

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти
магістр

на тему: «Методика обліку та аналіз виробничих витрат сільськогосподарських підприємств»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньою програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти магістр
групи 1
Хоменко А. В.
Керівник: Нездойминога О. Є.

Полтава 2023 року

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	9
1.1. Економічний зміст виробничих витрат сільськогосподарських підприємств, їх склад та порядок формування.....	9
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення.....	18
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ХХХ»	24
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства.....	25
2.2. Облік виробничих витрат та відображення інформації у звітності.....	31
2.3. Податкові аспекти обліку витрат виробництва.....	44
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ХХХ».....	46
3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання.....	46
3.2. Аналіз динаміки, складу та структури виробничих витрат.....	57
3.3. Факторний аналіз виробничих витрат підприємства.....	66
ВИСНОВКИ.....	72
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	75
ДОДАТКИ.....	85

ВСТУП

Актуальність теми. Аграрне виробництво є ключовою галуззю народного господарства України. Тому в сучасних умовах розвитку для забезпечення зростання економічного потенціалу нашої країни важливого значення набуває процес формування конкурентоспроможного середовища для розвитку аграрних підприємств, що базується на створенні єдиної системи управління виробництвом на основі якісного обліково-аналітичного забезпечення витрат.

Основні аспекти обліку витрат на виробництво в Україні регулюються національними стандартами. При цьому застосовується низка систем і методів калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції. Ефективність діяльності, в свою чергу, залежить від забезпечення достовірною та оперативною інформацією про виробничі витрати. Тому питання обліку виробничих витрат є особливо актуальним для дослідження, так як самі ці витрати формують собівартість і правильний раціональний їх облік є запорукою ефективного ведення господарської діяльності сучасних підприємств.

Питання обліку витрат виробництва знаходять своє відображення в наукових дослідженнях: Ф. Ф. Бутинця, Ю. А. Вериги, В. А. Дерія, Т. Є. Дугар, М. В. Єрмолаєвої, С. Кулаковської, А. С. Олійника, В. Я. Плаксієнка, І. Садовської, І. В. Свиноус, Н. Ціцьки, Г. Чумак та інших вітчизняних учених-економістів. Вітчизняна практика обліку виробничих витрат та формування собівартості залишається недостатньо дослідженою та потребує вивчення з урахуванням загальноекономічного стану країни. Суперечливість законодавства в сфері бухгалтерського обліку, недостатня теоретична розробленість облікової практики аграрних підприємств, відсутність дієвої системи управління витратами є першочерговими проблемами і тому особливої актуальності набуває питання визначення та обліку виробничих витрат у сфері аграрного виробництва.

Мета та завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є розробка шляхів поліпшення ефективності функціонування підприємства на основі

теоретико-методичних та практичного обґрунтування обліку виробничих витрат та їх аналізу.

Відповідно до поставленої мети були сформовані ряд завдань методичного та прикладного характеру: визначити сутність виробничих витрат сільськогосподарських підприємств, їх класифікацію та порядок формування; дослідити особливості синтетичного та аналітичного обліку виробничих витрат в частині їх документального оформлення та відображення у фінансовій звітності; здійснити фінансовий аналіз діяльності підприємства та економічний аналіз структури й динаміки виробничих витрат підприємства та особливості формування його фінансових результатів.

Об'єкт та предмет дослідження. Об'єктом дослідження є облікові процедури відображення виробничих витрат у товаристві з обмеженою відповідальністю «ХХХ» Броварського району Київської області. Предметом дослідження є сукупність теоретико-методологічних, організаційних та практичних засад обліку виробничих витрат та їх аналіз за даними ТОВ «ХХХ» Броварського району Київської області.

Методи дослідження. Теоретичною основою дослідження є загальнонаукові економічні та статистичні методи: аналіз, синтез, узагальнення, статистичного групування, порівняння, що були примінені при вивченні та облікових аспектів, аналізі даних досліджуваного підприємства та формуванні висновків щодо подальшого ефективного його розвитку.

Інформаційну базу дослідження склали навчально-методичні та наукові джерела вітчизняних наукових діячів; офіційні документи; фінансова звітність ТОВ «ХХХ»; довідкові та інформаційні видання, електронні джерела.

Наукова новизна одержаних результатів:

1) на теоретичному рівні систематизовано основні проблеми аналізу показників ефективності виробництва продукції рослинництва та проведено аналіз показників на прикладі конкретного підприємства. Проаналізовані напрямки, етапи, методи можуть стати підставою для теоретичних та практичних

пропозицій щодо удосконалення організаційних процедур аналізу показників ефективності виробництва продукції рослинництва;

2) встановлено, що при проведенні факторного аналізу необхідно врахувати виробничу структуру підприємства, адже за її побудовою визначаються складові елементи контролю та аналізу. Такий аналіз проводиться з метою своєчасного виявлення причин відхилень від планових параметрів для прийняття відповідних управлінських рішень. Для того, щоб досягнути успіхів у майбутньому і не витратити зайвого часу на виявлення резервів збільшення обсягу продукції і зниження собівартості за минулі періоди, необхідно систематично вести оперативний, внутрігосподарський та порівняльний аналіз;

3) для удосконалення документування руху пального, доцільно розробити наказ підприємства про впорядкування використання підприємством автомобіля та затвердити форму документу, яка міститиме обов'язкові реквізити і буде використовуватися в якості первинного документу для списання пального.

Практичне значення одержаних результатів полягає у вирішенні проблем, пов'язаних з пошуком такої оптимальної структури витрат у собівартості продукції рослинництва, за якої б досягалась найменша собівартість одиниці сільськогосподарської продукції при достатньому рівні ефективності виробництва.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження доповідалися й одержали позитивну оцінку на науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик та всеукраїнських науково-практичних конференціях: Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін (27 жовтня 2022 р., ПДАУ, м. Полтава), Актуальні питання сучасної економічної науки (6 грудня 2022 р., ПДАУ, м. Полтава), Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством (30 – 31 березня 2023 р., ПДАУ, м. Полтава).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 4 наукові праці у

матеріалах конференцій загальним обсягом 0,48 друк. арк.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічний зміст виробничих витрат сільськогосподарських підприємств, їх склад та порядок формування

Сільське господарство і міру своїх особливостей – сезонності виробництва, використанню землі, залежності від природнокліматичних умов – потребує особливого підходу в частині формування витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. Крім того, слід також враховувати факт нерівномірного випуску продукції при рівномірних витратах [7].

Для аграрних підприємств на сьогодні важливим залишається питання обліку та формування собівартості сільськогосподарської продукції, що складно досягти в умовах постійних інфляційних змін та багатьох інших зовнішніх економічних факторів. Процес формування витрат на виробництво впливає не тільки на стан та репутацію сільськогосподарського підприємства, а й – на навколишнє середовище [57]. В цьому питанні слід перш за все звернутися до історії еволюції «витрат», що умовно можна поділити на п'ять етапів. Історія еволюції «витрат» п'яти етапів розвитку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Схема етапів розвитку в історії виникнення поняття «витрати виробництва»

Етапи	Століття	Основні події
1	XXVIII - IV ст. до н.е.	контроль та облік витрат на державному та господарському рівнях
2	III- II ст. до н.е.	публічна звітність про витрати
3	XV-XIX ст.	поява різних теорій витрат, розкриття сутності поняття «витрати»
4	XX ст.	застосування математичних методів у теорії витрат, вивчення тенденції витрат, визначення витрат як об'єкта обліку
5	Кін. XX - поч. XXI ст	виникнення нового напрямку дослідження управління витратами.

Широкий зміст поняття «витрати» потребує різних підходів до виявлення та обґрунтування чинників, що зумовлюють їх формування та сприяють підвищенню ефективності виробництва сільськогосподарських підприємств.

Сучасний етап розвитку визначеного поняття «витрати виробництва» характеризується виникненням нового напрямку дослідження управління витратами [44].

Слід зазначити, що економісти досі не мають уніфікованого визначення поняття сутності «витрат». Хоча багато точок зору є суб'єктивними, вчені чітко пов'язують витрати з основними ресурсами та виробничими факторами економічних суб'єктів, які використовуються в господарській діяльності для отримання запланованих результатів. Різні трактування сутності витрат діяльності підприємства наведені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Сутність терміну «витрати»

Автор	Визначення витрат
Б. Грабовський	Витрати - це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію за певний період часу
С. Ковтун, Н. Ткачук	Витрати - це грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції
В. Лебедев, Т. Дроздова	Витрати характеризують в грошовому вираженні обсяг ресурсів за певний період, використаних на виробництво та збут продукції, і трансформуються в собівартість робіт та послуг.
Ю. Цал-Цалко	Витрати - це спожиті затрати, тобто збільшення зобов'язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу (фінансового результату) звітного періоду.
М. Грещак	Витрати підприємства – це обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певної мети.

Слід відмітити, що економісти Кемпбелл Р. Макконел і Стенлі Л. Брю, поняття витрат пов'язують з фактом обмеженості ресурсів та можливості їх альтернативного використання. Це має досить вагомe значення для виробництва продукції. Як зазначає А. С. Олійник, поняття витрати розглядаються з двох позицій: «використання ресурсів при виробництві товарів та придбання засобів для виробництва». одержати бажане [39].

В своїх працях відомий економіст XIX століття А. Маршал описав зв'язки виробництва та витрат підприємства. В наприкінці XX століття німецький вчений Г. Фандель узагальнив та систематизував знання та здобутки майже за 100-річний період в частині взаємодії між теорією виробництва та теорією витрат на рівні підприємства (рис. 1.1).

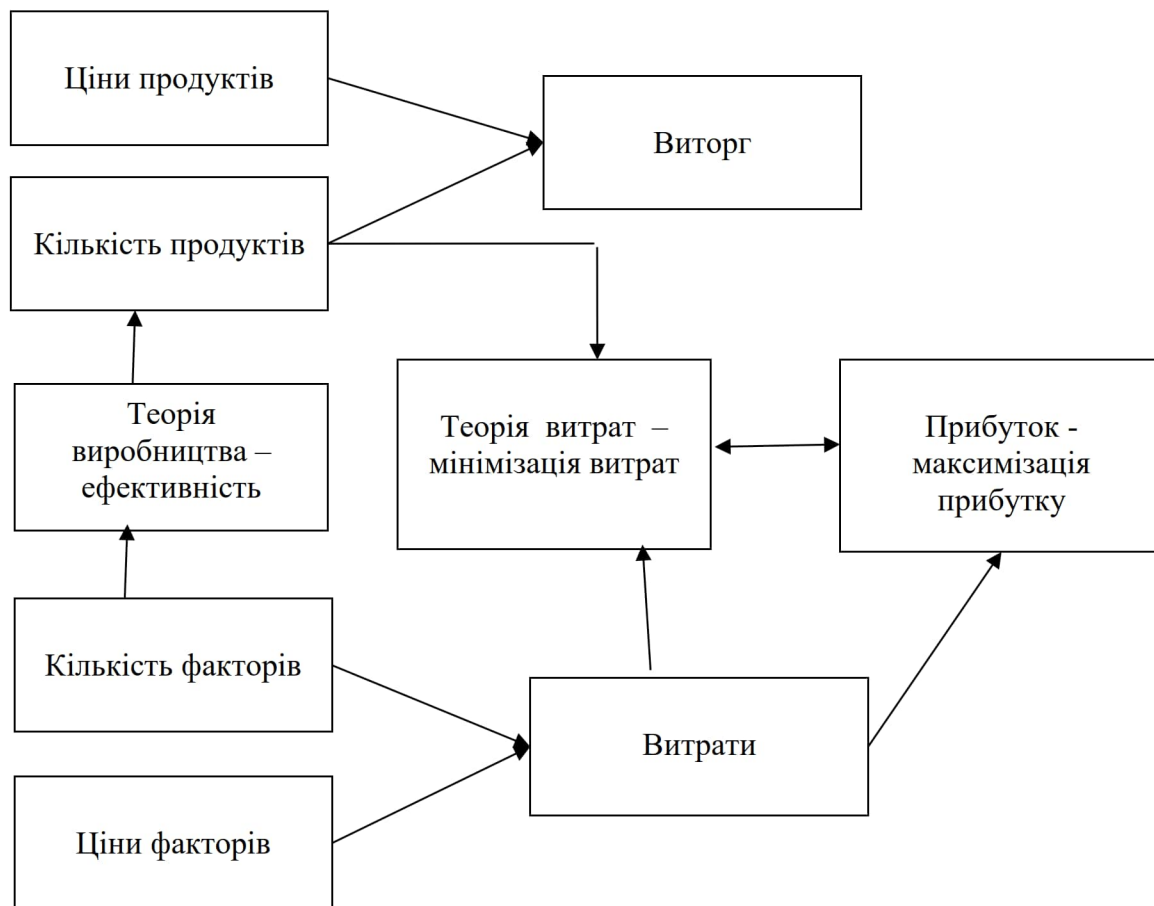


Рис. 1.1. Модель взаємодії теорії виробництва й теорії витрат [69]

Дана модель вказує на те, що теорії виробництва характерна категорія кількості та вартості продукту. Саме завдяки цим кількісним та вартісним показникам визначають витрати виробництва.

А згідно з принципом максимізації прибутку визначається потрібна кількість продукції до виготовлення з урахуванням факторів, що забезпечують мінімізацію витрат. Еволюція наукової думки щодо обліку виробничих витрат сприяла розвитку бухгалтерських шкіл – французької, німецької та англійської. Науковці Ентоні Р., Ріс Дж. (1993) вважали, що витрати – це грошові ресурси, які

застосовуються з певною метою.

Аналізуючи термін «витрати» згідно НП(С)БО 16 та в працях дослідників, йому можна дати визначення так: витрати – це певна кількість використаних ресурсів (грошових, трудових, природних), які необхідні для виробництва певної кількості продукції [35].

При цьому витрати вважаються дійсно понесеними, якщо відбувається або збільшення зобов'язань, або зменшення активів підприємства. Зазначений нормативний документ детально розкриває практичні аспекти застосування принципу нарахування щодо організації обліку витрат, а саме:

- «витрати відображаються 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 доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені»;

- «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» [3]. У додатку А наведено склад та визнання визначення витрат згідно НП(С)БО 16 «Витрати», оскільки аналіз всіх витрат починається з методичних підходів до їх визначення та класифікації.

К. Шим Джей описує витрати як чинник грошового формування суми ресурсів, витрачених з певною метою для досягнення результату. Хел Р. Веріан дійшов висновку, що витрати – це всі враховані підприємством фактори виробництва, розцінений за вартістю ринку. У своїй роботі С. Дубиніна, з метою правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі у виробництві надає узагальнену класифікацію витрат на виробництво за визначеними критеріями (табл. 1.3) [10].

Таблиця 1.3

Класифікація витрат на виробництво

Ознака класифікації	Види витрат	Зміт
За кількістю випущеної продукції	Загальні	Витрати виробленої продукції за певний період
	На одиницю продукції	Середні витрати за певний період, якщо продукція виготовляється постійно або серіями, та індивідуальні
За ступенем однорідності	Прості одноелементні	Однорідні за складом, мають єдиний економічний зміст; до них належать матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, інші витрати
	Комплексні	Різномірні за складом, охоплюють декілька елементів витрат, наприклад, витрати на утримання та експлуатацію обладнання, загальнопромислові, загальногосподарські витрати, витрати від браку
За способом включення у собівартість продукції	Прямі	Безпосередньо пов'язані з виготовленням певного різновиду продукції, до них відносять сировину і матеріали, витрати на оплату праці робітникам, зайнятим виготовленням продукції, та інші витрати
	Непрямі	Витрати, які пов'язані: з виготовленням виробів, оплатою праці обслуговуючого й управлінського персоналу, утриманням та експлуатацією будівель, обладнання, машин
За періодичністю виникнення	Поточні	Постійні, звичайні витрати, з періодичністю менше місяця
	Одноразові	Однократні витрати, періодичність більше місяця, з процесом виробництва протягом тривалого часу
За місцем виникнення	Дільничні, цехові тощо	За цехами, дільницями, бригадами, службами та іншими відокремленими структурними підрозділами виробництв
За обсягом виробництва	Постійні (умовно-постійні)	Абсолютна величина, яка зі зміною обсягів виробництва істотно не змінюється; ці витрати пов'язані з організацією виробництва та з утриманням обладнання та споруд, будівель, машин
	Змінні	Залежать від обсягу виробництва, поділяються на пропорційні, прогресуючі, дигресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні, гнучкі
За економічним змістом	Витрати предметів, засобів і самої праці	
За видами виробництва	Витрати пов'язані з основним, допоміжним виробництвом, а також обслуговуючі виробництва та підсобні господарства	
У процесі виробництва	Виробничі, невиробничі	
За оборотністю засобів	Виробничі, постачальні, заготівельні, збутові	
За ступенем готовності	Товарний випуск продукції, напівфабрикат, незавершене виробництво,	
За плануванням	Планові, позапланові	
За нормуванням	Нормовані, ненормовані	
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні	
Від об'єкта управління	У місцях виникнення, центрах затрат, у центрах відповідальності	
Від діяльності підприємства	Залежні, незалежні	
За економічними елементами	Матеріальні витрати	
	Витрати на оплату праці	
	Відрахування на соціальні заходи	
	Амортизація	
За калькуляційними статтями	Інші витрати	
	Залежно від галузі економіки	

Науковець В. В. Сопко зазначає, що витрати утворюють в процесі виробництва використання різних ресурсів та природні ресурси на створення нового продукту праці. У своїй роботі О. Гаврилюк наголошує, що підвищення відповідальності за результати діяльності вимагає адекватного виділення центрів витрат і прибутку та розподілу відповідальності за відхилення, а, отже, розвитку бухгалтерського обліку й аналізу за центрами витрат і відповідальності [6].

Говорячи про сутність витрат виробництва слід враховувати чинники, що впливають на їх розмір та структуру. Такі чинники можна поділити на дві групи – зовнішні та внутрішні (рис. 1.2).

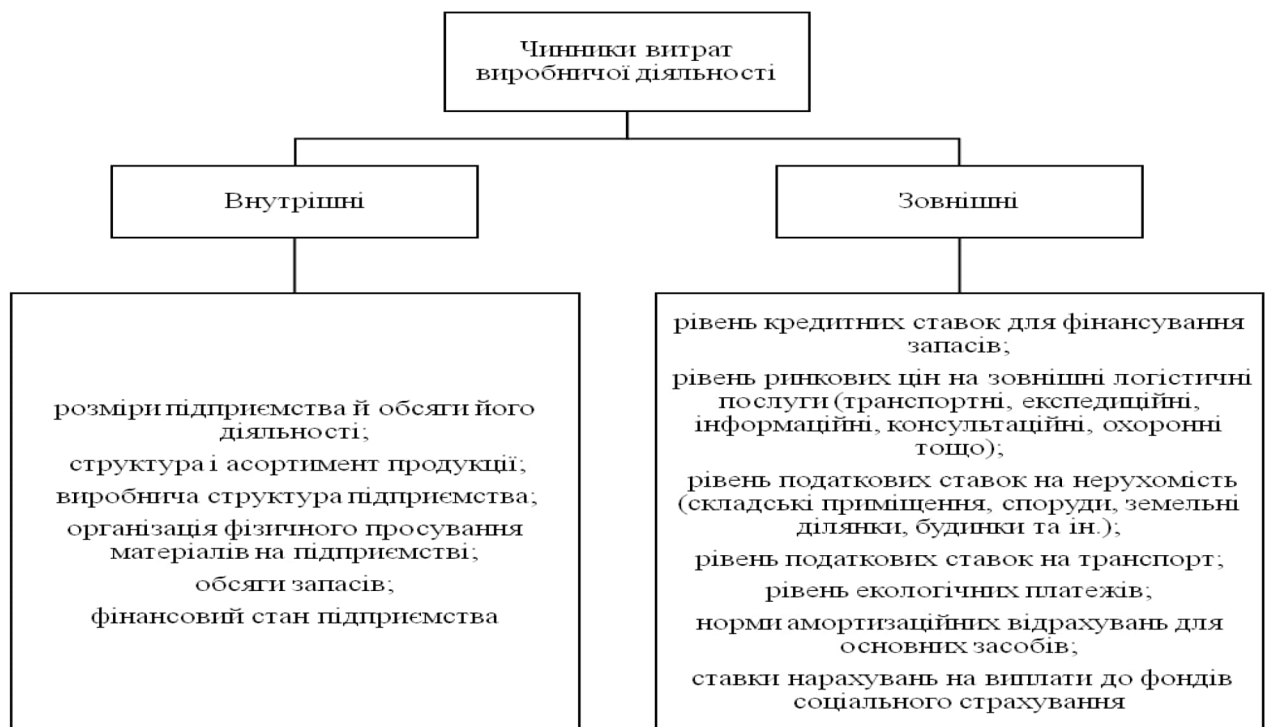


Рис. 1.2. Чинники витрат виробничої діяльності

Для отримання готової продукції вказані чинники мають важливе значення. При цьому важливо враховувати можливість якісного їх поєднання для досягнення максимального фінансового результату, адже самі під впливом цих чинників формуються витрати діяльності, що визначають потім собівартість майбутньої продукції, товарів [40].

Виробництво - процес створення матеріальних і суспільних благ,

необхідних для існування і розвитку. Для реалізації цілей управління виробничою діяльністю підприємства необхідно мати чітку класифікацію витрат виробництва (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Витрати виробництва

Ознаки	Витрати
За центрами відповідальності (місцями виникнення витрат)	виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби, групи робочих місць, відділення
За видами продукції, робіт, послуг	на деталі, вузли, вироби, типові примірники виробів, групи однорідних виробів, замовлення, процеси, виробництва тощо
За єдністю складу (однорідністю) витрат	одноелементні та комплексні
За способами перенесення вартості на продукцію	прямі, непрямі
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	змінні, постійні
За періодами визнання	поточні, майбутніх періодів, майбутні
За доцільністю витрачання	продуктивні, непродуктивні
За визначенням відношення до собівартості продукції	на продукцію, роботи, послуги; витрати періоду
За видами витрат	за економічними елементами, за статтями калькуляції

Окремо варто відзначити, що до складу витрат не відносяться попередня оплата запасів, робіт, послуг, що фактично унеможливує застосування в практиці обліку вітчизняних підприємств касового підходу щодо обліку витрат.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

За виробничою собівартістю оцінюють: готову продукцію (п. 10 НП(С)БО № 9); незавершене виробництво (п. 6 НП(С)БО № 9) (рис. 1.3) [37].

В загальному собівартість – це економічна категорія, яка відображає господарсько-виробничу діяльність компанії.

Вона демонструє, скільки фінансових витрат потрібно для виготовлення та реалізації тієї чи іншої продукції.

Собівартість	Собівартість реалізованої продукції (робіт,	Розрахунок
--------------	---	------------

продукції (робіт, послуг) – це грошова форма витрат на підготовку її виробництва, виготовлення і збут.	послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.		собівартості – це спосіб обчислення загальної вартості виготовлення або продажу продукту або надання послуги.
Мета визначення собівартості:			
встановлення ціни одиниці продукції чи послуги;	зменшення та контроль витрат;	прийняття більш виважених рішень з питань ведення бізнесу;	складання планів майбутньої діяльності.
Типи собівартості			
Повна собівартість		Гранична собівартість	
сукупність усіх витрат на виробництво і продаж. У розрахунок беруть комерційні витрати не тільки на виготовлення, але і на закупівлю обладнання для нього. Витрати на відкриття бізнесу поділяються на періоди, протягом яких збитки повинні окупитися. Рівними частками їх поступово додають до загальної маси виробничих витрат. Так відбувається формування середньої собівартості виробу		дана величина знаходиться в прямій залежності від кількості товару, що випускається. Покликана відобразити ціну кожної з додаткових одиниць продукції. Демонструє, наскільки ефективним може бути плановане розширення виробництва.	
Види собівартості (в залежності від часу формування витрат)			
Нормативна собівартість	Фактична собівартість	Планова собівартість	
розраховується на основі даних бухгалтерського обліку після закінчення звітного періоду і свідчить про розмір фактичних витрат, які здійснило підприємство при виготовленні продукції, виконанні робіт, наданні послуг.	величина витрат на виріб у розрізі встановлених на підприємстві статей за поточними чинними нормами, нормативами та кошторисами (нормами витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива, енергії, нормами та розцінками заробітної плати).	це прогнозне значення граничної величини витрат на виробництво окремих видів продукції (робіт, послуг), розрахованої на основі прогресивних, економічно обґрунтованих норм і нормативів на планований період (квартал або рік). Різновидом планової собівартості є кошторисна собівартість, яку складають на разові (індивідуальні) вироби чи роботи.	

Рис. 1.3. Економічне поняття терміну «собівартість»

В процесі виробничої діяльності аграрного підприємства в залежності від часу формування витрат виділяють нормативну, фактичну та планову собівартість продукції (товарів, робіт, послуг).

Сам процес формування собівартості включає декілька взаємопов'язаних та послідовних етапів (табл. 1.5).

Алгоритм формування собівартості

АЛГОРИТМ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ		
1 Крок	2 Крок	3 Крок
Розрахунок змінних витрат по кожному з продуктів та кожному виду послуг з розрахунку на 1 одиницю:	Розрахунок постійних витрат:	Розрахунок повної собівартості продукції
<ul style="list-style-type: none"> - перелік необхідних ресурсів; - закупівельна ціна кожного з них (якщо це заробітна плата, то оплату за одиницю часу); - скільки кожного з вихідних ресурсів потрібно на одиницю продукції чи послуг (в натуральних одиницях); - перемноживши ціну на кількість отримуємо вартісні значення витрат по кожному з вихідних ресурсів; - додавши витрати на всі вихідні ресурси по продукту чи послугі отримуємо розрахункові змінні витрати на одиницю продукції (послуги) у гривнях. 	<p>розрахуємо постійні витрати за місяць.</p> <p>Якщо помісячні витрати будуть різними за розрахунковий період, краще розрахувати їх за весь цей період та розділити на кількість місяців періоду.</p>	<p>Розраховуємо повну собівартість одиниці продукції, додавши постійні та змінні витрати по кожному виду продукції.</p>

Для калькулювання собівартості продукції використовують метод за замовленням або метод за процесами (рис. 1.4).

КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ			
Калькулювання собівартості - це процес обчислення вартості об'єкта обліку, який здійснюють різними методами залежно від виду, типу й характеру організації виробництва (надання послуг).	Об'єкт витрат - це продукція, роботи, послуги, вид діяльності, які потребують визначення пов'язаних із їх виробництвом (виконанням) витрат.	Об'єкти обліку витрат - це вироби, їх окремі частини, вузли, деталі, групи однорідних виробів, виробництва, процеси, фази, стадії, переділи технологічних процесів, окремі операції, замовлення, види діяльності тощо.	Калькуляція - це спосіб групування витрат для обчислення собівартості, виконаних робіт і наданих послуг, виробленої, реалізованої продукції, запасів.
МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ			
Калькулювання за замовленням		Калькулювання за процесами	
<p>калькулювання за процесами або окремою партією виробів, об'єднаних одним замовленням. Об'єктом обліку витрат при цьому методі є окреме замовлення. Застосовують в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах машинобудівної промисловості (кораблебудування, виготовлення пресів, турбін для електростанцій, літаків тощо), у будівництві, ремонтному виробництві, у друкарнях, на підприємствах побутового обслуговування, при виготовленні одиничних виробів або комплектів меблів, музичних інструментів тощо.</p>		<p>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 (хімічна, нафтопереробна, металургійна, фармацевтична та інші галузі промисловості). Складність її залежить від особливостей технологічного процесу (кількості переділів, послідовності або паралельності обробки) та наявності й розмірів незавершеного виробництва.</p>	

Рис. 1.6. Економічне поняття терміну «калькулювання»

Собівартість формується на рахунку 23 «Виробництво» в розрізі видів

продукції. За дебетом рахунку 23: прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати в кореспонденції з кредитом рахунків обліку виробничих запасів, втрати від браку (з технологічних причин Кт 24), розрахунків із персоналом з оплати праці, амортизації необоротних активів тощо [42].

В той же час собівартість реалізованої продукції прийнято обліковувати на рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». Дебетовий залишок за рахунком 23 на кінець звітного періоду характеризує величину незавершеного виробництва. Для будь-якого виробничого підприємства характерна наявність браку. При цьому витрати виробництва класифікують на: технологічні втрати, втрати від браку, втрати від простоїв. Втрати від технічно неминучого не виправного браку, витрати на виправлення технічно неминучого браку наприкінці місяця – Дт 23. Якщо підприємство не виділяє втрати від браку в окрему статтю калькуляції: Дт 91 - Кт 24.

Зведений облік витрат на виробництво - це методика узагальнення за об'єктами обліку всіх виробничих витрат підприємства за місяць з урахуванням змін залишків незавершеного виробництва і визначенням (калькулюванням) фактичної виробничої собівартості виробленої продукції (робіт, послуг). Всі понесені виробничі витрати (включаючи залишок НЗВ на початок місяця) розподіляють на випущену продукцію та залишок НЗВ на кінець періоду й визначають фактичну собівартість такої продукції.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

Виробництво є одним із основних процесів господарської діяльності підприємства, характерною особливістю якого є формування виробничих витрат, що складають основу собівартості продукції. Незважаючи на те, що законодавчо визначено порядок формування собівартості продукції – НП(С)БО 16 «Витрати» – все ж існують різні погляди щодо групування витрат. На сьогодні

саме групування витрат дозволяє визначити такі основні економічні показники як матеріаломісткість, енергомісткість, трудомісткість, фондомісткість продукції. Значення цих показників дозволяє виявити тенденції зростання чи зменшення тих чи інших витрат і тим самим дає можливість керівництву спрогнозувати подальшу діяльність. Важливо відмітити, що перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості підприємство визначає самостійно, що і підтверджує важливість правильного вирішення цього питання та кваліфікованого підходу до нього.

Так, на думку Я. Остапенко та Д. Юхичук питання класифікація витрат виробництва має ґрунтуватися на вирішенні поставлених економічних завдань підприємством. При цьому автори виділяють три групи [42]:

- 1) витрати для розрахунку собівартості виробленої продукції, оцінювання вартості запасів і визначення розміру отриманого прибутку;
- 2) витрати при плануванні та прийнятті управлінських рішень;
- 3) витрати при здійсненні контрольних заходів та регулюванні виробничої діяльності центрів відповідальності.

Також дослідники вважають доцільним враховувати фактор виконуваних процесів виробництва – основне чи допоміжне, і відповідним чином поділяти витрати. На думку авторів у групуванні виробничих витрат важливо спиратися на теологічні особливості підприємств, що забезпечить більш якісне прогнозування, планування та прийняття управлінських рішень [42].

Грищук Г. В. акцентує свої дослідження на зниженні виробничих витрат, що можливо досягти завдяки певним факторам, які автор поділяє на загальнодержавні, галузеві та внутрішньовиробничі. Крім того, визначені групи факторів взаємодіють між собою та опосередковано впливають один на одного [7].

М. О. Чупріна в своїх дослідженнях доводить важливість оптимізації витрат на виробництво, що є одним із чинників підвищення конкурентоспроможності підприємства, збільшення прибутків для розширення

виробництва і підвищення рівня мотивації і стимулювання праці персоналу. Авторка наполягає на здійсненні аналізу виробничих витрат та проведенні заходів по управлінню собівартістю, що є пріоритетним завданням для керівництва у сучасних умовах існування жорсткої конкурентної боротьби. З метою ефективного управління витратами виробництва автор пропонує звернутися до методів математичного моделювання з урахуванням нормативно-правових актів щодо обліку витрат виробництва [13].

Багато вітчизняних дослідників свої наукові праці спрямовують на вирішення питання управління виробничими витратами. Серед них можна виділити роботи А. Алейнікова, С. Савлука, Т. Сльозко. На думку С. Кулакової управління витратами має ґрунтуватися на формуванні цілісної системи, що включає три основні напрями: функціональний, організаційний та мотиваційний [24]. При цьому сам процес управління має включати такі елементи – облік, аналіз, контроль, мотивація, організація, планування, прийняття рішень, – що в загальному забезпечить в умовах економічної кризи досягнення бажаного ефекту при найменшому задіянні ресурсів підприємства. Автор доводить, що в сучасних умовах система управління витратами повинна враховувати такі основні фактори як: зростання виробництва та сфери послуг, зростання технологізації процесу виробництва, зовнішні глобальні зміни в економіці та загальну внутрішню конкуренцію. Розглядаючи систему методів управління витратами С. Кулакова виділяє ряд переваг, які, на її думку, повинна забезпечувати система управління витратами, а саме [24]:

- прийняття управлінських рішень щодо їх економічних наслідків;
- контроль витрат за нормативами;
- розробка економічної стратегії;
- оцінка витрат;
- оцінка витрат структурних підрозділів підприємства;
- прийняття рішень щодо доцільності певного виробництва продукції.

Г. Чумак звертаючись до проблеми управління витратами визначає

головним в системі функціональний аспект - комплексне використання управлінських функцій в процесі управління витратами на підприємстві [70]. При цьому підприємству варто орієнтуватися на внутрішні виробничі процеси, ніж на ринок. В загальному автор до формування системи управління витратами в частині функціонального аспекту вбачає в таких основних напрямках (рис. 1.7).

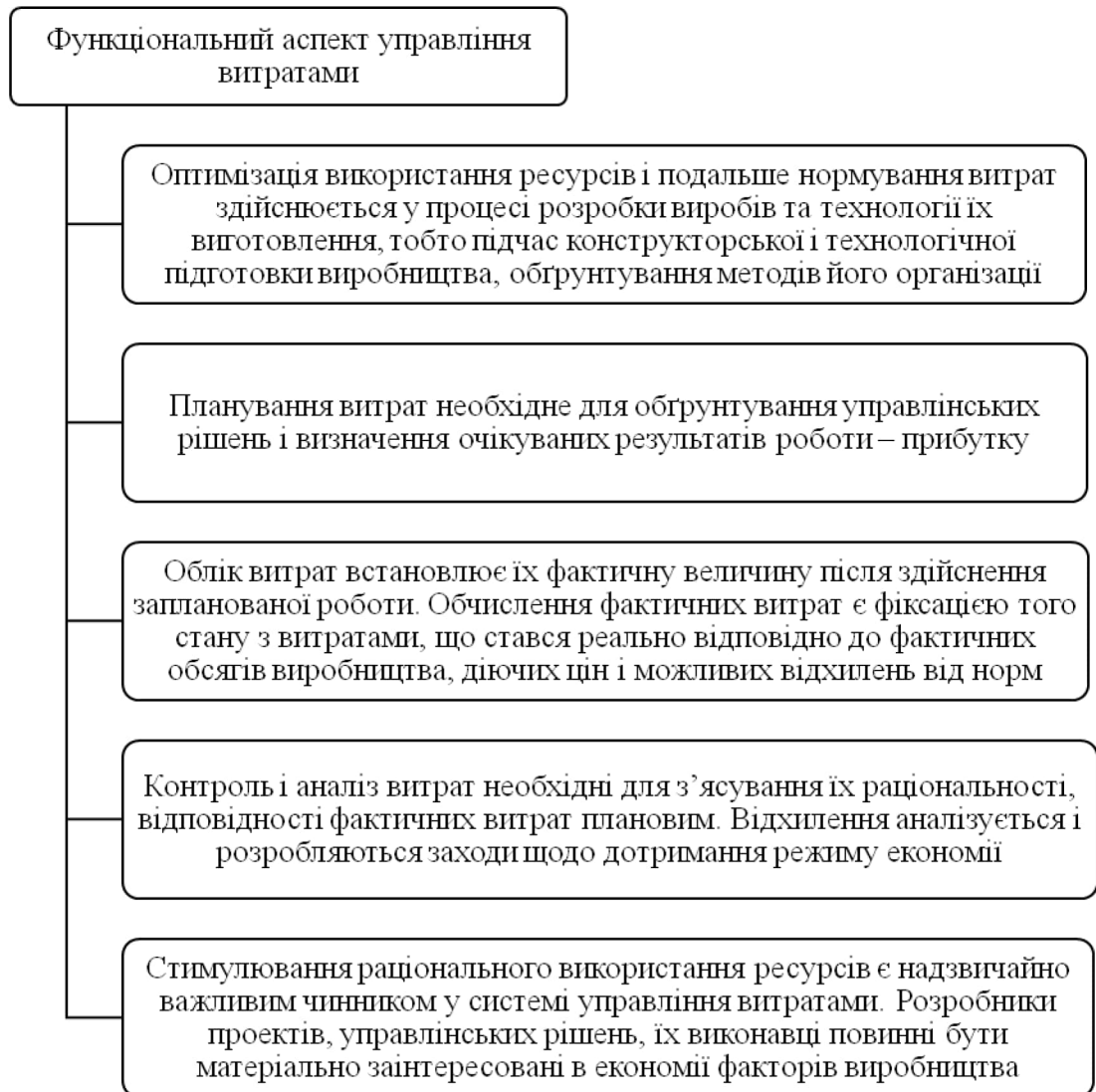


Рис. 1.7. Функціональний аспект управління витратами виробництва

На думку О. М. Варченко управління витратами на сільськогосподарських підприємствах розглядається як безперервна цілеспрямована діяльність апарату управління, спрямована на планування витрат, організацію економного здійснення витрат у вигляді грошових коштів на всіх стадіях виробничого процесу, контроль за виконанням виробничого плану всіма структурними

підрозділами підприємства. При цьому особливе значення має врахування зовнішнього середовища функціонування підприємства та наявних фінансових, трудових та матеріальних ресурсів. Для забезпечення підвищення ефективності виробництва автор вважає за необхідне створити оптимальну організацію виробничих процесів, що базуються на функціях управління [3].

Науковці Ю. В. Подмешальська, О. Ю. Редько, Б. Ф. Усач, досліджуючи облікові аспекти виробничих витрат підтверджують, що: «Ефективність системи обліку виробничих витрат залежить від ряду факторів, основними з яких є: дотримання законодавчо-нормативних вимог визначення, визнання, оцінки виробничих витрат; номенклатура синтетичних і аналітичних рахунків; визначення первинних документів обліку виробничих витрат; документальне забезпечення відображення інформації в обліку; узагальнення інформації на дату фінансової звітності [44]. Автор особливе значення в обліку виробничих витрат відводить технологічному процесу обліку, що будується відповідно до визначених в Наказі про облікову політику об'єктів обліку виробничих витрат в поєднанні з управлінським обліком. Разом з тим, дослідники особливе місце відводять контролю за достовірністю визначення фактичних виробничих витрат за звітний період. Автори також наводять ряд форм документів – «Відомість узагальнення облікової інформації про виробничі витрати за елементами виробничої собівартості», «Акт використаних матеріалів на виготовлення готової продукції», – використання яких дасть змогу отримувати вчасну достовірну облікову інформацію щодо виробничих витрат та в подальшому її використовувати для прийняття управлінських рішень.

Облікові аспекти виробничих витрат також знаходять відображення в роботах С. М. Дубиніна, що спрямовані на доведення взаємозв'язку між обліком витрат та калькулюванням собівартості продукції. Автор подає в своїх статтях схему, що включає сам процес формування витрат поряд з врахуванням технологічних та організаційних особливостей виробництва. А на вибір об'єктів обліку витрат впливають: організація виробництва; технологічні особливості;

рівень спеціалізації підрозділів; структура управління підприємством; технічні параметри продукції, що виробляється; система контролю за витратами; ступінь освоєння внутрішньогосподарського розрахунку. Тут також автор наводить класифікацію виробничих витрат та важливість інформаційного забезпечення обліку [10].

В цілому окреслені питання обліку, класифікації виробничих витрат, управління ними, здійснення контролю є важливими при організації будь-якої виробничої діяльності.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «МЕГА МЕНЕДЖМЕНТ ПРОЕКТ

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Організація ефективної діяльності ТОВ «XXX» залежить від якості управління, яка багато в чому залежить від своєчасності отримання користувачами достовірної інформації про стан об'єкта управління, і точну та достовірну інформацію про господарські потреби податкових органів як інші види бухгалтерського обліку.

Створення управлінського обліку є об'єктивною необхідністю, оскільки у кожного підприємства виникає потреба накопичувати інформацію за різними аспектами з метою ефективного бюджетування, нормування, організації виробництва, контролю та аналізу, зменшення прийняття помилкових управлінських рішень.

ТОВ «XXX» – юридична особа, що має цивільну правоздатність та дієздатність. У своїй діяльності керується Конституцією України та чинним законодавством. Товариство самостійно планує свою фінансову та виробничо-господарську діяльність.

Має право придбавати майно та відповідає за своїми зобов'язаннями всім своїм майном.

Метою створення ТОВ «XXX» є максимізація прибутку та використання його в інтересах учасників товариства задля ефективного управління майном та коштами як власними, так і залученими, забезпечення суспільних потреб у продукції, роботах, послугах.

Основні види діяльності ТОВ «XXX» є:

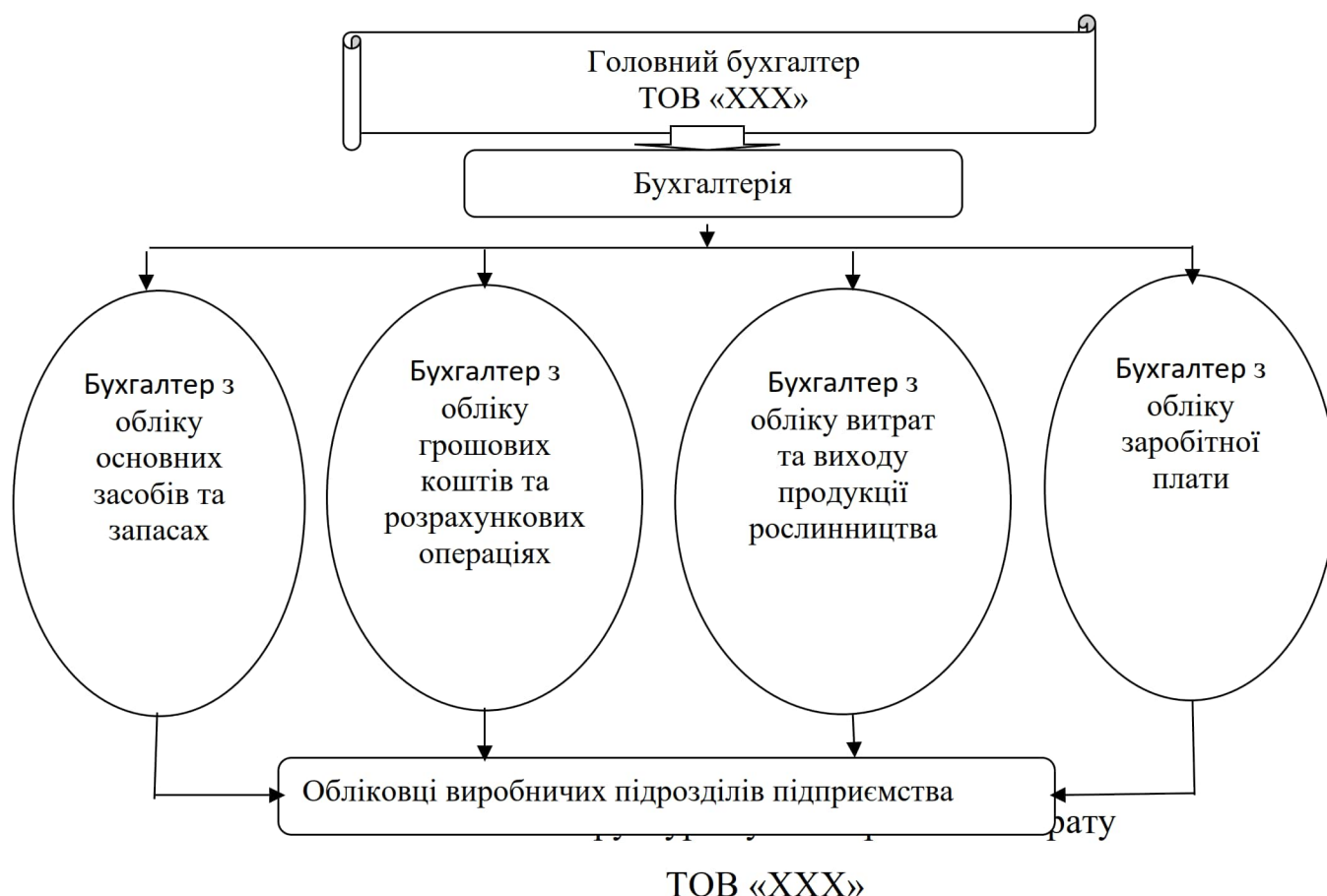
- вирощування зернових, бобових культур і насіння олійних культур;
- заготівля, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції;
- закупівля у населення, фермерських господарств та підприємствах сільськогосподарської продукції основних галузей аграрного сектору,

напівфабрикатів;

- організація гуртової та роздрібної торгівлі товарами, включаючи реалізацію запасних частин, будівельних матеріалів та інше.

У ТОВ «XXX» облік як функція управління забезпечує суттєвою інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів, тому вдала організація бухгалтерського обліку є запорукою постановки й виконання завдань.

Організацією обліку та контролем господарських операцій у ТОВ «XXX» займається бухгалтерія. У ТОВ «XXX» структура бухгалтерського апарату представлена на рис. 2.1. На кожну посаду у бухгалтерії, передбаченої штатним розкладом, керівником підприємства затверджується посадова інструкція.



Це самостійний структурний підрозділ апарату управління, який тісно пов'язаний зі всіма службами, відділами і виробничими підрозділами товариства, отримує від них необхідну документацію та надає їм економічну інформацію. Відтак, бухгалтерія здійснює безпосередній вплив на виконання

плану постачання, виробництва й збуту продукції (робіт, послуг), рентабельність та інші економічні показники діяльності підприємства.

Важливим питанням організації роботи облікового апарату ТОВ «ХХХ» є правильне розміщення облікових кадрів на окремих ділянках облікового процесу і найбільш ефективно використання технічних засобів обліку, що забезпечують економічне, високоякісне ведення бухгалтерського обліку.

Це документ, в якому зафіксовані завдання, функції, права та відповідальність посадової особи.

Організація бухгалтерського обліку у ТОВ «ХХХ» розпочинається з формування облікової політики. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999 р. визначено, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. ТОВ «ХХХ» самостійно визначає за погодженням з власником відповідно до установчих документів облікову політику підприємства та фіксує його у Наказі про облікову політику (додаток Б). Даний наказ – це фактично локальний «нормативний» документ для регулювання бухгалтерського обліку, він дозволяє оминати проблемні моменти при перевірці та позбавляє від зайвих питань. Графік документообігу представлено у додатку В.

Формування облікової політики для підприємств, діяльність яких полягає у виробництві готової продукції або наданні послуг, бажано враховувати положення загальних Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств № 635 від 27.06.2013 р., а також галузевих документів, зокрема: Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132 від 18.05.2001 р. та Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті № 65 від 05.02.2001 р., та інші. Особливого значення у деталізації займають витрати як базовий об'єкт обліку виробничого

підприємства.

Відтак, законодавчо встановлених термінів «калькулювання» чи «калькуляція» немає, тож фахівці використовують різні їх визначення, проте сутність цього поняття полягає в тому, що калькулювання – це способи визначення собівартості одиниці виробленої продукції, наданих послуг або виконаних робіт. Тобто це розрахунок вартості відповідного об'єкта у розрізі статей витрат. Зазвичай, об'єкт обліку витрат і об'єкт калькулювання собівартості збігаються. За визначенням п. 4 НП(С)БО 16 об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. А об'єкт калькулювання може відрізнитися від об'єкта витрат кількісним вимірюванням (одиницею обліку). До прикладу, окремий виріб або група однорідних виробів, умовна одиниця, деталь натуральна або вагова одиниця (1 центнер, 10 тонно-кілометрів, 1 голова, тощо). У процесі калькулювання може визначитися:

- планова або нормативна собівартість (для цілей управлінського обліку, ціноутворення, контролю за рівнем витрат);
- фактична собівартість (крім зазначених вище цілей, ще й для відображення у фінансовій звітності та сплати податків).

НП(С)БО 16 визначає обов'язковий перелік витрат, що включаються до складу виробничої собівартості, але у загальному вигляді. Повторювати норми НП(С)БО 16 у Наказі про облікову політику немає потреби, а от деталізувати ці витрати залежно від виду діяльності є необхідною потребою.

Прямі витрати на оплату праці. Витрати на оплату основної та додаткової зарплати працівникам, які безпосередньо зайняті у галузі рослинництва, згідно з посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками залежно від системи оплати праці, що діють у ТОВ «ХХХ». Інші прямі витрати: ЄСВ; амортизація; ремонти; спецодяг; дезінфікуючі засоби, тощо.

База розподілу загальновиробничих витрат – прямі витрати рослинництва без вартості насіння. Загальновиробничі витрати, які входять у виробничу

собівартість, розподіляють між окремими видами сільськогосподарських культур, які вирощують у товаристві.

Узагальнена інформація, що наведена в Наказі про облікову політику в частині витрат виробництва галузі рослинництва наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Облікова політика в частині витрат виробництва у
ТОВ «XXX»**

№ з/п	Що встановити	Пояснення
1	2	3
1	Тривалість операційного циклу п. 3 НП(С)БО 1	Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності й одержання грошей і їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг. Показник використовується для визначення середньої кількості днів, що необхідні для виробництва, продажу або оплати продукції.
2	Об'єкт витрат п. 301, п. 491 Методрекомендацій № 373	Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги, вид діяльності, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Об'єкт калькуляції – продукт виробництва (центнер, деталь, вузол, виріб, група однорідних виробів), технологічна фаза (переділ, виробництво), стадія тощо, тобто продукція різного ступеня готовності, види послуг, робіт. Калькуляційна одиниця – вимірник об'єкту калькуляції.
3	Перелік статей калькулювання виробничої собівартості п.11 НП(С)БО 16	Статті, які формують виробничу собівартість. Для галузі рослинництва: оплата праці; відрахування на соціальні заходи; насіння; органічні добрива; мінеральні добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; утримання необоротних активів задіяних у галузі рослинництва; загальновиробничі витрати.
4	Метод калькулювання собівартості продукції Методрекомендацій № 373	Основні методи калькулювання: - позамовний; - попередільний; - попроцесний; - нормативний.
5	Метод вибуття запасів п.п. 16 НП(С) БО 9	При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за середньозваженою собівартістю.

Продовж. табл. 2.1

1	2	3
6	Облік транспортно-заготівельних витрат п.9 НП(С)БО 9	Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат.
7	Метод амортизації п.п.26 НП(С)БО 7,	Методи амортизації: прямолінійний; прискореного зменшення залишкової вартості. Для МНМА – списання 50% - у першому

		місяці та 50 % - у місяці списання з балансу.
8	Робочий план рахунків п.3 Інструкції № 291	Можна оформити як додаток, зробивши на нього посилання в основній частині наказу. Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків, затвердженого наказом від 30.11.1999 р. № 291. Підприємство обирає застосовувати йому клас 8 «Витрати за елементами» для обліку витрат, чи обмежитись лише 9 класом «Витрати діяльності»

Витрати на обслуговування виробництва під час сезонної «перерви» обліковують на субрахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» із подальшим віднесенням їх до собівартості продукції (робіт, послуг). Методика калькулювання продукції галузі рослинництва здійснюється у відповідності до чинних Методичних рекомендацій 132.

Узагальнюючи вище викладене, зауважимо, що не існує шаблону розпорядчого документа (наказу) про облікову політику, адже цей документ має враховувати організаційно-правову форму кожного підприємства, галузеві особливості його господарської діяльності. Відтак, кожен Наказ про облікову політику – індивідуальний, чужий приклад, найімовірніше не містять всі необхідні пункти, і достеменно не враховує особливості діяльності конкретного підприємства та не відповідає налаштуванням у програмному продукті підприємства, тому, необхідно розробляти його під діяльність конкретного підприємства. Якісно розроблена облікова політика є запорукою ефективної організації бухгалтерського обліку, оскільки обґрунтованість та деталізація процесу обліку витрат є необхідним елементом у визначенні результатів діяльності підприємства та прийнятті ефективних управлінських рішень.

2.2. Облік виробничих витрат та відображення інформації у звітності

У ТОВ «XXX» бухгалтерський облік в цілому та облік виробничих витрат, зокрема ведеться за допомогою програмного продукту «1С: Бухгалтерії 8.3».

Відомості про облікову політику з бухгалтерського й податкового обліку формуються у реєстрі відомостей «Облікова політика організацій» (головне меню – «Настройки»).

Для налаштування констант у програмному продукті «1С: Бухгалтерія 8.3» потрібно здійснити «Налаштування параметрів обліку» (меню «Головне» – «Налаштування» – «Параметри обліку»). У даному діалоговому вікні задаються параметри на рівні програми: «Розрахунки», «Запаси», «Торгівля», «Виробництво», «План рахунків», «Співробітники і зарплата».

Налаштування облікової політики ТОВ «XXX» у програмному продукті «1С: Бухгалтерія 8.3» здійснюється шляхом (меню «Головне» – «Облікова політика»).

Відповідно чинного законодавства та діючого Наказу про облікову політику ТОВ «XXX» має право самостійно розробляти перелік статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Для цього у програмі передбачено довідник «статті витрат».

Важливого значення у ході організації обліку витрат виробництва ТОВ «XXX» має облікова інформація щодо їх рівня за кожним етапом технологічного процесу вирощування сільськогосподарської продукції.

Надходження на склад матеріалів, призначених для виробництва, відображається документами: «Надходження товарів і послуг» (меню «Купівлі – «Надходження товарів і послуг»). Для аналітичного обліку виробничих запасів використовується довідник «Номенклатура».

Передача матеріалів у виробництво відображається документом «Вимога-накладна» (меню «Виробництво» – «Випуск продукції» – «Вимога-накладна»).

У ТОВ «XXX» основними галузями агровиробництва є галузь рослинництва. Деталізуємо облік витрат виробництва продукції на прикладі галузі рослинництва ТОВ «XXX».

Порядок дослідження витрат виробництва починається із дослідженням їх поведінки, тобто реагування на фактори впливу з огляну на особливості галузі

рослинництва, зокрема:

- земля, як основний засіб виробництва (власна чи орендована);
- сезонність виробництва (нерівномірність виникнення витрат виробництва, здебільшого, вирощування сільськогосподарських культур у весняно-літній період);
- вплив природно-кліматичних умов (заморозки, засуха, перезволоження ґрунтів і т.д);
- наявність незавершеного виробництва (виробничий процес переходить із одного календарного року в інший, зокрема: озимі – 2 роки; багаторічні трави 2-3 роки; плодоносні дерева – 5-7 років);
- розподіл витрат виробництва між видами продукції (основна, побічна та супутня).

У ТОВ «ХХХ» у своїй власності має як власні земельні ділянки так і орендовані у населення (паї). Підтвердженням права власності є «Свідоцтво на право власності», «Державний акт» та витяг про реєстрацію права на ділянку з Державного земельного кадастру. А у випадку оренди у приватних осіб, пайовиків, право володіння земельною ділянкою засвідчується договором оренди землі, оформлених у межах правового поля.

Документування процесу виробництва продукції рослинництва у ТОВ «ХХХ» умовно можна поділити на 3 групи:

- документи з обліку запасів;
- документи з обліку витрат праці;
- документи з оприбуткування готової продукції.

Схематичний розподіл документів зображено у додатку Г.

Також слід зазначити, що на етапі первинного документування прямих виробничих витрат в ТОВ «ХХХ» використовуються такі документи як: таблиці обліку робочого часу, розрахункові відомості, відомості нарахування амортизації, довідки-розрахунки та інші.

У ТОВ «ХХХ» для ведення обліку витрат виробництва продукції

використовуються рахунок 23 «Виробництво» із субрахунками галузей, зокрема 23.1 «Рослинництво», 23.2 «Підсобні (промислові) виробництва з переробки галузі рослинництва» для кожного підрозділу (полю / види підсобних (промислових) виробництв). Зокрема для галузі рослинництва у ТОВ «ХХХ» відкриті такі аналітичні рахунки:

- 23.1.1 «Основне виробництво кукурудзи на зерно (Поле № 1)»;
- 23.1.2 «Основне виробництво сої (Поле № 2)»;
- 23.1.3 «Основне виробництво соняшника (Поле № 3)»;
- 23.1.4. «Основне виробництво кукурудзи на зелену масу (Поле № 2)» та інші.

Такий розподіл з використанням «1С: Бухгалтерії 8.3» уможлиблює усім без винятку внутрішнім користувачам даних бачити реальні витрати виробництва та собівартість сільськогосподарської продукції, що вирощується на кожному з полів, і оперативно приймати ефективні рішення про коригування витрат та рентабельність кожного поля.

Аналітичний й синтетичний облік витрат виробництва ведеться відповідно до об'єктів витрат і центрів відповідальності.

Для обліку витрат виробництва використовується реєстри:

- для обліку витрачених запасів у виробництво;
- для обліку нарахованої суми оплати праці і пов'язаних із нею сум відрахувань, а також амортизаційних відрахувань;
- для облікового відображення виходу продукції (виконання робіт, надання послуг) галузі рослинництва.

У рослинництві можна виділити три групи аналітичних рахунків:

- рахунки, які підлягають розподілу в кінці року;
- рахунки по обліку витрат під культури урожаю поточного року;
- рахунки по обліку витрат під урожай майбутніх років.

Аналітичні рахунки 3 групи відображають витрати під урожай майбутніх періодів, які в кінці року не підлягають закриттю, а показують витрати

незавершеного виробництва, що залишається як залишок в дебеті рахунку 23 «Виробництво», а витрати 1 і 2 групи підлягають закриттю.

У галузі рослинництва готовою вважається продукція одержана від урожаю сільськогосподарських культур: зернових та зернобобових (зерно); технічних (насіння, коренеплоди); овочевих (овочі, коренеплоди, плоди); кормових (коренеплоди, зелена маса, сіно, силос); плодово-ягідних (плоди, ягоди, живці) тощо. Збір урожаю зернових культур, у ТОВ «ХХХ» поділяють на технологічні етапи:

- молотьба зернових комбайнерами;
- транспортування водіями продукції з поля до місця постійного або тимчасового зберігання;
- приймання зерна вагарями (завідувачем току, завідувачем складу).

Готова продукція обліковується на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відповідно до номера «основного виробництва»:

- 27.1 «Кукурудза з поля № 3»;
- 27.2 «Соя з поля № 2»;
- 27.3 «Соняшник з поля № 3», тощо.
- 208.1 «Зерно кукурудзи. Посадкове»;
- 208.2 «Зерно кукурудзи. Товарне»;
- 208.3 «Зерно кукурудзи. Фуражне»;
- 208.4 «Насіння соняшнику. Посадкове»;
- 208.5 «Насіння соняшнику. Товарне»;
- 208.6 «Насіння соняшнику. Фуражне»;
- 208.7 «Кукурудзиння»;
- 208.8 «Кошики» тощо.

Типові господарські операції наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Типові господарські операції з обліку витрат виробництва

та виходу продукції рослинництва

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Списано вартість використаного палива тракторами та комбайнами на сільськогосподарських роботах	2311	203	5360,00
Списано вартість витрачених на посів насіння та садивного матеріалу	2311	208	15500,00
Списано вартість внесених мінеральних добрив	2311	208	7500,00
Списано вартість використаних засобів захисту рослин	2311	208	4350,00
Нарахована амортизацію основних засобів, що використовуються в рослинництві	2311	131	12500,00
Списано вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів на виробництво продукції рослинництва	2311	22	2250,00
Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим виробництвом продукції рослинництва	2311	661	17355,00
Здійснено нарахування на фонд оплати праці працівників, зайнятим виробництвом продукції рослинництва	2311	651	6454,32
Прийнято до оплати рахунки постачальників за надані послуги рослинництву	2311 641	631 631	11500,00 2300,00
Розподілено загальновиробничі витрати рослинництва	2311	91	85500,00
Оприбутковано основну продукцію рослинництва за плановою собівартістю	271	2311	33750,00
Оприбутковано побічну продукцію рослинництва за плановою собівартістю	277	2311	6250,00
Сторнуються мертві відходи та усушки продукції рослинництва (запис «червоним сторно»)	271	2311	2450,00
Списано витрати по загиблих посівах сільськогосподарських культур	991	2311	1260,00
Передача сільськогосподарської продукції однією матеріально відповідальною особою іншій	27	27	5300,00
Віднесення калькуляційних різниць у кінці року на залишок сільськогосподарської продукції на складі методом «допроводки» (якщо фактична собівартість вище планової)	271	2311	7650,00

Собівартість сільськогосподарської продукції є одним із вирішальних чинників та водночас показників економічної ефективності виробничої діяльності та вартісним виміром рівня ресурсних питомих витрат на виробництво продукції [63, с. 77].

Як стверджує В. Томчук, собівартість продукції – це виражені в грошовій формі матеріально-технічні, трудові та інші витрати у зв'язку з підготовкою, організацією, виробництвом та реалізацією продукції. Показник собівартості дає можливість детально аналізувати економічний стан підприємства і виявляти

резерви підвищення ефективності виробництва. Водночас, чим нижча собівартість продукції, тим більше підприємство одержуватиме прибутку. Більше того, зі зниженням собівартості зростає цінова конкурентоспроможність продукції, а отже, і зміцнюються позиції підприємства на товарному ринку [60].

Відповідно до викладеного вище, облік витрат є базою для калькулювання собівартості, що в свою чергу, представляє результат обліку витрат на виробництво продукції. За твердженням науковців, калькулювання – це термін, який нині здебільшого вживається поряд із виробничими витратами, бухгалтерським обліком витрат виробництва.

У плануванні й бухгалтерському обліку визначають собівартість реалізованої продукції та виробничу собівартість. Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, реалізованої упродовж звітного періоду, нерозподілених загальновиробничих та наднормативних виробничих витрат. У сільському господарстві всю суму загальновиробничих витрат вважають розподільною і відносять на собівартість продукції. При цьому постійні загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції в повному обсязі лише у разі, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність. Якщо потужний обсяг виробництва нижчий від очікуваного середнього рівня виробництва, то до складу виробничої собівартості продукції включається лише частина постійних загальновиробничих витрат. Решта витрат, які називаються нерозподіленими, визнаються витратами звітного періоду. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину [62, с. 130].

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»

повинен закриватися щомісяця, тобто загальновиробничі витрати розподіляються на об'єкти витрат у кінці кожного місяця. Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва, слід загальновиробничі витрати списувати по закінченні року [50]. До складу фактичної виробничої собівартості продукції включаються, перш за все, прямі витрати, зокрема: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. Крім того, до складу фактичної виробничої собівартості включають змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати. Із метою розподілу постійних загальновиробничих витрат фахівці облікової служби підприємства повинні обрати з урахуванням доцільності та зафіксувати в Наказі про облікову політику підприємства базу для їх розподілу. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та понаднормативні витрати збільшують фактичну собівартість реалізованої продукції власного виробництва. Обрана база розподілу постійних загальновиробничих витрат може суттєво впливати на фактичну виробничу собівартість готової продукції [21]. Розглянемо методику калькулювання собівартості 1 ц насіння соняшнику. Проведемо покроковий алгоритм:

- визначення собівартості 1 ц насіння соняшнику: від загальних витрат на вирощування соняшника та витрат на його збирання й транспортування до місця зберігання необхідно відняти вартість побічної продукції (кошиків) в оцінці за розрахунково-нормативною ціною, а потім отриману різницю поділити на масу товарного насіння соняшнику, що було оприбутковане від урожаю;

- у разі якщо планова собівартість насіння нижча ніж фактична, то потрібно провести її коригування за допомогою методу «допроводок»: дебет рахунку 271 «Продукція рослинництва (валова)» на різницю перевищення; кредит рахунку 2311 «Основне виробництво рослинництва» на таку ж суму;

- у разі якщо фактична собівартість насіння вища ніж планова, то потрібно провести коригування планової за допомогою методу «червоного сторно»: дебет рахунку 271 «Продукція рослинництва (валова)» на різницю; кредит рахунку 2311 «Основне виробництво рослинництва» на таку ж суму.

Порядок калькулювання продукції технічних культур на прикладі соняшника наведено на рис. 2.3.

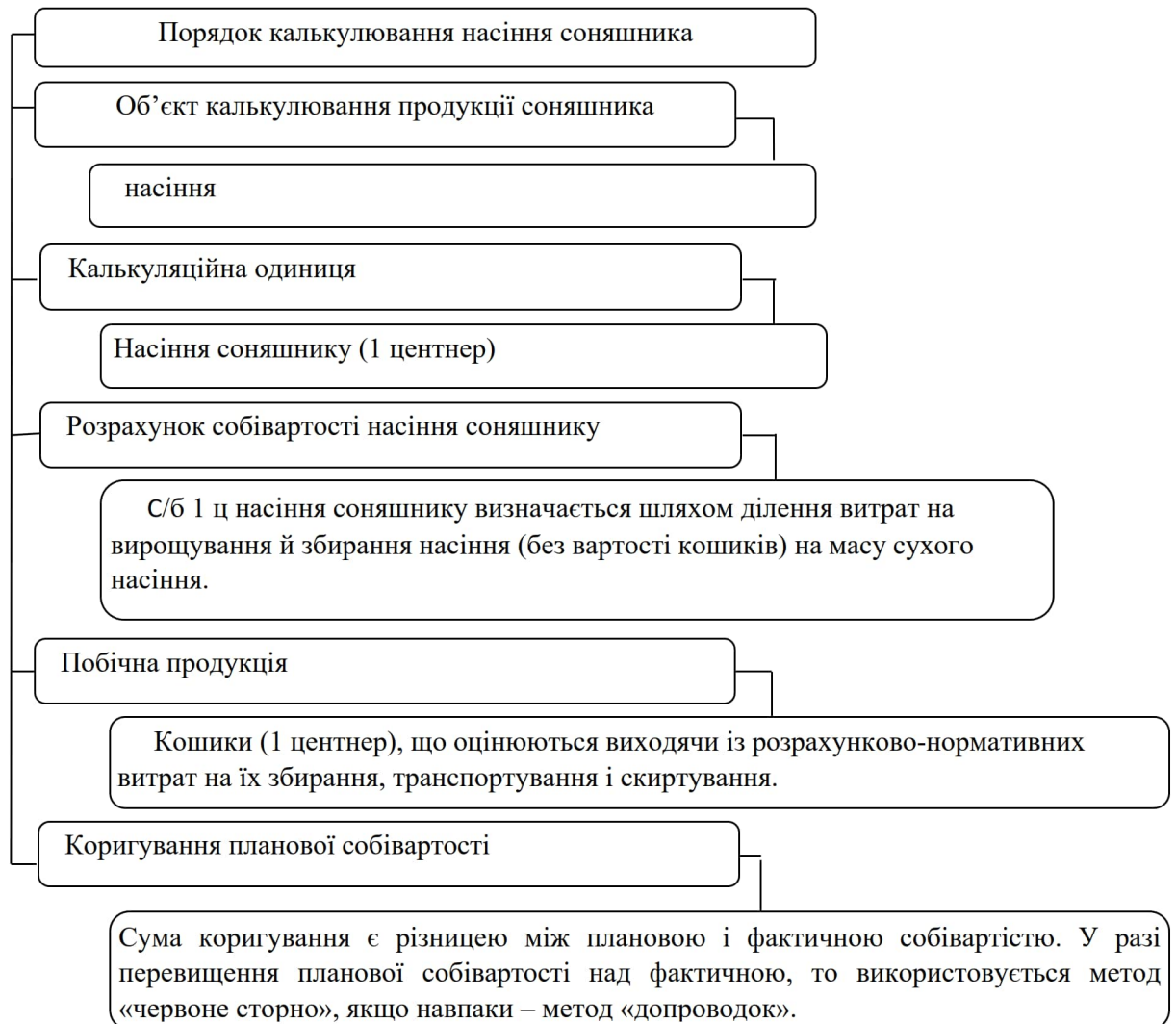


Рис. 2.3. Порядок калькулювання насіння соняшника

Розрахунок собівартості 1 ц зерна кукурудзи відбувається шляхом ділення витрат на вирощування й збирання продукції (без вартості стебел кукурудзи) на масу сухого зерна повної стиглості.

Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості у сухе зерно здійснюють за фактичним виходом зерна з качанів, який визначають хлібоприймальні пункти шляхом обмолоту середньодобових зразків із урахуванням базової вологості зерна в качанах (базову вологість зерна у качанах кукурудзи визначають на рівні 14 %). Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно, залишених

на кінець року в підприємстві, та перероблених для внутрішньогосподарських потреб, виконують за середнім відсотком виходу зерна базової вологості, який встановлюють за даними реєстрів накладних на прийняте покупцями зерно.

Розглянемо на прикладі процес калькулювання собівартості 1 ц кукурудзи на зерно. Від урожаю отримано 155835 ц зерна кукурудзи в початках, вміст зерна становить 76 %, стебла кукурудзи – 103500 ц. Планова собівартість 1 ц зерна становить 97,00 грн, розрахунково-нормативна ціна за 1 ц стебел кукурудзи – 28,00 грн. Загальні витрати на вирощування зернової кукурудзи становили 16570800,00 грн. Проведемо відповідні розрахунки:

- визначення собівартості 1 ц кукурудзи в початках: від загальних витрат на вирощування зернової кукурудзи необхідно відняти вартість стебел кукурудзи за розрахунково-нормативною ціною, а потім отриману різницю поділити на масу зерна кукурудзи в початках, що була отримана від урожаю.

Собівартість 1 ц зерна кукурудзи в початках = $16570800,00 - (103500 \times 28,00) / 155835 = 87,74$ грн;

- визначення урожаю кукурудзи в перерахунку на зерно: кількість зерна кукурудзи в початках, отриману від урожаю потрібно помножити на відсотковий вміст зерна у початках.

Урожай кукурудзи в перерахунку на зерно = $155835 \times 76 \% = 118434,6$ ц;

- визначення собівартості 1 ц зерна кукурудзи: від загальних витрат на вирощування зернової кукурудзи необхідно відняти вартість стебел кукурудзи за розрахунково-нормативною ціною, а потім отриману різницю поділити на масу кукурудзи в перерахунку на зерно.

Собівартість 1 ц зерна кукурудзи = $16570800,00 - (103500 \times 28,00) / 118434,6 = 115,45$ грн.

Згідно з результатами проведених розрахунків фактична собівартість 1 ц зерна кукурудзи в початках становить 87,74 грн, а зерна кукурудзи – 115,45 грн. Оскільки планова собівартість зерна кукурудзи нижча ніж фактична, то потрібно провести її коригування за допомогою методу «допровідок»:

- дебет рахунку 271 «Продукція рослинництва (валова)» на суму 2185118,37 грн;

- кредит рахунку 2311 «Основне виробництво рослинництва» на суму 2185118,37 грн.

Таким чином, одним із важливих показників, що впливає на ефективність виробничо-господарської діяльності підприємства є собівартість продукції, що відображає поточні витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією сільськогосподарської продукції. Управління витратами і собівартістю дає можливість робити обґрунтовані рішення про доцільність виробництва окремих видів продукції, визначення ціни, обчислення рівня рентабельності, побудову внутрішньогосподарських відносин, необхідність застосування організаційно-технічних заходів тощо.

Для обліку витрат виробництва та виходу продукції технічних культур у програмі «1С: Підприємство 8.3» передбачено внутрішню, стандартну та регламентовану звітність. Внутрішня (операційна) звітність призначена для поточного аналізу стану об'єктів обліку. Звіт «Картка рахунку 231» деталізує інформацію щодо господарських операцій за відповідним рахунком. Звіт «Аналіз рахунку 23» характеризує обороти рахунку 231 та надає інформацію про початкове та кінцеве сальдо. Разом із тим, можна сформувані «Картку рахунку за субконто 231» та «Аналіз рахунку 231 за датою» та інші.

Стандартна звітність – це система, що уможливорює формувати автоматизовані звіти на базі внутрішньої звітності [15]. Вона призначена для отримання даних за підсумками кореспонденції рахунків у різних розрізах. За допомогою стандартного звіту «Оборотно-сальдова відомість за рахунком 27», сформованого для кожного об'єкта витрат можна отримати інформацію щодо залишків за видами готової продукції технічних культур. Також, за допомогою автоматизованої обробки інформації можна сформувані «Оборотно-сальдову відомість за рахунком 231» та у цілому по товариству. Прикладом стандартної звітності є: «Журнал-ордер за рахунком 231», Шахова відомість та інші). Вихідні

машинограми обліку витрат виробництва продукції рослинництва наведено у додатку Д.

У ТОВ «XXX» у частині витрат виробництва та виходу продукції рослинництва формують такі статистичні звітності:

- «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (ф. № 50-сг), далі – ф. № 50-сг;

- Звіт про сівбу та збирання врожаю сільськогосподарських культур, проведення інших польових робіт (ф. № 37-сг);

- Звіт про реалізацію продукції сільського господарства (ф. № 21-заг).

Основною статистичною формою підприємства є ф. № 50-сг. Інформаційним забезпеченням при складанні якої є розрахунки із закриття операційних рахунків, заключний Баланс та облікові реєстри. Звіт складається з чотирьох розділів: виробництво й реалізація агро продукції й послуг, витрати виробництва агро продукції і послуг, державна підтримка сільського господарства та купівля матеріально-технічних ресурсів для виробничих потреб [6].

Статистичний звіт «Сівба та збирання врожаю сільськогосподарських культур, проведення інших польових робіт» (ф. № 37-сг) надається органу статистики кожного місяця з квітня по листопад до за місцем господарської діяльності суб'єкта господарювання. Звіт формується з чотирьох розділів, в кожному з яких накопичується інформація стосовно основних показників діяльності товариства. У першому розділі – відомості про сівбу культур та збирання від них урожаю із вказанням площі посіву та кількості зібраного врожаю. У другому розділі наводяться дані про трансформацію посівних площ сільськогосподарських культур. Третій розділ – містить інформацію про проведення інших польових робіт, у четвертому – надаються відомості про внесення добрив під посів сільськогосподарських культур [57].

Статистична форма «Реалізація сільськогосподарської продукції» (ф. № 21-заг) (місячна) надається щомісячно наростаючим підсумком із початку

року до органу державної статистики за місцезнаходженням підприємства. Термін надання звітності – не пізніше 5 числа місяця, наступного за звітним. У загальній частині документу зазначається період звітності та надаються відомості про респондента. Звіт складається з трьох розділів. У першому – інформація про основні напрями реалізації ПСВ у розрізі її найменувань. У другому надаються відомості про наявність у товаристві на кінець звітного періоду власної та прийнятої на зберігання продукції. У третьому розділі наводяться дані про отриману бюджетну тваринницьку дотацію за реалізовану продукцію [6].

Регламентована звітність щодо обліку витрат виробництва продукції рослинництва, зокрема: «Баланс 1-м», «Звіт про фінансові результати 2-м», табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Відображення інформації щодо витрат виробництва та виходу продукції
ТОВ «XXX» у фінансовій звітності за 2022 р.**

Форма звітності			
Назва розділу	Назва статті	Код рядка	Сума, тис. грн
Баланс 1-м			
П «Оборотні активи»	«Запаси»	1100	70803,1
	«Готова продукція»	1103	58115,9
	«Поточні біологічні активи»	1110	-

Узагальнюючи вищевикладене, зауважимо, що значний обсяг інформації щодо необоротних активів у формах річної фінансової звітності свідчить про попит на неї, оскільки вона використовується як для внутрішніх потреб, так і зовнішніми користувачами.

Дослідивши організацію обліку витрат виробництва та виходу продукції технічних культур у ТОВ «XXX», можна зробити наступні висновки: документальне оформлення процесів, пов'язаних із виробництвом продукції технічних культур здійснюється із використанням первинного документування затвердженого чинним законодавством; облік витрат виробництва галузі ведеться на субрахунку 2311 «Основне виробництво рослинництва»; об'єктами

визначення собівартості продукції сільськогосподарських культур є: зерно кукурудзи, насіння соняшнику, соя; ведення обліку у товаристві здійснюється з використанням програмного продукту «1 С: Підприємство 8.3.

2.3. Податкові аспекти обліку витрат виробництва

ТОВ «XXX» як платник податків зобов'язане вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних і з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі правильно оформлених первинних документів, реєстрів обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних із обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено чинним законодавством. Більше того, п. 44.3 ПКУ забороняє платникам податків формувати показники податкової звітності на підставі даних, що не підтверджені первинними документами.

Товариство зобов'язане забезпечити зберігання документів, визначених п. 44.1 ПКУ, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, впродовж не менш як 1095 днів (2555 днів – для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до ст. 39 ПКУ) з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи.

У разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів, зазначених у п. 44.1 і 44.3 ПКУ, товариство зобов'язане у п'ятиденний термін із дня такої події письмово повідомити контролюючий орган за місцем обліку, для подання податкової звітності, та контролюючий орган.

У разі якщо у ТОВ «XXX» здійснюється списання втрат, що виникли в процесі закупівлі, транспортування та зберігання цінностей, такі цінності не можуть бути використані в оподатковуваних операціях у межах господарської

діяльності товариства. При цьому якщо під час придбання таких цінностей суми ПДВ були включені до складу податкового кредиту, то товариство відповідно до п. 198.5 ст. 198 ПКУ повинно не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду, в якому відбувається їх списання, здійснити нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за основною ставкою виходячи із вартості придбання таких цінностей. У разі списання втрат, що виникли у процесі закупівлі, транспортування та зберігання цінностей у межах норм їх природного убутку та якщо під час придбання таких товарів суми ПДВ були включені до складу податкового кредиту, податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються, а податковий кредит не коригується за умови, що вартість таких товарів включається до вартості інших товарів (продукції), що реалізуються товариством. У разі невиконання відповідно до п. 198.5 ст. 198 ПКУ за такою продукцією визначаються податкові зобов'язання з ПДВ. У податковому обліку актуальним є питання браку у виробництві. До браку відноситься продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Не вважаються браком продукти, вироби, напівфабрикати:

- виготовлені за особливо підвищеними технічними вимогами у тому випадку, якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам чи технічним умовам на аналогічні продукти або вироби широкого вжитку;

- втрати від сортності, тобто від переведення продукції до нижчого сорту за якістю.

Собівартість непередбаченого остаточного браку й витрати на виправлення непередбаченого виправного браку (якщо винуватця не встановлено) списують у дебет 947 «Недостачі та втрати від псування цінностей». За дебетом рахунка 24 зазначають вартість невиправного, остаточного внутрішнього браку, витрати на виправлення браку, а за кредитом

відображають списання:

- втрат від браку – сум, що включаються до витрат на виробництво (Д-т 23 (91));
- понаднормових втрат від браку – до складу собівартості реалізованої продукції (Д-т 901, 903);
- втрат від непередбаченого браку (Д-т 947);
- суми зменшення втрат від браку (374, 375).

В сучасних умовах воєнного стану виробничі підприємства можуть передувати в стані простою, особливо коли мова йде про аграрні підприємства, для яких характерна сезонність виробництва. У податковому обліку витрати на утримання виробничих і загальноцехових приміщень будуть відображати у витратах звітного періоду, в якому їх було понесено. Ця норма викладено в п.п. 138ю12ю1 та п. 138.5 ПКУ. При цьому слід зазначити, що якщо простій нетривалий, то витрати можна включити до загальновиробничих. В той же час витрати з обслуговування виробництва, що виникають у міжсезонні ми відносимо на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», а в сезон вони будуть списані на собівартість продукції. Водночас адміністративні «міжсезонні» витрати відображають у складі витрат поточного періоду і в податковому обліку відносяться до інших (п. 138.10 ПКУ).

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «XXX»

3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання

Питання дослідження фінансового стану є одним з найактуальніших у фінансово-економічних дослідженнях. Вивчення фінансової кон'юнктури завжди було важливим і займало особливе місце у фінансово-економічних дослідженнях.

Аналіз допомагає компаніям формулювати свою стратегію і тактику, обґрунтувати плани і управлінські рішення, контролювати їх виконання, виявити резерви підвищення ефективності виробництва.

Аналізуючи фінансовий стан, можна визначити, на які сфери бізнесу необхідно звернути увагу і та підвищити його ефективність. Так, зростання прибутку можна досягти за рахунок самостійного фінансування, розширення виробництва.

Важливим аспектом управління підприємством є раціональне, правильне і, головне, ефективне використання фінансових ресурсів, які є в його розпорядженні. Тому уважне ставлення до фінансів має вирішальне значення для кінцевого результату фінансової діяльності суб'єкта господарювання. Вкрай важливо своєчасно виявляти фактори, що впливають на фінансові показники, і, за можливості, усувати їх недоліки. Основним інструментом такої оцінки є фінансовий аналіз.

Одним з найважливіших напрямків оцінки ефективності господарської діяльності ТОВ «XXX» є аналіз доходів, витрат і фінансових результатів.

Доходи ТОВ «XXX» формуються за рахунок основних видів діяльності – виробництва продукції рослинництва – кукурудзи на зерно, сої та соняшнику, а також надання робіт і послуг у сільському господарстві. Крім того, дохід також

отримується від іншої операційної діяльності (наприклад, від продажу матеріальних цінностей, малоцінних активів тощо). Це важливий показник для визначення прибутковості та рентабельності бізнесу.

Для аналізу динаміки, складу та структури доходів діяльності ТОВ «XXX» використано інформацію «Звіту про фінансові результати (ф. 2-м)» за 2020 – 2022 рр. (табл. 3.1) (додаток Д, Е, Ж).

Таблиця 3.1

**Структура і динаміка доходів
ТОВ «XXX» за 2020 - 2022 рр.**

Види доходів діяльності	2020 р.		2021 р.		2022 р		Відхилення 2022 р. (+,-) до 2020 р.	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	абсолютне, тис. грн	відносне, %
Чистий дохід від основної операційної діяльності	92809,7	98,9	42843,9	92,3	81893,6	90,8	-10916,1	-11,8
Інші операційні доходи	904,9	1,0	3273	7,1	8029,5	8,9	+7124,6	У 8,9 р.
Інші доходи	136,3	0,1	301,4	0,6	237,5	0,3	+101,2	+74,2
Усього	93850,9	100,0	46418,3	100,0	90160,6	100,0	-3690,3	-3,9

Отже, у 2022 році 90,8 % доходів становить чистий дохід від основної операційної діяльності (реалізація с.-г. продукції, виконаних робіт, послуг), 8,9 % – доходи від іншої операційної діяльності та 0,3 % - інші доходи. За період 2020 - 2022 рр. сума доходів від основної операційної діяльності зменшилась на 10 млн. 916,1 тис. грн або на 11,8 %. Доходи від іншої операційної діяльності характеризуються підвищенням на 7 млн. 124,6 тис. грн, або у 8,9 рази. Сума інших доходів збільшився на 101,2 тис. грн, або на 74,2 %.

В цілому у динаміці досліджуваних років доходи ТОВ «XXX» зменшились у 2022 році порівняно з 2020 роком на 3 млн. 690,3 тис. грн або на 3,9 %. Виробництво сільськогосподарської продукції ТОВ «XXX» супроводжується її

реалізацією та отриманням прибутку.

Динаміка, склад та структура витрат діяльності ТОВ «XXX» проаналізовано у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Динаміка та структура витрат і відрахувань
ТОВ «XXX» за 2020 - 2022 рр.**

Види витрат і відрахувань	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн.	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
Собівартість реалізації с.-г. продукції (робіт, послуг)	70236,9	88,3	33268,9	72,7	55216,8	62,4	-15020,1	-21,4
Інші операційні витрати	7032,8	8,8	11067	24,2	30148,1	34,0	+23115,3	У 4,3 р.
Інші витрати	2289,8	2,9	1419	3,1	3177	3,6	+887,2	+38,7
Усього витрат	79559,5	100,0	45754,9	100,0	88541,9	100,0	+8982,4	+11,3

Аналіз витрат ТОВ «XXX» показав, що у 2022 р. порівняно з 2020 р. їх сума зросла на 8 млн. 982,4 тис. грн або на 11,3 %. Знизилась сума собівартості реалізації продукції (товарів, робіт та послуг) на 15 млн. 20,1 тис. грн або на 21,4 %. Збільшилась сума інших операційних витрат на 23 млн. 115,3 тис. грн, або у 4,3 рази. Зросла сума витрат від інвестиційної діяльності на 887,2 тис. грн або на 38,7 %.

Аналіз фінансових результатів ТОВ «XXX» включає такі основні елементи:

а) горизонтальний аналіз за звітний період-вивчення змін кожного показника за звітний період;

б) вертикальний аналіз –вивчення структури відповідних показників та їх змін.

За даними фінансової звітності ТОВ «ХХХ» проаналізуємо структуру і динаміку фінансових результатів його діяльності (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Формування, структура та динаміка фінансових результатів

ТОВ «ХХХ» за 2020 – 2022 рр.

Показники	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення 2022 р у % до 2020 р.
	сума, тис. грн	пито- ма вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	
Виручка від реалізації	92810	х	42844	х	81894	х	88,2
Операційні витрати у т.ч.:	77270	100,0	44336	100,0	85365	100,0	110,5
а) собівартість реалізації	70237	90,9	33269	75,0	55217	64,7	78,6
б) інші операційні витрати	7033	9,1	11067	25,0	30148	35,3	428,7
Валовий прибуток	22573	х	9575	х	26677	х	118,2
У % до чистого доходу від реалізації	х	24,3	х	22,3	х	32,6	х
Інші операційні доходи	905	х	3273	х	8030	х	887,3
Інші доходи	136	х	301	х	238	х	174,2
Інші витрати	2290	х	1419	х	3177	х	138,7
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	14291	х	663	х	1619	х	11,3
Чистий прибуток	14291	х	663	х	1619	х	11,3
У % до чистого доходу від реалізації	х	15,4	х	1,5	х	2,0	х
У % до валового прибутку	х	63,3	х	6,9	х	6,1	х

За даними табл. 3.3 у звітному році порівняно з базовим чистий дохід від реалізації ТОВ «ХХХ» зменшився на 11,8 %. Випереджальне зниження собівартості реалізації порівняно зі зниженням чистого доходу зумовило збільшення валового прибутку 18,2 %. Частка валового прибутку в чистому доході ТОВ «ХХХ» підвищилася з 24,3 до 32,6 %.

У структурі операційних витрат частка собівартості реалізації зменшилася з 90,9 до 64,7 %. За іншими витратами операційної діяльності збільшилася частка з 9,1 % до 35,3 %.

Прибуток до оподаткування ТОВ «ХХХ» зменшився на 89,7 %. У зв'язку

з тим, що ТОВ «ХХХ» сплачує ЄП 4 групи, чистий прибуток співпадає із сумою кінцевого результату до оподаткування.

У 2020 році частка чистого прибутку в чистому доході від реалізації становила 15,4 %, у валовому прибутку – 63,3 %.

У 2022 році частка чистого прибутку ТОВ «ХХХ» склала відповідно 2,0 % та 6,1 %.

Таким чином, у цілому спостерігається позитивна динаміка показників фінансових результатів діяльності ТОВ «ХХХ» - рис. 3.1.

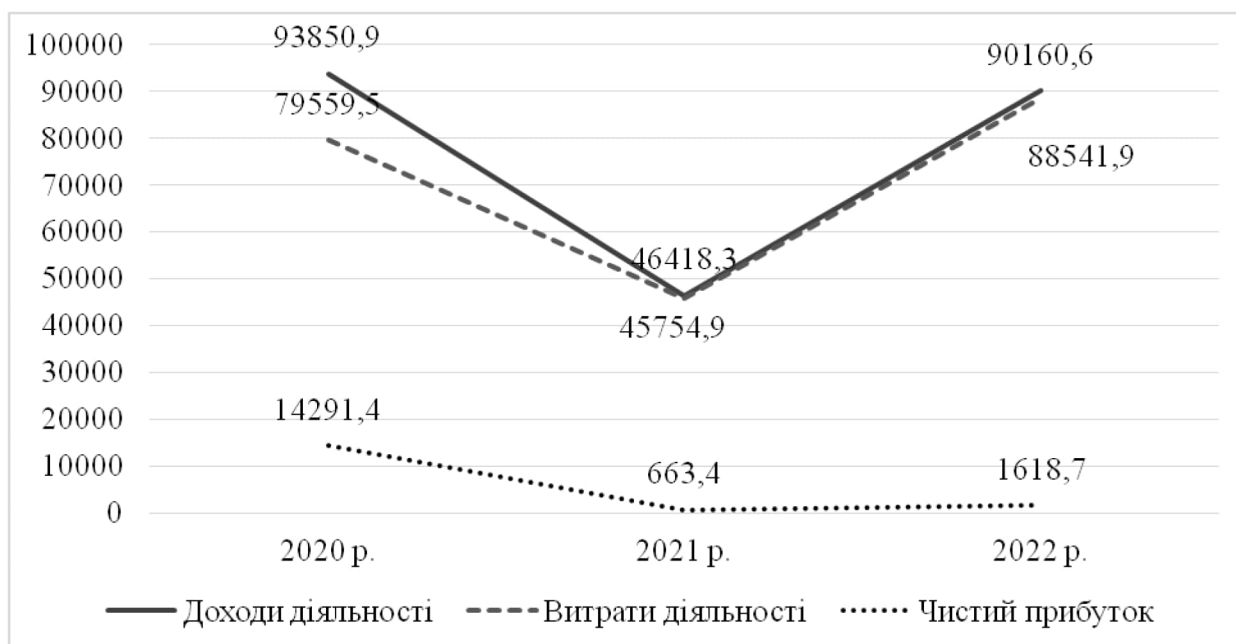


Рис. 3.1. Динаміка доходів, витрат діяльності ТОВ «ХХХ» за 2020 – 2022 рр., тис. грн

Отже, аналіз фінансових результатів ТОВ «ХХХ» показав, що доходи діяльності у 2022 р. порівняно з 2020 р. мають тенденцію до зростання, основна частка доходів отримані від реалізації власно виробленої продукції. Аналіз складу майна та його структури передбачає вивчення джерел формування майна, зміну складових майна, джерел формування майна. Основними методами аналізу майна є вертикальний і горизонтальний методи, що застосовуються при аналізі балансу. Аналіз майна ТОВ «ХХХ» за 2020 – 2022 рр. проведемо з використанням даних табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Динаміка та структура майна ТОВ «ХХХ»
за 2020 - 2022 рр. (станом на кінець року)**

Види активів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Майно – всього	93716,7	100	104996,7	100	129831	100	+36114,3	+38,5
1. Необоротні активи	23542,7	25,1	24014,5	22,9	27104,8	20,9	+3562,1	+15,1
1.1. Основні засоби	20782,1	22,2	24010	22,9	27100,3	20,9	+6318,2	+30,4
2. Оборотні активи	70174	74,9	80982,2	77,1	102726,2	79,1	+32552,2	+46,4
2.1. Запаси	28401,7	30,3	54220,7	51,6	70803,1	54,5	+42401,4	У 2,5 р.
2.1.1. Виробничі і запаси	9133,8	9,7	12461	11,9	12687,2	9,8	+3553,4	+38,9
2.1.2. Готова продукція та товари	19267,9	20,6	41759,7	39,8	58115,9	44,8	+38848	У 3 р.
2.2. Поточна дебіторська заборгованість	41233,2	44,0	22028,3	21,0	29534,7	22,7	-11698,5	-28,4
2.3. Грошові кошти	221	0,2	4190,7	4,0	1212,9	0,9	+991,9	У 5,5 р.
2.4. Витрати майбутніх періодів	28,6	0,0	42,3	0,0	3,2	0,0	-25,4	-88,8
2.5 Інші оборотні активи	289,5	0,3	500,2	0,5	1172,3	0,9	+882,8	У 4 р.

Аналіз майнового стану показав, що у 2022 році вартість майна ТОВ «ХХХ» порівняно з 2020 роком зросла на 36 млн. 114,3 тис. грн або на 38,5 %. Вартість необоротних активів, яка представлена основними засобами, збільшилась на 3 млн. 562,1 тис. грн або на 151,1 %.

Вартість оборотних активів ТОВ «ХХХ» збільшилась у 2022 році порівняно з 2020 роком на 32 млн. 552,2 тис. грн, або на 46,4 %. Зростання відмічено у вартості запасів на 42 млн. 401,4 тис. грн, або у 2,5 рази, які представлені виробничими запасами та готовою продукцією та товарами. Зниження відмічено по вартості поточної дебіторської заборгованості на 11 млн.

698,5 тис. грн, або на 28,4 %.

Також зростання відмічено по вартості грошових коштів та поточних фінансових інвестицій на 991,9 тис. грн, або у 5,5 рази. Вартість інших оборотних активів збільшилась на 882,8 тис. грн, або у 4 рази. Зменшилась вартість витрат майбутніх періодів на 25,4 тис. грн. У структурі майна ТОВ «ХХХ» за 2020 - 2022 рр. переважає питома вага оборотних активів – 74,9 %, 77,1 % та 79,1 %. ТОВ «ХХХ» формує свої активи за рахунок власних і залучених джерел (капіталу), що визначаються як його пасиви - власний капітал і зобов'язання. Аналіз їх динаміки та структури відображено у табл. 3.5.

Аналіз даних табл. 3.5 показав, що загальна сума капіталу досліджуваного підприємства у 2022 р. збільшилась порівняно з 2020 р. на 36 млн. 114,3 тис. грн або на 38,5 %.

Таблиця 3.5

**Динаміка та структура джерел формування капіталу
ТОВ «ХХХ» за 2020 –2022 рр. (станом на кінець року)**

Види пасивів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Капітал – всього	93716,7	100	104996,7	100	129831	100	+36114,3	+38,5
1. Власний капітал	48396,9	51,6	49069,5	46,7	50932,1	39,2	+2535,2	+5,2
1.1. Зареєстрований капітал	60,5	0,1	60,5	0,1	60,5	0,0	x	X
1.2. Нерозподілений прибуток	48336,4	51,6	49009	46,7	50871,6	39,2	+2535,2	+5,2
2. Зобов'язання і забезпечення	45319,8	48,4	55927,3	53,3	78898,9	60,8	+33579,1	+74,1
2.1. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	5514,2	5,9	7443,1	7,1	-	-	-5514,2	-100
2.2. Поточні зобов'язання і забезпечення	39805,6	42,5	48484,1	46,2	78898,9	60,8	+39093,3	+98,2
2.2.1. Поточна кредиторська заборгованість	4528,6	4,8	1439,9	1,4	8665,2	6,7	+4136,6	+91,3

Сума власного капіталу підприємства зросла на 2 млн. 535,2 тис. грн. або на 5,2 %, за рахунок зареєстрованого капіталу та нерозподіленого прибутку. Сума зобов'язань та забезпечень ТОВ «ХХХ» у 2022 році порівняно з 2020 роком збільшилась на 33 млн. 579,1 тис. грн., або на 74,1 % за рахунок суми поточних зобов'язань та забезпечень, які представлені поточною кредиторською заборгованістю. У структурі пасивів ТОВ «ХХХ» протягом 2020 року переважає питома вага власного капіталу підприємства – 51,6 %, у 2021 та 2022 рр. – питома вага зобов'язань і забезпечень – 53,3 % та 60,8 %.

Проведемо аналіз показників фінансової стійкості ТОВ «ХХХ» за системою показників: 1. Показники структури джерел формування капіталу - табл. 3.9, які характеризують співвідношення між розділами пасиву балансу.

Результати виконаних розрахунків свідчать про низький рівень фінансової стійкості ТОВ «ХХХ» за показниками структури джерел формування капіталу. Так, значення коефіцієнта автономії вказує на те, що на кінець звітного року частка власного капіталу у валюті балансу становить 39,2 %, це на 0,124 пункт менше порівняно з 2020 роком. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу збільшився відповідно з 0,484 до 0,608, що свідчить про зниження рівня фінансової незалежності від кредиторів.

Таблиця 3.6

**Показники структури джерел формування капіталу
ТОВ «ХХХ» за 2020 - 2022 рр.**

Показники	Нормативне значення	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+; -) 2022 р. до 2020 р.
Коефіцієнт автономії	>0,5	0,516	0,467	0,392	-0,124
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	<0,5	0,484	0,533	0,608	+0,124
Коефіцієнт фінансового ризику	<1	0,936	1,140	1,549	+0,613
Коефіцієнт фінансової стабільності	>1	1,068	0,877	0,646	-0,422
Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	Зниження	0,102	0,132	0,000	-0,102
Коефіцієнт довгострокових зобов'язань	Зниження	0,122	0,133	0,000	-0,122
Коефіцієнт поточних зобов'язань	Підвищення	0,878	0,867	1,000	+0,122

Негативними також є показники фінансового ризику та фінансової стабільності. Зокрема, коефіцієнт фінансового ризику збільшився з 0,936 у 2020 році до 1,549 у 2022, при нормативі <1 . Коефіцієнт фінансової стабільності протягом 2022 року є нижче нормативного – на 0,354 пункти.

2. Показники стану оборотних активів - характеризують співвідношення між розділами та статтями активу й пасиву балансу - табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Показники стану оборотних активів ТОВ «XXX» за 2020-2022 рр.

Показники	Нормативне значення	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+; -) 2022 р. до 2020 р.
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$> 0,5$	0,514	0,511	0,468	-0,046
Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними коштами	$> 0,1$	0,354	0,309	0,232	-0,122
Коефіцієнт забезпеченості запасів власними коштами	$> 0,5$	0,875	0,462	0,337	-0,539
Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів	Збільшення	0,009	0,167	0,051	+0,042

Коефіцієнт маневреності власного капіталу ТОВ «XXX» знизився з 0,514 у 2020 році до 0,468 у 2022 р., та є нижче нормативного значення (у 2022 році на 0,032 пункти). На кінець звітнього року 46,8 % власного капіталу ТОВ «XXX» було вкладено в оборотні активи.

Про високий рівень забезпеченості підприємства власними оборотними коштами протягом досліджуваних років свідчать значення коефіцієнтів забезпеченості оборотних активів власними оборотними коштами.

На кінець 2022 року фактичний рівень перевищує нормативне значення на 0,132 пункти.

Значення коефіцієнта маневреності власних оборотних коштів ТОВ «XXX» показує, що на кінець 2022 року серед власних оборотних активів грошові кошти становили лише 5,1 %.

Позитивною тенденцією є зростання цього показника з 0,009 у 2020 р. до 0,051 у 2022 р.

3. Показники стану основного капіталу - характеризують співвідношення між розділами та статтями активу балансу - табл. 3.8.

Таблиця 3.8

**Показники стану основного капіталу ТОВ «XXX»
за 2020 - 2022 рр.**

Показники	Нормативне значення	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+; -) 2022 р. до 2020 р.
Коефіцієнт майна виробничого призначення	Збільшення	0,319	0,347	0,306	-0,013
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні	Збільшення	0,222	0,229	0,209	-0,013
Коефіцієнт накопичення амортизації	Зменшення	0,642	0,633	0,634	-0,008
Коефіцієнт співвідношення оборотних та необоротних активів	Збільшення	2,981	3,372	3,790	+0,809

Коефіцієнт майна виробничого призначення ТОВ «XXX» зменшився з 0,319 до 0,306 пункти, тому з погляду забезпеченості активами основної виробничо-господарської діяльності (основними засобами, запасами) ТОВ «XXX» має незадовільну фінансову стійкість.

Коефіцієнт нагромадження амортизації зменшився з 0,642 до 0,634. Рівень зношеності основних засобів ТОВ «XXX» є високим, а функціональний стан необоротних активів є незадовільний.

За динамікою коефіцієнта співвідношення оборотних і необоротних активів ТОВ «XXX» підвищило рівень забезпеченості необоротних засобів оборотними коштами.

Якщо в 2020 році на 1 грн необоротних активів припадало 2,98 грн оборотних, то в звітному – 3,79 грн.

Отже, за переважною більшістю відносних показників ТОВ «XXX» є фінансово нестійким із незадовільною динамікою.

Використаємо дані табл. 3.9 для оцінки платоспроможності ТОВ «XXX» систему показників, які мають назву коефіцієнтів ліквідності.

Таблиця 3.9

Показники оцінки ліквідності та платоспроможності

ТОВ «XXX» за 2020 – 2022 рр.

Показники	Нормативне значення	Роки			Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.
		2020	2021	2022	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,006	0,086	0,015	+0,010
Проміжний коефіцієнт покриття	>0,7	1,049	0,551	0,405	-0,644
Загальний коефіцієнт покриття	$\geq 1,5$	1,763	1,670	1,302	-0,461
Коефіцієнт платоспроможності	$\geq 0,1$	0,006	0,086	0,015	+0,010
Коефіцієнт критичної ліквідності	$\geq 0,8$	1,533	1,413	1,141	-0,392

Станом на 2022 рік коефіцієнт абсолютної ліквідності є нижче нормативного на 0,185 пункти, тобто використавши грошові кошти підприємства не мало змогу погасити поточні зобов'язання (на 1 грн поточних зобов'язань припадало 0,015 грн грошових коштів).

Проміжний коефіцієнт покриття є нижче нормативного у 2022 році на 0,295 пункти.

Розрахований показник показав, що відповідно на 1 грн поточних зобов'язань припадало відповідно до 2022 року 0,4 грн (при нормативі $\geq 0,7$).

Загальний коефіцієнт покриття є нижче нормативного протягом 2022 року. На 1 грн поточних зобов'язань у 2022 р. припадало 1,30 грн, що на 0,46 грн менше порівняно з бозовим роком та на 0,20 пункти менше порівняно з нормативним значенням.

Отже, аналіз розрахованих показників, які характеризують фінансовий стан досліджуваного підприємства свідчать про його низький рівень ліквідності та платоспроможності.

Показники структури капіталу є нижче нормативного значення та свідчать про те, що ТОВ «XXX» характеризується фінансово нестійким фінансовим станом та є залежним від кредиторів.

3.2. Аналіз динаміки, складу та структури виробничих витрат

Собівартість є одним з найважливіших показників господарської діяльності сільськогосподарських підприємств, у тому числі і ТОВ «ХХХ», який показує, у що обходиться виробництво того чи іншого виду продукції і який економічний прибуток можна отримати за певних природних та економічних умов.

Показники собівартості дозволяють глибше проаналізувати економічний стан підприємств та виявити резерви підвищення ефективності виробництва. За інших рівних умов підприємство може отримати більше прибутку з одиниці продукції за нижчих витрат і навпаки. Нижчі витрати виробництва підвищують цінову конкурентоспроможність продукції та зміцнюють позиції підприємств на товарному ринку. Важливо також зазначити, що прибутковість підприємства перебуває у зворотній залежності від його витрат. Зниження витрат збільшує віддачу від витрат і створює сприятливі умови для прискорення темпів розширеного відтворення та підвищення матеріальної винагороди працівників. Показники витрат є інструментом розробки рекомендацій щодо вдосконалення розміщення сільгоспвиробництва в природних зонах України, а також для визначення перспектив розвитку з точки зору вибору найбільш ефективних галузей. Для визначення основних напрямів діяльності ТОВ «ХХХ» проаналізуємо динаміку та структуру посівних площ – табл. 3.10., рис. 3.2.

Таблиця 3.10

Динаміка та структура посівних площ ТОВ «ХХХ» за 2020 – 2022 рр.

Вид культур	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	абсо- лютне, (+;-)	від- носне, %
Кукурудза на зерно	1084,76	55,4	536,47	28,8	401,6	21,1	-683,16	-63,0
Соя	872,3	44,6	956,24	51,4	596,8	31,4	-275,5	-31,6
Соняшник	-	-	368,8	19,8	901,41	47,4	+901,41	x
Разом	1957,06	100,0	1861,51	100,0	1899,81	100,0	-57,25	-2,9

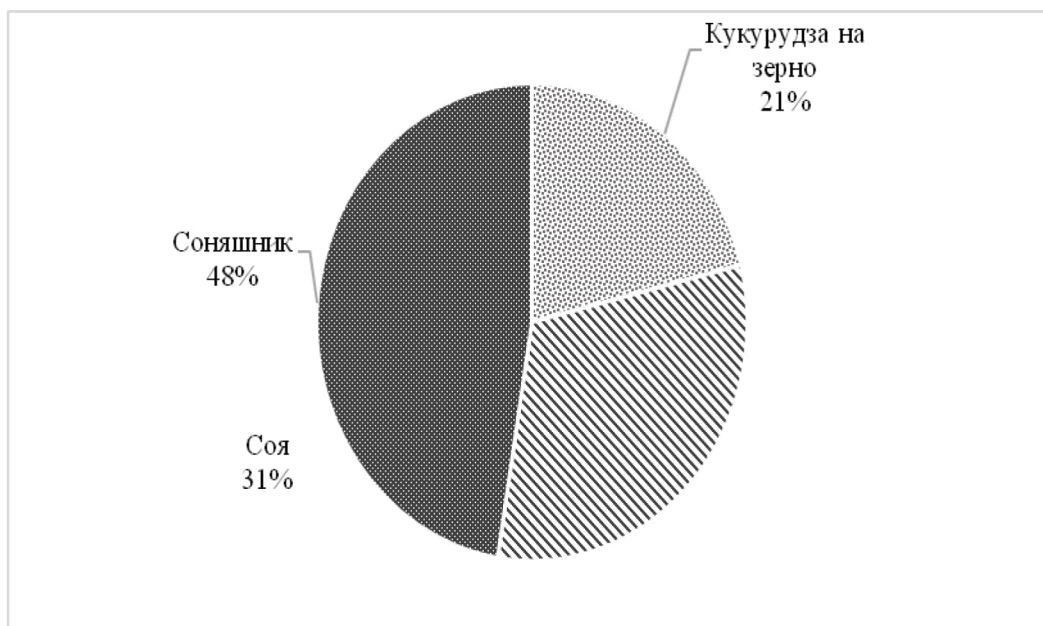


Рис. 3.2. Структура посівних площ ТОВ «XXX»
за 2022 р., %

Аналіз динаміки посівних площ ТОВ «XXX» показав, що загальна площа зменшилася на 57,25 га, або на 2,9 %, оскільки пайовики підприємства не продовжили договори оренди земельних ділянок.

Аналізуючи структуру посівних площ встановлено, що посівна площа кукурудзи на зерно зменшилася на 683,16 га (на 63,0 %), сої на 275,5 га, або на 31,6 %, площа ж соняшнику зросла на 901,41 га.

Тобто структурні зміни характеризуються розширенням посівних площ соняшнику за рахунок посівних площ сої і кукурудзи на зерно.

Характеризуючи структуру посівних площ відмітимо, що вона розподілена більш менш рівномірно, оскільки культур вирощується тільки три, тому найбільшу вагу займає соняшник 48 %, соя – 31 %, кукурудза на зерно 21 %. Для оцінки формування виробничих витрат ТОВ «XXX» доцільно також проаналізувати ефективність виробництва основних культур, які вирощує підприємство – табл. 3.11.

Таблиця 3.11

**Динаміка виробництва продукції рослинництва ТОВ «Мега Менеджмент
Проект» за 2020 - 2022 рр.**

Показники	Роки			Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	2020	2021	2022	абсолютне	відносне, %
Кукурудза на зерно					
Посівна площа, га	1084,76	536,47	401,6	-683,16	-63,0
Урожайність, ц/га	80,5	99,5	60,6	-19,8	-24,6
Валовий збір, ц	87273,51	53366,44	24356,4	-62917,11	-72,1
Виробнича собівартість, тис. грн	29710,8	13024,2	15053,8	-14657	-49,3
Собівартість 1 ц, грн	340,43	244,05	618,06	+277,63	+81,6
Соя					
Посівна площа, га	872,3	956,24	596,8	-275,5	-31,6
Урожайність, ц/га	24,7	29,0	21,9	-2,8	-11,5
Валовий збір, ц	21558,66	27767,4	13051,03	-8507,63	-39,5
Виробнича собівартість, тис. грн	22740,2	22894,8	16327,8	-6412,4	-28,2
Собівартість 1 ц, грн	1054,81	824,52	1251,07	+196,27	+18,6

Аналіз динаміки показників виробництва продукції рослинництва ТОВ «XXX» у 2022 році порівняно з 2020 роком показав як негативні тенденції. Зокрема:

- площа посіву сої зменшилася на 275,5 га, або 31,6 %, кукурудзи на зерно - на 683,16 га, або на 63 %;

- урожайність сої зменшилася на 2,8 ц/га, або на 11,5 %. За рахунок зниження як урожайності, так і площ посівів, валовий збір сої зменшився на 8507,63 ц, або на 39,5 %; обсяг виробництва кукурудзи на зерно знизився на 62917,11 ц або на 72,1 % за рахунок зниження урожайності на 19,8 ц/га, або на 24,6 %;

- виробнича собівартість вирощуваних культур має тенденцію до зниження. Зокрема, виробнича собівартість виробленої продукції сої зменшилася на 6 млн 412,4 тис. грн, або на 28,2 %, собівартість 1 ц зросла на 196,27 грн, або на 18,6 %. Виробничі витрати на вирощування кукурудзи на зерно зменшилася у 2022 році порівняно з 2020 роком на 14 млн 657 тис. грн, або на 72,1 % виробнича собівартість 1 ц кукурудзи зросла на 277,63 грн, або на 81,6 %.

Отже, аналіз динаміки, складу та структури виробничих витрат ТОВ «XXX» буде проводитися в розрізі основних видів продукції – кукурудзи на зерно та сої.

Аналіз виробництва і собівартості кукурудзи на зерно та сої здійснюється для визначення оптимальних значень витрат на виробництво та їх складових, пошуку резервів їх зниження з метою підвищення конкурентоспроможності продукції та вирішення наступних завдань:

- оцінити обґрунтованість управлінських рішень щодо рівня собівартості кукурудзи на зерно та сої;
- аналіз відхилення витрат звітного року від показників попереднього періоду;
- визначення резервів зниження собівартості кукурудзи на зерно та сої та витрат на гривню продукції.

Джерела аналізу: дані статистичної звітності (форма 50 с.-г., 29-с.-г).

Витрати рослинництва - це всі витрати, понесені при виробництві конкретних видів продукції (кукурудзи на зерно, соєвих бобів).

До них відносяться витрати на оплату праці (рахунок 66), відрахування на соціальне страхування (єдиний соціальний внесок - рахунок 651), матеріальні витрати (сільськогосподарські матеріали - рахунок 208, паливно-мастильні матеріали - рахунок 203, запасні частини - рахунок 207, малоцінні та швидкозношувані предмети - рахунок 22 тощо), амортизація основних засобів (рахунок 13), інші витрати – включають всі інші витрати, які не були враховані вище.

Сільськогосподарська форма 50 за 2020 - 2022 рр. ТОВ «XXX» містить інформацію про витрати за видами продукції та статтями витрат. Проаналізуємо динаміку виробництва продукції рослинництва в ТОВ «XXX» (таблиця 3.12) та структуру витрат (рисунок 3.3).

Таблиця 3.12

Динаміка та структура витрат на виробництво продукції рослинництва

ТОВ «XXX» за 2020 - 2022 рр.

Види витрат	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Прямі матеріальні витрати	18107,1	41,5	25615,4	55,4	24379,6	43,8	+6272,5	+34,6
Прямі витрати на оплату праці	1792,5	4,1	1575,2	3,4	2508,7	4,5	+716,2	+40,0
Інші прямі витрати	16680,9	38,2	15531,1	33,6	17684,4	31,8	+1003,5	+6,0
Загальновиробничі витрати	7061,7	16,2	3476,6	7,5	11053,6	19,9	+3991,9	+56,5
Разом	43642,2	100	46198,3	100	55626,3	100	+11984,1	+27,5

Отже, витрати на виробництво продукції рослинництва ТОВ «XXX» збільшилися у 2022 році порівняно з 2020 роком на 11 млн 984,1 тис. грн, або на 27,5 % за рахунок прямих матеріальних витрат (посадковий матеріал, міңдобрива, засоби захисту рослин, пальне, мастила, запчастини тощо) на 6 млн 272,5 тис. грн, або на 34,6 %, витрат на оплату праці на 716,2 тис. грн, або на 40 %, інших прямих витрат на 1 млн 3,5 тис. грн, або на 6 % та загальновиробничих витрат на 3 млн 991,9 тис. грн, або на 56,5 %.

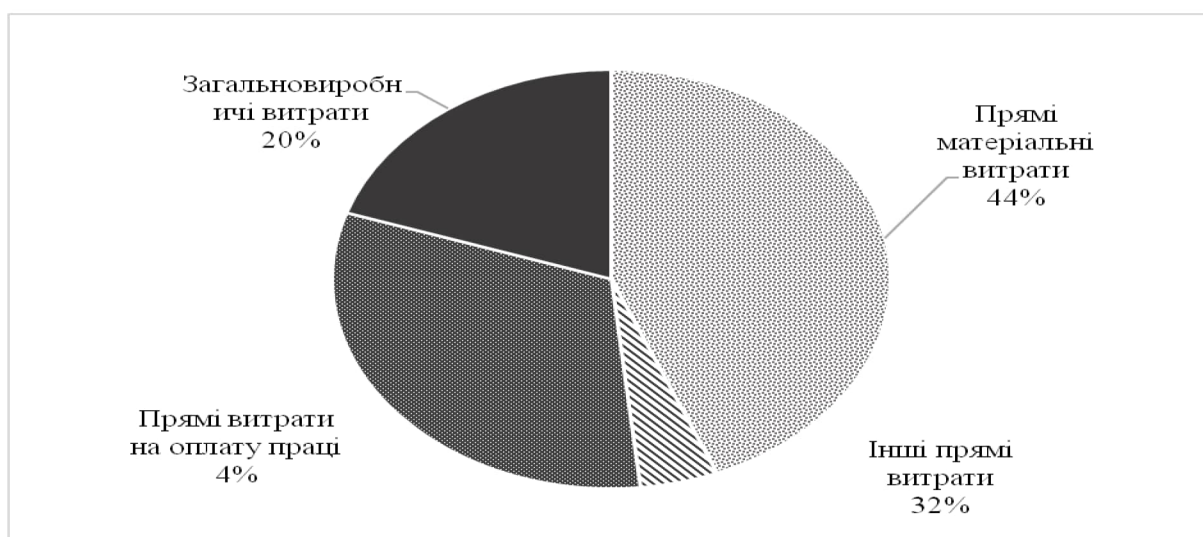


Рис. 3.3. Структура витрат на виробництво продукції рослинництва
ТОВ «XXX» у 2022 р., %

У структурі витрат на виробництво продукції рослинництва переважає частка матеріальних витрат. Зокрема, на кінець 2022 року вона склала 43,8 %, що

на 2,3 пункти більше порівняно з 2020 роком. Вагому частку складає сума інших прямих витрат, та має тенденцію до зниження з 38,2 % у 2020 році до 31,8 % у 2022 році. Досить низькою є частка витрат на оплату праці, яка склала у 2022 році 4,5 %, що на 0,4 пункти вище порівняно з 2020 роком. Форма 50 с.-г. також містить інформацію про собівартість. Проаналізуємо динаміку та структуру собівартості кукурудзи на зерно та сої ТОВ «ХХХ» (табл. 3.13, 3.14).

Таблиця 3.13

**Динаміка та структура собівартості кукурудзи на зерно у
ТОВ «ХХХ» за 2020 – 2022 рр.**

Статті витрат	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	абсо- лютне (+;-)	від- носне, %
Прямі матеріальні витрати	13483,8	45,4	4710,7	36,2	4983,4	33,1	-8500,4	-63,0
вартість насіння та посадкового матеріалу	3034,5	10,2	1454,6	11,2	631	4,2	-2403,5	-79,2
вартість мінеральних добрив	3755,4	12,6	1250,9	9,6	2051,9	13,6	-1703,5	-45,4
вартість ПММ	2227,6	7,5	1024,3	7,9	1536	10,2	-691,6	-31,0
вартість решти матеріальних витрат	4466,3	15,0	980,9	7,5	764,5	5,1	-3701,8	-82,9
Прямі витрати на оплату праці	655,2	2,2	551,9	4,2	976,9	6,5	+321,7	+49,1
Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати	15571,8	52,4	7761,6	59,6	9093,5	60,4	-6478,3	-41,6
відрахування на соціальні заходи	136,9	0,5	114,8	0,9	194,6	1,3	+57,7	+42,1
амортизація	3170,4	10,7	971,4	7,5	566,3	3,8	-2604,1	-82,1
оплата послуг сторонніх організацій	6963,2	23,4	3816,3	29,3	4939,8	32,8	-2023,4	-29,1
решта інших прямих та загальновиробничих витрат	5301,3	17,8	2859,1	22,0	3392,8	22,5	-1908,5	-36,0
Виробнича собівартість - всього	29710,8	100,0	13024,2	100	15053,8	100	-14657	-49,3

Аналіз виробничої собівартості зерна кукурудзи ТОВ «ХХХ» показав, що її сума у 2022 р. порівняно з 2020 р. зменшилася на 14 млн 657 тис. грн, або на

49,3 % за рахунок всіх статей, окрім зарплати та ЄСВ, що пояснюється зв'язком між цими показниками, а також зростанням мінімальної заробітної плати.

Таблиця 3.14

**Динаміка та структура собівартості бобів сої у ТОВ «XXX»
за 2020 – 2022 рр.**

Статті витрат	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	абсо- лютне (+;-)	від- носне, %
Прямі матеріальні витрати	8338,5	36,7	8802,8	38,4	8212,3	50,3	-126,2	-1,5
вартість насіння та посадкового матеріалу	2394,9	10,5	3536,1	15,4	2328,1	14,3	-66,8	-2,8
вартість мінеральних добрив	817,8	3,6	656,4	2,9	2286,3	14,0	+1468,5	У 2,8 р.
вартість ПММ	1398,7	6,2	1305,7	5,7	1377,4	8,4	-21,3	-1,5
вартість решти матеріальних витрат	3727,1	16,4	3304,6	14,4	2220,5	13,6	-1506,6	-40,4
Прямі витрати на оплату праці	619,4	2,7	924,9	4,0	552,6	3,4	-66,8	-10,8
Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати	13782,3	60,6	13167,1	57,5	7562,9	46,3	-6219,4	-45,1
відрахування на соціальні заходи	133,6	0,6	193,4	0,8	115,5	0,7	-18,1	-13,5
амортизація	2554,8	11,2	1811,5	7,9	494,8	3,0	-2060	-80,6
оплата послуг сторонніх організацій	6376	28,0	6392,7	27,9	4409,5	27,0	-1966,5	-30,8
решта інших прямих та загальновиробничих витрат	4717,9	20,7	4769,5	20,8	2543,1	15,6	-2174,8	-46,1
Виробнича собівартість - всього	22740,2	100	22894,8	100	16327,8	100	-6412,4	-28,2

По інших статтях витрат відмітимо тенденцію до зниження: вартості витраченого насіння на 2 млн 403,5 тис. грн, або на 79,2 %, внесених мінеральних добрив – на 1 мдн 703,5 тис. грн, або на 45,4 %, вартості списаного пального та мастильних матеріалів на 691,6 тис. грн, або на 31 %, сум інших прямих матеріальних витрат на 3 млн 701,8 тис. грн, або на 82,9 %, нарахованої

амортизації необоротних активів на 2 млн 604,1 тис. грн або на 82,1 %, оплати послуг і робіт сторонніх організацій на 2 млн 23,4 тис. грн, або на 29,1 %, інших прямих та загальновиробничих витрат – на 1 млн 908,2 тис. грн, або на 36 %.

Аналіз виробничої собівартості бобів сої ТОВ «XXX» показав, що її сума у 2022 р. порівняно з 2020 р. зменшилася на 6 млн 412,4 тис. грн, або на 28,2 % за рахунок: вартості витраченого насіння на 66,8 тис. грн, або на 2,8 %, списаного пального та мастильних матеріалів на 21,3 тис. грн, або на 1,5 %, інших прямих матеріальних витрат – на 1 млн 506,6 тис. грн, або на 40,4 %, прямих витрат на оплату праці на 66,8 тис. грн, або на 10,8 % та відповідно відрахувань на соціальні заходи на 18,1 тис. грн, або на 13,5 %, суми нарахованої амортизації необоротних активів на 2 млн 60 тис. грн, або на 80,6 %, оплати послуг і робіт сторонніх організацій на 1 млн 966,5 тис. грн, або на 30,8 %. суми інших витрат – на 2 млн 174,8 тис. грн, або на 46,1 %. Зростання відмічено по вартості внесених мінеральних добрив – на 1 млн 468,5 тис. грн, або у 2,8 рази.

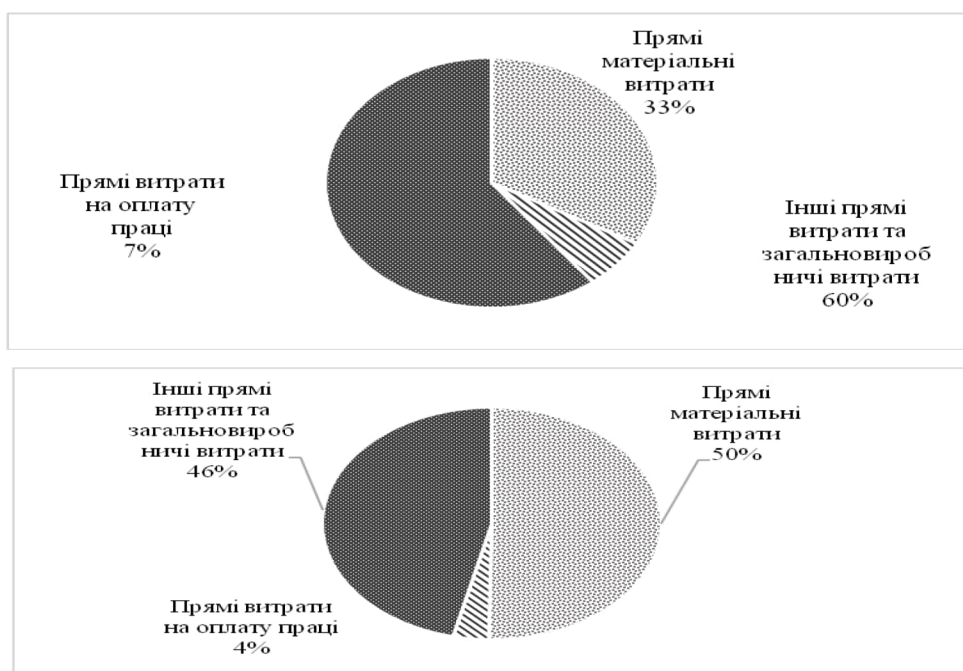


Рис. 3.4. Ілюстративне зображення структури витрат на вирощування кукурудзи на зерно та сої у 2022 році, %

Отже, у структурі виробничої собівартості кукурудзи на зерно ТОВ «XXX» протягом досліджуваних років переважає частка інших витрат, на кінець 2022 року частка таких витрат склала 60 %, відповідно прямі матеріальні

витрати склали 33 %, витрати на оплату праці є найнижчими 7 %.

3.3. Факторний аналіз виробничих витрат підприємства

Факторний аналіз витрат включає наступні етапи: а) визначення факторів, що впливають на витрати; б) встановлення системи факторів та створення факторної моделі; в) розрахунок величин впливу факторів; г) формулювання висновків та рекомендацій щодо оптимізації витрат. Факторний аналіз загальних витрат слід починати з так званих первинних факторів, які мають прямий вплив на витрати. 1. Проведемо факторний аналіз виробничої собівартості виробленої продукції рослинництва та визначимо вплив валової продукції, площі та урожайності - табл. 3.15.

Таблиця 3.15

Аналіз показників виробничої собівартості кукурудзи на зерно та сої ТОВ «XXX» за 2020, 2022 р

Показники	Роки		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.		Роки		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	2020	2022	абсолютне	від-носне	2020	2022	абсо-лютне	від-носне
	Кукурудза на зерно				Соя			
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Вироблена продукція, ц (q)	87273,51	24356,4	-62917,11	-72,1	21558,66	32105,31	+10546,65	+48,9
2. Зібрана площа, га (П)	1084,76	401,6	-683,16	-63,0	872,3	901,41	+29,11	+3,3
3. Урожайність, ц/га (у)	80,5	60,6	-19,8	-24,6	24,7	35,6	+10,9	+44,1
4. Виробнича собівартість тис. грн (zq)	29710,8	15053,8	-14657	-49,3	22740,2	16327,8	-6412,4	-28,2
5. Витрати на 1 га зібраної площі, грн (zy)	27389,28	37484,56	+10095,28	+36,9	26069,24	18113,62	-7955,62	-30,5
6. Виробнича собівартість 1 ц, грн (z)	340,43	618,06	+277,63	+81,6	1054,81	508,57	-546,24	-51,8

Продовж. табл. 3.15

1	2	3	4	5	6	7	8	9
7. Загальна зміна виробничої	x	+277,63	x	x	x	-546,24	x	x

собівартості 1 ц до попереднього року								
в т.ч. за рахунок збільшення (зменшення):								
7.1. витрат на 1 га зібраної площі $((Z_n y_n / y_{n-1}) - Z_{n-1})$	x	+125,48	x	x	x	-321,90	x	x
7.2. урожайності $(Z_n - (Z_n y_n / y_{n-1}))$	x	+152,15	x	x	x	-224,34	x	x

Отже, проведений аналіз показав, що у 2022 р. порівняно з 2020 роком виробнича собівартість 1 ц насіння кукурудзи на зерно зросла на 277,63 грн (при зниженні загальної суми виробничих витрат на 49,3 %).

Для дослідження впливу на собівартість продукції використано два фактори: витрати на 1 га зібраної площі та урожайність.

Аналіз факторів впливу на виробничу собівартість 1 ц насіння кукурудзи на зерно ТОВ «ХХХ» показав:

- за рахунок зростання витрат на 1 га зібраної площі на 10095,28 грн, або на 36,9 %, виробнича собівартість 1 ц зросла на 125,48 грн;
- за рахунок зниження урожайності кукурудзи на зерно на 19,8 ц/га, або на 24,6 %, виробнича собівартість 1 ц зерна зросла на 125,15 грн.

Виробнича собівартість 1 ц бобів сої у 2022 р. порівняно з 2020 роком зменшилася на 546,24 грн (при зниженні загальної суми виробничих витрат на 28,2 %).

Аналіз факторів впливу на виробничу собівартість 1 ц бобів сої ТОВ «ХХХ» показав:

- за рахунок зниження витрат на 1 га зібраної площі на 7955,62 грн, або на 30,5 %, виробнича собівартість 1 ц знизилася на 321,90 грн;
- за рахунок зростання урожайності сої на 10,9 ц/га, або на 44,1 %, виробнича собівартість 1 ц бобів зменшилася на 224,34 грн.

2. Факторний аналіз матеріальних витрат. Аналіз забезпеченості ТОВ «ХХХ» запасами – перший крок до обґрунтування шляхів зниження матеріаломісткості продукції. В питанні управління виробничими запасами важливою інформацією є формування необхідного обсягу та асортименту

товарно-матеріальних цінностей для забезпечення безперервного процесу виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції з одночасною мінімізацією матеріальних витрат. Для цього на складах сільськогосподарських підприємств завжди мають бути виробничі запаси в межах норм, передбачених потребами ТОВ «ХХХ». Використавши дані розділу 4 «Купівля матеріально-технічних ресурсів для виробничих потреб» форми № 50 с.-г. ТОВ «ХХХ» проаналізуємо склад матеріальних цінностей, які придбані для виробничих потреб (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Склад матеріальних цінностей, які придбані ТОВ «ХХХ» для виробничих потреб за 2020 – 2022 рр.

Матеріальні цінності	2020 р.		2021 р.		2022 р.	
	кіл-ть	сума, грн	кіл-ть	сума, грн	кіл-ть	сума, грн
Нафтопродукти, тонн						
бензин	5	126432	6	181638	7	392,6
дизельне паливо	161	2425529	125	3163191	135	7875,8
оливи (мастила)	16	89207	25	161163	12	108,9
Добрива, ц						
сульфат амонію	-	-	340	242250	-	-
карбамід (сечовина)	-	-	128	133344	32	79
Аміак синтетичний рідкий	1269	729733	2272	4107809	-	-
Калімагnezія гранульована	-	-	-	-	2089	1967,1
амофос	-	-	-	-	100	3283,3
хлористий калій	1080	976501	3200	4272000	-	-
Засоби захисту рослин						
інсектициди, л	2046	1184667	1730	769696	1087	564,8
фунгіциди, кг	-	-	-	-	1754	447
фунгіциди, л	1630	544475	3290	950218	3233	1545,9
гербіциди, кг	196	555680	163	354366	362	457,5
гербіциди, л	11338	1869711	11625	2044674	8488	2533,5
інші пестициди, кг	98	4582	9630	597119	-	-
інші пестициди, л	3915	598150	4845	702365	2350	1031,2
Регулятори росту рослин, кг	-	-	-	-	984	124,1
Запасні частини до сільгосптехніки, штук						
шини для сільгоспмашин і тракторів	22	324348	8	42433	12	123,7

Отже, основними видами матеріальних цінностей, які придбає ТОВ «ХХХ» є нафтопродукти (бензин, дизпаливо, оливи та мастила), добрива,

запасні частини та будівельні матеріали. Рівень матеріальних витрат у собівартості товарної продукції формується під впливом процесів встановлення й дотримання відповідних норм витрат та дією цінового фактора, включно і комунальних тарифів. Оскільки у структурі виробничої собівартості досліджуваних культур, які вирощуються у ТОВ «ХХХ», значну частку займають матеріальні витрати (насіння, паливо, міңдобрива, органічні добрива, засоби захисту рослин тощо), доцільно проаналізувати вплив матеріальних витрат та матеріаловіддачі на обсяг виробництва продукції (озимої пшениці та кукурудзи на зерно) способом ланцюгових підстановок (табл. 3.17).

Таблиця 3.17

Вихідні та розрахункові показники для аналізу впливу матеріальних витрат та матеріаловіддачі на обсяг виробництва продукції рослинництва ТОВ «ХХХ» за 2020, 2022 рр.

Назва показника та умовне позначення	Кукурудза на зерно		Соя	
	2019 р.	2021 р.	2019 р.	2021 р.
1. Вартість виробленої продукції у діючих цінах, тис. грн (ВП)	29710,8	15053,8	22740,2	16327,8
2. Вартість матеріальних витрат на виробництво, тис. грн (ВМ)	13483,8	4983,4	8338,5	8212,3
3 Матеріаловіддача, грн (МВ = ВП / ВМ)	2,20	3,02	2,73	1,99
4. Умовний показник виробництва продукції $ВП_{ум} = ВМ_1 \times МВ_0$	×	10980,6	×	22396,0

Загальна зміна вартості виробництва кукурудзи на зерно ТОВ «ХХХ» у 2022 р. порівняно з 2020 р., тис. грн:

$$\Delta ВП = ВП_1 - ВП_0 \quad (3.1)$$

$$\Delta ВП = ВП_1 - ВП_0 = 15053,8 - 29710,8 = - 14 657,$$

у тому числі за рахунок:

1) зменшення матеріальних витрат:

$$\Delta ВП_{ВМ} = ВП_{ум} - ВП_0 \quad (3.2)$$

$$\Delta ВП_{ВМ} = 10980 - 29710,8 = - 18 730,8,$$

2) збільшення вартості одиниці сировини (матеріалів):

$$\Delta \text{ВП}_{\text{МВ}} = \text{ВП}_1 - \text{ВП}_{\text{УМ}} \quad (3.3)$$

$$\Delta \text{ВП}_{\text{МВ}} = 15053,8 - 10980 = +4\,073,8.$$

Перевірка розрахунку:

$$\Delta \text{ВП} = \Delta \text{ВП}_{\text{ВМ}} + \Delta \text{ВП}_{\text{МВ}} \quad (3.4)$$

$$\Delta \text{ВП} = -18730,8 + 4073,8 = -14\,657.$$

Отже, виробнича собівартість кукурудзи на зерно ТОВ «ХХХ» знизилася у 2022 році порівняно з 2020 роком на 14 млн 657 тис. грн, в тому числі за рахунок зменшення суми матеріальних витрат, виробнича собівартість зменшилася на 18 млн 730,8 тис. грн, за рахунок збільшення матеріаловіддачі, виробнича собівартість зросла на 4 млн 73,8 тис. грн. Перевірка підтвердила правильність розрахунків.

Загальна зміна вартості виробництва сої у 2022 р. порівняно з 2020 р., тис. грн:

$$\Delta \text{ВП} = 16327,8 - 22740,2 = -6\,412,4,$$

у тому числі за рахунок:

1) збільшення матеріальних витрат:

$$\Delta \text{ВП}_{\text{ВМ}} = 22396 - 22740,2 = -344,2,$$

2) збільшення вартості одиниці сировини (матеріалів):

$$\Delta \text{ВП}_{\text{МВ}} = 16327,8 - 22396 = -6\,068,2.$$

Перевірка розрахунку: $\Delta \text{ВП} = -344,2 + (-6\,068,2) = -6\,412,4.$

Отже, виробнича собівартість сої ТОВ «ХХХ» зменшилася у 2022 році порівняно з 2020 роком на 6 млн 412,4 тис. грн, в тому числі за рахунок зниження вартості матеріальних витрат, виробнича собівартість зменшилася на 344,2 тис. грн, за рахунок скорочення матеріаловіддачі, виробнича собівартість зменшилася на 6 млн 68,2 тис. грн. Перевірка підтвердила правильність розрахунків. Наступним важливим показником, який характеризує ефективність виробничих витрат є їх рентабельність. Використаємо витратний підхід, який характеризує прибутковість витрат, понесених у процесі діяльності підприємства (для ТОВ «ХХХ» - виробництво, реалізація). Для їх розрахунку

використовуються показники прибутку (збитку) від реалізації, валового прибутку (збитку), прибутку (збитку) від окремих видів діяльності та чистого прибутку (збитку), які співвідносяться із загальними витратами, собівартістю реалізованої продукції та витратами за видами діяльності. У табл. 3.18 наведено дві групи показників рентабельності виробничих витрат ТОВ «XXX».

Таблиця 3.18

Показники рентабельності та окупності виробничих витрат ТОВ «XXX» за 2020-2022 рр.

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+,-)
Рентабельність (збитковість) виробничих витрат, %	32,14	28,78	48,31	+16,17
Рентабельність (збитковість) операційних витрат, %	21,28	4,02	5,34	-15,94
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	1,321	1,288	1,483	+0,16
Коефіцієнт окупності операційних витрат	1,213	1,040	1,053	-0,16

За даними табл. 3.18 ТОВ «XXX» має позитивну динаміку всіх показників рентабельності витрат. Так, спостерігається як підвищення показників, так і зниження. Зокрема, рентабельність виробничих витрат має позитивну динаміку, оскільки якщо у 2020 році на 1 грн виробничих витрат припадало 32,14 грн валового прибутку, то у 2022 – 48,31 грн, на 16,17 грн більше. Показники, які характеризують прибутковість операційної та в цілому господарської діяльності ТОВ «XXX» мають тенденцію до зниження. Такі зміни пояснюються випереджальним зростанням витрат порівняно зі зниженням фінансових результатів. Значень коефіцієнтів окупності витрат свідчить про зростання рівня окупності виробничих та зниження окупності операційних витрат.

ВИСНОВКИ

У сучасних умовах розвитку бізнесу, підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання залежить від ефективності управління виробничими витратами. В результаті проведеного дослідження можна сформувати ряд висновків.

Облік виробничих витрат сільськогосподарських підприємств одна зі складних і трудомістких ділянок обліку, що потребує постійного вдосконалення з огляду на зростання конкуренції та різностороннього впливу зовнішніх та внутрішніх бізнес-факторів.

Історично поняття «витрати» зазнало багатьох змін. З кінця XIX ст. його пов'язують з управлінням. Витрати – це всі враховані підприємством фактори виробництва, розцінений за вартістю ринку.

Особливості обліку, складу та визнання витрат відображаються в НП(С)БО 16 «Витрати». Для реалізації цілей управління виробничою діяльністю підприємства необхідно мати чітку класифікацію витрат виробництва.

В процесі виробничої діяльності аграрного підприємства в залежності від часу формування витрат виділяють нормативну, фактичну та планову собівартість продукції (товарів, робіт, послуг). Для забезпечення ефективного обліку процесу виробництва важливо правильно формувати собівартість виробленої продукції, алгоритм якого представлено в роботі.

Організацією обліку та контролем господарських операцій у ТОВ «XXX» займається бухгалтерія. В частині обліку витрат виробництва на підприємстві існує розроблений Наказ про облікову політику, в якому окреслені основні елементи: тривалість операційного циклу, об'єкти витрат, перелік статей калькулювання виробничої собівартості, метод калькулювання собівартості продукції, метод вибуття запасів, облік транспортно-заготівельних витрат, метод амортизації, робочий план рахунків.

Документальне оформлення процесів, пов'язаних із виробничими витратами галузі рослинництва здійснюється із використанням первинних документів з обліку, а саме: витрат праці; витрат предметів праці; витрат засобів

праці; вартості робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами; виходу продукції. Дані кожної групи документів при обробці систематизують за певними ознаками відповідно до характеру руху і використання документів.

ТОВ «ХХХ» є малим сільськогосподарським підприємством. У якому розвивається лише галузь рослинництва, переважаючим у 2022 році є вирощування технічних культур, а саме сої. Разом із тим, вирощується: кукурудза на зерно; кукурудза на зелену масу та соняшник.

Облік витрат виробництва галузі рослинництва на підприємстві ведеться на субрахунку 2311 «Основне виробництво рослинництва». Для відображення виходу продукції рослинництва використовується рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», що поділяється на субрахунки: 271 «Продукція рослинництва (товарна)»; 274 «Продукція рослинництва (фуражна)»; 275 «Корми власного виробництва»; 276 «Продукція рослинництва насіннева»; 277 «Побічна продукція».

Об'єктами визначення собівартості продукції рослинництва у товаристві є зерно і зерновідходи; насіння соняшнику; боби сої. Одиницею калькуляції яких є 1 ц. Крім того виділяють побічну продукцію – кукурудзиння та кошики соняшника. Собівартість побічної продукції у товаристві визначають виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання і її транспортування.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється з використанням програмного продукту «1 С: Бухгалтерія 8.3». Автоматизація бухгалтерського обліку знаходиться на достатньому рівні, що уможливило істотно полегшити працю бухгалтера, позбавити його від рутинної роботи, підвищити оперативність та точність облікової інформації, дає можливість більше приділяти уваги проведенню економічного та фінансового аналізу роботи підприємства та пошуку резервів щодо підвищення ефективності цієї роботи.

Аналіз фінансового стану показав, що майно досліджуваного підприємства зросло у 2022 р. проти 2020 р. на 38,5 % за рахунок вартості необоротних активів (у 2,5 рази) та оборотних активів (на 46,4 %); аналіз ліквідності балансу

досліджуваного підприємства показав, що баланс ТОВ «ХХХ» має ознаки ліквідного; показники фінансових коефіцієнтів показали низький рівень фінансової стійкості ТОВ «ХХХ», залежність від кредиторів, незадовільний рівень ліквідності та платоспроможності.

Витрати на виробництво продукції рослинництва зросли на 27,5 % за рахунок прямих матеріальних витрат (посадковий матеріал, міндобрива, засоби захисту рослин, паливо, мастила, запчастини тощо) на 34,6 %, оплати праці на 40 %, інших прямих витрат (ЄСВ, оренда за паї, амортизація тощо) на 6 % та загальновиробничих витрат (оплата послуг постачальників) на 56,5 %.

У структурі витрат на виробництво продукції рослинництва переважає частка матеріальних витрат.

Виробнича собівартість зерна кукурудзи зменшилася на 49,3 %, сої на 28,2 %. У структурі виробничої собівартості кукурудзи на зерно протягом досліджуваних років переважає частка інших витрат, на кінець 2022 року частка таких витрат склала 60 %, у виробничій собівартості сої відповідно матеріальні витрати 50 %.

Рентабельність виробничих витрат має позитивну динаміку, оскільки якщо у 2020 році на 1 грн виробничих витрат припадало 32,14 грн валового прибутку, то у 2022 – 48,31 грн, на 16,17 грн більше. Значення коефіцієнтів окупності витрат свідчить про зростання рівня окупності виробничих витрат.

У зв'язку з проведеними дослідженнями можна внести такі пропозиції:

1. Запропоновано методичний підхід до обліку виробничих витрат ТОВ «ХХХ», що забезпечують можливість визначення показників собівартості і враховує основні вимоги національного НП(С)БО 30, що дозволить по Дт 23 обліковувати лише фактичні витрати сільськогосподарської діяльності, а, отже, й визначати виробничу собівартість продукції вже в момент її отримання.

2. Для деталізації обліку сільгосппродукції рекомендовано відкрити аналітичні рахунки в двох варіантах: за видами культур та в розрізі їх продукції, та за рахунками четвертого порядку у розрізі видів продукції та місця зберігання.

За використання запропонованих субрахунків є можливість надати керівництву інформацію про зібрану бункерну масу зерна в розрізі всіх культур, що вирощуються у господарстві, кількість зібраного зерна у вазі після доробки, наявність зерновідходів різної придатності та побічної продукції.

3. Для побудови дієвої системи контролю пропонуємо виділити наступні об'єкти контролю: центр відповідальності (центр витрат); сільськогосподарські культури, види робіт, види продукції; цикли (періоди) виробництва; технологічні процеси виробництва; технологічні операції тощо.

