

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет аграрної економіки і менеджменту**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

**ЮЖДА Марія Володимирівна**

**Облік і аналіз виробництва продукції,  
виконання робіт і надання послуг/Accounting  
and analysis of production, execution of works  
and provision of services**

спеціальність: 6.030309 – Облік і аудит  
освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення  
агропромислового виробництва

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи  
ОПЗ-41/1  
М.В. Южда \_\_\_\_\_

Науковий керівник:  
к.е.н. доцент Палюх М.С..  
\_\_\_\_\_

Випускну кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту:  
15 травня 2019 р.  
Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ **Р. Ф. Бруханський**

**ТЕРНОПІЛЬ – 2019**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП .....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ .....</b>	<b>6</b>
1.1. Економічна політика у сфері формування витрат, як фактор конкурентоздатності підприємства .....	6
1.2. Витрати виробництва: економічний зміст, склад, принципи класифікації та особливості обліку.....	11
1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку і аналізу витрат виробництва .....	22
Висновки до розділу 1 .....	28
 <b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ..</b>	 <b>30</b>
2.1 Фінансовий облік виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг.....	30
2.2. Управлінський облік процесу виробництва продукції .....	43
2.3. Економічний аналіз ефективності виробництва і збуту сільськогосподарської продукції .....	52
Висновки до розділу 2 .....	59
 <b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ .....</b>	 <b>60</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>63</b>

## ВСТУП

**Актуальність дослідження.** Актуальність і значимість розгляду проблеми обліку виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг заключається в тому, що результатом діяльності будь-якого виробничого підприємства чи організації є випуск готової продукції, виконання робіт чи надання послуг. В результаті вартість готової продукції, робіт, послуг переходить із сфери виробництва в сферу обігу.

Для того, щоб правильно і своєчасно здійснювати облік результатів виробничої діяльності підприємство повинно вибрати та закріпити в своїй обліковій політиці ряд основоположних принципів й методів по обліку готової продукції, варіанти яких викладено і закріплено в законодавчих актах, нормативах Верховної Ради України, Міністерства фінансів. Від обраного підприємством чи організацією методу оцінки готової продукції залежить багато показників діяльності підприємства чи організації. Одним із таких показників, на нашу думку, є величина доходу до оподаткування, тобто величина чистого прибутку, яку отримає підприємство після сплати всіх податків.

Ринок приховує багато можливостей для виробників, але одночасно пред'являє і жорсткі умови до них. Перед підприємством постає багато проблем, від того наскільки професійно і серйозно підприємства підійдуть до їх вирішення, буде залежати успіх їх діяльності.

Врахування витрат є найважливішим інструментом управління підприємством. Необхідність врахування витрат на виробництво зростає по мірі того, як ускладнюються умови господарської діяльності і зростають вимоги до рентабельності. Підприємства, які є незалежними, повинні мати чітку уяву про окупність різних видів готової продукції, ефективності кожного рішення, що приймається і їх вплив на фінансові результати, а також на величину витрат.

Разом з тим, в умовах економіки ринкового типу значну роль відіграє бухгалтерський облік, без знання якого неможливо ефективно управляти підприємством. А забезпечення ефективного функціонування підприємства вимагає економічно грамотного управління його діяльністю, що багато в чому визначається умінням її аналізувати.

У вирішенні задач подальшого нарощування об'єму виробництва продукції важливе значення має раціонально організований облік витрат та виходу продукції, який повинен забезпечити систематичний контроль за виконанням виробничої програми і економним витрачанням засобів; визначення фактичної собівартості отриманої продукції і кінцевих результатів роботи підприємства.

Основними питаннями, які потребують вирішення в обліку витрат в виробництві, є точне визначення поняття та складу витрат, порядок відображення в обліку використаних ресурсів і достовірний розрахунок собівартості продукції.

Галузеві аспекти обліку витрат досліджували провідні науковці, серед яких І.М. Белова, П.М. Гарасим, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.І. Ковальчук, М.М. Коцупатрій, В.Г. Лінник, Ю.Я. Литвин, Т.Г. Маренич, М.С. Палюх, М.З. Пізенгольц, Н.Л. Правдюк, Г.В. Савицька, В.К. Савчук, І.Б. Садовська, П.П., П.Я. Хомин, Л.І. Хорунжий, М.Г. Чумаченко та інші.

Разом з тим, впровадження в практику облікової роботи П(С)БО 30 „Біологічні активи”, питання складу витрат і оцінки сільськогосподарської продукції в обліку і відображення в фінансовій звітності робить неврегульованими, а самі дослідження в цьому – напрямку актуальними.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є осмислення теоретичних положень і практичного досвіду організації та ведення бухгалтерського обліку і аналізу витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції і критична їх оцінка.

Мета дослідження реалізується через виконання таких завдань:

- обґрунтувати економічний зміст поняття „витрати підприємства” і визначити роль витрат у системі управління підприємством;
- розкрити сучасні підходи і описати науково обґрунтовану класифікацію витрат;
- описати порядок документування операцій, синтетичного і аналітичного обліку витрат і виходу продукції рослинництва;

**Об’єктом дослідження** є Товариство з обмеженою відповідальністю „Мрія Центр” Тернопільської області.

**Предметом дослідження** є обґрунтування методики ведення обліку витрат і формування собівартості продукції основного виробництва.

**Методи дослідження.** В процесі виконання випускової кваліфікаційної роботи використано низку загальнонаукових та спеціальних методів дослідження, взаємопов’язаних та послідовно застосованих у загальній логіці аналізу: діалектичний метод пізнання, наукової абстракції, індукції та дедукції, системний аналіз – як основа формування даних та виявлення закономірностей, резервів, факторів впливу на розвиток досліджуваного об’єкта.

**Практичне значення отриманих результатів.** Отримані результати наукових досліджень з питань обліку витрат на виробництво і аналізу виробництва продукції мають практичне значення.

**Обсяг і структура роботи.** Випускова кваліфікаційна робота складається із вступу, двох розділів, висновків і пропозицій, списку використаної літератури, додатків. Робота викладена на 78 сторінках. Список літератури включає 60 найменувань.

## **РОЗДІЛ 1**

### **ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

#### **1.1. Економічна політика у сфері формування витрат, як фактор конкурентоздатності підприємства**

Базовим елементом забезпечення ефективного функціонування підприємства є його економічна політика. Але, як правило, економічну політику прийнято розглядати на макрорівні, однак за сьогоденних умов господарювання та необхідності підприємств самостійно приймати стратегічні та управлінські рішення, швидко адаптуватися до змінних умов зовнішнього середовища, набуття ними гнучкості, питання економічної політики підприємства набувають більш вагомого значення.

Розробка та реалізація економічної політики є одним з основних напрямків підвищення ефективності діяльності підприємства є Розробка та реалізація економічної політики. Для того, щоб говорити про можливі напрями розвитку підприємства за рахунок реалізації його економічної політики, варто докладніше зупинитися на сучасних підходах до розуміння цієї економічної категорії.

Аналіз вітчизняної та закордонної літератури з питань формування економічної політики підприємств, дозволив зробити висновки про неоднозначність підходів щодо визначення сутності економічної політики. Жодне з існуючих визначень «економічної політики» не відображає повністю її сутності та одночасно з цим науковці розглядають економічну політику лише як інструментарій управління, тобто як сукупність задач, цілей, засобів, способів, напрямів, пріоритетів, орієнтирів розвитку підприємства, спосіб досягнення цілей, загальне керівництво до дій та прийняття рішень співробітниками підприємства. Найчастіше дана категорія зустрічається в працях, що присвячені проблемам державного управління.

Широко розповсюджена думка, що категорія «політика» є тільки прерогативою держави та державних органів. Так, цілий ряд економічних

словників подають визначення політики, як діяльність виключно держави та державних установ у відповідності із цілями та інтересами країни. У відповідності із цим підходом економічна політика поділяється на структурну, інвестиційну, фінансово-кредитну, податкову, соціальну, зовнішньоекономічну, науково-технічну, бюджетну, промислову, інноваційну, екологічну тощо. Водночас, визнається, що підприємство може здійснювати, наприклад, власну збутову політику. Такий підхід виключає можливість підприємств самостійно визначати цілі, а отже і стратегію, і залишає їм свободу дій тільки зі збуту продукції.

На наш погляд, більш сучасним виглядає інше тлумачення політики підприємства, у відповідності з яким «політика визначає напрями і методи діяльності підприємства, його стиль та поведінку». Цей підхід найбільш органічно відповідає концепції стратегічного планування підприємств, а саме: «політика підприємства є певним етапом стратегічного планування і пов'язана із такими діями керівництва, які полегшують досягнення цілей».

Отже, економічна політика підприємства – це сукупність заходів і методів управління підприємства, яка включає в себе маркетингову, інноваційну, інвестиційну, кадрову, фінансову та інші політики у відповідності до економічної стратегії підприємства.

Відповідно до даного визначення економічної політики стратегія є скоріше інструмент, а стратегічне планування – механізм реалізації економічної політики. Причому необхідно зауважити, що застосування стратегічного підходу при реалізації економічної політики вважається більшістю фахівців найбільш оптимальним підходом, але не єдиним.

Економічна політика підприємства поділяється на зовнішню та внутрішню. Зовнішня економічна політика зорієнтована на забезпечення прийняття та виконання адекватних управлінських рішень відповідно до змін зовнішнього середовища. Завданням внутрішньої економічної політики підприємства є забезпечення сталого розвитку підприємства завдяки підвищенню ефективності реалізації фінансової, інвестиційної, інноваційної

політик, покращення кадрового забезпечення, успішної реалізації маркетингових програм тощо.

Виходячи з тверджень та видів економічної політики підприємства, можна зробити висновок, що для кожного сучасного підприємства в сучасних умовах нестабільного середовища є необхідним розроблення та запровадження раціональної економічної політики розвитку з метою досягнення ефективних результатів своєї діяльності та конкурентоспроможності підприємства.

Економічна політика підприємства, як будь-яка система, має свій об'єкт та суб'єкт. Об'єктом економічної політики підприємства є потреби та інтереси власників підприємства. Суб'єктом економічної політики підприємства, який формує і здійснює економічну стратегію, є власне керівництво та співробітники підприємства. Отже, економічна політика підприємства певного виду господарської діяльності повинна враховувати особливості галузі та інші властиві тільки певному виду господарсько-економічної діяльності чинники негативного та позитивного впливу.

Узагальнюючи все зазначене, необхідно визначити економічну політику підприємства як систему положень та елементів, що зумовлені інтересами та потребами певних категорій індивідуумів або їх груп, які визначають особливості господарсько-економічної діяльності підприємства і впливають на склад та характеристики елементів внутрішнього середовища підприємства та її взаємодію з суб'єктами внутрішнього та зовнішнього середовища з метою задоволення потреб споживачів конкретної галузі економіки.

Посилення ролі витрат виробництва в забезпеченні ефективності функціонування підприємства зумовлює необхідність реструктуризації функціональних підрозділів фінансово-економічного, бухгалтерського спрямування з метою виділення окремого підрозділу, який би займався управлінням витратами. Однак прийняттю такого рішення мають передувати певні дослідження, в процесі яких слід визначити відповідність діючої



системи управління витратами новим завданням і умовам функціонування підприємства у реальному економічному оточенні.

Якщо такої системи немає в повному обсязі її функцій: облік; оцінка ефективності формування витрат; контроль і відповідальність за здійснення витрат; нормування, планування прогнозування витрат виробництва за видами продукції, структурними підрозділами виробничих процесів; стимулювання працівників за економію витрат, то необхідно провести дослідження не тільки за окремими елементами системи, а і визначити, якими функціями та підсистемами вона повинна бути доповнена відповідно до завдань і перспектив розвитку підприємства.

Таблиця 1

**Послідовність розробки і впровадження ефективної системи управління витратами виробництва**

<b>Етапи розробки і впровадження</b>	<b>Завдання етапів</b>	<b>Форма представлення результатів розробки</b>
Перший етап - перед проектне дослідження	1.1 Аналіз стану управління витратами виробництва на різних ділянках виробничих процесів	Завдання на модернізацію існуючої системи управління витратами
	1.2 Визначення факторів, які знижують ефективність управління витратами, та причин, які спонукають до цього	Завдання на проектування нової системи управління витратами
Другий етап - проектно-розрахунковий	2.1 Визначення функцій і завдань системи управління витратами і відповідно до них проектування нової системи або модернізація існуючої	Технічний проект на систему управління витратами; технічний проект (або завдання) на модернізацію існуючої системи управління витратами
Третій етап - впровадження системи управління витратами виробництва	3.1 Прийняття рішення про впровадження нової або модернізацію існуючої системи управління витратами 3.2 Розробка плану впровадження 3.3 Створення робочої групи, яка контролює виконання плану впровадження та відслідковує ефективність роботи системи на етапі її впровадження	План впровадження системи управління витратами

В сучасних умовах практично кожне підприємство повинно самостійно вирішувати питання стосовно управління витратами виробництва, визначати вимоги до ефективності їх здійснення тощо. Однак в усіх випадках має ставитись мета управління витратами виробництва і розробляти завдання та заходи її реалізації.

На цьому етапі необхідно проаналізувати реальний стан здійснення витрат виробництва на основних ділянках і підрозділах виробничих процесів, оцінити ефективність їх формування і обґрунтувати напрями підвищення ефективності управління ними. Реальний стан здійснення витрат доцільно визначити на базі інформації, яка надходить з центрів відповідальності за витратами виробництва.

Доцільно також переглянути існуючі системи управління витратами з метою визначення їх відповідності новим умовам господарювання. При цьому важливо звернути увагу на посилення функцій і ролі витрат у визначенні перспектив розвитку підприємства. Реалізація цього напрямку зумовлює необхідність виділення другого етапу у розробці системи управління витратами, а саме: визначення комплексу завдань, пов'язаних з розрахунками прогнозних величин витрат виробництва, необхідних для здійснення різних варіантів розвитку підприємства та вибором найбільш доцільних з них. При виборі організаційно-технічних і економічних напрямів розвитку підприємств рівень витрат виробництва має розглядатись як один із критеріїв, на основі якого приймаються управлінські рішення.

Управління розвитком підприємств за критерієм витрат виробництва може формуватись на основі їх мінімізації при забезпеченні визначених обсягів виробництва, якості продукції, що виробляється. При цьому слід враховувати часовий горизонт, на який розробляється стратегія розвитку.

Таким чином, витрати виробництва, що є одним із критеріїв розвитку підприємств, слід розглядати як відносну змінну величину, динаміка якої в часі залежить від сукупності зовнішньоекономічних і внутрішньовиробничих факторів.

На основі здійснення досліджень другого етапу на підприємстві повинна сформуватись повна інформація щодо реалізації напрямів удосконалення системи управління витратами виробництва, підвищення ефективності управління ними. Кінцевими матеріалами цього етапу мають бути визначення основних функцій управління витратами та їх завдань у підвищенні ефективності діючої системи управління витратами або забезпечення ефективності функціонування нової, спроектованої системи. В останньому випадку розробляється проект такої системи і подається до розгляду керівництву та власникам підприємства.

Третій етап – заключний, пов'язаний із впровадженням нової або удосконаленої системи управління витратами виробництва. На цьому етапі має розроблятися план впровадження системи, в якому визначаються строки виконання основних заходів і відповідальні особи.

Також доцільно створити робочу групу менеджерів, яка б відслідковувала процес впровадження системи управління витратами виробництва, оцінювала ефективність їх функціонування на етапі впровадження нових або модернізованих функціональних підсистем системи управління витратами виробництва [16].

В умовах ринкової системи господарювання особливої актуальності в управлінні витратами набуває вирішення таких завдань, як: врахування інтересів всіх учасників бізнесу, розширення горизонтів та глибини аналізу, можливість оцінки та моделювання операційних ризиків тощо.

## **1.2. Витрати виробництва: економічний зміст, склад, принципи класифікації та особливості обліку**

Витрати, що становлять собівартість продукції (робіт, послуг), відрізняються не тільки за своїм складом, а й за значенням у виготовленні продукції (виконанні робіт, наданні послуг). Наприклад, витрати сировини та матеріалів, заробітна плата основних робітників безпосередньо пов'язані з

виробництвом продукції. А ось загальновиробничі витрати пов'язані тільки з його обслуговуванням та управлінням.

Крім того, одну частину витрат прямо включають до собівартості конкретних видів готових виробів, а іншу частину (у зв'язку з виробництвом декількох видів продукції) – непрямо (розподіляють).

Ці та інші особливості зумовлюють необхідність класифікувати витрати на виробництво за певними ознаками для правильної організації виробничого обліку та обчислення собівартості продукції (робіт, послуг).

Для ефективної організації обліку та правильного визначення собівартості виробництва продукції (робіт, послуг) раціонально застосовувати класифікацію витрат за такими ознаками (див. табл. 1):

Таблиця 2

### Класифікація витрат на виробництво

№ з/п	Ознаки	Витрати
1	За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби тощо
2	За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, деталі, вузли, замовлення, процеси тощо
3	За відношенням витрат до процесу виробництва	Основні, накладні
4	За способами віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг)	Прямі, непрямі
5	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні, постійні
6	За єдністю складу (однорідністю) витрат	Одноелементні, комплексні
7	За доцільністю витрачання	Ефективні (продуктивні), неефективні (непродуктивні)
8	За відношенням до собівартості продукції (робіт, послуг)	Витрати на продукцію, витрати періоду
9	За періодами визнання (часом виникнення)	Витрати поточні, майбутніх періодів та майбутні витрати
10	За можливістю здійснення контролю за витратами	Контрольовані, неконтрольовані
11	За видами витрат (економічним змістом)	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції

Виходячи із наведеної вище класифікації витрат можемо сказати, що за місцем виникнення витрати на виробництво групують за цехами, дільницями, службами та іншими структурними підрозділами підприємства, тобто за центрами відповідальності, які виділяють у самостійні об'єкти обліку. Облік за центрами відповідальності «прив'язує» облік витрат до організаційної структури підприємства.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво підрозділяють на:

а) основне виробництво – цехи та дільниці, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції (робіт, послуг), для випуску якої призначено підприємство;

б) допоміжні виробництва – виробництва, призначені для обслуговування основного виробництва інструментом, приладдям, запасними частинами для ремонту обладнання, різними видами енергії, транспортними та іншими роботами і послугами (інструментальні та ремонтні цехи, транспортні підрозділи, лабораторії тощо). У складі допоміжного виробництва планують і обліковують також підсобні виробництва (за винятком підсобного сільського господарства) – лісопильне, цегельне тощо;

в) непромислові виробництва та господарства – непромисловий транспорт, житлово-комунальне господарство та об'єкти соціально-культурного призначення, підсобні сільськогосподарські підприємства та інші структурні підрозділи, які не беруть участі у виробництві.

Розподіл витрат за видами виробництв дозволяє визначити собівартість послуг допоміжних виробництв і включити їх до собівартості відповідних видів продукції (робіт, послуг) основного виробництва.

Місця виникнення (цехи, дільниці) є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за елементами витрат і статтями калькуляції.

До речі, структурні підрозділи певним чином спів підпорядковані (наприклад, «цех – дільниця – бригада»), тому й аналітичний облік за місцями виникнення витрат повинен будуватися за ієрархічним принципом.

Класифікація за видами продукції, робіт, послуг ґрунтується на тому, що всі витрати, які включаються до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг), групують за типами (серіями, групами) виробів або за окремими виробничими замовленнями. З її допомогою визначають економічну вигідність виробництва окремих видів продукції (робіт, послуг).

За відношенням витрат до процесу виробництва (техніко-економічним призначенням) витрати підрозділяють на основні та накладні.

Основними є витрати, пов'язані безпосередньо з технологічними процесами виробництва. Накладні ж витрати обумовлені управлінням та обслуговуванням виробництва. Наприклад, заробітна плата основних робітників виробництва безпосередньо пов'язана з технологічними процесами виробництва продукції. А ось заробітна плата допоміжних робітників та апарату управління цеху пов'язана тільки з обслуговуванням виробництва і його управлінням. Тому першу групу витрат відносять до основних, а другу – до накладних.

Залежно від способу віднесення витрат на собівартість продукції (робіт, послуг) витрати бувають прямі і непрямі.

Прямими є витрати, що пов'язані з виробництвом окремих видів продукції або виконанням конкретних робіт і можуть бути віднесені на їх собівартість безпосередньо, без розподілу, за даними первинних документів. У більшості галузей промисловості такими витратами є, наприклад, витрата сировини, основних матеріалів, покупних виробів і напівфабрикатів, основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві, тощо.

Непрямими вважають витрати, які пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (робіт, послуг) і тому мають бути відповідним чином розподілені за допомогою спеціальних методів. Сюди входять загальновиробничі витрати. Зазначені витрати спочатку акумулюють на збірно-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а потім уключають до собівартості конкретних виробів за допомогою спеціальних розрахунків. Вибір бази розподілу обумовлюється особливостями організації

та технології виробництва і встановлюється підприємством самостійно в наказі про облікову політику. Установлена база не повинна змінюватися протягом усього фінансового року.

Зауважимо, що поділ витрат на прямі та непрямі має умовний характер. Одні й ті самі види витрат для одного підприємства можуть бути прямими, а для іншого – непрямими. Певною мірою такий розподіл зумовлений особливостями технологічного процесу та організацією виробництва.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат їх поділяють на змінні та постійні. Натяк на їх сутність вгадується в самій назві.

Так, змінними є витрати, абсолютна величина яких змінюється (зростає або знижується) залежно від зміни обсягу виробництва. Узяти, наприклад, витрати сировини та матеріалів. При збільшенні обсягів виробництва підприємства збільшується потреба в сировині та матеріалах, що використовуються у цьому виробництві. А отже, зростають і витрати на них. І навпаки – зменшення обсягів виробництва призводить до зменшення витрачання сировини і матеріалів. У таку залежність потрапляють також витрати технологічного палива та енергії, відрядна заробітна плата працівників виробництва, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ), що нараховується на неї, тощо.

Постійні витрати – це антипод змінних витрат. Типовими представниками постійних витрат є витрати на утримання апарату управління цехами, витрати на опалення та освітлення приміщень, амортизаційні відрахування (за винятком випадку, коли амортизація розраховується виробничим методом) тощо. Проте в деяких випадках зі зростанням випуску продукції (робіт, послуг) ці витрати можуть дещо зрости, але, оскільки це збільшення буває незначним, на нього можна закрити очі і умовно вважати такі витрати постійними.

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат підприємства встановлюють самостійно і відображають у наказі про облікову політику (п. 16 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16

"Витрати"). При цьому для постійних загальновиробничих витрат вказаним стандартом встановлено особливий порядок розподілу.

За єдністю складу (однорідністю) витрати поділять на одноелементні та комплексні. Одноелементні витрати є однорідними за економічним змістом, тобто складаються з одного елемента витрат. До них належать, наприклад, витрати сировини та матеріалів, заробітна плата, витрати палива, енергії тощо. У свою чергу, комплексні витрати складаються з різних за економічним змістом елементів. Прикладом таких витрат є загальновиробничі витрати, до складу яких входять заробітна плата цехового персоналу, матеріали, використані на господарські потреби цеху, амортизація будівлі цеху тощо.

За доцільністю витрачання виділяють ефективні та не-ефективні витрати.

Ефективні – це продуктивні витрати, передбачені технологією та організацією виробництва. На відміну від них, неефективні витрати – це витрати непродуктивного характеру, у результаті яких не будуть отримані доходи, оскільки не буде вироблено продукт. Такі витрати необов'язкові і виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

Неефективні витрати – це втрати у виробництві. Такими, зокрема, є втрати від браку, простоїв, нестачі і втрати від псування товарно-матеріальних цінностей тощо.

Обов'язковість виділення неефективних витрат обґрунтована тим, щоб не допустити проникнення втрат у планування та нормування, а наднормативних витрат – у виробничу собівартість.

За відношенням до собівартості продукції (робіт, послуг) розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду. Розглянемо природу кожного з цих видів витрат.

Витрати на продукцію є витратами, що пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) та становлять собівартість виробленої продукції



(робіт, послуг) згідно з нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

Залежно від часу виникнення і віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) витрати поділяють на поточні витрати, витрати майбутніх періодів і майбутні витрати.

Поточні витрати – це витрати на виробництво поточного звітного періоду, що мають бути включені до собівартості продукції (робіт, послуг), виготовленої протягом цього звітного періоду.

Витрати майбутніх періодів є витратами, які понесені в поточному звітному періоді, але підлягають включенню до складу собівартості продукції (робіт, послуг), що випускатиметься в наступних звітних періодах. Як приклад витрат майбутніх періодів можна назвати авансові платежі з орендної плати, з передплати періодичних видань тощо.

Майбутні витрати – це своєрідне «дзеркальне відображення» витрат майбутніх періодів. До них відносять витрати, які в поточному звітному періоді ще не вироблені, але для правильного формування фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) підлягають включенню до витрат виробництва за поточний звітний період у плановому розмірі. Яскравий приклад майбутніх витрат – забезпечення на оплату відпусток.

Такий поділ витрат здійснюють для найбільш повного та рівномірного відображення в собівартості всіх витрат.

За можливістю здійснення контролю за витратами витрати поділяють на контрольовані та неконтрольовані. Розмежовуються вони таким чином. Контрольовані витрати можуть контролюватися працівниками підприємства. Витрати, що не піддаються такому контролю, вважаються неконтрольованими.

За економічним змістом витрати групують за економічними елементами (що і скільки витрачено на виробництво) і за статтями калькуляції (на що понесені витрати).

Поелементне групування витрат показує, скільки вироблено тих чи інших видів витрат (матеріальних, грошових) у цілому по підприємству за певний період часу без розподілу їх на окремі види продукції та інші загальновиробничі потреби. При цьому не має значення, де вони виникли і на виробництво якого конкретного виробу використані.

Класифікація витрат за статтями калькуляції розкриває цільове призначення витрат і їх зв'язок з технологічним процесом. Економічним елементом слід вважати первинний однорідний вид витрат на виробництво, який на рівні підприємства неможливо розкласти на складові частини.

Пунктом 21, Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" виділено 5 економічних елементів. Це: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; - інші операційні витрати.

Групування витрат на виробництво за економічними елементами представлено в табл.3

Групування витрат за економічними елементами є базою для планування оборотних коштів підприємства, оскільки дозволяє проаналізувати, що витрачено за поточний звітний період.

Проте одним тільки групуванням за економічними елементами не обійтись, адже воно не дає відповіді на такі важливі запитання:

- які цілі та призначення понесених витрат;
- чи є ті або інші витрати доцільними;
- який зв'язок між витратами та отриманими результатами, а також взаємозв'язок витрат з обсягом виробництва?

Крім того, зазначена класифікація не дозволяє здійснити контроль та аналіз витрат за цільовим призначенням у процесі виробництва, обчислити собівартість окремих видів продукції, установити обсяг витрат конкретних структурних підрозділів підприємства.

Таблиця 3

## Групування витрат за економічними елементами

№ з/п	Елемент витрат	Витрати, що включаються до складу відповідного елемента
1	Матеріальні витрати	<p><b>1) сировина й матеріали</b> (основні та допоміжні), що використовуються при виготовленні продукції, для технологічних цілей і сприяння у виробничому процесі, крім поворотних відходів, вартість яких віднімається;</p> <p><b>2) купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби</b>, що підлягають монтажу або додатковій обробці;</p> <p><b>3) товари, які використані для виробничо-господарських потреб</b>, тобто без продажу іншим особам;</p> <p><b>4) тара і тарні матеріали</b>, використані при виробництві продукції, якщо це передбачено технологічним процесом і здійснюється в цеху (на дільниці) до здавання готової продукції на склад;</p> <p><b>5) паливо та енергія</b>, придбані у сторонніх організацій для технологічних цілей, опалення виробничих приміщень, транспортних робіт, пов'язаних з обслуговуванням виробництва власним транспортом, тощо;</p> <p><b>6) будівельні матеріали</b>, витрачені на технологічні цілі, утримання та ремонт необоротних активів;</p> <p><b>7) запасні частини</b>, використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів (далі – МШП);</p> <p><b>8) МШП</b>, використані у виробничій діяльності підприємства, зокрема інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спецодяг тощо;</p> <p><b>9) роботи та послуги</b> виробничого характеру, виконані для підприємства сторонніми організаціями:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- здійснення окремих операцій з виробництва продукції;</li> <li>- обробка сировини та матеріалів;</li> <li>- проведення випробувань з метою визначення якості сировини і матеріалів, що використовуються у виробництві, на відповідність установленим стандартам і технічним умовам;</li> <li>- транспортні послуги сторонніх організацій на перевезення вантажу територією підприємства, які є складовою технологічного процесу виробництва, тощо;</li> </ul> <p><b>10) втрати</b> внаслідок нестачі матеріальних цінностей у межах установлених норм природного убутку</p>
Зверніть увагу: на місце у складі елемента «Матеріальні витрати» вартості покупних матеріальних ресурсів, у тому числі палива та енергії, що реалізуються без додаткової обробки на цьому підприємстві.		
2	Витрати на оплату праці	<p><b>1) витрати на виплату основної та додаткової</b> (премії, заохочення тощо) <b>заробітної плати</b> персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві, включаючи будь-які види грошових та матеріальних доплат;</p> <p><b>2) гарантійні та компенсаційні виплати</b>, пов'язані з індексацією заробітної плати, із затримкою виплати заробітної плати тощо, у порядку та розмірах, передбачених законодавством;</p>
		<p><b>3) виплати за невідпрацьований час</b>, передбачені законодавством (витрати на оплату відпусток або щомісячних відрахувань на створення забезпечення майбутніх оплат відпусток тощо);</p> <p><b>4) інші витрати на оплату праці</b>, що визнаються елементами витрат на оплату праці (серед них – оплата простоїв не з вини працівників)</p>
3	Відрахування на соціальні заходи	<p><b>1) відрахування сум ЄСВ</b> у розмірах та порядку, установлених законодавством;</p> <p><b>2) відрахування на індивідуальне страхування</b> робітників, зайнятих</p>

		виробництвом, та апарату управління цехами; 3) відрахування на інші соціальні заходи
4	Амортизація	1) амортизація основних засобів; 2) амортизація інших необоротних матеріальних активів; 3) амортизація нематеріальних активів
5	Інші операційні витрати	Витрати, що не ввійшли до складу елементів, зазначених у рядках 1 – 4 таблиці, зокрема: 1) витрати, пов'язані з управлінням виробництвом: - на відрядження працівників виробництва та апарату управління цехами; - на участь у семінарах, пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг); - на придбання літератури для інформаційного забезпечення виробничого процесу; - з послуг зв'язку (поштові, телеграфні, телефонні, Інтернет тощо), пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг) та обслуговуванням виробничого процесу; - на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг); - оплата за використання та обслуговування технічних засобів управління, пов'язаних з виробничим процесом (обчислювальної техніки, засобів сигналізації, пожежної та сторожової охорони); - на охорону праці та техніку безпеки; 2) витрати на перевезення працівників виробництва до місця роботи та назад; 3) витрати зі страхування ризиків, пов'язаних з виробничим процесом; 4) податки, збори та інші обов'язкові платежі, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); 5) витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення; 6) витрати на оплату робіт і послуг сторонніх підприємств та організацій; 7) витрати, пов'язані з випробуваннями, контролем за відповідністю якості виробів, деталей, вузлів установленим стандартам або технічним умовам; 8) сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) необоротними активами; 9) інші витрати

У зв'язку з цим виникає необхідність групувати витрати на виробництво ще й за статтями калькуляції, за якими обчислюється собівартість продукції. Про це групування наша подальша розмова.

Крім того, зазначена класифікація не дозволяє здійснити контроль та аналіз витрат за цільовим призначенням у процесі виробництва, обчислити собівартість окремих видів продукції, установити обсяг витрат конкретних структурних підрозділів підприємства.

У зв'язку з цим виникає необхідність групувати витрати на виробництво ще й за статтями калькуляції, за якими обчислюється собівартість продукції. Про це групування наша подальша розмова.

Щодо групування витрат за статтями калькуляції, то спершу визначимося, що таке статті калькуляції. Калькуляційною статтею прийнято називати певний вид витрат, що становлять собівартість як окремих видів, так і всієї продукції в цілому. На основі групування витрат за статтями калькуляції розраховують собівартості готових виробів, напівфабрикатів, окремих технологічних вузлів і деталей, а також обчислюють витрати за місцями їх виникнення (цехами, дільницями тощо).



**Рис. 1. Статті калькуляції**

\* Допускається об'єднання статей «Основна заробітна плата робітників виробництва» і «Додаткова заробітна плата робітників виробництва» в одну — «Заробітна плата робітників виробництва».

\*\* Підприємства можуть об'єднати наведені статті в одну — «Загальновиробничі витрати» або, навпаки, доповнити іншими.

\*\*\* Виділення транспортно-заготівельних витрат в окрему калькуляційну статтю можливо в тому випадку, якщо для їх обліку застосовують окремий субрахунок і величина їх значна.

\*\*\*\* Віднімаються.

Підприємство самостійно встановлює перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) з урахуванням своєї галузевої приналежності, продукції, що випускається,

технологічного процесу та методу планування витрат на підприємстві. Свій вибір підприємство відображає в наказі про облікову політику.

Основні статті калькуляції наведемо на рис. 1

Зауважте: залежно від особливостей техніки, технології та організації виробництва, а також питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства можуть об'єднувати деякі наведені на рис.1 статті калькуляції в одну. З урахуванням тих самих особливостей можна, навпаки, виділяти з однієї типової статті декілька статей калькуляції.

### **1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку і аналізу витрат виробництва**

Система обліку витрат й калькулювання собівартості продукції на сучасних підприємствах не в змозі повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення, яке постійно формується та перебуває в процесі політичних, економічних, інтеграційних, соціальних змін та інших чинників.

Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99. № 996 – XIV надав право підприємствам самостійно формувати внутрішню облікову політику. Це створило суттєві труднощі при узагальненні звітної інформації в цілому по Україні, оскільки на підприємствах існують істотні відмінності в обліку, які неможливо врахувати при зведеній звітності.

Відповідні зміни в системі обліку зумовлені наступними причинами:

1. Конкуренція на зовнішньому й внутрішньому ринках, наявність різних форм власності, постійні зміни у зовнішньому і внутрішньому середовищах призводять до формування єдиної системи інформації, яка повинна задовольнити потреби всіх рівнів управління підприємством. Інформація повинна бути мотивованою та точною. При цьому потрібно не тільки оперативно реагувати на зміни, котрі миттєво виникають на самому

підприємстві, але й передбачати й уникнути небажаних ситуацій, які мають місце на підприємстві у зв'язку зі змінами зовнішнього середовища.

2. Підприємницька діяльність на перспективу. Це головний спосіб виживання й напрям функціонування підприємства, що перекладено на менеджерів. За таких умов деякі підприємства банкрутують, оскільки не можуть витримати тиску конкурентів й зміну умов ринку, а інші покидають ринок втративши свою підприємницьку діяльність через сильні внутрішні суперечки й суттєві недоліки керівництва.

Таблиця 4

#### **Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат виробництва**

За видами	Закони України; Укази і розпорядження Президента України; Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств; П(С)БО: 16, 18, 30, 31; МСФЗ: 2, 9, 11, 23; Кодекси України; Методичні рекомендації, інструкції, вказівки; Положення, порядок; Листи, роз'яснення; Плани рахунків бухгалтерського обліку; Форми фінансової звітності; Наказ про облікову політику підприємства; Регістри бухгалтерського обліку; Графіки документообігу і виконання обліково-звітних робіт.
За рівнями	Міжнародні; Загальнодержавні; Галузеві; Регіональні; Внутрішньогосподарські.
За місцем і роллю	НПА вищої юридичної сили;
В регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності	П(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку; НПА (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації центральних органів, виконавчої влади; НПА місцевого походження; Рішення (накази) щодо форм організації бухобліку.
За обов'язковістю виконання	Обов'язкові; Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами	Загальні документи; За напрямками (ділянками); За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності

На законодавчому рівні питання щодо забезпечення обліку витрат виробництва має своє тлумачення і подається як сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади в державі, Міністерстві фінансів

України, в інших міністерствах та відомствах й на кожному підприємстві зокрема, що забезпечує повноцінне функціонування та динамічний розвиток як бухгалтерського обліку так і фінансової звітності.

Заслуговує на увагу сформована В. А. Дерієм класифікація законодавчого забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (табл. 4).

Таблиця 4 характеризує п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення, а саме: за видами, за рівнями, за місцем, за роллю у реформуванні й регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності, за обов'язковістю до виконання та за групами.

Слід відмітити, що основні види нормативно-правового забезпечення обліку витрат формуються згідно:

- Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Закону України „Про аудиторську діяльність”;
- Указів Президента України;
- постанов й рішень Кабінету Міністрів України;
- наказів, постанов, розпоряджень, листів, роз'яснень міністерств та відомств;
- П(С)БО 9 „Запаси” (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 „Витрати”; 31 „Фінансові витрати”;
- Кодексів України: Податкового, Бюджетного, Господарського, Цивільного, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо;
- вказівок, інструкцій, положень;
- планів рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі);
- наказу про облікову політику підприємства;
- графіків документообігу, графіків виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д.

Враховуючи науковий доробок науковців, зокрема Скрипник М. І. та Вигівської І. М., та відповідно до цього в науковій літературі резюмовано



результати аналізу нормативно-правових актів, котрі зобов'язані регулювати питання обліку витрат виробництва (табл. 5).

Подана на розгляд табл. 5 відображає основні нормативно-правові акти забезпечення обліку витрат виробництва. Слід зазначити, що результати калькулювання собівартості формуються основною інформаційною базою для управління. Витрати, які включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) групуються за статтями калькуляції. Однак, в Україні на законодавчому рівні не існує затвердженого переліку статей калькуляції, тому відповідно до П(С)БО 16 "Витрати". Підприємства самостійно змушені формувати їх перелік та при цьому керуються нормами П(С)БО.

Таблиця 5

### Нормативне забезпечення обліку витрат виробництва

Нормативно-правовий акт	Орган, що затвердив	Дата прийняття	Чинність
Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг підприємств	Кабінет Міністрів України	23 квітня 1996 року	Втратив чинність (16.05.02)
Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції робіт, послуг у промисловості	Кабінет Міністрів України	26 квітня 1996 року	Втратив чинність (16.05.02)
П(С)БО 9 „Запаси»	Міністерство фінансів України	20 жовтня 1999 року	Чинний
П(С)БО 16 „Витрати»	Міністерство фінансів України	31 грудня 1999 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Державний комітет промислової політики України	2 лютого 2001 року	Втратив чинність (09.07.07)
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств	Міністерство аграрної політики України	18 травня 2001 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Міністерство промислової політики України	9 липня 2014 року	Чинний

Вивчаючи дану тематику необхідно відмітити, що практики та науковці пропонують облікову регламентацію обліку витрат виробництва й калькулювання собівартості продукції відображати у Методичних

рекомендаціях з формування собівартості продукції, при цьому враховувати всі методичні підходи до калькулювання та розподілу непрямих витрат.

Загальновідомо, що у період загострення економічної кризи, облік витрат набуває стратегічного значення для підприємницької діяльності. Адже кожне підприємство результати своєї діяльності ставить на основне місце, тому варто оцінити наслідки діяльності за даними обліку.

В правовому забезпеченні обліку фінансових результатів фігурує чимало спірних питань. Зокрема, це стосується витрат, що включаються у фінансовий результат підприємства. Згідно із Законом України № 3332-VI від 12.05.2018р. всі публічні акціонерні товариства, банки й ін.. підприємства, котрі зазначені у відповідному переліку Кабінету Міністрів України, повинні складати й подавати фінансову звітність згідно міжнародних стандартів. Даний перехід сприяє необхідному дослідженню відмінностей в умов визнання, оцінки й класифікації витрат виробництва у відповідності до національних й МСБО. Проблеми та подання рекомендацій служить до вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні за допомогою МСБО і така проблематика неодноразово досліджувалася у працях таких науковців, як: Ф Бутинець, С. Голов, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Лінник, Ю. Литвин, М. Палюх, В. Пархоменко, В. Сопко, П. Хомин, В. Швець та інші.

На даний час на законодавчому рівні залишається не вирішеними важливі питання методології й організації бухгалтерського обліку. Головним виступає порівняння характеристик визнання й оцінки і класифікації витрат згідно національних й міжнародних стандартів. Аналізуючи нормативно-правові й законодавчі акти України і МСБО, що стосуються процесу регламентування й процесу формування, визнання й оцінки витрат, встановлено, що поняття „витрати” має чіткі відмінності у трактуванні практиками. Зокрема, п.1 НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” визначають витрати як скорочення економічних вигод з вибуттям активів чи збільшенням зобов'язань, котрі призводять до скорочення власного капіталу, за виключенням зменшення капіталу за рахунок

вилучення або розподілення власниками. Згідно Податкового кодексу України витрати – це будь-яка сума платника податку у будь-якій формі, що здійснюється як компенсація вартості товарів, робіт чи послуг, котрі виробляються платником податку з метою подальшого використання у власній підприємницькій діяльності. Однак, спостерігається несуттєва відмінність у трактуваннях категорії „витрати” у бухгалтерському та податковому обліку.

Міжнародна практика не містить окремого виокремлення щодо витрат у МСБО. Основні основи цієї категорії розкриті у МСБО 1 „Подання фінансових звітів”, МСБО 2 „Запаси”, МСБО 16 „Основні засоби”, МСБО 18 „Дохід”, МСБО 23 „Витрати на позики”, МСБО 38 „Нематеріальні активи” та ін. національний й міжнародний підходи щодо оцінки й визначення витрат є ідентичними. Зокрема, МСБО 1 „Подання фінансових звітів” представляє класифікацію витрат здійснювати за характером, наприклад, придбання матеріалів, витрати на рекламу, амортизація, виплати працівникам, транспортні витрати. Дану рекомендацію можна здійснювати класифікувати і за функціями як частини „собівартості продажу”, наприклад, витрати на збут чи адміністративна діяльність.

Дане пояснення повністю відповідає класифікації витрат згідно економічних елементів та згідно статей калькуляції в національному обліку, що визначено П(С)БО 16 „Витрати”.

Дане дипломне дослідження дозволило виявити, що у формулюванні постійних та змінних загальновиробничих витрат, формуванні їх баз розподілу в П(С)БО 16 „Витрати” та в МСБО 2 „Запаси” немає жодних відмінностей.

Відмінність полягає в тому, що П(С)БО 16 „Витрати” подає повний реєстр складу загальновиробничих витрат, що значно спрощує роботу бухгалтера у розділі складання їх класифікації на підприємстві. Одночасно різниця простежується в тому, що згідно з П(С)БО 16 „Витрати” загальновиробничі витрати вводяться до складу виробничої собівартості

продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 „Запаси” вони належать до оцінки запасів, конкретно до витрат.

Таким чином, результат критичного аналізу методичних аспектів обліку процесів виробництва, відповідно до національних та міжнародних стандартів, не показав істотних відмінностей у підходах до їх оцінки й обліку. Однак, деякі питання, які відносяться до прикладного застосування стандартів, трохи різняться від прийнятих на міжнародному рівні, тому що враховують вітчизняну специфіку. Окремі аспекти обліку витрат за міжнародними стандартами не висвітлюються в П(С)БО. Варто відмітити, що як і МСБО, так і П(С)БО не розкривають порядок ведення бухгалтерського обліку. Адже відображують загальні правила оцінки й подання інформації у фінансових звітах. Систематизація й групування витрат МСБО походять від загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, що утворюються в процесі звичайної діяльності та за статтями витрат, котрі не впливають на підприємницьку діяльність.

## **Висновки до розділу 1**

Для того, щоб правильно і своєчасно здійснювати облік виробничої діяльності підприємство повинно вибрати та закріпити в своїй обліковій політиці ряд основоположних принципів й методів по обліку готової продукції, варіанти яких викладено і закріплено в законодавчих актах, нормативах Верховної Ради України, Міністерства фінансів.

Основною задачею підприємств є найбільш повне забезпечення попиту населення високоякісною продукцією. Темпи зростання обсягу виробленої продукції, підвищення її якості безпосередньо впливають на величину витрат, прибуток і рентабельність підприємства.

Групування витрат за елементами показує, скільки вироблено тих чи інших видів витрат у цілому по підприємству за певний період часу без розподілу їх на окремі види продукції та інші загальновиробничі потреби,

незалежно від того, де вони виникли і на виробництво якого конкретного виробу використані.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" виділяє 5 економічних елементів: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

На підставі групування витрат за статтями калькуляції розраховують собівартості готових виробів, напівфабрикатів, окремих технологічних вузлів і деталей, а також обчислюють витрати за місцями їх виникнення (цехами, дільницями тощо).

Підприємство самостійно встановлює перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) з урахуванням галузевої приналежності, продукції, що випускається, технологічного процесу та методу планування витрат на підприємстві.

## **РОЗДІЛ 2**

### **ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ**

#### **2.1. Фінансовий облік виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг**

В ТОВ „Мрія Центр” за способами перенесення вартості на продукцію витрати на виробництво сільськогосподарської продукції поділяються на:

- прямі виробничі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Прямі виробничі витрати – витрати, які можна прямо віднести до об’єктів витрат (насіння, засоби захисту рослин, мінеральні добрива, пальне, послуги сторонніх організацій). Для відображення даних витрат в бухгалтерському обліку використовується рахунок 231 „Основне виробництво”. Для відображення витрат по пальному використовується рахунок 232 „Допоміжне виробництво”. Прямі витрати на субрахунках рахунках відображаються в розрізі підрозділів, номенклатурних груп, видів витрат.

Загальновиробничі витрати – витрати пов’язані із виробництвом, які не можна прямо віднести до об’єктів витрат. Для відображення даних витрат в бухгалтерському обліку використовується рахунок 91 „Загальновиробничі витрати”. Загальновиробничі витрати на рахунку 91 відображаються в розрізі підрозділів, видів витрат. Загальновиробничі витрати кожен місяць розподіляються на об’єкти витрат з відображенням на рахунку 231 „Основне виробництво”. Базою розподілу є прямі виробничі витрати: насіння, засоби захисту рослин, мінеральні добрива. При відсутності бази розподілу рахунок 91 на кінець місяця залишається не закритим.

Окремим об’єктом обліку загальновиробничих витрат в ТОВ „Мрія Центр” є машинно-тракторний парк.

Машинно-тракторний парк - невід’ємна частина будь-якого основного виробництва в рослинництві. Однак для нагромадження витрат, які

безпосередньо не можна віднести на основне виробництво, їх обліковують на рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” у розрізі статей витрат.

Трактори, комбайни, автомобілі, що підлягають ремонту, ретельно оглядаються у присутності інженера-механіка і механіка відповідального за ту чи іншу одиницю техніки, за необхідності розбираються окремі вузли й агрегати. Так визначаються складність ремонту, обсяг робіт і потреба в запчастинах. За результатами огляду складається Відомість дефектів на ремонт машин (ф. №ВЗСТ-6) на основі якої формується накладна – вимога, що засвідчується підписами старшого механіка та механіка що отримує запасні частини та передається завідувачу складом для видачі потрібних ремонтних матеріалів і запчастин. Після закінчення ремонту механік відповідальний за техніку складає Ремонтний лист, що свідчить про те, що запасні частини було використано на ремонт саме цієї одиниці техніки, після його перевірки та внесення обліковцями він надходить до бухгалтерії, де визначають фактичну вартість витрачених запасних частин і ремонтних матеріалів, оплату праці та інші фактичні витрати на ремонт одиниці техніки.

Прямі витрати на ремонт тракторів, машин і устаткування групуються у Відомості по ремонту техніки, яка формується на основі Ремонтних листів за кожною окремою машиною (трактором, комбайном, автомобілем), за сільськогосподарськими машинами загалом.

У Відомості по ремонту техніки прямі витрати обліковують за такими статтями: паливо-мастильні матеріали; запасні частини; малоцінні і швидкозношувані предмети; роботи і послуги.

На статтю „Паливо-мастильні матеріали” списують вартість паливо – мастильних матеріалів, витрачених на ремонт машин, промивання та змащування деталей під час ремонту. На вартість списаних паливо – мастильних матеріалів дебетують рахунок 91 „Загальновиробничі витрати” за кожним ремонттованим об'єктом і кредитують субрахунок 203 „Паливо”.

На статтю „Запасні частини” списують вартість запасних частин, шин, акумуляторів, готових виробів, використовуваних для заміни спрацьованих

деталей, вузлів і обладнання під час ремонту основних засобів. На вартість запасних частин, списаних на ремонт об'єктів у ремонтній майстерні, дебетують рахунок 91 „Загальновиробничі витрати” і кредитують субрахунок 207 „Запасні частини”.

На статті „Малоцінні і швидкозношувані предмети” обліковують вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, використаних та зношених при ремонті об'єкта. Дебетують рахунок 91 „Загальновиробничі витрати” і кредитують рахунок 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

На статті „Роботи і послуги” відображують вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями або власними допоміжними виробництвами для цього ремонтovanого об'єкта. Дебетують рахунок 91 „Загальновиробничі витрати” і кредитують рахунки 63,68 та ін.

Витрати на закінчений ремонт за об'єктами щомісячно списують і розподіляють на субрахунок 231 „Рослинництво”.

Витрати пального на рахунку 232 – перерозподіляються на рахунок 231 кожного місяця при умові наявності на рахунку 231 витрат по насінні, засобів захисту рослин, мінеральних добрив.

Об'єктами обліку витрат у рослинництві в ТОВ „Мрія Центр” є окремі сільськогосподарські культури (групи культур), а також виконані роботи в незавершеному виробництві (витрати під урожай наступного року: оранка на зяб, лушення, внесення добрив, снігозатримання, чорні пари тощо).

В ТОВ „Мрія Центр” добре налагоджені планування і облік, тож облік виробничих витрат ведеться за структурними підрозділами. Для обліку витрат і виходу продукції основного виробництва використовують рахунок 23 „Виробництво”, субрахунок 231 „Основне виробництво”. За дебетом обліковують збирання витрат, а за кредитом вироблену продукцію.

Витрати в рослинництві обліковують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння і садивний матеріал; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на утримання



основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

На статті „Витрати на оплату праці” відображують основну і додаткову оплату праці штатних працівників, найманих і залучених осіб, зайнятих безпосередньо на вирощуванні культур і на роботах незавершеного виробництва. На цю ж статтю відносять витрати на заохочення за якість виконаних робіт, своєчасне і якісне збирання врожаю, економію матеріальних витрат, надбавки трактористам за класність та інші доплати, які включаються до заробітної плати працівників рослинництва. За цією статтею враховують також натуральну оплату працівникам рослинництва.

Узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який відноситься як до облікового, так і до не облікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за неoderжану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) здійснюється на рахунок 66 „Розрахунки з оплати праці”.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку витрат на оплату праці наведено в таблиці 2.1.1.

В ТОВ „Мрія Центр” накопичення даних як про затрати праці та її оплату, так і інших статей калькуляції протягом року в розрізі виробництва і структурних підрозділів ведеться у автоматизованій формі і протягом року здійснюється в електронному вигляді.

На статті „Відрахування на соціальні заходи” відображують в установленому розмірі єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від оплати праці працівників, зайнятих на вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) і на роботах незавершеного виробництва. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 65.

Таблиця 6

## Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку витрат на оплату праці

№	Первинний документ	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума	Рєєстр
			Дебет	Кредит		
1	Відомість нарахування	Нараховано заробітну плату працівникам основного і допоміжного виробництва	31, 232	661	6456789	Аналіз рахунка 661
2	Відомість нарахування	Нараховано заробітну плату працівникам загально виробничого та адміністративного призначення	91; 92	661	450234	Аналіз рахунка 661
3	Відомість нарахування	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим збутом і реалізацією продукції	93	661	159377	Аналіз рахунка 661
4	Відомість нарахування	Нараховано заробітну плату працівникам обслуговуючих виробництв	949	661	87654	Аналіз рахунка 661
5	Наказ про створення резервного фонду	Відображено створення фонду (резерву) забезпечення виплат відпусток у майбутньому	23,91, 92,93, 949	471	100000	Аналіз рахунка 471
6	Наказ про відпустку	Відображено нарахування працівникам відпускних за рахунок фонду забезпечення виплат відпусток	471	661	40000	Аналіз рахунка 661

В ТОВ „Мрія Центр” облік відрахувань до фондів соціального спрямування ведеться на рахунку 65 „Розрахунки за страхуванням”. Відрахування на соціальні заходи, які здійснюються на підприємстві, можуть відразу з рахунку 65 списуватися на витратні рахунки.

Проведення відрахувань та до фондів соціального страхування та віднесення їх на витрати виробництва оформляється у вигляді бухгалтерського розрахунку.

На статті „Насіння і садивний матеріал” відображують витрати на насіння і садивний матеріал власного виробництва і куповані. Дебетують субрахунок 231 і кредитують субрахунок 208. Витрати на підготовку насіння до сівби (протруювання, навантаження тощо) та транспортування його до місця сівби не включають у вартість насіння, а відносять на культури за відповідними статтями витрат.

На статті „Мінеральні добрива” обліковують витрати окремо на мінеральні, бактеріальні й органічні добрива, які вносять під сільськогосподарські культури. На вартість внесених добрив дебетують субрахунок 231 і кредитують субрахунок 208. Витрати на підготовку добрив, навантаження на транспортні засоби, вивезення на поля, завантаження у розкидачі, внесення в ґрунт відносять на конкретні сільськогосподарські культури і на цій статті не відображують.

На статтю „Засоби захисту рослин” відносять фактичну вартість пестицидів, протруювачів, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних засобів. На їх вартість дебетують субрахунок 231 і кредитують субрахунок 208. Витрати на обробіток посівів сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень (обпилювання, обприскування тощо), виконані силами господарства, на цій статті не відображують, а відносять на культури (групи культур) або на багаторічні насадження за відповідними статтями витрат.

На статті „Роботи і послуги” відображують вартість робіт і послуг допоміжних виробництв, сторонніх організацій на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур), на виконанні роботи тощо. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 23, 63,68. На цю ж статтю відносять вартість електро- та теплоенергії, використаної на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) тощо, при цьому кредитують рахунок 23 «Основне виробництво».

Окремо відображують вартість нафтопродуктів (палива і мастильних матеріалів), витрачених машинно-тракторним парком, комбайнами й іншими сільськогосподарськими машинами на роботах у рослинництві, а також витрати на запчастини, використані для заміни спрацьованих деталей машин і устаткування в рослинництві під час ремонту за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 203.

На статті „Амортизація” відображується сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які використовуються у рослинництві.

На статті „Інші витрати” відображують страхові платежі по посівах і основних засобах у рослинництві та Інші витрати, які не були враховані у попередніх статтях. На суму інших витрат у рослинництві дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 65,47.

На статті „Витрати на організацію виробництва й управління” враховують загально бригадні і загальногалузеві витрати, які розподіляються наприкінці року і списуються з кредиту рахунка 91 у дебет субрахунку 231,

За кредитом субрахунку 231 „Основне виробництво” обліковують сільськогосподарську продукцію рослинництва (зерно, насіння, коренеплоди, картопля, плоди тощо) та додаткові біологічні активи (розсада, саджанці, міцелій грибів, живці квітникарства тощо) за їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу в кореспонденції з дебетом рахунків:

21 „Поточні біологічні активи”;

27 „Продукція сільськогосподарського виробництва” – на вартість готової продукції, призначеної для реалізації та – на вартість насіння, кормів і посадкового матеріалу, одержаного від врожаю;

977 „Інші витрати діяльності” – на суму витрат по посівах, що загинули від стихійного лиха.

Наприкінці року на суму перевищення фактичних доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів (кредит рахунка 231 „Основне виробництво”) над витратами рослинництва (дебет рахунка 231 „Основне виробництво”) дебетують субрахунок 231 «Основне виробництво» і кредитують субрахунок 710 „Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”. Якщо витрати з виробництва сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів перевищують суму фактичних доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів, то на суму перевищення дебетують субрахунок 940 „Витрати від первісного

визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” і кредитують субрахунок 231 „Основне виробництво”.

Для оформлення витрат та виходу продукції рослинництва використовується ціла система первинних та зведених документів.

Підставою для нарахування оплати праці є табелі обліку робочого часу, облікові листи праці й виконаних робіт, облікові листи трактористів-машиністів. Затрати на оплату праці трактористів-машиністів за структурними підрозділами і по підприємству загалом узагальнюють в накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку, підсумкові дані якої переносять до Журналу обліку робіт і витрат. Крім того, в цей журнал записують дані з книжок та облікових листів праці й виконаних робіт, а також з накопичувальних відомостей роботи вантажного автотранспорту та ін.

На підставі первинних документів з оплати праці, Накопичуваних відомостей, Журналів обліку робіт і витрат щомісячно складають Зведену відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку.

Насіння та садивний матеріал відпускають у межах встановлених норм за лімітно-забірними картками, накладними внутрішньогосподарського призначення та іншими документами. Основою для списання насіння з підзвіту після завершення сівби є Акт витрати насіння і садивного матеріалу. Затверджений керівником підприємства акт передається до бухгалтерії разом з іншими документами і є підставою для записів до Журналу обліку робіт і витрат і Звіту про рух матеріальних цінностей.

Добрива на відповідні культури списують на підставі Акта про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів. Списання засобів захисту рослин оформлюється так само, як і добрив.

Вартість робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями, відноситься на об'єкти обліку виробництва за актами прийому-передачі виконаних робіт

(наданих послуг). Витрати на експлуатацію власного вантажного автотранспорту, послуги гужового транспорту попередньо групують у відповідних нагромаджувальних відомостях, складених на підставі відповідних дорожніх листів, товарно-транспортних накладних, облікових листів праці й виконаних робіт та ін.

Вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, також відносять на відповідні об'єкти обліку на підставі нагромаджувальних відомостей.

Амортизацію основних засобів, які використовуються в основних галузях сільськогосподарського виробництва, визначають у відповідних розрахунках амортизаційних відрахувань та включають до виробничих витрат на підставі відомостей нарахування амортизаційних відрахувань.

Облік інших витрат ведуть переважно на основі рахунків відповідних організацій, установ і підприємств, довідок бухгалтерії та звітів про рух матеріальних цінностей. Систематизацію даних здійснюють переважно у різних відомостях, звідки їх переносять до реєстрів аналітичного обліку.

Розподіл витрат на управління та обслуговування виробництва проводять на підставі відповідних розрахунків, які оформляються довідками бухгалтерії.

В ТОВ „Мрія Центр” оприбуткування урожаю від зернових, олійних та інших культур відображують у реєстрі відомостей „Збір Культур”. У цьому реєстрі вказується період в якому завершено збір урожаю, номенклатурну групу, та рік урожаю, а також у номенклатурі вказують продукцію яку зібрано і проставляється галочка „Урожай зібрано”.

Розрахунок обсягу одержаного зерна кукурудзи проводять в Реєстрі переведення качанів кукурудзи повної стиглості в зерно. Урожай технічних культур, картоплі, овочів, плодів, ягід, кормових коренеплодів, баштанних, горіхоплідних культур відображують у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції й Щоденнику надходження продукції садівництва. Грубі та соковиті корми оприбутковуються на підставі Акта приймання грубих і соковитих кормів та Акта на оприбуткування

пасовищних кормів. Для відображення в обліку сортових якостей продукції разом із документами на оприбуткування урожаю складають сортове свідоцтво. Дані первинних документів про кількість одержаного урожаю в розрізі культур, сортів і виробничих підрозділів узагальнюють у зведених документах (відомостях руху, журналах вагара, звітах про рух матеріальних цінностей та ін.), які є підставою для записів до реєстрів аналітичного обліку.

У разі зібрання культури в ТОВ „Мрія Центр” по такій культурі відображається закінчення збору урожаю у реєстрі „Збір культур”.

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво наведена в таблиці 7.

Кожного місяця при наявності оцінки поточних біологічних активів рослинництва об’єктів витрат рахунок 231 закривається на 211 рахунок.

Дуже важливим моментом при розподілі статей витрат на ТОВ „Мрія Центр” з 91,231 і 232 рахунків є – вірне заповнення документів по відображенню прямих витрат. У документах обов’язково вказуються склад та підрозділ організації.

В ТОВ „Мрія Центр” витрати що накопичуються на рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” мають розподілятися як на витрати власного виробництва так і на послуги, що були надані контрагентам. Для того щоб правильно розподілити загальновиробничі витрати на послуги та на виробництво, потрібно створити документи по наданню послуг іншим підприємствам, та звіт виробництва за зміну на послуги використані власним виробництвом. Накладні формуються на ті організації, що отримали послуги від відділів транспорту та сільськогосподарської техніки. Для кожного з таких контрагентів формується акт про надання виробничих послуг. Акт формується по підрозділу який фактично надав послуги і в сумі цих послуг.

Таблиця 7

## Облік витрат на виробництво на ТОВ „Мрія Центр”

№	Первинний документ	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума	Реєстр
			Дебет	Кредит		
1	Накладна вимога	Списано вартість МШП, які використані в основному виробництві для виготовлення продукції	23	22	12589	Аналіз рахунка 22
2	Накладна вимога	Списано вартість матеріалів, які використані в основному виробництві для виготовлення продукції	23	201	56214	Аналіз рахунка 20
3	Накладна вимога	Списано вартість пального, яке використані в основному виробництві для виготовлення продукції	23	203	125896	Аналіз рахунка 20
4	Накладна вимога	Списано вартість запчастин, які використані в основному виробництві для виготовлення продукції	23	207	56987	Аналіз рахунка 20
5	Авансовий звіт	Списано витрати на відрядження на витрати виробництва	23	372	5250	Аналіз рахунка 23
6	Накладна	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, пара, енергія, зв'язок тощо)	23	63	60953	Аналіз рахунка 23
7	Накладна	Оприбутковано на склад готову продукцію	26	23	294538	Аналіз рахунка 23

Проведеннями закриваються накопичені витрати з 231 на 211 рахунок. Якщо різниця між поточною вартістю біологічних активів і накопиченими витратами на 231 рахунку позитивне значення, то формується дві проводки Дт 211 – Кт 231 і Дт 211 – Кт 710 (на таку різницю). Якщо дана різниця від'ємне значення, то формуються проводки Дт 211 – Кт 231 і Дт 940 – Кт 211 (на дану різницю).

Перелік і склад змінних і постійних витрат установлюються підприємством з урахуванням змісту загальновиробничих витрат.

Важлива особливість порядку розподілу загальновиробничих витрат полягає в тому, що змінні витрати повністю розподіляються і списуються на



витрати виробництва, а постійні витрати розподіляються та списуються на витрати виробництва в розрахунковій (плановій) сумі, але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат.

Основними бухгалтерськими документами, що відображають загальновиробничі витрати є: Накладна-вимога; Ремонтний лист; Акт на надання послуг з ремонту сільськогосподарської техніки.

До операційних витрат діяльності ТОВ „Мрія Центр” належать: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати.

В ТОВ „Мрія Центр” облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 „Адміністративні витрати”, який є активним, тобто по дебету відображається сума визнаних адміністративних витрат, а по кредиту – списання на зменшення фінансового результату.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

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

На рахунку 92 „Адміністративні витрати” відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).

Типова кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат наведена в таблиці 8.

Таблиця 8

### Облік адміністративних витрат на ТОВ „Мрія Центр”

№	Первинний документ	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума	Реєстр
			Дебет	Кредит		
1	Розрахункова відомість	Нараховано заробітну плату адміністрації підприємства	92	661	761281	Аналіз рахунка 92
2	Розрахункова відомість	Здійснено нарахування на заробітну плату працівників адміністрації підприємства	92	65	196044	Аналіз рахунка 92
3	Відомість нарахування амортизації	Нараховано амортизацію обладнання офісу	92	13	177641	Аналіз рахунка 92
4	Авансовий звіт	Відображено витрати на службове відрядження управлінського персоналу	92	372	28704	Аналіз рахунка 92
5	Меморіальний ордер	Відображено витрати на розрахунково-касове обслуговування	92	685	22811	Аналіз рахунка 92
6	Довідка бухгалтерії	Списано адміністративні витрати на фінансовий результат	79	92	4352248	Аналіз рахунка 92

Бухгалтерськими документами, що є підставою для визначення адміністративних витрат, є:

- видатковий касовий ордер, виписка банку – по грошових коштах;
- розрахунок амортизації основних засобів – по амортизації;
- акт на списання МШП – по МШП;
- авансовий звіт – по витратах на відрядження;
- розрахунково-платіжна відомість та таблиць обліку використаного робочого часу – по заробітній платі.

Щомісяця списання адміністративних витрат оформляється довідкою бухгалтерії.

Адміністративні витрати формують самостійну групу і окрему статтю Звіту про фінансові результати рядок 070.

В ТОВ „Мрія Центр” облік інших витрат операційної діяльності ведеться на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», який є активним, а отже по дебету відображається сума визнаних інших витрат діяльності, а по кредиту – списання на зменшення фінансового результату.

В ТОВ „Мрія Центр” у кінці кожного місяця підводяться підсумки діяльності та виведення фінансового результату

## **2.2. Управлінський облік процесу виробництва продукції**

Розвиток ринкових відносин в Україні зумовив зростання потреби в обліковій інформації, необхідній для управління підприємством. Враховуючи тенденції розвитку міжнародної економіки, процеси глобалізації, вступ України до Світової організації торгівлі та економічної інтеграції до Європейського співтовариства, важливою передумовою досягнення Україною високого рівня розвитку, є конкурентоспроможна сільськогосподарська продукція.

У створенні конкурентоспроможності бізнесу важливу роль відіграє управлінський облік. Становлення управлінського обліку пов'язане з

необхідністю впливу на механізм управління сільським господарством, яке повинно перебувати в стані постійного удосконалення.

Управління витратами на сільськогосподарських підприємствах є важливим засобом побудови системи обліку витрат, з урахуванням стратегічних та тактичних цілей і вимог керівництва. Це складний процес, що передбачає не тільки зважену класифікацію, а й систематичний моніторинг фактичних витрат та їх поведінки під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів, прийняття рішень щодо поліпшення структури собівартості продукції, ціноутворення.

Значний внесок у дослідження питань методології обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва зробили такі вітчизняні вчені, як: Ф. Бутинець, М. Дем'яненко, В. Жук, Ю. Литвин, В. Лінник, В. Моссаковський, В. Палій, М. Палюх, О. Радченко, П. Хомин, Л. Хорунжий, М. Чумаченко, О. Юрківський та інші. В їх наукових працях висвітлюються найбільш актуальні та проблемні питання щодо обліку витрат рослинництва.

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 залежить від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат на виробництво.

Продукція рослинництва знаходиться у тісному зв'язку з кількісними та якісними характеристиками витрачених ресурсів. Дослідження таких взаємозалежностей є досить трудомістким процесом. Присутня постійна ймовірність витрат як на етапі виробництва, проходження продукції, так і на стадії продажу.

Облік витрат та калькулювання собівартості продукції в рослинництві ведеться за єдиними з іншими галузями народного господарства

принципами, однак, як основна галузь сільськогосподарського виробництва, має свої специфічні особливості: сезонний характер, залежність від природних факторів, спеціалізація тощо. Якщо виробництво спеціалізоване на одній групі культур, то облік витрат доцільно вести в цілому для господарства. У випадку кількох напрямів діяльності, де є окремі види товарної продукції, варто вести деталізований облік за центрами витрат щодо кожного об'єкта обліку з окремого виду продукції.

Таблиця 9

**Об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції**

Об'єкт планування та обліку виробничих витрат продукції	Об'єкти калькулювання	Одиниця калькулювання
Технічні культури		
Соняшник на зерно	насіння	1 центнер
Льон - довгунець	Насіння, соломка	1 центнер
Коноплі	Насіння, соломка	1 центнер
Буряки цукрові (фабричні)	Коренеплоди	1 центнер
Буряки цукрові (маточні)	Коренеплоди	1 центнер
Висадки –насітники буряків	Насіння	1 центнер
Тютюн	Листя свіже, насіння	1 центнер
Цикорій	Коріння	1 центнер
Лікарські культури трав'янисті однорічні	Листя свіже, плоди, насіння, коріння	1 центнер
Лікарські культури трав'янисті багаторічні	Листя свіже, плоди, насіння, коріння	1 центнер
	Розсада	1 тис. штук
	Трава свіжа, коріння	1 центнер

Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток виробництва. При цьому постійні загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції в повному обсязі лише у разі, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність. Якщо потужний обсяг виробництва нижчий від очікуваного середнього рівня виробництва, то до складу виробничої собівартості продукції включається лише частина постійних загальновиробничих витрат. Решта витрат, які називаються

нерозподіленими, визнаються витратами звітного періоду. Для сільськогосподарських підприємств рекомендовано всі загальновиробничі витрати включати у виробничу собівартість.

У рослинництві виробничі витрати групують окремо по рільництву, овочівництву, луківництву, вирощуванню трави на сіно, садівництву з виділенням витрат на врожай поточного року і на врожай майбутніх років. Через те, що в рослинництві використовується частина власної готової продукції для наступного виробництва, то проявляються елементи напівфабрикатного варіанту обліку. Продукція власного виробництва (зерно на посів, картопля на посадку) використовується для одержання нової продукції в наступному році, що обумовлює розмежування витрат по різних звітних періодах і дозволяє показувати їх у вигляді звичайних матеріальних витрат.

Значну частину основних витрат, що стосуються вирощування сільськогосподарських культур, протягом року неможливо віднести на той чи інший об'єкт калькулювання. Наприклад, витрати здійснюються з початку польових робіт і закінчується у році, коли отримано врожай, тобто витрати можуть бути понесені в одному звітному періоді, а вихід продукції - у наступному, причому значна частка включених до собівартості продукції витрат припадає на кінець звітного періоду. Відповідно норматив витрат у розрахунку на одиницю продукції може бути проконтрольований лише у кінці оприбуткування продукції.

Сезонний характер виробництва продукції рослинництва диктує необхідність паралельно з прямими враховувати ще й непрямі витрати. З метою оперативної інформації для управління останні доцільно щомісяця відносити на об'єкти обліку по встановлених нормативах, що дозволяє більш чітко орієнтуватися при прийнятті управлінських рішень. Додавання непрямих витрат логічно здійснювати в системі управлінського обліку. Це дозволить орієнтуватися у розмірах прямих і непрямих витрат на

виращування сільськогосподарських культур відразу після збирання урожаю, а не в кінці року.

Переважає більшість адміністративних витрат пов'язана з процесом виробництва, тому в сільському господарстві такі витрати логічно відносити на собівартість продукції. В них взагалі не може йти мова про наявність окремої групи витрат, які називаються адміністративними. Лише крупні багатогалузеві сільськогосподарські підприємства, які мають переробні промислові підрозділи, можуть виділяти адміністративні витрати. Це обґрунтовується тим, що собівартість має бути реальною, включати прямі і непрямі витрати, що забезпечують виробництво. Інакше вона не може ефективно використовуватися при прийнятті управлінських рішень, що негативно впливає на економіку підприємства.

Вивчення складу статей витрат рослинництва показало, що в різних підприємствах він не однаковий. Дослідження підтверджують, що недоцільно централізовано встановлювати назви статей, по яких ведеться облік. Підприємству має надаватися право самостійно вирішувати питання про обґрунтування складу статей витрат.

Підсумовуючи сказане вище, можна виділити такі особливості організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва в ТОВ „Мрія Центр”:

1. Облік витрат виробництва в рослинництві побудовано таким чином, щоб мати змогу щомісячно узагальнювати витрати на окремі види робіт за культурами або однорідними групами, а по завершенні року обчислювати фактичну собівартість зібраної продукції. Така структура обліку уможливіє контроль за відповідністю витрат обсягові робіт, якості й термінам їх виконання.

2. Собівартість зерна, технічних культур кормів і продукції інших культур встановлюють лише після збирання врожаю, зазвичай наприкінці року, на відміну від продукції промислових підприємств, яку здебільшого калькулюють щомісячно.

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

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

На нашу думку, варто відмітити, що така галузь як рослинництво має свої особливості накопичення та аналізу витрат в залежності від розміру, організаційних особливостей конкретного підприємства.

Вміло організований облік витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва, повинен забезпечити оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних та грошових витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах.

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

- а) з обліку витрат праці;
- б) з обліку витрат предметів праці;
- в) з обліку витрат засобів праці;
- г) з обліку інших витрат;
- д) з обліку виходу продукції.

Документи з обліку витрат праці фіксують трудові витрати на виконання конкретних робіт по вирощуваннях культурах і нараховану при цьому оплату. Основним первинним документом з відображення відпрацьованого часу є Табелі обліку робочого часу. На механізованих роботах застосовують Облікові листи тракториста-машиніста. При використанні Облікового листа



для обліку праці комбайнерів додають примірники реєстрів, путівок чи талонів на вивезення продукції з поля. Найпоширенішими первинними документами для обліку немеханізованих робіт у рослинництві є Облікові листи праці і виконаних робіт. Крім цього, може застосовуватись і Книжка бригадира з обліку праці і виконаних робіт.

До документів з обліку витрат предметів праці відносяться: Акт на витрачання насіння і посадкового матеріалу, Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів, Акт на списання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних та швидкозношуваних предметів, Лімітно-забірна картка на одержання матеріальних цінностей, Накладна (внутрішньогосподарського призначення) та інші.

Дані первинних документів у кінці місяця систематизують у Звітах про рух матеріальних цінностей, після цього здійснюють записи про витрачання матеріальних цінностей у відповідних регістрах бухгалтерського обліку.

Для віднесення на витрати рослинництва витрат засобів праці використовують розрахунки амортизаційних відрахувань за основними засобами. Для обліку витрат на ремонт основних засобів застосовують Відомість дефектів на ремонт машини.

Транспортні витрати відображають на підставі даних подорожніх листів вантажного автомобіля, згрупованих у накопичувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту, подорожніх листів трактора. Витрати з перевезення вантажів найманим автотранспортом відносять на об'єкти обліку рослинництва на підставі Товарно-транспортних накладних і Рахунків-фактур.

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

Синтетичний облік витрат та виходу продукції рослинництва ведуть на рахунку 231 „Рослинництво”. Витрати рослинництва відображають по дебету субрахунку 231 „Рослинництво”, по кредиту – оприбуткування

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

Відповідно до Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу для обліку витрат виробництва використовуються Журнали - ордери:

- № 5А с.-г. – для обліку запасів та витрат діяльності;
- № 5Б с.-г. – для обліку нарахованої оплати праці та пов'язаних з нею сум відповідних відрахувань, а також амортизаційних відрахувань та забезпечення майбутніх витрат і платежів;
- № 5В с.-г. – призначений для відображення виходу продукції рослинництва.

Облік витрат на виробництво продукції рослинництва та загальної кількості одержаної продукції за видами обліковують наростаючим підсумком з початку року.

Відображення витрат виробництва та виходу продукції рослинництва в обліку наведено у таблиці 2.2.2.

Аналітичний облік на субрахунку 231 „Рослинництво” ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції.

Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва ведеться у Виробничому звіті, який складається за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані Виробничого звіту за кредитом аналітичних рахунків виробництва у межах структурних підрозділів переносяться до зведеної відомості. Підсумки зведеної відомості у розрізі синтетичних рахунків переносяться до Журналу-ордера 5В с.-г., а кредитові обороти з Журналу-ордера – до Головної книги.

На підставі даних Виробничих звітів складається також оборотна відомість по рахунках виробничих витрат, яка передбачає відображення початкового залишку, обороту по дебету і кредиту, залишок на кінець звітного періоду для кожного об'єкта аналітичного обліку в рослинництві.

Таблиця 10

**Відображення витрат виробництва та виходу продукції  
рослинництва в обліку**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано на виробництво продукції рослинництва витрати матеріальних цінностей	231 „Рослинництво”	20 „Виробничі запаси”
2	Віднесено витрати незавершеного виробництва та витрати поточного року, що підлягають розподілу, на відповідні об’єкти обліку	231 „Рослинництво”	231 „Рослинництво”
3	Віднесено на рослинництво витрати бджільництва, що стосуються запилення культур, та вартість вивезеного в поле гною	231 „Рослинництво”	232 „Тваринництво”
4	Включено до витрат виробництва вартість послуг допоміжних виробництв	231 „Рослинництво”	234 „Допоміжні виробництва”
5	Списано на посів насіння власного виробництва	231 „Рослинництво”	27 „Продукція с-г виробництва”
6	Акцептовано рахунки постачальників за надані послуги	231 „Рослинництво”	63 „Розрахунки з постачальниками і підрядниками”
7	Списано на виробництво продукції витрати на ремонт основних засобів	231 „Рослинництво”	234 „Допоміжні виробництва”
8	Списано на витрати виробництва вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів при передачі їх в експлуатацію	231 „Рослинництво”	22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”
9	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються у рослинництві	231 „Рослинництво”	131 „Знос основних засобів”
10	Віднесено на собівартість виробництва продукції рослинництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	231 „Рослинництво”	39 “Витрати майбутніх періодів”
11	Нараховано оплату праці працівникам безпосередньо зайнятим у технологічному процесі	231 „Рослинництво”	66 „Розрахунки за виплатами працівникам”
12	Проведено відрахування на соціальні заходи із зарплати згідно з чинним законодавством	231 „Рослинництво”	65 „Розрахунки за страхуванням”
13	Оплачено підзвітними особами витрати рослинництва	231 „Рослинництво”	372 „Розрахунки з підзвітними особами”
14	Нараховано резерв на оплату відпусток працівникам рослинництва	231 „Рослинництво”	471 „Забезпечення виплат відпусток”
15	Оприбутковано з виробництва продукцію сільськогосподарського призначення	27 „Продукція с-г виробництва”	231 „Рослинництво”
16	Списано вартість зеленого корму, згодованого продуктивним тваринам на випасі	232 „Тваринництво”	231 „Рослинництво”
17	Списано втрати від стихійного лиха	977 „Інші витрати діяльності”	„Рослинництво”

Отже, як видно з усього вищезазначеного, витрати – надзвичайно важлива частина в діяльності підприємства, що потребує оперативного та жорсткого контролю зі сторони керівників усіх рівнів.

Для раціоналізації видатків за сучасних економічних умов важливо складати бюджети витрат. А на основі виконаних бюджетів, з виявленими відхиленнями в ту чи іншу сторону, робиться аналіз всіх понесених витрат на підприємстві.

Зазначимо, що не кожен з існуючих методів обліку витрат виробництва може задовольнити потреби управління підприємством. У цьому питанні керівництво повинно чітко визначити свої вимоги до обліку.

### **2.3. Економічний аналіз ефективності виробництва і збуту сільськогосподарської продукції**

Ефективність виробництва – це складна економічна категорія, в якій відображується дія об'єктивних економічних законів і висвітлюється одна з найважливіших сторін суспільного виробництва - результативність. Вона є формою виразу мети виробництва. Необхідно розрізняти поняття «ефект» і «економічна ефективність».

Ефект – це наслідок, результат виробництва в цілому або проведення тих чи інших заходів у сільському господарстві. Прикладом є ефект від застосування добрив - це приріст урожайності. Але ефект не показує, вигідне підприємництво чи ні. Тому за ефектом не можна судити про доцільність діяльності. Потрібно зіставити ефект із витратами на його одержання й визначити, якою ціною він досягнутий. Саме про це свідчить економічна ефективність.

Економічна ефективність показує кінцевий корисний результат від застосування всіх виробничих ресурсів й визначається порівнянням одержаних результатів і витрат виробничих ресурсів. Ефективність виробництва є узагальнюючою економічною категорією, якісна ознака якої відображується у високій результативності використання засобів виробництва і праці. У сільському господарстві - одержання максимального

обсягу продукції з 1 га землі, від 1 гол. худоби з найменшими витратами засобів і праці.

Підвищення ефективності виробництва означає, що на кожну одиницю витрат і застосованих ресурсів одержують більше продукції і доходу. А це має велике значення як для кожного сільськогосподарського підприємства так і національної економіки загалом.

По-перше, чим менше праці і ресурсів витрачається на одиницю продукції, тим більше її можна одержати при тих же засобах, та й продукція буде дешевшою.

По-друге, ефективність сільськогосподарського виробництва безпосередньо впливає на рівень роздрібних цін на продукти харчування і товари широкого вжитку, виготовлені із сільськогосподарської сировини.

По-третє, підвищення ефективності виробництва впливає на збільшення доходів та рентабельності сільськогосподарських підприємств.

Особливого значення набуває підвищення економічної ефективності сільськогосподарського виробництва в умовах ринкових відносин, коли кінцева оцінка діяльності того чи іншого підприємства здійснюється на ринку відповідного товару, бо в умовах конкуренції виграє той товаровиробник, який має нижчу собівартість продукції та високу її якість.

Отже, економічна ефективність сільського господарства проявляється у збільшенні виробництва продукції і сировини в необхідному асортименті та належної якості на душу населення. Усі аграрні підприємства і Україна загалом заінтересовані не тільки у збільшенні обсягу виробництва сільськогосподарської продукції відповідно до зростаючих потреб, а й у систематичному підвищенні продуктивності праці, зниженні витрат на виробництво кожної одиниці продукції. Необхідно так будувати всю систему відносин, щоб виробництво продукції було потрібне й ефективне як для суспільства, так і для самих сільськогосподарських підприємств. Така єдність забезпечується за допомогою системи економічних важелів.

У сільському господарстві, як і в інших сферах економіки, економічну ефективність слід розглядати в органічному зв'язку з досягненням соціальних результатів, соціального ефекту. Будь-які заходи, спрямовані на підвищення ефективності виробництва, необхідно оцінювати не тільки з економічних позицій, а й з урахуванням соціального результату. При цьому велике значення має збереження навколишнього середовища, дотримання рівноваги в природі, що особливо важливо у зв'язку з прискоренням НТП.

Продуктивність праці – здатність конкретної праці виробляти певну кількість продукції або виконувати певний обсяг роботи за одиницю робочого часу. Тобто, підвищення продуктивності праці в кінцевому рахунку зводиться до економії робочого часу, а отже чим менше потрібно часу для виробництва певного виду продукції, тим більше робочого часу може бути використано для збільшення цього або іншого виду продукції. Із зростанням продуктивності праці посилюється процес вивільнення працівників, які можуть бути залучені підприємством для розвитку інших видів діяльності. Проаналізувавши динаміку продуктивності праці господарства, ми побачимо як вона змінювалася впродовж останніх років (табл. 11).

Таблиця 11

Порівняльний аналіз виробництва валової продукції у ТОВ „Мрія Центр” та сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області

Показники	2016 р.		2017 р.		2018р.		2018 в % до 2017 р.	
	по області	у т.ч. ТОВ „Мрія Центр”	по області	у т.ч. ТОВ „Мрія Центр”	по області	у т.ч. ТОВ „Мрія Центр”	по області	у т.ч. ТОВ „Мрія Центр”
Вартість валової продукції у постійних цінах на 1 середньорічного працівника								
- всього	158,7	182,5	149,1	171,5	209,0	254,9	140,2	148,6
- в рослинництві	172,5	210,4	157,6	192,3	225,6	275,2	143,1	174,6
- в тваринництві	93,9	100,3	110,0	117,7	129,4	139,6	117,6	118,8

Зазначимо що, виробництво валової продукції на одного середньорічного працівника у 2016 році у ТОВ „Мрія Центр” становило: 182,5 тис. грн., у 2017 році – 171,5 тис. грн., у 2018 році – 254,9 тис. грн. Впродовж аналізованих років спостерігається зростання виробництва ВП, в розрахунку на одного середньорічного працівника як по аналізованому підприємству, так і по сільськогосподарських підприємствах загалом.

Аналіз показав, що продуктивність праці в ТОВ „Мрія Центр” значно вища порівняно з усіма господарствами Тернопільської області.

Так, наприклад, виробництво валової продукції з розрахунку на середньорічного працівника в динаміці становило: у 2016 р. – 182, 5 тис. грн.; у 2017 р. – 171,5 тис. грн.; у 2018 р. – 254,9 тис. грн., що порівняно з усіма сільськогосподарськими підприємствами більше відповідно на 15, 22%. Значно вища продуктивність праці була у галузях рослинництва ТОВ „Мрія Центр” порівняно із усіма господарствами Тернопільської області.

Зазначимо, що вагомим чинником, що впливає на обсяг валового доходу підприємства є товарність продукції, тобто частка продажу зернових культур від загального обсягу виробництва. Показники товарності зернових культур в динаміці у ТОВ „Мрія Центр” наведено у таблиці 12.

Таблиця 12

**Динаміка обсягів виручки і товарності зернових культур  
у ТОВ „Мрія Центр”**

Культури	2016 р.		2017 р.		2018р.		2018 (+,-) до 2017 р.	
	товарна продукція на суму тис. грн.	товарність продаж у, %	товарна продукція на суму тис. грн.	товарність продаж у, %	товарна продукція на суму тис. грн.	товарність продаж у, %	товарна продукція на суму тис. грн.	товарність продаж у, %
Пшениця	2835,9	87,7	4576,6	106,7	6836,0	81,5	2259,4	-25,2
Гречка	6,5	14,0	41,1	186,1	56,1	24,5	15,0	-161,6
Кукурудза на зерно	3245,1	123,9	21,5	0,9	4643,7	172,8	4641,2	171,9
Ячмінь ярий	1645,8	115,6	1386,3	84,5	1674,2	89,3	287,9	4,8
Горох	1167,7	86,2	422,4	36,0	853,4	92,8	431,0	56,8
Зернові та зернобобові - всього	8967,3	87,7	6428,9	67,5	14070,0	100,7	7641,1	33,2

Як видно з таблиці, у ТОВ „Мрія Центр” виявлено значні диференціації рівня продажу і товарності продукції сільськогосподарського виробництва, зокрема зернових культур.

Так, наприклад, у агрофірмі товарність зернових культур дуже висока. Все це пов'язано з тим, що ТОВ „Мрія Центр” має сховища для зберігання зернових культур і продає продукцію тоді, коли є на останню попит і підвищена висока ціна.

Економічну ефективність виробництва і продажу сільськогосподарської продукції у ТОВ „Мрія Центр” розглянемо у таблиці 13.

Таблиця 13

**Динаміка економічної ефективності виробництва  
сільськогосподарської продукції у ТОВ „Мрія Центр”**

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2018 р. в % до:	
				2016 р.	2017 р.
Виручка від реалізації сільськогосподарської продукції, всього по агрофірмі, тис. грн.	19982,4	19963,1	29389,9	147,1	147,2
Повна собівартість аграрної продукції, тис. грн.	18763,3	18004,8	26828,0	150,2	150,2
Отримано валового прибутку, тис. грн.	2119,1	1958,3	2561,9	120,9	120,9
Рентабельність виробництва, тис. грн.	11,9	10,9	9,5	-2,4	-1,4
У т.ч. виручка від реалізації зернових культур – тис. грн.	8967,3	6428,9	14070,0	5102,7	7641,1
Повна собівартість продукції рослинництва, тис. грн.	7505,1	4828,6	11359,3	3854,2	6530,7
Отримано валового прибутку, тис. грн.	1462,2	1600,3	2719,7	1248,5	1110,4
Рентабельність зернового господарства, %	19,5	33,1	23,9	4,4	-9,2

Як видно з таблиці, зернова галузь у аналізованому підприємстві упродовж 2016-2018 рр. була прибутковою. Найбільше прибутку було отримано у 2018 р – 2719,7 тис. грн.. Однак найвищий рівень рентабельності зернового господарства був у 2017 р. – 33,1%, що на 13,6 % більше ніж у 2016 р. і на 9,2% більше у порівнянні з 2018 р.



Проведення такого аналізу дає змогу визначити фінансовий результат і економічну ефективність кожної зернової культури в динаміці. Показник отриманого прибутку на 1 га зібраної площі та 1 ц продукції в динаміці по ТОВ „Мрія Центр” наведено у таблиці 15.

Таблиця 15

### Динаміка прибутку зернових культур у ТОВ „Мрія Центр”

Назва культур	2016 р.		2017 р.		2018 р.	
	прибуток на 1 га зібраної площі	прибуток на 1 ц реалізованого зерна грн.	прибуток на 1 га зібраної площі	прибуток на 1 ц реалізованого зерна грн.	прибуток на 1 га зібраної площі	прибуток на 1 ц реалізованого зерна грн.
Пшениця озима	410,1	11,0	1014,1	24,4	1257,4	24,3
Пшениця яра	2050,2	26,6	-	-	140,0	121,7
Гречка	564,3	8,95	1761,5	49,7	4327,8	94,6
Кукурудза на зерно	927,4	9,30	1,0	1,4	1222,0	10,1
Ячмінь ярий	75,4	32,6	1800,0	84,1	2085,1	613,2
Горох	1972,3	63,3	379,1	61,6	1190,0	47,5
Зернові та зернобобові - всього	738,5	14,8	855,8	30,3	1554,5	26,9

Як видно з таблиці, найбільш прибутковими культурами в ТОВ „Мрія Центр” були: у 2016 р. – горох, гречка і пшениця яра, від їх продажу було отримано на 1 ц зерна 63,3; 32,6 і 26,6 грн. прибутку. В 2017 р. найбільше прибутку отримали від реалізації: гречки (84,1грн./ц). гороху (61,6 грн./ц); ячменю (49.7 грн./ц). У 2018 р. найбільше отримали прибутку в розрахунку на 1 ц зерна: від гречки (613,2 грн.); пшениці ярої (121,7 грн.); ячменю (94,6 грн.) та гороху (47,5 грн.). Вказані вище культури, як видно із таблиці 2.10, забезпечили прибутку з розрахунку на 1 га зібраної площі. Водночас треба зазначити, що обсяг прибутку з розрахунку на 1 га зібраної площі залежить від обсягу реалізованої продукції у кожному році.

Узагальнюючий показник, що характеризує економічну ефективність виробництва зерна є рентабельність продажу. Рівень рентабельності аналізованих культур наведено у таблиці 16.

Таблиця 16

**Рентабельність продажу зернових культур у ТОВ „Мрія Центр”**

Назва культур	Рентабельність продажу зерна, %			2018 р. +/- до:	
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2016 р.	2017 р.
Пшениця озима	15,9	28,5	22,5	6,6	-6,0
Пшениця яра	45,7	-	93,3	47,6	-
Ячмінь ярий	12,7	49,3	112,7	100,0	63,4
Кукурудза на зерно	12,9	13,6	8,6	-4,3	-5,0
Гречка	30,0	77,9	289,6	259,6	211,1
Горох	73,0	35,2	22,1	-50,9	-13,1
Зернові та зернобобові – в'юго	19,5	33,1	23,9	4,4	-9,2

Як видно із таблиці, найвищий рівень рентабельності всіх зернових і зернобобових культур був у ТОВ „Мрія Центр” у 2017 р. (33,1%), що на 13,6% і на 9,2% більше, ніж відповідно у 2016 р. та 2018 р.

У 2016 р. найвищу рентабельність у ТОВ „Мрія Центр” мали такі культури: горох (73,0%); пшениця яра (45,7%) і гречка (30,0%).

У 2017 р. найбільшу рентабельність від реалізації продукції у товаристві мали: гречка (77,9%); ячмінь ярий (49,3%); горох (35,2%) пшениця озима (28.5%).

У 2018 р. найбільшу рентабельність у підприємстві мали: гречка (289,6%); ячмінь ярий (112,7%); пшениця яра (93,№%).

Варто зазначити, що прибутковість конкретної продукції визначається рівнем собівартості реалізаційних цін. Водночас на ціну потужний вплив здійснює попит на продукцію. Як видно з таблиці 3.2.6, найбільший попит на ринку мали гречка, горох, ячмінь, пшениця озима та інші культури.

Таким чином, дослідження показали, що у ТОВ „Мрія Центр” добре розвинуте зернове господарство. За останні три (2016-2018) роки всі галузі були прибуткові. Найбільше прибутку забезпечують такі зернові культури: гречка, горох, ячмінь ярий, пшениця яра і озима. Найменше прибутковою є кукурудза на зерно та інші зернові культури (овес, просо тощо).

Вважаємо, що подальший розвиток зернової галузі має здійснюватися на основі підвищення урожайності усіх культур, застосуванні ресурсоощадної технології, раціонального використання наявних ресурсів.

## Висновки до розділу 2

1. У фінансовому обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються втратами певного періоду одночасно з визнанням доходу для отримання якого вони здійсненні.

2. Прийняття більшості управлінських рішень в ТОВ „Мрія Центр” ґрунтується на зіставленні очікуваних доходів від реалізації конкретних заходів з витратами, пов'язаними з їх здійсненням. Відомості про види витрат, їх обсяги й динаміку становлять інформаційну базу прийняття рішень щодо формування портфеля замовлень, асортименту сільськогосподарської продукції, напрямків і обсягів діяльності, управління запасами, ціноутворення, оцінювання інвестиційних проектів тощо. Ця інформаційна база формується у системі управлінського обліку.

3. За своєю економічною сутністю, витрати – це грошове вираження обсягу ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових тощо), використаних з певною метою (для виробництва і реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг, здійснення інших видів господарської діяльності – інвестиційної чи фінансової). Разом з тим, витрати – це зменшення економічної вигоди у звітному періоді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком розподілу капіталу між учасниками (акціонерами) чи його вилучення) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

4. Один із істотних та немало важливих недоліків обліку прямих витрат, є відсутність їх деталізації як результат – ми не можемо об'єктивно оцінити собівартість окремої культури та встановити базу розподілу загальнопромислових витрат на виробництво.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Проведені нами дослідження в сільськогосподарських підприємствах України були спрямовані на удосконалення чинної системи обліку і аналізу виробничих витрат відповідно до нових умов господарювання: формування та розбудови ринкового середовища; утворення різних форм власності та нових об'єктів обліку; створення національної концепції обліку й аналізу та трансформування їх до умов міжнародної практики, появи нових споживачів облікової інформації.

Узагальнені результати теоретичних, практичних досліджень з організації управлінського обліку й аналізу в сільському господарстві дають змогу зробити такі висновки і пропозиції:

1. У сучасних умовах господарювання зростає роль бухгалтерського обліку, як системи інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємств усіх форм власності. У зв'язку з цим, виникає потреба удосконалення діючої методики обліку, оскільки вона не відповідає повною мірою сучасним вимогам управління, не створює достатніх умов для науково-обґрунтованого планування, прогнозування, ефективного контролю, поглибленого економічного аналізу та регулювання діяльності. Тому, розглядаючи проблему управління, ми перш за все розглядаємо облікову інформацію як основу для прийняття обґрунтованих рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами.

2. Процес виробництва являє собою, з одного боку, процес виробничого споживання засобів, предметів праці та самої праці (живої), а з іншого –джерело одержання нової продукції (робіт, послуг).

3. Основною метою обліку виробництва є своєчасне, повне, вірогідне відображення фактичного розміру і складу витрат та контроль за використанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (наданих робіт, послуг) в натуральних та грошових вимірниках.

4. Порядок розподілу загальновиробничих витрат встановлений додатком 1 до ПСБО 16 “Витрати”. Наказом Міністерства фінансів України від 14 червня 2000 року № 131 внесені зміни до порядку розрахунку розподілу загальновиробничих витрат. Накопичені протягом місяця на рахунку 91 загальновиробничі витрати списують за розрахунком розподілу їх на види (групи) готової продукції на дебет рахунку 23 “Виробництво” або на дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації” – на собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

5. Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться за місцями виникнення, центрами й статтями (видами) витрат. Економічний зміст загальновиробничих витрат встановлений пунктом 15 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”.

6. Пропонуємо загальновиробничі витрати обліковувати у розрізі технологічного процесу за місцями їх виникнення (цехи, дільниці), однорідному устаткуванню, автоматизованих і поточних лініях та ін., що, безумовно, підвищить ефективність виявлення та зниження витрат на виробництво продукції, та допоможе виявляти резерви їх економії.

7. Незадовільним є й те, що в даний час витрати на утримання та експлуатацію машин та устаткування відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, включаються до складу загальновиробничих витрат. Тому облік цих витрат доцільно й надалі вести відокремлено, оскільки, по-перше, вони відмінні від загально-виробничих витрат за економічним змістом і цільовим призначенням, по-друге, вплив технічного прогресу, комплексна автоматизація та механізація виробництва приведуть до росту величини цих витрат і збільшення їх частки у собівартості продукції.

8. Загальновиробничі затрати рекомендуємо виділити в окремі групи:

- 1) затрати, пов'язані з утриманням і експлуатацією машин та обладнанням, які безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва;
- 2) затрати на управління цехами;
- 3) затрати на господарське обслуговування

цехів. Це дасть можливість використовувати матричну модель, в якій можна установити, де та під впливом яких центрів відповідальності створюються групи, підгрупи, а також деякі елементи загальнопромислових затрат, а це, в свою чергу, позитивно впливає на поліпшення ефективності планування, контролю і аналізу затрат. Згруповані таким чином затрати потім необхідно розподілити у відповідності з найбільш економічно обґрунтованою базою розподілу для точного визначення собівартості продукції з метою одержання надійної основи ціноутворення та результатів діяльності виробничих підрозділів підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В.Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу: підручник. В.Г.Андрійчук. К.:КНЕУ, 2013. 779 с.
2. Архангельська Ж. К. Порядок формування та віднесення на собівартість фонду оплати праці. Бухгалтерський облік і аудит. №8. 2006. С. 5-9.
3. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2006. 440с.
4. Бабак А. А. Расходы: оформление документов, отражение в учёте и отчётности. Баланс №47, 2007. С. 30-36.
5. Байдик О., Сопко В. Бухгалтерський облік у виробництві // Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 2. С. 31-38.
6. Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції. І. А. Басманов. М.: Фінанси и статистика, 2004. 296 с.
7. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 444 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік – 3-є вид., перероблене і доповнене – Житомир: ПП Рута, 2006. 672 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник. Ж.: Рута.2006. 422 с.
10. Бутов А. М. Формування ефективної системи управління логістикою на підприємствах // Галицький економічний вісник. 2012. №3(36). С. 161-166.
11. Відображення в обліку витрат на виробництво. Бухгалтерія. 2012. №30. С. 96-102
12. Волкова М. В. Удосконалення методики калькулювання собівартості. Донецьк, 2005. 158 с.
13. Гончар П.О. Звітність у системі бухгалтерського обліку. Всеукраїнська науково-практична конференція. м. Чернівці: АНТ Лтд., 15 березня 2009 р.
14. Грабова Н. Н. Облік, розподіл і списання витрат на підприємствах. Бухгалтерський облік і аудит, №8,9. 2008. С. 11-13.
15. Дерій В.А. Термін "витрати" та його трактування для потреб обліку і контролю . В.А. Дерій. Галицький економічний вісник. 2010. № 1 (26). С. 154-160.

16. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності. За ред. В.М. Жука. К.: Вид-во ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 368 с.
17. Забчук В.Д. Прикладні аспекти інформаційного забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. Прикладна економіка – від теорії до практики: матеріали Першої Всеукраїнської науково-практичної конференції 15 жовтня 2015 р. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка», 2015. С. 63-65.
18. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV// Бухгалтерія. 2001. № 52/2. С. 6-12.
19. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 04.11.97 із змінами та доповненнями.
20. Закон України «Про підприємства в Україні» від 27.03.91 із змінами та доповненнями.
21. Закон України «Про податок на додану вартість» від 04.03.98 із змінами та доповненнями.
22. Ільків Л.А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дієвого контролю / Л.А. Ільків. Облік і фінанси АПК. 2007. № 1-2. С.105-108.
23. Ільченко Л.Б. Системний підхід до обліку витрат на виробництво. Л.Б. Ільченко. Наукові записки Тернопільської академії народного господарства. Тернопіль : Економічна думка, 2005. № 14. С. 25–31.
24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.10.99 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
25. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій. К.: Центр учбової літератури, 2012. 326 с.
26. Коляденко О. В. Принципи формування бухгалтерської звітності в умовах ринкової економіки. Всеукраїнська науково-теоретична конференція «Соціально-правові, економічні та психолого-педагогічні методи



- реформування української держави на сучасному етапі її розвитку». м. Чернівці, КП “Сторож. райдрукарня”, 25 квітня 2007 р.
27. Крушельницька О.В. Удосконалення управління витратами підприємства . Вісник ЖДТУ. 2012. №1(51). С.123-127.
  28. Крушельницька Т.А. Облік витрат та калькуляція собівартості продукції в сільському господарстві. Вісник Сумського НАУ. Серія фінанси і кредит. Суми, 2001. № 2. С.33-36.
  29. Кузьминский А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. К.: Вища школа, 2006. 236 с.
  30. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практики. К.: Центр навчальної літератури, 2008. 576 с.
  31. Матвійчук Л.М., Палюх М.С. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки. Сталий розвиток економіки. Міжнародний науково-виробничий журнал. 2`2015 [27]. Тернопіль: Білоцерківський національний аграрний університет, 2015. 364 с. С.208-214.
  32. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132.
  33. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2006 р. № 47.
  34. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.02.2019)
  35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 „Подання фінансових звітів” URL <http://www.minfin.gov.ua/control/> (дата звернення: 15.03.2019)
  36. Мікловда В. П. Проблеми та шляхи вдосконалення обліку, аналізу та аудиту економічного механізму в умовах глобалізації економіки //

- Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми та шляхи вдосконалення економічного механізму підприємницької діяльності в умовах глобалізації економіки». м. Ужгород, 4-5 жовтня 2007 р.
37. Наказ Державного комітету промислової політики України «Про затвердження методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості» від 02.02.2006 р. №47.
  38. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій» від 30.11. 1999 р. № 291.
  39. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження реєстрів бухгалтерського обліку» № 356 від 29. 12. 2004 року.
  40. Никифорак І. І. Проблеми обліку та розподілу загально виробничих витрат підприємств. XXVIII Міжнародна науково-практична конференція «Генезис інституціональної системи національних економік». м. Чернівці, Рута, 7-8 травня 2008 р.
  41. Палюх М.С. Бухгалтерський облік в управлінні підприємствами агропромислового виробництва. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 23 жовт. 2014 р. (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). Тернопіль: Крок, 2014. 229 с. С. 60-62.
  42. Палюх М.С. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку аграрних підприємств. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монограф. / М.К. Пархомець, П.Р. Пуцентейло, Р.Ф. Бруханський. Тернопіль: ВПЦ "Економічна думка ТНЕУ", 2015. 320 с.
  43. Палюх М.С. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва. Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукраїнської науково-практичної

- конференції з міжнародною участю 28 жовтня 2015 р. Тернопіль: ВПЦ „Економічна думка”, 2015. 274 с. С. 186-189.
44. Пархоменко В.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів від діяльності. Бухгалтерський облік і аудит, № 7, 2008. С. 5-6.
45. Пархоμεць М. К. Конкурентоспроможність основних галузей сільського господарства за регіонами України: аналіз, проблеми і шляхи підвищення. Інноваційна економіка. 2011. № 5. С. 93-106.
46. Пархоμεць М.К. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монографія / М.К. Пархоμεць, П.Р. Пуцентейло, Р.Ф. Бруханський. Тернопіль: ВПЦ "Економічна думка ТНЕУ", 2015.320 с.
47. Пилипенко К.А. Оцінка методів обліку витрат і калькулювання собівартості в управлінні виробництвом сільськогосподарської продукції. URL: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/3.2/95.pdf> (дата звернення: 10.02.2019).
48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” : затв. наказом Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 року № 318. URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 07.02.2019).
49. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт та послуг) у промисловості» від 26 квітня 1996 р. № 473.
50. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт та послуг) у промисловості» від 26 квітня 1996 р. № 473.
51. Пуцентейло П.Р. Конкурентоспроможність підприємства: методологія аналізу дефініції. Інноваційна економіка. 2015. № 4 (59). С. 80–86.
52. Пуцентейло П.Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства. Інноваційна економіка. 2015. № 3 (58). С. 228–233.
53. Сава А.П., Палюх М.С. Особливості організації обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах. Інститут

- бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. м. Кам'янець-Подільський. Відпов. ред. Н.В. Семенишина. Тернопіль : Крок, 2014. 250 с. С.97-100.
54. Сахарцева И.И. Управление издержками предприятий – это умение экономить ресурсы и максимизировать отдачу от них // Новигатор бухгалтера, № 44, 2008. С. 21-28.
55. Слюсарчук Л. Вплив класифікації затрат на прийняття управлінських рішень / Л. Слюсарчук // Облік і фінанси АПК. 2006. № 6. . 102–110.
56. Сопко В. Основи побудови внутрішньо-господарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності (контролінг). Бухгалтерський облік і аудит, № 6, 2006. С. 10-16.
57. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. 6-те видання. Київ «А.С.К.», 2008. 784 с.
58. Турецкий Д.М. Учёт затрат на производство (издержек обращения). Всё о бухгалтерском учёте, № 20. 2009. С. 4-9.
59. Хомин П.А., Палюх Н.С. Проблемы гармонизации системы бухгалтерского учета в Украине и их подмена. Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (5). Частина 1. Відпов. ред. І.Б. Садовська. Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. 200 с. С.178-186.
60. Яцишин С. Р. Особливості калькулювання собівартості в умовах формування ринкових відносин. Технічний прогрес та ефективність виробництва. Збірка наукових праць. Харків, 2003. Випуск 24. С. 35.