої пшениці, в т. ч.:		297260690
	вартість зіпсованих посівів		2085
	витрати на збирання соломи		201217
3.	Витрати, що віднесені на повноцінне зерно (289362100 - 2085 - 201217)		297057430
4.	Фактична собівартість 1 ц повноцінного зерна (297057430 : 1134449,8)		350
<i>Продовження таблиці 2.3</i>			
1	2	3	4
5.	Фактичні витрати, що віднесені на зернові відходи (23706,8 x 350)		8297380
6.	Фактична собівартість 1 ц зернових відходів (8297380 : 59267)		140
7.	Фактична собівартість 1 ц соломи (5571,84 : 464,32)		60

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

В нашому прикладі коригування здійснюється методом додаткового запису.

При обчисленні собівартості 1 ц кукурудзи перераховують качани у повній стиглості на сухе зерно за фактичним виходом зерна з качанів, визначеним хлібоприймальними підприємствами за результатами обмолочування середньодобових зразків з урахуванням базисної вологості зерна в качанах (22 %) [36].

Качани кукурудзи повної стиглості, що залишились у господарстві, а

також закладені на силос, переводять у сухе зерно за середнім відсотком виходу зерна базисної вологості з качанів, реалізованих господарством заготівельним організаціям. Цей відсоток визначають за даними реєстрів накладних на прийняте зерно. Собівартість 1 ц кукурудзи визначають діленням витрат виробництва (за винятком витрат на збирання, транспортування стебел кукурудзи) на масу зерна кукурудзи.

Собівартість кошиків сояшника визначають залежно від віднесених на них витрат за нормативами, встановленими на підставі витрат на збирання, пресування, транспортування тощо.

Собівартість 1 ц продукції сояшника (насіння) визначають у порядку, встановленому для зернових культур. Із загальної суми витрат, віднесених на сояшник, віднімається вартість стебел та кошиків сояшника, виходячи з розрахунково - нормативних витрат на роботи, пов'язаних із заготівлею побічної продукції.

Сума витрат, що залишаються, ділиться на масу одержаної від урожаю і оприбуткованої продукції. У ПрАТ АФ «Іржавецька» вартість стебел і кошиків не обліковується.

Планова собівартість сояшника у ПрАТ АФ «Іржавецька» на 2022 рік була 410 грн. За 2022 рік валовий збір сояшника за мінусом мертвих відходів становив 31000 ц. Фактичні витрати на вирощування сояшника склали 12436700 грн.

Фактична собівартість 1 ц сояшника становить $(12436700 / 31000) = 401$ грн.

Різниця між фактичною і плановою собівартістю 1 ц сояшника склала $401 - 410 = -9$ грн. На всю продукцію $(-9) \times 31000 = 279000$ грн.

В нашому випадку планова собівартість 1 ц насіння вища за фактичну, тому застосовується метод «червоне сторно». При цьому складається така бухгалтерська проводка: Дт 940 Кт 231 на суму 279000 грн.

Таким чином, для визначення фактичної собівартості одиниці продукції складається спеціальний розрахунок.

У рослинництві досліджувані підприємства використовують частину виробленої власної готової продукції як насіння для наступного виробництва. Продукція власного виробництва (зерно на посів) використовується для одержання нової продукції в наступному році, що обумовлює економічну вигоду.

Отож, визначення собівартості продукції - доволі складний та послідовний процес, який потребує точності ведення обліку та відповідальності працівників на кожному етапі обробки інформації.

2.2. Облік витрат та процес калькулювання собівартості продукції тваринництва

В умовах розвитку ринку продукції сільського господарства та її переробки важлива роль також належить продукції тваринництва.

Облік процесу виробництва у тваринництві дає змогу нагромаджувати і систематизувати витрати на вирощування та відгодівлю тварин, стежити за збільшенням їх живої маси, вести облік наявного поголів'я, його живої маси, вартості на початок звітного періоду, а також змін цих показників за звітний період. Фінансово - економічний механізм обліку витрати виробництва у тваринництві розмежовуються за галузями: скотарство (молочне і м'ясне); свинарство, вівчарство (вовняне, м'ясне, каракульське), птахівництво (яєчне, м'ясне), бджільництво (медове, медово-запилювальне, бджолорозплідне), рибицтво, цювківництво та ін. і видами виробництв, тобто за спеціалізацією. Натомість витрати виробництва повинні суворо розмежовуватися за видами: витрати живої праці, використання коштів праці та предметів праці, основних засобів і малоцінних предметів, кормів, засобів захисту тварин. Тваринництво має низку істотних особливостей, які відображаються у створенні обліку [68, с.

84].

Основним завданням обліку витрат виробництва продукції тваринництва

є:

- контроль за збереженням тварин;

- реєстрація руху поголів'я, з метою визначення потреби в кормах;
- правильне обчислення вартості тварин при їх надходженні і вибутті, здійснення заходів, щодо нестач, крадіжок.
- первинному обліку використовується велика кількість різноманітних документів, на підставі яких виробляються всі наступні записи.

Записи про витрати виробництва продукції тваринництва ПрАТ АФ «Іржавецька», ПСП «Рекорд» і ТОВ «Україна» здійснюються на підставі бухгалтерських документів (рис. 2.4).

Основним видом витрат предметів праці стосовно обліку витрат у тваринництві є витрати кормів, первинний облік яких ведуть у Відомостях обліку витрат кормів. Відомість є комбінованим накопичувальним документом, на підставі якого здійснюють видачу та списання кормів. Зведений облік витрат кормів ведуть у Журналі обліку витрачання кормів. У ньому для кожного виду кормів і групи тварин відводять окремі сторінки, на

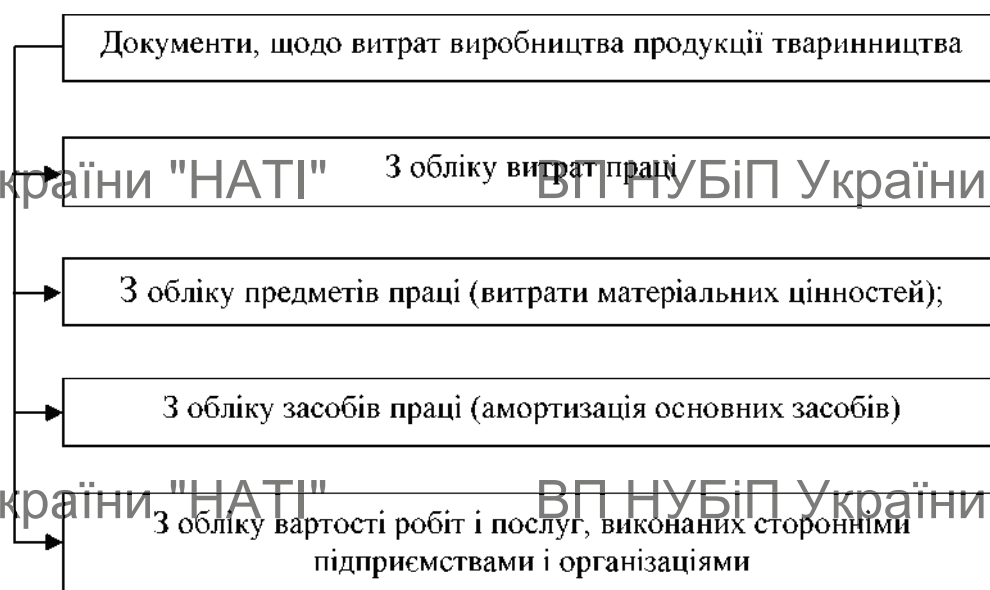


Рис. 2.4. Документи щодо витрат виробництва продукції тваринництва у досліджуваних підприємствах [62]

яких записують витрати кормів за їх видами у фізичній масі в перерахунку на кормові одиниці та за вмістом протеїну, а також кормодні. Витрачання інших матеріальних цінностей (біопрепаратів, медикаментів тощо) оформлюється у встановленому порядку накладними (внутрішньогосподарського призначення) та іншими видатковими документами. Списання витрачених малоцінних і

швидкозношуваних предметів, спецодягу, спецвзуття, малоцінних необоротних активів проводять на підставі Актів на списання виробничого та господарського інвентарю. При витрачанні товарно-матеріальних цінностей обов'язково перевіряють правильність застосування норм витрат, відповідність зазначеного поголів'я тварин фактичній наявності на кожну дату [27, с. 72].

Витрати засобів праці фіксують у Розрахунках нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів у встановленому порядку. Витрати з обліку вартості виконаних робіт і наданих послуг відображають на підставі рахунків, актів на приймання виконаних робіт. Послуги вантажного автотранспорту для тваринництва списують на підставі Подорожнього листа вантажного автомобіля.

Об'єктами обліку виробничих витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами. На кожну таку групу тварин відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображають витрати на утримання тварин і вихід продукції тваринництва.

Облік витрат і виходу продукції також здійснюють у розрізі окремих об'єктів (виробництво, види або групи тварин).

Витрати на виробництво продукції тваринництва в плануванні та обліку групуються за статтями, що встановлюються кожним із досліджуваних підприємств самостійно в обліковій політиці.

ПрАТ АФ «Іржавецька» використовує таку номенклатуру статей витрат (таблиця 2.4).

ВП НУБІП України "НАТІ" Номенклатура статей витрат для галузі тваринництва ВП НУБІП України "НАТІ"

Типова номенклатура	Деталізована номенклатура
Витрати на оплату праці	Оплата праці працівників, зайнятих утриманням та доглядом за тваринами
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи для працівників, зайнятих утриманням та доглядом за тваринами
Паливо та мастильні матеріали	Пальне
Засоби захисту тварин	Мастильні матеріали
	Біопрепарати
	Дезінфекційні засоби
Корми	Ветеринарні препарати
	Корми власного виробництва
	Покупні корми
Роботи та послуги	Транспортні послуги
	Електропостачання
	Водопостачання і водовідведення
	Теплопостачання
	Газопостачання
Витрати на утримання основних засобів	Роботи і послуги сторонніх організацій
	Оплата праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях
	Запасні частини
	Ремонтно-будівельні та інші матеріали
	Послуги з поточного обслуговування та ремонту
	Оплата праці персоналу, що обслуговує необоротні активи, механіків
Інші витрати	Амортизація необоротних активів
	Вартість МШП, тари, інвентарю, матеріалів (підстилки, вапна)
	Вартість бирок для ідентифікації тварин
	Орендні, страхові та лізингові платежі
	Резерви та інші витрати
Непродуктивні витрати	Втрати від браку
Витрати на організацію виробництва управління	Падіж
	Загальновиробничі витрати тваринництва

Така номенклатури статей витрат дозволяє ПрАТ АФ «Іржавецька» детально отримувати інформацію про понесені витрати на вирощування того чи іншого виду продукції, а також визначати резерви їх зниження.

Для успішного здійснення господарської діяльності необхідно, щоб ціна кожної одиниці виготовленої підприємством продукції покривала витрати, а кожний

підрозділ або частина виробничого процесу несли б відповідальність за формування своєї частини витрат на виробництво.

Групування витрат має забезпечити потреби формування вартісних параметрів підприємства, задовольнити не лише економічні, а й технічні аспекти управління (нормування, калькулювання, кошторисна справа, облік, контроль, аналіз, єдність методичної та організаційної побудови) як фінансового, так і внутрішньогосподарського обліку [23].

Система групування витрат на виробництво продукції тваринництва. Як і рослинництва включає наступні елементи: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші витрати.

Поелементний розріз витрат потрібен для визначення їх структури, питомої ваги окремих витрат, визначення розміру національного доходу тощо. Поелементне групування витрат використовують для складання кошторисів, утворення нормативної бази виробництва, аналізу тощо. Цей план групування затрат є вихідним у формуванні практично всіх вартісних параметрів, визначенні результатів виробництва та фінансових результатів.

Аналітичний облік витрат та виходу продукції тваринництва здійснюють у звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва (ф. № 5.5 с.-г.). Звіт складають за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку по відповідним статтям витрат.

Показники Звіту № 5.5 с.-г. за кредитом аналітичних рахунків виробництв переносяться у Зведену відомість № 5.10 с.-г. до Журналу-ордеру № 5 В.с.-г. в межах галузі виробничої діяльності та структурних підрозділів.

Для синтетичного обліку витрат і виходу продукції тваринництва використовується субрахунок 232 «Виробництво продукції тваринництва». Це - активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображаються витрати на виробництво, а за кредитом - вихід продукції [83].

Залишок на субрахунку протягом року не виводять, замість нього відображають дебетовий і кредитовий оборот наростаючим підсумком. У кінці року залишок покаже витрати незавершеного виробництва.

При проведеному дослідженні нами була встановлена наступна

кореспонденція рахунків у досліджуваних підприємствах (таблиця 2.5)

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків по рахунку 232 «Тваринництво»

Зміст операції	Кореспондуючий рахунок	Сума, грн.
1	2	3
По дебету рахунку 232		
1.Відпущено на виготовлення продукції тваринництва :		
- сировини та матеріалів	201	128
- палива на технологічні цілі	203	1224
- будівельних матеріалів	205	475
- запасних частин на ремонт обладнання	207	384
- корми для відгодівлі худоби власного виробництва	27	10600
2.Відпущено зі складу для потреб тваринництва малоцінні та швидкозношувані предмети	22	1100
3.Нараховано амортизацію необоротних активів	13	1027
4.Списано на годівлю тварин корми шляхом випасу	231	1067
5.Віднесено вартість робіт виконаних робочими кіньми	234	298
6.Списано витрати допоміжних виробництв	23	1057
7.Оплачено підзвітними особами витрати тваринництва	372	900
8.Віднесено на витрати тваринництва частину витрат майбутніх періодів	39	1300
9.Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів тваринництва	710	4590
10.Розподілені та списані в кінці року загально-виробничі витрати тваринництва	91	2434
11.Розподілені інші непрямі витрати	91	1345
12.Списано вартість послуг сторонніх організацій	63	315
13.Віднесено на витрати тваринництва використані корми та підстилку	27	357
14.Нараховано заробітну плату виробничим працівникам тваринництва	661	3000
15.Проведено відрахування на соціальне страхування із зарплати робітників галузі тваринництва єдиного внеску на загально-обов'язкове державне соціальне страхування	65	300
16.Нараховано страхові платежі зі страхування майна галузі тваринництва	655	5000
17. Коригування суми доходів та суми витрат в кінці року при остаточному визначенні суми фактичних витрат на біологічні перетворення:		
- на суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року над сумою доходів, віднесених протягом року;	710	456

Продовження таблиці 2.5

1	2	3
- на суму перевищення доходів, віднесених протягом року над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (червоне сторно)	710	489

По кредиту субрахунка 232		
18.Оприбутковано гній, вивезений на поле	231	1146
19.Оприбутковано дочочні біологічні активи	21	1500
20.Оприбутковано основну і побічну продукцію тваринництва	27	86280
21.Первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів у тваринництві: приплід і приріст живої маси	21	293154
22.Віднесено вартість робіт, виконаних робочими кіньми	234	3693
23.Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів тваринництва	940	4713
24.Коригування суми доходів та суми витрат в кінці року при остаточному визначенні суми фактичних витрат на біологічні перетворення: - на суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року, над сумою інших операційних витрат, віднесених протягом року; - на суму перевищення інших операційних витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (червоне сторно)	940	564
	940	513

В бухгалтерському обліку витрати на виробництво продукції тваринництва визнаються витратами основної діяльності і пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів. Біологічне перетворення - це процес якісних і кількісних змін біологічних активів. Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів ведуть відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» [52].

Як було зазначено уже вище згідно П(С)БО 30 [53] продукція тваринництва оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, тому у ПрАТ АФ «Іржавецька» для управлінських цілей фактична собівартість продукції тваринництва визначається в додаткових розрахунках за даними обліку відповідно до Методичних рекомендацій № 132 [36] згідно попереднього порядку обчислення собівартості продукції.

Розрахунок собівартості продукції тваринництва у ПрАТ АФ «Іржавецька», ПСП «Рекорд» і ТОВ «Україна» здійснюється на підставі калькуляційних розрахунків, точність та обґрунтованість яких впливає на об'єктивність цілої низки важливих економічних показників.

Аналіз вивчення собівартості продукції тваринництва у досліджуваних підприємствах показав, що допускаються помилки при калькулюванні фактичної

собівартості продукції.

Щоб уникнути помилок в майбутньому, розглянемо порядок калькулювання окремих видів продукції тваринництва, який застосовується в даному господарстві.

Витрати на утримання худоби (без витрат на незавершене виробництво на кінець року та вартості побічної продукції) становлять собівартість продукції тваринництва.

Вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного лиха відносять на фінансові результати підприємства, а вартість тварин, які загинули з інших причин (без сум, віднесених на матеріально відповідальних осіб), відображають в окремій статті у складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

Масу загиблого чи вимушено забитого молодняка худоби та дорослої худоби на відгодівлі не виключають із приросту живої маси, одержаного за звітний рік.

Вартість гною, одержаного від групи тварин визначають, виходячи з нормативно-розрахункових витрат і витрат на його видалення та вартості підстилки. Собівартість 1 тонни гною розраховують діленням загальної суми витрат на його фізичну масу. Кількість рідкого гною переводять у звичайний гній за вмістом сухих речовин [36].

У ПрАТ АФ «Іржавецька» розраховують собівартість одного центнера молока і однієї голови приплоду.

Останню оцінюють "за вартістю 60 кормо-днів утримання" корови." Собівартість 1 кормо-дня обчислюють діленням усієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості 1 ц молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) поділити на кількість одержаного молока в центнерах.

Покажемо на конкретному прикладі розрахунок даних собівартостей:

Середньорічне поголів'я корів молочного стада у ПрАТ АФ «Іржавецька» в 2022 році становило 1671 голів.

Кількість днів утримання в господарстві - 365.

Визначимо кількість кормо-днів:

$1671 \text{ голів} \times 365 \text{ днів} = 609\,915 \text{ кормо-днів.}$

Сума витрат на утримання корів за мінусом вартості побічної продукції становить 9349997 грн.

$9349997 : 609\,915 \text{ кормо-днів} = 15,33 \text{ грн.}$ - собівартість одного кормо-дня.

Собівартість 1 голови приплоду становить:

$60 \text{ кормо-днів утримання} \times 15,33 \text{ грн} = 920 \text{ грн.}$

Собівартість всього приплоду становить:

$1367 \text{ голів приплоду} \times 920 \text{ грн} = 1\,257\,640 \text{ грн.}$

Вирахуємо затрати на виробництво молока

$9349997 \text{ грн.} - 1\,257\,640 \text{ грн.} = 8\,092\,357 \text{ грн.}$

Собівартість 1 ц. молока становить:

$8\,092\,357 \text{ грн.} : 49\,606 \text{ ц} = 163 \text{ грн.} 13 \text{ коп.}$

У м'ясному скотарстві одну голову приплоду оцінюють за її живою масою і плановою собівартістю 1 ц маси телят при відлученні. Для збереження обсягу

дипломної роботи ми не будемо приводити конкретний приклад.

У ПрАТ АФ «Іржавецька» утримується значна кількість поголів'я свиней - 6670 голів. Все поголів'я розміщується в спеціалізованих приміщеннях.

Собівартість продукції свинарства включає витрати на утримання свиноматок з поросятами до відлучення, кнурів, поголів'я свиней на

дорощуванні і відгодівлі. Ці витрати розподіляють між окремими видами продукції свинарства (голову ділового приплоду, приріст живої маси, гній).

Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду на момент відлучення визначають діленням загальної суми витрат за рік на утримання основного стада (крім вартості побічної продукції) на кількість приросту живої

маси відлучених поросят, включаючи живу масу приплоду при народженні.

Собівартість 1 ц приросту живої маси відлучених поросят обчислюють діленням суми вартості поросят під свиноматками на початок року і витрат на основне стадо за поточний рік на живу масу відлучених поросят; у тім числі загиблих.

Собівартість 1 ц приросту живої маси всіх інших облікових груп свиней (на дорощуванні відгодівлі) визначають діленням витрат за відповідною групою на кількість приросту [36].

Затрати на утримання основного стада свиней за звітний рік становили 1956000 грн; вартість побічної продукції - 2000 грн. Оприбутковано 20625 голів приплоду живою масою 165 ц і 1299 и приросту поросят до 2-місячного віку.

Відлучено від свиноматок і переведено в старші вікові групи 19609 голів масою 1299 її. Залишок поросят під свиноматками на початок року становив 5000 голів живою масою 60 ц вартістю 78000 грн. Залишок поросят лід свиноматками на кінець року становив 6016 голів, живою масою - 225 ц.

Розрахунок представимо в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6
Розрахунок фактичної собівартості 1 ц живої маси поросят

Показники	Кількість, голів	Вага (жива маса), ц	Сума, тис. грн.
Залишок поросят під свиноматками на початок року	5000	60	78
Приплід	20625	165	-
Приріст		1229	1956
Разом надійшло	20625	1464	1956
Разом надійшло із залишком на початок року	25625	1524	2032
Переведення до старшої групи (відлучення поросят)	19609	1299	1732
Залишок поросят під свиноматками на кінець року	6016	225	300
Разом вибуло із залишком на кінець року	25625	1524	2032

Таким чином, організація синтетичного та аналітичного обліку витрат виробництва продукції рослинництва чи тваринництва повинна забезпечити: відображення всіх проведених операцій щодо витрат, відповідний розподіл витрат за об'єктами обліку і об'єктами калькулювання, визначення собівартості продукції, своєчасне отримання необхідної інформації для потреб управління.

Процес калькулювання є невід'ємною частиною облікового процесу та основою для прийняття ефективних управлінських рішень.

2.3. Шляхи удосконалення обліку витрат та процесу калькулювання

еобіартості сільськогосподарської продукції

Досконалий процес ведення обліку витрат на виробництво продукції тваринництва у більшості сільськогосподарських підприємств займає важливу стратегічну позицію, адже галузь тваринництва є провідною для більшості сільськогосподарських господарств і ряд виявлених в процесі дослідження недоліків впливає на погіршення діяльності підприємства та країни в цілому. Тому першим кроком для удосконалення фінансово-економічного механізму здійснення обліку витрат виробництва продукції тваринництва є оптимізація саме первинного обліку. Так, з метою скорочення витрат праці на заповнення первинної документації з обліку надходження та руху тварин і тваринницької продукції, а в подальшому їх опрацювання, О.О. Одношєвна та О.В. Драницький пропонують запровадити у сільськогосподарських підприємствах розроблену Накопичувальну відомість на оприбуткування приплоду тварин [48] (таблиця 2.7).

У відомості вказують, за ким із тваринників була закріплена тварина, яка дала приплід, кличку і номер матки, кількість і вагу приплоду, присвоєні молодняку номери. Такий порядок передбачено з метою забезпечення контролю за оприбуткуванням тварин від приплоду. Адже якщо протягом місяця буде загибель новонароджених тварин та коли не буде по них актів на приплід та відомостей, то можуть не оформляти й актів на вибуття, що зумовить неточність економічної інформації та погіршення фінансово-господарської діяльності в цілому.

Відомість рекомендовано складати замість другого примірника Акта на оприбуткування приплоду тварин. Удосконалена відомість складатиметься на підставі Акту на оприбуткування приплоду тварин, а в кінці місяця, після занесення даних у Книгу обліку руху худоби і птиці та Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва, разом із Звітом про рух худоби і птиці на фермі передаватиметься в бухгалтерію окремо взятого підприємства.

Таблиця 2.7

**УДОСКОНАЛЕНА НАКОПИЧУВАЛЬНА ВІДОМІСТЬ НА
ОПРИБУТКУВАННЯ ПРИПЛОДУ ТВАРИН**

Рік	Місяць	Назва підприємства	Ферма	НАКОПИЧУВАЛЬ НА ВІДОМІСТЬ №		П.І.Б завідув ача фермою					
				НА	ОПРИБУТКУВАН НЯ ПРИПЛОДУ ТВАРИН						
2022	березень	ПрАТ АФ «Іржавецька»	№								
Група тварин - Свині											
Дата	П.І.Б. особи, за якою закріпле ні тварини	Кличка та номер матки	Народилося живими				Кличка, інвентарний номер (присвоєний)	Вартість приплоду, грн.	Кореспонденція рахунків		Підпис особи про одержання приплоду
			хряки		свинки				Дт	Кт	
			голів	маса, кг	голів	маса, кг					
.. р	П.І.Б.	1354	3	4	4	3	-	600	21	23	
.. р	П.І.Б.	1652	3	4	3	4	-	600	21	23	
.. р	П.І.Б.	1437	6	3	2	3	-	600	21	23	
.. р	П.І.Б.	1931	5	4	3	4	-	600	21	23	
.. р	П.І.Б.	1654	4	3	5	4	-	600	21	23	
Разом за місяць			21	18	17	18	-	3000	-	-	

Ми уже зазначали у п. 2.1, що на основі Звітів про рух матеріальних цінностей, відомостей нарахування оплати праці, напромаджувальних відомостей обліку роботи автотранспорту, машинно-тракторного парку та інших документів складають Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва рослинництва (№ 5.5 с.-г.). Його ведуть за кожною бригадою. В

звіті систематизують витрати за статтями і елементами витрат за місяць і нарастаючим підсумком з початку року. Тут же відображають вихід сільськогосподарської продукції, яка оцінюється в момент первісного визнання за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. В. Вакуленко [10] вважає, що ведення даного Звіту не дозволяє отримати достатній обсяг аналітичної інформації. Саме тому він пропонує щомісячно формувати до даного звіту «Додаток до Звіту № 5.5», в якому деталізуються необхідні статті витрат за нормами, фактичними показниками і відхиленнями від норм і причинами відхилень.

Враховуючи важливість вирощування органічної продукції, автор пропонує виокремлювати в запропонованому Додатку статті витрат, які забезпечують високу якість продукції за системою органічного землеробства (витрати на сертифікацію, на безпечні засоби захисту рослин тощо) (таблиця 2.8).

Таблиця 2.8

Додаток до форми Звіту про витрати та вихід продукції основного виробництва рослинництва

за _____ 2022 р.
(місяць)

Статті витрат	Нормативні показники (на 1 га.)	Фактичні показники (на 1 га.)	Понесені витрати на фактичний обсяг робіт	Відхилення (+/-)	Причини відхилення
Заробітна плата					
Насіння					
Добрива					
Органічне насіння					
Органічні добрива					

Пояснення відповідальних (службових) осіб: _____

Враховуючи досвід вітчизняної та зарубіжної практики обліку, ми повністю підтримуємо пропозицію К.А. Пилипенко [55] щодо систематизації різних видів

витрат на сільськогосподарських підприємствах класифікувати витрати в управлінському обліку для прийняття управлінських рішень за такими напрямками: для визначення собівартості продукції (робіт, послуг), оцінки запасів і фінансових результатів; для аналізу і планування; для контролю і регулювання (рис. 2.5).

За допомогою запропонованої класифікації витрат можна отримати більш точну, розширену та деталізовану інформацію про витрати, проводити поглиблений і ґрунтовний їх аналіз, планування та контроль. Кожен елемент витрат є єдиним і неподільним, незалежно від кількості статей групування. Така інформація дозволяє обліковувати, аналізувати, планувати і контролювати витрати як по кожному об'єкту (підрозділу), так і по підприємству в цілому та є основою для складання розділу 3 «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Запропонована класифікація витрат для побудови управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах дає можливість здійснювати управління витратами з метою забезпечення ефективного процесу виробництва і реалізації продукції. Для цього внутрішньогосподарський облік повинен мати відповідні методи обліку витрат.

З метою більш ґрунтового контролю за витратами А.А. Костякова пропонує використовувати наступну класифікацію витрат виробництва залежно від обсягу виробництва та номенклатуру статей та елементів витрат відповідно циклу виробництва продукції рослинництва (таблиця 2.9) [24].

Запропонована номенклатура статей та елементів витрат для організації їх в обліку рослинництва має велике значення для визначення та аналізу собівартості, оскільки дозволить впровадити попроцесний та нормативний методи обліку, вести традиційний калькуляційний варіант обліку витрат або облік прямих витрат за системою «директ-костінг» для нарахування та аналізу відповідно повної та неповної (скороченої) виробничої собівартості продукції.

Як ми уже зазначали у попередніх пунктах, що фактична собівартість продукції визначається за звітний рік. До витрат повинні бути включені

фактично понесені витрати. Але ж на рахунку 23 «Виробництво» продукцію
власного виробництва (корми, насіння і посадковий матеріал тощо),
відображають протягом року не за фактичною собівартістю, а за справедливою
вартістю. Тому вважаємо за необхідне не погодитись з тим, що

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

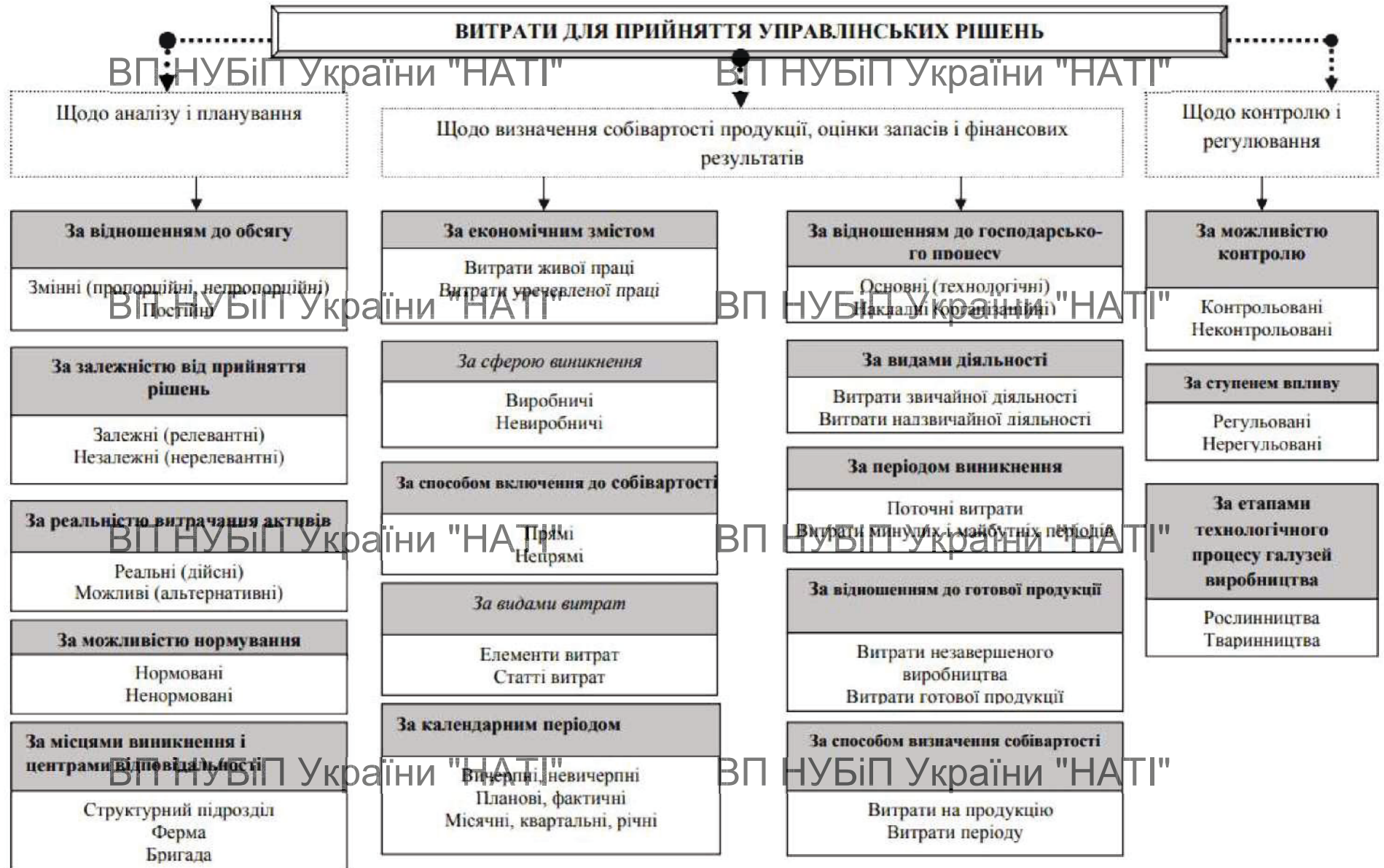


Рис. 2.5. Класифікація витрат в управлінському обліку сільськогосподарських підприємств [ф5]

Класифікація витрат виробництва залежно від обсягу виробництва та номенклатура статей та елементів витрат для організації їх обліку

в рослинництві

№ п/п	Найменування статей та елементів витрат	Цикли виробництва			
		Осінньо-зимові роботи	Весняні роботи	Весняно - літні роботи	Вирощування культур, збір врожаю тощо
1	2	3	4	5	6
Змінні та умовно-змінні прямі трудові і матеріальні витрати (пропорційні)					
1	Оплата праці основних працівників (включаючи відрахування на соціальні заходи)	+	+	+	+
2	Оплата праці найманих працівників (включаючи відрахування на соціальні заходи)	+	-	+	+ збір врожаю
3	Насіння та посадковий матеріал	+	-	+	-
4	Добрива: а) органічні б) мінеральні	+	--	-	-
5	Засоби захисту рослин	-	-	+	+ вирощ.культур
6	Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Інші умовно-змінні прямі витрати					
7	Роботи та послуги: - вагові автомашини	+	-	+	+
	- автомашини спеціального призначення	+	+	+	+
	- робота тракторів	+	+	+	+
	- робота комбайнів та інших самохідних машин	-	+	+	+
	- електропостачання	+	-	+	-
	- водопостачання	-	-	+	+
	- роботи та послуги сторонніх організацій	+	+	+	+
8	Витрати на утримання основних засобів:				
	- оплата праці	+	+	+	+
	- ПММ	+	+	+	+
Постійні прямі і непрямі витрати					
9	- витрати на ремонт основних засобів	+	+	+	+
	- амортизація приміщень та техніки	+	+	+	+

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5	6
10	Інші витрати (включаючи плату за оренду)	+	+	+	+
11	Непродуктивні витрати	+	+	+	+
12	Втрати від браку	-	-	-	+ збір врожаю
13	Загальновиробничі витрати	+	+	+	+
1-13. Виробничі витрати (скорочена собівартість)					
Постійні витрати періоду					
14	Адміністративні витрати	+	+	+	+
15	Витрати на збут	-	-	-	+ при реалізації продукції
16	Фінансові витрати (відсотки за користування кредитами)	+	+	+	+
1-16. Повна (комерційна) собівартість					

базою фактичних витрат при визначенні фактичної собівартості є дебет рахунка 23 «Виробництво». На нашу думку, ці витрати повинні бути скориговані на різницю між справедливою вартістю та фактичною виробничою собівартістю продукції власного виробництва, яка у звітному році використовується для виробництва продукції та/або біологічних активів. Це, зокрема, стосується вартості кормів власного виробництва, зерна, яке використовується на корм худоби, насіння і посадкового матеріалу власного виробництва.

Незважаючи на підвищену увагу науковців до питань використання такого елемента методу бухгалтерського обліку як калькулювання, обґрунтування та систематизація традиційних та прогресивних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в чинних нормативно-законодавчих актах залишається невирішеним.

Цілком підтримуємо позицію Н.В. Тлущкевич, яка відмічає, що «необхідно у національних положеннях стандартах бухгалтерського обліку для цілей управлінського обліку передбачити можливість застосування інших методик обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), що сприятиме співставності, взаємовикористанню й аналітичності показників фінансової і управлінської звітності та належному обліково-аналітичному забезпеченню процесу прийняття управлінських рішень в системі менеджменту» [80].

Для відображення витрат у сільськогосподарських підприємствах

призначені форми фінансової звітності:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. 1), в якому містяться дані про незавершене виробництво у складі запасів - рядок 1102 «Незавершене виробництво»;

- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. 2), в якому містяться дані про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати та елементи витрат, представлені у III розділі «Елементи операційних витрат».

Виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (рядок 2000 визначається відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати» [51, 52]. Проте, у зазначеному рядку відображаються всі господарські операції, пов'язані із реалізацією як готової сільськогосподарської продукції, так і робіт і послуг. Т.Р. Хомяк вважає, що групування даних показників у одному рядку фінансової звітності є недоцільним. Зокрема, така недоцільність полягає і тому, що є ряд підприємств, які займаються іншими видами діяльності (надання послуг, виконання робіт), а за таких умов користувачу важко оцінити результат від основної діяльності - виробництво сільськогосподарської продукції»

Вагоме значення у прийнятті управлінських рішень мають елементи операційних витрат, які ми розглядали у попередніх пунктах. З метою оцінки основної діяльності сільськогосподарських підприємств повністю поділяємо пропозицію Т.Р. Хомяка щодо виділення елементів витрат, пов'язаних з виробництвом у внутрішній фінансовій звітності (таблиця 2.10) [87].

Таблиця 2.10

**Пропозиції щодо вдосконалення форми 2 «Звіт про фінансові результати»
(Звіт про сукупний дохід) у частині собівартості та елементів витрат**

Стаття	Код рядка а	За звітн. період	За аналог. період поперед. року
1	2	3	4

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	2838 004	2700 056
Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	1665 822	1612 798

Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4
<i>в тому числі:</i>			
<i>собівартість реалізованої продукції</i>	2051	1012 151	994 567
<i>собівартість робіт</i>	2052	456 387	401 765
<i>собівартість послуг</i>	2053	197 284	213 466
Валовий:			
Прибуток	2090	1172 181	1 087 258
Збиток	2095	-	-
Інші операційні доходи	2120	151 636	353 502
Адміністративні витрати	2130	45 499	23 768
Витрати на збут	2150	73 875	56 323
Інші операційні витрати	2180	710 481	179 586
ІІІ. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ			
Матеріальні затрати	2500	1041 791	936 674
<i>в тому числі:</i>			
<i>виробничі матеріальні витрати</i>	2501	987 567	789 345
Витрати на оплату праці	2505	159 293	111 970
<i>в тому числі:</i>			
<i>виробничі витрати на оплату праці</i>	2506	101 456	87 456
Відрахування на соціальні заходи	2510	31 223	30 099
<i>в тому числі:</i>			
<i>відрахування на соціальні заходи виробничих працівників</i>	2511	23 178	22 156
Амортизація	2515	83 337	64 237
<i>в тому числі:</i>			
<i>амортизація необоротних активів виробничого призначення</i>	2516	77 345	55 245
Інші операційні витрати	2520	327 029	205 371
<i>в тому числі:</i>			
<i>виробничі інші операційні витрати</i>	2521	298 345	184 356
Разом	2550	1642 673	1345 351

Впровадження запропонованих змін до фінансової звітності сільськогосподарських підприємств дозволить підвищити інформаційну наповненість, а також якість прийнятих на їх основі управлінських рішень.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СОБІВАРТІСТЮ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Аналіз витрат сільськогосподарських підприємств та їх структуризація

Підготовка стратегічних управлінських рішень в умовах невизначеності потребує ретельного аналітичного обґрунтування.

Аналіз витрат підприємства є основою для їх прогнозування. Особливо важливого значення набуває ретельний економічний аналіз в умовах самостійного прогнозування витрат підприємства. В сучасних умовах господарювання підприємства прагнуть максимізувати свої доходи, які забезпечують їх розвиток і надати соціальні гарантії працівникам. Зниження та оптимізація витрат підприємства сприяє як зростанню прибутку, так і найбільш раціональній організації трудового процесу [79].

Економічний аналіз 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 витрат на виробництво продукції є виявлення можливості раціонального використання виробничих ресурсів, інформаційне забезпечення та всебічна оцінка досягнутих результатів щодо оптимізації виробничих витрат, обґрунтування управлінських рішень.

Якість проведення аналізу витрат значною мірою залежить від правильного використання принципів і методів аналізу, які дають змогу організації системного підходу до вивчення господарської діяльності сільськогосподарських підприємств.

Головна методика аналізу полягає у виробленні аналітичних результатів, рекомендацій, які максимально сприятимуть та відіграватимуть важливу роль при прийнятті управлінських рішень. Методика аналізу насамперед повинна визначатися структурою і властивостями системи сільськогосподарських

підприємств.

На більшості підприємств важко отримати узагальнену інформацію про витрати на виробництво продукції в процесі виробничого циклу. Залежно від стану рівня витрат, конкретних завдань, поставлених керівництвом, аналіз можна проводити одночасно в усіх напрямках або їх частині, охоплювати весь цикл виробництва або окремі його стадії і процеси. Однак для досягнення мети - зменшення витрат, аналіз, на нашу думку, необхідно здійснювати систематично, внаслідок чого у результаті буде постійно нагромаджуватись інформація про зміни витрат, їх динаміку, що забезпечить якість аналізу і підвищить обґрунтованість інформації, яка використовуватиметься при прийнятті управлінських рішень.

Сьогодні, коли ПрАТ «АФ «Іржавецька», ПСП «Рекорд» і ТОВ «Україна» притримуються виробництва продукції з економією понесених витрат, то постає необхідність суттєво розширити межі аналітичних досліджень витрат ресурсів, доповнити їх новими аспектами, упорядкувати і, по можливості опрацювати галузеві аналітичні програми, рекомендації, зробивши при цьому зміни на змістовному рівні, в діючу методика [91].

Методика аналізу собівартості продукції включає такі основні моменти, як зображені на рис. 3.1.

Методика аналізу собівартості продукції включає:

	Завдання, мета, об'єкти аналізу
	Поради щодо послідовності, періодичності
▶	Джерела інформації про проведення аналізу
▶	Систему показників
▶	Систему факторів і резервів виробництва
▶	Систему методів
▶	Організаційне забезпечення виконання аналітичних

Рис. 3.1. Методика аналізу собівартості продукції на досліджуваних підприємствах

Одним з головних структурних елементів є формування завдань економічного аналізу. Складність даного етапу полягає в тому, що в умовах ринкової економіки збільшується зона невизначеності в результаті дії різних чинників, проходить орієнтація не лише на проміжні, а в основному на кінцеві виробничо-фінансові результати. Також проводиться обґрунтування ресурсного забезпечення поставлених цілей [42]. Основні завдання аналізу собівартості продукції зображені на рис. 3.2.

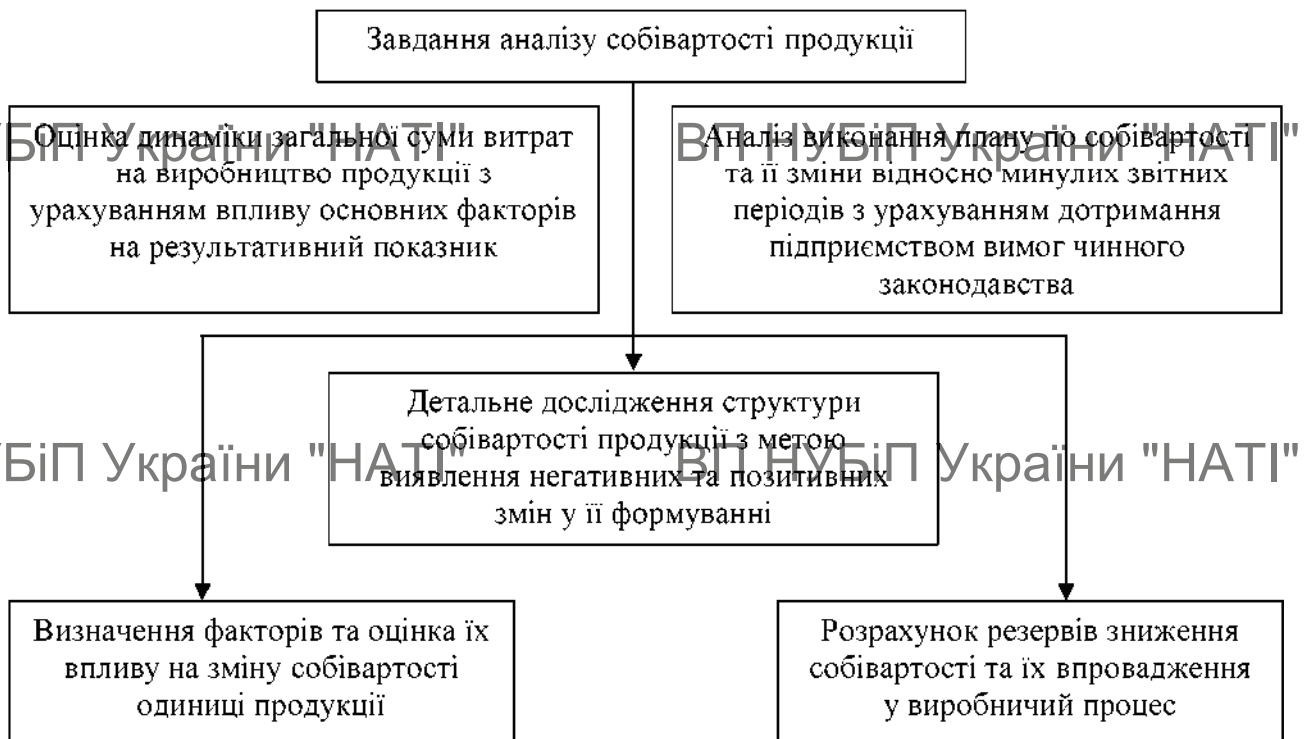


Рис. 3.2. Завдання аналізу собівартості на досліджуваних підприємствах

Джерела інформації, що використовуються при проведенні економічного аналізу витрат підприємства, наведено в додатку А.

Для потреб планування, обліку і аналізу використовують класифікацію витрат за різними ознаками, яку ми розглянули у попередніх розділах.

Для досягнення поставлених завдань аналізу необхідними є його організація на різних етапах життєвого циклу продукції (робіт, послуг), а також проведення ретроспективного, оперативного та перспективного аналізу (додаток Б).

Для забезпечення достовірності результатів аналізу необхідно привести показники витрат діяльності різних періодів у вигляд, придатний для порівняння.

Зокрема, така необхідність виникає при:

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"
 - зміні структури підприємства у результаті злиття з іншими виробничими структурами, виділення окремих структурних частин при здачі їх в оренду, створення спільних підприємств тощо;

- зміні у зв'язку із трансформаціями в системі економічних відносин складу витрат, які включаються до собівартості продукції, або при віднесенні до її складу витрат, які відшкодовані раніше з інших джерел;

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"
 - достатньо відчутному зростанні цін на запаси, вироблену продукцію, підвищенні заробітної плати, що зумовлене інфляційними процесами.

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

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"
 - аналіз витрат за елементами витрат;

- аналіз витрат, згрупованих за їх функціональною роллю у виробничому процесі, тобто за статтями калькуляції;

- аналіз прямих матеріальних і трудових витрат;

- аналіз непрямих витрат [89].

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"
 Аналіз структури витрат дозволяє оцінити матеріаломісткість,

трудомісткість, енергомісткість продукції, виявити тенденцію їх змін і вплив на собівартість продукції; своєчасно реагувати на відхилення від прогнозних, кошторисних, бюджетних показників витрат, приймати відповідні управлінські рішення тощо.

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"
 При плануванні та калькулюванні собівартості продукції важливу роль

відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом) і статтями калькуляції (характером виникнення і призначенням). Групування витрат за елементами необхідне для вивчення матеріаломісткості, енергомісткості, трудомісткості, фондомісткості продукції та встановлення впливу технологічного прогресу на структуру витрат.

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"

Групування витрат за економічними елементами стосується лише операційної діяльності підприємств і дає змогу провести аналіз складу, структури та ефективності витрат.

Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу визначити цільове здійснення витрат, узагальнити їх за місцем виникнення відповідно до виготовленої продукції, виконаних робіт, стосовно видів діяльності та у зв'язку з проведенням різних організаційно-технічних заходів.

Найпоширенішою є класифікація, представлена на рис. 3.3 [89].

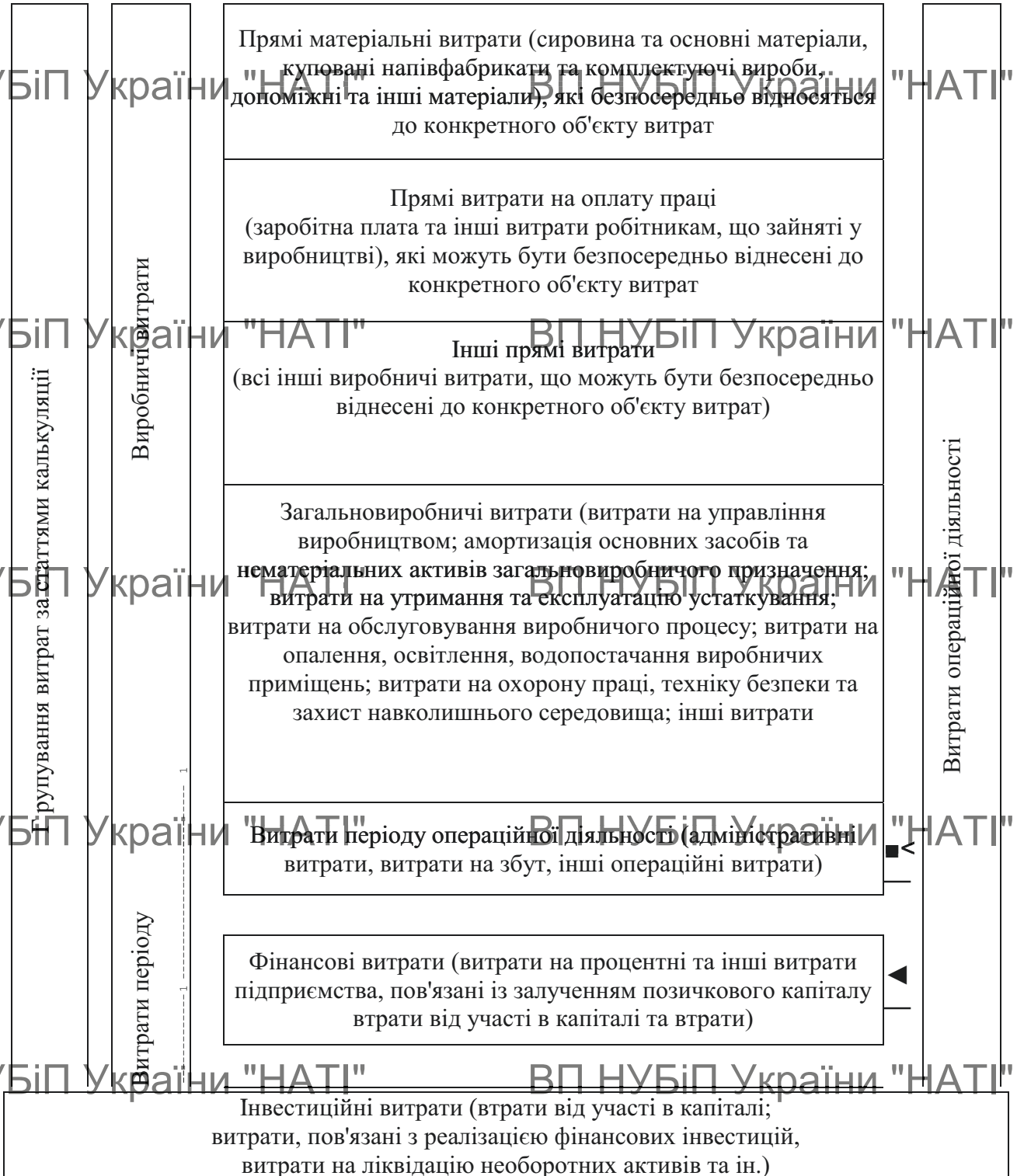


Рис. 3.3. Класифікація витрат підприємства за статтями калькуляції

Групування витрат за економічними елементами характеризує їх відношення до створення продукту, але не відображає мети і призначення виробничих витрат, їх доцільність, не повністю виявляє їх роль у технологічному процесі виробництва.

Як ми уже зазначали у другому розділі, об'єктом обліку витрат в П(С)БО 16 «Витрати» [52] називається продукція (роботи, послуги) або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Більшість підприємств є складним комплексом виробництв з різними об'єктами обліку виробничих витрат. Таким чином, виражені щонайменше три типи об'єктів обліку витрат, які відповідно визначають відмінності в методах обліку

Проаналізуємо склад і структуру операційних витрат у досліджуваних підприємствах в розрізі галузі рослинництва в таблицях 3.1 - 3.3. за 2020-2022 р.р.

Таблиця 3.1.

Аналіз складу та структури витрат на виробництво продукції рослинництва у 2022 році

Статті витрат	ПрАТ АФ «Іржавецька»		ТОВ «Україна»		ТОВ «АФ «Іванківці»		Відхилення ПрАТ АФ «Іржавецька», (+, -) від:			
							ТОВ «Україна»		ТОВ «АФ «Іванківці»	
	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Матеріальні витрати	305399,6	71,05	11413,5	68,09	35648,6	70,48	293986,1	2,96	269751	0,57
з них:										
- насіння та посадковий матеріал	45139	10,50	1926,9	11,50	5903,7	11,67	43212,1	-0,99	39235,3	-1,17
- мінеральні добрива	57215,3	13,31	1000,6	5,97	7121,8	14,08	56214,7	7,34	50093,5	-0,77
- інша с/г продукція	134,6	0,03	361,1	2,15	-	-	-226,5	-2,12	134,6	0,03

- пальне та мастильні матеріали	75308,7	17,52	2903,5	17,32	7469,7	14,77	72405,2	0,20	67839	2,75
- електроенергія	2713,4	0,63	138,1	0,82	612,3	1,21	2575,3	-0,19	2101,1	-0,58

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
- паливо та енергія	7421,8	1,73	-	-	1712,3	3,39	7421,8	1,73	5709,5	-1,66
- запасні частини, будівельні матеріали	26880,08	6,25	1825,3	10,89	4912,6	9,71	25054,78	4,64	21967,5	-3,46
- оплата послуг і робіт	90586,8	21,07	3231	19,28	7916,2	15,65	87355,8	1,80	82670,6	5,42
Витрати на оплату праці	31857,8	7,41	1648	9,83	4912,6	9,71	30209,8	-2,42	26945,2	-2,30
Відрахування на соціальні заходи	10091	2,35	612,9	3,66	1812,3	3,58	9478,1	-1,31	8278,7	-1,24
Амортизація	25949,9	6,04	838,9	5	3811,6	7,54	25111	1,03	22138,3	-1,50
Інші операційні витрати	56552,1	13,16	2248,9	13,42	4393,1	8,69	54303,2	-0,26	52159	4,47
Витрати - всього	429850,4	100	16762,2	100	50578,2	100	413088,2	-	379272	-

Таблиця 3.2

Аналіз складу та структури витрат на виробництво продукції рослинництва у 2021 році

Статті витрат	ПрАТ АФ «Іржавецька»		ТОВ «Україна»		ТОВ «АФ «Іванківці»		Відхилення ПрАТ АФ «Іржавецька», (+,-) від:			
							ТОВ «Україна»		ТОВ «АФ «Іванківці»	
	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Матеріальні витрати	628640,2	73,85	19444,8	70,7	76042,3	79,01	609195,4	3,14	552597,9	-5,16
з них:										
- насіння та посадковий матеріал	89633	10,53	2993,6	10,89	11778,8	12,24	86639,4	-0,36	77854,2	-1,71
- мінеральні добрива	145747,4	17,12	2331,6	8,48	15850,2	16,47	143415,8	8,64	129897,2	0,65
- інша с/г продукція	446,50	0,05	1435,4	5,22	-	-	-988,9	-5,17	446,5	0,05

- пальне та мастильні матеріали	101078,8	11,87	3041,7	11,06	8153,3	8,47	98037,1	0,81	92925,5	3,40
- електроенергія	3008	0,35	125,1	0,45	1689,3	1,76	2882,9	-0,10	1318,7	-1,40

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
- паливо та енергія	2533,6	0,3	-	-	5419,9	5,63	2533,6	0,3	-2886,3	-5,33
- запасні частини, будівельні матеріали	54530,3	6,41	3059,4	11,12	9708	10,09	51490,9	4,72	44842,3	-3,68
- оплата послуг і робіт	231642,6	27,21	6458	23,48	23444,8	24,36	225184,6	3,73	208197,0	2,85
Витрати на оплату праці	53407,3	6,27	1655,1	6,02	6696,2	6,96	51752,2	0,26	46711,1	-0,68
Відрахування на соціальні заходи	14377,2	1,69	615,5	2,24	1736,6	1,80	13761,7	-0,55	12640,6	-0,12
Амортизація	36191	4,25	1619,5	5,89	3659,2	3,80	34571,5	-1,64	32531,8	0,45
Інші операційні витрати	118666,4	13,94	4167,1	15,15	8113,9	8,43	114499,3	-1,21	110552,5	5,51
Витрати - всього	851282,1	100	27502	100	96248,2	100	823780,1	-	755033,9	-

Таблиця 3.3

Аналіз складу та структури витрат на виробництво продукції рослинництва у 2020 році

Статті витрат	ПрАТ АФ «Іржавецька»		ТОВ «Україна»		ТОВ «АФ «Іванківці»		Відхилення ПрАТ АФ «Іржавецька», (+,-) від:			
	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Матеріальні витрати	762017,7	73,77	21 944,9	65,11	78330,2	76,41	740072,8	8,66	683687,5	-2,64
з них:										
- насіння та посадковий матеріал	87190,9	8,44	4 606,6	13,67	9836,4	9,59	82584,3	-5,23	77354,5	-1,15
- мінеральні	195748,8	18,95	2 846	8,44	22373,8	21,82	192902,8	10,51	173375	-2,88

добрива										
- інша с/г продукція	301,1	0,03	1 431,5	4,25	-	-	-1130,4	-4,22	301,1	0,03
- паливе та мастильні матеріали	112454,5	10,89	3 132	9,29	9462,2	9,23	109322,5	1,59	102992,3	1,66

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
- електроенергія	4023,6	0,39	113,4	0,34	1498,3	1,46	3910,2	0,05	2525,3	-1,07
- паливо та енергія	9,5	0,01	-	-	412,3	4,01	9,5	0,01	4102,8	4,01
- запасні частини, будівельні матеріали	60881,1	5,89	9 064,30	26,89	7394,5	7,21	51816,8	-21	53486,6	-1,32
- оплата послуг і робіт	301408,2	29,18	751,1	2,23	23652,7	23,07	300657,1	26,95	277755,5	6,1
Витрати на оплату праці	61618,5	5,96	1 714,20	5,09	5948	5,80	59904,3	0,88	55670,5	0,16
Відрахування на соціальні заходи	11929,3	1,15	377,1	1,12	1309	1,28	11552,2	0,04	10620,3	-0,12
Амортизація	55938,8	5,42	2 182,90	6,48	8615	8,40	53755,9	-1,06	47323,8	-2,99
Інші операційні витрати	141528,3	13,7	7 486,40	22,21	8314	8,11	134041,9	-8,51	133214,3	5,59
Витрати всього	1033032	100	33 705,5	100	102516,	100	999327,1		930516,4	

Оцінка операційних витрат за елементами за даними таблиць 3.1 - 3.3 дозволила виявити, що найбільшу суму витрат мало ПрАТ АФ «Іржавецька», а найменшу - ТОВ «Україна», причому порівняно із 2020 роком в галузі рослинництва вони зросли на 603181,6 тис. грн., що пояснюється зростанням цін на добрива, отрутохімікати, нафтопродукти та ін. і на виробничі послуги. У структурі витрат найбільшу питому вагу у 2022 році по всіх підприємствах займають матеріальні витрати - 73,77% у ПрАТ АФ «Іржавецька», 65,11 % у ТОВ «Україна» і 76,41% у ПСП «Рекорд». Якщо проводити порівняння по структурі, то у ПрАТ АФ «Іржавецька» за досліджуваний період відхилення в меншу сторону не було.

Зростання витрат на оплату праці у всіх господарствах свідчить про підвищення трудомісткості продукції і зростання ставок оплати праці.

Зростання питомої ваги амортизаційних відрахувань у всіх підприємствах відносно 2014 року, свідчить про збільшення фондомісткості продукції.

Склад і структура витрат галузі тваринництва за 2020-2022 р.р. відображені в таблицях 3.4-3.6, причому ПСП «Рекорд» не займається виробництвом продукції тваринництва.

Таблиця 3.4

Аналіз складу та структури витрат на виробництво продукції тваринництва у 2020 році

Статті витрат	ПрАТ АФ «Іржавецька»		ТОВ «Україна»		Відхилення ПрАТ «ПК «Поділля», (+,-) від: ТОВ «Україна»	
	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %
Матеріальні витрати	56289,8	71,18	7289,1	62,31	49000,7	8,88
з них:						
- корми	43584,1	55,12	5749,6	49,15	37834,5	5,97
- інша с/г продукція	373,2	0,47	-	-	373,2	0,47
- пальне та мастильні матеріали	3577	4,52	767,3	6,56	2809,7	-2,04
- електроенергія	2653,4	3,36	322,4	2,76	2331	0,60
- паливо та енергія	364,9	0,46			364,9	0,46
- запасні частини, будівельні матеріали	815	1,03	145,5	1,24	669,5	-0,21
- оплата послуг і робіт	4922,2	6,22	304,3	2,60	4617,9	3,62
Витрати на оплату праці	13089	16,55	2291,9	19,59	10797,1	-3,04
Відрахування на соціальні заходи	4206,4	5,32	852,4	7,29	3354	-1,97
Амортизація	5274	6,67	1243,3	10,63	4030,7	-3,96
Інші операційні витрати	216	0,27	22,1	0,19	193,9	0,08
Витрати - всього	79075,2	100	11698,8	100	67376,4	-

Таблиця 3.5

Аналіз складу та структури витрат на виробництво продукції тваринництва у 2021 році

Статті витрат	ПрАТ АФ «Іржавецька»		ТОВ «Україна»		Відхилення ПрАТ АФ «Іржавецька», (+,-) від ТОВ «Україна»	
	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні витрати	88200,5	78,7	9021	69,59	79179,5	9,11
з них:						
- корми	66569,6	59,4	7457	57,53	59112,6	1,87
- інша с/г продукція	485,2	0,43			485,2	0,43
- пальне та мастильні матеріали	4445,7	3,97	350,1	2,70	4095,6	1,27
- електроенергія	3788,5	3,38	327	2,52	3461,5	0,86
- паливо та енергія	25,9	0,02	-	-	25,9	0,02
- запасні частини, будівельні матеріали	3958,6	3,53	286,20	2,21	3672,4	1,32
Відрядна робота	8927	7,97	600,70	4,63	8326,3	3,33
Витрати на оплату праці	14040,3	12,53	2315,10	17,86	11725,2	-5,33
Відрахування на соціальні заходи	3592,6	3,21	860,90	6,64	2731,7	-3,44
Амортизація	5292,4	4,72	743,90	5,74	4548,5	-1,02
Інші операційні витрати	945,6	0,84	22,10	0,17	923,5	0,67
Витрати - всього	112071,4	100	12963	100	99108,4	

Аналіз складу та структури витрат на виробництво продукції тваринництва за 2022 рік

Статті витрат	ПрАТ АФ «Іржавецька»		ТОВ «Україна»		Відхилення ПрАТ АФ «Іржавецька», (+,-) від ТОВ «Україна»	
	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %	Сума тис. грн.	Питома вага, %
Матеріальні витрати	109094,4	78,8	12 214,9	74,76	96879,5	4,04
з них:						
- корми	79322,8	57,3	9 727,2	59,53	69595,6	-2,24
- інша с/г продукція	763,6	0,55	-	-	763,6	0,55
- пальне та мастильні матеріали	4159,9	3	479	2,93	3680,9	0,07
- електроенергія	4607,2	3,33	433,1	2,65	4174,1	0,68
- паливо та енергія	359,3	0,26	34,5	0,21	324,8	0,05
- запасні частини, будівельні матеріали	15809,6	11,42	1 541,1	9,43	14268,5	1,99
- оплата послуг і робіт	4072	2,94	-	-	4072	2,94

Витрати на оплату праці	18775,9	13,56	2 524,4	15,45	16251,5	-1,89
Відрахування на соціальні заходи	3648,5	2,64	512,9	3,14	3135,6	-0,50
Амортизація	5792,4	4,18	1 068,9	6,54	4723,5	-2,36
Інші операційні витрати	1134,4	0,82	18,4	0,11	1116	0,71
Витрати - всього	138445,6	100	16 339,5	100	122106,1	-

За даними таблиць 3.4-3.6 в структурі виробничої собівартості тваринництва на підприємствах ПрАТ АФ «Іржавецька» та ТОВ «Україна за 2020-2022 р.р. найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати 78,8 % та 74,76 % відповідно.

Це свідчить про те, що виробництво продукції тваринництва є досить матеріаломістким. Витрати на корми на даних підприємствах становлять основну частку матеріальних витрат.

Наступною по величині є стаття витрат на оплату праці, причому у ТОВ «Україна» її величина є більшою. Що стосується решти статей витрат то частка їх незначна в загальній структурі витрат.

Найбільшу частку витрат у структурі витрат знову займає собівартість. Протягом 2020-2022 років відбувалося зростання частки собівартості і в 2015 році досягнуто рівня 91,88%.

Дане підприємство має найбільшу частку собівартості серед витрат - 93,11 %. Збільшення питомої ваги собівартості сільськогосподарської продукції значною мірою пояснюється зростанням цін на оборотні засоби промислового характеру (добрива, отрутохімікати, нафтопродукти та ін.) і на виробничі послуги.

Зменшення всіх витрат по досліджуваних підприємствах передбачає оцінку ефективності проведення організаційно-технічних засобів щодо витрат операційної діяльності.

З а результатами аналізу структури витрат за елементами аналітик може зробити наступні висновки:

- зміна питомої ваги витрат на заробітну плату - характеризує зміни

трудомісткості продукції: збільшення питомої ваги таких витрат є наслідком збільшення трудомісткості продукції, і навпаки;

- зміна питомої ваги матеріальних витрат - визначає зміни продуктивності праці: збільшення питомої ваги матеріальних витрат є наслідком зростання продуктивності праці, і навпаки;
- зміна питомої ваги амортизаційних відрахувань - характеризує зміни технічного рівня виробництва, амортизаційної політики підприємства [38].

Таким чином, вивчення структури витрат за наведеними елементами (а при необхідності й за найважливішими їх складовими частинами), а також змін, які відбулися за звітний період, дає можливість оцінити раціональність такої структури та зробити висновок про необхідність і можливість її зміни в напрямі зниження матеріало- або трудомісткості.

3.2. Факторний аналіз собівартості сільськогосподарської продукції

Собівартість одиниці продукції формується під дією системи виробничих факторів, які є рушійною силою або ж компонентами виробництва, що безпосередньо впливають на процес формування собівартості. Якщо фактори у поєднанні визначають рівень собівартості, то резерви його зниження характеризують ступінь використання окремих факторів, що по відношенню до собівартості можуть бути внутрішніми та зовнішніми.

Під економічним факторним аналізом розуміється поступовий перехід від початкового до кінцевого значення результуючої факторної системи (або навпаки), розкриття повного набору кількісно вимірюваних чинників, що впливають на зміну результуючого показника. Під факторним аналізом розуміється методика комплексного і системного вивчення і вимірювання впливу факторів на величину результативних показників [2].

Використання інструментів економічного аналізу дозволяє виокремити саме ті слабкі ланки підприємств, що викликають та посилюють кризовий стан.

Саме на них необхідно звернути увагу та піддати реінжинірингу, оскільки повний реінжиніринг усіх бізнес-процесів є надто затратним за часом та ресурсами.

При дослідженні факторів впливу на собівартість продукції науковцями прийнято використовувати результуючий показник собівартості всієї виробленої підприємством продукції, де найвагомішим фактором є обсяг виробництва продукції. Такий підхід дозволяє довести роль масштабів виробництва у формуванні більшої прибутковості підприємства. Проте його результати нездатні відповісти на питання, пов'язані із впливом певного виду витрат у собівартості продукції. Факт наявності найбільшого впливу зміни обсягів виробництва на зміну загальної собівартості є логічним та не потребує особливої уваги.

Аналіз впливу зміни факторів на зміну результуючого показника можливо здійснювати різними методами. Для нашого дослідження було вирішено звернутися до методу ланцюгових підстановок. Цей спосіб дозволяє визначити вплив окремих факторів на зміну величини результативного показника шляхом поступової заміни базисної величини кожного факторного показника в обсязі результативного показника на фактичну у звітному періоді [2; 3]. З цією метою визначають ряд умовних величин результативного показника, які враховують зміну одного, потім двох, трьох і т. д. факторів, допускаючи, що інші не змінюються. Порівняння величини результативного показника до і після зміни рівня того чи іншого чинника дозволяє елімінувати від впливу всіх факторів окрім одного і визначити вплив останнього на приріст результативного показника. Ступінь впливу того чи іншого показника виявляється послідовним відніманням: із другого розрахунку віднімається перший, із третього - другий і т. д.

Тому для даного дослідження проаналізуємо вплив факторів на зміну собівартості за 2020-2022 р.р. (таблиці 3.7-3.11.)

Таблиця 3.7.

Аналіз впливу факторів на собівартість продукції рослинництва

ПрАТ АФ «Іржавецька»

Види продукції	Затрати на 1 га, тис. грн.		Урожайність, ц/га		Собівартість 1 ц, грн.			Відхилення від минулого року, (+, -)		
	2021	2022	2021	2022	2021	Ум.	2022	всього	У т. ч. за рахунок	
									затрат	урожайності
Зернові та зернобобові	9,25	16,64	40,82	75,99	226,6	121,7	218,9	- 7,7	-104,9	97,2
Соя	7,42	15,17	10,78	25,42	688,3	291,9	596,8	- 91,5	- 396,4	304,9
Цукрові буряки	32,22	35,07	355,1	508,19	90,7	63,4	69	- 21,7	- 27,3	5,6

Таблиця 3.8.

Аналіз впливу факторів на собівартість продукції тваринництва

ПрАТ АФ «Іржавецька»

Види продукції	Затрати на 1 голову, т. грн.		Продуктивність тварин, ц		Собівартість 1 ц, грн.			Відхилення від минулого року, (+, -)		
	2021	2022	2021	2022	2021	Ум.	2022	всього	У т. ч. за рахунок	
									затрат	продуктивності
Молоко	33,43	39,32	85,12	80,66	392,7	414,4	487,5	94,8	- 21,7	- 73,1
Приріст ВРХ	9,74	10,83	2,74	3,31	3554,7	2942,6	3271,9	- 282,8	- 612,1	329,3
Приріст свиней	7,32	3,31	3,10	3,02	2361,3	2423,8	1096	-1265,3	62,5	- 1327,8

Проведені дослідження свідчать, що у ПрАТ АФ «Іржавецька» на кінець 2022 року за всіма видами продукції рослинництва існує зниження собівартості.

До цієї тенденції призвело значне збільшення урожайності усіх культур, незважаючи на зростання затрат на виробництво.

Таблиця 3.9

Аналіз впливу факторів на собівартість продукції рослинництва

ТОВ «Україна»

Види продукції	Затрати на 1 га, т. грн.	Урожайність, ц/га	Собівартість 1 ц, грн.	Відхилення від минулого року, (+, -)
----------------	--------------------------	-------------------	------------------------	--------------------------------------

	2021	2022	2021	2022	2021	Ум.	2022	всього	У т. ч. за рахунок	
									затрат	урожайності
Зернові та зернобобові	13,93	15,35	67,69	73,84	205,8	188,6	207,9	2,1	- 17,2	19,3
Соя	5,92	13,54	10,7	24,03	553,3	246,3	563,5	10,2	- 30,7	317,2
Цукрові буряки	23,61	33,13	437,26	502,23	53,9	47	65,9	12	- 6,9	18,9
Соняшник	21,62	20,03	34,32	33,33	629,9	648,7	600,9	- 29	18,8	- 47,8

Таблиця 3.10

Аналіз впливу головних факторів на собівартість продукції тваринництва ТОВ «Україна»

Види продукції	Затрати на 1 голову, т. грн.		Продуктивність тварин, ц		Собівартість 1 ц, грн.			Відхилення від минулого року, (+, -)		
	2021	2022	2021	2022	2021	Ум.	2022	всього	У т. ч. за рахунок	
									затрат	продуктивності
Молоко	28,03	35,05	67,71	66,63	413,9	420,7	526	112,1	6,8	105,3
Приріст ВРХ	4,61	7,63	2,56	1,62	1800,8	2845,7	4709	2908,2	1044,9	1863,3
Приріст свиней	2,20	3,42	1,10	0,97	2000	2268	3526	1525	268	1258

Таблиця 3.11

Аналіз впливу факторів на собівартість продукції рослинництва

ПСП «Рекорд»

Види продукції	Затрати на 1 га, т. грн.		Урожайність, ц/га		Собівартість 1 ц, т.грн			Відхилення від минулого року (+, -)		
	2021	2022	2021	2022	2021	Ум.	2022	всього	У т. ч. за рахунок	
									затрат	урожайності
Зернові та зернобобові	19,69	25,43	104,5	84,74	187,6	232,3	300,1	112,5	44,7	67,8
Соняшник	14,28	14,69	25,43	33,57	561,5	425,4	437,6	- 123,9	-136,1	12,2

В тваринництві у ПСП АФ «Іржавецька» спостерігається збільшення собівартості молока на 94,8 грн. за рахунок зростання витрат на 5,89 тис. грн.

У ТОВ «Україна» по зернових, сої і цукрових буряках собівартість зростає за рахунок росту урожайності на 19,3 ц/га, 317,2 ц/га та 18,9 ц/га відповідно.

Собівартість соняшнику навпаки зменшилась на 29 грн. за центнер також за рахунок зменшення урожайності.

За даними таблиці 3.10. спостерігаємо, що у ТОВ «Україна» за 2 роки збільшилась собівартість 1 ц продукції тваринництва за усіма показниками, це відбувалося як за рахунок затрат, так і за рахунок продуктивності.

На підставі даних таблиці 3.11 можна оцінити ступінь впливу затрат і урожайності на собівартість. Тут ми бачимо, що затрати і урожайність у рівній мірі повпливали на збільшення собівартості зернових і зернобобових, а щодо соняшника, то на зменшення собівартості на 123,9 грн./ц вплинула зміна витрат.

Значну питому вагу в собівартості продукції рослинництва займають витрати на удобрення ґрунту. Економія (перевитрати) засобів по цій статті на 1 ц продукції може бути визвана зміною ефективності використання добрив (витрачання на виробництво 1 ц продукції) і їх вартості. Визначимо, чим пояснюється перевитрачання витрат на удобрення в ПрАТ АФ «Іржавецька» (таблиця 3.12).

Таблиця 3.12

Розрахунок впливу факторів на зміну собівартості пшениці по статті «Добрива»

Вихідні дані	2021 рік	2022 рік	Відхилення, (+ -)
Кількість використаних добрив на виробництво 1 ц пшениці, кг	100	110	10
Середня вартість 1 кг NPK, грн	2135	2500	365
Затрати добрив на виробництво 1 ц пшениці, грн	213500	275000	61500
Фактор	Розрахунок впливу		Сума, грн
Зміна ефективності використання добрив	$(110 - 100) \times 2135$		21350
Зміна вартості добрив	$(2500 - 2135) \times 110$		40150

Результати розрахунку показують, що перевитрачання засобів по даній статті відбулось не тільки у зв'язку з подорожчанням добрив, але і по причині менше ефективного їх використання, що в значній мірі залежить від підприємства. Таким чином, підвищення окупності добрив (внесення в ґрунт в оптимальному поєднанні всіх поживних речовин, у відповідні строки, недопущення фізичних втрат при зберіганні і перевезенні і т.д.), а також скорочення витрат на їх заготівлю, збереження і внесення в ґрунт - важливі

шляхи зниження собівартості продукції у ПрАТ АФ «Іржавецька».

Середня вартість 1 кг добрив в діючій речовині залежить від ціни придбання і структури добрив. Якщо збільшується питома вага більш дорогих добрив, внесених під культуру, це приводить до підвищення середньої їх вартості і загальної суми витрат. Розрахунок впливу даного фактора на зміну середньої вартості добрив ($AЦ_{стр}$) і суми витрат ($AЗ_{стр}$) проводиться наступним чином [70]:

$$AЦ_{стр} = AУ_{Ді} \times Ц_{i 2016р.}, \quad AЗ_{стр} = AЦ_{стр} \times КУ_{ф}, \quad (3.1)$$

де $AУ_{Ді}$ - зміна питомої ваги і-го виду добрив в загальній масі, внесеної під культуру;

$Ц_{i 2016р.}$ — ціна і-го виду добрив 2022 року;

$КУ_{ф}$ - фактична маса внесених добрив під культуру.

Розрахуємо вплив складу добрив на їх вартість у таблиці 3.13.

Таблиця 3.13

Розрахунок впливу складу добрив на їх вартість

Вид добрив	Ціна 1 кг, грн		Кількість, т NPK		Структура добрив, %		Зміна середньої ціни 1 кг, грн.
	2021 рік	2022 рік	2021 рік	2022 рік	2021 рік	2022 рік	
Азотні	5,48	5,23	15958	13534	67,3	60	- 0,25
Комплексні	8,85	8,15	7726	8915	32,6	39,7	-0,7
Калійні	17,60	17,96	16	16	0,1	0,03	0,36
Разом	31,93	31,34	23700	22465	100	100	- 0,59

За даними таблиці 3.13, за рахунок зміни складу добрив середня вартість 1 кг знизилась на 0,59 грн, а сума витрат, віднесених на зернові культури, зменшилась на 115,7 тис. грн. (- 0,59 x 196096 т).

Аналогічні розрахунки проводять по всім видам продукції рослинництва з наступним узагальненням результатів аналізу.

Велику питому вагу в собівартості продукції тваринництва досліджуваних підприємств займають витрати на згодовування тварин.

Сума витрат по цій статті залежить в першу чергу від ефективності використання кормів (витрачання кормів на 1 т продукції) і їх вартості, вплив

яких можна визначити способом абсолютних різниць. В результаті ми побачимо, за рахунок чого була досягнута економія (перевитрачання) кормів на виробництво окремих видів продукції (таблиця 3.14).

Таблиця 3.14

Розрахунок впливу факторів першого порядку на зміну суми витрат по статті «Корми»

Види послуг	Кількість витрачених кормів на 1 т продукції, к.од.		Собівартість 1 к.од, грн		Сума витрат по статті на 1 т продукції, грн		Відхилення, (+,-)		
	2020 рік	2021 рік	2020 рік	2021 рік	2020 рік	2021 рік	загально не	вплив за рахунок	
								кількості кормів	вартості кормів
Приріст свиней	750	800	12,0	12,5	9000	10000	1000	600	400

Дані таблиці свідчать, що у ПрАТ АФ «Іржавецька» перевитрачання відбулось як за рахунок зниження ефективності використання кормів, так і за рахунок підвищення їх вартості.

Середня вартість 1 к. од. залежить від індивідуальної вартості окремих видів кормів власного виробництва і покупних, а також від структури раціонів. Якщо в раціоні дозволяється частка більш дорогих кормів, то збільшується і собівартість продукції, і навпаки. Вплив цього фактора на середню вартість 1 к. од. і собівартість продукції можна визначити способом абсолютних різниць [70]:

$$A_{\text{цварт}} = \text{ЦАУ}_{\text{Ді}} \times \text{Ц}_{\text{і 2010 р}} / 100, \quad \text{АС} = \text{АЦ}^{\wedge} \times \text{К}_{\text{од.ф}}, \quad (3.2)$$

де $\text{К}_{\text{од.ф}}$ фактична кількість витрачених кормів на виробництво одиниці продукції.

Таким чином, факторний аналіз собівартості продукції дозволив виділити основні статті витрат досліджуваних підприємств, зниження яких дозволить зменшити собівартість продукції, тим самим підвищуючи ефективність виробництва та прибутковість цих підприємств. Результати проведеного факторного аналізу собівартості продукції галузей рослинництва та тваринництва показали, що найбільш значущий вплив на собівартість мають витрати. Зменшення цих витрат можливе, і це є першочерговим завданням

антикризового управління.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

3.3. Шляхи удосконалення методики аналізу витрат в системі управління собівартістю продукції

Питання вдосконалення бухгалтерського обліку повинні розглядатися в тісному зв'язку з методами економічного аналізу, оскільки без нього неможливе прийняття обґрунтованих економічних рішень. Зміст і методика аналізу постійно оновлюється зі спрямуванням на потреби ринкової економіки й управлінські потреби підприємства завдяки працям українських вчених О.О. Андросенко, Є. Мниха, Л.О. Ющишиної та інших [2, 42, 91].

За своїм змістом і завданням аналіз витрат бізнес-процесів виробництва сільськогосподарської продукції не відрізняється від аналізу в інших галузях національної економіки. Особливості методики його проведення обумовлені специфікою цієї галузі, зокрема:

- результати господарської діяльності сільськогосподарських підприємств залежать від природно-кліматичних умов. Для отримання правильних висновків про результати господарської діяльності показники поточного року повинні зіставлятися не з минулим роком, як це робиться на промислових підприємствах, а з середніми даними за попередні 3-5 років;
- сільське господарство відрізняється від інших галузей виробництва тим, що в ньому частина продукції використовується на власні цілі як засоби виробництва (насіння, фураж, силос, сіно, сінаж тощо). Тому обсяг реалізованої продукції менший за обсяг виробленої [91].

Узагальнюючий характер категорії витрат, її інтегральність, об'єднання в показниках витрат інформації, що характеризує використання різних, часто незіставних між собою ресурсів, а в зв'язку з цим - різноманітність ситуацій і напрямів використання результатів аналізу витрат вимагає чітко окресленої, конкретної, але й достатньо універсальної методики їх аналізу. Проте, методика аналізу витрат бізнес-процесів сільському господарстві, яка б давала змогу достатньо легко орієнтуватися у величезній кількості видів витрат, ознак їх

класифікації, показників, схем і методів формування, відсутня.

Аналіз існуючих підходів до групування видів економічного аналізу [13; 42; 91] дав нам змогу виділити такі види аналізу витрат бізнес-процесів у різних галузях сільського господарства: рослинництво та тваринництво (таблиця 3.15).

Таблиця 3.15

Класифікація видів економічного аналізу витрат бізнес-процесів

За часом дослідження процесів	Попередній
	Оперативний
	Поточний
	Заключний
За просторовою формою	Стратегічний
	Внутрішній
За рівнем охоплення об'єкта	Зовнішній
	Комплексний (повний)
За характером проведення	Тематичний (частковий, експрес-аналіз)
	Управлінський
За періодичністю	Фінансовий
	Періодичний
За організаційною формою	Одноразовий
	Централізований
За об'єктами управління	Децентралізований
	Техніко-економічний
	Фінансово-економічний
	Статистико-економічний
	Соціально-економічний
	Аудиторський
За методикою вивчення об'єкта	Маркетинговий
	Порівняльний
	Діагностичний
	Факторний
	Маржинальний
	Функціонально-вартісний
	Економіко-математичний
	Економіко-статистичний
Стохастичний	
Системний	

З позицій системного підходу економічна одиниця визначається як складна, динамічна, керована система, підпорядкована досягненню певної мети. Це дає змогу застосовувати принципи системного підходу до процесу формування методичних засад аналізу. Пріоритетними напрямками розвитку теорії та практики аналізу на мікрорівні в умовах реальної економіки вважається

розширення методологічної бази і адекватних методів економічного аналізу, які визначають організаційні та економічні аспекти дослідження [23].

Основою аналізу є формулювання мети функціонування підприємства.

Основною метою розвитку підприємства в ринкових умовах господарювання є підтримка або підвищення конкурентоспроможності продукції і конкурентоспроможності підприємства загалом. Для її досягнення визначається

ряд цілей, тобто формується «дерево цілей». Вершина «дерева цілей» (виходячи з ієрархічного принципу) являє собою генеральну ціль - пошук резервів зниження витрат виробництва для збільшення прибутковості і конкурентоспроможності продукції. Вона вимагає вирішення двох завдань:

1) дослідження закономірностей зміни витрат в динаміці, аналіз відмінностей в розрізі територій;

2) оцінка впливу на витрати і собівартість факторів.

Побудова «дерева цілей» завершується розробленням конкретних цільових рішень. Прийняття рішень проводиться на основі науково обґрунтованих розрахунків і порівняння різних варіантів досягнення мети.

Результат - вибір оптимального варіанта. Тобто, витрати на здійснення різних варіантів зіставляються з результатами [42].

Система показників, необхідна для аналізу, повинна являти собою інформаційну систему, що характеризує витрати на виробництво: систему методів, що використовується для їх розрахунку, форми документів, що містять

самі показники чи забезпечують вихідні дані для їх розрахунку, періодичність накопичення, методику аналізу та базу порівняння. Нова система

бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на нашу думку, потребує доопрацювання, оскільки орієнтування лише на фінансові показники призвело до втрати орієнтирів на виробничі показники, які необхідні для внутрішнього

користування; спектр інформації, що фіксується, не тільки не розширився, а у

ряді випадків існує зворотна тенденція. Внаслідок цього система обліку в загальному не відображає тих результатів, які важко піддаються точному вимірюванню, навіть якщо вони є важливими з позиції аналізу. Бухгалтери

зосереджені на витратах, які легко вирахувати, так званих «бухгалтерських витратах». Для того, щоб прийняти правильне управлінське рішення, необхідна інформація про всі витрати підприємства (економічні витрати), які можна отримати внаслідок впровадження на підприємстві паралельно з бухгалтерським управлінського обліку.

Найважливішим елементом методики економічного аналізу є технічні прийоми і способи аналізу, які можна назвати інструментарієм аналізу. З відомого арсеналу інструментарію аналізу найчастіше використовуються традиційні способи опрацювання інформації, прийоми детермінованого та стохастичного факторного аналізу і прийоми оптимізації показників. Кожен метод використовують лише в окремих випадках, для розв'язування вузької проблеми відносно формування витрат [31].

На нашу думку, для удосконалення процедури аналізу треба поєднувати декілька методів. Так, використання економіко-математичних методів та моделей разом з методами елімінування забезпечить рівновагу, яка відобразатиме реальні і потенційні можливості підприємства. Необхідність в глибокому дослідженні методів формування витрат виникає в тих випадках, коли метою аналізу витрат є визначення доцільності використання того або іншого методу. Якщо поставлена мета дослідження полягає у виявленні впливу факторів на вибраний об'єкт дослідження, то на цьому етапі необхідно визначити, вплив якої групи факторів на об'єкт (зовнішніх або внутрішніх, факторів ресурсів або техніко-економічних факторів) досліджуватиметься. На їх основі в факторній моделі дослідження витрат повинна бути сформована система факторів, прийнятих за базові.

Все частіше необхідність зменшення собівартості продукції (або послуг) та зміцнення конкурентних позицій підприємства на ринку змушують підприємства шукати нові шляхи й методи оптимізації витрат операційної діяльності та економії ресурсів.

Сучасні методи оптимізації витрат повинні бути гнучкими, простими у використанні, надавати в оперативному порядку необхідну для прийняття

управлінських рішень інформацію. При цьому І.Є. Давидович, продовжуючи нашу думку наголошує, що оперативність інформації є дуже важливим аспектом, оскільки своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий тільки при такій організації обліку, при якій причини змін собівартості продукції, допущення перевитрат і отримання економії розкриваються не тільки шляхом аналізу звітних калькуляцій, але й у процесі господарської діяльності на підставі первинної документації та поточних облікових записів [64].

З урахуванням вищенаведених особливостей після проведення комплексного аналізу підходів щодо сучасних напрямів оптимізації витрат підприємства можна виділити заходи, що є доцільними для сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах [63, с.13; 77, с. 230; 72; 64, с.145].

1. Підвищення рівня виробництва, яке забезпечується впровадженням новітніх технологій, застосуванням нових видів сировини та матеріалів; використанням інноваційної техніки та обладнання; автоматизацією виробничих процесів тощо.

2. Удосконалення організації виробництва і праці за рахунок зміни форм і методів управління, зменшення адміністративних та збутових витрат.

3. Зміна обсягу та структури продукції, зокрема зміна асортименту, зниження матеріаломісткості й трудомісткості продукції.

4. Підвищення ефективності використання виробничих ресурсів, застосування ресурсозберігаючих технологій, що забезпечує економію матеріалів та енергії.

5. Введення у дію нових потужностей, процесів і виробничих одиниць, а також диверсифікація виробництва.

6. Використання альтернативних методів зниження витрат: вищої якості; чітке виокремлення витрат на управління, підготовку й оновлення процесу виробництва і т. ін.

7. Зниження витрат на оплату праці на одиницю продукції.

8. Ліквідація непродуктивних витрат і втрат.

9. Чітке дотримання технологічної дисципліни, що призводить до скорочення виробничих витрат.

10. Розробка оптимальної стратегії технічного розвитку підприємства, що забезпечує раціональний рівень витрат на створення технічного потенціалу підприємства.

11. Запровадження ефективних систем внутрішньовиробничих економічних відносин, що сприяють економії ресурсів, підвищенню якості продукції.

12. Раціоналізація організаційної структури з метою скорочення витрат на управління, підвищення його ефективності тощо.

Основні напрями оптимізації витрат, систематизовані у працях вітчизняних науковців, наведено у Додатку В.

Для вирішення проблем оптимального управління витратами використовуються економіко-математичні моделі взаємозв'язку чинників, що впливають на розмір витрат та їх вплив на фінансові результати діяльності підприємства.

Математичне моделювання процесу управління витратами дає можливість правильно і своєчасно визначати оптимальну стратегію управління ними.

Дослідження процесів математичного моделювання витрат діяльності підприємства дає змогу одержати характеристики реального вартісного показника впливу факторів. Тип математичної моделі залежить як від природи системи, так і від завдань дослідження. Ми цілком погоджуємось із пропозицією Н.П. Юрчук, що у загальному випадку математична модель витрат містить опис множини можливих станів та закон їх переходу взаємозв'язків від з одного стану до іншого (закон функціонування) (рис. 3.7).

Теоретико-аналітичні приклади економіко-математичних моделей витрат можуть бути призначені для дослідження як різних функціональних складових виробничо-технологічної структури, так і його окремих частин (моделі всієї економіки в цілому та її підсистем - секторів, галузей, регіонів, комплексів, моделей виробництва, споживання, формування та розподілу прибутків, трудових ресурсів, ціноутворення, фінансових зв'язків тощо).

Етапи економіко-математичного моделювання перебувають у тісному взаємозв'язку, зокрема можуть існувати зворотні зв'язки між етапами (рис. 3.8)

[7, 92].
Тому в сучасних умовах ринкових відносин для ефективного управління витратами операційної діяльності сільськогосподарським підприємствам необхідно створити дієвий організаційно-економічний механізм інформаційного забезпечення. Через системи такого механізму має формуватись управлінська інформація, яка задовольняла б наступні вимоги:

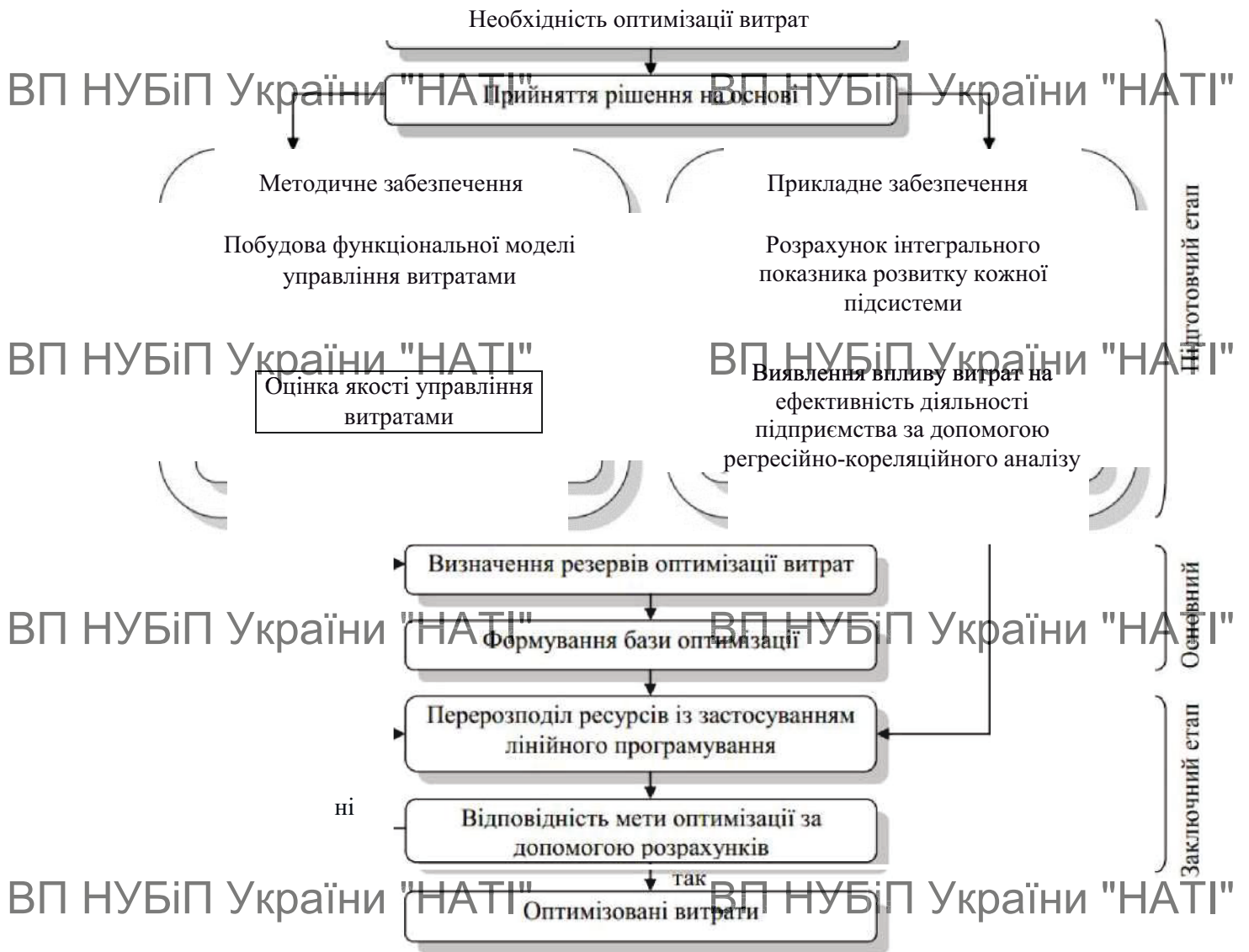


Рис. 3.8. Логіко-структурна схема процесу економіко-математичного моделювання оптимізації витрат [7, 92]

- відповідність обліковій політиці підприємства і законодавству України;
- формування без залучення додаткового обліково-аналітичного персоналу та підвищення рівня витрат на утримання апарату управління;
- посилення дієвості контролінгу за рахунок перерозподілу інформаційно-контрольних функцій між управлінським, обліковим і аналітичним персоналом;
- інформаційні звіти мають бути зрозумілими й своєчасними

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Отримані під час дослідження результати дали змогу вирішити важливе завдання щодо обґрунтування теоретико-методичних засад обліку витрат та процесу калькулювання собівартості продукції в сільськогосподарському виробництві і розробити практичні рекомендації щодо їх удосконалення. За результатами, проведеного, дослідження обґрунтовані такі висновки та пропозиції:

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

1. На підставі дослідження методичних підходів до визначення сутності витрат та особливостей їх формування у сільськогосподарських підприємствах встановлено двоїсте трактування цієї категорії. З одного боку, для неї притаманне споживання ресурсів під час виробництва, яке доцільно ідентифікувати як затрати, а з іншого - у сфері обігу обмін продукту на грошові кошти є уособленням витрат сільськогосподарського підприємства. У сукупності затрати у сфері виробництва та витрати обігу являють собою процес формування витрат сільськогосподарського підприємства.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

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

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

I етап - організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;

II етап - калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

3. У результаті ідентифікації факторів формування інформаційного впливу у сфері управління витратами уточнено перелік складових інформаційного середовища управління витратами та виділено чотири основні його блоки (інституційний, планово-організаційний, контрольно-мотиваційний, обліково-аналітичний).

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

4. Облік витрат - це відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат, понесених на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних з процесами постачання, виробництва та реалізації в розмірах, що формують собівартість готової продукції.

5. Синтетичний облік витрат та виходу продукції рослинництва та тваринництва ведуть на рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок 231 «Рослинництво» та субрахунок 232 «Тваринництво».

6. Об'єктами обліку витрат у рослинництві є витрати за окремими сільськогосподарськими культурами або групи культур (озимі зернові, пшениця яра, просо, гречка, картопля та ін.), види робіт (оранка на зяб, лушення стерні, снігозатримання тощо), витрати до розподілу (витрати на зрошення, на утримання полезахисних насаджень і т. ін.), інші об'єкти обліку витрат (збирання і скиртування соломи, післязбиральна доробка продукції, виробництво трав'яного борошна тощо).

7. Собівартість продукції (робіт, послуг) - це поточні витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг.

8. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

9. Досліджувані підприємства в умовах конкуренції за вільних цін повинні знати виробничу собівартість власної продукції для аналізу господарської діяльності і прийняття управлінських рішень, тому фактичну собівартість продукції визначають в додаткових розрахунках за даними обліку згідно попереднього порядку обчислення собівартості продукції.

10. Документи щодо витрат виробництва продукції рослинництва та тваринництва у досліджуваних підприємствах поділяються на п'ять груп: з обліку витрат праці; з обліку предметів праці (витрати матеріальних цінностей); з обліку засобів праці (амортизація основних засобів); з обліку вартості робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами і організаціями.

11. Об'єктами обліку виробничих витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами. На кожну таку групу тварин відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображають витрати на утримання тварин і вихід продукції тваринництва.

12. Фактична собівартість продукції сільгоспвиробництва поточного року визначається в кінці року, а протягом року вона облічується за плановою собівартістю.

В кінці року проводиться коригування на суму відхилень. Різниця між фактичною і плановою собівартістю сільгоспвиробництва відноситься пропорційно на залишок продукції на кінець року і на ті рахунки бухгалтерського обліку, на які ця продукція була списана протягом року.

13. Ми поділяємо думку А.А. Костякової щодо використання класифікації витрат виробництва залежно від обсягу виробництва та номенклатуру статей та елементів витрат відповідно циклу виробництва продукції рослинництва. Запропонована номенклатура статей та елементів витрат дозволить впровадити попроцесний та нормативний методи обліку, вести традиційний калькуляційний варіант обліку витрат або облік прямих витрат за системою «директ-костінг» для нарахування та аналізу відповідно повної та неповної (скороченої) виробничої собівартості продукції.

14. Щомісячно формувати до звіту про витрати та вихід продукції основного виробництва рослинництва «Додаток до Звіту № 5.5», в якому деталізуються необхідні статті витрат за нормами, фактичними показниками і відхиленнями від норм і причинами відхилень.

15. З метою оцінки основної діяльності сільськогосподарських підприємств повністю поділяємо пропозицію Т.Р. Хомяка щодо виділення елементів витрат, пов'язаних з виробництвом у внутрішній фінансовій звітності. Впровадження запропонованих змін до фінансової звітності сільськогосподарських підприємств дозволить підвищити інформаційну наповненість, а також якість прийнятих на їх основі управлінських рішень.

16. Якість проведення аналізу витрат значною мірою залежить від правильного використання принципів і методів аналізу, які дають змогу організації системного підходу до вивчення господарської діяльності сільськогосподарських підприємств.

17. Аналіз структури витрат дозволяє оцінити матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість продукції, виявити тенденцію їх змін і вплив на

собівартість продукції; своєчасно реагувати на відхилення від прогнозних, кошторисних, бюджетних показників витрат, приймати відповідні управлінські рішення тощо.

18. Факторний аналіз собівартості продукції дозволив виділити основні статті витрат досліджуваних підприємств, зниження яких дозволить зменшити собівартість продукції, тим самим підвищуючи ефективність виробництва та прибутковість цих підприємств. Результати проведеного факторного аналізу собівартості продукції галузей рослинництва та тваринництва показали, що найбільш значущий вплив на собівартість мають витрати. Зменшення цих витрат можливе, і це є першочерговим завданням антикризового управління.

19. Сформована організаційно-інформаційна (логічна) модель аналізу витрат бізнес-процесів в сільському господарстві є інструментом в проведенні їх системного аналізу в умовах адаптації вітчизняних підприємств до ринкових умов господарювання. Вона розвиває існуючу методологію аналізу витрат на основі систематизації наявних знань про витрати бізнес-процесів сільськогосподарських підприємств. Реалізація методики системного аналізу витрат бізнес-процесів виробництва продукції рослинництва чи тваринництва припускає існування таких етапів: формулювання мети аналізу, детальний опис витрат як об'єкта дослідження, зокрема вибір схеми формування витрат, компоновка системи аналізованих показників, підготовка інформації, підбір методу аналізу і інтерпретація отриманих результатів дослідження.

20. Для здійснення ефективного управління витратами сільськогосподарських підприємств обґрунтовано доцільність застосування та адаптовано методику економіко-математичного моделювання у процесах їх оптимізації, які забезпечуватимуть формування якісного інформаційного базису для прийняття належних управлінських рішень.

21. Для ефективного управління витратами операційної діяльності сільськогосподарським підприємствам необхідно створити дієвий організаційно-економічний механізм інформаційного забезпечення.