

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
Факультет аграрної економіки і менеджменту

*Кафедра обліку та економіко-  
правового забезпечення АПБ*

**МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА**

**на тему:**

**«Організація обліку і контролю виробничих витрат  
у рослинництві»**

Студентки 1 курсу, ОПЗм – 11  
Спеціальності – 071 облік і оподаткування  
Магістерської програми  
Облік і правове забезпечення  
агропромислового бізнесу

**Бідюк Василь**

**Керівник:** д.е.н., професор

**Пархомець М.К.**

Національна шкала \_\_\_\_\_

Кількість балів: \_\_\_\_ Оцінка ECTS \_\_\_\_

*Члени комісії*

\_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

**Тернопіль 2018**

## Зміст

<b>Вступ.....</b>	<b>3</b>
<b>Розділ 1. Теоретико-методологічні основи обліку і аналізу витрат.....</b>	<b>5</b>
1.1. Концептуальні підходи до обґрунтування економічної сутності витрат.....	5
1.2. Класифікація витрат, як основа організації обліку та аналізу.....	7
<b>Розділ 2. Організаційні засади обліку витрат та шляхи їх удосконалення..</b>	<b>14</b>
2.1. Фінансовий облік витрат.....	13
2.2. Управлінський облік витрат.....	18
2.3. Калькуляція собівартості продукції.....	22
<b>Розділ 3. Економічний аналіз витрат.....</b>	<b>26</b>
3.1. Аналіз динаміки та структури витрат.....	26
3.2. Економічний аналіз ефективності виробництва і збуту с/г продукції.....	31
3.3. Оперативний аналіз витрат.....	38
Висновки та пропозиції.....	40
Список використаних джерел.....	44

## Вступ

Ефективність фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств в значній мірі залежить від якості управлінських рішень. Крім прийняття рішень про оптимальне використання ресурсів підприємства, постає потреба в прийнятті рішень щодо найбільш вигідного використання продукції для одержання максимального прибутку та уникнення заскладованості. Продукція сільського господарства може використовуватися в різних напрямках (на переробку, у виробництво, реалізація покупцям, працівникам тощо), при чому за різними цінами. Тому бухгалтерський облік, а особливо облік процесу реалізації, як основа інформаційного забезпечення управлінської діяльності, потребує вдосконалення. Будь-яке підприємство має дерево цілей. Значимість цілей може істотно варіюватися, але в більшості випадків домінують економічні цілі. Тобто підприємство повинне працювати з прибутками. Головною задачею при цьому виступає підвищення доходів підприємства, а надто від реалізації готової продукції, якщо це сільськогосподарське підприємство. Місце і роль процесу реалізації у суспільному відтворенні визначається господарським механізмом, який встановлює умови реалізації та умови розрахунків за продану продукцію, нерідко регулює ціни. Реформа бухгалтерського обліку не змінила суті процесу реалізації, запропонувавши дещо інші підходи до організації його обліку. Таким чином, важливість та складність обліку та внутрішнього контролю використання продукції рослинництва обумовили вибір теми курсової роботи.

Метою розробки даної курсової роботи було дослідження стану, визначення шляхів вдосконалення обліку та контролю використання продукції рослинництва у товаристві з обмеженою відповідальністю Мостиські лани Львівської області (далі ТОВ «Мостиські лани»). Для досягнення мети поставлені і вирішені такі задачі:

- ✓ узагальнити теоретичні положення обліку та контролю використання продукції рослинництва;

- ✓ обґрунтувати методику проведення контролю використання продукції рослинництва;
- ✓ проаналізувати фінансово-господарський стан підприємства;
- ✓ дослідити стан обліку використання продукції рослинництва в досліджуваному підприємстві;
- ✓ розробити шляхи вдосконалення обліку та контролю використання продукції рослинництва.

Об'єктом даного курсового дослідження є бухгалтерський облік та контроль використання продукції, а предметом виступають теоретико-практичні аспекти обліку та контролю використання продукції рослинництва на сільськогосподарському підприємстві.

В процесі дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи: монографічний - при вивченні літературних джерел з означеної проблеми; розрахунково-конструктивний, порівняння - при порівнянні показників; динамічний, математико-статистичний, аналізу бухгалтерської звітності - при дослідженні фінансово-господарського стану підприємства.

## РОЗДІЛ І

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ

#### 1.1. Концептуальні підходи до обґрунтування економічно сутності витрат

Високі результати роботи підприємств в умовах конкуренції та невизначеності ринкового середовища залежать від якісно побудованої й ефективно діючої системи управління економічною діяльністю підприємства. Зважаючи на те, яку роль відіграють витрати у формуванні показника ефективності діяльності підприємства (прибутку) та забезпеченні інтересів його власників, можна стверджувати, що в межах цієї системи найбільш складним і неоднозначним блоком є управління витратами.

Організація і ведення бухгалтерського обліку витрат регламентується Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку - 16 "Витрати" та іншими нормативними документами.

Згідно п. 5-8 П(С)БО 16 витрати визначаються за наступних умов:

1. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.
2. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
3. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

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

4. 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.

У процесі своєї виробничої діяльності підприємство проводить безліч фінансово-господарських операцій і постійно несе витрати, пов'язані з їх проведенням. Одні групи витрат безпосередньо пов'язані зі здійсненням конкретної операції (із конкретним об'єктом витрат), інші — мають загальний характер і необхідні для забезпечення функціонування підприємства в цілому. Усі витрати — і матеріальні, і трудові, і фінансові — підприємство здійснює для забезпечення своєї виробничої діяльності.

Основним питанням, яке досліджують науковці виступає питання витрат виробництва і калькуляції собівартості готової продукції, а саме їх облік, аналіз, контроль та управління ними з метою підвищення прибутку.

Вважаю, що умови діяльності підприємств потребують поглибленого підходу до побудови процесу управління витратами, визначення його етапів і розкриття змісту кожного з них з урахуванням галузевої специфіки, ресурсного потенціалу й чинників середовища функціонування. Структурно-логічну схему сформованої послідовності етапів процесу управління витратами підприємств подано на рисунку 1.

Таким чином, ефективно організований процес управління витратами сприяє своєчасному зменшенню й усуненню тих витрат, які не є доцільними для підприємства, тобто не сприяють збільшенню товарообороту, прибутку та не забезпечують досягнення цілей підприємства.



**Рис. 1. Модель процесу управління витратами підприємства**

## 1.2. Класифікація витрат, як основа організації обліку та аналізу

Основне завдання класифікації витрат полягає в забезпеченні інформації для контролю і економічного аналізу використання ресурсів. Саме розчленування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дає змогу оцінювати їх поведінку та залежність від обсягів виробництва або вплив на нього.

Розрізняють витрати, пов'язані з операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства.

Витрати, що зумовлюються основним видом діяльності підприємства (виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт), або такі, що забезпечують її здійснення, називаються операційними.

Витрати, пов'язані з інвестиційною діяльністю, підприємство здійснює при довготерміновому вкладанні капіталу з метою отримання прибутку (капітальне будівництво, розширення та розвиток виробництва, придбання цінних паперів тощо).

Витрати, пов'язані з фінансовою діяльністю, підприємство здійснює в разі сплати відсотків за отримані від інших юридичних і фізичних осіб фінансові кошти у вигляді кредитів та позик, при первинному розміщенні на ринку цінних паперів акцій, облігацій власної емісії тощо.

Найбільш питому вагу в загальних витратах підприємства мають операційні витрати. За функціями розрізняють витрати на виробництво, управління (адміністративні), збут та інші.

За економічним змістом розрізняють такі операційні витрати підприємства:

- 1) матеріальні;
- 2) на оплату праці;
- 3) на соціальні потреби;
- 4) амортизаційні відрахування;
- 5) інші.

З метою визначення фінансового результату діяльності підприємства операційні витрати поділяють на закінчені (спожиті) і незакінчені, витрати на продукцію і витрати періоду, прямі й непрямі, основні й накладні.

На практиці не всі витрати пов'язані безпосередньо з виробництвом. Тому розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду.

Витрати на продукцію безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції: це витрачені сировина і матеріали, заробітна плата з нарахуваннями на неї, амортизація виробничого обладнання.

Витрати періоду безпосередньо не стосуються виробництва і розглядаються як витрати періоду, в якому їх було здійснено. Це витрати на управління, маркетинг, дослідження ринку тощо, тобто всі операційні витрати, крім витрат на виробництво.

За способом віднесення на окремі види продукції витрати поділяють на прямі та непрямі.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного виду продукції і можуть бути прямо віднесені на одиницю продукції.

Виробничі витрати традиційно поділяють на основні й накладні.



Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Розрізняють прямі матеріальні витрати, на оплату праці та ін.

До прямих матеріальних витрат належать вартість витрачених матеріалів, що стали частиною готової продукції і можуть бути прямо віднесені до певного виробу. Наприклад, вартість витраченого насіння на вирощування сільськогосподарської продукції.

Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату робітників, що безпосередньо виготовляють продукцію. Витрати на оплату праці інших категорій працівників, які забезпечують або обслуговують виробничий процес, належать до виробничих накладних витрат.

Інші прямі витрати – це ті, що не належать до прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці. Наприклад, це амортизація або платежі за оренду спеціального виробничого обладнання, нарахування на заробітну плату робітників, які безпосередньо виготовляють продукцію (відрахування на соціальні потреби).

Виробничими накладними називають витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені прямо до певного виду виробу. Це витрати матеріалів, на утримання, ремонт і амортизацію приміщень виробничих цехів, витрачена з технологічною метою енергія та ін.

Виробничі накладні витрати розподіляють за видами виробів пропорційно вибраній базі розподілу. На основі вибраної бази (кількість продукції, кількість годин роботи основних працівників, машино-години роботи обладнання, прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, основні витрати) обчислюють ставку розподілу накладних витрат – відношення сумарних накладних витрат (НВ) до загальної величини бази їх розподілу за формулою:

$$КНВ = НВ : Б, (1)$$

де НВ – загальна сума накладних витрат, гр. од.;

Б – показник, взятий за базу (шт., год, машиногод, гр. од.).

З метою планування, аналізу і обґрунтування прийняття економічних рішень операційні витрати поділяють на релевантні та не релевантні; одноелементні й комплексні; постійні й змінні.

До релевантних належать витрати, що можуть зменшитися внаслідок прийняття певних рішень, до не релевантних – витрати, що не залежать від прийняття того чи іншого рішення.

Одноелементні (або прості) витрати мають єдиний економічний зміст і є первинними. Наприклад, це витрати сировини і матеріалів, заробітна плата, амортизаційні відрахування тощо.

Комплексні витрати різномірні за складом і охоплюють кілька одноелементних витрат. Наприклад, це витрати на утримання і експлуатацію устаткування, що містять кілька елементів витрат, зокрема це витрати сировини і матеріалів, заробітна плата працівників, які обслуговують устаткування, відрахування на соціальні заходи тощо. До комплексних належать також витрати загальнопромислові, загальногосподарські, на усунення браку тощо.

Постійними вважають витрати, що не залежать від обсягу виготовленої продукції, а змінюються лише з часом. Наприклад, витрати на орендну плату за приміщення зростатимуть не зі збільшенням обсягу виробництва, а зі збільшенням терміну оренди.

Змінними називають витрати, що змінюються зі зміною обсягу виробництва продукції (надання послуг, виконання робіт).

Найбільшу питому вагу серед витрат підприємства мають операційні витрати, тобто пов'язані з основною діяльністю підприємства і операціями, що її забезпечують. Ці витрати формують собівартість продукції, яку виготовляє підприємство. Отже, собівартість продукції – це вираження в грошовій формі поточних витрат підприємства на підготовку виробництва продукції, її виготовлення.

Більш детальну класифікацію приведено в таблиці 1.

## Класифікація витрат підприємства

Ознака класифікації	Група витрат	Характеристика (виточений) витрат
1	2	3
1. Відношення до виду активів, які формуються	Довгострокові витрати	Витрати періоду, що формують необоротні активи (капітальні витрати, довгострокові фінансові інвестиції, інші довгострокові витрати).
	Поточні витрати Витрати майбутніх періодів	Витрати періоду, що формують оборотні активи і витрати поточного періоду. Витрати поточного або попередніх періодів, що формують поточні витрати наступних періодів витрати, пов'язані з освоєнням виробництв, підготовчі витрати в сезонних галузях, передоплата періодичних видань тощо.
2. Відношення до сфери діяльності та надзвичайних подій	Операційні витрати	Характеризують використання ресурсів внаслідок операційної діяльності.
	Фінансові витрати	Витрати, зумовлені фінансовою діяльністю; витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу: проценти за користування кредитами, за фінансовою орендою, за випущеними облігаціями тощо.
	Інші звичайні витрати	Витрати, зумовлені інвестиційною діяльністю (витрати у зв'язку з реалізацією необоротних активів і фінансових інвестицій, втрати від уцінки і списання необоротних активів і фінансових інвестицій тощо).
	Надзвичайні витрати	Витрати (втрати), що виникають через надзвичайні події
3. Сфера виникнення операційних витрат	Виробничі витрати	Характеризують ресурси, використані в процесах виробництва продукції (робіт, послуг)

	Невиробничі операційні витрати (витрати періоду)	Характеризують ресурси, використані в загальних, адміністративних, збутових та інших процесах операційної діяльності, які не належать до виробничих
4. Відношення до видів виробничих процесів	Основні витрати	Характеризують ресурси, використані в основних виробничих процесах (процесах безпосереднього виготовлення продукції)
	Накладні витрати	Характеризують ресурси, використані в процесах безпосереднього обслуговування і управління основними процесами виготовлення продукції
5. Ступінь залежності від обсягів виробництва (випуску) продукції (робіт, послуг)	Змінні (умовно-пропорційні) витрати	Витрати, загальна сума яких змінюється майже прямо пропорційно до змін обсягів виробництва (випуску) продукції
	Постійні (умовно-непропорційні) витрати	Частина витрат за певний період часу, загальна сума яких майже не змінюється при зміні обсягів виробництва (випуску) продукції
6. Зміст і призначення витрат	Економічні елементи витрат	Характеризують використані ресурси за їхнім економічним змістом незалежно від форми і місця їх використання на той чи інший об'єкт віднесення витрат
	Калькуляційні статті витрат	Характеризують склад використаних ресурсів у залежності від напрямів і місця їх використання (в основному, допоміжному чи обслуговуючому виробництві) на об'єкт витрат
7. Однорідність економічного змісту витрат	Прості (одноеlementні) витрати	Характеризують використані ресурси одного економічного змісту (один економічний елемент витрат)
	Комплексні витрати	Характеризують використання декількох економічно різних ресурсів, що мають однакоє виробниче призначення
8. Спосіб віднесення на об'єкт витрат	Прямі витрати	Складові витрат, що розраховуються прямими методами на об'єкт віднесення витрат
	Непрямі витрати	Компоненти витрат, що нероздільно пов'язані з двома і більше об'єктами віднесення витрат, і тому розподіляються на один об'єкт витрат пропорційно до економічно обґрунтованої бази

Для потреб контролю, аналізу, обчислення собівартості та управління витратами їх поділяють на групи за такими ознаками, які представлені на рисунку 2.

Класифікація витрат		
Для оцінки запасів		Вичерпані та невичерпані
		Витрати на продукцію та витрати періоду
		Прямі та непрямі
		Основні та накладні
Для прийняття рішень		Релевантні та не релевантні
		Постійні та змінні
		Маржинальні та середні
		Дійсні та альтернативні
Для контролю		Контрольовані та неконтрольовані
		Регульовані та нерегульовані

**Рис. 2. Класифікація витрат в управлінському обліку**

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

#### 2.1. Фінансовий облік витрат

Провідними галузями ТОВ «Мостиські лани» є рослинництво. Рослинництво має суттєві особливості, що впливають на організацію обліку витрат: витрати здійснюються нерівномірно впродовж значного проміжку часу (року), продукцію одержують мірою досягання культур, як правило, раз на рік, виникає потреба розмежування витрат поточного року під урожай поточного й майбутніх років, в окремих виробництвах витрати здійснюються одночасно для вирощування багатьох культур, окремі витрати (насіння, добрива тощо) є продуктами власного виробництва. В ТОВ «Мостиські лани» для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції рослинництва призначено рахунок 23 «Виробництво» субрахунок 1 «Рослинництво». За дебетом даного рахунку відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати, за кредитом – вихід продукції рослинництва в оцінці по плановій собівартості, а наприкінці року після визначення фактичної собівартості продукції відображують списання калькуляційних різниць між фактичною і плановою собівартістю. Так для обліку витрат і виходу продукції зернових культур використовують субрахунок 231. Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції призначено активний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». За дебетом рахунка 27 відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття. До найважливіших факторів, які впливають на організацію обліку в ТОВ «Мостиські лани», відносяться наступні: - собівартість зерна, продукції, інших культур встановлюють лише після збирання врожаю, зазвичай наприкінці року, на відміну від продукції промислових підприємств, яку здебільшого калькують щомісячно. Облік витрат виробництва в рослинництві побудовано таким

чином, щоб мати змогу щомісячно узагальнювати витрати на окремі види робіт за культурами або однорідними групами їх, а по завершенні року обчислювати фактичну собівартість зібраної продукції. Така структура обліку вможливує контроль за відповідністю витрат обсягові робіт, якості й термінам їх виконання й досягненні урожайності; - продукцію оприбутковують і списують у витрати впродовж року за плановою собівартістю. Коригування ж її вартості до фактичної собівартості здійснюється лише після складання звітних калькуляцій по завершенні року. Насіння з урожаю поточного року також списують на витрати за плановою собівартістю із подальшим коригуванням за фактичною собівартістю; - об'єднання в обліку основних видів предметів праці (насіння) із товарною частиною продукції під загальною назвою «Продукція сільськогосподарського виробництва», адже головним джерелом створення запасів насіння є власне виробництво продукції. У звітних балансах залишки продукції розподіляють за окремими статтями залежно від її призначення: насіння, посадковий матеріал, товарна частина для реалізації; особливість обліку визначає система документування, що передбачає, зокрема, облік продукції при її збиранні й відвантаженні у полі, а також контроль за її транспортуванням і в місцях зберігання; - особливості обліку визначаються сезонними умовами виробництва. Процес праці в часі не завжди збігається із одержанням продукції: праця витрачається впродовж цілого року, тоді як продукцію рослинництва зазвичай одержують у певну пору року; - оскільки в сільському господарстві виробничий цикл може тривати від кількох місяців до року й кількох років, собівартість продукції обчислюють раз на рік. Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва і з метою забезпечення раціональної організації обліку, визначення величини витрат і здійснення контролю за формуванням собівартості продукції, важливе значення має науково обґрунтована класифікація витрат. Складність встановлення класифікації витрат пояснюється масштабами виробництва, різною технологією, різноманітністю самих витрат. Вони виникають в різних місцях та в різний час. Слід відмітити, що велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при здійсненні калькуляції собівартості

продукції для різних потреб управління. Облік витрат по вирощуванню зернових культур в ТОВ «Мостиські лани» ведеться по номенклатурі статей, перелік і зміст яких наведено нижче. Так, в статті «Витрати на оплату праці» ведеться облік всіх видів основної і додаткової оплати праці працівників, які зайняті на вирощуванні зернових культур. На цю статтю також відносять надбавки робітникам за стаж, класність та інші надбавки, що включаються до заробітної плати, а також оплату відпусток робітників. Також дані статті відображують внески в установленому розмірі органам соціального страхування і до Пенсійного фонду від оплати праці робітників, зайнятих на вирощуванні зернових культур. статті «Насіння і посадковий матеріал» відображують вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, що використані для посіву зернових культур. Вартість даної статті зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли у процесі виготовлення готової продукції, якщо вихідні матеріали повністю чи частково втратили початкові споживчі якості (хімічні або фізичні властивості, у тому числі повномірність, конфігурацію тощо) і внаслідок цього не можуть бути використані за прямим призначенням. Відходи, що не використовуються, — не оцінюються. В статті «Добрива» ведеться облік витрат внесених в ґрунт під зернові культури органічні, мінеральні, бактеріальні та інші добрива окремо по видах добрив. В статті «Засоби захисту рослин» відображують вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів та інших хімічних засобів. В статті «Паливо і мастильні матеріали» відображують вартість використаного палива і мастил на роботу машино-тракторного парку, комбайнів, а також різних агрегатів, яка пов'язана з виконанням технологічних операцій щодо вирощування зернових. В статті «Запасні частини» відображують вартість запасних частин, які були використані на поточний ремонт основних засобів що використовуються в рослинництві за межами ремонтної майстерні. В статті «Амортизація основних засобів» відображують долю амортизаційних відрахувань по основним засобам, які застосовувались в рослинництві, і безпосередньо віднесені на зернові культури. У статті «Роботи та послуги» відображаються витрати на роботи та послуги власних допоміжних

виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду для зрошення та інші послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт та послуг, витрати на які включаються до інших статей). Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газо- постачання визначається з включенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних зі сторони та вироблених у власному підприємстві. До складу цієї статті включають вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту (на переміщення виробничих запасів з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання на поля, місця заправлення тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин під час їх роботи в полі, вивезення сільськогосподарської продукції з поля до місць зберігання та використання). Витрати відносяться на окремі об'єкти планування та обліку, виходячи з обсягів робіт, пов'язаних з перевезенням вантажів (у тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо). До складу статті «Витрати на ремонт необоротних активів» включають: - суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонті та обкатування машин після ремонту; - вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання; - витрати на ремонт і заміну гусениць та гумових шин тракторів і сільськогосподарських машин (вартість їх включається у витрати на поточний ремонт без вартості зношеної плівки чи гуми за цінами їх можливої реалізації (використання)). В статті «Інші витрати» відображуються витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом зернових і не включені ні до однієї з вищенаведених статей. Витрати на утримання основних засобів, включаючи орендну плату, обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і відносяться на собівартість продукції окремих культур та видів незавершеного виробництва



пропорційно прямим затратам. Витрати на утримання допоміжних та підсобних (промислових) виробництв відносяться на кожне з виробництв безпосередньо або розподіляються між окремими об'єктами обліку витрат пропорційно зайнятій площі, обсягу виконаних робіт чи сумі витрат на оплату праці працівників, зайнятих виконанням виробничих операцій. У статті «Загальновиробничі витрати» відображається бригадні та загальновиробничі витрати. До цієї статті належать такі: витрати на оплату праці працівників апарату управління, орендна плата; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; на утримання польових станів; інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів та галузей. Бригадні та загальновиробничі витрати рослинництва та промислових виробництв розподіляються між об'єктами планування й обліку пропорційно до загальної суми витрат, за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів, відносяться на собівартість тільки тієї продукції, що виробляється в даній бригаді у відповідній галузі. Слід відмітити, що вартість браку відноситься на собівартість продукції, під час виробництва якої він був допущений. Таким чином, класифікація витрат має велике практичне значення. Групування видів витрат за окремими ознаками є основою обліку, аналізу та калькулювання собівартості продукції. До того ж, групування витрат допомагає знаходити рішення у нестандартних ситуаціях, у нових сферах діяльності. Групування витрат є важливим не тільки для розрахунку собівартості, а й для встановлення певного співвідношення між ними з метою взаємного контролю та узгодження. Одним із визначальних моментів раціональної організації обліку витрат є їх економічно обґрунтована класифікація, що, в свою чергу, залежить від правильного вибору класифікаційних ознак.

## 2.2. Управлінський облік витрат

В загальному вигляді *бухгалтерський облік* - це інформаційна система, яка вимірює, обробляє і передає фінансові дані. Говорячи про будь-яку облікову систему, в першу чергу необхідно визначити, що саме вона вимірює. Бухгалтерський облік пов'язаний з виміром впливу (в грошовому виразі) господарських операцій на конкретні господарські одиниці - підприємства;

Об'єктом виміру в бухгалтерському обліку є господарські операції.

Під *управлінським обліком* розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства.

Завданням управлінського обліку є складання внутрішніх бухгалтерських звітів, інформація яких призначена для власників підприємства, де ведеться облік, і його керівників (менеджерів), тобто для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації.

Предметом управлінського обліку в загальному вигляді виступає сукупність об'єктів в процесі всього циклу управління виробництвом. Зміст предмету розкривають його об'єкти, які можна об'єднати у дві групи:

1) оборотні та необоротні активи і 2) господарські процеси та їх результати.

Методом обліку в практичному розумінні є використання різних прийомів обробки отриманих даних, які зафіксовані документально (спостереження, вимірювання, систематизація та реєстраційне узагальнення), сукупність прийомів і способів, що дають змогу обліку виконувати контрольні, аналітичні і управлінські завдання. Основними способами управлінського обліку є елементи методу бухгалтерського обліку

Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку є: принцип безперервності діяльності підприємства, принцип єдиного грошового вимірника, принцип повноти і аналітичності інформації, принцип періодичності. В управлінському обліку можуть використовуватись і свої власні принципи: принцип методологічної незалежності, принцип орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства, принцип

результативності, принцип відповідальності, принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, принцип багатоваріантності, принцип прийнятності і багаторазового використання та ін.

В управлінському обліку особлива увага приділяється внутрішній інформації, яка характеризує різні сторони виробничої діяльності структурних підрозділів, носить оперативний характер і відображає хід виробництва та реалізації продукції, а також фінансові результати роботи всього підприємства та його структурних підрозділів.

Для прийняття управлінських рішень, як і для оцінки і контролю, не завжди потрібна повна сукупна інформація. Потрібна для прийняття таких рішень інформація накопичується у функціональних відділах і службах та використовується разом з інформацією, що формується в управлінському обліку. В будь-якому випадку при поданні інформації менеджерам слід відобразити зв'язки між підрозділами та показниками і процес їх формування.

Вся сукупність інформації містить множину підсистем, що дозволяють забезпечити релевантною інформацією менеджера, який приймає конкретні рішення. В таблиці 2 наведено узагальнену інформацію, яка потрібна особам, які управляють виробничою діяльністю, для прийняття рішень.

**Таблиця 2**

**Структура облікової інформації про виробництво за рівнями управління**

<b>Рівень</b>	<b>Назва рівня управління</b>	<b>Місце виникнення витрат</b>	<b>Об'єкт витрат</b>	<b>Собівартість</b>	<b>Об'єкт калькулювання</b>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
I	Підприємство	Підприємство	Готова продукція роботи, послуги підприємства	Повна	Вироби, продукти, роботи, послуги
II	Виробництво як частина діяльності підприємства	Виробництво	Партії деталей, вузлів, комплектів	Виробнича	ДВК*
III	Цех	Цех	Партії деталей, вузлів, комплектів	Цехова (прямі витрати)	ДВК*

IV	Виробнича дільниця	Дільниця	Технологічні операції дільниці	Прямі витрати дільниці	ДВК*
V	Бригада або виробничий центр	Бригада	Операції технологічного процесу, закріплені за бригадою або робочим центром	Прямі витрати бригади або робочого центру	ДВК*
* деталі, вузли, комплекти.					

В практиці підприємств, що працюють в умовах ринку, розрізняють наступні підходи до побудови аналітичних рахунків управлінського обліку:

- за місцями виникнення витрат;
- за центрами виникнення витрат;
- за центрами відповідальності.

Дуже важливим в управлінському обліку є організація обліку за центрами відповідальності за витратами і центрами відповідальності. Це проводиться з метою контролю за витратами за місцем їх виникнення для оцінки зусиль, прикладених для отримання прибутку як основної умови діяльності організації. При цьому, оскільки виробниче підприємство – це динамічно функціонуюча система, тобто з часом пріоритети по напрямках діяльності можуть змінюватися, то й організація обліку за центрами відповідальності повинна бути орієнтована на відображення цього фактору розвитку і управління підприємством.

Побудова обліку витрат відповідно до організаційної структури дозволяє пов'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб (робітників, бригадирів, майстрів, керівників дільниць тощо), оцінити результати діяльності кожного підрозділу та визначити їх внесок у загальні результати діяльності підприємства.

Управлінський облік пов'язує - процес управління з обліковими процесами. Щоб підняти свій статус, бухгалтер повинен правильно зрозуміти

потреби керівників і сприяти їх задоволенню так само, як і покращувати техніку облікових розрахунків.

Активи підприємства на сьогодні є важливим об'єктом управлінського обліку, адже від ефективності управління активами підприємства прямо залежать такі показники як прибуток, рентабельність, ліквідність. Ефективність господарської діяльності підприємства залежить від того, в які види майна здійснено інвестиції і наскільки раціонально використовуються ці ресурси.

В залежності від характеру участі в господарському процесі і швидкості обороту активи підприємства поділяють на необоротні і оборотні (рис. 3.

<b>АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА</b>			
Необоротні активи - це сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь в процесі господарської діяльності і які переносять на продукцію свою вартість частинами		Оборотні активи - майнових цінностей повністю обслуговують господарського циклу споживаються виробничого процесу підприємства, який процес і в ході одного	
<i>Основні засоби</i>	<i>Нематеріальні активи</i>	<i>Запаси товарно-виробничих цінностей</i>	<i>Інші види оборотних активів</i>
<i>Довгострокові фінансові інвестиції</i>	<i>Капітальні інвестиції</i>	<i>Дебіторська заборгованість</i>	<i>Грошові активи</i>
<i>Довгострокова дебіторська заборгованість</i>	<i>Інші види необоротних активів</i>	<i>Короткострокові фінансові інвестиції</i>	

**Рис. 3. Склад активів підприємства**

Операційна діяльність будь-якого підприємства обумовлена закономірностями відтворювального процесу і змінами форм капіталу, що відбуваються при цьому. Ця спільна властивість діяльності підприємств приймає специфічні риси в залежності від галузевих особливостей, характеристики макросередовища, а також власної політики підприємства.

### 2.3. Калькуляція собівартості продукції

Собівартість продукції – це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробництва продукції (виконаних робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих засобів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, трудових і фінансових ресурсів, а також інших затрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановленні державою як обов'язкові відрахування, податки і платежі.

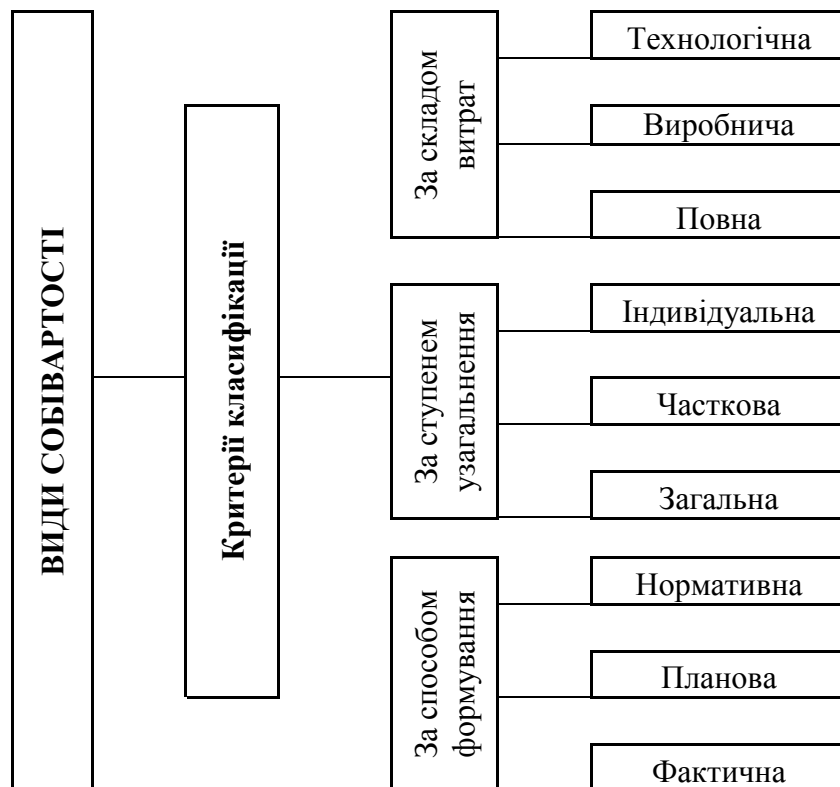
Характеристика собівартості за складом витрат наведена в табл.3

Таблиця 3

#### Види собівартості за складом витрат та їх характеристика

Види собівартості	Характеристика за складом витрат
Технологічна	Прямі витрати на робочому місці, ділянці, бригаді, площі угідь. Сюди відносяться витрати на сировину, матеріали, паливо та інші, які передбачені технологією виробництва продукції, а також витрати на оплату праці робітників безпосередньо зайнятих у виробничому процесі і витрати на утримання і використання обладнання. На її основі приймаються рішення щодо доцільності власного виробництва чи придбання необхідних ресурсів, нормативів їх витрачання, ефективного використання обладнання, формування трансферних цін, результатів діяльності центрів витрат тощо.
Виробнича	Технологічна + розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління цехами, бригадами, виробничими підрозділами). Відповідно до методики, викладених в національних П(С)БО на рахунку 23 "Виробництво" відображається саме виробнича собівартість продукції. Загальногосподарські витрати до неї не включаються. Згідно з діючою методикою їх відразу відносять на витрати періоду.
Повна	Виробнича + загальногосподарські витрати. Характеризує загальний рівень витрат на виробництво та реалізацію продукції. В сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку за національними П(С)БО її визначають розрахунковим шляхом. Використовується для цілей планування та встановлення певного рівня ціни.

Виділення різних видів собівартості відображене на рисунку 4



**Рис. 4. Види собівартості**

Планова собівартість розраховується, виходячи із визначеного обсягу виробництва та середніх витрат, котрі припадають на цей обсяг.

В обліку також використовуються показники собівартості, котрі відрізняються за способом формування. Це такі її види, як планова, нормативна та фактична собівартість.

Крім поділу собівартості за критеріями складу витрат та способу її формування, на практиці фактично відбувається також її поділ за ступенем узагальнення. За ступенем узагальнення можна виділити індивідуальну, часткову та загальну собівартість.

Індивідуальна собівартість – це собівартість конкретного виду продукції, певного виду робіт, послуг. Часткова собівартість характеризує витрати з виробництва (та реалізації) певної групи продукції чи витрати окремих підрозділів. Загальна собівартість характеризує загальний рівень витрат по підприємству на виробництво і реалізацію всієї продукції, що виготовлена підприємством, в тому числі роботи й послуги.

Метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами визначення собівартості калькуляційних одиниць.

Обчислення собівартості називається калькуляцією.

Залежно від часу складання, методики розрахунку та вихідних даних калькуляції поділяють на планові, нормативні, провізорні, фактичні.

Планові калькуляції складають перед початком виробничого процесу на підставі планових норм витрат та планового виходу продукції і протягом виробничого процесу не змінюються.

Нормативні калькуляції складаються на кожен наступний робочий період, вид або цикл робіт за нормами, скоригованими з урахуванням умов, що склалися на даний момент. У разі зміни умов виробництва нормативи витрат переглядаються та уточнюються.

Провізорні ( попередні) калькуляції складаються за деякий час до закінчення звітної періоду на підставі фактичних даних про витрати і вихід продукції за минулий час з початку періоду та очікуваних витрат і виходу продукції до кінця звітної періоду. Їх використовують для визначення очікуваних фінансових результатів та для визначення на наступний період.

Звітна (фактична) калькуляція складається після закінчення періоду на підставі облікових даних про фактичні витрати і вихід продукції.

За періодом господарської діяльності, витрати якого включені до собівартості, калькуляції поділяють на:

- щоденні;
- місячні, квартальні;
- за періодами робіт ( циклами, фазами, переділами, стадіями);
- після закінчення робіт (замовлення).

За складом елементів витрат, що включаються до собівартості, калькуляції бувають:

- повні виробничі;
- повні комерційні;
- неповні (калькуляції змінних витрат).



Серед основних проблем калькулювання є: економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. При цьому способи обчислення собівартості продукції поєднуються з методами обліку витрат, чітко не виокремлюються. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття рішень. Розрізняють два методи калькулювання собівартості продукції:

- калькулювання за замовленням;
- калькулювання за процесами.

Калькулювання за замовленнями – це система обчислення собівартості продукції на основі обліку витрат з кожного індивідуального виробу або окремої партії виробів, об'єднаних одним замовленням. Об'єктом обліку витрат при цьому методі є окреме замовлення. Застосовують цей метод в індивідуальних та дрібно-серійних виробництвах машинобудівної промисловості, у будівництві, у друкарнях та ін..

Калькулювання за процесами – це система обліку і визначення собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва. Ця система характерна для масового та серійного виробництва. Складність її залежить від особливостей технологічного процесу та наявності і розмірів незавершеного виробництва.

На практиці можуть застосовуватись комбіновані методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, що дають змогу максимально використати переваги окремих методів для прийняття рішень.

## Розділ 3

# ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ, ПРОБЛЕМИ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ

### 3.1. Аналіз динаміки та структури витрат

Згідно першого правила вдалого бізнесу для того, щоб заробити спершу потрібно витратити. Панування ринкової економіки, гостра світова фінансова криза, зростаючий рівень галузевої конкуренції вимагають від кожного підприємства ретельно слідкувати за ефективністю та оптимальністю своєї бізнесової діяльності, а отже, і за тим скільки і на що витрачаються дефіцитні кошти. За інших рівних умов серед двох конкурентів виграє той, хто витрачає менше і підходить до питання управління витратами зі стратегічної точки зору. Таким чином, важливість внутрішнього аналізу стану витрат стає очевидною для кожного підприємства.

Розглянемо аналіз управління витратами на прикладі сільськогосподарського підприємства ТОВ «Мостиські лани». Товариство «Мостиські лани» було засноване у 2011 році у Львівській області, Мостиському районі, в селі Зав'язанці. ТОВ «Мостиські лани» займається вирощуванням сільськогосподарських культур.

Аналіз будь-якого окремого елемента діяльності завжди розпочинається з загальної економічної характеристики підприємства. Використовуючи форму фінансової звітності №2 (звіт про фінансові результати) приведемо характеристику фінансово-економічного стану товариства, проаналізуємо його ефективність та основні результати господарської діяльності. Основні показники у динаміці наведені в табл. 4.

Таблиця 4

## Факторний аналіз прибутку ТОВ «Мостиські лани» у 2012-2014рр. (тис. грн.)

Стаття	2012 рік	2013 рік	2014 рік	Відхилення, +/-		Темп приросту (%)	
				2013р./2012р.	2014р./2013р.	2013р./2012р.	2014р./2013р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	13 214,0	24 444,6	22 605,6	11 230,6	-1 839,0	85,0	-7,5
Інші операційні доходи	66 664,0	72 989,2	41 641,9	6 325,2	-31 347,3	9,5	-42,9
Інші доходи	-	383,8	829,3	383,8	445,5	-	116,1
Разом доходи	79 878,0	97 817,6	65 076,8	17 939,6	-32 740,8	22,5	-33,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	12 188,0	27 605,9	21 981,1	15 417,9	-5 624,8	126,5	-20,4
Інші операційні витрати	14 505,0	108	44 507,5	94 039,4	-64 036,9	648,3	-59,0
Інші витрати	1 340,0	-	0,7	-1 340,0	0,7	-	-
Разом витрати	28 033,0	136	66 489,3	108 117,3	-69 661,0	385,7	-51,2
Фін.результат до оподаткування	51 845,0	-38	-1 412,5	-90 167,7	36 910,2	-173,9	-96,3
Податок на прибуток	51,0	-	-	-51,0	-	-	-
Чистий прибуток (збиток)	51 794,0	-38	-1 412,5	-90 116,7	36 910,2	-174,0	-96,3

За даними табл. 4 бачимо стрімке зростання обсягу товарообороту та чистого доходу від реалізації у 2013р. на 85,0%. Незважаючи на такі стрімкі темпи збільшення товарообороту у 2013р., все ж таки Товариство отримало збиток, який склав 38 322,7 тис. грн. Це відбулося за рахунок таких факторів:

- зростання операційних витрат на 94 039,4 тис. грн., або на 648,3%, порівняно з 2012 роком;

- збільшенням собівартості продукції на 15 417,9 тис. грн., або на 126,5%.

В 2014р. ситуація змінилася, але Товариство залишається збитковим, а саме:

- чистий дохід від реалізації продукції склав 22 605,6 тис. грн, що на 1839,0 тис. грн., або на 7,5% менше в порівнянні з 2013р.;

- зниження інших операційних доходів на 31 347,3 тис. грн., або на 42,9%;

- зменшилась собівартість продукції на 5 624,8 тис. грн., або на 20,4%;

- знизилась операційні витрати в порівнян з 2013р. на 64 036,9 тис. грн., або на 59,0%.

Прибуток відображає абсолютний ефект діяльності підприємства, але не враховує використані при цьому ресурси. Тому він доповнюється рядом інших показників, таких як показники рентабельності, майнового стану, ефективності використання основних та оборотних засобів, показники оцінки ділової активності, фінансової стійкості та ліквідності.

Джерелами інформації для аналізу витрат є оперативні дані фінансової звітності, статистична звітність, матеріали інвентаризації та перевірок.

Проведемо оцінку загальної суми витрат товариства. Для цього розрахуємо абсолютну суму витрат, визначимо їх рівень та рентабельність за формулами:

$$\begin{aligned} \text{Абсолютна} & & & + \text{матеріальні витрати} \\ \text{сума витрат} & = & + \text{витрати на оплату праці} \\ & & + \text{відрахування на соціальні заходи} \\ & & + \text{амортизація} \end{aligned} \quad (2)$$

+ інші операційні витрати

$$\text{Рівень витрат обігу} = \text{ВО}/\text{ТО} * 100, \quad (3)$$

де ТО – товарооборот,

ВО – загальна сума витрат обігу.

$$\text{Рентабельність витрат} = \text{ЧП}/\text{ВО}, \quad (4)$$

де ЧП – чистий прибуток.

Результати розрахунків наведені в табл. 5

**Таблиця 5**

**Основні показники витрат ТОВ «Мостиські лани» за 2012-2014 рр.**

Показники	2 012р.	2 013р.	2 014р.	Абсолютне відхилення (+/-)		Темп приросту (%)	
				2013р./ 2012р.	2014р./ 2013р.	2013р./2 012р.	2014р. / 2013р.
Абсолютна сума витрат	13511,43	117550,82	53513,93	104039,39	-64036,9	770,01	-54,48
Рівень витрат обігу	0,98	0,21	0,42	-0,77	0,214475	-78,74	103,14
Рентабельність витрат	3,83	-0,33	-0,03	-4,16	0,299615	-108,50	-91,90

Проаналізувавши дані табл. 5. видно, що динаміка зміни абсолютної суми витрат свідчить про їх зростання: на 770,01% у 2013р., та зменшення у 2014р. на 54,48%. Другий показник - “рівень витрат обігу” свідчить про те, що сума витрат на одиницю товарообороту зменшується у 2013р. на 78,74%, проте даний показник зростає у 2014р. на 103,14%.

Розрахунок рентабельності витрат свідчить про високу низьку ефективність управління витратами. На одиницю вкладених коштів припадає

– 3,83 грн. прибутку у 2012р., але за наступні 2 роки цей показник втратив ефективність, і знизився до рівня 3 копійок.

Отже, на ТОВ «Мостиські лани» відбувалося у 2013р. збільшення обсягів товарообороту, і це, природно, викликало збільшення витрат підприємства.

Так як товарооборот та витрати підприємства міцно пов'язані між собою, то для більш глибокого аналізу доцільно проаналізувати структуру витрат у товарообороті та динаміку їх зміни. Дані розрахунків наведені у табл. 6.

**Таблиця 6**

**Зміна структури витрат у товарообороті ТОВ «Мостиські лани» за 2012-2014рр.**

Показники	2 012р.	2 013р.	2 014р.	Абсолютне відхилення (+/-)	
				2013р./2012р.	2014р./2013р.
Товарооборот	13 214,0	24 444,6	22 605,6	11 230,60	-1 839,00
Загальна сума витрат	15 416,37	117550,82	53513,93	102 134,45	-64 036,89
Частка,%	116,67	480,89	236,73	364,22	-244,16
Матеріальні витрати	911,01	8712,54	9005,31	7 801,53	292,77
Частка,%	5,91	7,41	16,83	1,50	9,42
Витрати на оплату праці	0,35	235,10	1,07	234,75	-234,03
Частка, %	0,002	0,2	0,002	0,20	-0,20
Відрахування на соціальні заходи	0,01	58,78	0,05	58,77	-58,72
Частка, %	0,0003	0,05	0,0001	0,05	-0,05
Інші операційні витрати	14505	108 544,4	44 507,5	94 039,40	-64 036,90
Частка, %	94,09	92,34	83,17	-1,75	-9,17

Виходячи із даних табл. 6, бачимо, що частка сукупних витрат у товарообороті збільшилась в 2013р. на 364,22 тис. грн., та в 2014р. зменшилась

на 244,16 тис. грн. Проаналізувавши динаміку, ми бачимо, що у структурі товарообороту найбільшу частку серед умовно-постійних витрат складають інші операційні витрати: 2012р. – 94,09%; 2013р. – 92,34%; 2014р. – 83,17%. Як видно із динаміки цей показник постійно зменшується. Витрати на оплату праці зросли у 2013 році на 0,20% , та на 0,20% зменшились у 2014р. Беручи до уваги той факт, що керівництво товариства «Мостиські лани» прийняло рішення дотримуватися мінімально дозведеного рівня оплати праці, коливання фонду заробітної плати пояснюється змінами в законодавстві та зміною кількості працівників.

### **3.2. Економічний аналіз ефективності виробництва і збуту сіськогосподарської продукції**

За нових ринкових умов господарювання всі підприємства здобули повну перативну самостійність у виборі того, якої і скільки випускати продукції, з ким співпрацювати, кому продавати свої вироби, як організувати і планувати всі виробничі процеси. Зрозуміло, що цю свободу дій спрямовано передовсім на врахування кон'юнктури ринку, його потреб і вимог.

Правильно вибрана стратегія виробництва і належні обсяги випуску продукції забезпечують бажаний обсяг реалізації і відповідні прибутки.

Зерно є одним із важливих товарів, що визначає міжгалузеві пропорції не тільки в аграрному секторі економіки, а й у народному господарстві в цілому. За сучасних умов для вітчизняних с/г товаровиробників воно є основним джерелом грошових надходжень. Одночасно ціни на зерно впливають на ціни концентрованих кормів у тваринництві й основні продукти харчування для населення. Саме від рівня розвитку зернового господарства багато в чому залежить стан інших галузей с/г. На розмір валових зборів продукції рослинництва впливають два основних показники – це посівна площа та урожайність. Проаналізуємо, як змінювались посівні площі ТОВ «Мостиські лани» в останні роки (табл.7) .

## Динаміка об'ємів виробництва зерна в ТОВ «Мостиські лани»

Роки	Площа, га	Валовий збір, ц
2012	3 588	97 619,10
2013	3 466	132 785,00
2014	3 416	188 081,00

Дані таблиці свідчать, що найбільші площі посіву зернових культур в господарстві спостерігалися в 2012 році – 3 588 га, а найбільший обсяг виробництва зерна спостерігається в 2014 році. Як бачимо посівні площі з кожним роком зменшуються.

Другим важливим показником, який впливає на розмір валових зборів, є урожайність. Розмір урожайності зернових культур у ТОВ «Мостиські лани» в табл. 8. Аналіз даних таблиці свідчить, що в 2014 році урожайність зросла по всіх зернових культурах. Загалом, в господарстві спостерігається сильне коливання урожайності зернових культур, що свідчить про значну залежність виробництва від природно-кліматичних факторів, а отже, відсутність у ТОВ «Мостиські лани» інноваційно інвестиційних технологій виробництва.

## Динаміка урожайності зернових культур у ТОВ „Мостиські лани», ц з 1 га

Культури	2 012р.	2 013р.	2 014р.	2014 р. в % до 2012 р.
Оз. пшениця	24,5	38,3	-	-
Оз. ріпак	19,6		27,5	27,5
Ячмінь	16,6	-	-	-
Кукурудза на зерно	56,4	-	95,0	168,4



Вплив розмірів посівних площ та урожайності на розмір валових борів проаналізуємо в таблиці 9.

Рік	Показники	Культури			
		Оз. пшениця	Оз. ріпак	Ячмінь	Кукурудза на зерно
2 012р.	урожайність, ц/га	24,5	19,6	16,6	56,4
	площа, га	167,7	1 759,2	870,8	790,3
	Вал. збір, ц	4 109,0	34 480,2	14 455,5	44 574,4
2 013р.	урожайність, ц/га	38,3	-	-	-
	площа, га	3 466,0	-	-	-
	Вал. збір, ц	132 785,00	-	-	-
2 014р.	урожайність, ц/га	-	27,5	-	95,0
	площа, га	-	2 022,0	-	1 394,0
	Вал. збір, ц	-	55 651,0	-	132 430,0
Абсолютне відхилення 2014р. до 2012р., +/-	урожайність, ц/га	-24,5	7,9	-16,6	38,6
	площа, га	-167,70	262,81	-870,80	603,67
	Вал. збір, ц	-4 109,00	21 170,80	-14 455,50	87 855,60

В 2014 році валовий збір кукудзи на зерно зріс на 87 855,6 ц. Дане зростання відбулось за рахунок збільшення площі посіву та урожайності зернових культур. Також ситуація і з озимим ріпаком: - площі посіву збільшились в 2014р. на 262,81 га в порівнянні з 2012р.; - урожайність оз. ріпаку також зросла на 7,9 ц/га.

Виконання плану і динаміка виробництва і реалізації продукції визначається шляхом порівняння фактичних (звітних) значень показників з плановими значеннями та даними попереднього періоду. Оцінюються абсолютні зміни (абсолютний приріст або зниження) та відносні зміни (темпи

росту, приросту). Слід також визначити абсолютне значення 1% приросту.

Для оцінки статистичних характеристик динамічного ряду виробництва або реалізації продукції розраховуються темпи росту і приросту (базисні і ланцюгові), а також середньорічні показники (середньорічний абсолютний приріст, середньорічні темпи росту і приросту).

**Таблиця 10**

**Схема виконання плану і динаміки виробництва продукції**

Вид продукції	Виробництво продукції, тис. грн			Абсолютне відхилення від: (+,-)		Фактичне значення в % до		Абсолютний розмір 1% приросту відносно:	
	у поперед. періоді	у поточному періоді		плану (гр.3-гр.2)	поперед. періоду (гр.3-гр.1)	плану (гр.3/гр.2*100)	поперед. Періоду (гр.3/гр.1*100)	плану (гр.2/100)	поперед. періоду (гр.1/100)
		план	факт						
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Оз. ріпак	12930,08	22500,00	24065,32	1565,32	11135,24	106,96	186,12	225,00	129,30
Кукурудза на зерно	7800,52	11800,00	14919,97	3119,97	7119,45	126,44	191,27	118,00	78,01
Разом	20730,60	34300,00	38985,29	4685,29	18254,69	113,66	188,06	343,00	207,31

Аналіз виконання плану і динаміки виробництва продукції може здійснюватися за такою схемою (табл. 10).

Отже, як свідчать дані таблиці 10, в цілому за всіма видами продукції план виробництва виконаний на 113,66%. У порівнянні з попереднім періодом обсяг продукції виріс на 88,06% (188,06 — 100). Кожен процент приросту продукції забезпечив у порівнянні з планом 343 тис. грн, а у порівнянні з попереднім періодом 207,31 тис. грн.

В ринкових умовах великого значення набуває оцінка виконання договірних зобов'язань, яка може бути здійснена двома методами.

Перший метод передбачає оцінку виконання договірних зобов'язань на підставі обсягу недопоставленої продукції; другий — передбачає використання методу заліку. Згідно з останнім в залік зараховується фактичне постачання продукції, але не вище договірного, тобто із значень договірного і фактичного постачання в залік зараховується менше.

Аналіз виконання плану, зобов'язань і динаміки з продукції проводиться в порівнянних цінах, оскільки лише за таких умов можна оцінити об'єктивні зміни обсягу виготовленої або реалізованої продукції. Якщо в розпорядженні аналітика є в наявності обсяг продукції у діючих цінах, то для приведення обсягу продукції у порівнянні ціни, необхідно наявні дані поділити на індекс цін.

**Таблиця 11**

**Оцінювання впливу змін фізичного обсягу і середніх цін на зміну обсягу окремих груп однорідної продукції**

Групи однорідної продукції	Попередній період		Звітний період		Середня ціна		Відхилення вартості продукції у звітному періоді у порівнянні з поперед., тис. грн (гр.4-гр.2)	В тому числі під впливом змін:	
	кількість, т	вартість продукції у діючих цінах, тис. грн	кількість, т	вартість продукції у діючих цінах, тис. грн	поперед. період тис. грн (гр.2/гр.1)	звітний період тис. грн (гр.4/гр.3)		фізичного обсягу, тис. грн (гр.3-гр.1)*гр.5	середньої ціни, тис. грн (гр.6-гр.5)*гр.3
Оз. ріпак	3448,02	12930,08	5565,10	24065,32	3,75	4,32	11135,24	-7364,98	-20864,80

Кукур удза на зерно	4457,44	7800,52	13243,00	14919,97	1,75	1,13	7119,45	5442,48	-23174,12
Разом	-	20730,60	-	38985,29	-	-	18254,69	-1922,50	-44038,92

Заданими вартості продукції у діючих цінах за різні періоди можна оцінити вплив цін і обсягу продукції у натуральному вимірі на зміну вартості продукції (табл. 12).

При аналізі реалізованої продукції слід оцінити вплив окремих елементів, які визначають її обсяг. Для цього попередньо складаються баланси продукції.

**Таблиця 12**

**Баланс продукції, тис. грн**

Показник	Звітний період		Абсолютне відхилення від плану (гр.2-гр.1)
	за планом	фактично	
	1	2	
1. Залишки готової продукції на складі і відвантаженої на початок періоду	100	0	-100
2. Випуск продукції в цінах плану	60000	188081	128081
3. Залишки готової продукції на складі і відвантаженої на кінець періоду	400	0	-400
4. Реалізована продукція (р.1 + р.2- р.3)	59700	188081	128381

На підставі попередньої таблиці можна оцінити виконання плану з реалізації продукції (табл. 13).

Як свідчать дані таблиці 13, фактичний випуск продукції рівний обсягу реалізованої продукції.

**Таблиця 13**

**Оцінка виконання плану з реалізації продукції.**

Показник	Звітний період, тис. грн		Процент виконання плану (гр.2:гр.1)·100
	за планом	фактично	
	1	2	3
1. Випуск продукції	60000,00	188081,00	313,47
2. Зміна залишків готової продукції	300,00	0,00	0,00
3. Обсяг реалізованої продукції (р.1-р.2)	59700,00	188081,00	315,04

### 3.3. Оперативний аналіз витрат

Оперативний аналіз проводиться в процесі поточної діяльності підприємства для забезпечення управління процесами щодо зміни економічної ситуації та їх причин, відхилень від попередньо вначених параметрів і оцінки можливих від них наслідків з метою своєчасного коригування управлінських рішень, спрямованих на попередження та усунення негативних явищ і ефективного маневрування наявними ресурсами. За допомогою оперативного фінансового аналізу здійснюється швидке втручання в господарські процеси для забезпечення безперервного та ефективного функціонування підприємства.

Щоденний, тобто *оперативний аналіз* витрат дає можливість уникнути небажаних, нераціональних або непродуктивних витрат. Сутність оперативного аналізу полягає у щоденному вивченні відхилень від виробничого завдання для негайного усунення недоліків і причин, які заважають безперервному та ефективному функціонуванню підприємства. Відповідність фактичних витрат нормативним - гарантія виконання плану собівартості за місяць, квартал. Запровадження системи директ-костінг, розподіл витрат на постійні та змінні, облік лише прямих витрат, зумовлюють потребу здійснення аналізу прямих витрат за відхиленнями.

Основним інструментом, який забезпечує ефективне здійснення оперативного аналізу витрат підприємства, є комп'ютеризовані аналітичні системи.

У місцях виробництва оперативний аналіз здійснюють на підставі первинної документації оперативного та бухгалтерського обліку: складають щоденні відомості (акти) розкрою, карти заміни матеріалів, додаткові вимоги на одержання матеріалів понад норми; маршрутні листки; акти про брак; додаткові наряди для нарахування заробітної плати у зв'язку з відхиленнями від нормальних умов, доплатні листки, відомості на оплату наднормових робіт тощо.

Для оперативного управління собівартістю, - на виробничих дільницях проводять групування відхилень від норм і зміни норм за місцями виникнення,

причинами й винуватцями. Групування проводяться щоденно, щодавно, щомісячно за елементами витрат та статтями калькуляції.

Сьогодні основними напрямками зниження собівартості продукції є інтенсивні фактори:

- вдосконалення техніки, технології та організації виробництва, що здійснюється через організаційно-технічні заходи;
- планомірне скорочення виробничих норм, погоджене зі щорічним планом науково-технічних і організаційних заходів;
- впровадження системи стеження за виконанням і фактичною ефективністю заходів підприємства і його підрозділів із плану науково-технічного і організаційного розвитку виробництва.

Велике значення для оперативного аналізу мають терміни виявлення відхилень та прийняття необхідних управлінських рішень. Чим раніше надходить повідомлення про відхилення, тим скоріше можна припинити перевитрату ресурсів. Для цього користуються сигнальними документами, які або дають дозвіл на такі відхилення перед початком роботи, або повідомляють про них після закінчення операції. У місцях виробництва для оперативного аналізу витрат на основі сигнальних документів складають відомість відхилень від норм, де зазначають причини й винуватців відхилень.

Із метою контролю витрат на виробництво фактичні значення витрат узагальнюють, визначають відхилення від планових показників собівартості і на підставі узагальненої інформації приймають відповідні управлінські рішення, спрямовані на скорочення витрат підприємства. Такий аналіз забезпечує надійний контроль за собівартістю продукції, розробкою та впровадженням у виробництво необхідних організаційно-технічних заходів, що сприятимуть зниженню собівартості.

## Висновки та пропозиції

На основі проведеного нами дослідження теоретико-методологічних основ обліку і аналізу витрат виробництва можна зробити наступні висновки:

1. Витрати – це вартість ресурсів, що використовуються в подальшому для отримання прибутку, чи досягнення інших цілей підприємства. В економічній літературі зустрічається багато визначень витрат підприємства, а тому можна сформулювати такі напрямки щодо тлумачення даного поняття, як:

- витрати – це збільшення зобов'язань, або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду;
- витрати – це вартісне вираження абсолютної величини спожитих ресурсів, необхідних для здійснення поставленої мети.
- витрати – це сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства протягом одного року, які призводять до зменшення частки чистого майна

2. При формуванні облікової інформації для прийняття управлінських рішень існує дещо інша класифікація витрат. Так, в цілях управління вона поділяється за принципом: різні витрати для різних цілей. Основою організації обліку та аналізу виробничої діяльності є економічно обґрунтована класифікація обліку та аналізу витрат. У вітчизняній практиці однією з основних вважається класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції.

3. Система витрат орієнтована на вирішення різних за характером завдань у рамках більш загальної системи управління витратами, які доцільно ідентифікувати згідно з функціями управлінського обліку.

Сьогодні все найбільше з'являється публікацій, присвячених становленню та розвитку управлінського обліку в Україні. Проблеми управлінського обліку широко обговорюються на наукових конференціях різних рівнів<sup>1</sup>. Виходячи з того, що думки різних вчених не тільки щодо сутності управлінського обліку, а й необхідності його існування часто дуже суперечливі та протилежні, вважаємо за доцільне зупинитись на деяких найважливіших питаннях.



Проблема управлінського обліку постала перед Україною в зв'язку з переходом й зміни характеру управління. Ефективність механізму управління насамперед пов'язана з якісними змінами в інформаційній мрежі в інформаційній системі, зокрема в системі обліку. Саме цим пояснюється прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, в п. 5 ст. 8 якого зазначається: “підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій”.

Створення принципово нового механізму управління ТОВ «Мостиські лани», а отже, і зміни в системі обліку викликані такими зовнішніми та внутрішніми причинами:

1. Конкуренція на зовнішньому і внутрішньому ринках, постійними змінами в зовнішньому та внутрішньому середовищах. Все це потребує формування такої системи інформації, яка б могла задовольнити потреби всіх рівнів управління підприємством в обґрунтованій і конкретній інформації не тільки оперативно реагуючи на зміни, що відбуваються на самому підприємстві, а й передбачаючи та уникаючи небажаних ситуацій, пов'язаних із змінами в зовнішньому середовищі.

2. Відсутність необхідної інформації примушує керівника підприємства при розробці рішень опиратися на інтуїцію, тим самим підвищувати ризик прийняття неправильного рішення.

3. Керівнику ТОВ «Мостиські лани» уже недостатньо знати, скільки коштує та чи інша продукція (виріб, робота, послуга), його цікавить, чому вона стільки коштує, а також те, як зробити, щоб її виробництво було вигідним. Досягти цього можна, по-перше, за умови забезпечення управління “поведінкою” витрат з метою оптимізації їх величини, а по-друге, постійно збільшуючи доходи. Це потребує від системи обліку формуванням інформації з метою рішення зовсім нових завдань, не властивих для традиційного бухгалтерського обліку: складання попередніх кошторисів, дослідження “поведінки” витрат, розробки альтернативних варіантів управлінських рішень і вибір на їх основі оптимальних.

Управлінський облік — це система інтегрованої інформації, що містить підсистеми прогнозування та планування собівартості, обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, аналізу формування собівартості і підготовки управлінських рішень, пов'язаних з поточною діяльністю та майбутнім розвитком підприємства.

Крім того, слід зазначити, що ні один із видів інформації в ізольованій (традиційній) формі не може слугувати ефективною основою для прийняття управлінських рішень. Тому управлінський облік ґрунтується на використанні всієї сукупності інформації, що існує на підприємстві: крім внутрішньої залучається також зовнішня інформація; до внутрішньої інформації, що використовується в управлінському обліку, належить не тільки бухгалтерська, а й небухгалтерська інформація; дані оперативного обліку, нормативно-довідникова інформація; аналітична, планова інформація, результати маркетингових досліджень та ін. При цьому основним принципом з метою інтерпретації необхідної інформації із усієї існуючої сукупності має стати принцип доцільності задовольняти потреби. Тільки за таких умов можливо реалізовувати мету системи управлінського обліку, методологія якого повинна бути спрямована на отримання всіх можливих (за конкретних умов та обставин) альтернативних варіантів рішення проблем, що виникають у діяльності підприємства та пов'язані з управлінням витратами і результатом. У зв'язку з цим кардинально змінюються завдання в сфері управлінського обліку у порівнянні з фінансовим, сутність яких полягає в тому, що в сучасних умовах значно важливіше управляти процесом формування витрат і доходів, ніж констатувати їх фактичну величину.

Останнім часом менеджери ТОВ «Мостиські лани» все більше виявляють зацікавленість до управлінського обліку. Однак існує ціла низка труднощів, пов'язаних із розумінням сутності, можливостей управлінського обліку, прийомів та методів, його організації тощо. Тому із метою надання їм методичної допомоги, очевидно, слід спрямувати зусилля на розробку типового положення з впровадження системи управлінського обліку, яке б мало

рекомендаційний характер, однак містило загальні принципи, концепції та підходи. Пропозиції щодо вдосконалення існуючих типових положень і приведення їх у відповідність з процесами, що сьогодні відбуваються, цілком справедливі та своєчасні.

Для вдосконалення системи управлінського обліку на ТОВ «Мостиські лани» слід покращувати не лише матеріально-технічний стан підприємства, але і підвищувати кваліфікаційний рівень кадрів.

## Список використаних джерел

1. Бондар М. І. Звітність підприємства : навч. посіб. / М. І. Бондар. – К. : ЦУЛ, 2015. – 570 с.
2. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / За з. ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК „Баланс-Клуб”, 2009. – 736 с.
3. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах/ Саблук П.Т., Моссаковський В.Б., Сук Л.К. та ін.; за ред. Саблука П.Т., Моссаковського В.Б. —К. “Урожай”, 2012. — 416 с.
4. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 с.
5. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2015. – 315 с.
6. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч. посіб. / Н. І. Верхоглядова. – К. : ЦУЛ, 2010. – 354 с.
7. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. / М. П. Войнаренко. – К. : ЦУЛ, 2010. – 484 с.
8. Должанський М.І., Должанський А.М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. — Л:Львівський банківський інститут НБУ, 2013.
9. Журнали-ордери та методичні рекомендації з їх застосування// Все про бухгалтерський облік № 24 (570) (спецвипуск 62). 19 березня 2011 р.
10. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : ЦУЛ, 2014. – 600 с.
11. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств //Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2011 р. № 132.
12. Лишиленко А. В. Бухгалтерский учет : учебник / А. В. Лишиленко. – К. : ЦУЛ, 2011. – 736 с.

13. Плаксієнко В. Я. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах / В. Я. Плаксієнко. – К. : ЦУЛ, 2014. – 464 с.
14. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 688 с.
15. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік. Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
16. Шевченко Ю.А. Особливості обліку приготування кормів // Реформування економіки України: стан та перспективи: зб. матеріалів IV Міжнар. наук.- практ. конф., 26-27 листоп. 2009 р., м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2009. – С. 275-278.