

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

**СКОВРОНСЬКА Аліна Ігорівна**

**Облік, аналіз та аудит витрат на обслуговування  
виробництва і управління підприємством / Accounting,  
analysis and audit of production and business management  
costs**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
магістерська програма – Облік і правове забезпечення  
агропромислового бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи  
ОПЗм-22  
А. І. Сковронська

---

Науковий керівник  
д.е.н., проф. Пуцентейло П. Р.

---

Магістерську роботу допущено до  
захисту:

“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2018 р.

Завідувач кафедри  
д.е.н., проф. Бруханський Р. Ф.

---

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО .....	7
1.1. Зміст витрат в бухгалтерському обліку .....	7
1.2. Класифікація витрат виробництва продукції рослинництва для потреб управлінського обліку.....	14
1.3. Методичне забезпечення обліку витрат виробництва .....	23
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1 .....	33
РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ВИТРАТ НА ОБСЛУГОВУВАННЯ ВИРОБНИЦТВА І УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ .....	34
2.1. Організація обліку витрат виробництва сільськогосподарської продукції на підприємстві.....	34
2.2. Облік витрат на виробництво .....	46
2.3. Облік загальновиробничих та інших непрямих витрат виробництва.....	52
2.4. Узагальнення витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції .....	57
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2 .....	62
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ І АУДИТ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ .....	63
3.1. Аналіз витрат виробництва продукції в господарстві .....	63
3.2. Організаційно-методичні аспекти аудиту витрат виробництва.....	74
3.3 Шляхи удосконалення обліку, аналізу і аудиту витрат виробництва.....	81
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3 .....	90
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ .....	91
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖРЕЛ .....	93

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Будь-яка діяльність, передусім виробнича, потребує витрат ресурсів. Від рівня витрат істотно залежить ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність. Тому управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства. Управління витратами на сьогоднішній день – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями та постійного контролю рівня витрачання ресурсів і стимулювання економії. Система управління витратами потребує, насамперед, чітко налагодженого обліку, аналізу і аудиту виробничих витрат підприємства.

Господарська діяльність сільськогосподарських підприємств досить специфічна порівняно з підприємствами інших галузей, що істотно впливає на побудову бухгалтерського обліку. Причому в першу чергу це стосується обліку та аудиту витрат. Складність обумовлюється тривалістю виробничого процесу, організаційними формами господарювання, спеціалізацією діяльності. Більшість галузей сільськогосподарських підприємств мають тривалий цикл виробництва й лише в молочному скотарстві та при виробництві яєць здійснюється щоденний вихід продукції. Цей процес дуже ускладнює процес управління і здійснення обліку витрат.

Істотно впливає на побудову обліку витрат і форма господарювання. Адже в сільському господарстві існують ферми, кооперативи, товариства різних видів, приватні підприємства. Їх власники можуть по-різному підходити до побудови обліку взагалі і виробничих процесів зокрема, спостерігаються суттєві особливості фінансової та інших форм звітності.

Ці особливості діяльності сільськогосподарських підприємств зумовлюють складності прийняття управлінських рішень, а ряд моментів визначають безпосередньо побудову обліку.

Проблемі обліку витрат приділялося чимало уваги, як зарубіжними, так і вітчизняними науковцями. Найбільш фундаментальними і такими, що охоплюють різні аспекти даної проблеми є праці таких авторів: С. Ф. Голов,

М. Я. Дем'яненко, В. М. Жук, Т. М. Ковальчук, М. М. Коцупатрий, Ю. А. Кузьмінський, Є. В. Мних, В.Б. Моссаковський, В. К. Савчук, І. Б. Садовська, В. В. Сопко, П.Я. Хомин, Ч. Т. Хорнгрен, М. Г. Чумаченко, С. І. Шкарабан та інші науковці.

Проблема обліку, аналізу і аудиту витрат на обслуговування виробництва і управління підприємством залишається нині досить актуальною.

**Мета роботи** – дослідження обліку, аналізу і аудиту витрат на обслуговування виробництва і управління підприємством в аграрному секторі економіки України.

Для досягнення мети поставлено наступні **завдання**:

– розкрити економічний зміст та класифікацію виробничих витрат сільськогосподарських підприємств;

– виявити особливості формування та обліку виробничої собівартості продукції сільськогосподарських підприємств;

– розкрити організацію обліку виробничих витрат на сільськогосподарських підприємствах;

– розкрити мету, завдання та джерела інформації для аналізу та аудиту виробничих витрат сільськогосподарського підприємства;

– дослідити організацію облікового процесу на досліджуваному підприємстві, первинний облік виробничих витрат, синтетичний і аналітичний облік виробничих витрат;

– розкрити інформаційне подання виробничих витрат у формах бухгалтерської звітності;

– запропонувати шляхи вдосконалення обліку виробничих витрат на досліджуваному підприємстві;

– дослідити методикау аудиту виробничих витрат досліджуваного підприємства;

– провести структурно-динамічний, параметричний і факторний аналіз виробничих витрат на досліджуваному сільськогосподарському підприємстві.

**Предмет дослідження** – теоретичні і практичні аспекти обліку, аналізу та аудиту витрат на обслуговування виробництва і управління підприємством.

**Об’єкт дослідження** – процеси обліку аналізу та аудиту витрат на обслуговування виробництва і управління товариством з обмеженою відповідальністю «Агрокомпанія Дружба».

**Методи дослідження.** В основу досліджень покладено загальнонаукові методи та прийоми пізнання. Теоретичною та методичною основою дослідження є діалектичний метод узагальнення досвіду обліку, аналізу і аудиту виробничих витрат та його конкретизація у діяльності вітчизняних сільськогосподарських підприємств, дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених у цій сфері знань. В процесі дослідження діалектично поєднувались теоретичні та емпіричні методи пізнання, серед них такі загальнонаукові методи як аналіз, синтез, дедукція, індукція, економічний аналіз та ін.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних засад і розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат на обслуговування виробництва і управління підприємством. У процесі дослідження отримані такі результати, які визначають його наукову новизну та виносяться на захист: розкрито економічний зміст та класифікацію виробничих витрат сільськогосподарських підприємств; виявлено особливості формування та обліку виробничої собівартості продукції сільськогосподарських підприємств; обґрунтовано організацію обліку виробничих витрат на сільськогосподарських підприємствах; досліджено організацію облікового процесу на підприємстві, первинний облік виробничих витрат, синтетичний і аналітичний облік виробничих витрат; розкрито інформаційне подання виробничих витрат у формах бухгалтерської звітності; запропоновано шляхи вдосконалення обліку виробничих витрат на досліджуваному підприємстві; досліджено методику аудиту виробничих витрат досліджуваного підприємства; проведено структурно-динамічний, параметричний і факторний аналіз виробничих витрат на досліджуваному сільськогосподарському підприємстві.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що отримані наукові результати з теоретико-методологічного дослідження обліку, аналізу і аудиту виробничих витрат сільськогосподарського підприємства збагачують організацію та методологію обліку, аналізу та аудиту виробничих витрат конкретними методиками, які сприятимуть підвищенню ефективності системи управління підприємством в сучасних умовах господарювання.

**Структура та обсяг магістерської роботи.** Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел. Повний обсяг роботи – 98 сторінок, основна частина – 95 сторінок комп'ютерного тексту. Робота містить 17 таблиць, 5 рисунків. Список використаних джерел налічує 80 найменувань.

# РОЗДІЛ 1

## ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

### 1.1. Зміст витрат в бухгалтерському обліку

Процес виробництва є одним з найскладнішим для вивчення і обліку, а тому потребує особливої уваги бухгалтерів. Адже виробництво напряду зв'язане з витратами, оскільки це процес використання ресурсів виробництва, які втілюються у готовому продукті.

Важливо відзначити, що діяльність будь-якого суб'єкта господарювання неможлива без витрат. А разом з тим, витрати є основою для одержання доходу. Витрати підприємства обмежують прибуток і в такий спосіб впливають на величину отримуваних ресурсів для подальшого розвитку підприємства.

Розуміння витрат в історії економічної думки не залишалося постійним, а змінювалося разом із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління витратами.

Під економічними витратами вчені визначають «затрати втрачених можливостей», тобто суму валюти, яку можна заробити при найбільш кращому з усіх можливих варіантів використання ресурсів. Поняття економічних витрат зумовлене обмеженістю ресурсів якщо порівняти з більшою кількістю варіантів їх використання. Якщо дивитись з позиції бухгалтерського підходу до виробничих витрат, то до них варто відносити всі фактичні витрати, які здійснюються у грошовій формі

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44] та положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 16 «Витрати» [56] визначають витрати, як «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком

зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

У наведеному вище визначенні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово-майнового стану підприємства.

Зазначимо, що витрати виробництва – це сукупність витрат живої праці та праці, уречевленої в засобах виробництва, на всіх стадіях створення продукції [33, с.10]. Класифікація виробничих витрат зумовлює організацію бухгалтерського обліку. Для обліку кожного виробництва планом рахунків передбачено окремий синтетичний рахунок, по дебету якого протягом року відображають прямі витрати, а по кредиту – вихід продукції.

Існування різних видів витрат пояснюється наявністю різних способів використання ресурсів. Застосування деякої кількості ресурсів для виробництва будь-якого товару означає відмову від інших виробничих можливостей. І саме тому альтернативні витрати будь-якого ресурсу, що використовується для виробництва товару, дорівнюють його вартості, або цінності, за найкращого з усіх можливих варіантів застосування [27, с. 42]. Як ми бачимо, трактування витрат відповідно до управлінського підходу головним чином направлене на розкриття власне економічного змісту категорії. Як іноземні так і вітчизняні автори, які представляють дану точку зору, акцентують увагу на грошовому характері витрат та вважають, що вони представляють собою обсяг використаних підприємством ресурсів.

Щодо бухгалтерського підходу, то він більше зосереджений на виявленні економічних наслідків здійснення витрат після закінчення виробничого процесу, тобто бухгалтерські витрати виникають тоді коли документально оформляється факт зменшення активів або збільшення зобов'язань.

На думку П. Р. Пуцентейло, управління підприємством в сучасних умовах стає все більш складним процесом. Високий рівень конкуренції обумовлює необхідність впровадження нових, більш досконалих, підходів в управлінні [65, с. 194].



Дана точка зору ґрунтується на визначенні витрат відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку – П(С)БО, при цьому, такі вчені як М. Ф. Огійчук та В. Я. Плаксієнко підкреслюють, що «зменшення активів або збільшення зобов'язань відбувається у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів або наданням послуг, тобто в процесі основної діяльності підприємства» [13, с. 125-127].

Різною також є і мета формування витрат у межах двох підходів. З точки зору економічної теорії витрати формуються щодо подання інформації для прийняття управлінських рішень стосовно їхнього планування, аналізу, а також для ціноутворення. Витрати з точки зору бухгалтерського обліку розкривають інформацію про діяльність підприємства, яку можна отримати з фінансової звітності [15, с. 27].

Характеризуючи витрати з бухгалтерської точки зору можна визначити, що вони включають тільки конкретні витрати ресурсів. У подальшому є сенс трактувати витрати в цьому розумінні. Американські вчені Г.А. Велш і Д.Г. Шорт визначають поняття «витрати» як певну величину ресурсів, використаних підприємством за деякий період часу для одержання доходу [13, с. 35].

Л. В. Городянська вважає, що «...витрати підприємства – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління необхідно знати не просто витрати, а інформацію про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги)» [17, с. 124].

На думку дослідника, «...термін «витрати» є більш вживаним у процесі виробництва продукції, її реалізації (тобто списання), а термін «затрати» – у процесі придбання товарно-матеріальних цінностей. Витрати і затрати зближує і те, що вони супроводжуються вибуттям активів, або виникненням боргових зобов'язань» [29, с. 129-130]. Деякі вчені розглядають облік витрат та калькулювання собівартості, як один і той же процес, але це помилкове судження. «В обліковому процесі здійснюється реєстрація, групування, систематизація даних, а також калькулювання собівартості продукції» [38].

М.Ф. Огійчук зазначає, що 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 чи послуг). Щоб здійснювався процес виробництва, господарство повинне мати в необхідних розмірах запаси [48, с. 38]. І. В. Охріменко констатує, що процес виробництва дуже складний і потребує контролю, починаючи від організації й до визначення результату [51, с. 43].

У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 16 «Витрати» п.6, витрати визначаються як «або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [56].

Дослідження наукової літератури з визначення терміну «витрати» призвели до висновку, що переважна більшість авторів під витратами розуміють спожиті ресурси або кошти, які необхідні для виробництва продукції або ж придбання товарів та послуг. Витрати виробництва на підприємстві та витрати суспільства об'єктивно мають вартісну форму. Розрізняють витрати виробництва загальні, та такі, що належать до виробленої продукції. Витрати виробництва у грошовій формі на одиницю продукції – її собівартість.

Витрати відображають в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, відображаються в складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені.

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

В наведених визначеннях спостерігається одна різниця, а саме, в одних положеннях мова йде про «зменшення економічних вигід», а в інших – «зменшення активів».

Якщо керуватися П(С)БО 16, то витрат у виробництві немає, що є нелогічним [56]. Тобто, витрати у момент вибуття і надходження при відображенні в активі та пасиві – це тільки потенційні об'єкти, які можуть привести до збільшення або зменшення власного капіталу. Тобто можуть, але ще не приводять.

У деяких наукових літературних працях наводяться приклади операцій, які на думку авторів обґрунтовують суть поняття «витрати» [74, с.63]. Але, якщо розглядати „зменшення власного капіталу”, яке відбудеться, наприклад: а) при списанні сировини і матеріалів на виробництво (як „зменшення активів”) і б) при нарахуванні заробітної плати виробникам (як „збільшення зобов'язань”), то у першому випадку активи не зменшуються, а лише переходять в іншу форму – незавершене виробництво, яке теж є оборотним активом підприємства. У другому випадку хоча зобов'язання по оплаті праці і збільшуються, активи від цього не тільки не зменшуються, а навпаки зростають.

Отже, сутність поняття «витрати» є не зовсім обґрунтованим і потребує уточнення, оскільки таке «некоректне» поняття сутності впливає на методіку обліку витрат та відображення їх у фінансовій звітності.

В управлінні діяльністю суб'єктів господарювання необхідне чітке розмежування понять «витрати» та «затрати». Відсутність подібного розмежування призводить до плутанини.

В економічній теорії операційний процес характеризується загальноприйнятою схемою: гроші – перетворення грошей у ресурси діяльності – об'єднання ресурсів (перетворення ресурсів діяльності на продукт праці) – перетворення продукту праці знову в гроші. Таким чином, господарювання пов'язано з трьома процесами – «витрати – затрати – доходи». Вважається, що коли відбувається процес перетворення придбаних ресурсів у продукт діяльності до моменту його продажу (а отже одержання доходу), тобто коли

відбуваються технологічні та організаційні операції, що пов'язані з виробничою діяльністю підприємства (самими ресурсами) аж до моменту продажу, то цей процес не може бути названий терміном «витрати». Його історична назва «затрати». Цей процес уже не характеризує витрачання грошей, а характеризує процес перетворення (використання) ресурсу [42, 137]. Тобто, затрати мають місце до реалізації продукції, товарів, послуг, а витрати відносять до реальної продукції і товарів та віднімаються з одержаного доходу.

Затрати відрізняються від витрат, якщо матеріальні засоби, що поступили в одному періоді, повністю або частково витрачаються в іншому періоді. Відносно проведеної та реалізованої продукції витрати можливі тільки тоді, коли мають місце доходи від продажів. Саме тому протягом всього терміну функціонування підприємства загальна сума затрат відповідає сумі понесених витрат. Друга відмінність понять «затрати» і «витрати» полягає в тому, що витрати включають всі спожиті або використані на підприємстві ресурси, що витрачені безпосередньо на придбання або створення активів і включаються в собівартість цих активів. Таким чином, затрати відображають використання виробничих ресурсів, а витрати – втрату сукупних ресурсів. Затрати можуть декілька разів перетворюватися в ресурс і знову в затрати, поки не стануть витратами.

Затрати в період їх виникнення можуть співпадати з витратами за таких умов:

- 1) в результаті їх здійснення отриманий дохід;
- 2) не буде доходів як в звітному періоді, так і в майбутньому (такі затрати в момент їх виникнення відразу набувають форму витрат, так як використання ресурсів не приводить до ресурсів, наприклад, адміністративні витрати).

Отже, процес перетворення грошей на ресурси та врахування минулої праці та засобів праці з метою формування доходу підприємства у звітному періоді, формує поняття «витрати». Використані у процесі виробничої діяльності різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту формують поняття «затрати».

Першоосновою побудови бухгалтерського обліку витрат є вид діяльності підприємства:

- виробнича - виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг);
- комерційна - підготовка товару (купівля, завезення, сортування тощо)

до продажу та його продаж [49, с.121].

За масштабами підприємницька діяльність може бути малою (дрібною), середньою, великою та асоційованою. Суб'єктами підприємницької діяльності (суб'єктами господарювання) можуть виступати як громадяни (які не обмежені у право- або дієздатності), так і фізичні та юридичні особи, що мають власність будь-якої форми, встановленої законом. Це друга складова побудови обліку витрат.

Витрати в процесі операційної діяльності за функціональною класифікацією поділяються на: витрати на виробництво, витрати на продаж (реалізацію), витрати на адміністративне управління та інші операційні витрати.

Однією з найбільш актуальних проблем ефективної діяльності суб'єктів господарювання є необґрунтовані та неконтрольовані зміни в динаміці та структурі витрат на виробництво продукції рослинництва. Для вирішення даної проблеми необхідна чітка побудова системи управління витратами.

Основними передумовами управління витратами є наступні заходи:

- оперативне отримання інформації про витрати;
- відповідність системи обліку цілям управління;
- точність при обчисленні собівартості продукції досягається за рахунок удосконалення способу віднесення витрат на ту чи іншу продукцію;
- розподіл непрямих витрат, складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та організація контролю за їх дотриманням в процесі виробництва;
- виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу з метою попередження виробничих витрат;
- чіткий взаємозв'язок між величиною витрат і особами, які за них відповідають та їх контролюють [41, с.144].

Ці названі заходи стосуються всіх галузей національного господарства. Для виробництва рослинницької продукції необхідно додатково здійснення ще ряду заходів:

- побудова обліку витрат відповідно до впливу на них різних факторів, залежних від обсягу виробництва;

- узгодження методики обліку та контролю витрат з технологією виробництва.

Отже, основними завданнями обліку витрат є:

- формування витрат з метою порівняння фактичного їх рівня з передбаченим у бюджетах;

- узгодження досягнутого обсягу виробництва з потребами інших підрозділів;

- забезпечення повних, точних даних про діяльність підприємства та їх структурних підрозділів;

- побудова обліку витрат у повній відповідності до вимог поточного контролю та послідуєчого аналізу.

Облік витрат є складовою частиною загальної системи бухгалтерського обліку, і, на думку Н. В. Гудзь, «... облік витрат це дослідження та трансформація, згідно прийнятої моделі, облікових даних про витрати та результатів минулої, сучасної та майбутньої господарської діяльності з метою ефективного управління» [21,с.40].

## **1.2. Класифікація витрат виробництва продукції рослинництва для потреб управлінського обліку**

Одним із найважливіших управлінських аспектів обліку витрат є їх класифікація. Саме для правильної організації обліку витрат виробництва у відповідності з їх особливостями, складом та значенням у процесі виробництва, а також для потреб контролю, аналізу, обчислення собівартості та управління

витратами їх поділяють на групи за тими ознаками, які визначаються метою класифікації.

Загальна мета класифікації витрат полягає в створенні впорядкованої систематизації витрат виробництва на підприємстві для задоволення інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів. Без такої систематизації не можливо ефективно ведення рахунків і прив'язання витрат до об'єкту. Хоча класифікація витрат має здійснюватися і фінансовим обліком, проте вона не завжди прийнятна для задоволення інформаційних потреб керівництва для цілей управління [17, с.145]. Лише врахування в процесі організації обліку витрат і побудови їх класифікації технології та організації виробництва надасть можливість отримати достовірну інформацію про витрати на виробництво та вихід продукції [37, с.108].

При побудові класифікації витрат слід виходити із мети та задач керівника структурного підрозділу в рослинництві (відділу, цеху, бригади) та власника підприємства. Для керівництва недостатньо даних про величину витрат в цілому по підприємству, керівникам потрібна інформація про витрати, згруповані за об'єктами обліку витрат або об'єктами калькулювання (культура або група культур; виконання робіт, послуг, технологічна операція, тощо). Інформація за центрами відповідальності необхідна для мотивації та контролю; про змінні витрати – для аналізу співвідношення виручки, витрат та обсягу (критичної точки), прийняття рішення «купувати чи виробляти» тощо. Щоб дати відповідь на всі ці питання, необхідно побудувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат виробництва, тобто провести групування витрат на класи за певними загальними ознаками об'єктів, враховуючи закономірні зв'язки між ними.

Класифікація витрат, по суті, зводиться до утворення груп витрат з однаковими характеристиками по відношенню до встановленого об'єкту витрат.

В економічній літературі нараховується біля двох десятків класифікацій витрат, але вони не знайшли практичного застосування. У вітчизняному обліку

на практиці переважає калькуляційний підхід, тобто використовується групування витрат з метою обчислення собівартості продукції (робіт, послуг). Західний управлінський облік пропонує цільовий, функціональний підхід. Даний підхід підтримують і вітчизняні науковці [3, 17, 71].

Родоначальником цільового підходу був К. Друрі. На його думку, насамперед, в обліку накопичується інформація про три категорії витрат: витрати на матеріали, робочу силу і накладні витрати. Потім узагальнені витрати розподіляються за наступними напрямками: 1) для калькулювання й оцінки собівартості виробленої продукції; 2) для планування і прийняття управлінських рішень і 3) для здійснення процесу контролю і регулювання. Крім того, у кожному з перерахованих вище трьох напрямків, у свою чергу, відбувається подальша деталізація витрат в залежності від цілей управління.

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто локальних затрат. Велике значення класифікації затрат в управлінні ними і перш за все для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління.

Таблиця 1.1.

#### Класифікація витрат в управлінському обліку

По відношенню до виробничого процесу	- основні витрати - накладні витрати
По відношенню до обсягів виробництва	-умовно-постійні витрати - умовно-змінні витрати
За єдністю складу	-одноелементні витрати - комплексні витрати
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	- прямі витрати - непрямі витрати
За доцільністю	- продуктивні витрати - непродуктивні витрати
За календарним періодом	- поточні витрати - одноразові витрати
За видами витрат	-витрати за економічними елементами - витрати за статтями калькуляції

Витрати на виробництво продукції класифікуються за елементами і статтями калькуляції.



Під елементами витрат розуміють економічно однорідні види витрат.

Витрати за статтями калькуляції - це витрати на окремі види виробів, а також витрати на основне і допоміжне виробництва..

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції (на сировину, основні матеріали, купівельні вироби і напівфабрикати тощо), що можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (витрати на утримання та експлуатацію обладнання, загальновиробничі), що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою спеціальних методів.

Непрямі витрати створюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають декілька елементів), котрі відрізняються за функціональною роллю у виробничому процесі.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат останні поділяються на умовно-перемінні та умовно-постійні.

До умовно-перемінних витрат належать витрати, абсолютний розмір яких збільшується із збільшенням обсягу випуску продукції та знижується з його зменшенням. До умовно-перемінних витрат належать витрати на сировину і матеріали, купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо та енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуванням на соціальні заходи, а також інші витрати

Групування витрат за економічними елементами дозволяє визначити, що саме витрачають на виробництво і на яку суму загалом по підприємству.

Класифікація за економічними елементами передбачає поділ витрат на:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація необоротних активів;

– інші витрати.

Класифікація витрат на досліджуваному підприємстві повинна базуватися на групуванні витрат за функціями виробничого процесу та їх економічною роллю у цьому процесі

На підставі узагальнення практики класифікації витрат на виробництво, а також П(С)БО 16 «Витрати» та діючого Плану рахунків, необхідно уточнити класифікацію витрат на виробництво продукції зернопереробної промисловості для потреб фінансового обліку, з метою визначення собівартості.

Витрати на підприємстві поділяються в залежності від його видів діяльності.

Таблиця 1.2

Класифікація витрат підприємства за видами діяльності

Вид діяльності	Витрати
Операційна діяльність	Основна діяльність
	Собівартість реалізованої продукції
	Адміністративні витрати
	Витрати на збут
	Інша операційна діяльність
	Інші операційні витрати
Фінансова діяльність	Фінансові витрати
Інвестиційна діяльність	Втрати від участі в капіталі
	Інші витрати

Одне з основних місць в управлінні витратами належить класифікації витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. Класифікація витрат за статтями калькуляції надає бачити де є забагато витрат ресурсів і встановлювати економію за місцями їх виникнення та визначити де можливо їх знизити, вчислити вплив кожної статті витрат на собівартість продукції і дає можливість контролювати план щодо собівартості не тільки по підприємстві в загальному, а і по цехах, підрозділах, виду і сорту товару, тощо.

Наведемо характеристику окремих груп витрат за напрямками обліку в рослинництві.

Перший аспект «Оцінка запасів та визначення фінансових результатів».

Дана класифікація застосовується при визначенні фінансових результатів діяльності підприємства. Як відомо, фінансовий результат — це різниця між доходами і витратами звітного періоду. В цьому випадку виникає запитання: які витрати відносяться до звітного періоду, а які ні? Якщо підприємство придбало мінеральні добрива, а також розкидач для їх внесення, то, як правило, ці витрати не будуть віднесені на звітний період, і тому мав місце лише обмін одного виду активів на інший (грошей на основні та оборотні засоби). Таким чином, витрачені кошти в даному випадку — це невичерпані затрати, оскільки вони не є спожитими у процесі виробництва. Після того як добрива буде внесено купленим розкидачем, їхня вартість відноситься на витрати з вирощування культури, так само як і частина вартості розкидача у вигляді амортизаційних відрахувань та експлуатаційних витрат. У цьому випадку дані витрати вже будуть вичерпаними витратами (рис.1.1).

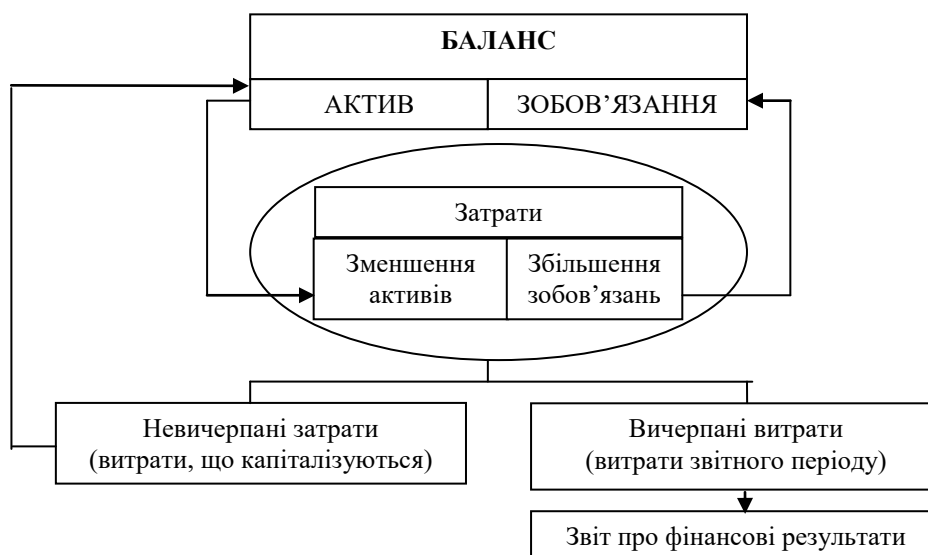


Рис. 1.1. Відображення в обліку та звітності витрат та затрат

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітного періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, тому для

визначення собівартості продукції (робіт, послуг) доцільно витрати класифікувати за участю у виробничому процесі із групуванням витрат на витрати на продукт та витрати періоду. Даний метод групування витрат можна використовувати як у фінансовому обліку для оцінки запасів та визначення фінансових результатів, так і в управлінському обліку при підготовці релевантної інформації для нестандартних управлінських рішень.

Витрати на продукт – витрати, пов’язані із функцією виробництва продукції, вони розподіляються між собівартістю реалізованої продукції та запасами. Ці перехідні витрати зменшують прибуток у тому випадку, коли відбувається реалізація продукції, що можливо відбутися через декілька періодів після її виробництва. Деякі вчені називають їх виробничими витратами [17, с.37].

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до собівартості продукції та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (адміністративні, витрати на збут, інші операційні та надзвичайні витрати). Ці витрати окремі автори називають збитками даного звітного періоду. Так, дані витрати від операційної діяльності не проходять через стадію запасів, а відразу відносяться на зменшення собівартості реалізованої продукції. В фінансовому обліку вони відображаються на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» та в Звіті про фінансові результати.

Тривалий цикл виробництва сільськогосподарської продукції та його неспівпадання з календарним роком потребують розмежування витрат таким чином, щоб їх доля, що включається у собівартість продукції за звітний період, відповідала кількості продукції, виробленої в цьому періоді. Звідси за тривалістю дій у відповідності із часовою визначеністю фактів господарського виробництва доцільно розділяти їх на витрати (затрати) поточного року, затрати минулих років і затрати наступного періоду. Частина затрат поточного року у вигляді незавершеного виробництва продукції рослинництва відокремлюють і відносять на собівартість продукції наступного року.

Аналогічним чином частина затрат минулого року відноситься на собівартість продукції звітного періоду.

Відносно виробничого (технологічного) процесу більшість економістів підрозділяють витрати на основні та накладні. Основні витрати – це витрати, безпосередньо пов'язані із технологічним процесом виробництва продукції. Вони входять до складу конкретного об'єкта виробництва та складають «...головну субстанцію продукту» та поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

Ці витрати у структурі собівартості різних видів продукції рослинництва в дослідних господарствах займають 60-85 %. Тобто, вказані витрати є основними не тільки за характером їх участі в процесі виробництва, але і за питомою вагою в собівартості продукції.

До накладних витрат відносяться витрати, що пов'язані з обслуговуванням та управлінням діяльності підрозділу (бригади, цеху), галузі чи підприємства в цілому. Накладні витрати не можна точно розподілити між конкретною продукцією, так як вони можуть бути загальними для галузі або підприємства в цілому та потребують розподілу на види виробництв, об'єкти обліку витрат. Взаємозв'язок між витратами та продукцією наближений (умовний) і відбувається на основі прийнятної бази розподілу, про що свідчать наукові праці провідних вчених.

Накладні витрати поділяються на виробничі та невиробничі. До виробничих накладних витрат відносяться загальновиробничі витрати, які розподіляються між продукцією пропорційно до обраної бази. До невиробничих витрат слід віднести всі інші накладні витрати, що є витратами періоду.

Групування витрат на основні та накладні має велике практичне значення у формуванні собівартості продукції. Зменшити основні витрати можливо лише у визначених нормах, що пов'язано із технологічними умовами виробництва. При покращенні організації виробництва витрати на управління можна зменшити без шкоди для виробництва.

Для списання накладних витрат застосовуються різні методики, які впливають на формування величини фінансових результатів та собівартість окремих видів продукції та товарної продукції в цілому. Наприклад, якщо собівартість окремих видів продукції визначена вірно, але створені запаси готової продукції на складі на кінець року, або спостерігається виробництво продукції з тривалим циклом (що характерно для галузі рослинництва), можуть виникнути дві ситуації: а) коли незавершеного виробництва не має і вся продукція реалізована, то накладні витрати повністю покриваються доходом від реалізації всієї продукції; б) коли є незавершене виробництво і не вся продукція продана, то накладні виробничі витрати, як правило, частково компенсуються частиною доходу від реалізації продукції. В сучасних умовах використовують останній варіант списання накладних витрат.

Важливу роль при формуванні собівартості продукції рослинництва відіграє поділ витрат на прямі та непрямі, що напряду пов'язаний із вибором методу обліку і калькулювання собівартості продукції. Тобто достовірність і точність в обчисленні собівартості продукції залежить від якнайменшого використання прийому непрямого розподілу витрат між окремими видами продукції.

Прямі витрати – це витрати ресурсів, які можна у момент їх використання у виробничому процесі включити до витрат на виробництво конкретного продукту, місця витрат, центра відповідальності. Непрямі витрати – це витрати, які неможливо або економічно недоцільно прямо відносити на об'єкт обліку витрат (продукцію, місце витрат тощо). На практиці їх часто називають тими, що розподіляються, а згідно з П(С)БО 16 «Витрати» - загальновиробничими витратами [56].

Витрати можуть бути прямими для одного підрозділу (місця витрат, центру відповідальності) і непрямими – для іншого (місця витрат, центру відповідальності); одні й ті самі витрати можуть бути одночасно прямими і непрямими щодо різних об'єктів витрат. Отже, віднесення витрат до прямих або непрямих залежить насамперед від того, що виступає об'єктом витрат.

Прямі витрати включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), непрямі витрати для включення до собівартості необхідно попередньо розподілити між об'єктами обліку.

Собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг) напряму залежить від методики розподілу непрямих витрат, а це впливає на визначення фінансового результату суб'єктів господарювання, тому виникає необхідність у знаходженні об'єктивної бази розподілу даних витрат. Доцільно досліджувати взаємозв'язок виробничих витрат із здійсненням операцій технологічного процесу виробництва сільськогосподарської продукції. Чим більше прямих витрат буде виявлено, тим точніший фінансовий результат буде отримано.

В цілому поділ витрат за способом включення до собівартості продукції, тобто на прямі й непрямі, досить повно викладено в П(С)БО 16 «Витрати». Зокрема до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

### **1.3. Методичне забезпечення обліку витрат виробництва**

Ефективність виробництва сільськогосподарської продукції напряму пов'язана із раціональним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. В зв'язку з цим важливе значення набуває правильна організація обліку та контролю витрат на виробництво продукції рослинництва, що повинна будуватися на науково обґрунтованому підході до вибору та оптимізації найбільш прогресивних та забезпечуючих інформаційні потреби управління методах бухгалтерського обліку.

Ступінь впливу конкретних факторів залежить від прийнятих керівником управлінських рішень, а, отже, від рівня обліково-аналітичного забезпечення на підприємстві [64, с. 129].

Організація бухгалтерського обліку починається з самого створення підприємства, та встановлює його підготовку до діяльності. Без правильно організованого обліку неможливе існування та діяльність суб'єктів підприємництва, тобто підприємства, оскільки це не відповідає чинному законодавству. Основні положення про бухгалтерський облік закріплені в Наказі про облікову політику.

Організація роботи бухгалтерського підрозділу здійснюється керівництвом суб'єкта господарювання та встановлює права і обов'язки головного бухгалтера, інших працівників, які прямо йому підпорядковуються, встановлює будову бухгалтерської служби, її місце в системі та зв'язок з іншими підрозділами.

На підприємстві ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» наявна централізована форма побудови обліку, яка означає таку будову облікового апарату, у якій всі облікові роботи (обробка первинних документів, облік, складання балансу і звітності та ін) встановлені в одному підрозділі – у бухгалтерії, що наведено на рис. 1.2.

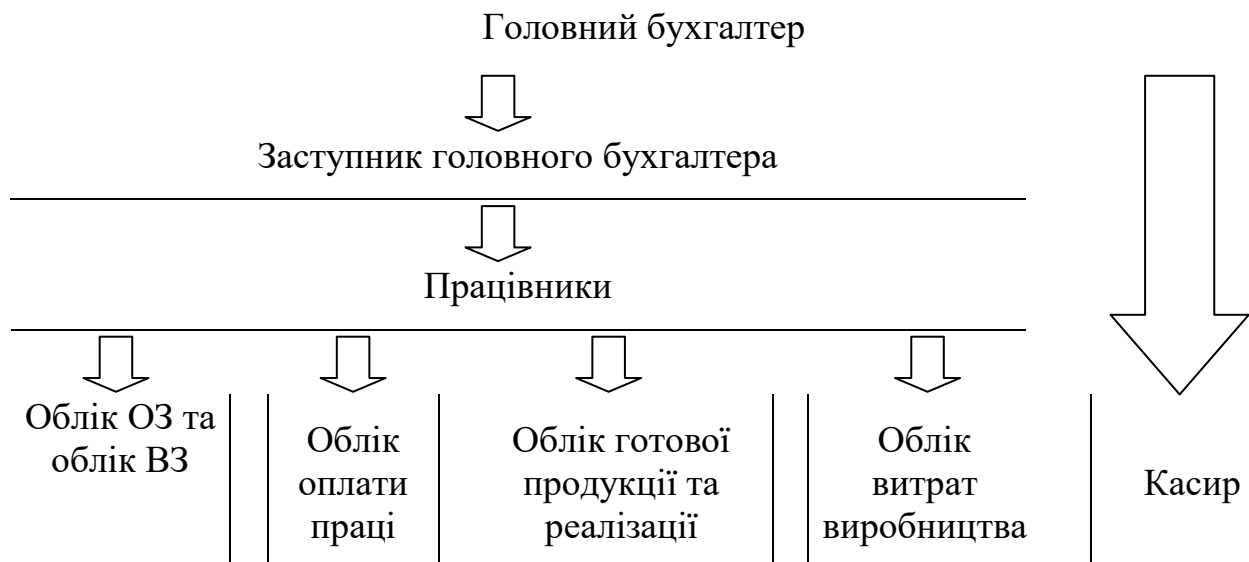


Рис 1.2. Структура облікового апарату на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба»



Бухгалтерська служба з головним бухгалтером включається до підрозділів управлінської структури підприємства. Вона формує повну і достовірну інформацію про результати діяльності та майновий стан суб'єкта господарювання, яке необхідно для прийняття управлінських рішень, здійснення контролю за використанням ресурсів. Тому бухгалтерська служба має місце в системі інформаційних потоків.

До витрат, пов'язаних зі зменшенням економічних вигод (активів) або зі збільшенням зобов'язань протягом облікового періоду відносять:

- а) витрати, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів:
- списання сировини, матеріалів на виробництво (рахунок 23),
  - матеріалів для ремонту обладнання, на адміністративні потреби;
  - витрати від знецінення запасів;
  - нестачі запасів (сировини, комплектуючих, готової продукції, товарів тощо);
  - нарахування амортизації;
  - списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;
  - визнані економічні санкції
  - штрафи, пені, неустойки, що підлягають сплаті чи сплачені;
  - нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, що не може бути погашена.

Таким чином, все, що не може бути визнане активом, списується на витрати.

- б) витрати, що збільшують зобов'язання підприємства:
- заробітна плата;
  - податки, збори, обов'язкові платежі;
  - відрахування на обов'язкове та добровільне страхування;
  - транспортні витрати;
  - послуги інших організацій (консультаційних, юридичних, інші)

– оренди, витрат зв'язку, послуг з реклами, комунальних послуг, інше нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

Перелік і склад калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

Облік витрат на виробництво показує своєчасне, повне, правдиве відображення розміру і склад витрат та дозволяє контролювати використання ресурсів, а також розкриває обсяг виробленої продукції.

За місцем виникнення витрати на виробництво продукції групуються за цехами, дільницями, службами й іншими адміністративно обособленими структурними підрозділами виробництв.

Всі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт, послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальним замовленням) або груп однорідних виробів. Витрати на виробництво продукції класифікуються за елементами і статтями калькуляції.

Умовно-постійні – це витрати, абсолютний розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску продукції не змінюється.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) поділяються за календарними періодами на поточні й одноразові

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

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

Витрати на переробку (виробництво) запасів включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також постійні змінні виробничі накладні витрати

Розподілення постійних виробничих накладних витрат базується на нормальній потужності виробничого устаткування, змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей.

Таким чином, виробнича собівартість – це грошовий вираз безпосередніх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Собівартість є синтетичним показником, який відображає рівень функціонування багатьох ключових ділянок підприємства, його структури, організації. Тому підприємство постійно зацікавлене в зниженні собівартості продукції, оскільки це веде до зростання прибутку. Собівартість показує, в що обходиться підприємству продукція, яку воно випускає

У широкому розумінні собівартість продукції, робіт або послуг це грошовий вираз суми витрат, необхідних на виробництво і збут одиниці продукції. Склад витрат, які включають у собівартість продукції, їх класифікацію за статтями, методи калькуляції підприємства встановлюють самостійно.

Крім цього, до собівартості продукції (робіт, послуг) включаються також втрати від браку, від простоїв за внутрішньовиробничими причинами, нестачі матеріальних цінностей у виробництві й на складах в межах норм природного убутку.

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів та інших витрат.

Побудова обліку витрат на виробництво на рівні міжнародних стандартів в першу чергу пов'язана із методикою контролю та системою управління. Така цільова направленість та накопичений досвід при порівнянні систем обліку витрат на Україні та за кордоном дозволяють виокремити наступні задачі щодо організації обліку витрат:

1. Виявлення можливостей виробничого обліку в умовах конкурентної ринкової економіки на основі аналізу їх теоретичних концепцій та діючої практики.
2. Визначення методики класифікації об'єктів обліку витрат, виходячи з

накопиченого вітчизняного та зарубіжного досвіду для практичного застосування у діяльності вітчизняних сільськогосподарських підприємств.

3. Належне обґрунтування методики визначення та розрахунку раціональної бази розподілу непрямих витрат рослинництва.

4. Формування рекомендацій з удосконалення організації контролю витрат на підприємствах в нових умовах швидкоплинного зовнішнього середовища.

5. Удосконалення системи показників виробничого обліку, яка повинна відповідати всім вимогам щодо планування, обліку, регулювання, аналізу та контролю витрат виробництва.

У сучасних умовах господарювання проблему обліку витрат та формування собівартості продукції вітчизняного аграрного сектору необхідно розглядати у контексті приєднання України до Світової організації торгівлі (СОТ). Концепцією ціноутворення визначено, що виробництво сільськогосподарської продукції має бути прибутковим, тому визначальною передумовою формування прибутку товаровиробників виступає собівартість продукції, яка є грошовим виразом витрат на виробництво. Неприятливі макро- та мікроекономічні умови формування собівартості продукції можуть завдавати шкоди перспективам розвитку виробництва, як на рівні окремих суб'єктів господарювання, так і на рівні галузі в цілому.

Тобто виникає нагальна потреба у розробці нових прогресивних та вдосконаленні існуючих методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва, що відповідали б вимогам підвищення оперативності у формуванні окремих економічних показників діяльності суб'єктів господарювання.

В економічній літературі вітчизняними вченими-економістами приділена велика увага методам обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, але в основному для застосування в різних галузях промисловості. У цих дослідженнях фактично не враховуються особливості сільськогосподарського виробництва, зокрема таких важливих моментів як:

- тривалість виробничого циклу;
- особливості технології та організації виробництва;
- кількісні і якісні характеристики продукції;
- можливість розмежування витрат за елементами;
- спеціалізація виробництва.

Першочерговою задачею, що стоїть перед кожним бухгалтером на різних рівнях управління підприємством, є правильний вибір об'єктів обліку витрат (далі – об'єкти обліку). За останні роки багато вчених-економістів ставили задачу науково обґрунтувати визнання об'єктів обліку та їх економічну сутність.

Метод обліку виробничих витрат та метод калькуляції собівартості продукції – це два самостійно діючих, але тісно взаємопов'язаних аспектів організації та реалізації методології бухгалтерського обліку. Дану точку зору підтримують інші вчені.

Методом обліку витрат є процес відображення господарських фактів в первинних документах з метою фіксації оцінки, групування та зведення даних для послідуного контролю та аналізу, а метод калькуляції – порядок обчислення собівартості окремих видів продукції на підставі відображених у обліку даних за допомогою відповідних прийомів та способів. Метод калькуляції собівартості продукції дає можливість обчислювати собівартість продукції (робіт, послуг), оцінювати незавершене виробництво, брак у виробництві, втрати, нестачі, надлишки продукції (робіт, послуг).

Метод обліку витрат передбачає відображення даних про витрати у повній відповідності до технологічних та організаційних особливостей діяльності конкретного підприємства. Так як спостерігається багато подібних моментів, то методи обліку поділяються на окремі види. Базою для виділення окремих методів обліку витрат є:

1. характер відображення витрат за об'єктами їх обліку;
2. повнота включення витрат у собівартість;
3. ступінь нормованості витрат.

За характером відображення витрат за об'єктами їх обліку розрізняють методи: попередільний, попроцесний (простий), позамовний (повирібний), пофазний (за періодами виробництва), котловий, а також система нормативного обліку виробничих витрат.

За повнотою включення витрат в собівартість пропонується метод обліку всіх витрат, що формують повну собівартість, і метод обліку виробничих витрат, що формують виробничу (неповну) собівартість.

За ступенем нормованості витрат розрізняють метод обліку фактичних витрат, що формують фактичну собівартість, і метод обліку нормативних витрат, що формують нормативну собівартість, передбачену в процесі бюджетування.

Більшість вітчизняних вчених виділяють лише наступні методи обліку витрат: позамовний, попередільний, нормативний.

Сутність позамовного методу полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями. Яскравим прикладом ведення обліку витрат позамовним методом слід вважати облік витрат у ремонтній майстерні чи в ательє, коли облік витрат ведуть з деталізацією на кожне замовлення (ремонтуючий об'єкт, виконану роботу чи певний виріб). На нашу думку, подібний метод має застосовуватися у рослинництві, якщо розглядати завдання підрозділу як замовлення, яке видають на задалегідь визначену кількість сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів. Непрямі витрати обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої на підприємстві бази їх розподілу.

Позамовний метод обліку витрат в рослинництві припускає, що об'єктами обліку витрат (окремими замовленнями) виступають види чи групи сільськогосподарських культур, а об'єктами калькуляції – види основної, побічної та супутньої продукції. Її фактична собівартість визначається після виконання замовлення. До повного виконання замовлення всі витрати, які

стосуються конкретного об'єкту витрат, вважаються незавершеним виробництвом. Цей метод у сільському господарстві є основним і найбільш розповсюдженим (рис.1.3).

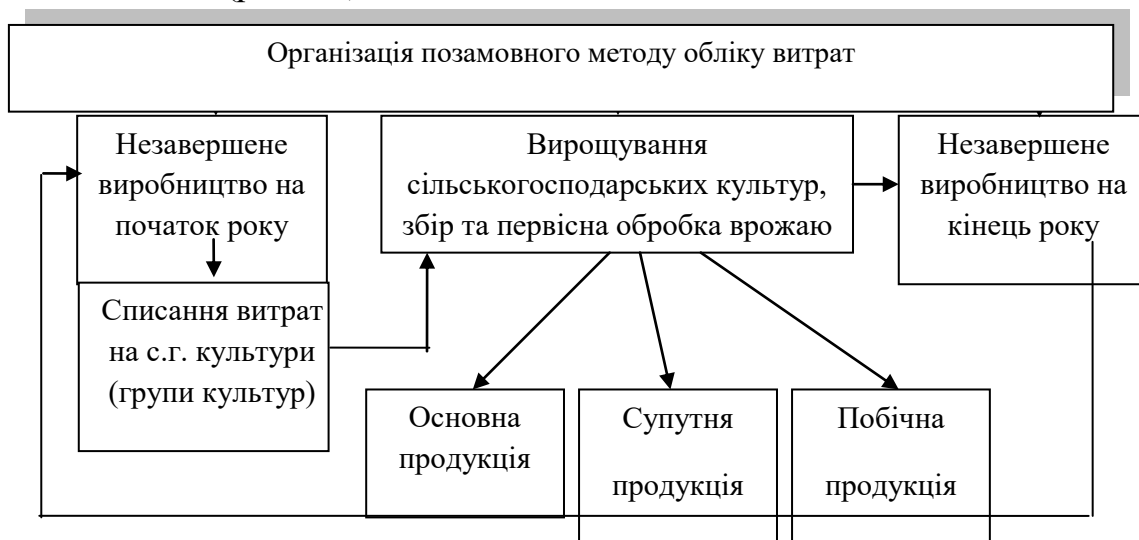


Рис. 1.3. Організація позамовного методу обліку витрат в рослинництві

Однак слід визнати, що така система обліку витрат пристосована для контролю за виконанням планових показників господарства та підрозділу, але її аналітичні можливості щодо контролю обмежені.

Тривалість технології виробничого процесу в рослинництві вимагає здійснення оперативного контролю за операціями або періодами (циклами) виробництва, зокрема щодо їх обсягу та понесених витрат.

Згідно організації обліку витрат за попроцесним методом, об'єктами обліку витрат виступають технологічні процеси за сільськогосподарською культурою (групою культур), а об'єктами калькуляції - конкретні види робіт та продукції. Такий варіант визначення об'єктів обліку витрат дозволяє в якійсь мірі ліквідувати недоліки першого варіанту. Попроцесний метод надає можливість контролювати та аналізувати витрати за процесами та циклами (періодами) виробництва. Але даний варіант системи обліку не враховує дублювання записів в бухгалтерському обліку, що, як відомо, знижує оперативність, корисність для управління та достовірність інформації. Головним недоліком даного варіанту є трудомісткість та невиправдана громіздкість обліку.

Протягом тривалого періоду у вітчизняній економічній науці найбільш

прогресивним вважався нормативний метод обліку витрат.

Нормативний метод виконує дві взаємопов'язані функції: функцію обліку витрат і виходу продукції та її калькулювання на загальних підставах та функцію контролю за витратами в процесі виробництва.

Принципом нормативного методу обліку витрат є облік витрат на виробництво за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм з прив'язкою до місць виникнення витрат. Нормативний метод обліку витрат лежить в основі нормативної системи управління витратами, що представляє сукупність процедур з нормування, планування, контролю, економічного аналізу, калькулювання собівартості продукції, складання внутрішньої звітності.

Виникнення системи „стандарт-кост”, як інструменту контролю та управління витратами, пов'язують із Г.Емерсоном, який виділяв три принципи: належність, повноваження, баланс). Термін “стандарт-кост” (standard cost) дослівно означає стандартні вартості: “стандарт” – кількість необхідних стандартних витрат (матеріальних і трудових) для виготовлення одиниці продукції або заздалегідь обчислені витрати на виробництво одиниці продукції або надання послуг; “кост” – це грошовий вираз виробничих витрат, які припадають на одиницю продукції [51, с.131]. Головне в цій системі – ще до початку виробництва визначити стандартні витрати, на основі яких, у процесі здійснення обліку витрат за методом „стандарт-кост”, встановлюються відхилення від заданих параметрів.

Так від стандарт-кост поступово перейшли на директ-костинг, тобто організацію роздільного обліку змінних і постійних витрат і використання даних переваг з метою підвищення ефективності керування. Дану систему обліку змінних витрат часто називають *variable costing* – облік змінних витрат (постійні витрати не розподіляються, а списуються на рахунок реалізації).

Узагальнюючи вищевказане, можна зробити висновок, що вибір об'єктів обліку та методів обліку витрат має зв'язок та залежить від типу виробництва та його технології, від принципів організації, рівня механізації, асортименту та складності виробництва продукції тощо.



## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. З метою раціональної побудови обліку витрат на виробництво та управління витратами була досліджена сутність понять «затрати» та «витрати». Доведено, що ці поняття мають функціональний зв'язок (відображають грошову оцінку витрачених предметів і засобів виробництва) як у часі, так і в ресурсах, але за ступенем охоплення інформації вони різняться, тому їх слід розмежовувати з економічної та бухгалтерської точки зору, у фінансовому та управлінському обліку.

2. Витрати, які відображаються в обліку, слід вважати затратами, тобто зменшення одних активів за умов рівноцінного приросту інших активів або приріст активів і зобов'язань на одну й ту саму вартісну величину. Іншими словами, затрати – це прийнята в обліку достовірно визначена вартісна оцінка використаних виробничих ресурсів, а витрати – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку суб'єктом господарювання розглядаються відповідно до доходів за звітний період.

3. Затрати і витрати, що формують вартість готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг звітного періоду і достовірно оцінені, визначають в обліку поняття «витрати виробництва». Таке співвідношення понять забезпечить однозначність тлумачення сутності «витрати виробництва» та їх визнання в обліку.

4. Облік виробничих витрат виступає основною складовою при ідентифікації економічно значимої інформації про витрати, її зведення, групування та передачі керівникам підприємства для управління, обґрунтування та прийняття оперативних рішень з метою покращення фінансових результатів діяльності окремих структурних підрозділів та підприємства в цілому. Облік має формувати інформаційне підґрунтя для системи управління витратами і разом з фінансовим обліком дозволяє отримати дані, на основі яких визначаються наслідки господарської діяльності підприємства. У зв'язку з цим, дані категорії покладено в основу оцінки діяльності та процесу прийняття рішень на перспективу.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ВИТРАТ НА ОБСЛУГОВУВАННЯ ВИРОБНИЦТВА І УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

#### **2.1. Організація обліку витрат виробництва сільськогосподарської продукції на підприємстві**

Виробництво продукції сільського господарства має свої, тільки йому властиві особливості обліку.

Це зумовлено тим, що сільськогосподарське виробництво пов'язане з живими організмами. Це рослини, що вимагають добрива і всіляких препаратів для боротьби зі шкідниками, а також тварини, яким також потрібно вчасно проводити щеплення і вакцинацію.

Крім того, особливістю є те, що земля – один з основних засобів виробництва, тоді як у промисловості вона – тільки територія, місце, на якому розташоване підприємство.

На відміну від інших засобів, які у процесі виробництва поступово зношуються, унаслідок чого через визначений проміжок часу їх необхідно замінити новими, земля є незамінним засобом виробництва. При раціональному використанні вона не тільки не зношується, а навпаки – підвищує свою родючість.

Виробничий цикл у сільському господарстві триває значний час: до року (зернові насадження) або кілька років (вирощування озимих - 2 роки, плодових дерев – 5 – 7 років, основної череди – 2-3 роки і т. д.). Тому на кінець року маються значні залишки незавершеного виробництва. До них відносяться витрати на посів зернових культур, підняття зябу, посів багаторічних трав, вирощування молодняку і т. п.

Таким чином, необхідно вести облік виробничих витрат не тільки за окремими об'єктами (культурами, видами робіт) у розрізі калькуляційних статей, але і розмежування їх в обліку на витрати минулих років, під врожай

поточного року і витрати звітного року – під врожай майбутніх років. Це дозволяє точно обчислити собівартість зерна, кормів та іншої продукції сільського господарства.

У зв'язку із сезонністю рослинництва його продукція надходить протягом року нерівномірно. Тому фактичну собівартість продукції рослинництва обчислюють не щомісяця, а лише після збирання врожаю, як правило, наприкінці року, на відміну від продукції промислових підприємств, яка в основному калькулюється щомісяця.

Крім того, одержання продукції, як і витрати на виробництво, відбувається протягом року нерівномірно, тому витрати можуть розподілятися на продукцію рослинництва лише після визначення її повного обсягу, тобто наприкінці року.

Сезонність виробництва у рослинництві зумовлює уповільнення оборотності оборотних засобів і нерівномірне їх використання. Потреба в оборотних засобах протягом року неоднакова, тому одним із джерел покриття сезонної недостатчі є кредити банків.

Особливістю сільськогосподарського виробництва є використання своєї товарної продукції для цілей власного виробництва (зерно для посіву), тому межа між предметами і продуктами праці стирається.

У сільському господарстві часто від однієї культури рослинництва або тварини одержують кілька видів продукції, при обчисленні її собівартості розподіляються витрати між основною, суміжною і побічною продукцією. Від правильного їх розподілу значною мірою залежить реальність собівартості окремих видів продукції галузі.

На сільськогосподарське виробництво значно впливають біологічні фактори, такі як засуха, перезволожений ґрунтів, смерч і т. д., температурний режим, які значно впливають на врожай. Це також впливає на ведення обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Усі ці особливості мають велике значення і впливають на облікову класифікацію витрат, методи обліку і розрахунку собівартості

сільськогосподарської продукції, форму організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві.

Бухгалтерський облік у сільському господарстві ведеться за єдиними з іншими галузями народного господарства принципами з застосуванням Плану рахунків, де виділяються рахунки, специфічні тільки для сільського господарства.

Складність ведення бухгалтерського обліку полягає в тому, що в сільському господарстві велика кількість виробництв, облік в яких повинен вестись окремо.

У бухгалтерському обліку виділяються окремі об'єкти обліку витрат виробництва. У рослинництві їх можна поділити на чотири групи:

- сільськогосподарські культури (або групи культур) - зернові та зернобобові, технічні культури, картопля та овочеві культури, плодові, ягідні та інші багаторічні насадження;

- сільськогосподарські роботи, до яких відносяться витрати під врожай наступного року, підняття зябу, лущення стерні, внесення органічних добрив, снігозатримання, посіви багаторічних трав, чорні пари і т. п.;

- витрати, що підлягають розподілу - на зрошення, осушення, утримання полезахисних смуг і т. п.;

- інші об'єкти - заготівля силосу, сінажу тощо.

Облік витрат і виходу продукції здійснюється в розрізі окремих об'єктів, якими можуть бути види виробництв, види або групи культур та тварин. У межах груп рахунки відкривають за структурними підрозділами, культурами, видами незавершеного виробництва та технологіями вирощування культуру розрізі прийнятої на сільськогосподарському підприємстві номенклатури статей витрат.

Сезонний характер виконання робіт обумовлює розрив по часу між проведенням витрат і одержанням готової продукції. Витрати здійснюються дуже нерівномірно. Для кожного сільськогосподарського підприємства характерна сезонність виробництва продукції рослинництва (табл. 2.1.).

Таблиця 2.1

Витрати й вихід продукції рослинництва в  
ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» за 2017 р.

	Пшениця озима			Цукрові буряки		
	Витрати	Вихід продукції		Витрати	Вихід продукції	
	тис. грн.	ц	тис. грн.	тис. грн.	ц	тис. грн.
Залишок на 01.01.2017	36231			1866		
Січень						
Лютий						
Березень	8412			501		
Всього з п.р.	8412			501		
Квітень	9551			64676		
Травень	12513			11914		
Червень	5979			23997		
Всього з п.р.	36455			101088		
Липень	15254	6682	91639	23993		
Серпень	5399	4108	58892	16290		
Вересень	15072			6420		
Всього з п.р.	72180	10790	150531	147792		
Жовтень	11008			56136	27397	265612
Листопад	22719			56277		
Грудень	8393			3542		
З початку року	114300	10790	150531	263746	27397	265612
Всього	150531	10790	150531	265612	27397	265612

Так, станом на 1 січня 2018 р. в ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» були залишки майже по всіх культурах, що перейшли з минулого року. В січні, лютому прямих витрат по пшениці та цукрових буряках не було. Вихід продукції рослинництва почався з квітня, коли одержували зелену масу від багаторічних трав на корми. Продукція пшениці озимої почала надходити в липні, а від цукрових буряків у жовтні.

По місяцях спостерігається явна невідповідність між сумою витрат і вартістю одержаної продукції від урожаю, чого не скажеш про тваринництво. Ми пропонуємо фактичну собівартість продукції тваринництва визначати щомісяця, а не один раз у кінці року, як це робиться у більшості господарств. Реалізація цієї пропозиції підвищить оперативність обліку й контролю, але зумовить потребу у додаткових розрахунках. Однак робити це прийдеться. Адже в сучасних умовах часто буває, що ферма кожного місяця має економію

прямих витрат, а в кінці року після списання непрямих витрат з'являються перевитрати. При визначенні собівартості щомісяця подібних випадків не буде. Оскільки процес виробництва в тваринництві порівняно із рослинництвом більш рівномірний, витрати на виробництво можна обмежити поточним роком, не відносячи їх по більшості галузей на незавершене виробництво.

Виробництво продукції сільського господарства здійснюється шляхом вирощування сільськогосподарських культур і тварин в структурних підрозділах, ланках, комплексних бригадах. Тому бухгалтерський облік повинен надавати інформацію для оперативного керівництва по виробничих підрозділах.

Методичними рекомендаціями з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств визначено перелік об'єктів планування та обліку по виробництву продукції рослинництва.

Перша група:

- зернові та зернобобові культури;
- технічні культури;
- картопля та овочеві культури (при вирощуванні овочевих культур окремо обліковують тепличне господарство: теплиці зимові, теплиці весняні, парники);
- кормові культури;
- багаторічні насадження (плодові, ягідні культури та виноградники);
- квітникарство.

Друга група. Об'єктами обліку витрат під урожай майбутнього року є сільськогосподарські роботи або культури, які дадуть урожай у наступному році. Незавершене виробництво у рослинництві (витрати під урожай майбутнього року) включає: посів озимих зернових на зерно, посів озимих зернових на зелений корм і силос, посів овочевих культур на зиму, підняття зябу, луцення стерні (без зяблевої оранки), внесення органічних добрив, внесення мінеральних добрив, снігозатримання (у четвертому кварталі), догляд

за багаторічними травами посіву минулих років і т.д.

Облічені витрати на аналітичних рахунках даної групи залишаються на кінець року в незавершеному виробництві. В наступному році їх розподіляють на об'єкти першої групи пропорційно до площ посіву, фактично зайнятих конкретними сільськогосподарськими культурами.

Третя група. Частина витрат рослинництва не може бути зразу віднесена на об'єкти обліку першої або другої груп, бо вони належать до декількох об'єктів обліку (непрямі витрати). Це витрати, що розподіляються протягом року, їх обліковують на окремих аналітичних рахунках, а в кінці року розподіляють по об'єктах обліку. До таких витрат відносяться: амортизаційні відрахування по основних засобах, що використовуються в рослинництві, які підлягають розподілу; ремонт основних засобів, що використовуються в рослинництві, який підлягає розподілу; витрати по зрошенню, які підлягають розподілу; витрати по осушенню, які підлягають розподілу.

По перелічених об'єктах відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких обліковують витрати за встановленими статтями. Їх розподіляють в кінці року по об'єктах обліку першої і другої груп.

Витрати на зрошення та осушення можуть бути обліковані в другій або третій групах, що залежить від характеру проведених витрат: по другій групі як незавершене виробництво, що переходить на наступний рік; по третій групі - витрати поточного року, що розподіляються.

Четверта група. Частина витрат в рослинництві пов'язана з виробництвом кормів, післязбиральною доробкою продукції тощо. Ці витрати обліковують на окремих аналітичних рахунках: силосування, сінажування, збирання і скиртування соломи, виробництво трав'яного борошна та інші. Обліковують такі витрати по окремих об'єктах з метою більш точного визначення окремих видів супутньої та побічної продукції або конкретизація витрат по кормовиробництву. В кінці року по таких об'єктах обліку вираховують фактичну собівартість продукції або розподіляють витрати на аналітичних рахунки об'єктів першої групи.

Витрати на виробництво обліковуються виходячи з певних умов виробництва і при цьому для організації аналітичного обліку необхідно враховувати такі фактори:

1. Організацію виробництва.
2. Характер продукції.
3. Технологію виготовлення продукції.

Для обліку витрат у Плані рахунків призначено два класи рахунків: 8 “Витрати за елементами” та 9 “Витрати діяльності”, а також рахунок 23 “Виробництво”. Відповідно до інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, ці рахунки можуть використовуватись по-різному, з врахуванням виду діяльності та розміру підприємства.

Облік витрат із використанням рахунків класу 8 і 9 передбачає застосування для узагальнення витрат: за елементами - рахунків класу 8 та за видами діяльності – рахунків класу 9. На транзитних рахунках класу 8 мають збиратись витрати за елементами, що дасть змогу без додаткових витрат часу отримати не тільки загальну суму операційних витрат, але й їх складові. Така інформація важлива для управління підприємством.

Облік витрат із використанням тільки рахунків 9 класу передбачає узагальнення витрат лише за видами діяльності, без групування їх за елементами. Недоліком такого способу витрат, на нашу думку, є те, що без додаткових вибірок неможливо побачити витрати за елементами, це ускладнює роботу щодо формування фінансової звітності. Прямі виробничі витрати із рахунків обліку активів та зобов'язань списують безпосередньо на рахунок 23 “Виробництво”, непрямі – на рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”, інші витрати операційної діяльності, фінансові витрати, надзвичайні витрати - на відповідні рахунки класу 9. Слід зазначити, що групування витрат за елементами в сільськогосподарських підприємствах має свої особливості порівняно з іншими галузями народного господарства, про що свідчать дані відповідної звітності.



Таким чином, в звичайних сільськогосподарських підприємствах облік витрат має вестися за схемами, близькими до тих, якими користувалися раніше, тобто на рахунку 23 та на рахунках класу 9 (рахунки класу 8, на нашу думку, використовувати недоцільно).

В малих підприємствах слід застосовувати схему обліку витрат, що використовується у фінансовому обліку із застосуванням рахунків класу 8 і 9 та без застосування рахунків класу 9.

При цьому метою обліку витрат та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) залишається документальне, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів.

Облік витрат доцільно здійснювати за такою схемою:

$$B = O + Mв + Iв \pm Zм \pm Zх \pm Zнв,$$

де: O-оплата праці на виробництво продукції;

Mв - матеріальні витрати, що становлять вартість придбаних матеріальних цінностей;

Iв - інші витрати;

Zм - залишки матеріальних цінностей на початок і кінець звітного періоду;

Zх - залишки вартості молодняку на вирощуванні та відгодівлі на початок і кінець звітного періоду;

Zнв - залишки вартості незавершеного виробництва на початок і кінець звітного періоду.

Іншими словами, собівартість виробленої продукції - це витрати на придбання матеріальних цінностей плюс перехідні залишки на початок року матеріалів, продукції, молодняку тварин та незавершеного виробництва й мінус ці ж залишки на кінець звітного періоду та інші витрати, що стосуються виробництва продукції звітного періоду.

Витрати на виробництво збираються на рахунку 23 "Виробництво". Після збору витрат, які відносяться до непрямих, вони розподіляються й включаються

у собівартість продукції. Загальна сума витрат на виробництво повинна деталізуватись в розрізі аналітичних рахунків. Деталізація витрат здійснюється в таких напрямках:

1. За місцем виникнення витрат.
2. За видами продукції, робіт, послуг.
3. За статтями калькуляції.
4. За видами використовуваних матеріалів і форми оплати праці.
5. За нормами й відхиленнями від норм.
6. За сферами відповідальності (по відхиленням від норм).
7. За факторами й причинами відхилень (за рахунок норм, цін, заміни матеріалів тощо).

Слід відмітити, що організація синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво може бути успішною лише в тому випадку, коли головний бухгалтер розробить силами бухгалтерії проект організації обліку, в якому чітко вказується за якими ознаками побудований синтетичний і аналітичний облік та чітко описано методику збору інформації про витрати і формування собівартості продукції.

Будь-яке підприємство, а особливо сільськогосподарське, має потребу у плануванні та контролі. Планування й контроль, у свою чергу, є необхідними атрибутами управління підприємством. Основною складовою планування є кошторис або бюджетування.

Використання бюджету створює для підприємства значні переваги.

1. Планування допомагає контролювати виробничу ситуацію. Без наявності плану управлінець, як правило, тільки реагує на виробниче становище, замість того, щоб його контролювати. Бюджет сприяє чіткій та цілеспрямованій діяльності підприємства.

2. Бюджет є складовою частиною управлінського контролю, створює об'єктивну основу оцінки результатів діяльності організації в цілому та її підрозділів. Якщо бюджету немає, то при порівнянні показників поточного періоду з попередніми можна дійти помилкових висновків, а саме: показники

минулих періодів можуть включати в собі результати малопродуктивної роботи. Покращення цих показників означає, що підприємство стало працювати краще, але свої можливості не вичерпало. При використанні показників минулих періодів не враховуються можливості, які з'явилися зараз і яких не існувало в минулому.

3. Бюджет є засобом координації діяльності різних підрозділів підприємства. Він спонукає управлінців окремих ланок будувати свою діяльність, приймаючи до уваги інтереси підприємства в цілому.

4. Бюджет – основа для оцінки виконання плану центрами відповідальності та їх керівниками: робота менеджерів оцінюється за звітами про виконання бюджету; порівняння фактично досягнутих результатів з даними бюджету вказує на ділянки, які потребують посиленої уваги та дій.

Практика показує, що формування комплексного фінансового плану (бюджетування) викликає значні ускладнення. Чим це пояснюється? Однією з основних причин є відсутність на підприємстві стратегії, фінансово-економічних цілей і критеріїв. Відсутність у керівництва чіткого розуміння цілей, складність орієнтації в ринкових умовах, приводить до того, що планування відсувається на другий план, неминуче поступаючись місцем рішенням поточних справ.

У господарстві витрати по кормовиробництву ведуть по групах культур: однорічні трави, багаторічні трави тощо. Витрати обліковують по основних культурах: люцерна, конюшина, тимофіївка, суданка, сорго та інші. В господарствах, які спеціалізуються на виробництві насіння кормових культур, облік ведуть по окремих культурах і їх біологічних сортах.

В обліку розмежовують витрати по сінокосах і природних пасовищах, культурних і природних угіддях. Витрати по створенню і корінному поліпшенню культурних сінокосів і пасовищ обліковують у складі незавершеного виробництва по рослинництву і розподіляють по роках використання відповідно з пасовищним оборотом. Поточні витрати по

утриманню сінокосів і пасовищ відносять на продукцію урожаю поточного року.

Витрати на виробництво овочів закритого ґрунту у спеціалізованих господарствах обліковують по видах споруд (теплиці зимові, теплиці весняні, утеплений ґрунт, гідропоніка тощо), а в них – окремо по кожній культурі. В неспеціалізованих господарствах облік організовують в цілому по видах споруд.

Перелік об'єктів калькулювання продукції та калькуляційних одиниць сільськогосподарського виробництва у рослинництві наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції в ТОВ «Агрокомпанія «Дружба»

Об'єкти планування та обліку виробничих витрат	Об'єкти калькулювання продукції	Одиниця калькулювання
1	2	3
<i>1. Зернові і зернобобові культури</i>		
Озимі та ярові пшениця, жито, ячмінь, кукурудза на зерно, овес, рис, гречка, горох, соя та ін.	Зерно, зернові відходи	1 центнер
<i>2. Технічні культури</i>		
Соняшник на зерно	Насіння	1 центнер
Льон-довгунець, коноплі	Насіння, солома	-//-
Буряки цукрові	Коренеплоди	-//-
Висадки-насінники буряків	Насіння	-//-
Тютюн	Листя свіже, насіння	-//-
Цикорій	Коріння	-//-
Лікарські однорічні трав'яністі культури	Листя свіже, плоди, насіння	-//-
Лікарські багаторічні трав'яністі культури	Листя свіже, плоди, насіння, коріння, трава	1 центнер
	Розсада	1 тис. шт.
Ефіроолійні однорічні трав'яністі культури	Насіння, плоди	1 центнер
	Насіння, листя	1 центнер
Ефіроолійні багаторічні трав'яністі культури	Листя свіже, кореневища, зелена маса, пагіння, саджанці	1 тис. шт.
	Суцвіття	1 центнер
	Насіння, суцвіття	1 центнер
Ефіроолійні кущові культури	Квіти, листя і пагіння, зелена маса, саджанці	1 тис. шт.
	Листя свіже, квіти	1 центнер
Ефіроолійні деревоподібні культури	Саджанці	1 тис. шт.

## Продовження табл. 2.2

1	2	3
<i>3. Картопля та овочеві культури</i>		
Картопля	Картопля	1 центнер
Овочеві культури відкритого ґрунту	Овочі та плоди	-//-
Капуста, кукурудза цукрова в качанах молочно-воскової стиглості	Качани	-//-
Коренеплідні овочеві культури (буряки, морква та інші)	Коренеплоди	-//-
Багаторічні овочеві культури (ревіль, щавель, хрін та ін.)	Насіння, зелень, кореневище	-//-
Насінництво овочевих культур, кормових коренеплідів і баштанних культур	Коренеплоди, насіння	-//-
Баштанні продовольчі та кормові культури (кавуни, дині, гарбузи)	Плоди, насіння	-//-
Овочеві культури закритого ґрунту (цибуля на перо, огірки, помідори, салат, редиска, розсада)	Плоди, коренеплоди, зелень (за видами)	-//-
	Розсада (за видами)	1 тис. шт.
Гриби	Гриби	1 центнер
<i>4. Кормові культури</i>		
Буряки кормові та цукрові на корм, морква	Коренеплоди	-//-
Кукурудза на силос і зелений корм	Зелена маса	-//-
Однорічні та багаторічні сіяні трави	Сіно, насіння, зелена маса	-//-
Сіножаті і пасовища природні	Сіно, зелена маса	-//-
Силосування	Силос	1 тона
Стогування	Сінаж	-II-
<i>5. Багаторічні насадження (плодові, ягідні культури та виноградники)</i>		
Насіннячкові, кісточкові культури	Плоди	1 центнер
	Живці	1 тис. шт.
Ягідники	Ягоди	1 центнер
Плантацнхмелю	Плоди	1 центнер
	Живці, чубуки	1 тис. шт.
Шишки хмелю	Шишки	1 центнер
	Живці	1 тис. шт.

Отже, склад і структура аналітичних рахунків по рослинництву залежить від конкретних умов господарювання в кожному підприємстві.

## 2.2. Облік витрат на виробництво

Основою бухгалтерського обліку є відображення господарських операцій на рахунках.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних, послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В обліковому процесі здійснюється реєстрація, групування, систематизація даних, а також калькулювання собівартості продукції. Для контролю й аналізу за витратами поряд з їх обліком за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції.

Нормативне визначення поняття «прямі витрати» міститься у П(С)БО 16 «Витрати»: «прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом» (згідно п. 4)

Матеріальні витрати (виробничі запаси, комплектуючі, електроенергія і та ін.) займають значну питому вагу в структурі собівартості продукції та витрат підприємств в цілому (від 60% до 95% залежно від галузі економіки), питання правильного обліку і контролю матеріальних витрат на підприємстві є надзвичайно актуальними

Дослідивши думку вчених на визначення «прямі витрати» можна побачити ряд неточностей, одною з яких є те, що вживання в зазначених категоріях спрямованості витрат на виробничу діяльність дає думку, що вони виникають тільки при виробництві продукції з чим неможливо погодитися, бо туди входять різні види витрат, які мають різні напрями діяльності підприємства, як наприклад:

- транспортно-заготівельні витрати на придбання запасів;
- витрати на утримання складів для зберігання запасів;
- витрати на утримання допоміжних виробництв;
- витрати на захоронення екологічно небезпечних відходів;

- оплата послуг сторонніх організацій щодо приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів та очищення стічних вод;
- інші види поточних витрат на збереження природи;
- загальногосподарські витрати тощо

Тож після огляду економічної літератури, їх осмислення, можливо визначити таке узагальнене визначення, що прямі витрати являють собою загальні витрати, які легко (прямо) відносяться на певний об'єкт витрат (методом прямого відстеження).

Виробництво і продаж послуг є основною стадією, на якій виробляються матеріальні блага,цей процес прямо і назавжди пов'язаний з витратами. В процесі купівлі ресурсів основними операціями є оплата постачальникам за актуальними цінами , оплата витрат,які пов'язані з доставкою придбаного і транспортно-заготівельних витрат. Відбувається поєднання людської праці із засобами виробництва,створюється новий продукт, який має вже свою вартість.

Облік витрат виробництва на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» здійснюється бухгалтерією підприємства централізовано за цехами або ділянками та видами виробництва у розрізі елементів витрат та калькуляційних статей витрат, тобто із застосуванням відповідних рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності»

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 80 «Матеріальні витрати». За дебетом записуються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом - списання на рахунок 23 «Виробництво» прямих матеріальних витрат,які входять в виробничу собівартість, на рахунки класу 9 - витрати, які являють собою адміністративні витрати,загальновиробничі витрати,витрати на збут та ін , або кореспондує на рахунок 79 якщо підприємство не користується 9 класом рахунків.

Для контролю за використанням матеріалів у виробництві застосовують такі методи:

Документальне оформлення відхилень від норм (нормативний метод).

Метод розкрою за партіями матеріалів.

Інвентарний метод

Облік прямих витрат виробництва, що включаються до собівартості продукції на підприємстві ведуться на рахунках 91 «Загальновиробничі витрати» та 23 «Виробництво»

Синтетичний облік витрат та вихід продукції сільськогосподарського виробництва здійснюють на активному, калькуляційному рахунку 23 «Виробництво», до якого належать субрахунки: 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво», 233 «Допоміжні виробництва».

За економічним змістом рахунок 23 «Виробництво» відноситься до групи рахунків господарських засобів та процесів, обліку витрат на виробництво, за призначенням та структурою – до групи операційних, калькуляційних рахунків.

В дебет рахунка 23 «Виробництво» відносять прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати та виробничі накладні витрати (загальновиробничі витрати) а також витрати нанесені від браку продукції (робіт, послуг). А в кредит рахунка належать суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг.

Аналітичний облік на рахунку 23 «Виробництво» в господарстві здійснюють за встановленими об'єктами обліку витрат, зокрема видами виробництв, за статтями витрат та видами сільськогосподарської продукції, що виготовляється підприємством.

Можна зробити висновок, що різними авторами термін «витрати на оплату праці» трактується майже однаково. Оскільки витрати на оплату праці є не єдиним терміном, що окреслює процес витрачання грошових коштів для виплати заробітної плати, лікарняних та відповідних податків та відрахувань, що виникають при утриманні кадрового персоналу, належним є розгляд та співставлення терміну «витрати» з подібним терміном – «затрати».

Облік витрат на оплату праці є однієї з найскладніших робіт бухгалтерії, для ефективного виконання якої потрібна повна і своєчасна інформація.



Як соціально-економічна категорія, «заробітна плата служить основним засобом задоволення особистих потреб працюючих, економічним важелем, що стимулює розвиток суспільного виробництва, ріст продуктивності праці, скорочення витрат на виробництво, засобом перерозподілу кадрів по галузях».

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [9] З точки зору підприємства поняття «заробітна плата» за своєю сутністю переходить до поняття «фонд оплати праці» або «витрати на оплату праці», оскільки виступає одним з елементів витрат операційної діяльності підприємства. Тому останні два поняття можна ототожнювати, хоча у деяких джерелах інформації під витратами на оплату праці розуміється сума величини фонду оплати праці та соціальних нарахувань [10, с. 174].

Розмір зарплатні пов'язаний зі складністю та умовами роботи, професійно-діловими якостями працівника, результатами його праці та господарською діяльністю ТОВ «Агрокомпанія «Дружба».

Оплата праці найманим робітникам нараховується виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі відповідних первинних документів, та відноситься на відповідні об'єкти витрат.

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці на нашому підприємстві ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На рахунку ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), за не одержані в установленій строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

По кредиту субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності, а по дебету - утримання із заробітної плати, суми виплаченої заробітної плати і депонованої. Звідси в бухгалтерському обліку на суму нарахованої заробітної плати роблять запис по кредиту рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і дебету рахунків:

23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін. (на суму нарахованої основної і додаткової заробітної плати премій, які виплачуються із фонду оплати праці);

651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» (на суму допомоги по соціальному страхуванню, нарахованої за рахунок коштів соціального страхування) та ін..

Суми, виплачені з каси підприємства (заробітна плата премії, допомога по тимчасовій непрацездатності тощо належні працівникам), відображаються записом по дебету рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і кредиту рахунка 30 «Готівка»

До виробничої собівартості продукції крім прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці включаються інші прямі витрати.

До інших прямих витрат відносяться всі виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта затрат, крім матеріальних витрат і витрат на оплату праці, а саме (п. 14 П(С)БО 16):

- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація необоротних активів;
- втрати від технічно неминучого браку;
- плата за оренду земельних і майнових паїв.

У табл. 2.3 розглянуто бухгалтерські проведення з обліку інших прямих витрат, які застосовуються на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба».

Таблиця 2.3

## Кореспонденція рахунків з обліку інших прямих витрат на підприємстві

р.	Зміст операції	Дебет	Кредит
Інші прямі витрати			
1	Нараховано платежі на соціальні заходи	23	65
2	Втрати від браку, які є вартістю забракованої з технологічних причин продукції зменшену на її справедливую вартість	23	24
3	Нарахована амортизація	23	13
4	Нараховано орендну плату	23	685
5	Нараховано плату за використання електроенергії	23	685

Важливою ділянкою облікової роботи є нарахування амортизації основних засобів. Розглянемо облік амортизаційних відрахувань, що здійснюється на ТОВ «Агрокомпанія Дружба»:

– витрати на купівлю амортизації основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

– витрати на самостійне виготовлення (створення) амортизації основних засобів, нематеріальних активів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

– витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

– вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і епло забезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств.

Амортизація на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» нараховується щомісяця починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта амортизації основних засобів в експлуатацію, і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

Таким чином, у разі якщо об'єкт амортизації основних засобів не використовується у господарській діяльності, то платник податку зобов'язаний вивести його з експлуатації та припинити нарахування амортизації в

податковому обліку. Виведення амортизації основних засобів з експлуатації має бути документально засвідчено та підтверджувати факт такого виведення, зокрема, наказом керівника, актом про тимчасове виведення амортизації основних засобів з виробничого процесу тощо.

До складу прямих матеріальних затрат включається собівартість сировини та основних матеріалів, що формують основу виготовлюваної продукції, закупівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат

### **2.3. Облік загальновиробничих та інших непрямих витрат виробництва**

Загальновиробничі витрати - це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємств.

Їх склад і перелік встановлює саме підприємство в залежності від його виду і особливостей. Вони відображаються в обліковій політиці підприємства.

Згідно П(С)БО 16 ЗВВ за характером включення до собівартості продукції поділяються на:

– змінні. Це витрати, які залежать від обсягу виробництва. Такі витрати повністю включаються до витрат виробництва у період їх виникнення.

– постійні. Такі витрати залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. При цьому віднесенню до складу виробничої собівартості підлягає лише частина постійних ЗВВ (постійні розподілені ЗВВ), що відповідає нормальній потужності, тобто очікуваного середнього обсягу діяльності

Сільськогосподарське виробництво відрізняється від інших виробництв сезонним характером та залежить у певній мірі від природних факторів. Тому

витрати на обслуговування та управління виробництвом у рослинництві та тваринництві в продовж календарного року формуються не рівномірно.

Визначення нормальної потужності та поділ загальновиробничих витрат по постійні та змінні у сільському господарстві теоретично та методично складно.

Тому більшість сільськогосподарських підприємств всі суми загальновиробничих витрат вважають змінними і відносять до виробничої собівартості. Проте на підприємствах, що цілорічно займаються виробництвом продукції можливо виділити постійні та змінні загальновиробничі витрати. В нашому випадку виділити їх на постійні та змінні неможливо.

Для бухгалтерського обліку ЗВВ у сільськогосподарських підприємствах призначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». На ньому обліковують виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва.

Це активний, операційний, збірно-розподільний рахунок, за дебетом якого відображають суму визнаних витрат, за кредитом – їх списання в порядку розподілу за об'єктами обліку.

До рахунку 91 у сільськогосподарських підприємствах доцільно відкривати такі субрахунки:

- 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва».
- 912 «Загальновиробничі витрати тваринництва».
- 913 «Загальновиробничі витрати промислових виробництв».
- 914 «Загальновиробничі витрати інших виробництв».
- 915 «Орендна плата за земельні паї».

Загальновиробничі витрати розподіляють між об'єктами витрат з використанням бази розподілу зафіксувавши це в обліковій політиці.

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут». Для ведення аналітичного обліку витрат і виходу продукції рослинництва упродовж року ТОВ «Агрокомпанія «Дружба»» використовує Книгу обліку витрат рослинництва. У Книзі обліку витрат виробництва групують витрати рослинництва за об'єктами обліку (культурами, групами культур, видами робіт) у розрізі встановленої номенклатури статей витрат.

Книга обліку витрат відкривається на рік. У неї щомісяця з Виробничих звітів записують підсумки витрат і виходу продукції по об'єкту обліку витрат. У Книзі підсумком накопичуються витрати за рік.

Аналітичний облік витрат дає повну інформацію про суми витрат і виходу продукції по кожному об'єкту обліку витрат в цілому по господарству за місяць і наростаючі суми з початку року.

Загальний підсумок витрат і виходу продукції за місяць по аналітичних рахунках повинен відповідати підсумками оборотів по дебету і кредиту рахунку 231, відбитим у Головній книзі дані переносяться в баланс підприємства.

Облік виробничих витрат регламентується П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати». В П(С)БО 16 «Витрати» п. 10 – п. 12 визначають склад прямих матеріальних затрат, що включається у собівартість продукції, та мають посилення на те, що П(С)БО 9 «Запаси» визначає собівартість товарів.

Об'єктом витрат може бути продукція, роботи, послуги, які виробляються, виконуються, надаються підприємством і потребують визначення собівартості. Так, у рослинництві – це озима пшениця, ячмінь, кукурудза, соняшник тощо; у тваринництві – молодняк та основне стадо великої рогатої худоби, свині тощо.

За базу розподілу сільськогосподарські підприємства можуть брати також й загальну суму основної заробітної плати, амортизацію і витрати на поточний ремонт машин та обладнання. Шляхом додавання цих сум отримують базу розподілу ЗВВ за кожним об'єктом калькулювання.

Розглянемо порядок обліку загальновиробничих витрат на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» (табл 2.4).

Таблиця 2.4

## Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат

№ з/п	Зміст операції	документ	Дт	Кт
1	Списано матеріальні цінності для загальновиробничих потреб: – виробничі запаси	Вимога-накладна, Інші витрати	91	20
	-малоцінні і швидкозношувані предмети	Передача матеріалів в експлуатацію		22
	-готова продукція	Вимога-накладна, Інші витрати		27
	-товари			28
2	Віднесено вартість послуг допоміжних виробництв для загальновиробничих потреб	Звіт виробництва за зміну		23
3	Списано витрати майбутніх періодів (оренда, передплата періодичних видань тощо)	Списання витрат майбутніх періодів		39
4	Нараховано підрядникам та іншим підприємствам і організаціям за виконані роботи і послуги для загальновиробничих потреб	Надходження товарів і послуг		63,68
5	Нараховано оплату праці загальновиробничого персоналу	Відображення зарплати в регл. обліку		66
6	Нараховано ЄСВ на зарплату загальновиробничого персоналу			65
7	Нараховано податки і платежі (плата за землю)	Інші витрати		64
8	Створено забезпечення на оплату відпусток		471	
9	Списано витрати на відрядження	Авансовий звіт	372	
10	Нараховано амортизацію матеріальних і нематеріальних необоротних активів загальновиробничого призначення	Амортизація	1	

Обліковою політикою підприємства визначено, що всі ЗВВ є змінними, а базою їх розподілу є прямі витрати без вартості насіння.

База розподілу витрат - кількісний вимір певного фактора, який чинить найбільший вплив на обсяг відповідних витрат.

Об'єктами бухгалтерського обліку, на які діляться витрати в рослинництві можуть бути окремі види сільськогосподарських рослин

(наприклад зернові, плодові, овочеві тощо), або ж їхні однорідні групи, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі, ярі зернові) та окремі культури (пшениця, жито тощо)

Визначимо розподіл загальновиробничих витрат рослинництва на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Розподіл загальновиробничих витрат рослинництва на базі сукупних витрат без насіння

Об'єкт обліку	Прямі витрати		База розподілу	Коефіцієнт розподілу	Загальновиробничі витрати
	всього	в тому числі вартість насіння			
1	2	3	4	5	6
Пшениця	66988,2	8374,2	58610	0,179000333	104919,26
Жито	10081,6	219,6	789		112,4916
Овес	2141,8	226,8	1915		342,7514
Ячмінь	22962,2	3075,2	19927		3507,999
Кукурудза на зерно	68821,9	13338,9	55383		9913,742
Насіння соняшнику	9679,7	1783,7	8496		1408,811
Соя	39759,7	5220,7	34555		6175,46
Ріпак	43509,9	2857,9	21252		3830,18
Цукрові буряки	55677,5	5339,5	50918		9022,489

Слід звернути увагу на те, що деякі матеріальні витрати, зокрема насіння і садивний матеріал, відсутні в обліку окремих культур (заготівля кормів, види сільськогосподарських робіт і тому подібне) і це призводить до ненадійності використання такої бази розподілу як загальна сума прямих витрат. Щоб дослідити краще можна провести розрахунки собівартості продукції при різних



базах розподілу загально виробничих витрат. Базою розподілу може бути оплата праці бригади.

#### **2.4. Узагальнення витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції**

Собівартість продукції (робіт, послуг) є вартісною оцінкою використуваних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, паливно-мастильних матеріалів, основних засобів, персоналу й інших витрат на її виробництво і реалізацію.

Отже «собівартість продукції» економічною категорією, яка показує систему економічного взаємозв'язку між суб'єктами господарювання у виробництві. Також собівартість як один із показників господарської діяльності висвітлює витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції в грошовій формі, що надає підставу зробити висновок про ефективність діяльності підприємства.

Враховуючи специфіку аграрного виробництва і його відмінності від звичайних суб'єктів господарювання, то найчастіше собівартість поділяють на виробничу і повну, індивідуальну і галузеву, планову і фактичну.

Індивідуальна, як зрозуміло з назви, собівартість визначається на рівні підприємства. Її рівень взаємозв'язаний від розташування і місцевих умов, таких як агрономічні, технічні, зоотехнічні, організаційно-економічні та природні.

Галузева ж собівартість показує витрати на створення й реалізацію продукції всіх підприємств галузі, тобто середню собівартість продукції по всій галузі.

Зональна складається з середніх витрат підприємств, які займаються виробництвом однорідного продукту на певній території.

Нормативна собівартість складається з витрат на виробництво та реалізацію продукції, визначених на основі чинних норм витрат ресурсів.

Собівартість, яка дозволяє організувати контроль за витратами грошей і розраховується до початку планового періоду називається плановою.

Фактичну собівартість розраховується на основі фактичних витрат і обсягу виробленої продукції. Вона дозволяє визначити прибуток підприємства та економічну ефективність, знайти причини низького доходу, збитків або збитковості окремих галузей, визначити де потрібно скоротити витрати на вироблення продукції.

Виробнича собівартість включає в себе витрати, які йдуть на виробництво, перевезення і зберігання продукції.

Собівартість готової продукції включає в себе виробничу собівартість, операційні та фінансові витрати, котрі можна прямо віднести на певний вид продукції.

Повна собівартість складається з собівартості готової продукції та витрат підприємства на реалізацію.

В рослинництві об'єктом собівартості є кожна сільськогосподарська культура, сюди ж включається вся сільськогосподарська робота у звітному періоді або звітному році.

Визначення собівартості продукції (або робіт чи послуг) здійснюють у такій послідовності етапів (рис 2.1).

На ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» розраховують собівартість в «Книзі обліку витрат з рослинництва» по кожній сільськогосподарській культурі. В цій книзі по статтях відображено всі витрати, які стосуються собівартості певного виду культури і сумовому та кількісному вираженні ті ціну побічної продукції.

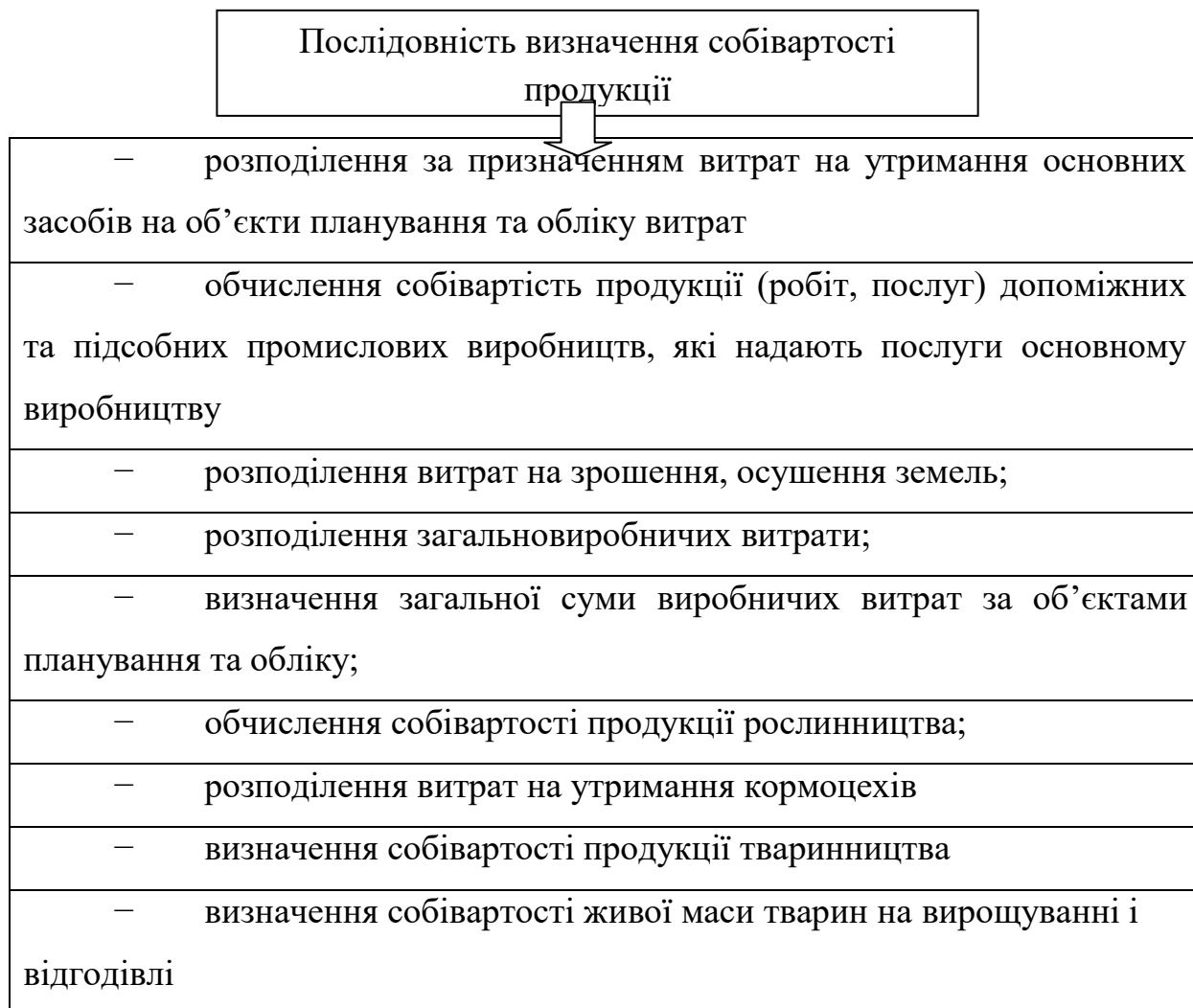


Рис 2.1 Послідовність визначення собівартості продукції

Об'єктами обчислення собівартості продукції зернових культур в ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» є зерно, зерновідходи і солома. Витрати на вирощування й збирання зернових культур становлять собівартість зерна, зернових відходів і соломи. Загальну суму витрат (за вирахуванням вартості соломи) розподіляють на зерно і зернові відходи пропорційно до питомої ваги повноцінного зерна, що міститься в зернових відходах. Собівартість 1 ц зерна і зернових відходів визначають діленням витрат вирощування зернових культур на відповідну фізичну масу зерна і зернових відходів після очищення і сушіння.

Поряд з цим виявлено факт, коли при калькуляції собівартості продукції в віддаленому структурному підрозділі ТОВ «Агрокомпанія Дружба», яке спеціалізується на вирощуванні сортового насіння зернових, витрати й вихід продукції обліковують за сортами та репродукціями.

Зернові належать до числа найважливіших культурних рослин. Вони мають найбільшу питому вагу в структурі посівних площ та валовий збір продукції серед інших сільськогосподарських культур. Це пояснюється їх винятковим значенням та різнобічним використанням.

Об'єктами обчислення собівартості продукції зернових культур є зерно (основна продукція) і солома (побічна продукція). Витрати на вирощування й збирання зернових культур становлять собівартість зерна, зернових відходів і соломи. Загальну суму витрат (за вирахуванням вартості соломи) розподіляють на зерно і зернові відходи пропорційно до питомої ваги повноцінного зерна, що міститься в зернових відходах.

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

Для прикладу розрахунку ми взяли розрахунок собівартості озимої пшениці з даними за 2017 рік, яка показана у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Перелік статей калькулювання собівартості озимої пшениці на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» 2017 р.

№ з/п.	Стаття витрат	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Заробітна плата, робітникам зайнятим у процесі виробництва	231.1	66	226,25
2.	Відрахування на соціальні заходи	231.1	651	25,94
3.	Матеріальні затрати, з них:			1933,93
	Насіння та посадковий матеріал;	231.1	273	219,86
	Паливно - мастильні матеріали;	231.1	203.1	556,55
	Мінеральні добрива;	231.1	208.1	271,26
	Електроенергія;	231.1	685	24,05
	Запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту, оплата послуг і робіт, що виконані сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати.	231.1	207	301,93
		231.1	685	560,28
4.	Амортизація	231.1	131	610,67
5.	Виплата за земельні паї	231.1	37	581,71
6.	Інші операційні витрати	231.1	27	132,4
7.	Всього			3510,9

Згідно даних вихід озимої пшениці на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» у 2017 році становив 15385 ц. Отже, загальні витрати на вирощування і збирання озимої пшениці склали 3510860 грн., Фактична собівартість 1 ц озимої пшениці склала 228,20 грн.

Відображення усіх витрат виробництва продукції підприємства ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» показана у статтях таких затверджених форм звітності, як: баланс, звіт про фінансові результати, примітки до річної фінансової звітності.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Відповідності до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», до складу елемента «Матеріальні витрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

2. Загальновиробничі (цехові) витрати – це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства.

3. Через специфіку аграрного бізнесу розподіл на змінні і постійні загальновиробничі витрати є дуже складний або майже неможливий. Тільки деякі підприємства точно можуть виділяти постійні витрати.

4. Синтетичний облік здійснюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Оскільки до складу загальновиробничих витрат входять різні за змістом статті витрат, то застосування єдиної бази розподілу призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів продукції. Тому потрібно використовувати не єдину базу розподілу, а різні у розрізі окремих субрахунків загальновиробничих витрат.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ І АУДИТ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

#### 3.1. Аналіз витрат виробництва продукції в господарстві

Об'єднання засобів спостереження за станом зовнішніх і внутрішніх чинників функціонування і розвитку підприємства та інструментів їх кількісної оцінки можна назвати як «аналітичне забезпечення» в управлінні підприємством.

П. Р. Пуцентейло переконаний, що система аналітичного забезпечення як інструмент управління повинна супроводжувати процес прийняття управлінського рішення. Потреба в комплексній діагностиці обумовлена властивістю адитивності інформації. Об'єкт, що містить в собі більше інформації, відповідно має більше зв'язків між своїми елементами і з навколишнім середовищем, більш високоорганізованими. Все це зумовлює синергетичний ефект інформаційної забезпеченості управління у здатності підвищувати ефективність діяльності підприємства [63, с.405].

Ефективність обліково-аналітичної системи залежить, насамперед, від урахування специфіки діяльності підприємства. І оскільки в основі обліково-аналітичної системи лежить системний підхід, що дозволяє розглядати підприємство як складний об'єкт, що складається з низки підсистем, то і обліково-аналітична система на підприємстві повинна складатися з ряду підсистем. У загальному вигляді в обліково-аналітичній системі виділені наступні підсистеми: інформаційного забезпечення, облікова, аналітична і підсистема аудиту. Всі елементи підсистем мають різні цілі, завдання, об'єкти, методи, призначені для різних користувачів інформації. Однак важливою рисою, котра їх об'єднує, є те, що їхня інформація використовується для прийняття рішень на підприємстві [62, с. 168].

П. Р. Пуцентейло вважає, що для реалізації системи обліково-аналітичного забезпечення існує принципова схема організації аналітичної

діяльності. На перше місце слід поставити інформаційну базу, при цьому можливою є побудова аналітичних групувань і таблиць, отримання аналітичних показників і висновків для прийняття управлінських рішень [61, с.228].

На підприємстві аналіз ефективності виробництва продукції необхідно почати з таких показників: фондівдача, фондомісткість, фондоозброєність, фондозабезпеченість, енергомісткість, продуктивність праці, матеріаломісткість тощо. Тому в даній таблиці проведено аналіз динаміки цих показників ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Показники забезпеченості підприємства основними фондами і ефективності їх використання ТОВ «Агрокомпанія «Дружба»

Показники	Одиниці виміру	Роки			Відхилення (+/-) 2017 р. від 2015р.
		2015	2016	2017	
1	2	3	4	5	6
1.Фондозабезпеченість .	Тис. грн.	302,8	272,8	505,5	202,7
2.Енергозабезпеченість	К. с.	1,9	2	2	0,1
3.Електрозабезпеченість	КВт. г.	4,7	5,6	7,5	2,8
4.Фондоозброєність .	Тис. грн.	95,2	89,4	157,8	62,6
5.Енегроозброєність	К. с	64,4	62,8	65,2	0,8
6.Електроозброєність	КВт. г	1,6	1,8	2,5	0,9
7.Фондовіддача по валовій продукції всього в т.ч.:	грн.	1,6	2	1,6	0
в рослинництві		1,3	1,7	1,4	0,1
в тваринництві		0,3	0,3	0,2	-0,1
8.Фондомісткість по валовій продукції всього в т.ч.:	грн.	0,6	0,5	0,6	0
в рослинництві		0,8	0,6	0,7	-0,1
в тваринництві		3,04	3,5	4,9	1,89
9. Продуктивність праці	Тис. грн.	156,6	181,8	195,7	39,1

Матеріали таблиці 3.1 свідчать, що показник фондозабезпеченості у звітному році збільшився порівняно з 2015 роком на 202,7 тис. грн. і становить у 2017 році – 505,5 тис. грн. Енергозабезпеченість підприємства підвищилась порівняно з 2015 роком на 0,1 К.с. і становить у звітному році – 2 К.с. Показник електрозабезпеченості зріс порівняно з 2015 роком на 2,8 КВт.г., і



становить у звітному році 7,5 КВт.г. Фондоозброєність підприємства підвищилась у звітному році на 62,6 тис.грн. і становить 157,8 тис. грн. Показник енергоозброєності підвищився порівняно з 2015 роком на 0,8 К.с. і становить у звітному році 65,2 К.с. Електроозброєність також зросла порівняно з 2015 роком на 0,9 КВт.г. Показник фондівдачі залишився незмінним порівняно з 2015 роком і становить у звітному році 1,6 грн. По рослинництві його значення зросло на 0,1 грн. порівняно з 2015 роком і становить 1,4 грн. По тваринництві простежується зниження цього показника на 0,1 грн. порівняно з 2015 роком і становить 0,2 грн. Фондомісткість по валовій продукції у 2017 році становить 0,6 грн. Порівняно з 2015 роком по рослинництву цей показник зменшився на 0,1 грн. і становить 0,7 грн., по тваринництві фондмісткість збільшилась порівняно з 2015 роком на 1,89 грн. і становить у 2017 році 4,9 грн. Показник продуктивності праці у 2017 році становить – 195,7 тис. грн. Порівняно з 2015 роком даний показник збільшився на 39,1 тис. грн., що позитивно впливає на діяльність підприємства.

Для більш детального ознайомлення із показниками ефективності діяльності підприємства ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» потрібно ознайомитись із прибутком, який отримує господарство в результаті своєї діяльності.

Прибуток є показником, що найбільш узагальнено показує результати діяльності підприємства та характеризує ефективність використання капіталу. Підприємець вкладає його у галузі, які приносять найбільший дохід. Тому при аналізі прибутку, його досліджують з метою пошуку резервів збільшення. Даний показник визначають під час складання звіту про фінансові результати. А тому аналіз суми прибутку необхідно почати з вивчення звіту про фінансові результати, де дано алгоритм формування чистого прибутку. Дані звіту про фінансові результати наведені в таблиці 3.2.

Матеріали таблиці 3.2 свідчать що підприємство під час виробничої діяльності у 2016 році отримало прибуток в розмірі 20534 тис. грн. У 2017 році отримало збитки, їхня сума складає – 12850 тис. грн. Відхилення від 2016 року становить -33384 тис. грн.

Таблиця 3.2

## Аналіз звіту про фінансові результати у ТОВ «Агрокомпанія «Дружба»

Перелік показників	Показники, тис. грн.		
	2016 рік	2017 рік	Відхилення (+/-)
1. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	87405	-	-87405
2. Податок на додану вартість	14507	-	-14507
3. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	72898	53254	-19644
4. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	49748	61861	12113
5. Валовий (прибуток+, збиток-)	+23150	-8607	-31757
6. Інші операційні доходи	59	4	-55
7. Адміністративні витрати	2412	1402	-1010
8. Витрати на збут	288	75	-213
9. Інші операційні витрати	124	2806	2682
10. Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток+, збиток-)	+20385	-12886	-33271
11. Доходи від участі в капіталі	-	-	-
12. Інші фінансові доходи	41	2	-39
13. Інші доходи	5924	2667	-3257
14. Фінансові витрати	1714	2306	592
15. Втрати від участі в капіталі	-	-	-
16. Інші витрати	1762	327	-1435
17. Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування (прибуток+, збиток-)	+22874	-12850	-35724
18. Податок на прибуток від звичайної діяльності	-	-	-
19. Фінансовий результат від звичайної діяльності (прибуток+, збиток-)	+22874	-12850	-35724
20. Надзвичайні: доходи витрати	-2340	-	2340
21. Податок з надзвичайного прибутку	-	-	-
22. Чистий прибуток (+), збиток (-)	20534	-12850	-33384

У 2017 році підприємство ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» отримало валовий збиток в розмірі 8607 тис. грн. Його отримано через перевищення суми собівартості реалізованої продукції над виручкою. Порівняно з минулим роком цей показник зменшився на -31757 тис. грн. Збитки від операційної діяльності отримано в сумі -12886 тис. грн. Відхилення від 2016 року становить -33271 тис. грн. Підприємство отримало фінансовий результат від звичайної діяльності (збиток) у сумі -12850 тис. грн., Оскільки у 2016 році підприємство від

звичайної діяльності отримало прибуток 22874 тис. грн., то відхилення становить -35724 тис. грн.

Таблиця 3.3

## Аналіз структури доходів ТОВ «Агрокомпанія «Дружба»

Показник	2016 рік		2017 рік		Відхилення (+/-)	
	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	Тис. грн.	%
1. Дохід (виручка) від реалізації продукції	87405	93,6	53254	95,2	-34151	1,6
2. Операційні доходи	59	0,1	4	0,01	-55	-0,05
3. Дохід від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-
4. Інші фінансові доходи	41	0,04	2	0,004	-39	-0,04
5. Інші доходи від звичайної діяльності	5924	6,3	2667	4,8	-3257	-1,5
6. Надзвичайні доходи	-	-	-	-	-	-
Всього	93429	100	55927	100	-37502	-

Матеріали таблиці 3.3 свідчать що найбільшу питому вагу серед доходів підприємства займає дохід (виручка) від реалізації продукції. У 2017 році його частка у загальній структурі становить – 95,2%. Порівняно з 2016 роком цей показник збільшився на 1,6%, хоча обсяг виручки зменшився порівняно з минулим роком на 34151 тис. грн. У 2017 році частка інших доходів від звичайної діяльності становить – 4,8%, порівняно з минулим роком його відсоток зменшився на 1,8%. Найменшу питому вагу, серед доходів, займають інші фінансові доходи – 0,004%. Порівняного з 2016 роком їх частка зменшилась на 0,04%. Сума інших фінансових доходів зменшилась порівняно з 2016 роком на 39 тис. грн.

Чистий прибуток формується шляхом виробничої та іншої діяльності підприємства. В ході якого господарство отримує доходи та витрати, відрахування.

Тому для більш детального ознайомлення з прибутком необхідно проаналізувати витрати підприємства, їх структуру.

Таблиця 3.4

## Аналіз структури витрат та відрахувань в ТОВ «Агрокомпанія «Дружба»

Показник	2016 рік		2017 рік		Відхилення (+/-)	
	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	Тис. грн.	%
1. Податок на додану вартість	14507	19,9	-	-	-14507	-
2. Акцизний збір	-	-	-	-	-	-
3. Собівартість реалізованої продукції	49748	68,2	61861	89,9	12113	21,7
4. Адміністративні витрати	2412	3,3	1402	2,0	-1010	-1,3
5. Витрати на збут	288	0,4	75	0,1	-213	-0,3
6. Інші операційні витрати	124	0,2	2806	4,1	2682	3,9
7. Фінансові витрати	1714	2,4	2306	3,4	592	1
8. Витрати від участі в капіталі	-	-	-		-	-
9. Інші витрати	1762	2,4	327	0,5	-1435	-1,9
10. Надзвичайні витрати	2340	3,2	-	-	-2340	-
Всього витрат і відрахувань	72895	100	68777	100	-4118	-

Матеріали таблиці 3.4 свідчать що найбільшу питому вагу серед структури витрат займає собівартість реалізованої продукції. У 2017 році її частка становить – 89,9%. Порівняно з 2016 роком цей показник збільшився на 21,7%. Частка адміністративних витрат у 2017 році відносно загальної структури складає – 2%, порівняно з 2016 роком їх відсоток зменшився на 1,3%. Питома вага інших операційних витрат становить – 4,1%, порівняно з 2016 роком їхня частка збільшилась на 3,9%. Частка фінансових витрат у 2017 році в загальній структурі витрат складає – 3,4%. Порівняно з минулим роком їх частка збільшилась на 1%. Найменшу питому вагу у структурі витрат займають витрати на збут. Їхня частка становить – 0,1%, порівняно з минулим роком відхилення становить -0,3%.

На суму прибутку, яку отримує підприємство, впливають три фактори:

1. Кількість реалізованої продукції;
2. Середня ціна реалізації за 1 ц;
3. Виробнича собівартість продукції 1-го ц.

Таблиця 3.5

#### Аналіз прибутку підприємства ТОВ «Агрокомпанія «Дружба»

Вид продукції	Реалізація, ц.	Ціна 1 ц, грн.	Собівартість 1 ц, грн.	Прибуток тис. грн.	Відхилення (+/-) тис. грн.
---------------	----------------	----------------	------------------------	--------------------	----------------------------

ii	2016 рік	2017 рік	2016 рік	2017 рік	2016 рік	2017 рік	2016 рік	2017 рік	Всього	За рахунок		
										Кількості	Ціни	Собівартості
пшениця озима	60230	27502	121,9	98,1	71,6	318,5	3029,6	-6061,4	-9091	-1646,2	-654,5	-6790,2
пшениця яра	26900	1400	122,5	9,3	90,7	318,6	855,4	-433	1288,4	-810,9	-158,5	-319,1
кукурудза на зерно	204834	170617	142,3	107,9	84,1	113,7	11921,3	-989,6	12911	-1991,4	-5869,2	-5050,3
ячмінь ярий	27824	16459	181,7	166,8	76,6	146,1	2924,3	340,7	2583,6	-1194,5	-245,2	-1143,9
соняшник	5796	3810	362,8	270,9	242,4	148,6	697,8	466	-231,8	-239,1	-350,1	357,4
соя	11372	7998	335,4	317,2	237,9	138,5	1108,8	1429,2	320,4	-329,0	-145,6	795,0
ріпак озимий	790	12842	430,4	289,1	296,2	312	106,0	-294,1	-400,1	1617,4	-1814,6	-202,9
цукрові буряки	100756	39058	42,5	36,3	21,8	51,4	2085,6	-589,8	2675,4	-1277,2	-242,2	-1156,1
картопля	1058	2643	45,4	105,6	156,0	91,2	-117,0	38,1	155,1	-175,3	159,1	171,3
Всього	439560	282329	-	-	-	-	22611,8	-6093,9	-28705,8	-6046,2	-9320,8	-13338,8

Матеріали таблиці 3.5 свідчать що підприємство у 2016 році від виробництва продукції рослинництва отримало прибуток у розмірі 22611,8 тис. грн. У 2017 році підприємство отримало збиток у розмірі – 6093,9 тис. грн. Відхилення від попереднього року становить –28705,8 тис. грн, в тому числі за рахунок зменшення обсягу виробництва продукції відхилення становить -604,2 тис. грн, за рахунок зниження ціни -9320,8 тис. грн, через збільшення собівартості продукції -13338,8 тис. грн.

Для кращого ознайомлення із факторами змін прибутку необхідно проаналізувати кожен сільськогосподарську продукцію, яку виробляє підприємство, зокрема.

У 2017 році збитковими є такі культури: пшениця озима, пшениця яра, кукурудза на зерно, ріпак озимий, цукрові буряки.

При вирощуванні озимої пшениці підприємство отримало збиток у розмірі 6061,4 тис. грн. Порівняно з 2016 роком відхилення становить -9091

тис. грн., в тому числі за рахунок зменшення кількості отриманої при виробництві продукції – 1646,2 тис. грн., за рахунок зниження ціни -654,5 тис. грн., через збільшення витрат на вирощування озимої пшениці – 6790,2 тис. грн.

Обсяг збитку при вирощуванні пшениці ярої у 2017 році становить -433 тис. грн., хоча в 2016 році по вирощуванні цієї культури підприємство отримало прибуток у розмірі 855,4 тис. грн. Такі зміни відбулись через скорочення обсягу виробництва даної продукції, значне зниження ціни продажу, та збільшення собівартості. Відхилення від 2016 року становить – 810,9 тис. грн.

Виробництво продукції кукурудзи принесло збиток у розмірі -989,6 тис. грн. Відхилення від 2016 року становить -12911 тис. грн., в тому числі за рахунок зменшення обсягу виробництва отриманий результат зменшився на 1991,4 тис. грн., за рахунок зниження ціни знизився на 5869,2 тис. грн., через збільшення витрат на виробництво зниження становить -5050,3 тис. грн.

Обсяг збитку по виробництві озимого ріпаку становить -294,1 тис. грн. У 2016 році по виробництві даної продукції підприємство отримало прибуток у розмірі 106 тис. грн. Сума отриманого результату відносно 2016 року змінилась через зменшення ціни реалізованої продукції на -1814,6 тис. грн., та через збільшення собівартості на – 202,9 тис. грн. В загальному відхилення суми збитку від 2016 року становить – 400,1 тис. грн.

При вирощуванні продукції цукрових буряків у 2017 році підприємство отримало збиток у розмірі -589,8 тис. грн. Відхилення від 2016 року становить -2675,4 тис. грн. Ці зміни відбулись через зменшення обсягу виробництва даної продукції, підвищення ціни та збільшення витрат на вирощування даної продукції.

У 2017 році підприємство отримало прибутки по таких культурах: ячмінь ярий, соняшник, соя, картопля.

При вирощуванні ячменю ярого у ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» отримано прибуток в розмірі – 340,7 тис. грн. Порівняно з 2016 роком сума

прибутку зменшилась на 2583,6 тис. грн. В тому числі за рахунок зменшення кількості отриманої від виробництва продукції, прибуток знизився на 1194,5 тис. грн., за рахунок зниження ціни від реалізації ячменю зменшився на 245,2 тис. грн., через збільшення собівартості сума отриманого прибутку знизилась на 1143,9 тис. грн.

Обсяг прибутку від вирощування продукції соняшника у 2017 році становить – 466 тис. грн. Порівняно з 2016 роком сума отриманого прибутку зменшилась на 231,8 тис. грн. Ці зміни відбулись за рахунок зменшення обсягу виробництва на 239,1 тис. грн., за рахунок зниження ціни від реалізованої продукції сума прибутку знизилась, порівняно з 2016 роком на 350,1 тис. грн., через зниження собівартості продукції сума прибутку піднялась на 357,4 тис. грн.

Виробництво продукції сої у 2017 році принесло прибуток у розмірі 1429,2 тис. грн. Порівняно з 2016 роком розмір прибутку збільшився на 320,4 тис. грн., в тому числі за рахунок зменшення обсягу виробництва продукції сума прибутку знизилась на 329 тис. грн., за рахунок зниження ціни зменшився на 145,6 тис. грн., через зниження собівартості виробництва сої сума прибутку збільшилась на 795 тис. грн.

Обсяг прибутку від виробництва продукції картоплі у 2017 році становить – 38,1 тис. грн. У 2016 році по даній продукції отримано збиток у розмірі – 117 тис. грн. Порівняно з минулим роком сума прибутку збільшилась на 155,1 тис. грн., в тому числі за рахунок зменшення обсягу виробництва зменшилась на 175,3 тис. грн., за рахунок збільшення ціни на реалізовану продукції картоплі сума прибутку збільшилась на 159,1 тис. грн., за рахунок зменшення витрат на виробництво, збільшилась на 171,3 тис. грн.

Ефективність виробництва продукції також можна проаналізувати за показником рентабельності. Рівень рентабельності показує скільки прибутку отримало підприємство на одну гривню витрат. Необхідно детально дослідити цей показник, щоб знайти резерви його збільшення.

## Аналіз рентабельності ТОВ «Агрокомпанія «Дружба»

Вид продукції	Середня ціна реалізації, грн		Собівартість 1 ц, грн.		Рентабельність, %			Відхилення (+/-), %		
	2016 рік	2017 рік	2016 рік	2017 рік	2016 рік	Умовно	2017 рік	Всього	За рахунок	
									Ціни	Собівартості
пшениця озима	121,9	98,1	71,6	318,5	70,3	- 61,7	- 69,2	- 139,5	-43,3	-96,2
пшениця яра	122,5	9,3	90,7	318,6	35,1	- 61,6	- 97,1	- 132,2	-910,4	778,2
кукурудза на зерно	142,3	107,9	84,1	113,7	69,2	25,2	-5,1	- 74,3	-47,1	-27,2
ячмінь ярий	181,7	166,8	76,6	146,1	137,2	24,4	14,2	-123	-83,1	-39,9
соя	335,4	317,2	237,9	138,5	41,0	142,2	129,0	88	-16,0	104,0
ріпак озимий	430,4	289,1	296,2	312	45,3	37,9	-7,3	- 52,6	-47,8	-4,8
цукрові буряки	42,5	36,3	21,8	51,4	95,0	- 17,3	- 29,4	- 124,4	-55,1	-69,3
картопля	45,4	105,6	156,0	91,2	- 70,9	- 50,2	15,8	86,7	23,2	63,5

Матеріали таблиці 3.6 свідчать що підприємство у 2016 році від виробництва та реалізації продукції рослинництва отримувало прибуток, тільки по картоплі отримано збиток. У 2017 році підприємство отримало збиток по таких видах продукції: пшениця озима, пшениця яра, кукурудза на зерно, ріпак озимий, цукрові буряки. Отже продукція є нерентабельною.

По озимій пшениці рівень збитковості становить -69,2%. Порівняно з 2016 роком показник рентабельності знизився на -139,5%, в тому числі за рахунок зниження ціни на реалізовану продукцію зменшився на -43,3%, через збільшення собівартості знизився на -96,2%.

У 2016 році рівень рентабельності по продукції пшениці ярої становив 35,1%. У 2017 році цей показник знизився на -132,2% і становить -97,1%. Ці зміни відбулись через зменшення ціни на реалізовану продукцію та збільшення собівартості продукції.



Рівень збитковості по продукції кукурудзи у 2017 році становить -5,1%, хоча в 2016 році по цій продукції підприємство отримувало прибуток і рівень рентабельності становив – 69,2%. Відхилення від 2016 року становить -74,3%.

У 2016 році по вирощуванні озимого ріпака рівень рентабельності становив 45,3%. У 2017 році цей показник знизився на -52,6%, в тому числі за рахунок зменшення ціни на реалізовану продукцію знизився на -47,8%, за рахунок збільшення витрат на собівартість зменшився на -4,8%.

По цукрових буряках показник збитковості у 2017 році становить -29,4%. У 2016 році по вирощуванні даної продукції підприємство отримало прибуток, тому рівень рентабельності становив – 95%. Відхилення від 2016 року становить – 124,4%.

У 2017 році рентабельними є такі культури: ячмінь ярий, соняшник, соя, картопля.

Рівень рентабельності продукції ячменю ярого у 2017 році становить – 14,2%. Порівняно з 2016 роком цей показник знизився на -123%, в тому числі за рахунок зменшення ціни на продукцію знизився на -83,1%, за рахунок збільшення собівартості знизився на -39,9%.

Рентабельність сої у 2017 році становить – 129%. Порівняно з 2016 роком цей показник збільшилась на 88%. Ці зміни відбулись через значне зниження собівартості, за рахунок якої рентабельність піднялась на 104%.

У 2016 році підприємство по виробництві картоплі отримало збиток і рівень збитковості становив -70,9%. У 2017 році по цій продукції, завдяки збільшенні ціни на реалізацію та зменшенню собівартості, отримано прибуток і рівень рентабельності відповідно становить – 15,8%. Порівняно з 2016 роком відхилення становить – 86,7%.

### 3.2. Організаційно-методичні аспекти аудиту витрат виробництва

На практиці використовуються контроль, які кваліфікуються за різними ознаками.

Нижче наведено характеристику видів контролю які використовуються на досліджуваному підприємстві.

Самий перший з них це внутрішній контроль.

Внутрішній контроль є частиною системи корпоративного управління і здійснюється як і керівництвом та іншими посадовими особами підприємства так і спеціальними контрольними службами. Для внутрішнього контролю на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» створюється комісія на чолі з головним бухгалтером, а іноді і керівником, яка здійснює перевірку. Увагу звертають в основному на виробничі витрати. Головною метою є з'ясування сумлінності робітників, виявлення нестач, розкрадань. На підставі перевірки складають Акт перевірки.

Частиною внутрішнього контролю і одним із найбільш ефективних є внутрішній аудит, який являє собою оцінку, яку проводять всередині підприємства заради перевірки і чи є діяльність ефективна

Якщо порівняти аудит з іншими організаційними формами проведення контролю, то вона охоплює і вирішує більше завдань.

Внутрішній аудит направлений на підтвердження достовірності звітності і не вирішує проблеми, які пов'язані з удосконаленням системи управління. Основною метою внутрішнього аудиту є оцінка дотримання економічної політики підприємства, оцінка функцій внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит показує і надає інформацію управлінню підприємства про фінансово-господарську діяльність. Також завдяки йому можна створити ефективну систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які можуть уникнути виникнення порушення, також підтверджує достовірність звітів підрозділів, які є на нижній ланці управління.

Оцінка ризиків є складовою системи внутрішнього контролю саме для виконання захисної функції та зменшення ризику, забезпечення порядку проведення операцій на підприємстві, завдяки якому досягаються поставлені цілі.

Внутрішній аудит здійснюється відповідно до затверджених завдань. На кожному підприємстві власники хочуть отримати достовірні дані і інформацію про собівартість та витрати. Служба внутрішнього аудиту як самостійний підрозділ надає інформацію і допомогу управлінню підприємству в організації контролю за цільовим використанням ресурсів, розроблення рекомендацій для покращення елементів витрат і рекомендацій щодо усунення викривлення інформації.

Як і любий елемент контролю, внутрішній аудит має проводитись у певній послідовності (рис. 3.1):

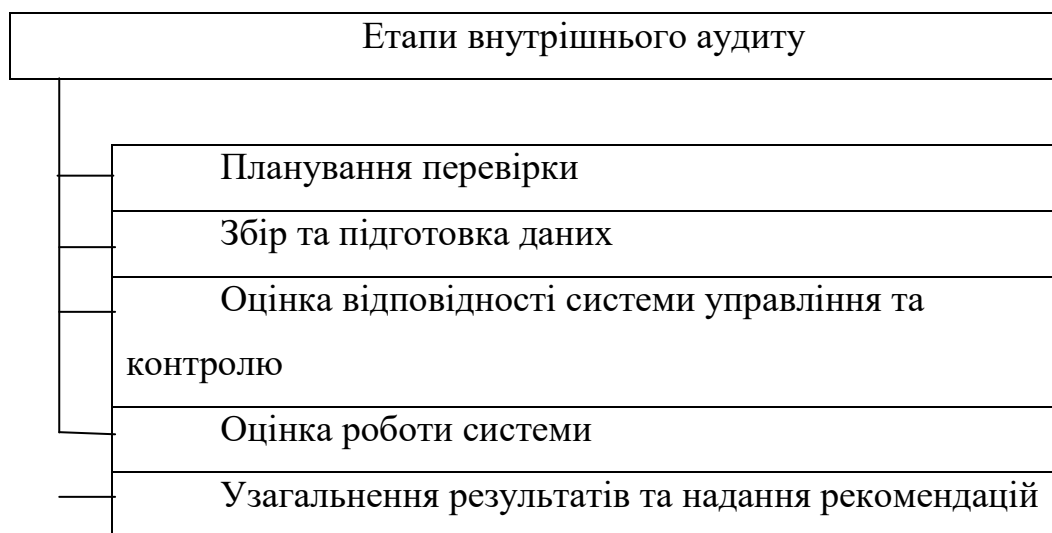


Рис. 3.1. Схема процесу внутрішнього аудиту виробничих витрат

Під час здійснення перевірки підприємства включають дані, отримані в результаті перевірки виробничих запасів, зносу необоротних активів та інших витрат.

Результати дослідження аудитора оформлюються у вигляді аудиторського звіту (висновку). Інформація, яка знаходиться у звіті, може бути використана як адміністрацією, так і зовнішніми аудиторами. Внутрішній аудит виробничих витрат не може вважатися закінченим доки не будуть затвердженні аудиторські рекомендації щодо усунення виявленні відхилення і помилки.

Залежно від адміністративного порядкування розрізняють три типи побудови структури апарату внутрішнього аудиту:

Лінійна-проста

Лінійно-штабна

Комбінована

Служба внутрішнього аудиту здійснює свою діяльність згідно плану й посадових інструкцій, які затверджуються керівництвом підприємства. У посадових інструкціях передбачають наступні розділи: загальні положення, кваліфікаційні вимоги, права та персональна відповідальність.

Окрім вже дослідженого внутрішнього контролю, на підприємстві існує зовнішній, це ревізія та аудит.

Аудит – це незалежний фінансовий контроль, який здійснюється на договірній основі аудиторськими фірмами з метою правильної відповідності операцій, обліку і звітності, виявлення помилок і невідповідності в документації підприємства.

Аудитор починає перевірку з вивчення зовнішніх і внутрішніх стандартів, що регулюють організацію і методику ведення бухгалтерського обліку. Під час здійснення аудиту витрат використовують дані про виробничі запаси, знос необоротних активів та інших витрат.

Вагоме місце в роботі аудитора посідає аудиторський ризик, оцінка якого повинна здійснюватися на всіх етапах, аж до кінцевого, фінального етапу – аудиторського висновку.

Поняття аудиторського ризику розуміється так – це суб'єктивна визначена аудитором ймовірність, яка може визнати в кінці перевірки, що бухгалтерська звітність: або може містити невиявлені суттєві викривлення; або містить суттєві викривлення, яких насправді немає.

Виділяють три зацікавлені в аудиті сторони, які представлені в таблиці 3.7

Таблиця 3.7

## Перелік користувачів аудиторського висновку

Користувачі		Суть інтересу	Як сприймають ризик
Зовнішні користувачі	Прямий фінансовий інтерес	Як власники, кредитори або інвестори, користувачі зацікавлені в достовірній інформації, необхідній для прийняття управлінських рішень	У той же час, аудиторський ризик вони можуть сприймати тільки в найнижчому значенні
	Непрямий фінансовий інтерес	Як державним органам та іншим організаціям, їм теж необхідна точна інформація, але тільки в рамках їх компетенції	Насправді, величина аудиторського ризику їм нецікава
Особа, котра аудіюється		Необхідне підтвердження правильності своєї облікової політики	Може погодитися на підвищений аудиторський ризик для задоволення своїх інтересів
Аудитор		Інтерес полягає тільки в отриманні прибутку від своєї діяльності	Зацікавлений у повній відсутності аудиторського ризику

Процес аудиту витрат на виробництво продукції на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» передбачає проведення декількох процедур, які потребують вивчення певної інформації.

Аудитор досліджує дані фінансової звітності і вивчає розділи, яким необхідно приділити максимум уваги. Перевіряється чи як часто проводиться інвентаризація, які результати і як відображаються в обліку.

Для оцінки чи правильне формування собівартості продукції за об'єктами калькулювання витрат йому необхідно перевірити статті витрат. Тому досліджується звіт про економічні показники роботи та складається робочий документ аудитора.

Спочатку потрібно провести аналіз списання матеріальних цінностей.

Аудитору доведеться аналізувати ведення складського обліку на підприємстві. Зокрема дослідити чи правильно ведуться картки складського обліку, як, коли і як часто проводять інвентаризацію, чи є договори матеріальної відповідальності з працівниками, чи сходяться списання матеріалів з даними складського обліку та інше.

До складу витрат на виробництво на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» також входить заробітна плата, аудит якої також дуже важливий.

Наслідком його проведення є визначення метода ведення бухгалтерського обліку заробітної плати, чи автоматизований даний процес, дослідження ведення документообігу, чи правильно затвердженні первинні форми документів (для прикладу табель обліку робочого часу тощо), чи контролюється процес нарахування заробітної плати з боку осіб, які відповідальні за складання звітності.

Важливе місце у складі собівартості продукції підприємства ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» посідає амортизація основних засобів. Від правильно обраного методу амортизації відповідно залежить величина собівартості і прибутку підприємства.

Під час проведення аудиту нарахування амортизації з'ясовують чи закріплена в обліковій політиці методика нарахування і наскільки вона відповідає його фактичній діяльності. Та і часто допускаються помилки під час нарахування амортизації у випадках реконструкції, модернізації або консервації основних засобів.

Всі інші прямі витрати можна об'єднати в одну групу. Насамперед, це послуги сторонніх організацій. Результатом аудиту цих витрат має стати визначення точності включення витрат до групи, налагодження документообігу, автоматизація процесу і т.д.

Всі необхідні процедури аудиту витрат на виробництво продукції можна розписати у вигляді програми (табл. 3.8). Завдяки цьому можна організувати процес перевірки чіткіше і правильніше.

Таблиця 3.8

План програми аудиту витрат на виробництво для агропромислового підприємства ТОВ «Агрокомпанія «Дружба»»

Найменування циклу	Аудиторські процедури
Етап 1. Збір аудиторських доказів	
Цикл формування непрямих витрат на виробництво продукції	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Оцінка обґрунтованості застосовуваного методу розподілу непрямих витрат.</li> <li>2. Перевірка достовірності оформлення та відображення в обліку непрямих витрат.</li> <li>3. Перевірка дотримання принципу тимчасової відокремленості фактів господарської діяльності.</li> <li>4. Перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, інших витрат тощо.</li> </ol>
Цикл формування прямих витрат на виробництво продукції	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку витрат.</li> <li>2. Перевірка достовірності оформлення та відображення в обліку прямих витрат.</li> <li>3. Перевірка правильності включення до собівартості окремих видів витрат, в тому числі нормованих.</li> <li>4. Перевірка сталості обраних в обліковій політиці схем і методів обліку витрат і способів калькулювання собівартості.</li> <li>5. Перевірка дотримання принципу тимчасової відокремленості фактів господарської діяльності при віднесенні деяких витрат на фактичну собівартість.</li> <li>6. Перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, непрямих витрат і т. д.</li> <li>7. Перевірка первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю</li> </ol>
Цикл оцінки незавершеного виробництва	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Оцінка обґрунтованості застосовуваного методу оцінки незавершеного виробництва і готової продукції.</li> <li>2. Оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва.</li> <li>3. Перевірка сталості обраних в обліковій політиці схем і методів оцінки незавершеного виробництва.</li> <li>4. Перевірка правильності розподілу фактичної собівартості між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції.</li> <li>5. Підтвердження первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.</li> </ol>

Аудиторський висновок має відповідати вимогам, які передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність». Він рахується як офіційний документ, який засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який має в собі висновок стосовно перевіреного підприємства.

Хотілося б також звернути увагу на те, що в сучасному обліку є кілька методів обліку витрат. Суперечки щодо ефективності кожного з них ведуться постійно і навіть сьогодні. Найпопулярнішими є два, які розписані у таблиці 3.9.

Таблиця 3.9

## Методи обліку витрат

Найменування методу обліку витрат	Переваги	Недоліки
Standart costing	Ефективна, коли стандарти розроблені окремо за змінними елементами витрат, а також при правильно встановлених цінах на матеріали і нормах витрат на робочу силу. Таким чином, можна прогнозувати суму витрат на виробництво та реалізацію продукції, заздалегідь встановити ціну і обчислити собівартість. Ця система вимагає менш складної техніки обліку витрат і калькулювання продукції, оскільки відома величина витрат. Крім того, спрощується бухгалтерський облік, тому що він вимагає лише аналізу відхилень від нормативів. Є можливість регулювати прибуток зміною обсягу виробництва	Важко скласти нормативи згідно з технологічною картою виробництва. При ринкових відносинах зміна цін на матеріали та комплектуючі неминуха, а це ускладнює розрахунок незавершеного виробництва і вартості залишків у складі готової продукції. Надзвичайно незручно й складно обчислювати стандарти, коли підприємство виконує різні за специфікою типи замовлень
Direct costing	Собівартість включає лише ті витрати, які можна прямо віднести на той чи інший вид продукції. Це дає можливість значно знизити ціни і підвищити рівень своєї конкуренції на ринку. Прийнято вважати, що дана система обліку витрат не стимулює перевиробництво.	Необхідність точного розподілу витрат на прямі і непрямі, на постійні та змінні.



Таким чином можна з впевненістю сказати що облік витрат на виробництво є дуже важливим елементом діяльності будь-якого підприємства, зокрема і для ТОВ «Агрокомпанія «Дружба». Тому без правильної організації даного процесу досягти правильності результатів обліку важко.

Аудит витрат на виробництво необхідний для визначення помилок, перевірки і покращення обліку на підприємстві.

### **3.3 Шляхи удосконалення обліку, аналізу і аудиту витрат виробництва**

Рівень собівартості продукції залежить від багатьох виробничих умов, одні з них виступають як джерело зниження собівартості продукції, інші – як фактори, ще інші – як стимули.

Визначення і використання резервів зниження собівартості продукції головне завдання економічного аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства.

Основними шляхами зниження собівартості продукції є:

- ріст продуктивності живої праці;
- прискорення науково-технічного розвитку;
- покращення використання уречевленої праці, скорочення ліквідація непродуктивних витрат;
- підвищення якості продукції, покращення використання основних фондів.

Є дуже значна проблема в частині обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах – це проблема повноти відображення витрат у обліку. Ця проблема виникла через певні фактори, якими є державна влада України, система оподаткування і тіньовий сегмент виробництва.

Найбільшою питомою вагою витрат, які залишається поза обліком, становить оплата праці. Цей термін називається «тіньова зарплата».

Оплата цієї зарплатні йде з коштів з «тіньових доходів», які виникли у процесі приховання у отриманої виручки від реалізації продукції.

Основними причинами, за якими виникають ці «тіні» є високі ставки податків і відрахувань, недосконала нормативна база, високий рівень корупції, «панібратства», тощо.

Для підвищення рівня прибутковості потрібно дотримуватися деяких аспектів в організації обліку витрат, а саме:

- забезпечити усіх робітників підприємства методичним забезпеченням
- кваліфіковане кадрове забезпечення
- суворе дотримання документообігу на підприємстві;
- групування витрат за їх видами;
- порядок визнання та відображення витрат у звітності тощо

З метою підвищення рентабельності є певні пропозиції :

- дотримуватися сівозмін;
- вносити достатню якісний органічних та мінеральних добрив;
- користуватися засобами захисту рослин;
- використовувати якісний посадковий матеріал (нові сорти, гібриди);
- важливо освоїти новітні енергозберігаючі технології тощо.

Зрозуміло що неможливо одразу запровадити у виробництво всі заходи по зниженню собівартості продукції, тому перевагу надавати тим, які можна впровадити в ближчий час і які будуть найефективніші і потрібніші в цей період часу.

Основними заходами щодо зниження собівартості продукції для ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» є:

- впровадження у виробництво кращих сортів культур;
- введення прогресивних систем обробки землі, дотримання сівозмін і технології виробництва;

– інтенсифікація виробництва шляхом раціональної хімізації і поліпшення земель;

– зміна обсягу та структури продукції,

Використання прогресивних агротехнічних засобів мають велике значення для землеробства, оскільки сприяє скороченню трудових ресурсів та якісному поліпшенню родючості ґрунту, що позитивно впливає на врожайність культур і в підсумку на рівень собівартості.

Важливе значення для зниження собівартості для ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» є удосконалення організації виробничих процесів. Основними заходами є:

- ліквідація простоїв техніки,
- зменшення витрат робочого часу,
- холостих переїздів транспортних засобів,
- обов'язкове виконання вимог технології виробництва,
- зміцнення виробничої та трудової дисципліни

Завдяки введенню прогресивних технічних засобів можливо скоротити трудові ресурси та якісно поліпшити родючість ґрунту, що позитивно впливає на врожайність культур і на рівень собівартості.

Щоб уникнути помилок під час здійснення обліку витрат виробництва, необхідно чітко дотримуватись правил обліку, встановлених законодавством України та проводити аудиторські перевірки, покращувати систему внутрішнього контролю на підприємств.

Важливо також виконувати норми посіву, не перевищувати дози внесення добрива, встановити оптимальні режими роботи техніки для скорочення витрат палива.

В організації обліку витрат виробництв на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» зможе допомогти впровадження нового обладнання, яке використовує нові комп'ютерні технології.

Ефективне функціонування автоматизованого робочого місця бухгалтера з обліку витрат можливе за умови формування необхідної інформації, а також

нормативно-довідкової інформації, яка сформована у вигляді підсистеми управління підприємством.

Отже, підприємство повинно постійно удосконалювати облік витрат у відповідності з новими тенденціями. Адже, час не стоїть на місці, і виробничий процес також повинен періодично оновлюватися і включає новітні технології. Щоб підприємство залишалось конкурентоспроможним, у ньому повинні проводити періодичний аналіз господарської діяльності, внутрішній і зовнішній аудит. Особливо у частині обліку витрат, адже саме цей елемент облікового процесу формує собівартість виготовленої продукції. А, як відомо, вона тісно пов'язана з прибутком.

Облік витрат за центрами відповідальності доцільно будувати, узгоджуючи наступні відправні моменти:

- 1) Оперативний контроль.
- 2) Підведення підсумків за рік.
- 3) Процес калькулювання та складання звітності.

Оперативний контроль витрат на виробництво продукції рослинництва доцільно здійснювати щоденно і проводити одночасно із контролем технології шляхом порівняння фактичних обсягів робіт і витрат на їх проведення з плановими нормативами технологічних карт, тобто безперервно здійснювати відстежування руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва та продукції, з метою накопичення та групування витрат за об'єктами обліку для подальшого співставлення бюджетних і фактичних показників з метою виявлення відхилень. Його основним засобом є оперативний облік. За даних умов, облік витрат за центрами відповідальності повинен вестися деталізовано по видах культур, видах робіт, видах продукції рослинництва (основна, супутня, побічна), циклах виробництва та технологічних процесах (операціях), статтях витрат з групуванням на змінні, умовно-змінні та постійні.

Підведення підсумків за рік характерно етапу завершення технологічного процесу вирощування продукції рослинництва. За його проведення оцінюється виконання запланованої роботи в цілому центром відповідальності. Такий

контроль за витратами дає можливість визначати напрями економії (перевитрат) ресурсів, зокрема, за конкретною культурою технологічні витрати слід коригувати на площу посіву та вихід продукції та отримані дані співставляти з бюджетними показниками. На основі отриманих даних підводять підсумки роботи і визначення суми винагороди працівників виробничих підрозділів. Так, наприклад, планове завдання, яке було доведено на початку року по виходу продукції та технологічних витратах, може бути скориговане, якщо змінилась площа посіву. Такі коригування в свою чергу вплинуть на розмір зміни суми умовно-змінних витрат. Але, як відмічалось раніше, дані зміни не залежать від діяльності підрозділів, так само, як й зміни, пов'язані із інфляційними процесами, під якими слід розуміти зміну вартості окремих видів послуг та матеріалів тощо.

Але за умови, коли площа посіву не змінюється, то контроль може здійснюватися також за сумою співставлення нормативних та фактичних витрат, що буде пов'язано із зміною розміру змінних витрат. Так, наприклад, на розмір змінних витрат може впливати, зокрема, зміна вартості на збирання, транспортування, обробку та доведення до стану, придатного до реалізації або тривалого зберігання 1 ц продукції.

Облік та контроль постійних витрат здійснюється шляхом порівняння та доведення бюджетної суми витрат до фактичної по кожному центру відповідальності. Доцільно при цьому зіставляти дані щодо певного виду витрат у цілому по підрозділу, а не суми, віднесеної на певні види продукції, тобто економію (перевитрати) постійних витрат підрозділу (бригади) слід обчислювати на підставі бюджету та фактичних даних, по витратах на утримання техніки, яку обслуговує бригада, - на підставі бюджету бригади та аналітичних даних рахунку 91 або окремого аналітичного рахунку, що відкривається у складі рахунку 23.

Вагомого значення також набувають природно-кліматичні умови, надзвичайні ситуації, вплив яких на жаль складно передбачити, незважаючи на те, що він може бути досить істотним. Вони зумовлюють необхідність

періодичного уточнення та коригування подібних витрат, причому частіше ніж раз на квартал шляхом документального оформлення. У рослинницьких підрозділах коригування виробничого завдання доцільно робити до початку або в процесі виконання весняно - польових робіт, наприклад, через зміну призначення посівів озимих або замість однієї запланованої культури висівають іншу, рідше – зміну технології вирощування продукції рослинництва. Такі ситуації вимагатимуть уточнення завдання підрозділу, зокрема його доходів і витрат. При коригуванні вносяться зміни до завдання підрозділу шляхом розробки додаткової технологічної карти і встановлення ліміту витрат та доходу.

Процес калькулювання та складання звітності є завершальним моментом у процесі обліку та контролю витрат рослинництва за центрами відповідальності. Всі скориговані суми витрат формують бригадну собівартість продукції рослинництва. Дана інформація слугує для складання внутрішньої звітності бригади (виробничого підрозділу) та врахування її в подальшому при складанні зведеної бухгалтерської фінансової звітності та статистичної форми № 50 – сг.

Тобто, запропонована побудова обліку витрат дасть можливість:

- 1) здійснювати оперативний контроль за витратами протягом технологічного процесу та виявляти непередбачені відхилення та прийняти дієві оперативні рішення;
- 2) в кінці року на основі поточних даних оперативного контролю здійснювати коригування бюджетних даних до фактичних для підведення підсумків роботи працівників виробничих підрозділів щодо виконання госпрозрахункових завдань;
- 3) на підставі фактичних даних обліку та контролю витрат здійснювати процес калькулювання і складання звітності підрозділу та підприємства в цілому.

Така побудова обліку витрат вимагає відповідної підготовки облікових даних до обліку та контролю щодо відокремлення додаткових об'єктів обліку витрат рослинництва за кожним наведеним етапом.

У сільськогосподарських підприємствах кількість об'єктів обліку витрат

рослинництва, як правило, досить велика через наявність структурних підрозділів, обслуговуючих (допоміжних) виробництв та особливостей технологічних процесів при виробництві окремих видів продукції тощо.

Управління витратами передбачає можливість внесення змін у технологічні процеси, заміну одного виду ресурсу іншим при одночасному дотриманні суворого режиму економії на всіх ділянках, тому для обліку витрат за центрами відповідальності слід виділяти об'єкти для виокремлення витрат, пов'язаних із виробництвом окремих видів продукції, робіт або послуг з деталізацією постійних, умовно-змінних і змінних витрат.

Проведене дослідження практичної діяльності суб'єктів господарювання довело, що в більшості випадків підставою для виокремлення об'єктів обліку в рослинництві слугує площа посіву. Але, обґрунтування розподілу витрат на три групи (змінні, умовно-змінні, постійні) доводить, що даний критерій виокремлення об'єктів обліку є не завжди достовірним.

При виокремленні об'єктів обліку слід враховувати той факт, що в сільсько-му господарстві продукція не виробляється, а вирощується, тобто отримується в результаті застосування технологій з метою впливу на живі організми – рослини, тобто в результаті виробництва продукції рослинництва отримуються різні види продукції: основна, побічна та супутня, що також доцільно враховувати при виокремленні об'єктів обліку.

Приймаючи до уваги сучасні об'єкти обліку, що застосовуються на практиці суб'єктами господарювання та враховуючи вищенаведене, пропонуємо об'єктами обліку витрат рослинництва вважати, виходячи з ієрархічного рівня побудови обліку витрат, наступні: центр відповідальності (центр витрат); сільськогосподарські культури, види робіт, види продукції; цикли (періоди) виробництва; технологічні процеси виробництва; технологічні операції; статті витрат з поділом на змінні, умовно-змінні та постійні.

В даному випадку слід зауважити, що постійні витрати відокремлюються, як окремий об'єкт обліку, що пов'язано з їх сутністю та роллю у процесі вирощування продукції рослинництва. Таке відокремлення об'єктів обліку

витрат на кожному етапі виробничого процесу вирощування продукції рослинництва надасть дієву інформацію для обліку та контролю за витратами рослинництва.

Залежно від здійснення оперативного контролю складається три методичні підходи до побудови обліку витрат рослинництва за центрами відповідальності:

- за циклами сільськогосподарських робіт;
- за технологічними процесами, що об'єднують комплекс технологічних операцій;
- поопераційний облік в розрізі статей витрат з поділом на змінні, умовно-змінні та постійні.

Ефективне стратегічне управління є неможливим без стратегічного аналізу. Це твердження засноване на тому, що стратегія управління підприємством вимагає певних знань про стратегічну позицію підприємства на ринку і про специфіку реалізації його стратегії. Стратегічний аналіз допомагає обрати напрям, в якому підприємство буде розвиватися. Без стратегії у підприємства немає обґрунтованого плану діяльності й єдиної програми досягнення бажаних результатів. Стратегічний аналіз є початковим етапом розробки стратегії діяльності підприємства, яка ґрунтується на дослідженні та оцінці внутрішнього і зовнішнього середовища, в яких функціонує підприємство. Саме стратегічний аналіз може допомогти підприємству реалізувати його стратегічне бачення [66, с. 203].

Стратегічний аналіз в сучасних умовах є ефективним інструментом конкурентної боротьби. Використовуючи низку методів, можна грамотно визначити пріоритети підприємства, здійснити аналіз кон'юнктури ринку, зміцнити позиції його на ринку. Метод стратегічного аналізу дає змогу підприємству певний час перебувати в безпечному становищі нестабільного ринку. Ця методика дослідження припускає наявність ефективного, недорогого і доступного способу оцінки стану діяльності підприємства в управлінській системі. Стратегічний аналіз це управлінська діяльність, пов'язана з



постановкою і реалізацією довгострокових цілей, підтримкою ефективних взаємовідносин підприємства з його оточенням при відповідності поставлених цілей внутрішнім можливостям. Стратегічний аналіз – це спосіб вивчення й адаптації інформаційних потоків, отриманих в ході аналізу зовнішнього і внутрішнього середовища функціонування підприємства, до реалізації стратегічних цілей підприємства. Ефект від стратегічного управління підприємством не буде досягнутий без якісного стратегічного аналізу. Підтвердженням даного факту є те, що управлінська стратегія потребує інформації про стратегічне становище підприємства на ринку і специфіці реалізації обраної стратегії.

### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Досліджено, що виробнича собівартість за досліджуваний період збільшилась, що є негативною тенденцією. Було встановлено, що до резервів зниження собівартості, головним є підвищення урожайності, адже з підвищенням урожайності знижується собівартість.

2. Для максимальної урожайності ТОВ «Агрокомпанія «Дружба»» потрібно здійснювати удобрення та меліоративні заходи, що в свою чергу збільшує витрати розрахунку на 1 га посіву.

3. Максимально знизити собівартість продукції рослинництва можливо за допомогою оптимізації посівних площ. Також, у свою чергу варто дотримуватися норми висіву насіння, не перевищувати оптимальних доз внесення добрив, вибрати оптимальні режими роботи сільськогосподарської техніки для мінімізації витрат нафтопродуктів, бережливо ставитися до технічних засобів, що попереджає передчасний їх знос.

4. Аудит витрат виробництва є невід'ємною частиною загального аудиту підприємства, інструментом оперативного контролю прийнятих рішень, дієвим засобом запобігання неефективній господарській діяльності і виявленню внутрішньогосподарських резервів. Найбільшу питому вагу на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба»» займають матеріальні витрати, оскільки основна діяльність підприємства ґрунтується на використанні матеріальних ресурсів.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

На підставі вищевикладеного можна зробити наступні висновки.

1. Відповідно до П(С)БО 16 під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Витрати відображаються у бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

2. Метою обліку витрат та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств є документоване, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Облік виробничої собівартості здійснюється у відповідності до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

3. Витрати на виробництво продукції рослинництва і тваринництва формують за об'єктами обліку, планування і визначення собівартості продукції (калькулювання), а також за центрами відповідальності. За цими об'єктами витрат відкривають рахунки аналітичного обліку сільськогосподарського виробництва.

4. Основними завданням аналізу виробничих витрат сільськогосподарського підприємства є оцінка тенденцій зміни витрат виробництва, виявлення причин, що зумовлюють їх підвищення, розробка заходів, реалізація яких забезпечила б оптимізацію рівня витрат виробництва. Джерелами інформації для проведення аналізу витрат виробництва є дані статистичної звітності, дані бухгалтерського обліку, нормативно-довідкова література тощо. Для встановлення причин зміни витрат виробництва вивчають фактори, які впливають на витрати.

5. Метою аудиту з обліку виробничих витрат на сільськогосподарських підприємствах є встановлення достовірності первинних даних щодо

накопичення та списання витрат діяльності, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку собівартості виробництва та її відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат діяльності, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

6. Прийняття рішень з обліку виробництва потребує виваженого планування (бюджетування), обліку, контролю та аналізу. З метою вдосконалення обліку виробничих витрат потрібно здійснити низку заходів щодо поліпшення ведення обліку з метою підвищення достовірності даних, необхідних для заповнення звітності про результати діяльності сільськогосподарського підприємства.

7. Аналіз виробничих витрат ТОВ «Агрокомпанія Дружба» загалом свідчить про їх зростання, що негативно відображається на кінцевих результатах діяльності підприємства. З метою зменшення виробничих витрат необхідно підвищувати ефективність управління витратами. Основними фактори зниження виробничих витрат є впровадження передової технології виробництва; впровадження у виробництво кращих сортів сільськогосподарських культур, дотримання всіх вимог агротехніки.

8. Для ведення аналітичного обліку витрат і виходу продукції рослинництва упродовж року ТОВ «Агрокомпанія Дружба» використовує Книгу обліку витрат рослинництва у якій групують витрати рослинництва за об'єктами обліку (культурами, групами культур, видами робіт) у розрізі встановленої номенклатури статей витрат. Аналітичний облік витрат дає повну інформацію про суми витрат і виходу продукції по кожному об'єкту обліку витрат в цілому по господарству за місяць і наростаючі суми з початку року.

Таким чином, підводячи підсумок, можна стверджувати, що облік витрат виробництва та собівартості продукції на ТОВ «Агрокомпанія «Дружба» відповідає чинному законодавству, їх аналіз та контроль свідчить про належний процес виробництва, незважаючи на деякі недоліки.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖРЕЛ

1. Алпатова Н. Витрати в бухобліку у виробників: блиц-відповіді // Все про бухгалтерський облік. – 2018. – № 51 (4 черв.). – С. 40-41.
2. Амбросов В. Я. Наукові положення удосконалення економічного і господарського механізмів розвитку сільського господарства В. Я. Амбросов, Т. Г. Маренич // Економіка АПК. – 2010. – № 10. – С. 14-18.
3. Андрійчук В. Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз / В. Г. Андрійчук – К.: КНЕУ, 2016. – 380 с.
4. Белова І.М. Проліми управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог НСФЗ, П (С) БОЗО «Біологічні активи» та галузевого управління / І.М. Белова // «Бізнес-інформ». – Харків. – № 3. – 2015. – С. 184-191.
5. Белова І.М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку / І.М. Белова // Молодий вчений: науковий журнал. Херсон, 2015. – № 1(16). – С. 52- 55.
6. Белова І.М. Теоретико-методологічні розробки з управлінського обліку в галузі рослинництва / І.М. Белова // Сталий розвиток економіки. – 2015. – № 2 (27). – С. 246-252.
7. Бігуняк А. В. Досвід країн світу у створенні та функціонуванні ефективних каналів збуту / А. В. Бігуняк// Економіка АПК. – 2012. – №12. – С. 147-152.
8. Богатирьов І. О. Ефективність розвитку підприємства / І. О. Богатирьов // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – №8. – С. 79–84.
9. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
10. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.

11. Бруханський, Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.

12. Бруханський, Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.

13. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах : навч. посіб. / За ред. Михайлова М.Г. – К. : ЦУЛ, 2016. – 520 с.

14. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і допов. / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко та ін.] ; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – К. : Вища освіта, 2012. – 800 с.: іл.

15. Власова М. Витрати: обліковуємо правильно // Баланс. Бібліотека бухгалтера. – 2017. – № 23. – С. 26-29.

16. Воронко О. С. Економічний аналіз : навч. посіб. – Львів : Новий Світ - 2000, 2014. – 280 с.

17. Городянська Л. В. Відтворювані економічні ресурси: теорія та методологія обліку і аналізу [Електронний ресурс] : монографія / Л. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2016. – 290 с.

18. Господарський кодекс України: офіц. текст: Прийнятий Верховною Радою України 16 січня 2003 року. – К. : Концерн “Видавничий дім Ін Юрс”, 2003. – 204 с.

19. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник / Б.Є. Грабовецький. – К.: ЦУЛ, 2015. – 310 с.

20. Грищенко О. Ю. Ефективність галузевих і регіональних сільськогосподарських виробництв / О. Ю. Грищенко // Економіка АПК. – 2015. – №6. – С. 80-84.

21. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік. 2-е видання, перероблене і доповнене. / Н. В. Гудзь. – К. : Центр навчальної літератури, 2016. – 424 с.

22. Гуменюк О.О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової

звітності / О.О. Гуменюк // «Інноваційна економіка». – 2012. - №5. – С. 116 – 119.

23. Гуменюк О.О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу / О.О. Гуменюк // «Інноваційна економіка». – 2010. – № 4. – С.113-116.

24. Дієсперов В. С. Ефективність виробництва у сільськогосподарському підприємстві: монографія / В. С. Дієсперов – К. : ННЦ ІАЕ, 2013. – 340 с.

25. Економіка підприємства : навч. посіб. / [П. П. Руснак, В. Г. Андрійчук, А. А. Ільєнко та ін.]; за ред. П. П. Руснака. – Біла Церква, 2016. – 300 с.

26. Економіка сільського господарства: навч. посібник / [Збарський В. К., Мацибора В. І., Чалий А. А. та ін.]; за ред. В. К. Збарського і В. І. Мацибори. – К. : Каравела, 2015. – 290 с.

27. Журавель Г. П. Облік і аналіз діяльності фермерських господарств: навч. посіб. / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, Б. В. Погрішук, П. Я. Хомин. – Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка», 2010. – 438 с.

28. Завитій О.П. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств / О.П. Завитій // Сталий розвиток економіки. 2015. – № 2 – С.198-207.

29. Інформаційні системи і технології обліку в агропромислових формуваннях [Електронний ресурс] : навч. посіб. / М. М. Коцупатрий, М. С. Царьов, Н. С. Золотарьова, Л. А. Суліменко. – К. : КНЕУ, 2012. – 327 с.

30. Іскрижицька Ф. Визначаємо субрахунки для обліку витрат спецфонду // Головбух : Бюджет. – 2017. – № 8 (27 лют.). – С. 16-21.

31. Карпова В. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію: облік та оподаткування // Все про бухгалтерський облік. – 2018. – № 59 (27 черв.). – С. 14-16.

32. Кебко В. В. Шляхи підвищення інформаційної прозорості та доступності фінансової звітності сільськогосподарських підприємств [Текст] / В. В. Кебко // Облік і фінанси = Accounting & Finance. – 2015. – № 4. – С.19-23.

33. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи

та порядок їх заповнення. / Ю.Г. Кім. – К. : Центр навчальної літератури, 2014. – 600 с.

34. Кісіль М. І. Критерій і показники економічної ефективності бізнесу / М. І. Кісіль // Економіка АПК. – 2013. – №8. – С. 59-62.

35. Коцупатрий М. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними перетвореннями в інкубаторно-птахівничих підприємствах [Електронний ресурс] : монографія / М. М. Коцупатрий, Н. С. Золотарьова. – К. : КНЕУ, 2012. – 231 с.

36. Кушина О. Загальновиробничі витрати: склад, розподіл, облік // Збірник систематизованого законодавства. – 2017. – № 11. – С. 43-50.

37. Майдуда Г. С. Аналіз та оптимізація структури фінансових ресурсів для відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств / Г. С. Майдуда // Облік і фінанси = Accounting & Finance. – 2015. – № 4. – С.105-111.

38. Маренич Т. Г. Проблеми розкриття інформації у примітках до фінансової звітності / Т. Г. Маренич // Актуальні проблеми інноваційної економіки = Actual Problems of innovative economy : науковий журнал. – 2016. – № 1. – С. 54-59.

39. Месель-Веселяк В. Я. Економічні передумови забезпечення розширеного відтворення сільськогосподарського виробництва в Україні / В. Я. Месель-Веселяк // Економіка АПК. – 2017. – №3. – С. 9-16.

40. Месель-Веселяк В. Я. Підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва / В. Я. Месель-Веселяк // Економіка АПК. – 2016. – № 6. – С. 17-26.

41. Михайлов М. Г. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник / Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Кадацька А.М., Баранік О.О. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 472 с.

42. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. – [Електронний ресурс].



[https://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhnarodni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app\\_id=24](https://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhnarodni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app_id=24).

43. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Закон. Положення. Інструкції: Збірник нормативно-правових актів / Упоряд. Д.О.Горлов. - К.: Юрінком Інтер, 2015. – 232 с.

44. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Закон. Положення. Інструкції: Збірник нормативно-правових актів / Упоряд. Д.О.Горлов. - К.: Юрінком Інтер, 2015. – 232 с.

45. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монографія / Р.Ф. Бруханський, М.К. Пархомиць, П.Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.

46. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Вектор, 2017. – 330 с.

47. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський, М. К. Пархомиць, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.

48. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах. / М.Ф. Огійчук. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 1080 с.

49. Олійник О. В. Економічний механізм розширеного відтворення в сільському господарстві : навч. посіб. / О. В. Олійник. – К. : ЦНЛ, 2009. – 288 с.

50. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2017 рік : [Статистичний бюлетень]. – ДСУ. – К., 2018. – 88 с.

51. Охріменко І. В. Витрати та собівартість сільськогосподарської продукції в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств : монографія / І. В. Охріменко. - К. : ННЦ “Інститут аграрної економіки”, 2009. – 360 с.

52. Палюх М.С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики // Економічні науки. Серія "облік і фінанси. Зб. Наукових праць. Випуск 11 (41). – ч.2. – Луцьк: ЛНТУ, 2014. – С.390-396.

53. Палюх М.С. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки // Сталий розвиток економіки. – 2015. – № 2 [27]. – С.208-214.

54. Панадій О. П. Стан управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах (на прикладі товаровиробників Київщини) [Текст] / О. П. Панадій // Облік і фінанси = Accounting & Finance. – 2016. – № 1. – С. 45-55.

55. Плаксієнко В.Я. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах : підручник. – К. : ЦУЛ, 2014. – 448 с.

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 “Витрати”, затвердженого наказом МФУ від 31.12.99 р. №318. Національні стандарти в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник. – 2-е видання; Михайлов М.Г., Мельник О.А., Теслюк В.М.: - К.: Вища освіта, 2002. – 400 с.

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 “Витрати”, затвердженого наказом МФУ від 31.12.99 р. №318. Національні стандарти в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник. – 2-е видання; Михайлов М.Г., Мельник О.А., Теслюк В.М.: - К.: Вища освіта, 2002. – 400 с.

58. Пріб К. А. Діагностика в системі управління : навч. посіб. / К.А. Пріб. – К. : ЦУЛ, 2016. – 432 с.

59. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07. 1999 року № 966-XIV (з врахуванням змін і доповнень).

60. Проданчук М. А. Ефективність застосування методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в системі управління витратами сільськогосподарських підприємств / М. А. Проданчук // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2016. – № 1. – С. 159-167.

61. Пуцентейло, П.Р. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. / П.Р. Пуцентейло. // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. –

Івано-Франківськ: Редакційно-видавничий відділ Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького, 2015. – Вип. 11. – 360 с. – С. 224-232.

62. Пуцентейло П. Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства / П. Р. Пуцентейло // Сталій розвиток економіки. – 2015. – № 1. – С. 168-174.

63. Пуцентейло, П.Р. Детермінанти аналітичного забезпечення процесу управління діяльністю підприємства / П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту: Серія «Економіка і управління». – Вип. 34. – К.: ДЕТУТ, 2015. – С. 402-414.

64. Пуцентейло, П.Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства. / П.Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 3 (58). – С. 228–233.

65. Пуцентейло, П.Р. Особливості функціонування аналітичного забезпечення підприємств. / П.Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1 (56). – С. 194–198.

66. Пуцентейло, П.Р. Стратегічний аналіз як важливий елемент управління підприємством / П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк. // Інноваційна економіка. – 2016. – № 3-4 (62). – С. 196–205.

67. Рослинництво України 2017 рік: [Статистичний збірник / за ред. Н.С. Власенко]. – К. : Державна служба статистики України, 2018. – 108 с.

68. Руліцька К. М. Сільськогосподарські підприємства : аналіз діяльності та тенденції розвитку: монографія / К. М. Руліцька – Львів : Ліга-Прес, 2017. – 212 с.

69. Рябоконт В. П. Ефективність функціонування та удосконалення механізмів економічного регулювання аграрного виробництва / В. П. Рябоконт // Економіка АПК. – 2016. – №6. – С. 6-12.

70. Рябчик І. В. Нові підходи до аналізу ефективності сільськогосподарських підприємств / І. В. Рябчик, В. В. Галушко // Економіка АПК. – 2015. – №3. – С.101-108.

71. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК : учебник / Г.В. Савицкая .– 8-е изд. испр. – М. : ИНФРА-М, 2015. – 654 с.

72. Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2017. – 370 с.

73. Слободян В. Д. Вплив системи реєстрації договорів оренди земельних ділянок на облік і оподаткування сільськогосподарських підприємств / В. Д. Слободян, Е. О. Сисак // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 4. – С. 30-34.

74. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика. / Т.М. Сльозко. – К. : Центр навчальної літератури, 2017. – 304 с.

75. Спільник І.В. Економічний аналіз: навчально-методичний комплекс дисципліни / І.В. Спільник, О.М. Загородна. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 432 с.

76. Тулуш Л. Д. Реформування податку на додану вартість у сільському господарстві / Л. Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2016. – № 2. – С. 69-79.

77. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – К. : Центр навчальної літератури, 2016. – 1040 с.

78. Шевченко О. В. Облік та реєстрація сільськогосподарських землекористувань в Україні / О. В. Шевченко // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія “Економіка та менеджмент”. – 2016. – № 4. – С. 177 – 182.

79. Шило В. П. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії. / В.П. Шило, Н.І. Верхоглядова. – К. : Центр навчальної літератури, 2015. – 172 с.

80. Яворська Т. І. Вплив витрат і ціни реалізації на ефективність виробництва молока в сільськогосподарських підприємствах регіону / Т. І. Яворська, Л. А. Загнітко // Економіка АПК. – 2017. – № 6. – С.53-59.