

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

15.22– МР. 71 «С» 2020.10.30.004 ПЗ

ТАРТИЦHOЇ КАРІНИ ВІКТОРІВНИ

2022

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

УДК 657.313

ПОГОДЖЕНО
 Декан факультету
 агротехнологій та економіки
 _____ Галина МАКЕДОН
 « ____ » _____ 2022 р.

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ
 Завідувач кафедри
 обліку і оподаткування
 _____ Наталія ЦАРУК
 « ____ » _____ 2022 р.

МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему «Організація та методика обліку і контролю
 загальновиробничих витрат підприємства»

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»
 Програма підготовки _____ освітньо-професійна

Керівник магістерської роботи
 к.е.н., доцент

Наталія ЦАРУК

(підпис)

Виконав студент

Каріна ТАРТИЧНА

(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., доцент Царук Н.Г.

«_____» _____ 2020 р.

ЗАВДАННЯ
ДО ВИКОНАННЯ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ СТУДЕНТУ

Тартичній Карині Вікторівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

Спеціальність; 071 «Облік і оподаткування»

Програма підготовки освітньо-професійна

Тема магістерської роботи «Організація та методика обліку і контролю загальнопромислових витрат підприємства»

Затверджена наказом директора ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут» від «30» 10 2020 № 71 «С»

Термін подання роботи на кафедру 10.01.2022 р.

Вхідні дані до магістерської 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 та методологічні основи обліку і контролю загальнопромислових витрат;

б) організація і методика обліку загальнопромислових витрат в ТОВ «Журавка»;

в) організація і методика контролю загальнопромислових витрат в ТОВ «Журавка».

Дата видачі завдання «12» 01 2021 р.

Керівник магістерської роботи _____

(підпис)

Наталія ЦАРУК

Завдання прийняв до виконання _____

Каріна ТАРТИЧНА

ЗМІСТ

ВП НУБіП України "НАТІ"	ВП НУБіП України "НАТІ"
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ.....	8
1.1 Економічна сутність, значення і завдання обліку загальнови­робничих витрат.....	8
1.2 Класифікація витрат підприємства.....	13
1.3 Прийоми і методи дослідження в обліку, аналізі і контролю загальнови­робничих витрат.....	27
1.4 Огляд економічної літератури і нормативних актів з обліку і контролю загальнови­робничих витрат.....	37
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В ТОВ «ЖУРАВКА».....	43
2.1 Фінансово-економічна характеристика ТОВ «Журавка».....	43
2.2 Організація обліку загальнови­робничих витрат на підприємстві.....	61
2.3 Методика обліку загальнови­робничих витрат на підприємстві.....	64
2.4 Аналіз динаміки загальнови­робничих витрат в ТОВ «Журавка».....	68
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В ТОВ «ЖУРАВКА».....	71
3.1 Організація контролю загальнови­робничих витрат на підприємстві.....	71
3.2 Методика проведення контролю загальнови­робничих витрат в ТОВ «Журавка».....	76
3.3 Удосконалення обліку і контролю загальнови­робничих витрат в ТОВ «Журавка».....	79
ВИСНОВОК ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	87
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	92
ДОДАТКИ.....

Актуальність теми. Радикальні перетворення в Україні, щодо стабілізації економіки і формування ринкових стосунків потребують перебудови господарського механізму і управління на всіх рівнях. У таких умовах результати роботи кожного підприємства залежать від ефективності управління його витратами.

Проблеми термінології, організації і методики обліку витрат є предметом дискусії науковців. Більшість наукових публікацій і дисертацій присвячені саме цій тематиці. Серед наукових праць слід відмітити монографії проф. В.Ф. Палія, проф. Безруких, І.О. Ламакіна, проф. В.Б. Івашкевича, проф. І.І. Поклада. За останні роки видано монографії М.Д. Врублеського, Л.В. Нападоської.

Такий інтерес до проблем обліку витрат викликаний насамперед з ухваленням Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», затвердженням Мінфіном України, П(С)БО і Плану рахунків. Ухвалення даних нормативних актів позитивно вплинуло на бухгалтерський облік в агропромислових підприємствах, але не розв'язало проблем, пов'язаних з управлінським обліком, який цими нормативними документами не регулюється.

На рахунках управлінського обліку повинна своєчасно, повно і правдиво відображатися інформація про фактичні витрати на виробництво продукції, яка використовується для обчислення фактичної собівартості окремих її видів, а також для контролю за раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Скорочення витрат і зниження собівартості продукції позитивно впливає на кінцеві результати діяльності підприємства. Досягнення запланованої ефективності виробництва вимагає постійного зіставлення витрат і одержаних результатів.

Сільськогосподарське виробництво має ряд галузей, а в середині їх – підрозділи, ланки, бригади. Це зумовлює проведення ряду витрат, які за своїм економічним змістом є виробничими, але непрямыми, тобто витрати на

обслуговування та управління виробництвом.

Правильність визначення загально-виробничих витрат, їх обліку, аналізу та аудиту є достатньо важливою та прямо впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства.

Викладені обставини зумовили вибір теми даного дослідження, а виходячи з вище сказаного тему дипломної роботи вважаємо за актуальною.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Магістерська робота виконана в межах програми науково-дослідної роботи кафедри обліку та оподаткування за темою: «Механізм підвищення ефективності обліку і аналізу агропромислового виробництва в умовах глобалізації».

Метою дослідження є вивчення стану обліку і контролю загально-виробничих витрат і розробка заходів щодо їх вдосконалення.

В зв'язку з цим **завданнями дослідження** є:

- вивчення теоретичних аспектів теми за літературними джерелами;
- аналіз організаційно-економічного стану підприємства;
- розгляд організації облікової роботи в господарстві;
- вивчення організації та методики обліку і контролю загально-виробничих витрат підприємства;
- розробка проекту вдосконалення організації обліку та контролю загально-виробничих витрат.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітичний процес виробництва в ТОВ «Журавка» Варвинського району Чернігівської області.

Інформаційною базою дослідження є праці провідних вітчизняних і зарубіжних учених з питань аграрного виробництва, чинне законодавство, дані первинного, аналітичного і синтетичного обліку загально-виробничих витрат, а також звітні дані оперативної і річної звітності в ТОВ «Журавка» за 2018-2020 роки, офіційних матеріалів Державної служби статистики України, дані електронних видань, літературні джерела й особисті результати спостережень автора.

Методи дослідження. При проведенні досліджень використовувалися методи: монографічний, порівняння економічного аналізу, графічний, розрахунково-конструктивний.

Практична цінність магістерської роботи визначається в запропоновані розподілу загальновиробничих витрат на підставі диференційних баз для чіткішого розмежування і деталізації витрат, та створенні відділу внутрішнього контролю на підприємстві.

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"

ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

1.1 Економічна сутність, значення і завдання обліку загальновиробничих витрат

Характерною особливістю виробничих процесів є виникнення витрат на виробництво продукції. Випуск продукції, яка буде реалізована, і одержання прибутку від цієї реалізації - головна мета виробничої діяльності підприємства.

Стан виробництва характеризується ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем і роллю робітника у виробничому процесі. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежать від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат на виробництво [6].

Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Витрати - це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють "затрати втрачених можливостей", тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати - це тільки конкретні витрати ресурсів.

Наявність різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі і виробничого процесу зокрема. Можна виділити два основоположних підходи. Перший базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури. Даний підхід переважав у розумінні сутності економічного життя у вітчизняній науці та практиці, відповідно відбувався процес формування поглядів на поняття витрат виробництва і в бухгалтерській сфері. Типовим тлумаченням витрат виробництва за даного підходу є наступне: витрати - це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість всіх видів ресурсів та альтернативність варіантів їх застосування. Даний підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції.

В економічній літературі до цього часу відсутня єдина точка зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів, вихідних понять фінансової системи: "затрати" та "витрати". У бухгалтерському обліку ринкової економіки поширена диференційована інтерпретація цих понять, чим, як вважається, досягається достовірне формування фінансового результату [7, с. 571].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати».

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Згідно П(С)БО 16 «Витрати» витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або ж збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного

капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його випущення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам витрат;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Витрати звітного періоду, пов'язані зі зменшенням активів, включають: списання матеріальних цінностей, використаних для виробництва та на інші цілі; нарахування зносу (амортизації) необоротних активів; втрати від знецінення запасів; нестачі сировини, матеріалів, готової продукції; сплачені штрафи, пені та інші економічні санкції тощо.

До витрат, що збільшують зобов'язання, належать: нарахування заробітної плати, податків, зборів, обов'язкових платежів; відрахування на соціальні заходи на суму нарахованої заробітної плати; послуги сторонніх організацій щодо здійснення діяльності підприємства та ін [35, с. 648].

Окремо виділють витрати, пов'язані з організацією, оперативною діяльністю та управлінням, поділяються на:

- а) загально виробничі;
- б) адміністративні.

Витрати по організації і управлінню виробництвом – це витрати виробничої стадії кругообігу. Їх слід відрізнити від витрат в сфері управління підприємством, які як уже зазначалося, стосуються також обслуговування всіх інших стадій кругообігу. Ці витрати пов'язані з виконанням функції управління виробництвом, контролю і організації виробничих процесів. Без таких витрат не може здійснюватися процес виробництва, тому що з цієї точки зору вони є продуктивними витратами [43].

Загальновиробничими є витрати, пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних цехів та управління ними. До загальновиробничих витрат відносять:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо);
- відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо;
- амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на удосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати на матеріали, комплектуючі вироби і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій тощо);

– витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші утримання виробничих приміщень;

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне

– страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища;

– інші витрати.

При організації обліку загальновиробничих витрат необхідно враховувати, які з них є змінними, а які постійними.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва.

Такі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи, заробітної плати, обсягу діяльності (наприклад, кількість готової продукції), прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності за звітний період. Іншими словами, змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції

(робіт, послуг) в період їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва (в дебет рахунку 23 "Виробництво") щомісяця. У цьому разі розподіл загальновиробничих витрат - це розподіл змінних загальновиробничих витрат на одиницю бази з подальшим віднесенням на різні види продукції, що виготовляються на підприємстві [45].

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Загальновиробничі постійні витрати формуються протягом звітного періоду в однакових розмірах незалежно від обсягу виготовленої продукції, виконаних робіт,

наданих послуг. Серед них - амортизація, орендна плата щодо основних засобів, які використовуються з виробничою метою, витрати на утримання будівель та обладнання цехів (дільниць), опалення, освітлення цехів, дільниць, а також витрати на управління виробництвом, зокрема, витрати на оплату праці управлінського персоналу цеху тощо.

Головні завдання обліку витрат на виробництво наступні:

– вірне, точне та своєчасне визначення розміру витрат та виконаних робіт і послуг по кожному виробництву;

– наукове групування затрат за єдиними для всіх галузей народного господарства ознаками;

– контроль за обсягом витрат по об'єктам калькуляції;

– дотримання порядку розподілу витрат по бухгалтерським рахункам для забезпечення вірності обліку витрат по об'єктам;

– своєчасне подання інформації про витрати та доходи за центрами витрат та відповідальності, з метою контролю та оперативного керівництва виробництвом;

– визначення ціни вироблюваної продукції, робіт, послуг;

– прийняття управлінських рішень;

– використання прогресивних форм організації обліку витрат на виробництво [44, с. 213].

Щоб виконати ці завдання обліковим працівникам необхідно чітко знати Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та загальноприйнятну класифікацію витрат.

1.2 Класифікація витрат підприємства

Облік витрат на виробництво продукції здійснюється на основі П(С)БО № 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій з планування обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджений наказом Міністерства аграрної політики України

від 18.05.2001 року № 132, які розроблені відповідно до Закону України від 10 липня 1999 року № 996 „ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (зі змінами та доповненнями), Закону України від 22 травня 1997р. № 283 „ Про оподаткування прибутку підприємств ” (зі змінами та доповненнями).

Всі витрати на виробництво включаються в собівартість окремих видів продукції, робіт, послуг (в тому числі окремих виробів, виготовлених по індивідуальним замовленням) або груп однорідних виробів.

Витрати на виробництво продукції класифікують за економічним елементами та статтями калькуляції.

Під елементами витрат розуміють економічні види витрат.

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

По способам включення до собівартості витрати поділяються на:

- прями;
- непрями.

Прямими називають ті витрати, які безпосередньо можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат і включені до собівартості продукції (робіт, послуг).

До складу прямих витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції або є її необхідним компонентом, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт, або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Іншими словами, до прямих витрат на оплату праці належать:

- основна заробітна плата основного виробничого персоналу підприємства, нарахована робітникам та службовцям за тарифними ставками,

відрядними розцінками, посадовими окладами, включаючи індексацію заробітної плати, а також витрати на оплату праці позаштатних працівників, які виконують роботи, пов'язані з виробництвом продукції;

- вартість продукції, що видається у вигляді натуральної оплати працівникам, зайнятим у сільськогосподарському виробництві;

- надбавки та доплати до тарифних ставок та окладів, у тім числі за роботу в нічний час, за суміщення професій;

- вартість харчування, продуктів, що відповідно до чинного законодавства безкоштовно надаються працівникам підприємств окремих галузей;

- оплата щорічних відпусток та інша додаткова оплата;

- одноразові винагороди за вислугу років;

- оплата праці позаштатних працівників за виконання робіт згідно з договорами цивільно – правового характеру, включаючи договір підряду, за умови, що розрахунки з робітниками за виконану роботу проводить безпосередньо підприємство.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизаційна плата.

При групуванні витрат під об'єктом обліку витрат слід розуміти продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних із їх виробництвом (виконанням) витрат.

Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Такі витрати відносяться до вирощування багатьох культур, кількох груп тварин, виконання різних робіт. Для включення до собівартості ці витрати необхідно попередньо розподілити між об'єктами обліку. Тому на практиці їх часто називають тими, що розподіляються, а згідно П(С)БО 16 „Витрати” – загально виробничими.

Підводячи підсумки класифікації виробничих витрат, можна констатувати, що виробнича собівартість складається з прямих і непрямих витрат без долі загальногосподарських та комерційних витрат.

За ступенем впливу об'єму виробництва на рівень витрат останні поділяються на:

- умовно – змінні витрати;
- умовно – постійні витрати.

До умовно – змінних відносять витрати, абсолютний розмір яких збільшується із збільшенням об'єму випуску продукції і зменшується із його зменшенням.

До умовно – змінних відносять витрати на сировину і матеріали, покупки комплектуючих виробів, напівфабрикатів, технологічне паливо та енергія, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), із відрахуваннями на соціальні заходи, а також інші витрати.

Умовно – постійні – це витрати, абсолютний розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюються. До умовно – постійних витрат відносять витрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням промисловою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) діляться за календарними періодами на:

- поточні;
- одноразові.

Поточні витрати, тобто постійні – це звичайні витрати, або витрати з періодичністю менше місяця.

Одноразові витрати – це одноразові витрати або витрати, які здійснюються періодично (періодичність більше місяця) і направляються на забезпечення процесу виробництва на протязі тривалого часу.

Класифікація витрат за економічними елементами згідно П(С)БО 16 „Витрати” поділяє їх на:

- матеріальні затрати;

- витрати на оплату праці;

- відрахування на соціальні заходи;

- амортизація;

- інші операційні витрати.

До елементу „Матеріальні затрати” відносяться затрати на:

- сировину і матеріали, які купуються у сторонніх підприємств та організацій і входять до складу виробленої продукції, утворюючи основу, або являються необхідним компонентом для виробництва продукції (робіт, послуг);

- покупні матеріали, що використовуються в процесі виробництва для забезпечення нормального технологічного процесу та пакування продукції або інших виробничих і господарських потреб, а також запасні частини для ремонту обладнання, знос інструментів, інвентарю, пристроїв, лабораторного обладнання та інших засобів і предметів праці, що не відносяться до основних виробничих засобів; знос спецодягу, спецвзуття; інші засоби індивідуального захисту; лікувально – профілактичні препарати;

- роботи і послуги виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами або структурними підрозділами підприємств, які не відносяться до основного виду його діяльності;

- затрати, пов’язані з використанням природної сировини в частині відрахувань для покриття витрат на геологорозвідку та пошуки корисних копалин, на рекультивацію земель, плата за деревину, за воду, яка вибирається із водогосподарських систем за затвердженими лімітами, в межах нормативних збитків сільськогосподарського виробництва при вилученні угідь для розширення добування мінеральної сировини, а також платежі за використання інших природних ресурсів. А також і вартість витрачених у виробництві:

- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;

- палива та енергії;

- будівельних матеріалів;

- зацієних частин;

- тари й тарних матеріалів;

- допоміжних та інших матеріалів.

До складу елемента „ Витрати на оплату праці” включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та пільного невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента „ Відрахування на соціальні заходи” включаються:

- відрахування на пенсійне забезпечення;

- відрахування на соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності;

- відрахування на соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві;

- страхові внески на випадок безробіття;

- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;

- відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента „ Інші операційні витрати” включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження , на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково – касове обслуговування, тощо.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх галузях народного господарства. Це дає можливість встановити потребу в оборотних та необоротних активах, показує скільки яких активів витрачено, незалежно де вони вироблені, на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат.

Але класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують

класифікацію витрат за статтями калькуляції залежно від їх призначення та місяця виникнення.

Між витратами на виробництво, які згруповані за економічними елементами, і витратами в калькуляційному розрізі існує як взаємозв'язок, так і відмінність. Наприклад до елемента „ Матеріальні витрати” включаються всі витрачені на виробництво матеріали, а в собівартості готової продукції за статтями (насіння і посадковий матеріал, добрива, засоби захисту рослин і тварин, корма, сировина і матеріали, паливо і мастильні матеріали) відображаються лише ті з них, які використані на виробництво готової продукції (робіт, послуг) рослинництва, тваринництва, промислових та інших виробництв. Інша частина матеріалів відображується в статтях, що формують виробничу собівартість („Загально-виробничі витрати”) та у складі витрат діяльності („Адміністративні витрати”, „Витрати на збут”).

Перелік і склад статей виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством самостійно і залежить як від питомої ваги їх видів або груп витрат, так і від ступеню економічної однорідності витрат, які об'єднані в статті, специфіки підгалузі, організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, можливості прямого або обґрунтованого непрямого віднесення витрат на собівартість готової продукції (робіт, послуг).

Класифікація за статтями застосовується в обліку при формуванні і визначенні собівартості продукції.

Калькуляція (лат. *calculatio* – визначення) – це визначення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт і послуг, а також заготівельної собівартості матеріальних цінностей та засобів виробництва по елементам витрат.

Калькуляції складають на продукцію основного і допоміжного виробництв щомісячно, за квартал, рік по цільовому призначенню. Розрізняють такі види калькуляції:

- планові (складають на основі прогресивних норм витрат засобів виробництва і робочого часу і використовують як вихідні дані при встановленні цін);

- кошторисні (стосуються нових видів продукції, робіт, послуг для розрахунку відпускних цін);

- нормативні (складають на основі існуючих норм використання засобів виробництва і робочого часу).

Данні види калькуляції являються попередніми, їх складають до початку виробництва продукції і використовують при складанні кошторису.

Калькуляції, які по даним бухгалтерського обліку відображають фактичні затрати, називаються звітними. Вони необхідні для виявлення резервів подальшого зниження витрат.

До статті „витрати на оплату праці” включаються основна і додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва (в тому числі трактористів – машиністів).

До статті „Насіння та посадковий матеріал” включається вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, що використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур та насаджень, крім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підготовку насіння до посіву (протруювання, сортування тощо), навантаження та транспортування його до місця посіву не включаються у вартість насіння, а відносяться на виробництво певної сільськогосподарської культури (групи культур) за відповідними статтями витрат.

За статтею „Паливо і мастильні матеріали” відображають комплексну ціну палива, в яку входять його вартість на використання технологічних операцій, а також вартість мастил тощо.

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

До статті „Засоби захисту рослин і тварин” включається вартість

пестицидів, засобів протруювання, гербіциди, хімічні і біологічні засоби, які використані для боротьби з бур'янами, шкідниками, хворобами сільськогосподарських рослин, а також біопрепаратів та дезінфікуючих засобів, які застосовуються у тваринництві.

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

Таблиця 1.1

Номенклатура статей витрат в основних галузях

сільськогосподарського виробництва

Статті витрат	у рослинництві	у тваринництві	у допоміжних виробництвах	у підсобних промислових виробництвах
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+	-	-	-
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+	-	-	-
Засоби захисту рослин і тварин	+	+	-	-
Корми	-	+	-	-
Сировина і матеріали (без відходів)	-	-	+	+
Роботи і послуги	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+
Інші витрати				
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+	+
Загальнопромислові витрати	+	+	+	+

У статті „Корми” відображається вартість кормів власного виробництва на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання. На цю статтю відносяться також витрати на приготування

кормів в кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списуються безпосередньо на відповідні види і групи тварин прямо або розподіляються між ними пропорційно масі згодованих кормів. Частка витрат на утримання кормоцехів відноситься на вартість кормів, які передані на склад для зберігання.

До статті „ сировина та матеріали” включається вартість сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції:

- у цехах з виробництва комбикормів – вартість зерна, зерно сумішей, трав'яного борошна, жому, кормових дріжджів, сухого перегону, м'ясо-кісткового та рибного борошна, мінеральної сировини, мікро добавок та інших компонентів;

- у крупорушці – вартість зерна;

- у цехах забою худоби – вартість худоби, птиці, звірів, кролів, каракульських ягнят.

До статті „ Витрати на ремонт необоротних активів” включають:

- суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, включаючи вартість пального, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту.

До статті „ Інші витрати на утримання необоротних активів” включаються суми, використані на їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві.

До статті „ Непродуктивні витрати” (в обліку) включають витрати від падежу молодняку та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винним особам, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.

На цю статтю відносяться брак у виробництві, яким вважається вироби, напівфабрикати, деталі вузли та роботи, які не відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам і не можуть бути використаними лише

після виправлення.

У статті „Загально виробничі витрати” відображаються бригадні, фермерські, цехові та загально виробничі витрати.

Загальнотеоретична класифікація витрат (витрат) могла б також мати наступну структуру:

1. Технологічні: основні і накладні.

До основних витрат тут доречно віднести такі витрати, що зв'язані конкретно з технологічним процесом виробництва: заробітна плата, сировина й ін. До накладних витрат варто було б віднести загально виробничі витрати, рахунок № 92; адміністративні витрати, рахунок №93; інші витрати операційної діяльності, рахунок № 94; фінансові витрати, рахунок № 95; утрати від участі в капіталі, рахунок № 96

2. Економіко-складові: матеріальні, грошові.

До матеріальних витрат можна віднести сировина і матеріали, паливо, тару і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали. Крім того у виробничі матеріальні витрати можна включити витрати по списанню малоцінного інвентарю, напівфабрикатів, готової продукції, продукції сільськогосподарського виробництва, товарів і ін. До грошових витрат відносяться витрати по оплаті праці.

3. Залежні від обсягу виробництва: постійні, перемінні.

До постійних витрат необхідно віднести витрати, що залишаються незмінними при зміні обсягу виробництва. Наприклад, витрати на зміст окремих приміщень і ін. Перемінні витрати як правило варіюють зі зміною обсягу діяльності підприємства: витрати на заготовляння сировини, матеріалів, палива й ін.

4. Структурні: елементні, комплексні.

Елементні витрати неможливо розділити на більш докладні складові частини: заробітна плата, амортизація, нафтопродукти й ін. Комплексні витрати складаються з окремих елементів. До них можна віднести витрати

враховуються на бухгалтерських рахунках №№ 91-95, а також інші прямі витрати з тієї причини, що вони також складаються з окремих автономних складових частин.

Практична класифікація витрат повинна мати властиву їй характеристику один по одному включення в собівартість продукції окремих статей і елементів і її формуванню: прямі і непрямі. При цьому, як прямі, так і непрямі витрати повинні мати більш чітку класифікацію. Наприклад, прямі витрати будуть мати наступну структуру:

- заробітна плата;
- відрахування у фонд непрацездатності;
- відрахування у фонд зайнятості;
- відрахування в пенсійний фонд;
- відрахування у фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань;
- матеріальні витрати (нафтопродукти, сировина, добрива, насіння, ядохімікати й ін.);
- транспорт;
- амортизація;
- поточний ремонт основних засобів;
- страхові платежі;
- інші прямі витрати.

До непрямих витрат необхідно віднести рахунки класу 9 "Витрати діяльності". При цьому, з даного класу варто виключити витрати, що враховуються на рахунках №90 "Собівартість реалізації", №98 "Податок на прибуток", №99 "Надзвичайні витрати", №93 "Витрати на збут".

Виникає особлива увага приділити витратній статті "Амортизація". Величина нарахованої амортизації залежить як від складу основних засобів так і норм по її нарахуванню. Діючий порядок обліку і класифікації необоротних активів і запасів, а також порядок нарахування амортизації не є економічно обґрунтованими. Наприклад, до складу "Інших необоротних

матеріальних активів" включені окремі об'єкти (цінності), що могли б виходити в інші облікові економічні класи. У клас 2 "Запаси" таким чином, можна включити "Малоцінні необоротні матеріальні активи", "Інвентарну тару". При цьому "Тимчасові не титульні спорудження" необхідно враховувати в складі капітальних інвестицій як витрати по організації і виробництву будівельних робіт.

Прийняття таких заходів для зміни в обліку дозволить зменшити витрати по статті "Амортизація". Не можна також не відзначити, що маються значні розбіжності в порядку нарахування амортизації, передбаченому Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997 року №283/97 - ВР [2] і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92[3].

Доцільно виділити наступні класифікаційні ознаки і види витрат:

- за видами діяльності (основні, допоміжні);
- за фазами кругообігу господарських засобів (заготівельні, виробничі, збутові);
- за доцільністю витрат (продуктивні, непродуктивні);
- за порівняльністю показників (фактичні і нормативні) і т.д.

На підставі вивчення й аналізу витрат, розділених на групи в такий спосіб приймаються рішення. Найбільш важливими моментами в цьому процесі нам представляється розподіл витрат на явні й альтернативні, релевантні і не релевантні, значні і незначні, ефективні і неефективні. При цьому виділити найбільш важливу класифікаційну ознаку неможливо без визначення мети підприємства на визначеному відрізку часу чи без виділення об'єкта, по якому приймається рішення.

Практично будь-яка функція керування не може обійтися без розподілу витрат на постійні і змінні. Така класифікація є, на нашу думку, основною в управлінському обліку. Однак практично поділ витрат за такими параметрами у сільському господарстві не проводиться. Кожна

калькуляційна стаття містить і постійну і змінну частину, і не завжди збільшення витрат зв'язане зі збільшенням обсягу виробництва

За одним з напрямків класифікації, підпорядкованим меті обґрунтування управлінських рішень, витрати поділяються на релевантні та не релевантні, дійсні та можливі, маржинальні та середні, постійні та змінні.

Релевантні витрати - це майбутні витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення. Ті ж витрати, на які прийняте рішення не чинить ніякого впливу, називають не релевантними. Якщо, наприклад, на підприємстві вирішується питання - придбати новий трактор чи взяти його в оренду, то в цьому випадку вартість трактора й орендна плата є релевантними витратами, на відміну від вартості витрачених паливно-мастильних матеріалів, витрат на заробітну плату обслуговуючого персоналу, які є не релевантними витратами, оскільки вони матимуть місце в обох випадках.

Різницю між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають диференційованими витратами. В наведеному прикладі - це різниця між вартістю трактора і сумою орендної плати за період його експлуатації.

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, необхідно враховувати не лише дійсні (реальні), а й можливі витрати (втрати). Дійсні витрати - це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Ці витрати відображаються в бухгалтерських регістрах у міру їх виникнення. Можливі витрати (втрати) - це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення. Можливі витрати не відображають в облікових регістрах і беруть до уваги лише в разі використання обмежених ресурсів. Наприклад, підприємство розглядає альтернативу використання вільних коштів: придбати цінні папери чи придбати комбайн і здати його в оренду.

Маржинальні - це витрати на виробництво одиниці продукції. Залежно від ситуації, менеджера можуть цікавити як маржинальні, так і середні

витрати, які показують середню суму витрат на виготовлення одиниці продукції. Проте найбільш важливою для цілей планування й контролю, на нашу думку, є класифікація за типом "поведінки" витрат в залежності від зміни обсягів виробництва.

Змінними (умовно-змінними) називають витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва.

Наведена класифікація дозволяє вести облік витрат в різних розрізах та напрямках.

1.3 Прийоми і методи дослідження в обліку, аналізі і контролю загальновиробничих витрат

Для здійснення дослідження в обліку, аналізу і аудиту загальновиробничих витрат необхідно володіти методами та прийомами дослідження для отримання повної та всебічної інформації.

Метод означає шлях дослідження, відповідну теорію або вчення. В широкому понятті під методом слід розуміти шляхи, способи та засоби пізнання дійсності, сукупність органічно взаємопов'язаних принципів і прийомів дослідження процесів, явищ і предметів у природі і суспільстві.

Метод аналізу виробничо-господарської діяльності як метод кожної науки визначається змістом та особливостями предмету, що вивчається, тими окремими цілями, вимогами і задачами, які постають перед аналізом наданому етапі розвит-ку економіки держави та на перспективу.

Відповідно до вимог діалектичного методу пізнання метод аналізу виробничо-господарської діяльності - це системне, комплексне, органічно взаємопов'язане вивчення економічної та соціальної діяльності підприємств, їх структурних підрозділів, інших ланок економіки країни з метою об'єктивної оцінки результатів їх роботи, виявлення та мобілізації резервів підвищення її ефективності та забезпечення необхідною інформацією для

прийняття оптимальних рішень щодо управління економікою.

Правильно вибраний метод аналізу зумовлює його результат, ефективність дослідження економічного та соціального розвитку господарських об'єктів.

Господарська діяльність підприємств, виробничих об'єднань та інших формувань характеризується системою узагальнюючих показників, які тісно пов'язані між собою та взаємозумовлені. Так, кінцевий результат господарської та виробничої діяльності промислового об'єкта - прибуток - тісно пов'язаний з обсягом виробництва та реалізації продукції, асортиментом продукції, що виробляється, продуктивністю праці, використанням основних засобів, собівартістю продукції тощо. Саме тому при вивченні діяльності підприємств всі показники потрібно розглядати в комплексі.

Показники діяльності об'єктів не є постійними. Вони змінюються за часом, у зв'язку із проведенням заходів науково-технічного прогресу, мірою вдосконалення організації виробництва, постачання сировини, інших матеріальних цінностей та збуту готової продукції. Тому при аналізі ці показники потрібно розглядати в динаміці.

Таким чином, метод аналізу необхідно розуміти як комплексне взаємопов'язане вивчення та вимір явищ виробничо-господарської діяльності підприємств, об'єднань на основі використання системи показників, що всебічно характеризують їх діяльність, з метою мобілізації внутрішньовиробничих резервів, усунення недоліків та поширення передового досвіду.

Метод аналізу реалізується через сукупність прийомів дослідження, багато з яких використовуються не лише в аналізі, а й в інших науках. Використання прийомів, запозичених з інших наук, є наслідком взаємопроникнення різних наук на сучасному етапі їх розвитку та особливістю економічного аналізу, що сформувався та розвивався на стику різних наук.

При аналізі виробничо-господарської діяльності використовуються такі спеціальні прийоми порівняння: групування та узагальнення; розрахунок коефіцієнтів; розчленування загальних показників; розрахунок середніх та відносних показників; балансове зіставлення; вибіркове вивчення діяльності підприємств; розрахунок рядів динаміки; графічне зображення величин, що аналізуються; ланцюгові підстановки; індекси; економіко-математичні методи, метод часткової участі тощо.

Такий прийом обробки економічної інформації, як групування та узагальнення дозволяє встановити зв'язок між різноманітними чинниками, що впливають на результат діяльності промислових об'єктів, дати не лише кількісну, а й якісну оцінку діяльності підприємств, розкрити внутрішньовиробничі резерви.

Групи необхідно виділяти за однорідними ознаками відповідно до теми дослідження. Неправильно застосована ознака групування може призвести до помилкових висновків.

Узагальнюючи результати групування та розробляючи заходи щодо реалізації виявлених резервів слід розрізняти чинники, що залежать та не залежать від роботи підприємства.

Порівняння — один з важливих прийомів аналізу виробничо-господарської діяльності, за допомогою якого оцінюється робота підприємства, вивчається вплив окремих чинників на досягнуті результати. Порівнюються звітні дані з плановими, з даними попередніх періодів, з даними аналогічних підприємств, з нормативами.

Порівняння із середньогалузевими показниками дозволяє визначити, яке місце посідає господарський об'єкт у галузі, до якої групи належить підприємство — до передових, середніх чи відстаючих.

Підсумкові техніко-економічні показники дають попередню загальну оцінку результатів виробничо-господарської діяльності підприємств та об'єктів. Щоб одержати більш повну картину виробничо-господарської діяльності, в аналізі застосовують прийом розчленування загальних

показників на більш малі, окремі, які дозволяють глибше вивчити явище, встановити чинники, що впливають на рівень певного явища. Місце, час і винуватців недоліків та відхилень, вимірити величину впливу окремих чинників на підсумковий узагальнюючий показник.

Прийом балансових зіставлень (ув'язок) взаємопов'язаних показників виробничо-господарської діяльності застосовується з метою виявлення і виміру їх взаємного впливу, а також підрахунку резервів підвищення ефективності виробництва. При застосуванні балансового методу аналізу зв'язок між окремими показниками виражається як рівень підсумків, одержаних внаслідок їх різних зіставлень.

Балансовий метод ефективний у різних сферах аналітичної роботи, але найбільшого поширення він набув при аналізі фінансового стану об'єкта, де головним джерелом інформації служить бухгалтерський баланс.

У практиці аналізу широко використовують середні та відносні величини. Середні показники розраховуються на основі масових якісно однорідних даних. Вони дають узагальнену характеристику процесам та явищам.

В економічному аналізі використовується середня арифметична (проста та виважена), середня гармонійна (зворотне значення середньої арифметичної), середня геометрична (для середніх темпів зростання), а також мода і медіана.

Оскільки будь-яка середня — це узагальнююча величина, а за загальними позитивними результатами роботи можуть ховатися недоліки в роботі, тому для одержання об'єктивної оцінки середні значення певних показників необхідно доповнювати конкретними значеннями кращих і гірших одиниць сукупності.

Відносні величини включають відсотки, коефіцієнти, індекси. Відсотки використовуються при вивченні ступеня виконання планових завдань, структурних показників, рівня витрат, показників рентабельності тощо. Коефіцієнти розраховуються відношенням двох взаємопов'язаних показників,

один з яких береться за одиницю. Зокрема, при аналізі досліджують коефіцієнти змінності роботи обладнання і цехів, віддану основних засобів, фондоозброєність, енергоозброєність тощо. Індекси сприйнятливі при вивченні динаміки показників та розрізнення рівня явищ у природі. При цьому використовують як індивідуальні, так і агрегатні індекси.

Широке застосування при аналізі виробничо-господарської діяльності підприємств та об'єднань має прийом вибіркового вивчення їх діяльності. Він дозволяє аналізувати роботу господарських об'єктів та виявляти виробничі резерви при значно менших трудовитратах, ніж при суцільному спостереженні, а також отримувати більш точні результати. Крім того, в промисловості суцільне спостереження в окремих випадках може призвести до псування готової продукції, внаслідок чого вибіркоче спостереження є єдино можливим.

Прийом динамічних рядів застосовується для характеристики роботи об'єкта за ряд років та розробки перспектив його розвитку. Чим більший період охоплює динамічний ряд, тим більше можливостей виявити сталість досягнутих результатів. Ряди динаміки характеризуються рівнем ряду динаміки, абсолютним приростом, темпом зростання, темпом приросту. Під абсолютним приростом розуміють різницю між двома рівнями динамічного ряду. Темп зростання — це відношення рівня динамічного ряду наступного періоду до рівня ряду попереднього чи базового періоду, а темп приросту — це відношення абсолютного приросту до рівня попереднього чи базисного періоду.

Розрахунок ланцюгових чи базисних темпів зростання здійснюється залежно від поставленої мети.

Наочності ілюстрації результатів аналізу сприяє графічне зображення залежності між окремими показниками і чинниками та змінами явищ у часі. Цей прийом застосовується також для вивчення структури і структурних зсувів, при оформленні звітності тощо. Найчастіше при цьому використовуються аналітичні таблиці, графіки, діаграми.

Використання таблиць надає аналітичним розрахункам наочності та переконливості, дозволяє краще систематизувати результати аналізу та висновки з нього. В таблицях, як правило, показуються не лише вихідні дані, а й результати аналітичних розрахунків.

Однак, застосування лише одних таблиць не завжди приводить до найкращих наслідків. Більш ефективним є їх застосування тоді, коли результати аналізу доповнюються відповідними графіками та діаграмами. Графіки оживляють таблицю, роблять її більш доступною, дають загальну картину динаміки, процесу, тобто служать для демонстрації змін у часі. Крім того, графіки застосовуються для контролю за виконанням завдань, ритмічністю випуску продукції тощо.

Ланцюгові підстановки та оснований на їх математичному перетворенні спосіб різниць абсолютних чи відносних величин окремих показників є найпоширенішим прийомом виміру впливу окремих чинників на наслідок їх взаємодії. Вплив чинників відбувається через окремі (факторні) показники, а результат — через узагальнюючий (результативний) показник. Залежність між окремими та узагальнюючими показниками встановлюється у вигляді розрахункової формули, на одному боці якої фіксуються окремі показники та математичні дії між ними, а на іншому — узагальнюючий показник, на зміну якого впливають окремі показники.

Суть прийому ланцюгових підстановок полягає у послідовній заміні базисної величини окремих показників, що входять до розрахункової формули виміру впливу здійсненої заміни на зміну величини узагальнюючого показника, що вивчається.

Заміна базисної величини окремого показника фактично носить назву підстановки. Кількість підстановок дорівнює кількості окремих показників, що входять до розрахункової формули, а кількість послідовних розрахунків більше на одиницю, оскільки для визначення загальної величини зміни узагальнюючого показника виконується базисний розрахунок, в якому всі показники відображаються в базисних величинах.

Елімінування (вибіркове висвітлення) — найбільш простий і доступний спосіб визначення впливу окремих чинників на відхилення фактичних результативних показників від базових.

Всі чинники, що впливають на результативні показники, при аналізі повинні бути розміщені у суворій послідовності від кількісних до якісних.

Цей спосіб включає прийоми ланцюгових (послідовних) підстановок виражування абсолютних різниць, виражування відносних різниць, перерахування показників тощо.

Приєм послідовних підстановок — послідовна заміна базової величини одних і тих же чинників фактичною, з подальшим відніманням від результату кожної наступної підстановки попереднього результату.

Кількість підстановок рівняється кількості чинників, що впливають на результативний показник, плюс одиниця.

Різниця результатів показує величину впливу окремого чинника на узагальнюючий показник.

Спосіб різниць, тобто знаходження різниць між фактичною та базисною величинами окремих показників з наступним визначенням впливу цих різниць на відхилення узагальнюючого показника від бази - давно відоме спрощення прийому ланцюгових підстановок. Вплив різниць на загальне відхилення визначається в ті ж послідовності, що і при ланцюгових підстановках, але величина відхилення визначається безпосередньо при кожному розрахунку. Всі показники, що передують розрахунку різниці конкретного показника, включаються до розрахунку за повною фактичною величиною, а всі наступні за базисною.

Приєм абсолютних різниць за своїм змістом зводиться до вирахування відхилень всіх фактичних показників від базових.

Формально даний прийом включає такі математичні дії:

а) шляхом порівняння визначаються по кожному показнику позитивні (+) та негативні (-) відхилення від базових величин:

Для визначення впливу зміни чисельності робітників на обсяг

продукції потрібно

Перерахунок показників є різновидністю елімінування. Він використовується для досягнення співставності показників за обсягом, структурою, якістю тощо. Його суть полягає в тому, що планові або базові показники за певною методикою перераховуються на фактичний обсяг результативного показника, забезпечуючи при цьому базу для порівняння.

Прийоми балансових співвідношень ґрунтуються на порівнянні витрат чи витрат з джерелами їх утворення або покриття. Вони складаються з прийомів балансового узгодження і перевірки достовірності вихідних даних аналітичних розрахунків та прийомів балансової оцінки виконання плану і розрахунків впливу чинників.

Балансовий (матеріальні баланси, баланси праці, фінансові баланси) і сальдовий прийоми застосовуються тоді, коли відомі деякі однорідні показники і є можливість через них визначити значення інших показників чи чинників, перевірити їх взаємозв'язок.

Ці прийоми використовуються для аналізу фінансового стану підприємства та перевірки вірності розрахунків, виконаних прийомом ланцюгових підстановок, абсолютних чи відносних різниць тощо.

Спосіб аналітичних групувань застосовується для систематизації або класифікації первинних даних про явища, процеси, причини і чинники, що їх обумовили, та виявлення закономірностей їх впливу на результати господарської діяльності.

Аналітичні групування діляться на типологічні, структурні та факторні.

Останніми роками все більше розширюється сфера застосування способу різниць у відсотках. При такому спрощеному варіанті ланцюгових підстановок попередньо враховується зміна показників у відсотках відносно до їх базисної величини, причому зіставляються відсотки за послідовними добутками кількох окремих показників, що відбивають їх залежність один від одного. Множачи різниці відсотків на базисну величину узагальнюючого показника, визначають абсолютну величину впливу відповідного окремого

показника на зміну узагальнюючого.

Прийом відносних різниць - оцінює вплив чинників шляхом вирахування добутку відносної величини відхилення чинника та абсолютної величини результативного показника.

Технологія застосування цього прийому зводиться до виконання таких математичних дій:

Першочергово, з усіх показників вираховується процент виконання плану. На наступному кроці визначаються відносні відхилення. Із величини відсотка виконання плану першого чинника віднімаємо 100. Далі, із добутку відсотків виконання плану кожного наступного і попереднього чинників вираховується добуток процентів виконання плану попередніх чинників. В кінці, замість відсотка виконання плану останнього чинника беремо відсоток виконання плану результативного показника, із якого вираховується добуток відсотків виконання планів попередніх чинників.

При аналізі господарської діяльності інколи користуються прийомом виділення вузьких місць та провідних ланок. Цей прийом допомагає виявити «вузькі місця», тобто від яких сторін діяльності у вирішальній мірі залежить суттєве покращання процедури, яка служить провідною ланкою у цій роботі. Зосередження уваги на цих вузьких місцях та провідних ланках підсилює оперативність аналізу, дієвість його висновків і водночас зменшує витрати праці на проведення аналізу.

Поряд з аналізом вузьких місць важливо вивчити провідні ланки, що визначають зростання ефективності виробництва, наприклад, своєчасність введення в експлуатацію нових потужностей, підвищення якості продукції тощо.

На практиці інколи застосовують прийом «часткової участі», тобто пропорційного поділу відхилення за узагальнюючим показником між чинниками, що його зумовили.

Досягнення обчислювальної техніки та прикладної математики значно розширило можливості виміру зв'язків між взаємопов'язаними чинниками та

визначення їх відносного впливу на ефективність виробництва.

Якщо активність таких чинників невелика, то їх вплив вимірюється традиційними аналітичними прийомами - балансовим, ланцюгових підстановок. Економіко-математичні методи дають суттєвий ефект при аналізі виробничо-господарської діяльності великих сукупностей - підприємств, продукції та інших показників. Їх доцільно також застосовувати в аналізі тих аспектів роботи господарського об'єкта, які пов'язані з випадковими обставинами та стохастичними процесами, наприклад, з попитом населення, з кліматичними умовами, з суб'єктивними чинниками тощо, і там, де можна одержати дані суб'єктивних спостережень.

У практиці аналізу сьогодні використовуються вибіркові методи, зокрема мала вибірка; методи статистичної обробки хронологічних та просторових рядів, особливо визначення їх варіацій; кореляційний, регресивний та дисперсійний аналіз; лінійне програмування; теорія масового обслуговування; сітьові та інші графічні методи; теорія управління запасами; диференційне та інтегральне обчислення; економіко-математичне моделювання; теорія ігор тощо.

Всі ці методи розкриваються в курсах вищої математики, теорії вірогідностей, математичної статистики, математичного програмування.

Прийоми аналізу використовуються в тому чи іншому поєднанні на різних етапах здійснення цього методу — при вивченні об'єкта, вимірі окремих чинників та узагальненні результатів аналізу.

Так, при попередньому вивченні об'єкта застосовуються прийоми порівняння, групування, розробки системи взаємопов'язаних аналітичних показників, а також деталізації загальних результатів за місцем та часом їх одержання цілком достатні для якісного аналізу, який передреє кількісному.

При подальшому поглибленні аналізу виникає необхідність виміру впливу окремих чинників та зв'язку між ними, елімінованого впливу тих з них, які залежать від об'єкта, що аналізується. З цією метою застосовують різні прийоми кількісного виміру впливу окремих чинників—ланцюгової

підстановки, балансовий метод, сучасні економіко-математичні методи.

На завершальному етапі — при узагальненні матеріалів аналізу та підсумковому підрахунку резервів — знову набуває найважливішого значення прийом порівняння, оскільки шляхом порівняння підсумків ізольованого підрахунку резервів за кожною з трьох груп виробничих ресурсів (основних засобів, матеріальних витрат, трудових ресурсів) визначається комплексна величина резервів. Крім того, на цьому етапі застосовуються економіко-математичні методи для вибору оптимального варіанта використання виявлених резервів.

1.4 Огляд економічної літератури і нормативних актів з обліку і контролю загальнопромислових витрат

Виробництво є одним із основних процесів господарської діяльності підприємства. У процесі виробництва використовують природні ресурси, сировину, матеріали, паливо, енергію, трудові ресурси, основні засоби і одержують готову продукцію, яку потім реалізують. Характерною особливістю цього процесу є формування витрат на виробництво продукції, що становлять її виробничу собівартість. До витрат виробництва відносять витрати, обумовлені технологією виробництва, перебувають у залежності від обсягу випущеної продукції і складають її речову основу.

На рахунках управлінського обліку повинна своєчасно, повно і правдиво відображатися інформація про фактичні витрати на виробництво продукції, яка використовується для обчислення фактичної собівартості окремих її видів, а також для контролю за раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Скорочення витрат і зниження собівартості продукції позитивно впливає на кінцеві результати діяльності підприємства. Досягнення запланованої ефективності виробництва вимагає постійного зіставлення витрат і одержаних результатів [35].

Сільськогосподарське виробництво має ряд галузей, а в середині їх –

підрозділи, ланки, бригади. Це зумовлює проведення ряду витрат, які за своїм економічним змістом є виробничими, але непрямыми, тобто витрати на обслуговування та управління виробництвом [38].

До таких витрат відносяться загальновиробничі витрати. Загальновиробничими є витрати, пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних цехів і підрозділів та управління ними [7].

Методологія відображення в обліку та розподілу загальновиробничих витрат встановлена П(С)БО 16 «Витрати» та Методичними рекомендаціями з планування, обліку та калькулювання продукції, робіт та послуг сільськогосподарськими підприємствами [38].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. № 27/4248, визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат підприємства і розкриття її у фінансовій звітності. Норми даного П(С)БО розповсюджуються на підприємства, організації і інших юридичних осіб незалежно від форм власності (окрім банків і бюджетних установ).

Проте дія даного П(С)БО не розповсюджується на витрати, пов'язані з виконання будівельних контрактів і надання послуг з їх виконання. В той же час П(С)БО 16 фактично замінило всі ті типові положення по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції, обліку витрат, що існували раніше [35].

Багато науковців вивчають проблеми, пов'язані з введенням в дію Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, відбулися значні зміни в системі відображення і групування облікової інформації. Істотно змінився порядок обліку і розподілу загальновиробничих витрат.

У п.16 П(С) БО 16 «Витрат» наголошується, що «загальновиробничі витрати» розділяють на постійних і змінних. Практичною метою визначення у складі загальновиробничих витрат постійних і змінних є різний порядок розділення постійних і змінних загальновиробничих витрат на об'єкти витрат,

продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які вимагають визначення пов'язаних з їх виробництвом витрат. Змінні загальновиробничі витрати необхідно включати в кожен об'єкт витрат, з використанням бази розподілу, виходячи з фактичних потужностей звітного періоду, а постійні - з використанням бази розподілу при нормальній потужності [24].

Проте, відповідно до Методичних рекомендацій № 132 загальновиробничі витрати в сільському господарстві всі відносяться до змінних і розподіляються по закінченні року між об'єктами обліку пропорційно загальній сумі витрат, без вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів та відносяться на собівартість тільки тієї продукції, яка виробляється в даній бригаді, фермі, цеху чи у відповідній галузі [38].

Отже на підставі тексту П(С) БУ 16 «Витрат» можна зробити висновок, що розділяти загальновиробничі витрати на змінну і постійну необхідно для цілей калькуляції виробничої собівартості (робіт, послуг). Але залишається незрозумілим наступне:

- чим обумовлена необхідність пропонованої методики розподілу загальновиробничих витрат?

- якими методами визначають змінність (постійність), того або іншого виду загальновиробничих витрат?

Відповіді на ці та інші питання, пов'язані з розділом витрат на змінних і постійних дає Кирданов М.П. Також відповіді на ці питання можна знайти в досвіді країн з ринковою економікою, в бухгалтерському обліку яких розділ витрат на змінних і постійних широко використовується [24].

Система обліку постійних і змінних витрат, на думку Кудирова Е.О, дозволяє отримати необхідну інформацію для планування і контролю діяльності підприємства, але вимоги П(С)БО 16 розділяти загальновиробничі витрати на постійні і змінні є доцільними з ряду причин:

- по-перше, вся фінансова звітність будується на відображенні повної виробничої собівартості не тільки в частині змінних витрат. І займатися

подібним розділом лише для того, щоб включати в собівартість загально-виробничі витрати за окремими нормативними ставками, змінних і постійних витрат, не має сенсу (тим паче, що процес визначення складу і оцінки змінних і постійних витрат за нормальною потужністю дуже трудомісткий);

- по-друге, для цілей внутрішньогосподарського обліку розрахунків, згідно додатку II до П(С) БО 16, не дає ніякої вигоди, тому що розділ загально-виробничих витрат на змінні та постійні здійснюється за розрахунковими, а не за фактичними даними [31].

Таким чином застосування на підприємстві системи обліку постійних і змінних витрат має бути питанням внутрішньогосподарчого обліку, з використанням принципу співвідношення вигоди і витрат.

Вербило О.Ф. та Ярошинський В.М. у своїй статті зазначають, що поділ загально-виробничих витрат на постійні та змінні за П(С)БО 16 "Витрати" також вимагає розширення аналітичного обліку, аналітичні рахунки необхідно вести не тільки за місцями виконання, центрами і статтями (видами) витрат, а й з поділом на постійні та змінні. Тому для обліку загально-виробничих витрат доцільно передбачити по рахунку 91 "Загально-виробничі витрати" субрахунки: 911 "Змінні загально-виробничі витрати", 912 "Постійні загально-виробничі витрати". Розмежування та облік витрат на окремих субрахунках забезпечить їх правильний розподіл та включення у виробничу собівартість чи собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). Згідно з П(С)БО 16 "Витрати", накопичена інформація по субрахунку 911 відноситься на рахунок 23 "Виробництво" з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Така методика розподілу вимагає визначення фактичної потужності за звітний період.

Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати", накопичена інформація на субрахунку 912 відноситься на рахунок 23 "Виробництво" з використанням

вказаної бази розподілу при нормальній потужності підприємства, що також вимагає обліку нормальну потужність підприємства за звітний період, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Така методика вимагає деталізації субрахунка 912 і передбачення до нього двох аналітичних рахунків: 9121 "Постійні загальновиробничі витрати при нормальній потужності"; 9122 "Відхилення постійних загальновиробничих витрат від нормальної потужності". Накопичення інформації по цих аналітичних рахунках дає можливість розподіляти витрати із субрахунка 9121 і відносити їх на рахунок 23 "Виробництво". Накопичена інформація по субрахунку 9122, на наш погляд, може залишитися нерозподіленою у вигляді сальдо по субрахунку за умови, якщо у звітному періоді була відсутня реалізація продукції (робіт, послуг), розподілятися та відноситися на рахунок 90 "Собівартість реалізації" в іншому звітному періоді при реалізації продукції (робіт, послуг). Як видно, така методика значно ускладнює як облік, так і розподіл загальновиробничих витрат.

За офіційними матеріалами [37], загальновиробничі витрати в сільськогосподарських підприємствах не діляться на постійні та змінні. За визначеними методичними рекомендаціями складом загальновиробничих витрат їх облік доцільно здійснювати на окремих субрахунках рахунка 91 "Загальновиробничі витрати": 911 "Загальновиробничі витрати", 912 "Окремі види витрат діяльності підприємства". Облік витрат ведеться за встановленими статтями.

Загальновиробничі витрати обліковуються по кожному підрозділу окремо і розподіляються між об'єктами обліку витрат. Загальновиробничі витрати, що включають окремі види витрат всіх напрямів діяльності господарства, розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат основного виробництва, базою розподілу визначено суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів, насіння, сировини) [9, с. 270].

Таким чином, дослідження показало, що проблема обліку та аудиту

витрат з точки зору методологічних основ їх класифікації за елементами та статтями напрацьована в офіційних документах. Правові засади регулювання

організації, ведення бухгалтерського обліку визначені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [21], методологія бухгалтерського обліку витрат підприємництва - П(С)БО 16 "Витрати" [48].

Забезпеченню єдності в складі та класифікації витрат, застосування методики їх планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг)

сприяють розроблені Методичні рекомендації [37]. Для організації навчання на основі офіційних документів напрацьована достатня кількість літературних джерел. Проте організація аналітичного обліку витрат

виробництва та витрат діяльності розкрита в них недостатньо глибоко і

вимагає удосконалення.

Розвиток різних форм власності у значній мірі скоротив сферу відомчого контролю, обмежив втручання державних органів у фінансову діяльність підприємств та обумовив зростання потреби в незалежному в: і держави аудиту щодо достовірності, повноти бухгалтерської звітності і відповідності її чинному законодавству [53].

Аудит операцій з обліку витрат на виробництво продукції (робіт і послуг) дозволяє встановити відповідності порядку обліку витрат, які застосовуються на підприємстві, нормативним документам що діють в Україні [2].

Одним з найважливіших напрямів аудиту є вивчення поелементного складу і структури витрат в динаміці за ряд років, що дозволяє аудиторам визначити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції. До цих витрат з урахуванням їх економічного змісту відносять і загальновиробничі витрати [5].

Огляд думок учених і практиків щодо питання обліку та контролю загальновиробничих витрат вимагає детальнішого вивчення і розробки облікової політики в магістерській роботі для ТОВ «Журавка».

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ

ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У ТОВ «ЖУРАВКА»

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

2.1 Фінансово-економічна характеристика ТОВ «Журавка»

Історія господарства почалась в 30-х роках, коли три колгоспи об'єднались в радгосп. В 1996 році журавчани приватизували майно господарства, а в 1998 на основі цієї власності утворили ТОВ «Журавка».

Саме така форма організації праці в складних умовах створення нової України дозволяє використати наявний потенціал для збільшення виробництва рослинницької та тваринницької продукції.

Спочатку в господарстві займались промисловим виробництвом свинини, але поступово виникали нові підрозділи, впроваджувались нові індустриальні технології рослинництва, тваринництва, комплексної промислової переробки сільськогосподарської продукції.

Розташоване с. Журавка на південному сході Чернігівської області. На відстані 10 км від районного центру Варва, та за 220 км від обласного центру м. Чернігів. ТОВ «Журавка» розташоване в центрі села Журавка, де й знаходиться центральна садиба господарства.

Територія підприємства розміщена в лівобережному низовинному Поліссі. Клімат помірно теплий, достатньо вологий. Середньорічна температура + 6,4⁰С. Переважають західні та північно-західні вітри, що приносять 555 мм опадів на рік, основна кількість яких випадає в теплий період (червень-серпень), що сприяє доброму розвитку сільськогосподарських культур. Відносна вологість повітря висока. Переважання кількості опадів над випаровуванням вологи зумовлює позитивний баланс вологи в ґрунті і достатнє забезпечення нею всіх сільськогосподарських культур.

Господарство розташоване на березі річки Удай, яка являють собою слабо хвилясту рівнину з розвиненим мікрорельєфом. Ерозія ґрунтів відсутня. Ґрунтові води на терасах знаходяться на значній глибині (8-10 м) і

тому на ґрунтоутворення не впливають. В широких зниженнях ґрунтові води залягають на глибині 2-3 м, де формуються оглеєні ґрунти. Ґрунтові води засолені бікарбонатами натрію. Тому внаслідок підняття засолених ґрунтових вод у верхні горизонти ґрунту і їх випаровування, в останніх поступово нагромаджується значна кількість солей, що робить ґрунти солончакуватими.

Генеральний директор підприємства є Свинар Віктор Степанович.

Основним документом, в якому регламентуються основні положення господарської економічної і соціальної діяльності підприємства, є його статут, що приймається загальними зборами членів суспільства і що діє впродовж всього періоду діяльності суспільства.

Товариство здійснює свою діяльність відповідно до чинного законодавства України і свого Статуту.

Метою діяльності товариства є повне і своєчасне задоволення потреб населення, підприємств і держави у вироблюваній товариством продукції і послугах, що надаються, отримання прибутку і реалізація її на підставі економічних і соціальних інтересів учасників товариства, членів трудового колективу і держави.

Важливим завданням будь-якого сільського господарства є правильне і раціональне використання землі. Для цього необхідно вивчити її розміри, структуру, порушення порядку землекористування, чинників розбалансованості земель і розробити заходи щодо найбільш раціонального їх використання.

При цьому необхідно розумітися на структурі земель і встановити чи задовольняє вона вимогам нормальної роботи і завданням подальшого розвитку, чи всі орні землі знаходяться в господарському обороті, чи раціонально використовують інші угіддя.

Розглянемо склад та структуру земельних угідь ТОВ «Журавка» (таблиця. 2.1).

Таблиця 2.1

Склад і структура земельних угідь в ТОВ «Журавка»

ВП НУБіП України "НАТІ" за 2018-2020 рр. ВП НУБіП України "НАТІ"

Вид угідь	2018 р.		2019 р.		2020 р.	
	га	%	га	%	га	%
Загальна земельна площа	2046	X	1613	X	1056	100,0
Всього с/х угідь	1528	100	1297	100	1056	100,0
з них: рілля, в т.ч.	1261	82,5	1221	94,1	1056	100,0
зрошені землі	317	20,7	317	24,4	317	30,0
Пасовища	50	3,3	34	2,6	x	x
Багаторічні насадження	217	14,2	42	3,2	x	x

Таким чином, загальна земельна площа за останні роки трохи скоротилася і склала в 2020 р. 1056 га, при 2046 га в 2018 р. Зменшення відбулось в наслідок скорочення орендованої землі, що вплинуло на зменшення загальної площі сільськогосподарських угідь на 990 га.

Підприємство перестало орендувати пасовища і багаторічні насадження, а також різко скоротило площу оренди ріллі.

Так в 2018 р. площа ріллі складала 1058 га, а в 2020 вона склала 1056 га (на 472 га менше). Зміна площ спричинила і зміну структури. Так в структурі сільськогосподарських угідь в 2020 р. присутня лише рілля, питома вага якої склала 100 %, що на 17,5 % більше рівня 2018 р.

Результати господарської діяльності багато в чому залежать від рівня спеціалізації виробництва. Розміри виробництва неабиякою мірою впливають на його спеціалізацію.

Тому проведемо аналіз розміру підприємства за основними і допоміжними показниками. Основними є обсяг виробництва (реалізація) продукції, допоміжними: площа земельних угідь, вартість основних і оборотних засобів, кількість працівників, та інші.

Для аналізу розмірів виробництва в господарстві розглянемо динаміку основних показників діяльності ТОВ «Журавка», які наведені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2.

Основні фінансово-економічні показники діяльності

ВП НУБІП України "НАТІ" ТОВ «Журавка» за 2018 - 2020 рр. ВП НУБІП України "НАТІ"

Показники	Од. вим.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення, (+, -)			
					2019 до 2018 рр.		2020 до 2019 рр.	
					Сума	%	Сума	%
1	2	3	4	5	6=4-3	7=6/3 *100	8=5-4	9=8/4* 100
1. Обсяг виробництва (робіт, послуг)	тис. грн.	11268,6	12263	14542	3273,4	29,0	2279	18,6
2. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)	тис. грн.	9390,5	10238,0	12130,0	10847,5	115,5	1892,0	18,5
3. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	тис. грн.	9786,1	11594,0	11924,0	1807,9	18,5	330,0	2,8
4. Валовий прибуток	тис. грн.	-395,6	-1356,0	206,0	601,6	-152,1	1562	-115,2
5. Рентабельність продукції	%	-4,0	-11,7	1,7	-	94,6	-	13,4
6. Чисельність працівників	чол.	283	253	212	-30	-10,6	-41	-16,2
7. Середньорічна продуктивність праці 1-го працівника	тис. грн.	33,2	40,4	57,2	7,2	21,7	16,8	41,6
8. Фонд оплати праці	тис. грн.	2328,3	2658,9	2853,0	330,6	14,2	194,1	7,3
9. Середньорічна заробітна плата 1-го працівника	грн.	8227,2	10509,6	13458	2282,4	27,7	2948,4	28,1
10. Коефіцієнт зносу основних засобів	%	0,66	0,68	0,71	-	0,02	-	0,03
11. Запаси	тис. грн.	559,3	430	694	-129,3	-23,1	264	61,4
12. Дебіторська заборгованість	тис. грн.	237,5	1388	379	1150,5	484,4	-1009	-72,7
13. Кредиторська заборгованість	тис. грн.	4472,5	5356	4344	883,5	19,8	-1012	-18,9
14. Оборотність в днях:	-							
- запасів	дн.	21	13	21	-8	-38,1	8	61,5
- дебіторської заборгованості	дн.	8	41	35	33	412,5	-6	-14,6
- кредиторської заборгованості	дн.	164	166	131	2	1,2	-35	-21,1
15. Чистий прибуток	тис. грн.	1245,2	-1875	-1537	-4995,2	401,1	338,0	-18,0
16. Загальна рентабельність	%	11,5	-15,0	-11,9	-	-26,5	-	3,1
14. Витрати операційної діяльності, в т.ч.:	тис. грн.	1077,9	866,0	1037,0	-211,9	19,7	171,0	19,7
- адміністративні витрати	тис. грн.	468,9	518,0	561,0	49,1	10,5	43,0	8,3
- витрати на збут	тис. грн.	252,8	269,0	304,0	162	6,4	35,0	13,0
- інші операційні витрати	тис. грн.	356,2	79,0	172,0	-277,2	-77,8	93,0	117,7

Дані таблиці свідчать про те, що виробництво валової продукції

скоротилося, на 8,6 % або 938,3 тис.грн. у 2020 році в порівнянні з 2018 роком. Це дає можливість стверджувати, що управління підприємства не розробили бізнес-план з оптимального співвідношення вироблюваної продукції, що забезпечує стабільний розвиток галузей.

Через підвищення цін на вироблену продукцію спостерігається збільшення виручки від реалізації продукції на 13317 тис.грн. і як наслідок відбулось зростання товарної продукції на 2739,5 тис.грн. або на 29,2 % у 2020 році в порівнянні з 2018 роком, а до рівня 2019 року зростання товарної продукції склало 18,5 %. Зменшення вартості основних засобів з 23352,1 тис.грн. у 2018 р. до 22527,5 тис.грн. у 2020 р. відбулося в наслідок списання застарілої техніки і не надбання нової. Разом з тим необхідно зазначити скорочення кількості працівників на 71 людину. З 288 чоловік в 2018 році до 212 чоловік в 2020 році. Це викликано частковою автоматизацією робочих процесів у галузі овочівництва.

Продукція сільського господарства створюється і реалізується як товар, тому товарно-грошові стосунки відіграють важливу роль в розвитку агропромислового комплексу і країни в цілому. Валова продукція сільського господарства - це маса продукції, вироблена за певний період (за господарський рік). Залежно від характеру використання вона ділиться на дві частини: одна для споживання в сільському господарстві і сільським населенням, інша надходить в народногосподарський оборот і складає товарну продукцію галузі.

У сільськогосподарському підприємстві товарна продукція включає всю реалізовану продукцію незалежно від каналів і місця реалізації. Суспільна потреба в продуктах харчування і сільськогосподарській сировині задовольняються за рахунок товарної продукції, тому товарність сільського господарства в цілому має велике народногосподарське значення. Під спеціалізацією сільськогосподарського підприємства розуміється зосередження його діяльності на виробництві одного або декількох видів продукції, відповідним умовам господарства. Основним економічним

показником, що характеризує спеціалізацію підприємства, є структура товарної продукції сільськогосподарства і, перш за все, питома вага продукції головної галузі, що відображає рівень спеціалізації. Чим менше число товарних галузей, тим вище рівень спеціалізації, а, отже, сучасніша організація і ефективність виробництва.

Розглянемо спеціалізацію господарства на підставі вивчення структури товарної продукції, наведену в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Структура товарної продукції в ТОВ «Журавка» за 2018-2020 рр.

Найменування продукції	2018 р.		2019 р.		2020 р.		2020 р. в % до 2018 р.
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Рослинництво							
Зернові	648,5	6,9	7968	77,8	1034,5	8,5	159,5
Овочі	8000,7	85,2	1017,5	9,9	10446,8	86,1	130,6
Інша продукція рослинництва	15,4	0,2	559,4	5,5	–	–	–
Разом по рослинництву	8664,6	92,2	9544,9	93,2	11481,3	94,6	132,5
Тваринництво:							
КРС (у живій вазі)	129,6	1,4	239,3	2,3	289,9	2,4	223,7
Молоко	356,3	3,8	310,5	3,1	312,2	2,5	87,6
Свині (у живій вазі)	16,6	0,2	9,6	0,1	1,4	0,1	8,4
Разом по тваринництву	502,5	5,3	559,4	5,5	603,5	5,0	120,1
Продукція підсобно-промислових підприємств	160,6	1,7	134,1	1,3	45,2	0,4	28,1
Реалізація товарів	42,0	0,4	–	–	–	–	–
Реалізація іншої продукції і послуг	20,8	0,2	–	–	–	–	–
Всього	9390,5	100	10238,4	100	12130,0	100,0	129,2

На підставі даних таблиць 3.3 можна зробити висновок, що ТОВ «Журавка» має глибоку спеціалізацію у галузі рослинництва, оскільки її питома вага в структурі товарної продукції за період з 2018 по 2020 рік збільшилась з 92,2 % до 94,6 %. При детальному вивченні видів продукції в цій галузі видно, що найбільша питома вага впродовж 2018-2020 років припадає на овочівництво – 86,1%, а в 2019 р. – зернові – 77,8 %.

Решта видів продукції галузі рослинництва в 2018-2019 р. займає

незначну питому вагу, а в 2020 р. інші види продукції не виробляють.

Найбільшу питому вагу в структурі товарної продукції галузі тваринництва займає молоко, так в 2020 р. його питома вага в структурі товарної продукції склала 2,5%, що на 1,3 % менше в порівнянні з 2018 р., 2,4 % припадає під м'ясо. Інші види продукції галузі тваринництва займають незначну питому вагу в структурі, а тому вважаємо, що галузі такого виробництва є допоміжними.

Незначну питому вагу займає в 2020 р. в грошовій виручці промислова продукція – 0,4 %, при 1,7 % у 2018 р. На підставі цього відзначимо, що в господарстві скорочуються обсяги переробки продукції.

З наведеного вище аналізу можемо зробити висновок, що в 2020 р. ТОВ «Журавка» спеціалізується на виробництві овочів.

Однією з умов зростання обсягу валової і товарної продукції сільськогосподарського підприємства є розвиток виробничого потенціалу, зокрема матеріально – технічної бази, основних і оборотних фондів. Сукупність виробничих фондів підприємства характеризується їх загальною вартістю за балансовою оцінкою

Таблиця 2.4

Аналіз забезпеченості ТОВ «Журавка» основними засобами виробництва за 2018-2020 рр.

Показники	Роки			2020 у % до 2018 р.р.
	2018	2019	2020	
Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис.грн.	26652,1	23687,7	22527,5	84,5
Енергетична потужність, тис.л.с.	38,6	37,2	35,4	91,7
Середня кількість працівників, чол.	283	253	212	74,9
Площа сільгоспугідь, га	1528	1297	1056	69,1
Фондозабезпеченість, тис.грн.	17,4	18,2	21,3	122,4
Фондоозброєність праці, тис.грн.	94,2	93,6	106,3	112,8
Енергозабезпеченість, л.с.	25,3	28,6	33,5	132,4
Енергоозброєність праці, л.с.	136,4	147,0	166,9	122,4

Для характеристики виробничої діяльності підприємства проведемо

аналіз забезпеченості ТОВ «Журавка» основними засобами виробництва в таблиці 2.4 за 2018-2020 роки. ВП НУБіП України "НАТІ"

Аналізуючи дані таблиці 3.4, слід зазначити, що забезпеченість господарства основними засобами трохи зросла. Фондозабезпеченість господарства в 2020 році зросла порівняно з 2018 роком на 22,4 % і склала в 2020 році 21,3 тис.грн. Фондоозброєність праці зросла на 12,8 тис.грн. і склала в 2020 році 106,3 тис.грн. ВП НУБіП України "НАТІ"

Таке зростання фондозабезпеченості і фондоозброєності відбулося в результаті скорочення площі сільськогосподарських угідь і середньоспискової чисельності робочих.

Енергозабезпеченість і енергоозброєність також зросли в аналізованому періоді і склали в 2020 р. 33,5 л.с і 166,9 л.с відповідно при 25,3 л.с і 136,4 л.с. у 2018 р. ВП НУБіП України "НАТІ"

Прибуток є одним з найважливіших показників фінансових результатів діяльності підприємства. Цей показник характеризує абсолютну ефективність господарювання підприємства за всіма напрямками його діяльності: виробничою, інвестиційною, фінансовою, постачальницько-збутовою. Збільшенням розміру доходів і прибутку складає основу економічного розвитку підприємства і зміцнення його фінансових стосунків зі всіма ділянками ринкових стосунків. ВП НУБіП України "НАТІ"

Таблиця 2.5

Аналіз фінансових результатів і рівень рентабельності ТОВ «Журавка» за 2018-2020 рр. ВП НУБіП України "НАТІ"

Показники	2018р.	2019р.	2020 р	2020 р. в % до 2018 р.
Виручка від реалізації всього, тис. грн.	9228,6	10238,4	12130	131,4
Собівартість реалізованої продукції всього, тис. грн.	10614,9	11594,1	11924	112,3
Прибуток (збиток), тис. грн.	-1386,3	- 1355,7	206	–
Рівень рентабельності (збитковості),%	-13,0	- 11,7	1,7	–

Щорічна наявність прибутку і постійне її збільшення створює

фінансову базу для самофінансування, розширеного відтворення, вирішення проблем соціального і матеріального заохочення персоналу. Найважливішим джерелом прибутку є реалізація сільськогосподарської продукції, а тому вивчимо фінансові результати від реалізації продукції (табл. 2.5).

Як видно з даних таблиці. 2.5. 2020 р. був найкращим для підприємства. Так в 2020 р. прибуток склав 206 тис.грн., при збитках в 2018 р. і 2019 р. 1386,3 тис.грн. і 1355,7 тис.грн. відповідно. Зазначимо, що в 2020 р. рівень рентабельності склав 1,7 %, при збитковості в 2018 і 2019 рр. 13,0 % і 11,7 % відповідно.

Виходячи з аналізу попередніх таблиць, необхідно відзначити, що на даному етапі свого розвитку керівництво знаходить ресурси розширеного відтворення і має тенденцію до поліпшення економічного стану.

З розвитком ринкових стосунків внутрішнім і зовнішнім користувачам необхідно мати інформацію про фінансовий стан підприємств. Фінансовий стан підприємства визначається сукупністю параметрів, які відображають наявність, доцільність розміщення і ефективність використання фінансових ресурсів, реальні і потенційні фінансові можливості. А так само він є синтетичним показником, який впливає на ефективність господарської діяльності підприємства.

Проведемо аналіз фінансового стану ТОВ «Журавка» за даними таблиці. 2.6.

Аналізуючи показники фінансового стану підприємства відзначимо зростання коефіцієнту зносу основних засобів, а отже і зниження коефіцієнта придатності. Дані зміни обумовлені зносом основних засобів.

Зменшення частки оборотних коштів в майні відбулося в результаті скорочення товарних запасів на складах, тобто підприємство скорочує видвернення своїх грошових коштів з обороту, про що свідчить зниження частки дебіторської заборгованості на 4 %.

Показники фінансового стану ТОВ «Журавка» за 2018-2020 рр.

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення
1	2	3	4	5=4-2
1. Показники майнового положення:				
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,67	0,68	0,71	0,04
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,33	0,32	0,29	-0,04
Частка оборотних активів в майні	0,31	0,34	0,22	-0,09
Частка дебіторської заборгованості в майні	0,09	0,12	0,05	-0,04
2. Показники ліквідності:				
Коефіцієнт поточної ліквідності	2,65	1,58	0,64	-2,00
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,29	0,39	0,12	-0,17
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,04	0,25	0,01	-0,03
3. Показники ділової активності:				
Тривалість операційного циклу, дн.	104	68	46	-58
Тривалість фінансового циклу, дн.	60	7	5	-55
Оборотність власного капітала, об	1	2	3	2
Оборотність мобільних активів, про.	3	3	7	4
Оборотність сукупного капіталу, про.	1	1	2	1
4. Показники фінансової стійкості:				
Коефіцієнт концентрації власного капіталу	0,64	0,53	0,48	-0,16
Коефіцієнт фінансової залежності	1,56	1,90	2,09	0,53
Коефіцієнт концентрації повернутого капіталу	0,36	0,47	0,52	0,16
Коефіцієнт співвідношення повернутого і власного капіталу	0,56	0,90	1,09	0,53
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,07	-0,26	-0,62	-0,55
5. Коефіцієнти рентабельності:				
Рентабельність сукупного капіталу (ROA)	0,09	-0,14	-0,15	-0,25
Операційна рентабельність реалізованої продукції	0,18	-0,13	-0,04	-0,22
Чиста рентабельність діяльності	0,11	-0,14	-0,11	-0,22

Показники ліквідності підприємства скорочуються, і підприємство є

неплатоспроможним, оскільки показник абсолютної ліквідності склав в 2020 р. 0,01 при нормативному рівні 0,2.

Показники ділової активності зазнали деякі зміни. Так тривалість операційного і фінансового циклів скоротилася на 58 і 55 днів відповідно, що свідчить про збільшення швидкості обороту як запасів так і грошових коштів підприємства.

Показники фінансової стійкості трохи змінюються, але при цьому підприємство має достатній рівень платоспроможності і фінансової незалежності.

Коефіцієнти рентабельності підприємства знизилися, що свідчить про те, що зростання витрат на виробництво випереджає зростання прибутку підприємства.

Виходячи з приведених коефіцієнтів можна зробити висновок, що підприємство є фінансово залежним. Загальний фінансовий стан підприємства можна охарактеризувати як стійкий.

Економічний аналіз витрат операційної діяльності є важливим інструментом управління витратами, що дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку і зниження ціни одиниці продукції.

Мета аналізу витрат операційної діяльності полягає у виявленні можливості раціонального використання виробничих ресурсів, інформаційному забезпеченні і всебічній сторонній оцінці досягнутих результатів щодо оптимізації витрат, обґрунтованості управлінських рішень.

Аналіз динаміки і структури витрат і чинників їх зміни дає можливість чітко реагувати на відхилення від нормальних параметрів виробничого процесу, розробити відповідні заходи по недопущенню важливих витрат і витрат, виявити тенденції зміни витрат, розробити заходи по їх оптимізації.

Важливим етапом аналізу витрат операційної діяльності є оцінка їх структури, яка проводиться за наступними напрямками:

=> аналіз витрат на виробництво по елементам витрат;

=> аналіз витрат, згрупованих по їх функціональній ролі у

виробничому процесі, тобто по статтях калькуляції;

=> аналіз прямих матеріальних і трудових витрат;

=> аналіз непрямих витрат.

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

на собівартість продукції; своєчасно реагувати на відхилення від прогнозних,

нормативних показників собівартості, ухвалювати відповідні управлінські рішення і ін.

Тому проведемо аналіз загального рівня витрат операційної діяльності ТОВ «Журавка» в динаміці за 3 роки (таблиця. 2.7).

Таблиця 2.7.

Склад і структура витрат операційної діяльності ТОВ «Журавка»

за 2018-2020 рр.

Статті витрат	2018 р.		2019 р.		2020 р.		2020 р. в % до 2019 р.
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	
Собівартість реалізованої продукції	9786,1	86,1	11594,1	87,7	11924	85,1	121,8
Адміністративні витрати	468,9	4,1	517,7	3,9	561	4,0	119,6
Витрати на збут	252,8	2,2	269	2,0	304	2,2	120,2
Інші операційні витрати	356,2	3,1	79,3	0,6	172	1,2	48,3
Фінансові витрати	497,1	4,4	421,1	3,2	570	4,1	114,7
Інші витрати	1,1	0,1	336	2,6	481	3,4	—
Всього	11362,2	100	13217,2	100	14012	100	123,3

Аналіз динаміки витрат операційної діяльності підприємства показав їх зростання за період з 2018 р. до 2020 р. на 2649,8 тис.грн. або на 23,3 %.

Збільшення витрат відбулося за всіма стаття за винятком інших операційних

витрат, яка зменшилась з 356,2 тис.грн. у 2018 р. до 172,0 тис.грн. у 2020 р.

(на 2,2 %).

Найбільше збільшення відбулось за статтею «Собівартість реалізованої продукції» з 9786,1 тис.грн. в 2018 р. до 11924 тис. грн. в 2020 р. На зміну

даної статті вплинули два фактори: збільшення обсяг виробництва та зростання цін реалізації.

По статті «Адміністративні витрати» зростання відбулося на 92,1 тис.грн. (на 19,6 %). Так само відзначимо збільшення витрат на збут на 51,2 тис.грн. у 2020 р. порівняно з 2018 р.

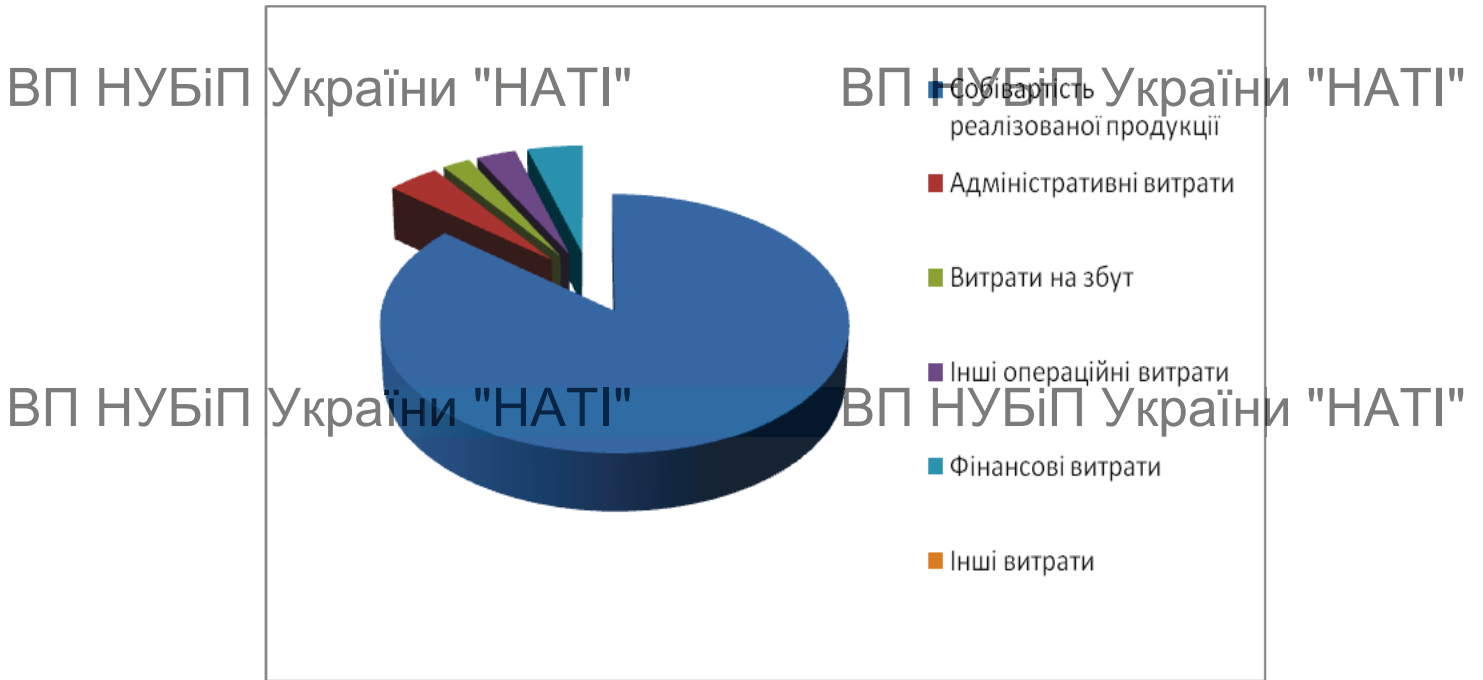


Рис. 2.1. Структура витрат за видами ТОВ «Журавка» за 2018 рік

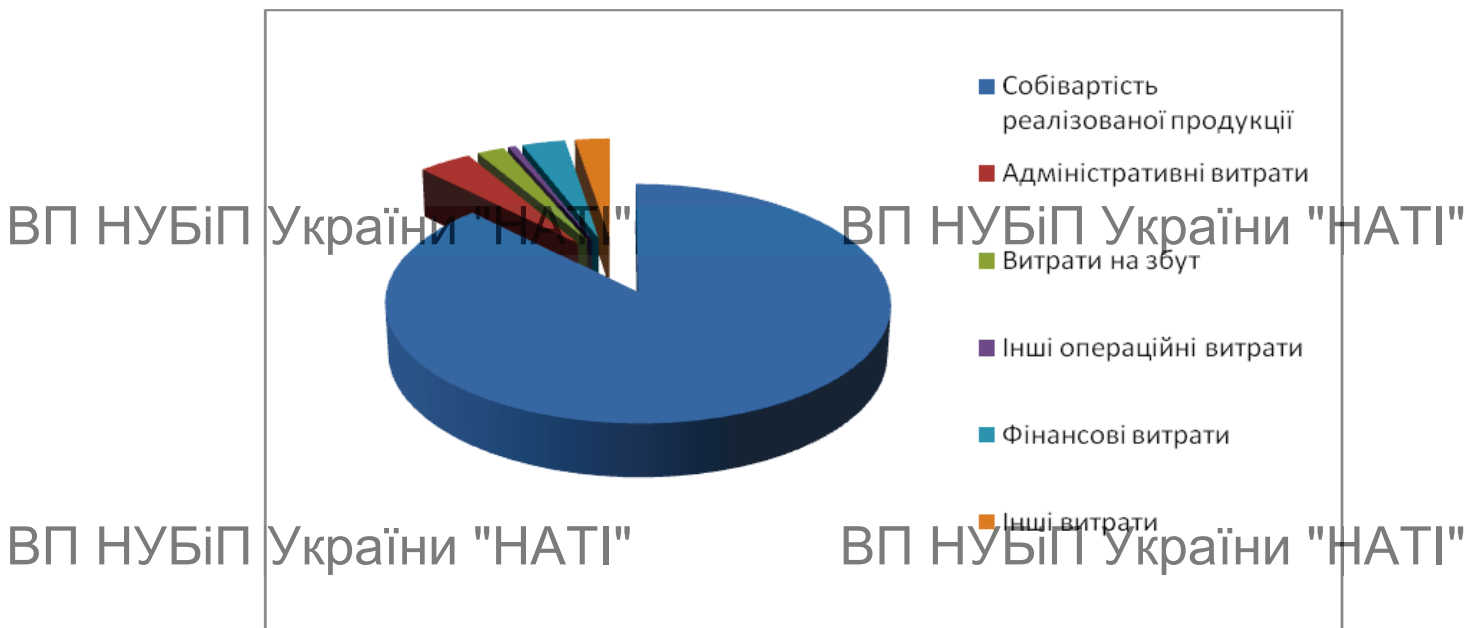


Рис. 2.2. Структура витрат за видами ТОВ «Журавка» за 2019 рік

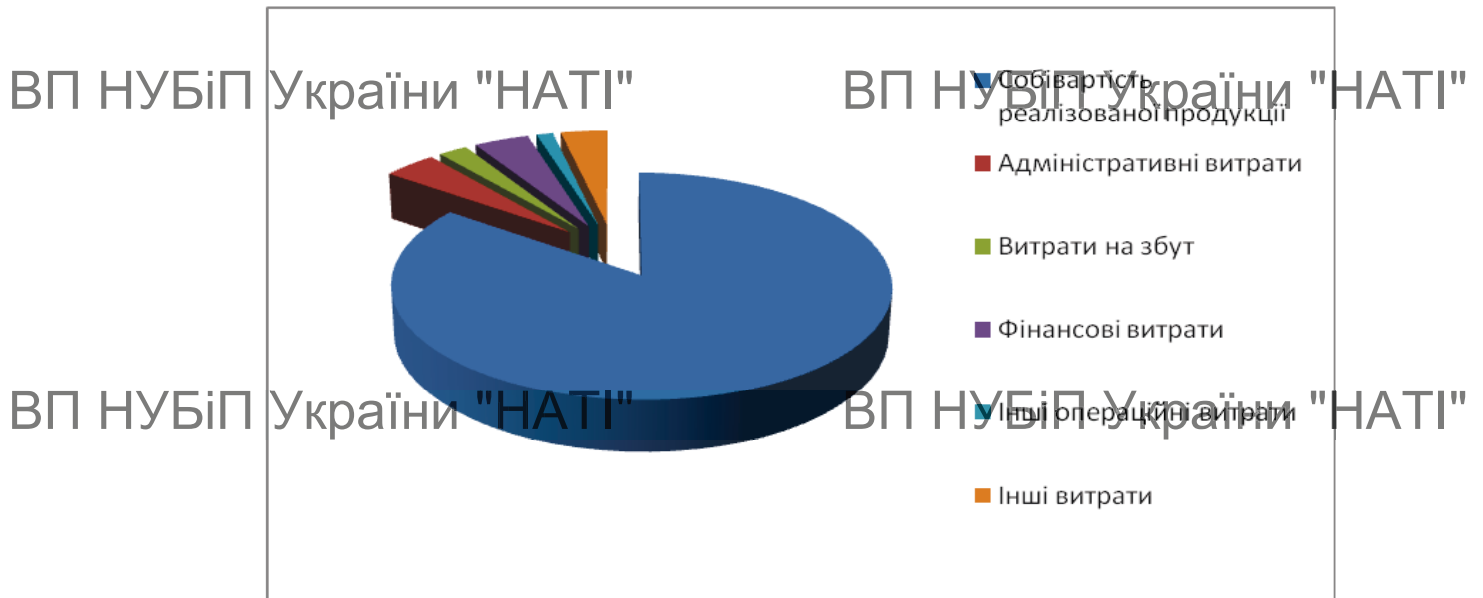


Рис. 2.3. Структура витрат за видами ТОВ «Журавка» за 2020 рік

Розглядаючи структуру витрат підприємства (рис. 2.1, 2.2, 2.3), відображених в звіті про фінансові результати за 2020 р. зазначимо, що найбільша питома вага припадає на собівартість реалізованої продукції – 85,1 %, що менше за рівень 2018 р. на 1 %. Разом із збільшенням питомої ваги даної статті по таких статтях як «Адміністративні витрати», «Інші операційні витрати», «Фінансові витрати» питома вага знижується.

Витрати на здійснення діяльності планують враховують за двома напрямками: за економічними елементами і за статтями калькуляції.

Елементи витрат — це однорідні по своєму економічному змісту витрати. До них відносять сировину і матеріали, паливо, енергію, заробітну плату, амортизацію, відрахування на соціальне страхування і ін.

Планування витрат за економічними елементами дає можливість пов'язати їх з іншими розділами плану: планом матеріально-технічного постачання, фондом заробітної плати, планом зростання ефективності діяльності, балансом надходжень і витрат, і ін.

Аналіз витрат за економічними елементами робить можливість, у свою чергу, вивчити їх склад, питому вагу кожного елемента, частку живої і уречевленої праці, в загальних витратах на виробництво. Порівняння

фактичної структури витрат за декілька періодів дає можливість виявити динаміку та напрям зміни окремих елементів, матеріальності, фондомісткості, енергоємності, трудомісткості, собівартість продукції і вплив технічного прогресу на структуру витрат (таблиця. 2.8).

Таблиця 2.8

Склад і структура операційних витрат ТОВ «Журавка»

ВП НУБіП України "НАТІ" за 2018-2020 рр. ВП НУБіП України "НАТІ"

Статті витрат	2018 р.		2019 р.		2020 р.		2020 р. в % до 2018 р.
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Витрати на оплату праці	2328,2	20,5	2659	20,1	2853	20,4	122,5
Відрахування на соц.заходи	252,8	2,2	433	3,3	778	5,6	307,8
Матеріальні витрати	7216,2	63,5	8045	60,9	9240	65,9	128,0
Амортизація основних засобів	771,6	6,8	757,6	5,7	735	5,2	95,3
Інші операційні витрати	416,6	3,7	398,6	3,0	406	2,9	97,5
Інші звичайні витрати	376,8	3,3	924,5	7,0	–	–	–
Всього витрат	11362,2	100	13217,2	100	14012	100	123,3

Аналізуючи дані табл.2.8, можна зазначити, що впродовж останніх трьох років ТОВ «Журавка» рівень витрат операційної діяльності зростає на 23,3 % або 2649,8 тис.грн. Так, якщо в 2018 р. загальна сума витрат складала 11362,2 тис.грн., то в 2020 р. вони зросли до 14012 тис.грн. Дане збільшення викликане, головним чином, зростанням суми матеріальних витрат з 7216,2 тис.грн. у 2018 р. до 9240 тис.грн. у 2020 р. (на 28,0 %). У 2020 р. Підприємство збільшує обсяги виробництва. Також необхідно зазначити зростання таких статей як «Витрати на оплату праці» та «Відрахування на соціальні заходи», які збільшились за аналізований період на 22,5 % і в 3 рази відповідно. По інших статтях витрат ми бачимо скорочення.

Якщо розглядати структуру операційних витрат ТОВ «Журавка», то необхідно відзначити, що найбільшу питому вагу впродовж аналізованого періоду займають матеріальні витрати, частка яких коливається від 63,5 % у 2018 р. до 65,9 % у 2020 р. Така значна вага матеріальних витрат обумовлена специфікою діяльності підприємства.

Відзначимо, що значну питому вагу в структурі операційних витрат діяльності підприємства займають витрати на оплату праці з 20,5 % у 2018 р. до 20,4 % у 2020 р. Збільшення питомої ваги даної статті витрат обумовлене збільшенням робіт та розміру заробітної плати. Частка решти статей витрат не перевищує 15%.

Основними напрямками діяльності ТОВ «Журавка»: виробництво, заготівка, зберігання сільськогосподарської продукції і продуктів її переробки. Структура управління господарства організована таким чином: село Журавка - центральна бухгалтерія, в селі розташована молочно-товарна ферма, рільнича бригада, ремонтно-будівельна бригада і теплично-овочевий комбінат (рис. 2.4).

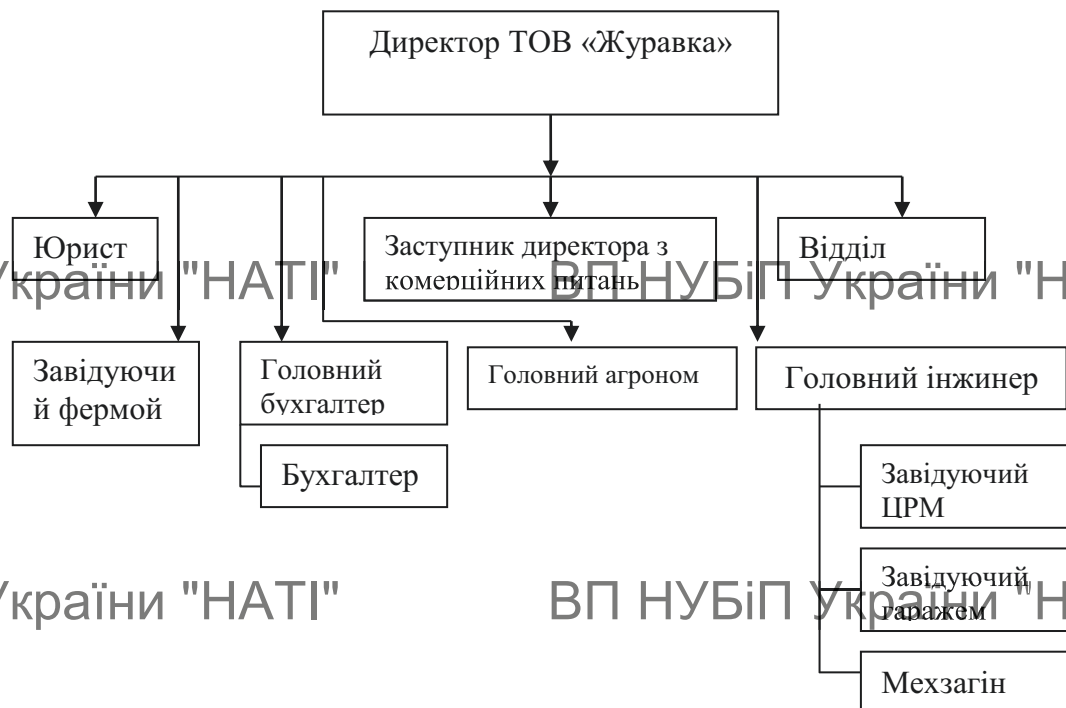


Рис. 2.4. Структура управління ТОВ «Журавка»

Специфіка сільськогосподарського виробництва полягає в тому, що в ньому переплітаються природні і економічні процеси оновлення. Це підкреслює особливості технологічних процесів і своєрідність технічної оснащеності і організації виробництва. Також це впливає на особливості організації обліку

сільськогосподарського підприємства.

Організація бухгалтерського обліку – це комплекс заходів власника підприємства, спрямованих на забезпечення реєстрації господарського життя, узагальнення їх з метою отримання необхідної інформації для складання звітності і ухвалення управлінських рішень.

Організація бухгалтерського обліку ТОВ «Журавка» складається з трьох взаємопов'язаних етапів:

- організація роботи облікового апарату;
- вибір оптимальної форми обліку;
- вибір конкретного застосування методу бухгалтерського обліку.

До складу облікового апарату в ТОВ «Журавка» входить центральна бухгалтерія під керівництвом головного бухгалтера.

У ТОВ «Журавка» організація бухгалтерського обліку централізованого типу - коли первинна інформація збирається в бухгалтерії від різних підрозділів господарства, а її обробка, формування звітних даних і розробка звітності вже здійснюється в бухгалтерії. Зазначимо, що з 2015 р. для поліпшення і удосконалення роботи, бухгалтерію автоматизували за комп'ютерною програмою 1С: Підприємство 7.7.

У структуру облікового апарату ТОВ «Журавка» входять: – Головний бухгалтер, який виконує роботу бухгалтера по формуванню та поданню звітності; заступник головного бухгалтера і він же бухгалтер по податках, розрахунках з підзвітними особами і з постачальниками; бухгалтер матеріального відділу, також він веде розрахунки з покупцями; бухгалтер по оплаті праці; касир; диспетчер автопарку; бухгалтер по розрахунках; економіст.

Структура облікового апарату детально наведена на рис. 2.5.

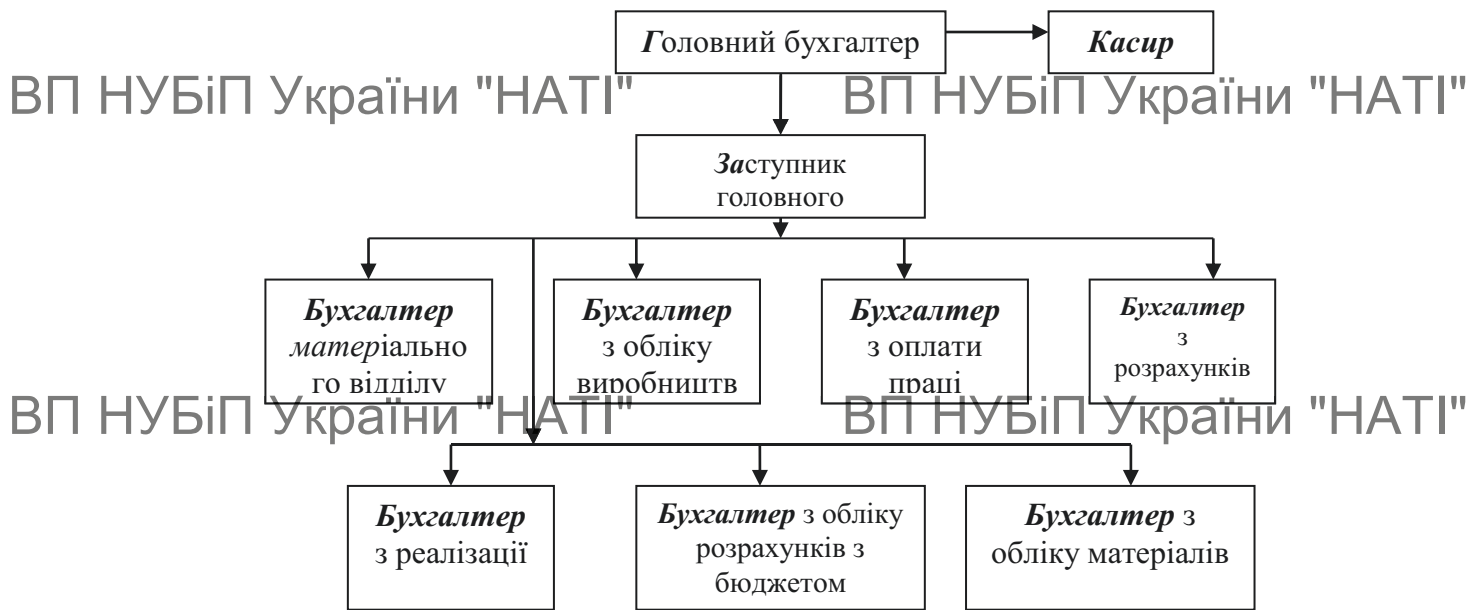


Рис. 2.5. Схема облікового апарату ТОВ «Журавка»

Організація бухгалтерської служби на підприємстві передбачає:

- визначення функцій та обов'язків облікових працівників;
- побудову самостійної роботи облікового апарату (графік роботи і внутрішній взаємозв'язок);
- зв'язок із зовнішніми підрозділами своїх і інших для отримання і передачі інформації.

Розподіл обов'язків між бухгалтерами, а так само їх права здійснюється згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» і штатного розкладу.

Штатний розклад – внутрішній нормативний документ, який визначає посадовий склад працівників підприємства, штатні одиниці і оклади. Обмежує штатну кількість працівників на підприємстві. Так само окрім штатних працівників на підприємстві є і інші працівники, але на інших умовах.

Розподіл функцій в бухгалтерії визначений в Положенні «Про бухгалтерію», яке є внутрішнім нормативним документом. В ньому визначається порядок виникнення обов'язків і організація роботи бухгалтерії. Даний документ містить правила внутрішнього розпорядку роботи бухгалтерії.

Умови кожного працівника регламентуються посадовою інструкцією, яка складається відділом кадрів і затверджується керівником. Для зміни даного документу, керівник видає Наказ. На основі посадової інструкції складається трудовий контракт з бухгалтером. Найбільш відповідальними є обов'язки головного бухгалтера, тобто йому необхідно контролювати діяльність інших бухгалтерів, перевіряти їх роботу і на підставі їх даних складати бухгалтерську, податкову і статистичну звітність.

З наведеного вище можна зробити висновок, що основним недоліками організації обліку на підприємстві є відсутність графіку документообігу.

2.2 Організація обліку загальновиробничих витрат на підприємстві

При організації обліку загальновиробничих витрат в ТОВ «Журавка» їх поділяють на змінні та постійні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом (рослинництва та тваринництва), які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу виробництва. Такі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи, заробітної плати, обсягу діяльності (наприклад, кількість готової продукції), прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності за звітний період. Іншими словами, змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) в період їх виникнення» тобто списуються на витрати виробництва (в дебет рахунку 23 "Виробництво") щомісяця. У цьому разі розподіл загальновиробничих витрат - це розподіл змінних загальновиробничих витрат на одиницю бази з подальшим віднесенням на різні види продукції, що виготовляються на підприємстві.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Загальновиробничі

постійні витрати формуються протягом звітного періоду в однакових розмірах, незалежно від обсягу виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

Серед них - амортизація, орендна плата щодо основних засобів, які використовуються з виробничою метою, витрати на утримання будівель та обладнання цехів (дільниць), опалення, освітлення цехів, дільниць, а також витрати на управління виробництвом, зокрема, витрати на оплату праці управлінського персоналу цеху тощо.

Постійні загальновиробничі витрати в ТОВ «Журавка» розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (прямих витрат). Таким чином, розподіл загальновиробничих витрат здійснюється в ТОВ «Журавка» в наступній послідовності (рис. 2.6).

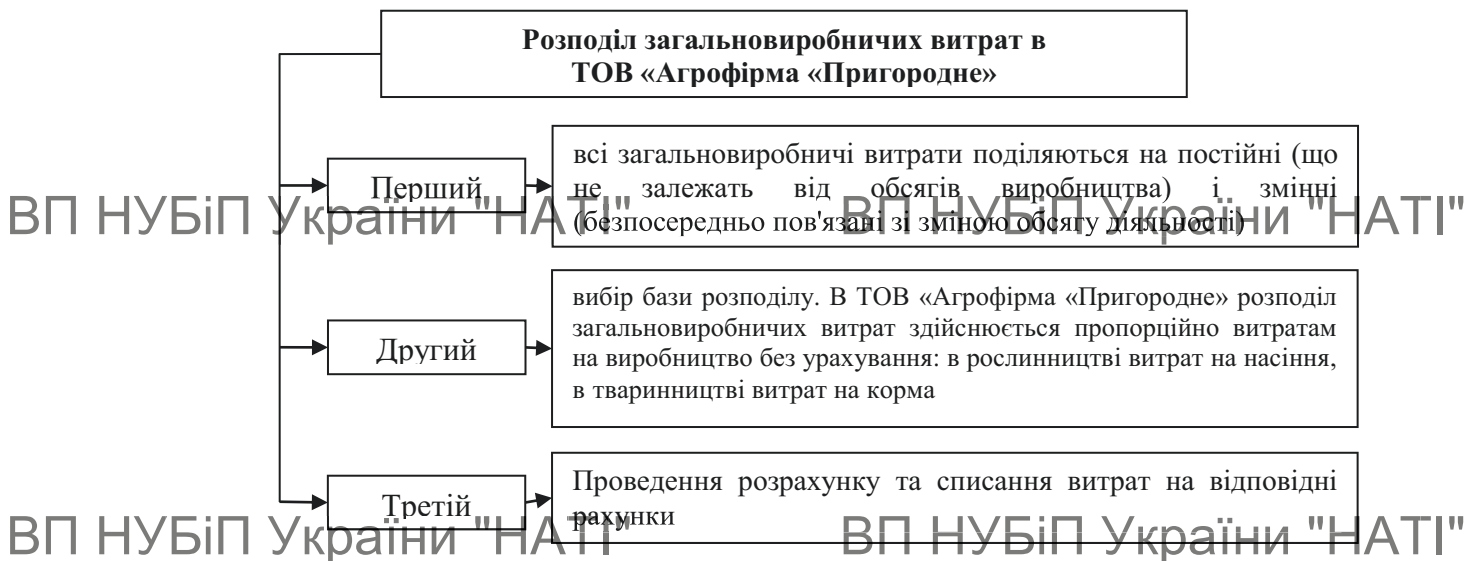


Рис. 2.6. Порядок розподілу загальновиробничих витрат в ТОВ «Журавка»

Наведемо приклад розподілу загальновиробничих витрат в ТОВ «Журавка» (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

ВП НУБіП України "НАТІ" Розподіл і списання загально-виробничих витрат рослинництва на об'єкти обліку витрат за 2020р.

Культури	Витрати	Насіння	База розподілу	Коеф.	Загально-виробничі витрати
Озима пшениця урожаю поточного року	896988		896988		41132
Озима пшениця урожаю майбутнього року	309106	163094	146012		7301
Кукурудза на зелену масу	234786	28094	206692		10335
Овочі закритого ґрунту	411308	76094	335214		16761
Разом	1852188	267282	1584906	0,05	75528

ВП НУБіП України "НАТІ" Загальна схема організації обліку загально-виробничих витрат в ТОВ «Журавка» представлена на рис. 2.7.

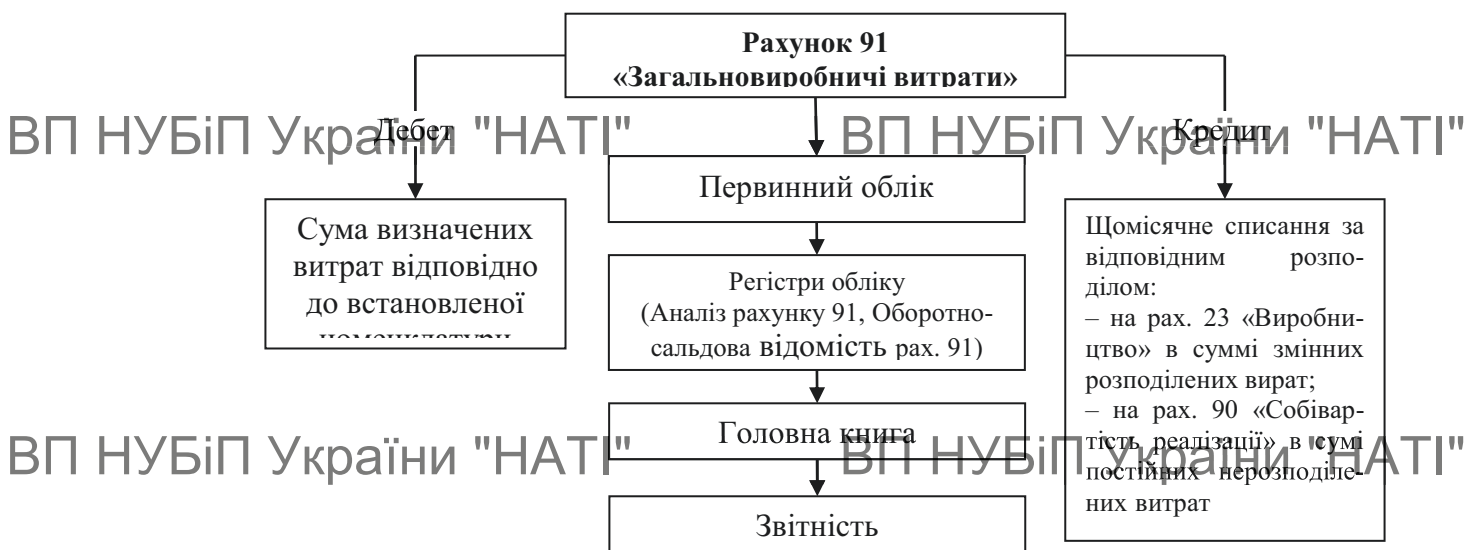


Рис. 2.7. Загальна схема організації обліку загально-виробничих витрат в ТОВ «Журавка»

ВП НУБіП України "НАТІ" З наведеної схеми видно, що після розподілу загально-виробничих витрат на рахунку 91 «Загально-виробничі витрати» немає залишку.

2.3 Методика обліку загальновиробничих витрат на підприємстві

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Відображення в обліку ТОВ «Журавка» загальновиробничих витрат здійснюється на підставі первинних документів (табл. 2.10).

Облік загальновиробничих витрат в ТОВ «Журавка» ведуть на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", який має такі субрахунки: 911 "Загальновиробничі витрати рослинництва"; 912 "Загальновиробничі витрати тваринництва"; 913 "Загальновиробничі витрати промислових виробництв"; 914 "Загальновиробничі витрати всіх напрямків діяльності"(рис. 2.8).

Таблиця 2.10

Первинні документи для ведення обліку загальновиробничих

ВП НУБіП України "НАТІ"

витрат в ТОВ «Журавка»

ВП НУБіП України "НАТІ"

№ з/п	Назва документу	Призначення	Посилання на додаток
1	2	3	4
2	Рахунок	Призначено для: - оформлення попередніх домовленостей на отримання послуг на загальновиробничі потреби; - доведення до відома бухгалтерії про факт отримання послуг на загальновиробничі потреби.	
3	Видаткова накладна	Призначена для відображення відпуску товарних цінностей на загальновиробничі потреби	
	Видатковий касовий ордер	Призначена для підтвердження видачі готівки на загальновиробничі потреби	
	Виписка банку	Призначена для підтвердження перерахування коштів постачальникам за послуги віднесені на загальновиробничі потреби	
	Авансовий звіт	Призначений для підтвердження витрат з відрядження пов'язаного з загальновиробничими витратами	
	Довідка бухгалтерії	Призначена для відображення в обліку розподілених загальновиробничих витрат	

За дебетом рахунка 91 відображується сума визнаних витрат, а за кредитом, відповідно, розподілу, списання їх на рахунок 23 "Виробництво"

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат.

Загальновиробничі витрати обліковують в ТОВ «Журавка» на

вказаних субрахунках за нижченаведеними статтями.

На статті "Матеріальні витрати" враховують витрати на утримання будівель, споруд, інвентарю, включаючи польові стани, легкового автотранспорту; вартість палива, будматеріалів, запчастин, малоцінних і швидкозношуваних предметів, що використовуються на господарські потреби цехів, бригад, ферм тощо. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунки 20, 22. На цю статтю відносять також витрати за рахунок господарства на відшкодування утримання транспортних засобів спеціалістів, які використовуються ними для службових цілей. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунки 20. Окремим елементом матеріальних витрат є транспортне обслуговування робіт усередині господарства: перевезення сільськогосподарських машин та інвентарю, води та палива для тракторів і комбайнів, різних матеріалів, а також працівників господарства на польові стани, в бригади, на ферми. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 23.

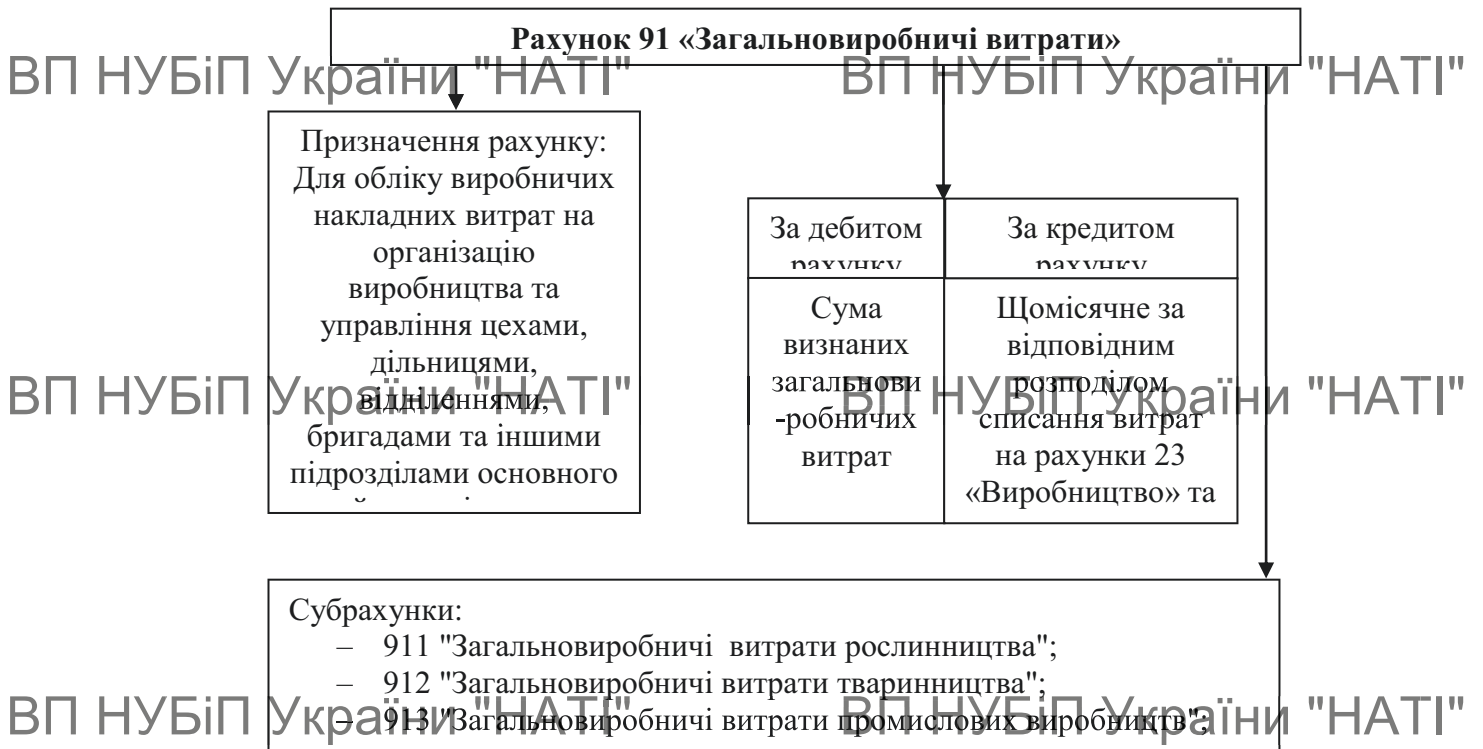


Рис. 2.8. Призначення та побудова рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» в ТОВ «Журавка»

На статті "Витрати на оплату праці" обліковують основну та додаткову оплату праці працівників апарату управління галуззю відповідно до номенклатури посад апарату управління, основну і додаткову оплату праці персоналу: інженерів-енергетиків, інженерів-гідро-техніків, технологів, бригадирів, обліковців та ін. На суму нарахованої оплати праці дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 66.

На статті "Відрахування на соціальні заходи" обліковують відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування на випадок тимчасової втрати працездатності, соціальне страхування на випадок безробіття, соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві, від нарахованої заробітної плати працівників апарату управління галузі (цеху), бригади та іншого персоналу. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням".

На статті "Амортизація" відображують суму амортизаційних відрахувань на основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні активи загальногалузевого призначення. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 13.

На статтю "Інші витрати" відносять платежі зі страхування основних засобів загальногалузевого призначення, винагороди за винаходи і раціоналізаторські пропозиції, витрати на відрядження, плату стороннім організаціям за пожежну та сторожову охорону, витрати на операційну оренду необоротних активів загальногальовиробничого призначення, інші витрати, не включені до попередніх статей. На цій же статті враховують витрати на забезпечення нормальних умов праці і техніки безпеки: влаштування і утримання дезінфекційних камер, душових, лазень, забезпечення спецодягом і спецвзуттям, захисними пристроями, придбання довідників і плакатів з охорони праці, організації лекцій і доповідей з правил техніки безпеки. Дебетують рахунок 91, кредитують рахунки 20, 22, 65, та ін.

Поточний облік загальногальовиробничих витрат завершується в кінці року їх розподілом та списанням на відповідні об'єкти.

Синтетичний облік загально виробничих витрат на виробництво, ведеться на рахунку 91 «Загально виробничі витрати»

Дані про витрати узагальнюють в регістрі синтетичного обліку в документі програми «1С:Бухгалтерія» «Оборотно-сальдової відомості за рахунком 91», і регістрі аналітичного обліку документі «Аналіз рахунку до рахунку 91».

Визначено основні господарські операції з обліку загально виробничих витрат в ТОВ «Журавка» за 2020 р.:

1. Нараховано амортизацію по основних засобах і нематеріальних активах загально виробничого призначення

Внутрігосподарська накладна Дт 91 КТ 13 36,8 грн.

2. Виробничі запаси списано на загально виробничі потреби

Внутрігосподарська накладна Дт 91 КТ 20 4,2 грн.

3. Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети загально виробничого призначення

Внутрігосподарська накладна Дт 91 КТ 22 0,9 грн.

4. Списано витрати по відрядженню на загально виробничі витрати

Авансовий звіт Дт 91 КТ 372 5,1 грн.

5. Віднесено частину витрат майбутніх періодів на загально виробничі витрати

Довідка бухгалтерії Дт 91 КТ 39 0,2 грн.

6. Нараховано забезпечення виплат відпускних працівникам, зайнятих з організацією та управлінням виробництва

Довідка бухгалтерії Дт 91 КТ 471 0,6 грн.

7. Відображено вартість робіт і послуг підрядників, пов'язаних з організацією та управлінням виробництва

Акт виконаних робіт Дт 91 КТ 63 105,2 грн.

8. Проведено нарахування на заробітну плату працівників, зайнятих з організацією та управлінням виробництвом до фондів соціального спрямування

Розрахунково-платіжна відомість Дт 91 КТ 65 50,2 грн.

9. Парховано заробітну плату працівникам загальнопромислового призначення

Розрахунково-платіжна відомість Дт 91 КТ 66 326,8 грн.

10. Віднесено на загальнопромислові витрати вартість робіт і послуг, виконаних іншими кредиторами

Акт виконаних робіт Дт 91 КТ 685 4,5 грн.

11. Списано загальнопромислові витрати на виробництво

Довідка бухгалтерії Дт 23 КТ 91 1021,4 грн.

Операції з обліку загальнопромислових витрат в ТОВ «Журавка» оформлені з наступними порушеннями:

1. Не повне заповнення типових форм первинних документів, не вказані окремі реквізити.

2. Невідповідне перенесення даних з первинних документів і звітно-накопичувальних відомостей в реєстри аналітичного і синтетичного обліку.

2.4. Аналіз динаміки загальнопромислових витрат ТОВ «Журавка»

При здійсненні своєї діяльності ТОВ «Журавка» здійснює певні витрати. Ми розглянули операційні витрати та витрати за елементами, але підприємством ще здійснюються загальнопромислові витрати, які є непрямими та відносяться на собівартість певної продукції пропорційно до прийнятої бази розподілу на підприємстві. Проведемо аналіз загальнопромислових витрат ТОВ «Журавка» (табл. 2.11).

Аналізуючи дані таблиці 3.9. зазначимо зростання загальнопромислових витрат за період, що вивчається, на 54,3 % (на 359,4 тис.грн.). Таке зростання загальнопромислових витрат викликано збільшенням обсягів виробництва.

Таблиця 2.11

Структура та динаміка загальновиробничих витрат
ТОВ «Журавка» за 2018-2020 рр.

Статті витрат	2018р.		2019 р.		2020 р.		2020 р. в % до 2018 р.
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Амортизація	34,9	5,3	31,1	3,3	36,8	3,6	105,4
Виробничі запаси	122,5	18,5	121,1	12,8	134,8	13,2	110,0
МШП	2,1	0,3	6,0	0,6	5,1	0,5	242,9
Витрати на виробництво	299,4	45,2	288,9	30,4	333,9	32,7	111,5
Готова продукція			26,3	2,8	19,4	1,9	–
Витрати на командировку			8,4	0,9	5,1	0,5	–
Цільове фінансування	4,0	0,6	5,0	0,5	4,1	0,4	102,5
Постачальники	60,4	9,1	141,0	14,9	105,2	10,3	174,2
Соціальні заходи	12,1	1,8	45,1	4,8	50,2	4,9	414,9
Оплата праці	126,6	19,1	276,2	29,0	326,8	32,0	258,1
Всього витрат	662,0	100	949,1	100	1021,4	100	154,3

Збільшення загальновиробничих витрат відбулось за всіма статтями.

Найбільше збільшення відбулось за статтею «Соціальні заходи» та «Оплата праці» в 4 рази та 2,6 раз відповідно.

Структуру загальновиробничих витрат ТОВ «Журавка» наведемо на рис. 2.9.

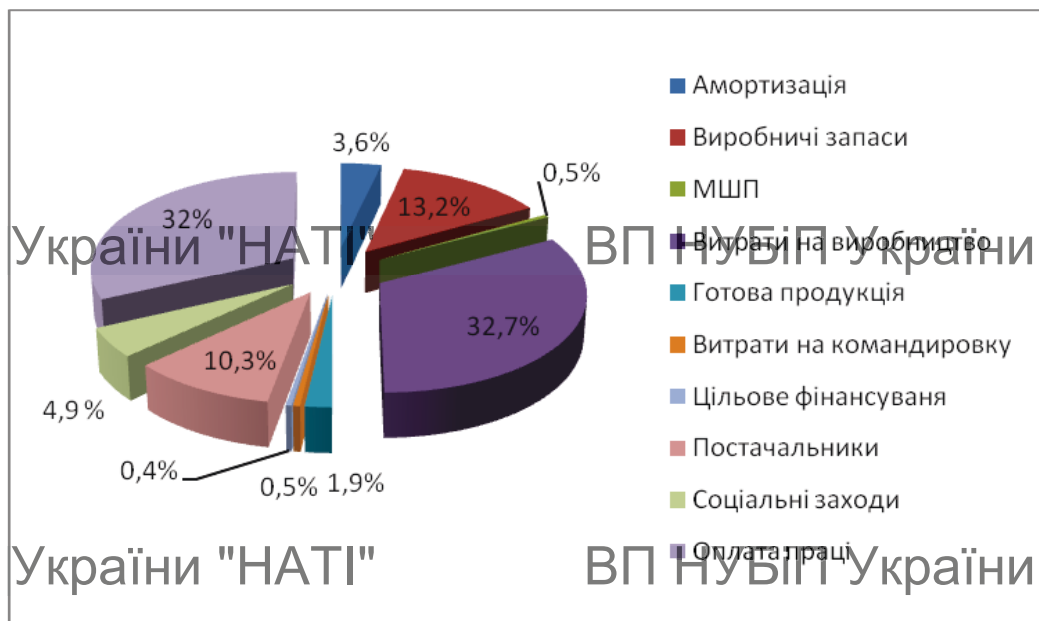


Рис. 2.9 Структура загальновиробничих витрат ТОВ «Журавка» за 2020 р.

ВП НУБіП України "НАТІ" Розглядаючи структуру загальновиробничих витрат зазначими, що найбільша питома вага – 32,7 % припадає на витрати виробництва, а 32 % – витрати на оплату праці. На долю інших витрат припадає 35 % загальної суми загальновиробничих витрат.

ВП НУБіП України "НАТІ" Аналіз структури загальновиробничих витрат дозволяє зробити висновок про незначну її зміну. Зазначемо зростання питомої ваги такої статті як «Оплата праці» на 12,9 % та «Соціальні заходи» на 3,1 %. За такими статтями як «Витрати на виробництво» та «Виробничі запаси» ми бачимо зменшення їх питомої ваги на 12,5 % та 5 % відповідно. За іншими статтями витрат зміни були незначні.

ВП НУБіП України "НАТІ" Таким чином, можна сказати, що зміна розміру загальновиробничих витрат в ТОВ «Журавка» напряму залежить від обсягів виробництва підприємства.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В ТОВ «ЖУРАВКА»

3.1 Організація контролю загальновиробничих витрат на підприємстві

Виконання контрольної функції здійснюється за допомогою власного методу, який є системою методичних прийомів і конкретних методик. Реалізація будь-якого методу управління, у тому числі і фінансово-господарського контролю і аудиту, здійснюється за допомогою певних процедур.

Аудит загальновиробничих, так само як і будь-який інший аудит починається з підбору клієнтом незалежної організації, що здійснює аудит і надає аудиторські послуги. Після знаходження відповідної кандидатури, підприємство після усної угоди направляє в аудиторську фірму лист-запит про проведення аудиту, де зазначаються цілі, завдання проведення, об'єкт аудиту і бажаний масштаб перевірки. У відповідь аудиторська фірма повинна направити лист-відповідь з позитивним рішенням, або відмовою від проведення, оскільки аудитор має право на вільний вибір клієнта. При підборі нових клієнтів необхідно ознайомитися з фінансовою інформацією про клієнта річними та проміжними звітами, різного роду документацією та інше. Детальну інформацію про підприємство і її керівництво можна отримати від обслуговуючого її банку, страхової компанії, адвокатської фірми і інших, пов'язаних з нею, юридичних і фізичних осіб. Найбільш цінне джерело інформації - це аудитор, послугами якого раніше користувався потенційний клієнт. Важливе значення має інформація про вірогідні ризики при обслуговуванні клієнта і ступені незалежності аудиторської фірми по відношенню до можливого суб'єкту. Перед укладенням договору кращим для аудитора буде проведення аналізу фінансового стану підприємства-замовника, для забезпечення власної безпеки у випадку, якщо підприємство

виявиться неплатоспроможним. Основним документом, що закріплює угоду сторін і що визначає умови проведення аудиту є договір (Додаток К). Він складається як будь-який інший договір підприємницької діяльності, проте повинен передбачати не тільки інтереси виконавця і замовника, але і третьої сторони — користувачів фінансової звітності.

Велике значення має правильний підбір персоналу, провідної перевірки. Призначаючи аудитора на конкретну операцію, доцільно враховувати складність роботи, наявність спеціальних навичок, необхідність залучення додаткової експертизи і так далі. Персонал має бути ознайомлений із загальним планом перевірки, цілями і термінами роботи, довкола своїх обов'язків. Це завдання персоналу аудиторської фірми, що управляє, який зобов'язаний надавати кваліфікованих працівників.

Після укладення договору, де клієнт зобов'язується в наданні виконавцеві повної, правдивої інформації для об'єктивної оцінки ведення бухгалтерського обліку, підприємство - замовник надсилає лист попередньому аудиторіві з проханням надання справжньому виконавцеві всієї необхідної йому інформації для проведення аудиту на першу вимогу (Додаток Л). Аудиторська фірма, у свою чергу надсилає лист, де просить надати необхідну інформацію і освітити ряд питань, щодо клієнта (Додаток М), ґрунтуючись на письмовому дозволі замовника. Анкета опиту прикладена до роботи.

Збір загальних відомостей про клієнта необхідний для адекватного проведення перевірки. Лише володіючи достатніми знаннями про бізнес клієнта, галузі в цілому і його положенні в галузі, можна ефективно спланувати і провести аудиторську перевірку. Аудиторам важливо мати уявлення про економічні умови функціонування компанії. Доцільно проаналізувати вплив на бізнес клієнта змін в законодавстві. Знання основних економічних чинників, під впливом яких знаходиться бізнес клієнта, дозволяє робити різного роду прогнози, пояснювати ті або інші вчинки клієнта. Певну користь може принести галузева інформація.

Особливо важливо враховувати наявність значних змін в цілому по галузі, співвідношення розширення або звуження ділової активності клієнта відповідно до динаміки в галузі, схильність галузі циклічним коливанням, надійність джерел сировини і так далі.

Своєчасному виявленню можливих проблем, пов'язаних з перевіркою, сприяє інформація про конкурентне середовище, в якому функціонує компанія-клієнт. Необхідне серйозне вивчення практики обліку, прийнятої в даній галузі, і розгляд питання про використання клієнтом нетипової для галузі системи обліку. Для оцінки роботи облікового персоналу можна використовувати такий прийом як анкетування, проведене серед працівників підприємства.

Детальне ознайомлення з діяльністю клієнта і положенням в галузі допомагає виділити найбільш важливі області аудиторської перевірки — оцінку ступеня ризика і виявлення природи помилок, визначення можливих проблем і нетипових операцій і так далі. Для цього необхідна інформація як про зовнішні чинники, що знаходяться поза контролем керівництва компанії-клієнта, так і про внутрішні. Визначення дії вказаних чинників у минулому і прогноз на майбутні періоди є інструментом виявлення що вимагають особливої уваги статей бухгалтерської звітності для оцінки доцільності і правомочності облікових операцій. Якщо аудиторська фірма працює з клієнтом протягом декількох років, слід звернути увагу на зміни згаданих чинників і провести зіставлення з попередніми періодами. Подібні зміни можуть, як знизити аудиторський ризик, так і підвищити вірогідність виникнення істотних помилок. Виявлення властивої риси можна оцінити за допомогою анкетування і вивчення ряду джерел.

На початковій стадії аудиторіві потрібно отримати загальне уявлення про специфіку і масштаб діяльності клієнта, систему його бухгалтерського обліку. За підсумками первинного ознайомлення аудитор повинен ухвалити рішення про те, чи доцільно йому в своїй роботі спиратися на систему внутрішнього контролю. У випадку якщо аудитор ухвалює рішення про те

що він не може покладатися на систему внутрішнього контролю, він повинен планувати аудит так, щоб аудиторські висновки не ґрунтувалися на довірі до цієї системи. Це необхідно в тих випадках, коли надійність системи внутрішнього контролю оцінюється як "низька" або коли аудиторів найзручніше або економічно виправдано не спиратися на цю систему. В тому випадку, якщо за підсумками загального ознайомлення з системою внутрішнього контролю економічного суб'єкта аудитор ухвалює рішення про те, що він може спиратися в своїй роботі на систему внутрішнього контролю, йому потрібно провести первинну оцінку надійності системи внутрішнього контролю. Вона здійснюється на основі методів і прийомів, які аудитори розробляють самостійно.

Після завершення аналізу діяльності підприємства аудитори, ґрунтуючись на попередніх даних про економічного суб'єкта і результати проведених аналітичних процедур, можуть приступити до розробки загального плану і програми аудиторської перевірки. Створений безпосередньо перед проведенням перевірки план визначає послідовність дій аудитора, тобто за якими напрямками і з якою інтенсивністю проводитиметься перевірка. Для кращого огляду і раціональної постановки завдань можуть використовуватися графіки, діаграми і комп'ютерні системи. Складаючи загальний план і програму аудиту, аудиторській організації слід враховувати ступінь автоматизації обробки облікової інформації, що також дозволить точніше визначити обсяг і характер аудиторських процедур. При проведенні загального планування велике значення надається професійним якостям аудиторів. Їм необхідно так організувати свої дії, щоб провести оцінку використовуваної на підприємстві системи обліку і внутрішнього контролю з урахуванням принципу істотності і економічності перевірки. У загальному плані необхідно передбачити терміни проведення аудиту і скласти графік його проведення, підготовки звіту (письмовій інформації керівництву економічного суб'єкта) і аудиторського висновку. В процесі планування необхідно врахувати: реальні трудовитрати; рівень істотності; проведені

оцінки ризиків аудиторської перевірки. У загальному плані аудиторська організація визначає спосіб проведення аудиторської перевірки на підставі результатів попереднього аналізу, оцінки надійності системи внутрішнього контролю і ризиків аудиту. В разі рішення провести вибіркову перевірку аудитор формує аудиторську вибірку. У загальному плані рекомендується передбачити які конкретні області треба вивчити, щоб аудит був об'єктивний; які істотні моменти слід охопити; які вибіркові плани треба розробити; формування аудиторської групи, її чисельність і кваліфікацію фахівців; розподіл аудиторів відповідно до їх професійних якостей і посадових рівнів по конкретних ділянках перевірки; з якими стандартами, процедурами або документами необхідно ознайомити робочу групу; бюджет робочого часу для кожного етапу перевірки, передбачувані терміни роботи групи; інструктаж всіх членів групи про їх обов'язки, ознайомлення їх з фінансово-господарською діяльністю економічного суб'єкта, з положеннями загального плану аудиту; контроль керівника за виконанням плану і якістю роботи асистентів аудитора, за веденням ними робочої документації. Аудиторська організація визначає в загальному плані необхідність залучення експертів в процесі проведення перевірки і роль внутрішнього аудиту. Загальний план перевірки оформляється у вигляді таблиці (Додаток П). Через вплив непередбачених чинників на елементи, що перевіряються, навіть добре складений план повинен містити різні альтернативи, які можуть бути визначені лише за наявності інформації про реальне становище речей на підприємстві, що перевіряється.

Розробка програми проведення аудиторської перевірки включає ті ж складові, що і загальний план аудиту і є детальним переліком аудиторських процедур, необхідних для практичної реалізації загального плану аудиту (Додаток Р). Програма необхідна для найбільш ефективного розподілу роботи всередині аудиторської групи і для контролю за ходом аудиторської перевірки з боку керівництва аудиторської фірми. Аудитор документально оформляє програму аудиторської перевірки, привласнює код кожній

аудиторській процедурі, що проводиться, щоб мати можливість в процесі роботи робити посилання на них в робочих документах. Програма може переглядатися в процесі перевірки залежно від змін умов проведення перевірки і результатів аудиторських процедур. Висновки аудитора за кожним розділом аудиторської програми, документально відображені в робочих документах, і є фактичним матеріалом для складання аудиторського звіту і аудиторського висновку, а також підставою для формування об'єктивної думки аудитора про бухгалтерську звітність економічного суб'єкта. Після закінчення процесу планування аудиту загальний план і програма аудиторської перевірки мають бути документально оформлені і завізовані в установленому порядку.

3.2 Методика проведення контролю загальнопромислових витрат в ТОВ «Журавка»

Контрольно-аудиторські процедури проводяться в процесі дослідження діяльності підприємства відповідно до програми аудиту, піданів-графіків і календарних планів. Виконання процедур залежно від розміру команди може здійснюватися послідовно або паралельно.

Аудит може досліджувати всі господарські операції за контрольований період або вибіркоким способом, або в рамках досліджуваної теми.

Контрольні функції в господарському механізмі здійснюються за допомогою контрольно-аудиторських процедур, вироблених наукою і практикою.

Контрольно-аудиторські процедури - це система методичних дій на суб'єкти і об'єкти процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, які здійснюються аудиторами при проведенні контрольних функцій. Як суб'єкти виступають носії активів і обов'язків підприємців, а об'єктами є предмети, на які направлена їх діяльність.

При виробничій перевірці загальнопромислових витрат, були

використані наступні методи аудиторської перевірки:

ВП НУБіП України "НАТІ" - усне опитування персоналу проводиться з метою перевірки правильності реєстрації всіх даних по зобов'язаннях; проводився на всіх етапах аудиторської перевірки. Результати опитування відображеної в анкеті процедур внутрішнього контролю загальноновиробничих витрат.

ВП НУБіП України "НАТІ" - перевірка документів була проведена з тим, щоб переконатися в їх достовірності. Документальна інформація може бути внутрішньою і зовнішньою, або внутрішньою і зовнішньою одночасно. Документи, підготовлені економічним суб'єктом, є внутрішніми. Ступінь довіри до таких документів залежить від надійності внутрішнього контролю. Переконливішими є зовнішні документи, які були підготовлені третіми особами. Перевірка здійснювалася вибірковим шляхом і включала формальну перевірку і перевірку по суті внутрішніх документів.

ВП НУБіП України "НАТІ" - дослідження проводилося для отримання глибших доказів інформації, що містяться в документах, в ході процедури перевіряються деякі первинні документи, віддзеркалення даних первинних документів в реєстрах синтетичного і аналітичного обліку, переконуються в тому, що відповідні господарські операції правильно (або неправильно) відображені в обліку. Оскільки деякі операції викликали сумнів, то вони просліджувались до початкових первинних документів, щоб переконатися в тому, що операції були відображені в обліку правильно.

ВП НУБіП України "НАТІ" - всі методи застосовуються для того, щоб провести перевірку господарських операцій, їх відповідність нормативним документам і обліковій політиці організації, а також правильність здійснення розрахунків підприємством, що перевіряється, і їх подальше відображення в бухгалтерській звітності.

ВП НУБіП України "НАТІ" - тільки всебічне дослідження в процесі аудиту господарських операцій із застосуванням різних прийомів дає можливість правильно оцінити об'єкти контролю і уникнути помилок.

По статті «Загальноновиробничі витрати» аудитор з'ясовує правильність

формування цих витрат і дотримання встановленого порядку їх розподілу.

До загальновиробничих витрат відносять витрати на оплату праці працівників апарату управління, орендну плату, амортизацію, відрахування і витрати на капітальний і поточний ремонт необоротних активів загального призначення, витрати на засоби з охорони праці і техніку безпеки, витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи, інші витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва окремих підрозділів.

Спочатку аудитором перевіряється наявність в обліковій політиці підприємства розподілу загальновиробничих витрат на постійні (величина яких суттєво не змінюється при змінах обсягу виробництва) та змінні (величина яких зростає або знижується залежно від зміни обсягів виробництва), що обумовлює їх окремий облік.

Загальновиробничі витрати в ТОВ «Журавка» розподіляються між об'єктами планування і обліку пропорційно до загальної суми витрат, за винятком вартості сировини, матеріалів і напівфабрикатів, які відносяться на собівартість тільки тої продукції, яка виробляється на підприємстві.

Після списання розподілених постійних загальновиробничих витрат на рахунку 23 "Виробництво" аудитор переконується, що всі витрати, які включені до собівартості виробленої продукції, перенесені на рахунок 27 «Готова продукція», а сальдо рахунку 23 "Виробництво" відображає суму незавершеного виробництва.

Зазначимо, що за результатами аудиторської перевірки загальновиробничих витрат в ТОВ «Журавка» встановлено, що операції з обліку загальновиробничих витрат оформлені з наступними порушеннями:

1. Не повне заповнення типових форм первинних документів, не вказані окремі реквізити.
2. Невідповідне перенесення даних з первинних документів і згідно накопичувальних відомостей в реєстри аналітичного і синтетичного обліку.
3. Не регулярне проведення перевірки даних про рух виробничих запасів в бухгалтерії і на складах підприємства.

Тому аудит обліку загальновиробничих витрат необхідно здійснювати

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

3.3 Удосконалення обліку і контролю загальновиробничих витрат в ТОВ «Журавка»

ВП НУБіП України "НАТІ" Економічне зростання, поліпшення використання виробничих

потужностей, заміна живої праці машинною зумовлюють зростання частки виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) у загальному обсязі витрат підприємства. Загальновиробничі витрати потребують більш пильнішої уваги. З ними пов'язані дві проблеми: контролю і віднесення на собівартість одиниці продукції чи послуг. Менеджерів підприємства

ВП НУБіП України "НАТІ" цікавить, у скільки обходиться виробництво і реалізація кожного виду продукції, зіставляючи собівартість якого з цінами, що диктуються ринком, вони роблять висновок про доцільність його виробництва. При цьому часто

ВП НУБіП України "НАТІ" не враховується, що дана ситуація може виникнути в результаті некоректного розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції.

Отже, зростаюча частка виробничих накладних витрат зумовлює необхідність посилення уваги до обґрунтованості їх розподілу між окремими об'єктами.

ВП НУБіП України "НАТІ" У вітчизняній практиці цю проблему, як правило, розглядають в умовах традиційних способів розподілу з позиції пошуку універсального

базового показника для підприємств усіх галузей промисловості. Але проблему розподілу комплексних витрат, якими є загальновиробничі витрати, неможливо розв'язати одним універсальним способом. Найбільш розповсюдженим є підхід, коли всі загальновиробничі витрати розподіляються, залежно від галузевих особливостей, по одній з нижче

ВП НУБіП України "НАТІ" наведених баз розподілу:

- час роботи виробничих робітників (людино-години);
- величина заробітної плати основних виробничих робітників;

- час роботи устаткування (машино-години);
- обсяг виробленої продукції;

- матеріальні витрати;
- прямі витрати.

Час роботи виробничих робітників (людино-години) широко використовується з двох причин. По-перше, непряма заробітна плата в багатьох випадках тісно пов'язана з затратами прямої праці, по-друге, інформація про людину - години міститься в нарядах. На більшості підприємств розподіл між окремими видами продукції здійснюють на базі основної заробітної плати, що можна пояснити лише простотою даного методу і твердженням, що вартість створюється працею. Останніми десятиліттями цю базу розподілу найчастіше критикують. Це пояснюється зростанням рівня механізації й автоматизації виробництва і зменшенням у зв'язку з цим питомої ваги заробітної плати робітників у собівартості продукції. Також необхідно враховувати нелогічність використання даної бази при виконанні аналогічних робіт робітниками різної класифікації, випуск підприємством одночасно крупносерійної та малосерійної продукції тощо.

У зарубіжній економічній літературі є різні думки щодо застосування найрізноманітніших методів розподілу таких витрат. Проте більшість авторів переконана: усі методи не повинні бути лише "реєстраторами" явищ, що відбувалися, вони мають активніше відігравати роль "стимуляторів". Простежується позитивна тенденція відмови від однієї загальної бази розподілу й застосування диференційних баз до чіткішого розмежування і деталізації витрат. Наприклад, заробітна плата невиробничих робітників розподіляється по заробітній платі основних виробничих робітників; затрати на утримання обладнання та комунальні послуги – за машино-годинами; витрати цехового адміністративно-управлінського персоналу – по прямим витратам; витрати на здійснення технологічного контролю – за кількістю

контрольних перевірок тощо. Проте є вчені, які вважають, що технічне обслуговування машин не відноситься до продукту А чи Б, це просто забезпечення нормальної роботи машин. Витрати на оренду та управління виробництвом в однаковій мірі стосуються всіх видів продукції і ніхто не зможе довести, що продукт А або продукт Б має більшу частку загальновиробничих витрат.

Отже, при зміні рівня деталізації і бази розподілу отримуються різні оцінки рентабельності окремих підрозділів чи видів продукції. По-друге, чим вища доля загальновиробничих витрат, тим більше змін в оцінках прибутковості можна очікувати в результаті перерозподілу загальновиробничих витрат. По-третє не існує ідеальної бази розподілу, але існує більш коректна база розподілу для кожного підприємства, яка відображає причинно - наслідкові зв'язки з величиною, що розподіляється. Тісноту взаємозв'язку виду витрат з економічним показником можна визначити за допомогою кореляційного аналізу.

Безумовно, процес виділення з сукупності загальновиробничих витрат значної кількості однорідних груп, вибору для кожної групи своєї бази розподілу і застосування їх на практиці досить трудомісткий і потребує використання сучасних комп'ютерних технологій.

Правильна побудова і чітке функціонування системи обліку на підприємстві багато в чому залежать від наявності налагодженого внутрішньогосподарського контролю. Однак, внаслідок різних причин організована на підприємстві система внутрішньогосподарського контролю не завжди досить ефективна.

Виходячи з проведеного дослідження в ТОВ «Журавка», ми прийшли до висновку, що на підприємстві необхідно застосовувати внутрішню систему контролю (внутрішній аудит), основною перевагою якого є його оперативність. Окрім, того керівник підприємства разом з інженерами і економічною службою зобов'язані систематично стежити за дотриманням вимог обґрунтованих нормативних витрат у разі виявлення відхилень.

Внутрішній аудит – це сукупність процедур внутрішнього контролю планок управління і різних аспектів діяльності підприємства, яка регламентується внутрішніми документами підприємства. Внутрішній аудит проводиться окремим відділом або уповноваженим на те посадовою особою з метою надання допомоги органам управління в ефективному внутрішньому контролі.

Ще однією перевагою внутрішнього аудиту є його обумовленість рядом чинників:

- служба внутрішнього аудиту, що ефективно діє, дуже чутливо знижує витрати підприємства на зовнішній аудит;

- внутрішній аудит є одним з порівняно зручних і доступнейших засобів, правильне використання яких може підвищити ефективність діяльності підприємства;

- внутрішній аудит є представником і помічником власників компаній, які безпосередньо не ведуть справи підприємства, а наймають для цього фахівців.

Якість контролю і аналізу діяльності підприємства залежить від те як, керівництво організує підрозділ внутрішнього аудиту. Тому ми пропонуємо чітко визначити його суть, цілі і завдання. До основних документів, що забезпечують процес внутрішнього аудиту на підприємстві, відносяться:

- положення про внутрішній аудит на підприємстві;
- посадові інструкції аудиторів (робочих, виконуючих функції внутрішніх аудиторів).

У положенні про внутрішній аудит на підприємстві повинно бути вказано, що даний відділ є невід'ємною частиною підприємства, здійснюючи незалежний контроль і аналіз всіх господарських, і управлінських процесів на підприємстві.

Приблизний план структури Положення про внутрішній аудит в ТОВ «Агрофірма «Пригородне»:

1. Суть, цілі і завдання відділу внутрішнього аудиту.

2. Структура внутрішнього аудиту.

3. Основні об'єкти внутрішнього аудиту.

4. Основні принципи організації відділу внутрішнього аудиту.

5. Забезпечення функціонування відділу внутрішнього аудиту.

6. Принципи взаємодії при здійсненні процесів внутрішнього

контролю.

Посадові інструкції внутрішніх аудиторів необхідно розробити з урахуванням норм закладених в положенні про внутрішній аудит на підприємстві, вони повинні відображати загальні положення, обов'язку має рацію і відповідальність внутрішніх аудиторів.

Прикладний план посадової інструкції відділу внутрішнього аудитора в ТОВ «Журавка».

1. Загальні положення.

2. Обов'язки робочого внутрішнього аудиту.

3. Права робочого внутрішнього аудиту.

4. Відповідальність робочого внутрішнього аудиту.

Одне з основних завдань внутрішніх аудиторів - допомагати працівникам підприємства в якісному виконанні обов'язків а також:

- надавати керівництву інформацію об фінансово-господарську діяльності;

- забезпечити ефективну взаємодію з відповідними службами підприємства;

- сприяти функціонуванню системи бухгалтерського обліку;

- попереджати виникнення порушень;

- сприяти мінімізації втрат виробничих запасів, засобу, основних фондів;

- підтверджувати достовірність звітів відособлених структурних підрозділів підприємства.

- сприяти керівництву в пошуку результативніших шляхів

використання виробничих і людських ресурсів і виявляти додаткові резерви підприємства для підвищення продуктивності і прибутковості виробництва.

У число загальних завдань відділу внутрішнього аудиту також входить:

- оцінка правильності первинної реєстрації господарських фактів і їх відображення на бухгалтерських рахівницях;

- формування звітної документації;

- контроль за станом розрахунків підприємства в постачальниками і покупцями, фінансовими органами і банками, страховими компаніями і т.п.;

- аналіз і діагностика фінансового стану підприємства;

- видача рекомендацій для ухвалення рішень по поліпшенню системи управління підприємством.

- оцінка ефективності використання ресурсів, і так далі

Посада внутрішнього аудитора на підприємстві вимагає від працівника дуже високих знань в області економіки, фінансів, оподаткування і права, бухгалтерського, фінансового і управлінського обліку, електронної обробки даних. Ці знання і навички мають бути достатніми для правильного застосування аудиторських методик і процедур. Щоб підтримати свій

високий професійний рівень, внутрішні аудитори повинні постійно підвищувати свій професійний рівень шляхом:

- використання інформації в спеціальній науковій літературі;

- ухвалення участі в практичних семінарах і конференціях присвячених проблемам аудиту, поліпшення функціонування інформаційно-аналітичних систем підприємства.

Крім того, внутрішній аудитор має бути в курсі нововведень не тільки у фінансової області, але і в питаннях, які стосуються діяльності ТОВ «Журавка» в цілому. Необхідний рівень організації відділу внутрішнього аудиту в ТОВ «Журавка» повинен забезпечити начальник відділу внутрішнього аудиту, на посаду якого ми пропонуємо запросити сертифікованого аудитора.

Відділ внутрішнього аудиту в ТОВ «Журавка» рекомендуємо створити

з п'яти співробітників:

1. Керівник відділу внутрішнього аудиту;
2. Бухгалтер-аудитор;
3. Експерт-аналітик;
4. Експерт інформаційних систем;
5. Експерт-юрист;

Дана структура відділу внутрішнього аудиту дозволить охопити всі види діяльності підприємства, як з юридичного і бухгалтерського боку, так і з механічного боку її виконання.

Немає сумнівів, що внутрішній аудит просто необхідно як можна скоріше запроваджувати в практичну діяльність ТОВ «Журавка». Для цього доцільно аудиторські функції покласти на пругу окремих висококваліфікованих фахівців, що працюють на даному підприємстві і досить добре володіють виробничою ситуацією. В состав цієї групи повинні входити головний економіст, головний бухгалтер і кваліфікований аудитор. Але кращим варіантом буде організація окремої служби внутрішнього аудиту, яка знаходитиметься в підпорядкуванні керівництва підприємства, але незалежно від керівників відділів і служб, що на наш погляд відповідає терміну незалежний аудит.

Методичні прийоми внутрішнього аудиту мають бути направлені не тільки на контроль, за системою бухгалтерського обліку, але і охоплювати всю діяльність підприємства, приділяючи особливу увагу особливо ризиковим або ж відповідальним ділянкам обліку і підрозділам (що вельми важливе в нових умовах її реформування) перешкоджати спробам окремих осіб порушувати вимоги контролю і забезпечувати розділення несумісних функцій. Аудитор повинен виконувати не функції ревізора або контролера, а помічника власника (керівника). Таким чином, основним його завданням має бути не тільки виявлення помилок, але і об'єктивний підхід до неадекватних ситуацій, коректний виклад їх істоти і відповідні рекомендації до їх виправлення або ж усунення. Доцільно, на наш погляд, кожне півріччя

планувати внутрішній аудит по таких основних ділянках обліку як активи і зобов'язання, інвестиційна і витрати на виробництво.

Після закінчення звітного періоду внутрішнім аудитом має бути дана оцінка фінансової діяльності підприємства і достовірності фінансової звітності, що і буде виконанням функції підтверджуючого аудиту.

Доцільно за наслідками внутрішнього аудиту надавати керівництву підприємства розгорнений звіт по всіх окремих структурах і об'єктах діяльності підприємства.

Правильно вибрані прийоми і методи внутрішнього аудиту дозволять понизити допущення істотних помилок і неточностей в системі бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю і складання фінансової звітності. Ефективність структури внутрішнього аудиту знижує чинник ризику.

Розвиток і вдосконалення внутрішнього аудиту дозволить уникнути штрафних санкцій з боку ГНИ, що позитивно позначиться на загальних результатах діяльності підприємства, оскільки вони зацікавлені отримують стабільний прибуток і матимуть стійке фінансове становище.

Важливим є те, що внутрішній аудит буде проводитися на підприємстві безперервно. У відмінності від зовнішнього аудиту він в певній мірі залежить від бажання керівництва підприємства, але цінним в результатах діяльності внутрішнього аудиту є знання специфіки організаційно-виробничої діяльності підприємства і своєчасність надання інформації, що дозволить ліквідувати виявлені недоліки і недопустити їх в майбутньому.

ВИСНОВОКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

На основі проведених досліджень організації обліку і аудиту загальновиробничих витрат в ТОВ «Журавка» можна зробити наступні висновки та пропозиції.

ВП НУБіП України "НАТІ" ТОВ «Журавка» відноситься до невеликих за розмірами підприємств із загальною площею земельних угідь в 2020 р. 1056 га і чисельністю працюючих 202 людини.

ВП НУБіП України "НАТІ" Основні економічні показники розвитку господарства в 2020 р. в порівнянні з 2018 р. змінилися. Зокрема виробництво валової продукції скоротилося, на 8,6 % або 938,3 тис.грн. у 2020 році в порівнянні з 2018 роком. Це дає можливість стверджувати, що управлінці підприємства не розробили бізнес-план по оптимальному співвідношенню вироблюваної продукції, що забезпечує стабільний розвиток галузей.

ВП НУБіП України "НАТІ" В наслідок підвищення цін на вироблювану продукцію спостерігається збільшення товарної продукції на 2739,5 тис.грн. або на 29,2 % у 2020 році в порівнянні з 2018 роком, а до рівня 2019 року зростання товарної продукції склало 18,5 %. Зменшення вартості основних засобів з 23352,1 тис.грн. у 2018 р. до 22527,5 тис.грн. у 2020 р. відбулося через списання застарілої техніки і часткової її реалізації. Разом з тим необхідно відзначити скорочення кількості працівників на 71 людину. З 283 чоловік в 2018 році до 212 чоловік в 2020 році. Це викликано частковою автоматизацією робочих процесів у галузі рослинництва. Скорочення площ сільськогосподарських угідь на 990 га відбулося через вихід з членів товариства окремих пайовиків.

ВП НУБіП України "НАТІ" Необхідно відзначити також зменшення умовного поголів'я худоби і птиці з 378 усл.гол. до 212 усл.гол., що свідчить про зменшення обсягів виробництва тваринницької продукції через низькі ціни реалізації покупцям.

ТОВ «Журавка» впродовж 2018 і 2019 рр. працювало зі збитком, а в 2020 р. прибуток склав 206 тис.грн., а рівень рентабельності лише 1,7 %. Виходячи з проведеного дослідження відзначимо що, підприємство тріхи

поліпшило економічний стан.

ТОВ «Журавка» має спеціалізацію овочівника, де на долю галузі овочівництва в структурі товарної продукції в 2020 р. припадає 86,1 %.

Бухгалтерський облік в ТОВ «Журавка» організований у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Схема облікового апарату, що склалася в господарстві, відповідає специфіці виробництва і форм обробки облікових регістрів, а саме цеховій системі, є чітке розділення обліку за цехами: рослинництва, тваринництва і промисловим виробництвам. Обробка облікових регістрів здійснюється на машинних носіях (комп'ютерах) за допомогою програмного забезпечення 1:С Підприємство.

Істотним недоліком організації облікової роботи в ТОВ «Журавка» є відсутність плану документообігу, тобто графіка складання, передачі та обробки бухгалтерських документів.

Недоліком організації первинного обліку є те, що в ТОВ «Журавка» не повною мірою забезпечене типовими формами бланків первинних документів. У первинних документах не вказуються деякі окремі реквізити (табельні номери працівників, шифри кореспондуючих рахунків, номери відділень, бригад, ланок і так далі).

Поточний облік загальновиробничих витрат завершується в кінці року їх розподілом та списанням на відповідні об'єкти.

Синтетичний облік загальновиробничих витрат на виробництво, ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Дані про витрати узагальнюють в регістрі синтетичного обліку в документі програми «1С: бухгалтерія» «оборотно-сальдової відомості після рахунку 91», і регістра аналітичного обліку документі «Аналіз рахунку до рахунку 91».

За результатами аудиту встановлено, що операції з обліку загальновиробничих витрат оформлені з наступними порушеннями:

1. Не повне заповнення типових форм первинних документів, не

вказані окремі реквізити.

2. Невідповідне перенесення даних з первинних документів і звідно-накопичувальних відомостей в реєстри аналітичного і синтетичного обліку.

Аналіз динаміки витрат операційної діяльності підприємства показав їх зростання за період з 2018 р. до 2020 р. на 2649,8 тис.грн. або на 23,3 %.

Збільшення витрат відбулося за всіма стаття за винятком інших операційних витрат, яка зменшилась з 356,2 тис.грн. у 2018 р. до 72,0 тис.грн. у 2020 р. (на 2,2 %).

Найбільше збільшення відбулось за статтею «Собівартість реалізованої продукції» з 9786,1 тис.грн. в 2018 р. до 11924 тис. грн. в 2020 р. На зміну даної статті вплинули два фактори: збільшення обсяг виробництва та зростання цін реалізації.

Аналіз витрат операційної діяльності дозволяє зробити висновок, що впродовж останніх трьох років ТОВ «Журавка» їх рівень зростає на 23,3 % або 2649,8 тис.грн. Так, якщо в 2018 р. загальна сума витрат складала 11362,2 тис.грн., то в 2020 р. вони зросла до 14012 тис.грн. Дане збільшення викликане, головним чином, зростанням суми матеріальних витрат з 7216,2 тис.грн. у 2018 р. до 9240 тис.грн. у 2020 р. (на 28,0 %). У 2020 р. Підприємство збільшує обсяги виробництва. Також необхідно зазначити зростання таких статей як «Витрати на оплату праці» та «Відрахування на соціальні заходи», які збільшились за період, що аналізується на 22,5 % і в 3 рази відповідно. По інших стаття витрат ми бачимо скорочення.

Якщо розглядати структуру операційних витрат ТОВ «Журавка», то необхідно відзначити, що найбільшу питому вагу впродовж аналізованого періоду займають матеріальні витрати, частка яких коливається від 63,5 % у 2018 р. до 65,9 % у 2020 р. Така значна вага матеріальних витрат обумовлена специфікою діяльності підприємства.

Відзначимо, що значну питому вагу в структурі операційних витрат діяльності підприємства займають витрати на оплату праці з 20,5 % у 2018 р. до 20,4 % у 2020 р. Збільшення питомої ваги даної статті витрат обумовлене

збільшенням робіт та розміру заробітної плати. Частка решти статей витрат не перевищує 15%.

Аналіз загальновиробничих витрат показує їх зростання за період 2018-2020 рр., на 54,3 % (на 359,4 тис.грн.). Таке зростання загальновиробничих витрат викликано збільшенням обсягів виробництва. Збільшення загальновиробничих витрат відбулось за всіма статтями. Найбільше збільшення відбулось за статтею «Соціальні заходи» та «Оплата праці» в 4 рази та 2,6 раз відповідно.

Розглядаючи структуру загальновиробничих витрат зазначимо, що найбільша питома вага – 32,7 % припадає на витрати виробництва, а 32 % витрати на оплату праці. На долю інших витрат припадає 35 % загальної суми загальновиробничих витрат.

Аналіз структури загальновиробничих витрат дозволяє зробити висновок про незначну її зміну. Зазначимо зростання питомої ваги такої статті як «Оплата праці» на 12,9 % та «Соціальні заходи» на 3,1 %. За такими статтями як «Витрати на виробництво» та «Виробничі запаси» ми бачимо зменшення їх питомої ваги на 12,5 % та 5 % відповідно. За іншими статтями витрат зміни були незначні.

Таким чином, ми можемо сказати, що зміна розміру загальновиробничих витрат в ТОВ «Журавка» напряму залежить від обсягів виробництва підприємства.

Виходячи з вище за викладеного вважаємо, що для поліпшення обліково-аналітичної роботи з обліку і контролю загальновиробничих витрат необхідне наступне:

1. Здійснювати контроль за повним заповненням реквізитів всіх типових форм первинних документів.
2. Скласти посадові інструкції для всіх працівників бухгалтерії, що сприятиме чіткому розмежуванню виконуваних ними службових обов'язків.
3. Для розподілу загальновиробничих витрат застосування диференційних баз до чіткішого розмежування і деталізації витрат.

4. З метою вдосконалення контролю на підприємстві нами запропоновано створити відділ внутрішнього контролю у складі повного бухгалтера, працівника планового відділу, сертифікованого аудитора і розробити положення про здійснення його діяльності. Це дозволить регулярно проводити перевірки обліково-аналітичної роботи в бухгалтерії і окремих структурних підрозділах з метою усунення порушень.

Практичне застосування вказаних варіантів змін в обліку загальновиробничих витрат, дозволить частково спростити його і в той же час підвищити його надійність і практичну корисність для аналізу процесу витрат, особливо поточного.

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"

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

1. Андрущенко Г.С. Суть і значення витрат: історичні аспекти // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 5. – С. 3-7.

2. Аудит. Учебное пособие / Под ред. к.э.н., доц. Майданевича П.Н., к.э.н., асс. Волошиной Е.И. – Симферополь: ЧП «Предприятие Феникс», 2008. – 700 с.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

3. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотников и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2003. – 583 с.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

4. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціалізації «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 512 с.

5. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках / За ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. – Х.: Фактор, 2008. – 480 с.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

6. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. За ред. Р.Л. Хомяка, В.І. Лемішовського. – 6-те вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2007. – 1200 с.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

7. Бухгалтерський Фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

8. Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання. Підручник. За редакцією доцента, кандидата економічних наук О.Ф. Вербило. Частина друга. Фінансовий облік. – К.: НАУ, 2006. – С. 696с.

9. Вербило О.Ф., Ярошинський В.М. Удосконалення обліку витрат та

методика визначення собівартості продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах. // Науковий вісник Національного аграрного університету / Редкол.: Д.О. Мельничук (відп. ред.) та ін. – К., 2007. – Вип. 111. С. 262-267.

10. Гладких Т.В. Фінансовий облік: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.

11. Глодяк М.В. Вибір ефективного методу обліку витрат на підприємствах // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України», 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 460-464.

12. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 443 с.

13. Горбачев В.А. Внутренний аудит как инструмент эффективного контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий // Реалізація національних економічних інтересів України в рамках євроінтеграційних процесів / Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції вчених та спеціалістів. Сімферополь, 24-25 квітня 2008 року. – Сімферополь: ПП «Підприємство Фенікс», 2008. – С. 256-258.

14. Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остапюк М.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 243 с.

15. Дереконь В. Організаційно-правові аспекти вдосконалення аудиторської діяльності в Україні // Фінансове право. – травень. – 2006. – С. 72-74.

16. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С.Ф. По кропивного. – Вид. 3-тє, без змін. – К.: КНЕУ, 2006. – 528 с.

17. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А. Болух, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.

18. Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 680 с.
19. Загородній А.Г., Пратин Г.О., Пилипенко Л.М. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 550 с.
20. Закон України "Об аудиторской деятельности" от 22.04.98 г. №243, с изменениями и дополнениями.
21. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" № 996-XIV від 16 липня 1999 р. // Вісник бухгалтера і аудитора. - 1999. - №15-16.- С.4 - 6.
22. Иванченко В.В. Модели и методы принятия решений в анализе и аудите: Учебное пособие. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2004. – 296 с.
23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджена наказом Міністерства фінансів України №291 від 30. 11. 1999 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. - №1. - С.14-65.
24. Кірданов М.Г. “Поділ витрат на змінні та постійні: практичний аспект” // Розвиток наук про бухгалтерський облік. Збірник текстів виступів на науковій конференції. Частина II – Житомир: ЖІТІ – 2005. – с. 91-93.
25. Кобилянська О.І. Фінансовий облік: Навч. посіб. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 471 с.
26. Ковч В. Економічна суть і характеристика витрат підприємств. // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України», 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 224-226.
27. Контроллинг как инструмент управления предприятием. Е.А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2006.-297 с.

28. Король В.Т. Актуальные проблемы финансового анализа в Украине. // **ВП НУБіП України "НАТІ"** **ВП НУБіП України "НАТІ"** **ВП НУБіП України "НАТІ"**
 Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Донецьк, ДонНУЕТ ім. М. Туган-Бараноского, 2007. – С. 162-166.
29. Косенко Л.В. Необхідність та значення зниження витрат підприємств // Реалізація національних економічних інтересів України в рамках **ВП НУБіП України "НАТІ"** **ВП НУБіП України "НАТІ"**
 євроінтеграційних процесів / Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції вчених та спеціалістів. Сімферополь, 24-25 квітня 2008 року. – Сімферополь: ПП «Підприємство Фенікс», 2008. – С. 208-210.
30. Косенко Л.В. Необхідність та значення зниження витрат підприємств // **ВП НУБіП України "НАТІ"** **ВП НУБіП України "НАТІ"**
 Реалізація національних економічних інтересів України в рамках євроінтеграційних процесів / Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції вчених та спеціалістів. Сімферополь, 24-25 квітня 2008 року. – Сімферополь: ПП «Підприємство Фенікс», 2008. – С. 208-209.
31. Кудінов Е.О. Деякі питання управлінського аспекту обліку витрат сучасних підприємств // **ВП НУБіП України "НАТІ"** **ВП НУБіП України "НАТІ"**
 Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Донецьк, ДонНУЕТ ім. М. Туган-Бараноского, 2007. – С. 101-104.
32. Кушнір В. С. Загальна споживча цінність та загальні витрати, граничні цінність та витрати у неокласичній теорії цін // **ВП НУБіП України "НАТІ"** **ВП НУБіП України "НАТІ"**
 Актуальні проблеми економіки, - 2007 - № 3. - С. 4 - 13.
33. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: Основи та практика: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 556 с.
34. Лишилишенко А.В. Финансовый учет: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. – Киев. Изд-во «центр учебной литературы», 2007. – 600 с.
35. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: Підручник. / За ред. В.Я. Амбросова. – 2-е видання, доповнене і перероблене. – К.: ВД «Професіонал», 2005. – 896 с.

36. Мельничук Б.В. Облік витрат у сільському господарстві: адаптація до міжнародних стандартів // Науковий Вісник Національного аграрного університету / Редкол.: Д.О. Мельничук (відп. ред.) та ін. – К., 2007. – Вип. 111. – С. 292-295.
37. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств / Затверджено наказом міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132.
38. Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Кадацька А.М., Баранік О.О. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах.: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 472 с.
39. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року (переклад з англійської). – К.: АПУ, 2006. – 1144 с.
40. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2007. – 704 с.
41. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік // Київ. – 2004. – С. 390-406.
42. Немченко В.В., Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Практичний курс внутрішнього аудиту. / За редакцією Немченко В.В. Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.
43. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Пичекн Л.І., та ін. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. За ред. Проф. М.Ф. Огійчука. – К.: Алерта, 2007. – 979 с.
44. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / За редакцією В.С. Леня – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
45. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 592 с.

46. Петрик О. Закон України «Про аудиторську діяльність»: актуальні аспекти та коментарі до внесених змін // Бухгалтерський облік і аудит. – №11. – 2006. – с.3-8.
47. Пожарицкая И.М., Пилатова Т.Н. Аудит: Учебно-методическое пособие для самостоятельной работы студентов. – Симферополь: «Национальная академия природоохранного и курортного строительства», 2006. – 256 с.
48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене за наказом Міністерства фінансів України від. 31.03.99 р. № 318, зі змінами і доповненнями.
49. Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
50. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посіб. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2005. – 662 с.
51. Семенда Д.К. Економіка підприємства / Навчально-методичний посібник / Умань, 2006 – 227.
52. Слава А.П. Облікові аспекти управління витратами підприємств агропромислового виробництва // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України», 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 351-355.
53. Сопко В.В. Організація і методика проведення аудиту: Навчально-практичний посібник. – 2-е вид., перероб. та доповн. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 576 с.
54. Справжній бух облік. – Х.: Фактор, 2005. – 1072 с.
55. Стасишєн М.С., Піча Ю.В. Основи аудиту (в ехемах, графіках і таблицях): Навч. посібник. – К.: Каравела, 2007. – 192 с.
56. Стецюк Л.С. Роль економічного аналізу в Управлінні підприємством. // Науковий вісник Національного аграрного університету / Редкол.: Д.О.

Мельничук (відп. ред.) та ін. – К., 2007. – Вип. 111. – С. 281-284.

57. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник – 2-ге вид. доповнене і перероблене. – К.: Алеута, 2007. – 954 с.
58. Управлінський облік. За редакцією доцента, кандидата економічних наук О.Ф. Вербило. Управлінський облік. – К.: НАУ, 2008. – С. 456с.
59. Хомини П.Я. Звітність про витрати виробництва та її облікове забезпечення потребують удосконалення. // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: Тези доп. Міжнар. наук.-практ.конф. 4-5 жовт. 2007. / Відп. за вип. М.М. Коцупатрий. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 167-170.
60. Чебанова Н., Чупир Т., Чупир В. Організація бухгалтерського обліку. – Х.: Фактор, 2008. – 480 с.
61. Чернелевський Л.М. Економічний аналіз на підприємствах промисловості і торгівлі. Підручник. – К., 2003. – 312 с.
62. Чубарова В.Г. Классификация затрат в системе управления // Актуальные проблемы социально-экономического развития регионов: Тезисы докладов III Всеукраинской научно-практической конференции. – Симферополь: НИЦ КИПУ, 2007. – С. 322-324.
63. Шикита Д.А. Система управління витратами на підприємствах. // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України», 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 521-523.
64. Шкіря Н.Л., Нікульнікова Т.Г., Залізняк Н.В. Аудит: Навчальний посібник. – Львів: «Магнолія 2006», 2007. – 224 с.