

**Полтавська державна аграрна академія
Факультет обліку та фінансів**

Кириченко Владислав Павлович

УДК 657

**МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ
ОСНОВНОГО СТАДА ВРХ**

за освітньо-професійною програмою «Облік і оподаткування»
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Автореферат

*дипломної роботи на здобуття ступеня вищої освіти
магістр обліку і оподаткування*

Полтава 2018

*Дипломною роботою є рукопис
Робота виконана в Полтавській державній аграрній академії на кафедрі
бухгалтерського обліку*

Науковий керівник

Єрмолаєва Марина Валентинівна,
*кандидат економічних наук, доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку.
Полтавська державна аграрна академія*

Рецензент

Тютюнник Світлана Василівна,
*кандидат економічних наук, доцент,
професор кафедри організації обліку і аудиту
Полтавська державна аграрна академія,*

*Захист відбудеться «_____» грудня 2018 р. о 9-30 годині на засіданні
екзаменаційної комісії у ПДАА за адресою: 36003, м. Полтава, вул. Сковороди
1/3, навчальний корпус 4, аудиторія 434*

*Відповідальний за
Нормо-контроль*

Лега О. В.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Сільське господарство є провідною галуззю економіки України, джерелом сировини для промислової переробки і готових продуктів харчування. Від розвитку аграрного сектору напряду залежить розвиток держави в цілому, її економічна та стратегічна незалежність у світі. Тваринництво є другою основною галуззю сільського господарства і виступає джерелом білків тваринного походження та органічних добрив.

Саме бухгалтерський облік покликаний відобразити всі господарські процеси, пов'язані з виробництвом тваринницької продукції, провести калькуляцію фактичної собівартості виробленої продукції, провести аналіз впливу факторів на розмір витрат і надати рекомендації щодо їх оптимізації, тому тема магістерського дослідження є актуальною.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дипломна робота виконана в межах програми науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку за темою «Удосконалення системи облікового забезпечення підприємств аграрного сектору економіки».

Мета і завдання дослідження. Метою магістерського дослідження є розробка та обґрунтування теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики обліку витрат виробництва продукції ВРХ, аналіз витрат виробництва та надання рекомендації щодо їх зниження.

У розробку питань теорії та методології обліку та аналізу виробничих витрат вагомий внесок зробили вітчизняні вчені Ф. Бутинець, В. Палий, М. Чумаченко, Л. Хорунжий, О. Юрківський, В. Моссаковський, М. Дем'яненко, В. Лінник, П. Хомин, В. Дерій, О. Радченко та ін. В їх наукових працях висвітлюються найбільш актуальні та проблемні питання щодо обліку витрат тваринництва.

Відповідно до визначеної мети під час виконання магістерської роботи необхідно вирішити такі завдання:

- визначити склад та розмежування виробничих витрат за їх економічним змістом, місцем виникнення (центрами відповідальності), елементами, статтями обліку, суміжними періодами та іншими ознаками, передбаченими відповідними стандартами фінансового обліку;
- надати організаційно-економічну характеристику діяльності та охарактеризувати структуру обліково-аналітичної служби підприємства;
- дослідити порядок визначення фактичного рівня собівартості одиниці продукції ВРХ відповідно до затверджених положень та порівняти його з нормативним, розрахунковим (прогнозним, кошторисним) та рівнем ринкових цін;
- проаналізувати сучасний стан ведення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції ВРХ;
- розробити шляхи вдосконалення обліку виробничих витрат у тваринництві та методики калькулювання собівартості продукції.

Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дослідження є теоретико-методичні засади і діюча практика обліку та аналізу витрат виробництва та

виходу продукції основного стада великої рогатої худоби у сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Мусіївське» Хорольського району.

Об'єктом дослідження є облікові процедури відображення господарських операцій щодо витрат виробництва та виходу продукції основного стада великої рогатої худоби у сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Мусіївське» Хорольського району.

Методи дослідження. Для вивчення предмету дослідження в роботі застосовуються різні методи та прийоми аналізу, методи фінансового аналізу, загальнонаукові методи: діалектичний, системний підходи, метод індукції і дедукції, аналіз і синтез, а також прийоми зведення і групування, порівняння.

Наукова новизна одержаних результатів. В дипломній роботі узагальнено тлумачення сутності поняття «витрати», виділено кількісну і якісну сторони у трактуванні цієї категорії; удосконалено форму реєстру аналітичного обліку виробничих витрат; на підставі проведеного аналізу виявлено фактори, що впливають на рівень виробничих витрат досліджуваного підприємства.

Практичне значення одержаних результатів. Проведений в дипломній роботі аналіз витрат допоможе виявити слабкі сторони в організації процесу виробництва продукції основного стада ВРХ, охарактеризує вплив факторів на рівень витрат і допоможе розробити шляхи зменшення собівартості продукції.

Особистий внесок здобувача. Дипломна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів дослідження. Результати магістерського дослідження доповідались і отримали схвалення на наукових конференціях:

1. II Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю» 26 жовтня 2017 р. – Полтава, ПДАА.

2. II Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств» 10-11 травня 2018 р. – Дніпро, ННІЕ.

3. Науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по напрямках підготовки (спеціальностях) «Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки студентів обліково-фінансового профілю» – Полтава: ПДАА, 2018.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 3 наукових праць загальним обсягом 0,4 др. арк.

Структура та обсяг дипломної роботи. Дипломна робота складається з вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел, що нараховує 80 найменувань, містить 25 таблиць, 4 рисунків, 20 додатків. Основний зміст дипломної роботи викладено на 108 сторінках друкованого тексту.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дипломної роботи, відображено мету, основні завдання, об'єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення, наведено дані про апробацію одержаних результатів.

У першому розділі **«Теоретико-методичні основи обліку витрат виробництва та виходу продукції основного стада великої рогатої худоби»** з'ясовано термінологію щодо сутності витрат, узагальнено класифікацію витрат, узагальнено нормативні обмеження щодо обліку виробничих витрат у вітчизняному законодавстві; розкрито питання інформаційного забезпечення обліку виробничих витрат та калькуляції фактичної собівартості продукції ВРХ; досліджено проблемні питання щодо визнання витрат в обліку та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

З точки зору політекономії витрати можна розглядати з двох сторін - з технологічної та економічної. Якщо розглядати витрати з технологічної сторони, то вони є затратами безпосередньо ресурсів, які вимірюються у фізичних одиницях. Витрати, що розглядаються з економічної сторони являють собою грошові ресурси, тобто вартісний вираз спожитих матеріальних ресурсів. Саме такі витрати розуміють під витратами виробництва.

Отже, витрати виробництва – це грошові витрати на придбання виробничих ресурсів, які завжди порівнюються з альтернативними можливостями їх дохідного використання.

Витрати поділяють на внутрішні і зовнішні. Внутрішні (неявні, або імпліцитні) витрати - витрати фірми на використання власних (неоплачуваних) ресурсів. Неявні витрати включають недоотримані підприємцем доходи при найвигіднішому альтернативному застосуванні власних ресурсів. Сучасна економічна наука зараховує до внутрішніх витрат нормальний прибуток - мінімальну плату, необхідну для продовження діяльності підприємця в певній сфері бізнесу.

Зовнішні (явні, або експліцитні) витрати - витрати на оплату економічних ресурсів, постачальники яких не є власниками фірми (грошові витрати на придбання сировини, палива, обладнання, трудових і транспортних послуг тощо). Виходячи з цього, в економічній теорії виділяють бухгалтерський та економічний підхід до трактування сутності витрат. Так, згідно бухгалтерського підходу враховуються зовнішні витрати, які оплачені після отримання рахунка-фактури або накладної. Такі витрати відображаються на бухгалтерських рахунках і знаходять своє відображення у балансі.

При економічному підході до виробничих витрат включають не тільки зовнішні, а й внутрішні витрати, які пов'язані з можливістю альтернативного використання ресурсів.

Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку розроблена і затверджена Концептуальна основа складання і подання фінансової звітності. Відповідно до п. 4.25 Концептуальної основи складання і подання фінансової звітності, витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового

періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Методологія відображення в обліку і фінансовій звітності інформації про витрати підприємства регламентується в Україні П(С)БО 16 «Витрати».

В процесі функціонування підприємство здійснює різні види діяльності, відповідно, воно несе витрати, пов'язані із такими видами діяльності. Класифікація витрат в залежності від видів діяльності підприємства наведена на рис. 1.

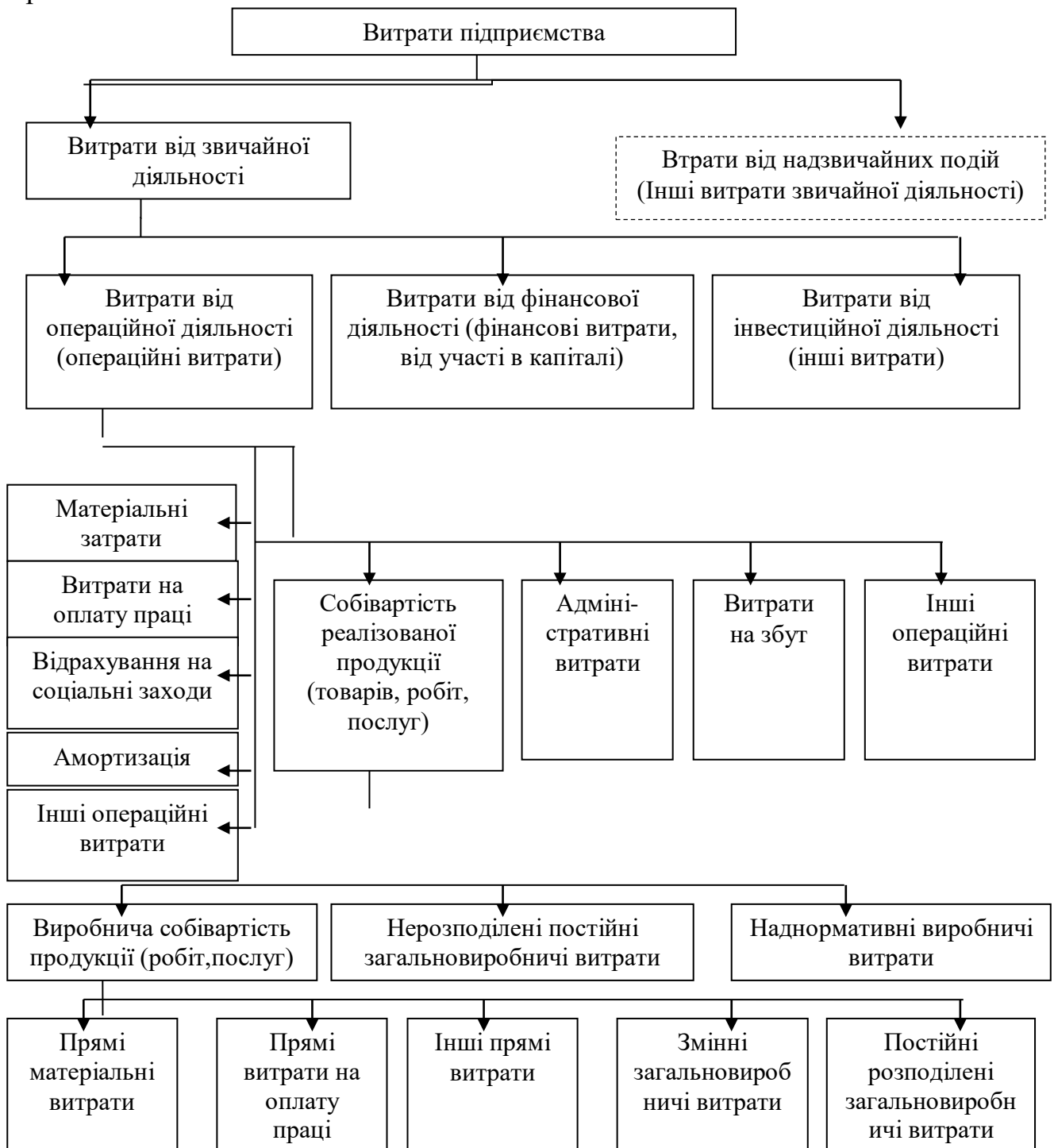


Рис. 1. Класифікація витрат підприємства

Одночасно з поняттям витрат в обліку застосовується поняття собівартості. Нерідко собівартість вважають терміном, тотожним витратам. У фінансовому обліку собівартістю вважається складова частина витрат виробництва. П(С)БО 16 надає облікову класифікацію собівартості і виділяє три її види: собівартість реалізованих товарів, визначена згідно п.22 П(С)БО 9 «Запаси»; собівартість реалізованої продукції, робіт та послуг, визначена згідно п. 11 П(С)БО 16 «Витрати»; виробнича собівартість продукції, визначена згідно п.11 П(С)БО 16 «Витрати».

За видами витрати класифікуються за економічними елементами і статтями калькуляції. Відповідно до п. 20 П(С)БО 16 витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Групування затрат за статтями калькуляції для галузі тваринництва наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Номенклатура статей витрат для галузі тваринництва

Номенклатура	Статті витрат
	Витрати на оплату праці
	Відрахування на соціальні заходи
	Засоби захисту тварин
	Роботи та послуги
	Витрати на утримання основних засобів
	Паливо і мастильні матеріали
	Інші витрати
	Витрати на управління та обслуговування виробництва

Облік витрат виробництва на сільськогосподарських підприємствах регулюється певними законодавчими та нормативними документами, які регламентують методологічні та методичні засади відображення в бухгалтерському обліку інформації про формування витрат і розкриття інформації щодо витрат фінансових звітах. Умовно такі документи можна поділити на чотири групи:

- перша група документів (документи першого рівня) регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності юридичними особами (Закони України);

- друга група документів (документи другого рівня) встановлює правила і способи ведення обліку господарських операцій, складання та подання бухгалтерської звітності (П(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку);

- третя група документів (третій рівень) - це нормативні акти і методичні рекомендації з питань ведення бухгалтерського обліку;

- четверта група документів (четвертий рівень) – робочі документи підприємства, що формують його облікову політику.

У другому розділі «Фінансово-економічна характеристика діяльності підприємства» проведений аналіз основних показників фінансово-

господарської діяльності підприємства, проведено огляд його облікової політики. Аналіз формування, структури і динаміки витрат і відрахувань СТОВ «Мусіївське» наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**Динаміка та структура витрат і відрахувань
СТОВ «Мусіївське» за 2015 - 2017 рр.**

Види витрат і відрахувань	2015 р.		2016 р.		2017 р.		Відхилення (+;-) 2017 р. до 2015 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 реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	183940	61,4	210972	61,3	220416	53,8	+3676	+19,8
Адміністративні витрати	6265	2,1	7396	2,1	8860	2,2	+2595	+41,4
Витрати на збут	14393	4,8	17748	5,2	17787	4,3	+3394	+23,4
Інші операційні витрати	81609	27,3	99965	29,0	161637	39,5	+80028	+98,1
Втрати від фінансової діяльності	12961	4,3	8168	2,4	687	0,2	-12274	-94,7
Інші витрати	279	0,1	5	0,0	194	0,0	-85	-30,5
Усього витрат	299447	100,0	344254	100,0	409581	100,0	+110134	+36,8

Аналіз витрат СТОВ «Мусіївське» показав, що у 2017 р. порівняно з 2015 р. їх сума збільшилася на 110 млн 134 тис. грн, або на 36,8% за рахунок собівартості реалізації продукції (товарів, робіт та послуг), яка підвищилася на 3 млн. 676 тис. грн., або на 19,8%, адміністративних витрат – 2 млн. 595 тис.грн., або на 41,4%, витрат на збут – 3 млн. 394 тис. грн., або на 23,4% та інших операційних витрат, які зросли на 80 млн. 28 тис. грн., або на 98,1%. Зменшилися втрати від фінансової діяльності на 12 млн. 274 тис. грн., або на 94,7% та втрати від інвестиційної діяльності – на 85 тис. грн., або на 30,5%.

Для оцінки платоспроможності СТОВ «Мусіївське» застосовано систему показників, які мають назву коефіцієнтів ліквідності.

Таблиця 3

**Показники оцінки ліквідності та платоспроможності
СТОВ «Мусіївське» за 2015 – 2017 рр.**

Показники	Нормативне значення	Роки			Відхилення (+;-) 2017 р. до 2015 р.
		2015	2016	2017	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,010	0,012	0,015	+0,005
Проміжний покриття	>0,7	0,878	3,970	4,126	+3,248
Загальний покриття	>1,5	1,843	9,762	7,360	+5,517

Станом на 2017 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 0,02 грн грошових коштів).

Проміжний коефіцієнт покриття протягом 2015 – 2017 рр. є вище нормативного, зокрема у 2017 році на 3,426 пункти. Розрахований показник показав, що відповідно на 1 грн поточних зобов'язань припадало відповідно до досліджуваних років 0,88 грн, 3,97 грн та 4,13 грн (при нормативі $\geq 0,7$).

Загальний коефіцієнт покриття протягом 2015 – 2017 рр. є вище нормативного, на 1 грн поточних зобов'язань припадає відповідно 1,84 грн, 9,76 грн та 7,36 грн оборотних активів підприємства (при нормативі $\geq 1,5$).

В цілому можна зазначити, що СТОВ «Мусіївське» є фінансово стійким із середнім рівнем показників за цим напрямом аналізу.

У третьому розділі **«Облік витрат виробництва та виходу продукції основного стада великої рогатої худоби»** узагальнено комплекс завдань обліку витрат виробництва і виходу продукції ВРХ, документальне забезпечення обліку виробничих витрат, синтетичний та аналітичний облік, кореспонденцію рахунків, досвід впровадження автоматизації обліку та порядок відображення інформації про виробничі витрати та вихід продукції ВРХ у фінансовій звітності підприємства.

Для відображення окремих операції з обліку витрат тваринництва застосовуються первинні документи, які є єдиними для обліку витрат у всіх галузях виробництва і такі, які є специфічними і притаманними для обліку витрат виключно галузі тваринництва.

Загальна схема документування витрат в тваринництві наведена на рис. 2.

Узагальнення інформації про витрати та вихід продукції основного стада ВРХ на досліджуваному підприємстві ведеться на рахунку 23 «Виробництво», субрахунку 232 «Тваринництво».

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій підприємств і організацій № 291 за дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом - вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Об'єктами обліку витрат в тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами.

На кожен групу тварин відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображують витрати на утримання тварин і вихід продукції тваринництва. Згідно п. 17 П(С)БО 30 «Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності.

Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

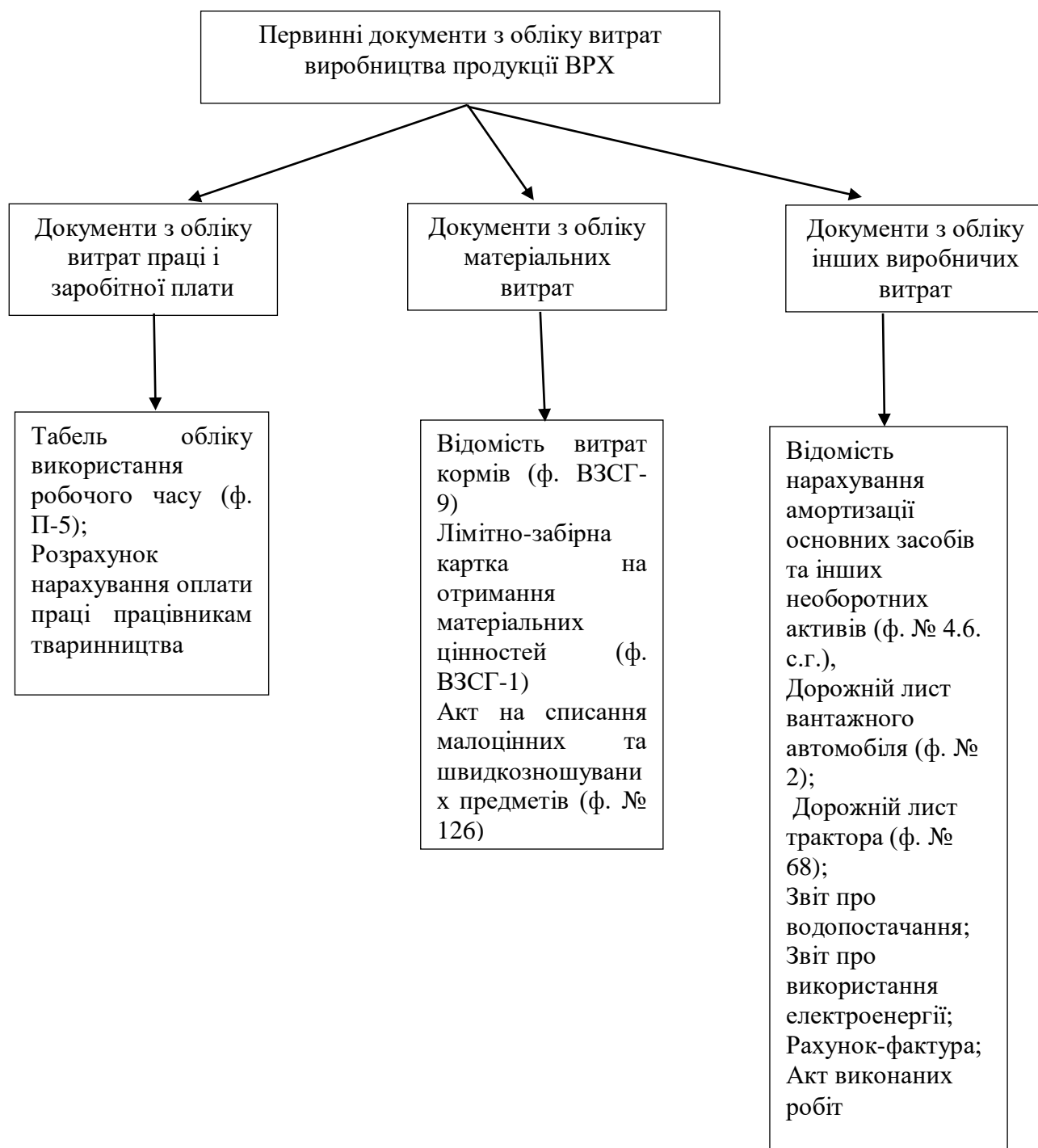


Рис. 2. Загальна схема документування витрат виробництва продукції ВРХ

Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного) року, визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому пунктами 9 і 12 П(С)БО 30, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Зазначені доходи (витрати) включаються до складу інших операційних доходів (витрат).

Узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції

основного стада ВРХ та вихід продукції здійснюється у відповідних формах бухгалтерських реєстрів, затверджених Наказом міністерства аграрної політики України № 390 від 4 червня 2009 року. Зведеним реєстром синтетичного обліку виробничих витрат є Журнал-ордер № 5В с.г. Аналітичний облік витрат галузі ведеться у Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва ф. № 5.5 с.г. В ньому відображаються фактично понесені витрати на виробництво в розрізі статей калькуляції та вихід продукції, аналітичні рахунки відкриваються на кожний виробничий підрозділ або ферму ВРХ.

Калькуляція фактичної собівартості виробленої продукції є важливим етапом облікової роботи бухгалтерської служби. П(С)БО 30 «Біологічні активи» не містить вимоги щодо калькулювання фактичної собівартості продукції сільського господарства у фінансовому обліку, але для внутрішніх потреб підприємства, для аналізу рівня виробничих витрат на кожний вид продукції, для формування відпускних цін на вироблену продукцію в межах управлінського обліку калькулювання фактичної собівартості продукції є необхідним і обґрунтованим.

На досліджуваному підприємстві при визначенні фактичної собівартості продукції сільського господарства керуються Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132.

В тваринництві молочного напрямку проводять калькуляцію фактичної собівартості 1 ц молока та однієї голови приплоду ВРХ.

Одержаний гній протягом року оцінюють за нормативно – розрахунковими витратами, витратами на його прибирання та вартістю його доставки до місця зберігання.

Фактична собівартість тони гною визначається діленням суми понесених витрат на фізичну масу (п. 9.2 Методичних рекомендацій № 132). Інша побічна продукція – вовна - лінька, шкури загиблих тварин – оцінюється за цінами можливої реалізації.

Відповідно до п. 9.6 собівартість 1 голови приплоду ВРХ дорівнює вартості 60 кормо-днів утримання дорослої корови.

Собівартість 1 кормо-дня визначають шляхом ділення загальної суми витрат на утримання молочного стада корів на кількість кормо-днів за рік.

Для калькуляції фактичної собівартості 1 ц молока необхідно від загальної суми витрат на утримання основного стада відняти вартість побічної продукції та одержаного приплоду і розділити на фізичну масу надоєного молока.

Інформація про понесені витрати є суттєвою і цікавою для користувачів фінансової звітності, тому її містять форми фінансової та статистичної звітності підприємства. Так у ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у другому розділі активу по статті 1100 «Запаси» відображається вартість запасів на початок і кінець звітного року. По цій статті відображаються сальдо по балансовим рахункам другого класу Плану рахунків крім рахунку 21 «Поточні

біологічні активи» та субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Враховуючи що ця стаття є багатопозиційною і містить об'єднане сальдо по декільком однорідним балансовим рахункам, для отримання більш детальної інформації НП(С)БО 1 передбачені додаткові статті фінансової звітності, зокрема 1102 «Незавершене виробництво». По цій статті відображають витрати незавершеного виробництва тваринництва, зокрема вартість яєць, закладених на інкубацію, вартість меду, який залишено у вуликах для зимового годування бджіл, вартість малька, випущеного у ставки. Інформація наводиться за дебетовим сальдо по рахунку 232 «Тваринництво» на кінець звітного періоду. Вихід продукції галузі тваринництва та її залишки на кінець звітного періоду відображається у додатковій статті ф. № 1 «Готова продукція» 1103.

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ф. № 2 у першому розділі по статті 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) відображають виробничу собівартість реалізованої продукції сільського господарства за даними обороту по рахунку 90 «Собівартість реалізації».

У четвертому розділі «**Аналіз ефективності виробництва продукції основного стада великої рогатої худоби**» проведений аналіз динаміки виробництва молока та його ефективності на досліджуваному підприємстві, здійснено факторний аналіз впливу чинників на ефективність виробництва молока, проаналізована структура собівартості молока в динаміці, здійснено факторний аналіз фінансових результатів від реалізації молока.

Аналіз основних економічних показників ефективності виробництва молока (кількість реалізованої продукції, собівартість реалізації, ціна реалізації, прибуток, рівень рентабельності) СТОВ «Мусіївське» проведено за допомогою даних табл. 4.

Таблиця 4

**Динаміка показників економічної ефективності виробництва молока
СТОВ «Мусіївське» за 2014 - 2017 рр.**

Показники	Роки				Відхилення (+;-) 2017 р. до 2014 р.	
	2014	2015	2016	2017	абсолютне	відносне, %
Кількість реалізованої продукції, ц	36701	26199	40053	42615	+5914	+16,1
Собівартість 1 ц реалізації, грн.	333,59	442,18	502,92	499,04	+165	+49,6
Ціна реалізації 1 ц, грн.	387,19	489,17	624,31	701,19	+314	+81,1
Прибуток (збиток) 1 ц, грн.	53,60	46,99	121,39	202,15	+149	У 3,8 р.
Рівень рентабельності, %	16,1	10,6	24,1	40,5	+24	x

Отже, протягом досліджуваних років спостерігається позитивна тенденція економічних показників до зростання.

Перш за все це пов'язано із збільшенням кількості реалізованої продукції на 5914 ц, або на 16,1 %, зростанням ціни реалізації на 314 грн, або на 81,1 %, при цьому собівартість реалізації молока у 2017 році порівняно з 2014 роком збільшилася на 165 грн, або на 49,6 %.

В результаті випереджаючого зростання ціни від реалізації порівняно з зростанням собівартості реалізації, прибуток від реалізації 1 ц молока збільшився на 149 грн, або у 3,8 рази, рівень рентабельності зріс на 24 пункти.

Динаміка та структура собівартості молока СТОВ «Мусіївське» проаналізована у табл. 5.

Таблиця 5

Структура собівартості молока СТОВ «Мусіївське» за 2014 - 2017 рр.

2014 р.		2015 р.		2016 р.		2017 р.		Відхилення (+;-) 2017 р. до 2014 р.	
сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	абсо- лютне, (+;-)	від- носне, %
Корми									
6165	57,8	4726,9	46,3	10525	58,5	12553,2	57,1	+6388,2	У 2,0 р.
Нафтопродукти									
502,6	4,7	640	6,3	755,4	4,2	981,7	4,5	+479,1	+95,3
Оплата послуг і робіт сторонніх організацій									
342	3,2	558,4	5,5	818	4,6	149,9	0,7	-192,1	-56,2
Інші матеріальні витрати									
774,5	7,3	1001,1	9,8	1742,5	9,7	1429,9	6,5	+655,4	+84,6
Прямі витрати на оплату праці									
1198,1	11,2	900,1	8,8	1512,1	8,4	1957,5	8,9	+759,4	+63,4
Амортизація необоротних активів									
211,5	2,0	285,4	2,8	271	1,5	348,7	1,6	+137,2	+64,9
Відрахування на соціальні заходи									
445,6	4,2	335	3,3	332,6	1,9	433,1	2,0	-12,5	-2,8
Інші прямі та загальновиробничі витрати									
1028,1	9,6	1755,1	17,2	2019,7	11,2	4129,3	18,8	+3101,2	У 4,0 р.
Разом									
10667,4	100	10202	100	17976,3	100	21983,3	100,0	+11315,9	У 2,1 р.

Аналіз динаміки собівартості молока показав, що її сума збільшилася у 2017 році порівняно з 2014 роком на 11 млн 315,9 тис. грн, або у 2,1 рази за рахунок основних складових витрат: кормів у 2 рази, нафтопродуктів на 95,3 %, інших матеріальних витрат на 84,6 %, прямих витрат на оплату праці на 63,4 %, амортизації необоротних активів на 64,9 %, інших прямих та загальновиробничих витрат у 4,0 рази.

Оцінка структури собівартості продукції молока СТОВ «Мусіївське» Хорольського району за досліджувані роки (2014 – 2017 рр.) показав, що у її структурі найбільшу частку займає питома вага кормів, відповідно 57,8 %, 46,3 %, 58,5 %, 57,1 %.

Факторний аналіз результатів реалізації молока здійснений у табл. 6.

Аналіз результатів реалізації молока показав, що протягом досліджуваних років підприємство отримало прибуток, при цьому у 2017 році порівняно з 2014 роком його сума зросла на 6 млн 647,4 тис. грн.

Факторний аналіз фінансових результатів від реалізації продукції тваринництва СТОВ «Мусіївське» за 2014 р., 2017 р.

Обсяг реалізації продукції, ц		Відхилення (+;-)	Середня ціна реалізації 1 ц, грн		Відхилення (+;-)	Собівартість 1 ц реалізованої продукції, грн		Відхилення (+;-)
Роки	2014		2017	2014		2017	2014	
36701	42615	+5914	387,19	701,19	+314	333,59	499,04	+165,45

Продовж. табл. 4.8

Прибуток (збиток), тис. грн		Зміна (+;-) фінансового результату, тис. грн			
Роки		загальна	У т.ч. за рахунок факторів		
2014	2017		обсягу	ціни	собівартості
1967,2	8614,6	+6647,4	+317,0	+13381,1	-7050,7

Розглянувши фактори впливу, встановлено, що на зміну фінансового результату позитивно вплинуло збільшення ціни реалізації продукції (на 13 млн 381,1 тис. грн) та обсягу реалізації (на 317 тис. грн), негативно – збільшення собівартості продукції (на 7 млн 50,7 тис. грн).

ВИСНОВКИ

Дослідження питань обліку і аналізу виробництва продукції основного стада великої рогатої худоби дозволяє зробити такі висновки:

1. Встановлено, що під витратами виробництва розуміють всі ті витрати, що виникають при здійсненні виробничого процесу, а витрати підприємства – поняття більш загальне, що включає в себе виробничі витрати, а також інші види витрат.

2. Загальним для всіх підприємств аграрної галузі є визначення ступеня використання ресурсів прямих матеріальних і трудових витрат у виробництві; витрат на організацію і обслуговування виробничих процесів, витрат на управління.

3. Основними нормативними документами, щодо обліку витрат та виходу продукції тваринництва є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи», План рахунків та інструкція щодо його застосування, Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, Методичні рекомендації з обліку основних засобів, біологічних активів, які сприяють впровадженню та використанню на практиці реформованої моделі бухгалтерського обліку.

4. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства показав, що на кінець 2017 року фінансовий стан СТОВ «Мусіївське» характеризується ліквідністю та платоспроможністю.

5. В результаті проведеного дослідження у СТОВ «Мусіївське» встановлено, що організація первинного обліку виробництва тваринництва частково не відповідає сучасним вимогам щодо надання повної, достовірної та

вчасної інформації про їх наявність, рух та вартість, тобто не дотримується принцип повного висвітлення. Серед причин цього слід відмітити невикористання типових та спеціалізованих форм первинного обліку біологічних активів тваринництва.

6. Записи про понесені витрати на виробництво продукції тваринництва здійснюються на підставі первинних бухгалтерських документів, які можна орієнтовно було по групувано: з обліку витрат праці; з обліку засобів праці (амортизація); з обліку витрат матеріальних цінностей; з обліку вартості робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями. Кожна група документів має своє призначення в залежності від об'єктів здійснюваних витрат (праця, матеріальні цінності, основні засоби). На основі первинних документів проводиться узагальнення облікових даних по господарських операціях у Виробничих звітах, Відомостях та Журналах-ордерах аналітичного і синтетичного обліку.

7. Для оприбуткування продукції тваринництва використовують ряд документів, які нами поділено на три групи: оприбуткування готової продукції, процес виробництва якої закінчено і вона оприбуткована в дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»; оприбуткування приросту живої маси та приплоду тварин, що оприбутковується в дебет рахунку 21 «Поточні біологічні активи» і яка існує тільки у вигляді живих тварин; оприбуткування побічної продукції (гній, послід і т.п.), що оприбутковується в дебет рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», 209 «Інші матеріали».

8. Облік витрат ведуть на синтетичному рахунку 23 «Виробництво» субрахунку другого порядку 232 «Тваринництво», по дебету якого відображають витрати понесені, на утримання тварин, а по кредиту – вихід продукції, оціненої за справедливою вартістю. Облік витрат в тваринництві рекомендується вести за такими статтями витрат: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

9. В кінці року субрахунок 232 повинен закриватися наступним чином. Порівнюють суму обороту по дебету рахунку 232 (фактичні витрати) з сумою обороту по кредиту рахунку 232 (вартістю оприбуткованої продукції). У випадку перевищення суми дебетового обороту над сумою кредитового обороту підприємство на виявлену різницю відображає запис: по Дт 940 «Витрати від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» Кт 232. А у випадку перевищення суми кредитового обороту над сумою дебетового обороту підприємство на виявлену різницю відображає запис: по Дт 232 Кт 710 «Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Таким чином, після співставлення оборотів та відображення виявленої суми відхилень рахунок 232 закривається і сальдо не відображається, а потреба у проведенні калькулювання собівартості продукції в фінансовому обліку відпадає.

10. Аналіз економічної ефективності виробництва продукції великої рогатої худоби молочного напрямку показав:

- галузь тваринництва СТОВ «Мусіївське» представлено продукцією великої рогатої худоби м'ясного та молочного напрямку, вівчарства, свинарства та бджільництва;

- аналіз собівартості продукції тваринництва показав, що у її структурі найбільшу частку займають корми, інші матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці;

- галузь тваринництва у СТОВ «Мусіївське» представлена великим асортиментом продукції: приріст живої ваги великої рогатої худоби, овець, молока, вовни, меду та іншої продукції тваринництва, при цьому вартість валової продукції, доходів у 2017 році порівняно з 2014 роком збільшилася. У структурі безпосередньо доходів тваринництва переважаючою є молочна галузь, на протязі досліджуваних років реалізації молока була прибутковою та рентабельною.

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

1. Використання спеціалізованих форм первинних документів з обліку біологічних активів тваринництва сприятиме дотриманню вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», полегшить роботу облікового апарату і підвищить його продуктивність. Крім того, уточнення термінів і порядку складання, подання, перевірки і обробки первинних документів допоможе раціонально організувати роботу бухгалтерської служби підприємства. З огляду на вищевикладене, розроблено та рекомендовано до впровадження графік документообігу для обліку біологічних активів тваринництва.

2. Оцінку біологічних активів тваринництва здійснювати за справедливою вартістю, шляхом створення на підприємстві постійно діючої Комісії з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ РОБОТИ

1. Кириченко В. П. «Організація статистичного спостереження виробництва / Кириченко В. П. // Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю»: Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції, 26 жовтня 2017 р. – Полтава: ПДАА, 2017. – С. 162 – 164;

2. Кириченко В. П. Компенсація відсотків як складова державної підтримки аграрних підприємств / Кириченко В. П. // Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств: тези доповідей II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції 10-11 травня 2018 р. – Дніпро: ННІЕ, 2018. – С. 70 – 73;

3. Кириченко В. П. Облікова політика щодо витрат виробництва / Кириченко В. П. // Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки студентів обліково-фінансового профілю: Збірник доповідей науково-практичних конференцій студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по напрямках підготовки

(спеціальностях). – Випуск 4. – 2018. – Полтава: ПДАА, 2018. – С. 59 – 61.

АНОТАЦІЯ

Кириченко В. П. Методика обліку та аналіз виробництва продукції основного стада великої рогатої худоби – Рукопис.

Дипломна робота на здобуття ступеня вищої освіти «Магістр обліку і оподаткування» за освітньо-професійною програмою «Облік і оподаткування» зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування». – Полтавська державна аграрна академія, Полтава, 2018.

Робота присвячена дослідженню теоретичного та практичного аспектів методики обліку та аналізу витрат виробництва продукції великої рогатої худоби. З'ясовано економічну сутність виробничих витрат, систематизовано положення нормативної бази з обліку витрат виробництва і методики калькуляції фактичної собівартості продукції, проведено аналіз показників фінансово-господарської діяльності підприємства, висвітлені питання методики обліку виробничих витрат та калькуляції фактичної собівартості, рекомендовано ряд заходів, які сприятимуть покращенню стану облікової роботи на підприємстві.

Ключові слова: витрати, виробничі витрати, витрати на біологічні перетворення, собівартість, калькуляція.

ABSTRACT

Kirichenko V.P. Method of accounting and analysis of production of the main herd of cattle - Manuscript.

Graduate work for obtaining a higher education degree «Master of Accounting and Taxation» in the specialty «Accounting and Taxation». - Poltava State Agrarian Academy, Poltava, 2018.

The work is devoted to the study of theoretical and practical aspects of the method of accounting and analysis of production costs of cattle. The economic essence of production costs is determined, the regulation of the normative base is taken into account in the calculation of production costs and the methodology of the calculation of the actual cost of production; the analysis of the indicators of financial and economic activity of the enterprise is made, the questions of the methodology of accounting of production costs and the calculation of the actual cost price are highlighted, a number of measures recommended to improve I will be accounting at the enterprise.

Key words: costs, production costs, costs for biological transformation, cost, costing.

