

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»

Факультет економіки та менеджменту

Кафедра економіки, обліку і оподаткування

«До захисту допущено»

Завідувач кафедри

(підпис) Н.О.Подлужна
(ініціали, прізвище)

“ ____ ” _____ 2021 р.

Випускна кваліфікаційна робота

магістра

на тему: «Методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції у системі менеджменту підприємства»

Виконав: студент 2 курсу, групи ОІАзм-19

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Розміровська Анастасія Володимирівна

(підпис)

Керівник: д.е.н., доцент Н.О. Подлужна

(підпис)

Рецензент: к.е.н., доцент кафедри УФЕБ Е.М. Придятько

(підпис)

Нормоконтроль:

(підпис) В.М. Красько

Засвідчую, що у цій дипломній роботі немає запозичень з праць інших авторів без відповідних посилань.

“ ____ ” _____ 2021 року

Студент _____
(підпис)

Покровськ – 2021

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»

Факультет економіки та менеджменту

Кафедра економіки, обліку і оподаткування

Освітній ступінь магістр

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри

_____ Н.О. Подлужна
“ ____ ” _____ 2021 року

ЗАВДАННЯ **НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА**

Розміровська Анастасія Володимирівна

Тема кваліфікаційної роботи «Методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції у системі менеджменту підприємства». Керівник кваліфікаційної роботи: докт. екон. наук, доцент Подлужна Н.О. затверджені наказом № 80 від «12.02.2021 р.»

1. Строк подання студентом кваліфікаційної роботи: 12.05.2021 р.
2. Вихідні дані до кваліфікаційної роботи: бухгалтерська звітність ТОВ «Гарант-Агро 4» протягом 2018 – 2020 рр., систематизована інформація щодо калькулювання и собівартості продукції ТОВ «Гарант-Агро 4», звіт про фінансові результати діяльності, статистичні форми звітності 1ПВ, 3ПВ, звіт про власний капітал, штатний розпис.
3. Зміст розрахунково-пояснювальної записки: теоретичні основи організації обліку витрат операційної діяльності суб'єктів господарювання; аналіз діяльності ТОВ «Гарант-Агро 4»; вдосконалення методів обліку витрат на виробництво собівартості продукції у системі менеджменту ТОВ «Гарант-Агро 4».
4. Перелік графічного матеріалу: економічна сутність витрат в системі управління підприємством; особливості обліку операційних витрат суб'єкти господарювання; особливості бухгалтерського обліку собівартості реалізованої продукції; аналіз економічних показників діяльності сільськогосподарського підприємства і собівартості продукції; аналіз стану управління бізнес-процесами на ТОВ «Гарант-Агро 4».

5. Консультанти розділів кваліфікаційної роботи:

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
Розділ 1. Теоретичні основи організації обліку витрат операційної діяльності суб'єктів господарювання	Подлужна Н.О.	17.02.2021	16.03.2021
Розділ 2. Аналіз діяльності ТОВ «Гарант-Агро 4»	Подлужна Н.О.	31.01.2021	16.02.2021
Розділ 3. Вдосконалення методів обліку витрат на виробництво собівартості продукції у системі менеджменту ТОВ «Гарант-Агро 4»	Подлужна Н.О.	17.03.2021	18.04.2021
Нормоконтроль	Красько В.М.	—	

6. Дата видачі завдання: 31.01.2021 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Розділ 2. Аналіз діяльності ТОВ «Гарант-Агро 4»	31.01.2021 – 16.02.2021	
2	Розділ 1. Теоретичні основи організації обліку витрат операційної діяльності суб'єктів господарювання	17.02.2021 – 16.03.2021	
3	Розділ 3. Вдосконалення методів обліку витрат на виробництво собівартості продукції у системі менеджменту ТОВ «Гарант-Агро 4»	17.03.2021 – 18.04.2021	
4	Заключне оформлення роботи, перевірка роботи на оригінальність (перевірка на антиплагіат)	18.04.2021 – 11.05.2021	
5	Підготовка доповіді, ілюстраційного матеріалу і презентації, передзахист, перевірка на оригінальність роботи	12.05.2021 – 22.05.2021	

Студент

Керівник кваліфікаційної роботи

(підпис)

(підпис)

Розміровська А.В.

(прізвище та ініціали)

Подлужна Н.О.

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Розміровська А.В. Методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції у системі менеджменту підприємства/ Випускна кваліфікаційна робота на здобуття ступеня «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – ДВНЗ ДонНТУ, Покровськ, 2021.

Зміст анотації. Магістерську роботу присвячено дослідженню теоретичних основ організації обліку витрат операційної діяльності суб'єктів господарювання. Визначено економічну сутність витрат в системі управління підприємством. Досліджено особливості обліку операційних витрат суб'єкти господарювання. Розглянуто особливості бухгалтерського обліку собівартості реалізованої продукції. Виконано аналіз економічних показників діяльності сільськогосподарського підприємства і собівартості продукції протягом 2018-2020 рр. Зроблено аналіз стану управління бізнес-процесами на ТОВ «Гарант-Агро 4» протягом 2018-2020 рр. Здійснено покращення ефективності господарювання як основа підвищення доходності підприємства. Розглянуто використання методу обліку собівартості на основі граничного доходу за товаром.

Ключові слова: бухгалтерський облік, аналіз, собівартість продукції, граничний дохід, динаміка, структура, агропромислове підприємство.

Список публікацій здобувача: Подлужна Н. О., Розміровська А.В. Облік витрат інноваційно-знаннєвого спрямування суб'єктів господарювання та оцінка їх впливу на макропоказники. Новітні технології в освіті, науці та виробництві: збірник матеріалів III Міжнародної науково-технічної інтернет-конференції, 29-30 квітня 2021 р. – Покровськ: ДВНЗ «ДонНТУ», 2021.– С.101-102.

ANOTATION

A.V. Rozmirovska Methods for vitrate analysis on the basis of the calculation of the performance of the product in the enterprise management system/ Graduate qualification work for the master's degree in specialty 071 «Accounting and taxation». – DVNZ DonNTU, Pokrovsk, 2020.

Zmist abstract. The master's qualification work is devoted to the examination of the theoretical foundations of organizing the accounting for operating expenses of business entities. The economic entity of expenses in the management system of the enterprise was determined. The features of accounting for operating expenses of business entities were examined. The features of accounting of prime cost of the products for sale were reviewed. An analysis of economic indicators of activity of the agricultural enterprise and of the prime cost in the course of 2018-2020 years was done. An analysis of the state of management of business processes at TOV “Garant-Agro 4” during 2018-2020 years was done. An improvement of the efficiency of management as the basis for increasing of the profitability of the enterprise was made. The methodic of accounting of the prime cost on the basis of the marginal income for the product was reviewed.

Key words: accounting, analysis, product ownership, boundary income, dynamics, structure, agro-industrial enterprise.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ	11
1.1 Економічна сутність витрат в системі управління підприємством	11
1.2 Особливості обліку операційних витрат суб'єктами господарювання ..	15
1.3 Особливості бухгалтерського обліку собівартості реалізованої продукції.....	23
1.4 Значення обліку витрат для процесу управління на підприємстві.....	31
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «Гарант-Агро 4»	37
2.1 Загальна характеристика ТОВ «Гарант-Агро 4»	37
2.2 Аналіз економічних показників діяльності сільськогосподарського підприємства і собівартості продукції	42
2.3 Аналіз стану управління бізнес-процесами на ТОВ «Гарант-Агро 4»...	55
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ТОВ «ГАРАНТ-АГРО 4».....	60
3.1 Покращення ефективності господарювання як основа підвищення доходності підприємства	60
3.2 Використання методу обліку собівартості на основі граничного доходу за товаром	66
ВИСНОВКИ	78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	80
ДОДАТКИ	89

ВСТУП

В ході бізнесу будь-яке підприємство несе певні витрати, без реалізації яких неможливо досягти поставлених перед ним цілей і завдань. Виробляючи продукцію, підприємство витрачає різні ресурси, які є в його розпорядженні (матеріальні, трудові та ін.), і від того, наскільки ефективно воно робить, залежать результати його діяльності в цілому. Ця проблема особливо гостро стоїть у ринковій економіці, де вона визначає конкурентні позиції підприємства. Управління витратами використовується для вирішення таких питань, як: оцінка факторів прибутковості, вибір необхідних замовлень, планування майбутньої діяльності, оцінка запасів виробництва та їх розрахунок, розподіл та мінімізація витрат тощо.

Актуальність даної роботи полягає в необхідності удосконалення обліку витрат на підприємстві і побудови раціональної системи аналізу виробничих показників та ефективний пошук резервів поліпшення результатів діяльності. Це і обумовило вибір *теми магістерської роботи*.

Проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції постійно знаходяться в центрі уваги багатьох відомих вчених. Значна увага їм приділена в працях таких економістів: Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, З.В.Гуцайлюка, В.І.Єфіменка, Б.М.Литвина, Ю.Я.Литвина, М.Р.Лучка, М.С.Пушкаря, В.В.Сопка, М.Г.Чумаченка та ін. Вагомий вклад у розвиток методологічних питань обліку витрат виробництва внесли зарубіжні вчені: О.П.Аксененко, П.С.Безруких, Р.Вандер Віл, Фандель Гюнтер, К.Друрі, В.Ф.Палій, Т.Скоун, В.І.Ткач, Д.Фостер, Ч.Т.Хорнгрен, А.Яругова та ін.

Одержані протягом багатьох років результати теоретичних і практичних розробок по проблемах удосконалення обліку витрат на виробництво мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Метою магістерської роботи є дослідження теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції у системі менеджменту підприємства.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі **завдання**:

- дослідити теоретичні основи організації обліку витрат операційної діяльності суб'єктів господарювання;
- визначити економічну сутність витрат в системі управління підприємством;
- дослідити особливості обліку операційних витрат суб'єкти господарювання;
- розглянути особливості бухгалтерського обліку собівартості реалізованої продукції;
- виконати аналіз економічних показників діяльності сільськогосподарського підприємства і собівартості продукції протягом 2018-2020 рр.;
- зробити аналіз стану управління бізнес-процесами на ТОВ «Гарант-Агро 4» протягом 2018-2020 рр.
- розглянути особливості покращення ефективності господарювання як основа підвищення доходності підприємства;
- здійснити використання методу обліку собівартості на основі граничного доходу за товаром.

Об'єктом магістерського дослідження є організація обліку витрат операційної діяльності суб'єктів господарювання.

Предметом магістерського дослідження є сукупність теоретичних і аналіз практичних даних щодо організації обліку витрат операційної діяльності суб'єктів господарювання.

У роботі було використано наступні наукові **методи**: економічного аналізу і синтезу, порівняльного аналізу, наукового узагальнення, системного аналізу, графічний метод.

Теоретичну основу роботи складають фундаментальні положення про собівартість і витрати і їх значення для процесу управління на підприємстві, а також праці вітчизняних і зарубіжних вчених, спеціалістів-практиків з питань витрат на виробництво.

Наукова новизна магістерської роботи полягає в подальшому розвитку методичних основ щодо формування науково-методичних підходів до розробки заходів щодо використання методу обліку собівартості на основі граничного доходу за товаром.

Практична цінність дослідження полягає в можливості використання вдосконаленого методу обліку собівартості на основі граничного доходу за товаром в умовах ТОВ «Гарант-Агро 4».

Інформаційну базу магістерської роботи склали діючі законодавчі і нормативно-правові документи, звітність державної служби статистики; матеріали періодичних видань; дані обліку ТОВ «Гарант-Агро 4»; матеріали науково-практичних конференцій.

Особистий внесок магістранта. Кваліфікаційна робота є самостійно виконаною науковою працею, у якій викладено теоретичні основи і методичні розробки щодо методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції у системі менеджменту підприємства.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи. Апробацію матеріалів з магістерської роботи надруковано у збірнику тез доповідей II Міжнародна науково-технічна інтернет-конференція «Новітні технології в освіті, науці та виробництві» «Облік витрат інноваційно-знаннєвого спрямування суб'єктів господарювання та оцінка їх впливу на макропоказники» (м. Покровськ, 29-30 квітня 2021 р.).

Публікації. Результати наукових досліджень опубліковані в науковій праці на тему «Облік витрат інноваційно-знаннєвого спрямування суб'єктів господарювання та оцінка їх впливу на макропоказники», загальним обсягом 0,25 ум.-д.а.

Обсяг і структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (90 найменувань) та 10 додатків. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи становить 99 сторінок, основний зміст викладено на 80 сторінках. Робота містить 20 таблиць, 5 рисунків.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1 Економічна сутність витрат в системі управління підприємством

Знання та розуміння обліку витрат є невідомою частиною вивчення загальної суті бухгалтерського обліку та є одним із різноманітних аспектів бухгалтерського обліку, доступних для кар'єри в цій галузі. Модернізація промисловості в цьому глобалізованому світі також збільшила значення обліку витрат. Облік витрат корисний для прийняття ряду ділових рішень. Оцінюючи фактичні витрати в порівнянні з очікуваною вигодою, компанія може запобігти придбання непотрібних товарів і послуг або змінити поточну операційну модель таким чином, щоб підвищити ефективність. Незалежно від того, використовується він для оцінки статусу відділу в компанії або як інструмент для проектування можливості відкриття нових місць або закриття старих, облік витрат може надати важливі дані, які можуть вплинути на остаточне рішення.

Для здійснення управління підприємством необхідно використовувати нові методи управління і сучасні технічні засоби побудови різноманітних інформаційних систем.

Концепція «витрат» має багатовікову історію розвитку. Протягом цей період часу величезна кількість визначень цієї економічної категорії, з точки зору різних критеріїв класифікації, давали як вітчизняні, так і зарубіжні вчені. Наприклад, це гроші, які потрібно заплатити за зусилля і жертви ... вони роблять ціну, яка повинна бути заплатив за пропозицію зусиль і жертв необхідний для виробництва цього продукту ... ” [2] як виробничі витрати.

Сучасна економічна енциклопедія визначає витрати як використання

матеріальних, трудових, фінансових, природні, інформаційні та інші види ресурсів в грошовому вираженні для забезпечення процесу розширеного відтворення. Отже, власна вартість є грошовою величиною поточних виробничих витрат і продажів. Грошові значення ціни економічних ресурсів, що витрачаються суб'єктом господарювання при виконанні будь-якої дії формують концепцію витрат.

Поняття економічних ресурсів як джерела, виробничі інструменти та реалізація продукції є фундаментальне поняття економічної теорії. Розрізняють такі типи економічних джерел: природні (сировинні, геофізичні), робоча сила (людський капітал), капітал (фізичний капітал), діючі активи (матеріали), інформація, фінансова (грошовий капітал). На думку команди автори, «... витрати - це фінансові витрати, які потрібно отримати прибуток протягом певного періоду часу» [83].

Витрати формуються за рахунок стихії, які пов'язані із виробничою собівартістю та виплат з прибутку суб'єкти господарювання. Витрати пов'язані із забезпеченням виробництва з ресурсами, придбання матеріалів, обладнання, оплати праці, ремонту обладнання, виплата відсотків за позиками, оренди, оплати, сплати податків тощо.

З точки зору Ф. Друкера, аналіз динаміки змін витрат лежить в основі ефективного управління бізнесом: «... Ми повинні бачити взаємозв'язок та взаємодію між ресурсами та результатами, зусиллями та досягнення, доходами та витратами» [80].

Ю. Осипов досліджує витрати з боку точки зору на торгівлю та управління грошима як економічне середовище суб'єкти господарювання функціонування [85]. Економічна діяльність суб'єкти господарювання ґрунтується на грошових потоках суб'єкти господарювання. Гроші утворюють стартовий та зупиняючий пункти пінгу кожного економічного циклу. Підприємство розпочинає економічний цикл з передоплати витрати - це інвестує гроші, що в результаті доведеться рости, виробляти нові гроші, повертати разом із збільшення доходу.

Вся господарська діяльність суб'єкти господарювання є підпорядковується витратам та їх саморозширенню. Економічний цикл починається із витрат і закінчується також витратами. Підприємство постійно орієнтується на витрати. Підприємство здійснює свою діяльність разом з витрат і для формування витрат. Такі вчені, як Ф. Ф. Бутинець, В.Й. Плеса, і З. П. Ріль пропонують розглянути можливість зменшення економічної вигоди в результаті вибуття активів або збільшення зобов'язань, пов'язаних із зменшенням майнових активів (крім зменшення капіталу за рахунок внесків від власників) як витрати. Це визначення майже повністю відповідає загальновизнаному Принципи (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Фінансові загальні вимоги до бухгалтерії». Термін «Витрати» даються тут у значенні: зменшення економічних вигод у формі як сукупність вибуття або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення майнових активів (крім зменшення капіталу шляхом його вилучення або розподіл власниками)» [84]. Але С.Ф. Голов не погоджується з таким тлумаченням концепції. Він припускає, що витрат немає засоби стосуються майнових активів, виробничих витрат, що призводить до появи (збільшення) активів, зокрема - незавершеного виробництва. Р. Ентоні та Дж. Ріс визначають витрати як вираження грошової вартості ресурсів, що використовуються для досягнення певних цілей та виявлення їх із поняттям «власної вартості». Іншими словами витрати визначаються використанням ресурсів, які мають бути відображені в грошовому вимірі для конкретної мети. Ми не згодні з цим запропонована ідентифікація, оскільки власна вартість виражається лише у грошовій формі, і виробничі витрати виражаються як у грошовій та в натуральній формі [2].

Велика економічна енциклопедія визначає: «Витрати - це виробничі виплати готівкою або безготівкові форми, які пов'язані з виробництвом товарів, впровадження та надання послуг з подальшими продажами». Ми припускаємо, що поняття визначається не повністю, оскільки такі типи витрат як фінансові витрати, операційні витрати, витрати від участі в капіталі та ін. не згадуються.

На думку І.А. Бланка, витрати (оперативні витрати) - виражаються у вартісній формі витрат матеріальних, трудових, а не матеріальних та фінансових ресурси для здійснення оперативної діяльності підприємство [1]. Ю. П. Пастернак, у свою чергу, розглядає витрати лише як витрачання грошових коштів ресурси для придбання ресурсів для забезпечення процесу виробництва [6]. На наш погляд, вищезазначене згадані твердження не в повній мірі розкривають економічну суть витрат.

Значно багато уваги приділяється витрати академічних економістів, які досліджують проблеми управління. Перш за все вони зацікавлені в управлінні витратами підприємство. Зокрема, М. Хрещак та О. С. Коцюба інтерпретує витрати суб'єкти господарювання як «обсяг використаних ресурсів суб'єкти господарювання у грошовому вимірі для досягнення а певна мета ... Наскільки відомо, витрати можуть бути двох типів: інвестиційні витрати (разові) та поточні витрати» [3]. М.І. Трубочкіна, навчання проблеми управління витратами суб'єкти господарювання. Є думка, "матеріальні, трудові, фінансові, природні, інформаційні та інші типи джерел у вартісному вираженні - це витрати на підприємство" [8]. А. А. Турило та Ю.Б. Кравчук стверджує, що витрати - це «цінність вираження абсолютної кількості застосовуваних витратних ресурсів, які необхідні здійснювати виробничо-господарську діяльність на підприємстві та для досягнення бажаної мети підприємством» [9].

Визначається поняття «витрати» ускладнюється паралельним існуванням концепції "ex penses" в українській мові та окремі "витрати" (збитки при в'їзді), «витрати» (виробничі витрати) та поняття "витрати" (період, що триває). Л.В. Нападовська вважає, що витрати пов'язані безпосередньо з формуванням виробництва собівартість (роботи, послуги) в процесі економічна діяльність, а витрати, як зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду пов'язані зі збільшенням зобов'язань підприємство, що призводить до зменшення капіталу.

У бухгалтерському обліку одночасно поєднуються три види управлінських робіт, завдяки чому бухгалтерський облік виконує три самостійні функції: інформаційну, контрольну та аналітичну.

Діяльність кожного суб'єкта господарювання в першу чергу будується на раціональній організації бухгалтерського обліку, від цього залежить обґрунтований розподіл грошових коштів, рентабельність та платоспроможність суб'єкта господарювання, а також багато інших показників.

В бухгалтерському обліку використовують всі три види вимірників, але основним для нього є грошовий вимірник, за допомогою якого можна узагальнити всі господарські факти – явища та процеси. Ті господарські факти, які не мають грошової оцінки, в бухгалтерському обліку не відображаються. Отже, бухгалтерський облік є єдиним видом обліку, за допомогою якого фіксація роботи суб'єкта господарювання здійснюється в цілому, як сукупності.

1.2 Особливості обліку операційних витрат суб'єктами господарювання

При плануванні і калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом) і статтями калькуляції (характером виникнення, призначенням). Елементи витрат за економічним змістом є однорідними. Витрати, які утворюють елемент собівартості, включають витрати незалежно від специфіки виробництва.

На організацію обліку витрат впливають різноманітні фактори, основними з яких є: види діяльності, характер виробництва, і продукції, яка виробляється, структура управління і розміри суб'єкта господарювання, особливості технології та організації виробництва.

У дослідженні систематизовано наступні загальні принципи організації обліку витрат, до яких слід віднести:

- 1) показники обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинні корелюватися з планово-нормативними показниками;
- 2) документування витрат в момент їх здійснення, різне відображення витрат за нормами і відхиленнями від норм витрат ресурсів і оплати праці персоналу;
- 3) всі витрати, які відносяться до виробництва продукції даного періоду, повинні бути включені до її собівартості;
- 4) всі витрати через систему рахунків бухгалтерського обліку повинні бути згруповані за об'єктами обліку витрат, статтями витрат;
- 5) собівартість продукції калькулюється на основі даних бухгалтерського обліку витрат, що потребує ідентифікації об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання.

Встановлено, що елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. П(С)БО 16 «Витрати» (п. 21) регламентує порядок групування витрат операційної діяльності за економічними елементами. Отже, структура елементів операційних витрат наведено в табл. 1.1.

Отже, групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх галузях національної економіки. Це дає можливість встановити потребу в основних фонадах і оборотних засобах, показує, кількісний і структурний вимір витрат, де вони вироблені і на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат. Таке структурування передбачено для формування кошторису виробництва. При цьому, складання кошторису допомагає пов'язати план по собівартості з іншими розділами плану, визначити завдання по зниженню собівартості продукції, а також здійснити порівняльний аналіз обсягу витрат для різних суб'єктів господарювання і сформувати міжгалузевий баланс, який є потрібним для формування планів цін [10, с. 514].

Таблиця 1.1

Витрати операційної діяльності за елементами

Елементи витрат	Склад елементів витрат
1	2
Матеріальні витрати	Сировина і основні матеріали Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо, енергія, запасні частини, будматеріали Тара, тарні матеріали Допоміжні та інші матеріали
Витрати на оплату праці	Заробітна плата за окладами і тарифами Премії і доплати Компенсаційні виплати Оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу Інші витрати на оплату праці Витрати на матеріальну допомогу
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, страхування на випадок травматизму відрахування на індивідуальне страхування персоналу суб'єкти господарювання
Амортизація	Сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
Інші операційні витрати	Витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу вищезазначених елементів, наприклад: - витрати на відрядження; - послуги зв'язку; - витрати на виплату матеріальної допомоги; - плата за розрахунково-касове обслуговування; - тощо.

Оскільки класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів суб'єкти господарювання, її доповнюють класифікацією витрат за статтями калькуляції – в залежності від їх призначення та місця виникнення. Отже групування витрат здійснюється за напрямками:

- 1) за економічними елементами;
- 2) за призначенням;
- 3) за місцем виникнення.

У результаті дослідження встановлено, що між витратами на

виробництво, які об'єднані за економічними елементами, і витратами у калькуляції простежується пов'язаність і, при цьому, присутня різниця. До елементу «Матеріальні витрати» належать всі витрачені на виробництво матеріальні ресурси, а показник товарної продукції за статтею «Сировина і матеріали» включає лише ті з них, які формують основу виробленої продукції. Матеріали, використані на господарські потреби, утримання і обслуговування обладнання, транспортних засобів включаються в комплексні статті собівартості. В собівартості продукції до окремих статей виділено основну і додаткову заробітну плату тільки виробничих робітників. Інша частина заробітної плати відображається в статтях, що формують виробничу собівартість («Загальновиробничі витрати», «Втрати від браку» тощо) та у складі витрат діяльності – «Адміністративні витрати», «Витрати на збут» (рис. 1.1) [10, с. 515].

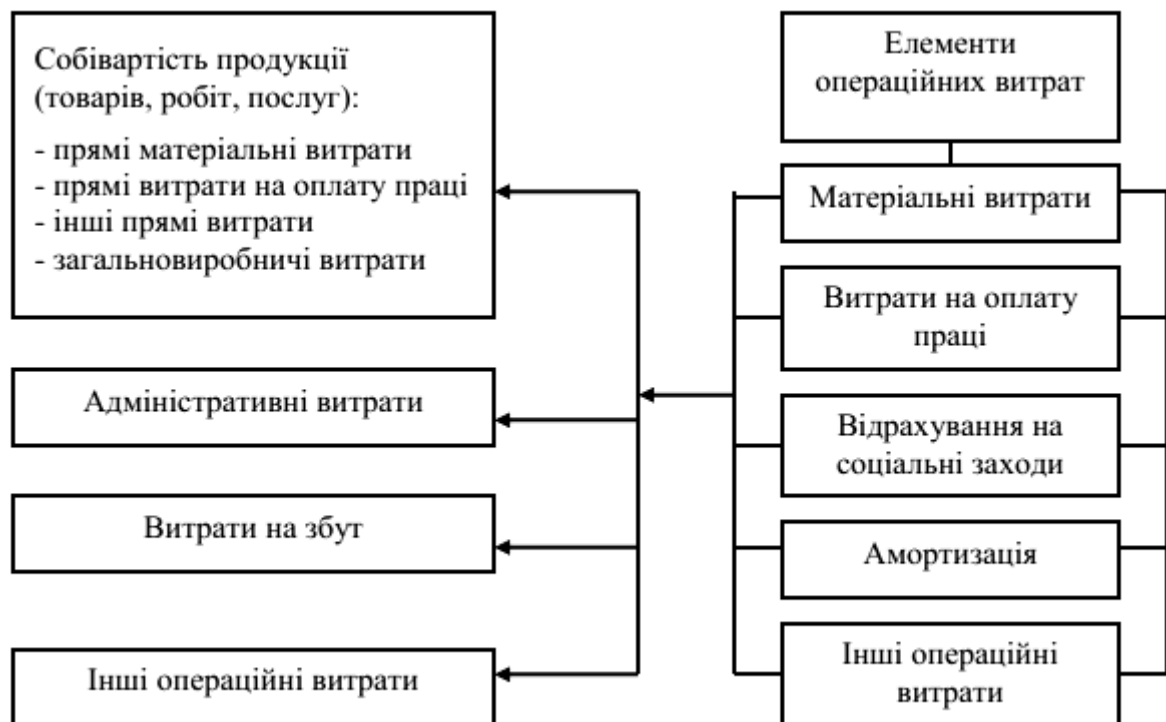


Рис. 1.1. Взаємозв'язок елементів і статей витрат

Групування витрат за статтями застосовується в обліку при складанні планових і звітних калькуляцій собівартості конкретних видів продукції.

Вона дає можливість здійснювати контроль цільового витрачання коштів та виявити резерви зниження собівартості продукції.

Для узагальнення інформації про витрати суб'єкти господарювання за елементами, здійснені протягом звітної періоду, призначені рахунки класу 8 «Витрати за елементами». На рахунках класу 8, крім рахунку 85 «Інші витрати», ведеться облік витрат операційної діяльності за елементами витрат.

Проте, багато суб'єктів господарювання малого і середнього бізнесу ведуть різноаспектну діяльність, тому облік витрат не за їх видами, а за елементами обмежить можливість отримання інформаційних ресурсів за видами витрат. Адже така інформація важлива для економічного аналізу, планування діяльності та інших цілей. У зв'язку з цим облік витрат з класифікацією за економічними елементами не буде актуальним для користувачів, а вимога достовірності і повноти звітної інформації розповсюджується на всі суб'єкти господарювання, у т.ч. малі.

Суб'єкт господарювання може вести облік витрат лише на рахунках класу 8 при невеликій кількості господарських операцій і за відсутності декількох напрямків діяльності. Суб'єкти малого підприємництва, а також організації, які не здійснюють комерційної діяльності, можуть для обліку витрат використовувати лише рахунки класу 8. Приклад обліку витрат з одночасним використанням рахунків класу 8 і 9 наведено у додатку А.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період призначений рахунок 80 «Матеріальні витрати»

На підставі первинних документів суми визнаних матеріальних витрат списуються в дебет рахунку 80. Щомісяця з кредиту рахунку 80 матеріальні витрати списуються в дебет рахунку 23 «Виробництво» в сумі прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) основних та допоміжних (підсобних) виробництв; в дебет рахунків 91 «Загальновиробничі витрати» в сумі матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут» в сумі матеріальних витрат, що відносяться до адміністративних і збутових витрат відповідно, або в дебет рахунку 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не використовує рахунки

класу 9.

Рахунок 80 «Матеріальні витрати» має наступні субрахунки

- 1) 801 Витрати сировини й матеріалів;
- 2) 802 Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- 3) 803 Витрати палива й енергії;
- 4) 804 Витрати тари й тарних матеріалів;
- 5) 805 Витрати будівельних матеріалів;
- 6) 806 Витрати запасних частин;
- 7) 807 Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення;
- 8) 808 Витрати товарів;
- 9) 809 Інші матеріальні витрати.

Кореспонденція рахунків з обліку матеріальних витрат у додатку Б.

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період призначений рахунок 81 «Витрати на оплату праці».

Кореспонденція рахунків з облікової політики витрат на оплату праці персоналу представлена в Додатку В.

Для узагальнення інформації про здійснені відрахування на соціальні заходи призначений рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи».

По дебету рахунку 82 відображається нарахована сума відрахувань на соціальні заходи, по кредиту – списання на рахунок 23 «Виробництво» суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) основного та допоміжних (підсобних) виробництв; на рахунки класу 9 – суми відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів призначений рахунок 83 «Амортизація».

Кореспонденція рахунків з обліку амортизаційних відрахувань

основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів наведено в табл. Г.

Рахунок 84 «Інші операційні витрати» призначений для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8, зокрема, вартості робіт, послуг сторонніх підприємств, сум податків, зборів (обов'язкових платежів), крій податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

По дебету рахунку 84 відображається сума визнаних витрат, по кредиту - списання на рахунок 23 «Виробництво» витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) основного та допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – в сумі виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Кореспонденція рахунків обліку інших операційних витрат, додаток Д.

Суб'єкти господарювання малого бізнесу та некомерційні установи відкривають рахунок 85 «Інші затрати» для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність суб'єкти господарювання, а також витрат від надзвичайних подій.

Суб'єкти господарювання, які відкривають рахунки класу 9, рахунок 85 «Інші затрати» не використовують. По дебету рахунку 85 «Інші затрати» відображається сума визнаних витрат, по кредиту – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Кореспонденція рахунків з обліку інших затрат представлена в Додатку Ж.

Деталізації за елементами витрат підлягають не тільки витрати на виробництво реалізованої продукції (робіт, послуг) або витрати обігу для торговельних суб'єктів господарювання, але й всі операційні витрати.

За допомогою рахунків цього класу можна формувати інформацію для другого розділу Звіту про фінансові результати «Елементи операційних витрат». Назви рахунків класу 8 і рядків відповідного розділу форми № 2

абсолютно співпадають. Це дозволяє малим суб'єкти господарюванням, які ведуть облік на вказаних рахунках (без використання рахунків 9-го класу), по закінченні звітного періоду заповнювати форму на підставі оборотів рахунків без додаткових вибірок.

У загальній системі показників, що характеризують ефективність виробничо-комерційної діяльності як усього суб'єкти господарювання так і його підрозділів, основне місце належить собівартості, склад якої визначається витратами, що її формують.

В собівартості продукції як синтетичному показнику відображаються всі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності суб'єкти господарювання. Від рівня собівартості продукції при інших незмінних умовах залежить рівень прибутку. Чим економніше підприємство використовує матеріальні, трудові і фінансові ресурси при виготовленні виробів, виконанні робіт та наданні послуг, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більшим буде прибуток та рівень рентабельності продукції.

Облік витрат займається обчисленням та оцінкою витрат і витрат на придбання чи виготовлення чогось. Це стосується розрахунку за одиницю собівартості з використанням різних методів калькулювання. Його головна мета - полегшити керівникам процес прийняття рішень.

Основними видами діяльності з обліку витрат є:

1. Бюджетування: У бухгалтерському обліку витрат готуються різні бюджети, що відображають витрати, доходи, прибуток, виробничі потужності та ефективність машинобудування, а також ефективність робітників. Бюджет планується науковим та систематичним способом, який часто є унікальним для компанії, оскільки звіти не пов'язані з принципами Загальновизнаних принципів бухгалтерського обліку (GAAP).

2. Класифікуйте та розбийте витрати на зовнішню звітність та внутрішнє вимірювання прибутку. Оскільки витрати

розраховуються на детальному рівні, виявлення прибуткових та збиткових предметів чи видів діяльності стає простим.

3. Інформація про витрати та діяльність може бути використана як основа для оцінки майбутніх витрат при підготовці та перегляді кошторисів бюджету.

4. Визначте плату або ціни на товари та послуги: в жорстких ринкових умовах або в періоди спаду калькуляція допомагає визначити ціну продажу товару на оптимальному рівні, щоб бути конкурентоспроможним.

Управлінський облік стосується надання відповідної інформації для прийняття рішень, планування, контролю витрат та оцінки результатів діяльності. Управлінський облік перетворює дані на інформацію, знання та мудрість щодо діяльності суб'єкта господарювання. Це на крок далі, ніж облік витрат. Управлінський облік працює, щоб знати причини прибутку чи збитку та вивчає фактори, що впливають на ефективність для сприяння прийняттю рішень. Тому причина та наслідок є важливою особливістю управлінського обліку.

1.3 Особливості бухгалтерського обліку собівартості реалізованої продукції

Склад собівартості реалізованої продукції представлено на рис. 1.2. Собівартість реалізованих товарів визначається згідно П(С)БО 9 «Запаси».

Узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації». Рахунок 90 – активний, по дебету рахунку 90 «Собівартість реалізації» на підставі бухгалтерських довідок, накладних, рахунків відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів, по кредиту – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати», яке оформлюється довідкою бухгалтерії.

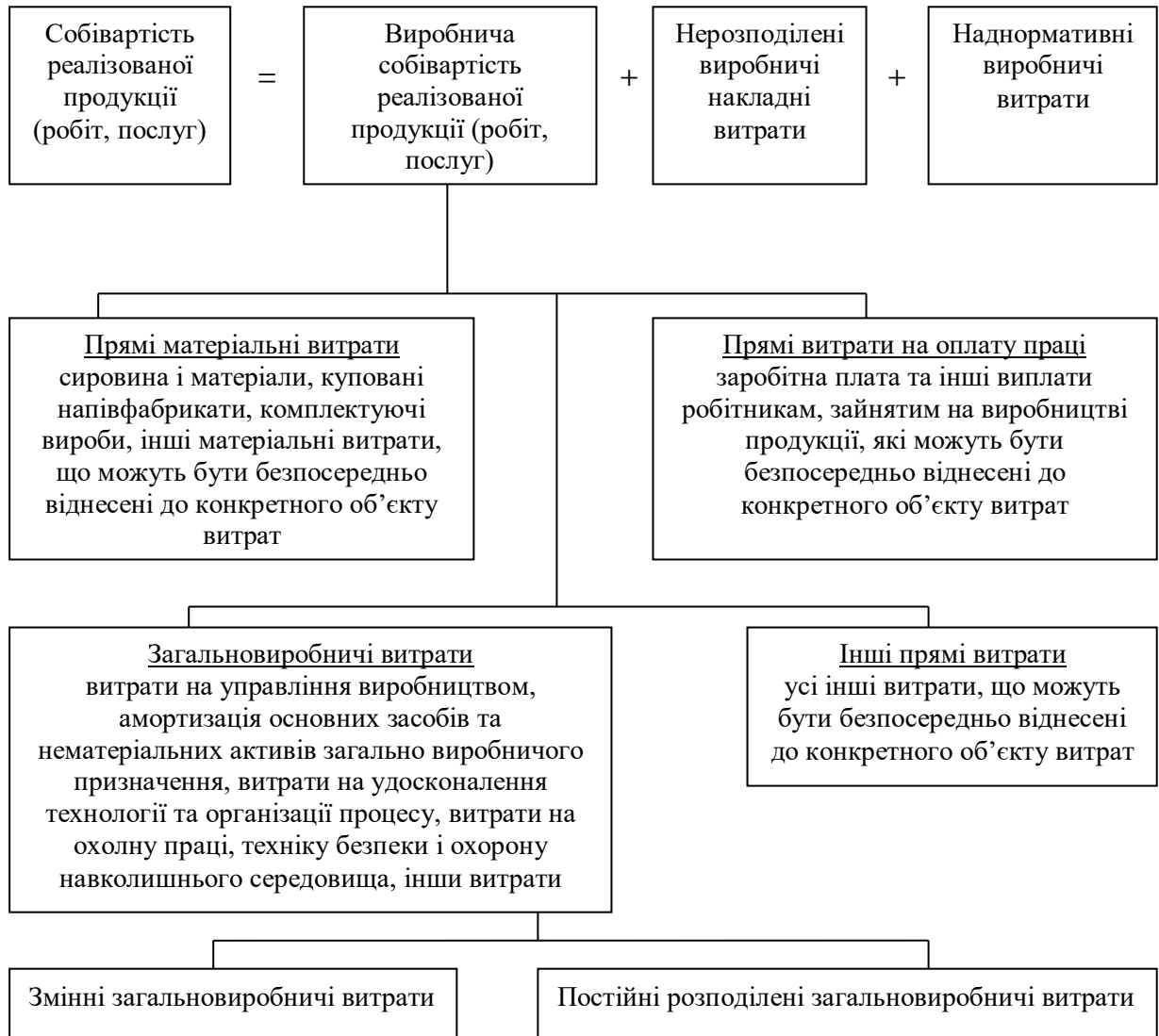


Рис. 1.2 Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки:

- 1) 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», на якому ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції;
- 2) 902 «Собівартість реалізованих товарів» призначений для відображення собівартості реалізованих товарів;

3) 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», на якому ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг. Дані по рахунку 90 відображаються в журналі № 5.

Основні бухгалтерські проводки з обліку собівартості реалізації наведені у додатку 3.

Загальновиробничими є витрати, що орієнтовані на обслуговування структурних підрозділів - основних і допоміжних цехів і управління ними. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

З метою більш повного виявлення резервів економії витрат на обслуговування виробництва, їх планування і облік проводять за статтями.

В таблиці 1.2 наведена номенклатура (склад) статей загальновиробничих витрат.

Таблиця 1.2

Структурна статей загальновиробничих витрат

№	Стаття витрат	Зміст і характеристика витрат
1	2	3
1	Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці апарату управління цехами, дільницями тощо: відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць
2	Амортизація	Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного лінійного) призначення. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення
3	Витрати на утримання необоротних активів	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення
4	Витрати на утримання виробничих приміщень	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень
5	Витрати на удосконалення технології і організації виробництва	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології і організації виробництва; витрати на сировину, матеріали, покупні комплектуючі і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
6	Витрати на обслуговування виробничого процесу	Витрати на оплату праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи; медичне страхування робітників апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничим процесом та якістю продукції, робіт послуг
7	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища. Витрати, пов'язані з забезпеченням правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів
8	Інші витрати	Внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади, недостача незавершеного виробництва, недостача та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо

По закінченню місяця загальновиробничі витрати розподіляються за кожним цехом окремо між придатною продукцією і виправним браком, між товарною продукцією і незавершеним виробництвом, а також між виробами або групами виробів (рис. 2.3).

Відповідно до П(С)БО 16 перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат установлюється підприємством.

По дебету рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" відображається сума визнаних витрат, по кредиту – щомісячне з відповідним розподілом списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат або елементами.

Для синтетичного обліку загальновиробничих витрат використовують журнал № 5 (5-А). Основні бухгалтерські проводки з обліку загальновиробничих витрат наведені в Додатку К.

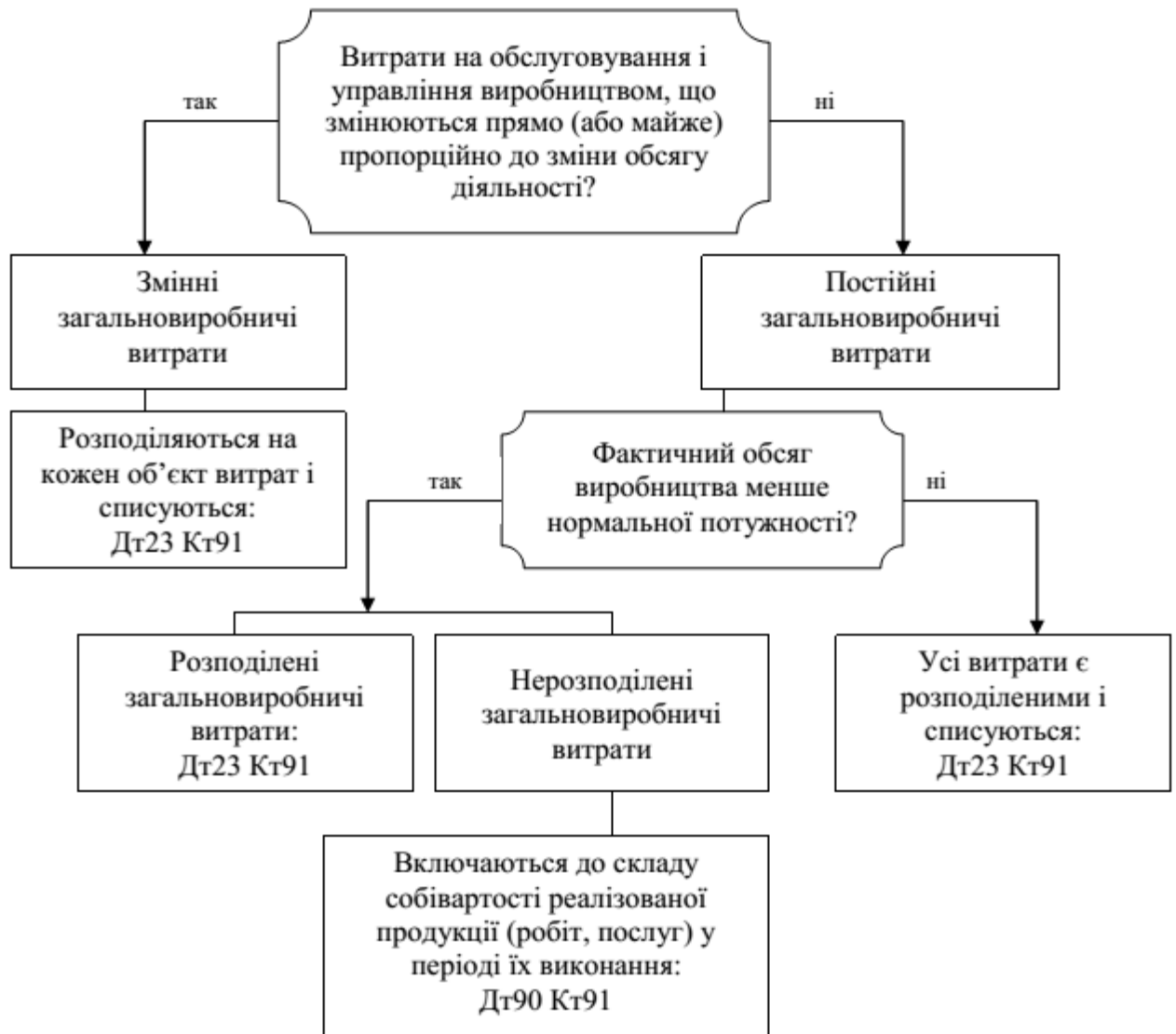


Рис. 1.3. Алгоритмізація розподілу загальновиробничих витрат

Адміністративними є витрати, що формуються у зв'язку з обслуговуванням виробництва і управлінням ним в масштабі всього суб'єкта господарювання. До адміністративних витрат відносяться такі витрати:

- 1) загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- 2) витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;
- 3) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда,

амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);

4) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

5) витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

6) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;

7) витрати на врегулювання суперечок у судових органах;

8) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

9) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

10) інші витрати адміністративного призначення [10, с. 548].

Загальна методика побудови обліку адміністративних витрат за елементами аналогічна методиці побудови витрат виробничої діяльності, або витрат на збут. Тобто на першому етапі формуються елементи витрат – матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо, а на другому проводиться їх списання на фінансові результати – це у фінансовому обліку. У внутрішньогосподарському обліку визначається можливість їх побудови за ознаками прямого або непрямого відношення до відповідного виду продукції або іншої ознаки.

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням суб'єкти господарювання, відображаються на рахунку 92 "Адміністративні витрати". Рахунок 92 є активним, витратним.

Первинними документами при відображенні накопичення адміністративних витрат є накладна, рахунок, авансовий звіт, видатковий касовий ордер, розрахунок бухгалтерії тощо.

Списання адміністративних витрат на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Дані по рахунку 92 відображаються в журналі 5 (5-А). Бухгалтерські проводки по рахунку 92 наведені в Додатку Л.

У торговельних організаціях до складу витрат на збут включаються частина витрат обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат.

Загальна методика обліку витрат на збут за елементами аналогічна методиці обліку витрат виробничої діяльності. Тобто на першому етапі формуються елементи витрат, на другому проводиться їх списання на фінансові результати. У внутрішньогосподарському обліку – визначається можливість прямого або непрямого віднесення витрат на відповідний вид продукції.

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут», який є активним і витратним.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії. Дані по рахунку 93 відображаються в журналі 5 (5-А).

Інші витрати для обліку операційної діяльності передбачають застосування рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», який також характеризуються активністю і витратністю. На ньому ведеться облік витрат операційної діяльності суб'єктів господарювання, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». По дебету рахунку відображається сума визнаних витрат, по кредиту – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Загальна методологія формування обліку інших операційних витрат за елементами є подобою методичним основам групування витрат виробничої діяльності суб'єктів господарювання, або витрат на збут, чи адміністративних

витрат.

Наступний рахунок, який враховує витрати підприємства, це 94 «Інші витрати операційної діяльності» має також різні субрахунки, основні серед яких 940 Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; 941 Витрати на дослідження і розробки; 942 Собівартість реалізованої іноземної валюти та інші.

При цьому, первинними документами при відображенні нагромадження інших витрат основної діяльності є накладна, акт про уцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії (додаток М).

Отже, основними напрямками обліку витрат є:

- Підтримує різні методи калькуляції, включаючи стандартну, FIFO, LIFO та середню калькуляцію;
- Метод калькуляції може бути визначений окремим товаром;
- Складові витрат включають матеріал, робочу силу та навантаження або накладні витрати;
- Витрати можуть бути покладені з нижчих рівнів в технічному документі або рецептурі на більш високі рівні;
- Відстежує кілька витрат на товар;
- Підтримує кілька методологій для розподілу накладних витрат;
- Підтримує стандартне порівняння з фактичним порівнянням у відповідній проводці до головної книги;
- Підтримує кілька рівнів калькуляції вартості WIP та готової продукції
- Підтримує методи переоцінки або відновлення запасів;
- Може виконувати аналіз «що-якщо» та моделювати калькуляцію витрат як оновлені витрати на продукцію;
- Відстежує вартість запасів, що передаються між компанією та підрозділами;
- Підтримує повний аудит для записів транзакцій.

1.4 Значення обліку витрат для процесу управління на підприємстві

Облік витрат складається з ідентифікації, вимірювання, збору, аналізу, підготовки та передачі фінансової інформації. Облік витрат, який іноді також називають управлінським, допомагає надавати фінансову інформацію, яка використовується для:

- I. Підготувати менеджерів для прийняття рішень
- II. Поліпшити здатність менеджера приймати рішення
- III. Контроль та управління ресурсами.

Потреба в обліку витрат можна описати як процес накопичення, вимірювання, аналізу, інтерпретації та звітності про інформацію про витрати, яка є одночасно корисною та релевантною для внутрішніх та зовнішніх зацікавлених сторін суб'єкта господарювання. Зовнішні зацікавлені сторони - це ті, хто має певний фінансовий інтерес у бізнесі чи компанії. Наприклад, банки (позики), фінансові будинки (іпотечні кредити), інвестори (інвестиції) тощо. Внутрішніми зацікавленими сторонами є директори бізнесу або компанії, менеджери, керівники підрозділів тощо.

Доступ до доступних медичних послуг став набагато складнішою метою, ніж будь-коли раніше. Облік витрат може бути корисним інструментом для керівників, оскільки вони вирішують проблеми зменшення донорського фінансування, конкуренції з боку інших постачальників медичних послуг, збільшення витрат на надання послуг та, часто, збільшення бідності в громадах, яким вони служать.

Однією з багатьох переваг обліку витрат є те, що він перетворює дані на інформацію, знання та мудрість щодо діяльності суб'єкта господарювання, що корисно для:

- I. Вимірювання продуктивності
- II. Зменшення або управління витратами
- III. Визначення зборів або цін на товари та послуги

IV. Рішення санкціонувати, модифікувати або припинити програму чи діяльність

Облік витрат обслуговує потреби менеджерів у прийнятті рішень та полегшує процес управління всередині організації. Процеси управління складаються з чотирьох основних видів діяльності.

I. Планування: Бізнес-план обертається навколо стратегічних аспектів проекту і має на меті дозволити керівнику проекту та основній команді приймати розумні та освічені повсякденні рішення, допомагаючи організувати та запровадити низку ресурсів, пропорційних досягнутій меті. Традиційно бізнес-плани не входили до типового списку завдань проекту? Незалежно від цього нещасного попередника, експерти в галузі управління проектами, які практикували та викладали цю дисципліну протягом багатьох років, настійно рекомендують включати бізнес-план при встановленні основи для нещодавно призначеного проекту. Облік витрат може забезпечити інструменти довгострокового та короткострокового планування для фінансового прогнозування, складання бюджету, прийняття рішень щодо ціноутворення, аналізу витрат-обсягу прибутку, аналізу беззбитковості тощо.

II. Дезорганізація та реалізація: План впровадження до показників успіху, якщо план не виконується, як очікувалося, тоді подумайте: Чи був план реалістичним? Чи достатньо ресурсів для виконання плану за графіком? Чи слід надавати більше пріоритету різним аспектам плану? Чи слід змінювати план?

Багато з того, що роблять менеджери та керівники, - це вирішення проблем та прийняття рішень. Зокрема, нові керівники та керівники часто вирішують проблеми та рішення, реагуючи на них. Вони "під рушницею", під напругою і дуже короткі для часу. Отже, коли вони стикаються з новою проблемою або рішенням, яке вони повинні прийняти, вони реагують рішенням, яке, здавалося, працювало раніше. З таким підходом легко опинитися в колі вирішення однієї і тієї ж проблеми знову і знову. Отже, як новий менеджер

або керівник, облік витрат допомагає менеджерам кількісно оцінити свої ресурси для реалізації своїх планів.

III. Контроль: Визначається різноманітність із набору альтернатив у світлі даного об'єкта. Прийняття рішень не є функцією відключення управління. Насправді процес прийняття рішень пов'язаний з іншими функціями, такими як планування, координація та контроль. Усі ці функції вимагають прийняття рішень. Наприклад, спочатку керівництво повинно прийняти критичне рішення щодо того, яка з численних стратегій буде дотримуватися. Таке рішення часто називають стратегічним рішенням через його довгостроковий вплив на організацію. Крім того, керівники повинні приймати безліч рішень, що мають менший характер, тактичні та оперативні, і всі вони мають важливе значення для добробуту організації. Облік витрат надає дані для порівняння результатів діяльності із встановленими цілями. Ця інформація відповіді використовується для оцінки, виправлення, а отже, і контрольних операцій.

IV. Лідерство та спілкування: Рішення лежать в основі успіху керівника, і часом бувають критичні моменти, коли вони можуть бути складними, збентеженими та нервовими. Однак найсміливіші рішення є найбезпечнішими. Це джерело містить корисні та практичні вказівки для прийняття ефективних та результативних рішень як у державному, так і в приватному житті. Ніщо не досягає успіху краще, ніж ще один солодкий успіх. Облік витрат відіграє важливу роль у сприянні лідерству та комунікації. Методи контролю витрат надають інформацію, якою можна обмінюватися в межах організації для надання вказівки всім.

Усі системи бухгалтерського обліку призначені для надання інформації людям, які приймають рішення. У будь-якому випадку бажано класифікувати системи бухгалтерського обліку на основі основного користувача інформації. Кредитори інвестора, державні установи, податкові органи та інші перебувають поза організацією. Менеджери знаходяться в організації. Класифікація систем бухгалтерського обліку у фінансових

системах та системах витрат визначає різницю між людьми, які приймають рішення. Облік витрат можна використовувати для відповіді на численні типи питань. Ось кілька прикладів:

I. Скільки пацієнтів ми можемо лікувати до того, як у нас закінчатся гроші?

II. де найкраща позиція для зменшення витрат?

III. які цінності звинувачують у нашій ворожайності чи послугах, щоб відновити, називаючи наші витрати?

IV. Якщо у нас неоднакові ціни на різноманітні послуги, яке об'єднання продуктів чи послуг забезпечує найвищу економічну вигоду для цеху?

V. Яка техніка надання найвигідніших послуг? Чи слід робити акцент на статичному або мобільному семінарі?

Широкий асортимент питань, на які можна відповісти інформацією про облік витрат, підпадає під три загальні сфери прийняття рішень:

Нарешті, контроль витрат та зменшення витрат є найбільш актуальними питаннями, що стоять перед галузями охорони здоров'я. Зростання витрат разом із зменшенням фінансування з боку уряду та інших фінансуючих установ змушують програми охорони здоров'я вивчати їх діяльність, щоб визначити, як можна зменшити витрати.

Під час виконання проекту процедури контролю проекту та ведення документації стають необхідними інструментами для керівників та інших учасників будівельного процесу. Ці інструменти служать подвійній меті для реєстрації фінансових операцій, що відбуваються, а також для того, щоб дати менеджерам інформацію про прогрес та проблеми, пов'язані з проектом. Проблеми управління проектами влучно підсумовані у старому визначенні проекту як "будь-яка колекція туманно пов'язаних видів діяльності, яка завершена на дев'яносто відсотків, перевищує бюджет і запізнюється. Завдання систем управління проектами полягає в тому, щоб чітко вказати на існування та масштаби таких проблем.

02. Фінансування програми : Контракт - це юридично зобов'язуюча угода між одним або кількома спонсорами, а умови угоди визначають конкретні цілі та вимоги до товарів та / або послуг, які організації повинні надавати спонсору. Зазвичай ці товари чи послуги надаються за певним графіком. Відносини між спонсором та організаціями стосуються закупівель. Цей тип договору розглядається не для загального користування, а для прямої вигоди або використання спонсора. Зусилля щодо зменшення витрат можуть призвести до практичного семінару, який часом різко зменшить спектр медичних послуг, які вони пропонують. Керівництво повинно розставити пріоритети, зосередившись на послугах, які можна підтримати меншими коштами. Облік витрат є важливим інструментом для прийняття рішення про те, продовжувати програму чи припинити її.

03. Ціноутворення : Основні основні витрати, прийнятні для ціноутворення неконкурентних державних контрактів, викладені в Конвенціях про державний бухгалтерський облік (GAC). Вони включають прямі (первинні) витрати, які є прямими робочими, прямими матеріальними та прямими витратами (договори субпідряду та викуп). В організаціях охорони здоров'я ціноутворення передбачає розрахунок вартості окремих процедур та встановлення прийнятної ціни на певну послугу (або пакет послуг). Оцінка ціни на основі витрат є важливою навіть тоді, коли ціль не призначена для повного покриття витрат. Окрім вартості, при встановленні відповідної ціни на послугу необхідно враховувати й інші фактори. До них належать:

I. Ціни, які цікавлять інші постачальники медичних послуг на аналогічні послуги

II невимушеність управління ціною: наприклад, можна вибрати округлення або зменшення всіх цін до найближчих, щоб полегшити арифметику касирам та наглядачам

III. Вступні пропозиції щодо популяризації послуги в суспільстві: попередні пропозиції допомагають клінікам збільшити проникнення на цільовий ринок та надають можливості продавати й інші послуги

Висновки до розділу 1

Аналіз джерел економічної літератури дозволяє зробити висновок, що нерідко автори, висвітлюючи проблеми витрат, використовують «витрати», "витрати" та поняття «самовитрати» ефіру в однаковій, або в різне тлумачення. У міру вираження витрат як самостійні витрати, роблять ряд економістів ці поняття рівні. Інші з цим не погоджуються думка і впевнені в протилежній ідеї.

Узагальнюючи зазначені визначення концепція витрат, ми можемо зробити висновок, що немає єдиного підходу для визначення сутності поняття витрат в економічній літературі, воно є неоднозначним, іноді суперечливим і має певні недоліки. На наш погляд, раціонально називати акції, основні фонди, праця та інтелектуальні ресурси а також скорочення (виплати) зобов'язань суб'єкти господарювання до бюджету, кредиторів та інші юридичні та фізичні особи повністю або частково використовуються в процесі економіко-фінансових діяльність суб'єкти господарювання, як витрати.

Інформація про облік витрат призначена для менеджерів. Оскільки менеджери приймають рішення лише для власної організації, немає необхідності, щоб інформація була порівнянною з аналогічною інформацією інших організацій. Натомість важливим критерієм є те, що інформація повинна відповідати рішенням, які приймають менеджери, що працюють в певному середовищі бізнесу, включаючи стратегію. Інформація про облік витрат зазвичай використовується у фінансовій бухгалтерській інформації, але спочатку концентрується на її використанні менеджерами для прийняття рішень.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «Гарант-Агро 4»

2.1 Загальна характеристика ТОВ «Гарант-Агро 4»

Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю (далі – ТОВ) «Гарант-Агро 4» діє на підставі Статуту, Законів України «Про господарські товариства», «Про власність», «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про колективне сільськогосподарське підприємство», та іншого чинного в Україні законодавства для здійснення підприємницької діяльності та отримання прибутку на основі повного господарського розрахунку, самофінансування та самоокупності.

Товариство є юридичною особою, має самостійний баланс, рахунки у банківських установах, круглу печатку, кутовий штамп з власним найменуванням, фірмові бланки, торговельне марку (знак для товарів та послуг), іншу атрибутику юридичної особи; може від свого імені укладати договори (угоди), набувати майнові та пов'язані з ними немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем в суді, господарському суді.

Товариство створюється з метою отримання прибутку шляхом здійснення виробництва, торговельної та посередницької діяльності, виконання робіт та надання послуг, здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

ТОВ «Гарант-Агро 4» складається з двох основних галузей – рослинництва і тваринництва. Предметом діяльності Товариства є:

- вирощування, переробка сільськогосподарської і харчової продукції, її закупівля (в тому числі у населення за готівку) та реалізація (з продуктів рослинництва, тваринництва, бджільництва тощо);
- вирощування зернових та технічних культур;
- розведення великої рогатої худоби;
- розведення свиней;

- надання послуг у рослинництві та тваринництві;
- виробництво готових кормів для тварин;
- технічне обслуговування та ремонт транспортних засобів.

Для забезпечення діяльності Товариства за рахунок грошових внесків Учасників створюється статутний капітал у розмірі 9000,00 грн. грн. Джерело формування статутного капіталу Товариства можуть бути грошові кошти, матеріальні цінності (будинки, споруди, обладнання, майно тощо), права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, а також будь-якими майновими та немайновими правами (в тому числі на інтелектуальну власність). Розподіл Статутного капіталу між Учасниками відбувається таким чином (табл. 2.1).

Резервний фонд призначається на покриття непередбачених збитків. Витрата Резервного (страхового) фонду здійснюється за розпорядженням Загальних зборів Учасників. Чистий прибуток, одержаний після сплати процентів по кредитах банків, сплати податків та інших платежів до бюджету, залишається у повному розпорядженні Товариства, яке визначає напрями його використання.

Таблиця 2.1

Розподіл Статутного капіталу між учасниками ТОВ «Гарант-Агро 4»

№	Учасник	Розмір частки у статутному фонді, грн.	Частка у статутному фонді, %	Склад вкладу учасника
1	Федорчук В.О.	3600,0	40,0	Вклад внесено майном
2	Томащук В.І.	1800,0	20,0	Вклад внесено майном
3	Яловенко Д.П.	1800,0	20,0	Вклад внесено майном
4	Федорчук В.Ф.	1800,0	20,0	Вклад внесено майном
ВСЬОГО		9000,0	100,0	

Вищим органом Товариства є Загальні збори Учасників, які за потреби обирають Голову Товариства. Виконавчим органом Товариства, що здійснює управління його поточною діяльністю, є Директор. Директор вирішує усі питання діяльності Товариства, крім тих що віднесено до компетенції Зборів

Учасників. Збори Учасників можуть приймати рішення про передачу частини прав, що належать їм, до компетенції Директора.

Директор підзвітний Зборам Учасників і організовує виконання їх рішень. Директор має право:

- без довіреності здійснювати дії від імені Товариства;
- затверджувати Правила внутрішнього трудового розпорядку;
- приймати та звільняти працівників;
- вчиняти правочини та чинити юридичні дії від імені Товариства;
- давати доручення, відкривати та використовувати рахунки Товариства в установах банків;
- вирішувати інші питання в межах прав, що надані йому Зборами Учасників.

Контроль за фінансовою та господарською діяльністю Товариства здійснюється Ревізійною комісією, що утворюється Зборами Учасників в кількості не менше двох осіб строком на два роки. Директор не може бути членом Ревізійної комісії

Перевірки діяльності Директора проводяться Ревізійною комісією за дорученням Зборів Учасників, з власної ініціативи або на вимогу Учасників Товариства. Ревізійна комісія вправі вимагати від посадових осіб Товариства подання усіх необхідних матеріалів, бухгалтерських чи інших документів, особистих пояснень. Ревізійна комісія доповідає результати проведених нею перевірок Зборам Учасників.

Товариство веде бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, складає і подає статистичну інформацію та адміністративні дані у порядку, встановленому законодавством згідно з установленими формами та строками, несе відповідальність за їх достовірність. В разі необхідності для перевірок фінансової та господарської діяльності Товариства можуть залучатися спеціалізовані служби, в тому числі й аудиторські.

Підприємство має прекрасні умови для розвитку інфраструктури (транспорт, зв'язок, енерго- та водопостачання). Загальна площа

сільськогосподарських угідь становить – 7721 га. Наявність автотранспортного господарства, доріг з твердим покриттям по всіх виробничих підрозділах забезпечує своєчасне постачання сировини і відправку готової продукції для зберігання на власних складських приміщеннях.

Організаційна структура підприємства будується за територіальним принципом і залежить від кількості і співвідношення в їх складі основних виробничих одиниць і окремих служб (рис. 2.1).

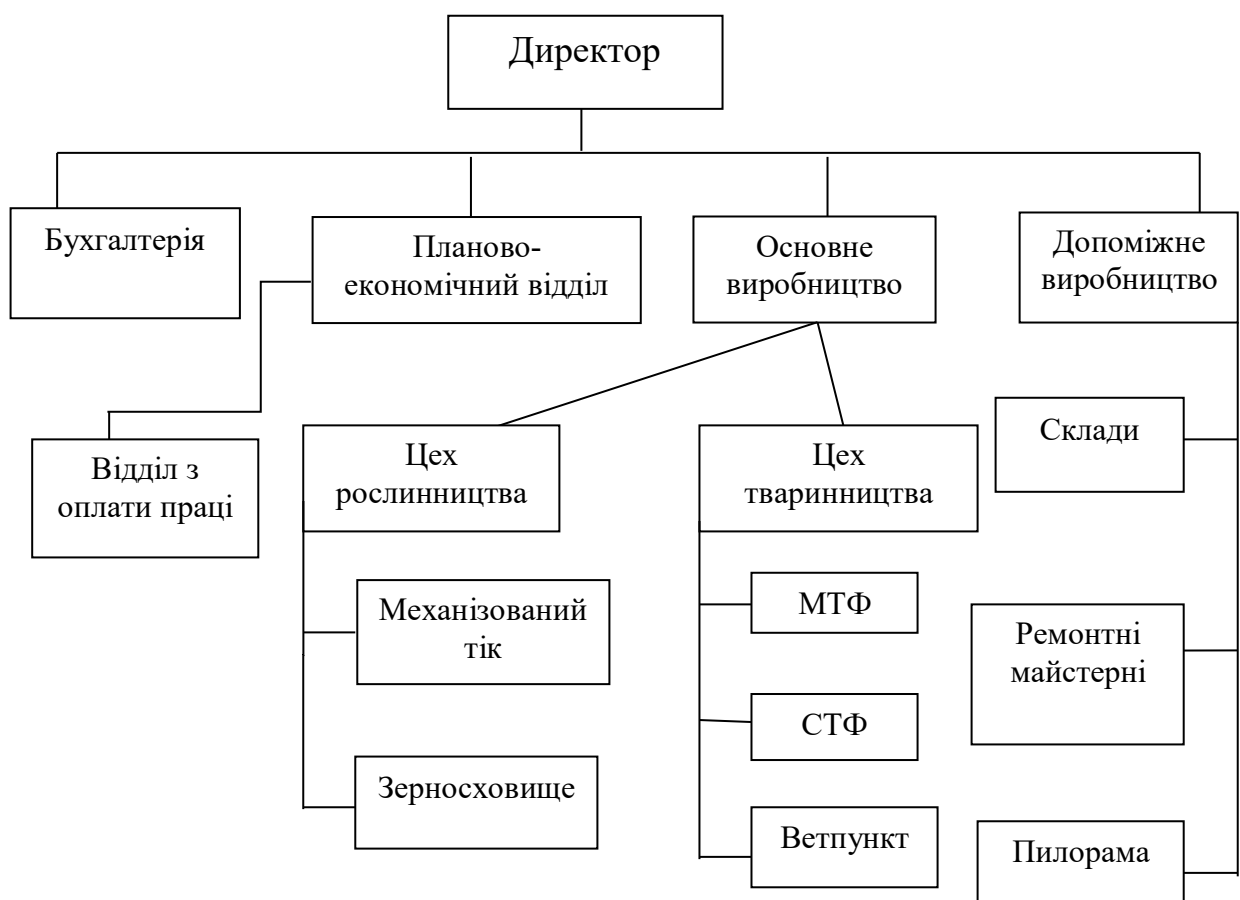


Рис. 2.1 Організаційна структура ТОВ «Гарант-Агро 4»

В ТОВ «Гарант-Агро 4» налічується працюючих 60 осіб. Керівні посади займають директор підприємства, головний бухгалтер, головний інженер та головний агроном. У бухгалтерії працюють 3 чоловіки (головний бухгалтер, економіст та бухгалтер, який веде облік по відділу праці і заробітної плати). Ці люди ведуть облік всієї діяльності підприємства.

Агротехнічна служба зайнята захистом рослин, знищуванням бур'янів, оброблюванням землі, посівом і збиранням сільськогосподарських культур. Своєчасну передачу насіння в насінневу інспекцію для аналізу якості. Вони роблять все можливе для того, щоб досягти максимального врожаю. Головний агроном, перед початком посівної кампанії, робить прогнози, щодо майбутньої урожайності. Доповідає директору про те, які види посівних культур краще посадити в цьому році.

Головний інженер займається механізацією сільськогосподарських робіт у полі, на току, їх переробкою. Він повинен своєчасно поставляти необхідні запчастини для всієї техніки, що є в господарстві, слідкувати за її станом, а також повідомляти директора про необхідність придбання нової, більш сучасної.

Обліковець веде облік робочого часу (тракторів та комбайнів, які працюють у полі), заміряє виконану роботу і визначає витрати паливо – змащувального матеріалу. А потім надає ці дані бухгалтеру, який на основі цього нараховує заробітну плату.

Кожен відділ і служба відіграє велику роль на підприємстві, без них воно не зможе взагалі існувати. Вони відповідають за своєчасність та якість виконання покладених на них завдань. На перший погляд є головні та незначні служби, але вони доповнюють один одного і не можуть працювати окремо. Структура посівної площі ТОВ «Гарант-Агро 4» наведена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Структура посівної площі ТОВ «Гарант-Агро 4» у 2020 р.

Культури	Площа	
	га	%
1	2	3
Зернові і зернобобові, з них:	4305	55,8
пшениця озима	2068	26,8
пшениця яра	161	2,1
Гречка	10	0,1

Продовження табл. 2.2

1	2	3
кукурудза на зерно	1435	18,6
ячмінь ярий	631	8,2
ріпак озимий	717	9,3
Соняшник	209	2,7
Соя	1594	20,6
Горох	841	10,9
Овес	55	0,7
Вся посівна площа	7721	100,0

У 2020 р. питома вага зернових в структурі посівів господарства складала 55,8%. Посіви сої склали 20,6%. Частка ріпака в структурі посівних площ складала 9,3 %, гороху – 10,9%. Найнижча частка спостерігалася для вівсу та гречки: 0,7 і 0,1 % від загальної структури посівних площ відповідно. Питома вага соняшника складала 2,7%. Підприємство розвивається у вірному напрямку та має гарну перспективу у майбутньому.

2.2 Аналіз економічних показників діяльності сільськогосподарського підприємства і собівартості продукції

Фінансовий стан підприємства – це комплексне поняття, яке характеризується системою показників, які відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів підприємства. Основними джерелами інформації є показники бухгалтерської звітності: «Баланс», «Звіт про фінансові результати». Основні показники діяльності підприємства наведено в табл. 2.3.

Проаналізувавши дані табл. 2.3, можна зробити висновки, що протягом періоду, що аналізувався, підприємство у 2020 р. збільшило обсяги доходу від реалізації на 15581 тис. грн. або на 41,2% порівняно з 2019 р., обсяг витрат у 2020 р. збільшився на 15172 тис. грн., порівняно з 2019 р. витрати становили 26816 тис. грн.

Таблиця 2.3

Основні показники діяльності ТОВ «Гарант-Агро 4» за 2018-2020 рр.

№ з/п	Назва показника	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення		Динаміка, %	
					2019-2018 рр.	2019-2018 рр.	2019/2018 рр.	2019/2018 рр.
2	Обсяг виробленої (реалізованої) продукції (робіт, послуг), тис. грн.	33680	37805	53386	4125	15581	112,2	141,2
3	Обсяг витрат, тис. грн.	21844	26816	41988	4972	15172	122,8	156,6
4	Чисельність працівників (середньооблікова), осіб	75	60	74	-15	14	80,0	123,3
5	Середня заробітна плата на 1 працівника, тис грн. (річна)	35563	44578	53700	9015	9122	125,3	120,5
6	Прибуток, тис. грн.	12800	12868	13749	68	881	102,5	106,8
7	Рентабельність, %	38,0	34,0	25,7	-4	-5,3	89,5	75,6

Прибуток підприємства у 2020 р. збільшився на 881 тис. грн. або на 6,8% порівняно з 2019 р. і становить 13749 тис. грн. Але негативним є значне зменшення рентабельності – 25,7% у 2020 р. порівняно з 2019 р. показник становив 34%.

Аналіз динаміки показників платоспроможності, фінансової стійкості та ділової активності підприємства наведено у табл. 2.4.

Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства показав:

- величина власного оборотного капіталу дає можливість підприємству погасити всі або більшу частину своїх короткострокових зобов'язань. У 2020 р. даний показник становить 29353 тис. грн., порівняно з 2019 р., де показник склав 23747 тис. грн., що на 394 тис. грн. менше;
- коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами (характеризує рівень забезпеченості ресурсами для проведення незалежної фінансової політики) у 2019 р. склав 22,1, а у 2020 р. – 12,1, що перевищує його критичне значення 0,1, але на 10 одиниць менше ніж у попередньому році;
- коефіцієнт маневреності власного оборотного (вимірює фінансовий

ризик, тобто ймовірність банкрутства) у 2019 р. становить 0,4 та 2020 р. – 0,3, що перевищує нормативні значення.

Таблиця 2.4

Аналіз динаміки показників платоспроможності, фінансової стійкості та ділової активності підприємства ТОВ «Гарант-Агро 4» за 2019-2020 рр.

Показник	Роки		НЗ	Відхилення	
	2019	2020		2020/2019 рр., грн.	2020/2019 рр., %
1	2	3	4	5	6
Величина власного оборотного капіталу	29747	29353	сер. по галузі	-394	98,7
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	22,1	12,1	>0,1	-10	54,8
Коефіцієнт маневреності власного оборотного капіталу	0,4	0,3	>0	-0,1	75
Співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	32,5	1,8	>1	-30,7	5,5
Аналіз динаміки показників фінансової стійкості підприємства					
Коефіцієнт заборгованості	0,02	0,03	<0,5	0,01	150,0
Коефіцієнт фінансової стабільності	53,6	35,4	>1	-18,2	66,0
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	0,98	0,97	>0,5	-0,1	99,0
Коефіцієнт фінансової залежності	1,02	1,03	<1,0	0,01	101,0
Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів	0,02	0,03	<0,5	0,01	150,0
Коефіцієнт концентрації власного капіталу	0,98	0,97	>0,5	-0,01	99,0
Коефіцієнт маневреності власних коштів	0,43	0,37	0,4-0,6	-0,06	86,0
Оборотність дебіторської заборгованості	8,0	16,7	Збільшення	8,7	208,8
Оборотність кредиторської заборгованості	35,5	34,6	Збільшення	-0,9	97,5
Середній період погашення дебіторської заборгованості	45	22	Скорочення	-23	48,9
Середній період погашення кредиторської заборгованості	10	10	Скорочення	--	100

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5	6
Оборотність активів	0,56	0,66	Збільшення	0,1	117,9
Рентабельність продажу, %	34,0	25,8	Збільшення	-8,2	75,9

Співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості показує здатність розрахуватись з кредиторами за рахунок дебіторів протягом одного року. По підприємству в 2019 р. цей показник має значення 32,5, у 2020 р. спостерігається зниження частки дебіторської заборгованості та даний показник зменшився до рівня 1,8, що на 30,7 менший за попередній рік і свідчить про низький рівень дебіторської заборгованості на підприємстві, що впливає на обіговість його оборотних коштів.

Для розрахунку фінансової стійкості підприємства ТОВ «Гарант-Агро 4» використовуємо такі показники:

- коефіцієнт заборгованості свідчить про низьку залежність підприємства від позичкового капіталу як у 2019 р. – 0,02 так і в 2020 р. показник становить 0,03. Даний показник вище норми на протязі всього періоду;
- коефіцієнт фінансової стабільності – характеризує частку в загальній вартості майна підприємства всіх джерел коштів, протягом останніх двох років спостерігається зменшення коефіцієнта. У 2019 р. він склав 53,6, у 2020 р. – 35,4, що є значно вище нормативного значення;
- коефіцієнт фінансової незалежності (питома вага власних засобів у структурі джерел фінансування) – у 2019 та 2020 рр. він складає 0,98 та 0,97, що вище нормативного значення, і свідчить про стабільну його позицію;
- коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу – показує скільки грн. залученого капіталу припадає на 1 грн. власного капіталу. У 2019 та 2020 рр. він становить 0,02 та 0,03, що є меншим за норму;
- коефіцієнт концентрації власного капіталу – відображає частку власників підприємства в загальній сумі коштів, авансованих у його

діяльність. Знаходиться на рівні 0,98 та 0,97 за останні роки, що вище нормативного значення та є позитивним явищем;

- коефіцієнт фінансової залежності – визначає частку позичених коштів у фінансуванні підприємства, перевищує нормативне значення у 2019 та 2020 рр. і складає відповідно – 1,02 та 1,03, що свідчить про низький рівень залучених коштів;

- коефіцієнт маневреності власного капіталу – показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності – знаходиться у межах нормативного значення і складає 0,43 у 2017 та 2020 рр. коефіцієнт зменшився на 0,06 і становить 0,37. Це говорить про те, що підприємство може маневрувати своїм капіталом.

Аналіз ділової активності дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності підприємства, що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів підприємства. Аналіз здійснюється за допомогою коефіцієнтів оборотності.

Оцінка оборотності дебіторської заборгованості свідчить про позитивні тенденції, а саме спостерігається зменшення періоду її оборотності та погашення. У 2019 р. показник склав 8,0, а у 2020 р. він збільшився до 16,7. Щодо кредиторської оборотності підприємства та строків її погашення, то ситуація на підприємстві свідчить про негативні тенденції, а саме спостерігається збільшення періоду їх погашення. Оскільки у 2020 р. коефіцієнт зменшився на 0,9 і становить 34,6, у 2019 р. він склав 35,5.

Визначено, що рентабельність є одним із головних вартісних показників ефективності виробництва, який характеризує рівень віддачі активів і ступінь використання капіталу у процесі виробництва. Аналіз рентабельності підприємства дозволяє визначити ефективність вкладення коштів у підприємство та раціональність їхнього використання. Рентабельність продажів є одним з найважливіших показників ефективності діяльності компанії, показує, яку суму операційного прибутку одержує підприємство з кожної гривні проданої продукції.

Показник рентабельності у 2019 р. становить 34%. У 2020 р. спостерігається погіршення ситуації на підприємстві що відповідає зменшенню рівня рентабельності до 25,8%, що є досить негативним показником для підприємства.

У ринковій економіці існує ймовірність ліквідації підприємств у наслідок їх банкрутства, тому одним із найважливіших показників фінансового стану є ліквідність. Наступна група фінансових показників, які будуть розраховані, будуть характеризувати ліквідність підприємства, табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Аналіз показників, що характеризують ліквідність підприємства ТОВ
«Гарант-Агро 4» за 2018-2020 рр.

№ п/п	Показник	2018	2019	2020	НЗ	Відхилення			
						+,-		%	
						2019/ 2018	2020/ 2019	2019/ 2018	2020/ 2019
1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,21	0,51	0,33	> 0,2	+0,3	-0,18	242,9	64,7
2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	4,12	3,29	1,42	> 0,6	-0,83	-1,87	79,9	43,2
3	Коефіцієнт проміжної ліквідності	3,9	2,7	1,1	> 0,7	-1,2	-1,6	69,2	40,7
4	Коефіцієнт покриття (загальний коефіцієнт ліквідності)	17,3	23,1	13,1	> 1	+5,8	-10	133,5	56,7

Коефіцієнт абсолютної ліквідності характеризує негайну готовність підприємства ліквідувати короткострокову заборгованість, у 2018 р. він був на дуже високому рівні, але на 2019 р. спостерігається його зниження до 0,51 (на 0,3), у 2020 р. коефіцієнт ще знизився на 0,18 і склав 0,33, хоча все-одно показник не доходить до нижче нормативного значення.

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує, яка частина поточних зобов'язань може бути погашена не тільки за рахунок грошових коштів, але і за рахунок очікуваних фінансових надходжень. Значення коефіцієнта у 2019 р. становить 4,12, що значно більше за нормативне значення та спостерігається його зниження протягом 2019 та 2020 рр. і становить

відповідно 3,29 та 1,42.

Коефіцієнт проміжної ліквідності визначає спроможність підприємства виконувати свої поточні зобов'язання за рахунок високоліквідних активів, показує, чи спроможне підприємство у разі падіння його товарообігу покрити свої зобов'язання перед кредиторами. У 2018 р. становив 3,9, що значно перевищує нормативне значення та негативним є те, що він зменшується до рівня у 2019 р. – 2,7 (на 1,2), а у 2020 – 1,1 (на 1,6).

Коефіцієнт покриття (загальний коефіцієнт ліквідності) характеризує достатність оборотних засобів для покриття своїх боргів. У 2018 р. вище норми 17,3 – це позитивне явище, у 2018 р. відбулося його значне збільшення на 5,8 і коефіцієнт має значення 23,1, проте у 2020 р. показник зменшився на 10 одиниць і склав 13,1 але суттєво перевищує мінімальне нормативне значення.

За проаналізованими даними можемо зробити висновок про ефективність діяльності підприємства. Підприємство ТОВ «Гарант-Агро 4» є платоспроможним підприємством, спостерігається зростання рівня його фінансової стійкості, зменшення частки дебіторської заборгованості позитивно впливає на обігові кошти та фінансовий стан підприємства. У 2020 р. на підприємстві отримано прибуток та рентабельність на рівні 25,8%, що є досить високим показником. Проведений аналіз ліквідності підприємства ТОВ «Гарант-Агро 4» показує, що воно має високий рівень ліквідності та майже всі коефіцієнти мають високі значення, більші за їх нормативне або оптимальне значення.

Отже, для визначення фінансових результатів підприємство періодично послідовно зіставляє доходи і витрати за всіма видами діяльності. У значній мірі фінансовий результат підприємства та можливості його подальшого розвитку залежать від такого об'єкта, як витрати. Вони є основним показником діяльності підприємства, який обмежує обсяг прибутку. Витрати визначають мінімальну ціну продукції, впливають на конкурентоспроможність підприємства. Умови ринкової економіки

вимагають дотримання оптимізації витрат (використання мінімальної їх кількості для випуску максимально якісної продукції) при здійсненні діяльності суб'єктами господарювання.

Собівартість продукції (послуг) є одним з основних якісних показників господарсько-фінансової діяльності підприємства. Виробнича собівартість продукції підприємства – це поточні витрати на виробництво продукції, виражені в грошовій формі. Повна собівартість продукції підприємства – це поточні витрати на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі. Таким чином, повна собівартість продукції підприємства – це її виробнича собівартість в сумі з адміністративними витратами і витратами на збут. Для аналізу собівартості сільськогосподарської продукції рослинництва доцільно розглянути її структуру (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Структура виробничої собівартості рослинництва

Статті витрат	2018 р.		2019 р.		2020 р.		2020 до 2018, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
1	2	3	4	5	6	7	8
Витрати – всього	49093	100	50536	100	112504	100	229,2
матеріальні витрати	33874	69,0	36724	72,7	93493	83,1	276,0
з них:							
- насіння та посадковий матеріал	6253	12,7	7237	14,3	10827	9,6	173,1
- мінеральні добрива	10095	20,6	7016	13,9	45054	40,0	446,3
- пальне та мастильні матеріали	7371	15,0	11700	23,2	32414	28,8	439,8
- електроенергія	521	1,1	680	1,3	1034	0,9	198,5
- паливо та енергія	1754	3,6	1744	3,5	303	0,3	17,3
- запасні частини, будівельні матеріали	3356	6,8	2282	4,5	720	0,6	21,5
- оплата послуг і робіт	4274	8,7	5367	10,6	3141	2,8	73,5
витрати на оплату праці	4890	10,0	4920	9,7	7460	6,6	152,6

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
відрахування на соціальні заходи	1818	3,7	1830	3,6	2657	2,4	146,1
Амортизація	1662	3,4	1922	3,8	2722	2,4	163,8
інші операційні витрати	6849	14,0	5140	10,2	6172	5,5	90,1

Частка витрат на оплату праці зменшилась із 10% до 6,6% впродовж 2018-2020 рр. По інших операційних витратах відмічається зниження частки їх у структурі виробничих витрат на 8,5%.

Збільшення питомої ваги матеріальних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції значною мірою пояснюється зростанням цін на оборотні засоби промислового характеру (добрива, отрутохімікати, нафтопродукти та ін.) і на виробничі послуги, що стосується самої структури матеріальних витрат (без амортизації основних засобів), то її динаміка свідчить про зростаючий диспаритет цін на продукцію промисловості та сільського господарства. З кожним роком зростала частка матеріальних витрат у структурі собівартості. Так, якщо в 2018 р. вона становила 69%, то в 2020 р. – 83,1%. Найбільшу частку серед витрат становили витрати на мінеральні добрива та паливно-мастильні матеріали – 40,0% і 28,8% відповідно в 2020 р. Це спричинено в основному зростанням їхньої вартості. Найнижча частка витрат в 2020 р. припадала на паливо та енергію – 0,3%, запасні частини та будівельні матеріали – 0,6% та електроенергію – 0,9%.

Отже, на величину собівартості рослинництва найбільше впливають обсяги мінеральних добрив та паливно-мастильних матеріалів, які використовуються у виробництві, адже на їхню частку припадало в 2020 р. 68,8% від всієї виробничої собівартості. Розглянемо структуру виробничої собівартості тваринництва (табл. 2.7).

По тваринництву, як і по рослинництву, найбільшу частку в структурі виробничої собівартості займають матеріальні витрати: 76,6% у 2018 р., 76,1% у 2019 р. та 86,9% у 2020 р. Якщо в 2018 і 2019 р. найбільшу частку в

структурі собівартості займали корми: 33,7% та 56,7% відповідно, то в 2020 р. лише 20,1%. Натомість частка паливно-мастильних матеріалів зросла з 2,4 % у 2018 р. до 28% у 2020 р. Частка заробітної плати в структурі собівартості знизилася з 9,4% у 2018 р. до 7,1% в 2020 р.

Розміри господарств повинні забезпечувати оптимальні обсяги виробництва продукції для досягнення високої ефективності галузей, раціонального використання трудових ресурсів, основних засобів, зниження собівартості продукції та підвищення продуктивності праці. Отже, рівень впливу обсягу виробництва на рівень витрат зумовлює наявність класифікаційного критерію їх поділу на постійні та змінні витрати.

Таблиця 2.7

Структура виробничої собівартості тваринництва

Статті витрат	2018 р.		2019 р.		2020 р.		2020 до 2018, %
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	
1	2	3	4	5	6	7	8
Витрати – всього	7543	100	6470	100	10023	100	132,9
матеріальні витрати	5778	76,6	4925	76,1	8706	86,9	150,7
з них:							
- корми	2540	33,7	3671	56,7	2016	20,1	79,4
- інша продукція с/г	44	0,6	46	0,7	65	0,6	147,7
- пальне та мастильні матеріали	180	2,4	206	3,2	2810	28,0	1561,1
- електроенергія	220	2,9	245	3,8	124	1,2	56,4
- паливо та енергія	85	1,1	92	1,4	78	0,8	91,8
- запасні частини, будівельні матеріали	1406	18,6	380	5,9	425	4,2	30,2
- оплата послуг і робіт	1303	17,3	285	4,4	2597	25,9	199,3
витрати на оплату праці	710	9,4	695	10,7	710	7,1	100,0

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8
відрахування на соціальні заходи	264	3,5	258	4,0	253	2,5	95,8
Амортизація	435	5,8	335	5,2	354	3,5	81,4
інші операційні витрати	356	4,7	257	4,0	-	-	-

Ціна реалізації продукції включає в себе собівартість і націнку (прибуток). Оскільки ціни формуються під впливом ринку і конкурентів, самотійно підприємство не може впливати на ціну, тому зниження собівартості виробництва – шлях до підвищення прибутковості підприємства. Прямо на собівартість, а отже і на кінцеві результати впливає врожайність. Чим вона вища, тим більше прибутку може отримати підприємство.

Головним критерієм раціональної структури посівних площ є досягнення високої продуктивності ріллі, максимального виходу конкурентоспроможної продукції з одиниці площі при найменших затратах праці і матеріально-грошових засобів на одиницю продукції. Отож, розглянемо основні економічні показники виробництва зернових та зернобобових, які наведені в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Основні економічні показники виробництва зернових та зернобобових

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення			
				+/-		%	
				2019/2018	2020/2019	2019/2018	2020/2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Урожайність, ц/га	49,8	69,5	55,4	19,7	-14,1	139,5	79,7
Посівна площа, га	4242	4288	4305	46	17	101,1	100,4
Валовий збір, ц	211161	298010	238512	86849	-59498	141,1	80,0
Виробничі витрати, тис. грн. - всього	32139	24641	41581	-7498	16940	76,7	168,7
в т.ч.							
на 1 га посівів, грн.	7576	5747	9659	-1829	3912	75,9	168,1

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4	5	6	7	8
на 1 ц продукції, грн.	152	83	174	-69	91	54,6	209,6
Повна собівартість 1 ц продукції, грн.	144	90	138	-54	48	62,5	153,3
Ціна реалізації 1 ц продукції, грн.	110	135	247	25	112	122,7	182,9
Очікуваний прибуток, тис. грн. - всього	- 6983,7	13378,3	26061,6	20362	12683,3	-191,7	195,0
в т.ч.							
на 1 га посівів, грн.	-1646	3120	6054	4766	2934	-189,5	194,0
на 1 ц продукції, грн.	-33	45	109	78	64	-136,4	242,2
Рентабельність виробництва, %	-23,0	50,1	79,4	73,1	29,3	-217,8	158,5

У 2018 р. врожайність зернових та зернобобових склала 49,8 ц/га, а у 2020 р. вже 55,4 ц/га. Висока собівартість (144 грн./ц) і низька ціна (110 ц/га) стали у 2018 р. причиною загальних збитків підприємства у розмірі 6983,7 тис. грн. На 1 ц продукції збиток становив 33 грн. Рентабельність у 2020 р. збільшилася порівняно із 2018 р. і становила – 79,4%.

Впродовж 2018-2020 рр. фінансові результати були позитивними, підприємство отримало прибуток. Так, у 2019 р. і він становив 13378,3 тис. грн., а у 2020 р. – 26061,6 тис. грн. Прибуток на 1 ц виробленої продукції в 2018-2019 рр. становив 45 і 109 грн. відповідно. Зростання прибутку спричинене вищими темпами зростання ціни і нижчими темпами зростання собівартості 1 продукції, що призвело до збільшення їхньої різниці.

Рентабельність у 2019 р. становила 50,1 %, а у 2020 р. аж 79,4%. Для порівняння, середня рентабельність зернових та зернобобових в Україні в 2020 р. становила 43,2%, тоді як в ТОВ «Гарант-Агро 4» – 79,4%, що на 36,2% більше, що свідчить про ефективне господарювання. Серед продукції тваринництва в ТОВ «Гарант-Агро 4» найбільшу частку в загальній виручці займає виробництво молока. Основні економічні показники виробництва

молока наведені в табл. 2.9.

Впродовж 2018-2020 рр. повна собівартість молока в ТОВ «Гарант-Агро 4» зросла з 296,4 грн./ц до 310 грн./ц. Незважаючи на це, рентабельність виробництва збільшилася з 20,9% до 44,2%, адже відбулося зростання ціни з 359 грн./ц у 2018 р. до 447 грн./ц у 2020 р.

Найвищого рівня рентабельності було досягнуто в 2019 р. – 63,5%. Основною причиною було зниження повної собівартості одиниці продукції з 296,4 грн. до 227 грн. Якщо в 2018 р. прибуток на 1 центнер продукції склав всього лише 62 грн., то в 2020 вже 137 грн.

Для порівняння середній рівень рентабельності виробництва молока в Україні в 2020 р. склав 12,8%, тоді як в ТОВ «Гарант-Агро 4» – 44,2%. Середня собівартість одного центнера молока по господарствах України склала 352,9 грн., тоді як в ТОВ «Гарант-Агро 4» 310 грн.

Отримання найбільшого прибутку при максимальному використанні наявних ресурсів і мінімальних витратах характеризують економічну ефективність виробництва. Цей економічний показник характеризує продуктивність праці і корисність використання сировини, матеріалів і виробничих потужностей.

Таблиця 2.9

Основні економічні показники виробництва молока

Показники	2018р.	2019р.	2020р.	Відхилення			
				+/-		%	
				2019/2018	2020/2019	2019/2018	2020/2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Середньорічний надій, ц/г	45,8	47,9	55,4	2,1	7,5	104,6	115,7
Кількість голів, г	230	227	224	-3	-3	98,7	98,7
Обсяг виробництва, ц	10543	10862	11555	319	693	103,0	106,4
Виробничі витрати, тис. грн., в т.ч.:	3041	2600	3790	-441	1190	85,5	145,8
на 1 голову, грн.	13222	11454	16920	-1768	5466	86,6	147,7
на 1 ц продукції, грн.	288	239	328	-49	89	82,9	137,2

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5	6	7	8
Повна собівартість 1 ц продукції, грн.	296,4	227	310	-69,4	83	76,6	136,6
Ціна реалізації 1 ц продукції, грн.	359	372	447	13	75	103,6	120,2
Очікуваний при-буток, тис.грн., в т.ч.:	653	1567,8	1581	914,8	13,2	240,1	100,8
на 1 голову, грн.	2840	6907	7061	4067	154	243,2	102,2
на 1 ц продукції, грн.	62	144	137	82	-7	232,3	95,1
Рентабельність виробництва, %	20,9	63,5	44,2	42,6	-19,3	303,8	69,6

Як свідчить світовий досвід, лідерство в конкурентній боротьбі одержує той, хто найбільш компетентний в асортиментній політиці, володіє методами її реалізації і може максимально ефективно нею керувати. Асортиментна політика – це формування та підтримка оптимальної структури товарів, які виробляються та реалізуються з врахуванням поточних та майбутніх цілей підприємства.

Добре продумана асортиментна політика не лише дозволяє оптимізувати процес оновлення товарного асортименту, але й слугує керівництву підприємства свого роду вказівником загальної спрямованості дій, дає змогу контролювати ситуації, які виникають в ході торговельної діяльності.

2.3 Аналіз стану управління бізнес-процесами на ТОВ «Гарант-Агро 4»

У зв'язку із вступом України до Світової організації торгівлі ТОВ «Гарант-Агро 4» у 2018-2019 рр. займалося приведенням підприємства до відповідних вимог. Скотарство в останні роки залишається з рядом проблем системного характеру. Продовжується скорочення поголів'я корів

знижується його концентрація.

На вітчизняному ринку спостерігається дефіцит якісного молока, продаж якого забезпечуватиме господарствам реальний прибуток. Вступ України до Світової організації торгівлі (СОТ) і, відповідно, необхідність приведення вітчизняних стандартів на молоко та молочні продукти у відповідність зі світовими вимогами й упорядкування назв продуктів зі складним сировинним складом, присвоєння їм кодів ОКП вплинуло на зміни ТОВ «Гарант-Агро 4».

Відповідно до змін в Законі України «Про молоко та молочні продукти» скасовуються норми щодо підтримки експорту, квотування виробництва і реалізації молока, створення фонду сприяння розвитку ринку молока. Виробникам молочної продукції важко просувати продукцію на зовнішні ринки через велику частку сировини невисокої якості, нерозвиненість системи управління якістю та контролю безпечності продукції. Щоб досягти європейських показників якості, необхідно виконати великий обсяг робіт як у напрямку поліпшення технології доїння, первинного охолодження молока, транспортування, так і в забезпеченні лабораторного контролю якості продукції. Якість сировини є основною складовою, від якої залежить фінансово-економічний стан як молочнотоварних ферм, так і молокопереробних підприємств. Тільки високоякісна сировина дає змогу виробляти конкурентоспроможну продукцію.

У ТОВ «Гарант-Агро 4» проведено реконструкцію молочної ферми для утримання 300 голів корів на прив'язному утриманні із застосуванням доїльної зали «Ялинка», встановленим молокопроводом для роздою корів та обладнанням для охолодження молока. На підприємстві запроваджено систему комп'ютеризованого індивідуального обліку продуктивності корів. Така система утримання дійного стада великої рогатої худоби є дуже поширеною на фермах США.

Перехід на прив'язне утримання поголів'я основного стада в скотарстві, як правило, пов'язаний з підвищенням рівня механізації виробничих

процесів. У 2017 р. було модернізовано велику механізовану ферму з 3 корівників довжиною 110 м і шириною 18 м кожний на 100 корів. У секціях корівників, з яких поголів'я має вільний вихід на вигульно-кормові майданчики, розміщено по 100 корів. На фермі є телятник місткістю 500 голів молодняку, ізолятор на 20 голів, доїльно-молочний блок, котельня, пункт штучного осіменіння тварин, гараж для тракторів і машин, службові та побутові приміщення.

Стадо корів з приплодом до 20-денного віку обслуговує бригада з 24 осіб (8 основних доярок, 4 доярки родильного відділення, 3 механізатори широкого профілю, 7 скотарів, 2 працівники ізолятора). Високий рівень механізації виробничих процесів, застосування раціональних форм організації виробництва дають змогу значно збільшити навантаження поголів'я на одного працівника. З розрахунку на одного працівника в обслуговуванні молочного стада воно становить 45-50 корів, а при прив'язному утриманні і машинному доїнні – 20-25 корів. При цьому спостерігається велика економія затрат праці (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Затрати праці при різних способах утримання корів на фермі

ТОВ «Гарант-Агро 4»

Показники	Прив'язне утримання і машинне доїння в бідони	Прив'язне утримання і застосування доїльної установки «Ялинка»
Затрати праці на одну корову за рік, люд.-год.	120	40
Кількість корів, яких обслуговує один працівник за 8-годинний робочий день	24	72

На даній молочній фермі використовують стаціонарні стрічкові кормороздавачі КЛК-75, РК-50 та ін. Ними роздають подрібнену зелену масу, силос, сінаж, кормові суміші і видаляють залишки корму із годівниць. Корм навантажують від мобільних кормороздавачів або конвеєром, зблокованим з кормоцехом. Перевага стаціонарних кормороздавачів перед тракторними

полягає в тому, що вони високопродуктивні, не потребують широких проходів, працюють безшумно.

Доїння корів – один із найбільш трудомістких процесів на молочній фермі. На нього припадає 25-35% усіх затрат праці, що пов'язані з доглядом за коровами. Трудомісткість доїння залежить від типу використовуваних доїльних установок, кратності доїння, тривалості проведення підготовчих і заключних операцій перед і після видоювання корови апаратом.

Застосування доїльних установок з молокопроводом порівняно з використанням переносних відер полегшує працю операторів машинного доїння, підвищує продуктивність праці, дає змогу одержувати молоко високого класу за чистотою, оскільки на всьому шляху проходження від корови до молочного танка воно герметично ізольоване від навколишньої мікрофлори. Якщо видоювання апаратом кожної корови з групи триває в середньому 4-6 хв., то доцільно доїти корів у молокопровід трьома апаратами. При доїнні у стійлах двома-трьома апаратами в молокопровід оператор може видоїти 22-25 корів за годину.

При молочній продуктивності корів понад 4000 кг на рік затрати праці на виробництво 1 ц молока становлять 3,5-4 люд./год. Технологія з прив'язним утриманням корів на автоматичних прив'язях і доїнням їх у доїльному залі на автоматизованих установках є прогресивною при даній реконструкції старої молочної ферми.

ТОВ «Гарант-Агро 4» вирішило проблему молочної ферми, обладнуючи молочнотоварні ферми сучасним устаткуванням і в такий спосіб закріплюють за собою сировинну зону. Окремі молокозаводи купують для господарств своєї сировинної зони устаткування (комплекти доїльних установок, холодильні танки, частково модернізують вітчизняне устаткування). Таким чином, молокозаводи беруть на себе функції дилера. Продуктивність корів на фермах із встановленим устаткуванням суттєво зростає. Усі підприємства, де встановлено устаткування, продають молоко тільки вищого сорту.

Висновок до розділу 2

Розглянуто діяльність сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю ім. Гришка, яке складається з двох видів виробництва – рослинництва і тваринництва. Предметом діяльності підприємства є вирощування, заготівля, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції, в тому числі рослинництво, тваринництво та інші напрями.

Станом на 2020 р. ТОВ «Гарант-Агро 4» є платоспроможним підприємством, спостерігається зростання рівня його фінансової стійкості, зменшення частки дебіторської заборгованості позитивно впливає на обігові кошти та фінансовий стан підприємства. У 2020 р. на підприємстві отримано прибуток та рентабельність на рівні 25,7%, що є досить високим показником. Проведений аналіз ліквідності підприємства ТОВ «Гарант-Агро 4» показує, що воно має високий рівень ліквідності та майже всі коефіцієнти мають високі значення, більші за їх нормативне або оптимальне значення.

Ефективне ведення сільськогосподарського бізнесу можливе лише за умови застосування добре організованих та економічно обґрунтованих методів з застосуванням прогресивних технологій. Оскільки у ТОВ «Гарант-Агро 4» велику частку виробництва займає рослинництво, тому необхідний перехід на інноваційний спосіб виробництва, який доцільно спрямувати на освоєння нових сегментів органічного виробництва саме у рослинництві.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКАНАЛЕННЯ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ТОВ «ГАРАНТ-АГРО 4»

3.1 Покращення ефективності господарювання як основа підвищення доходності підприємства

В умовах ринкової економіки прибуток є основою економічно-соціального розвитку суб'єктів господарювання. Саме завдяки отриманню прибутку підприємство має можливість купувати нове устаткування, приміщення, транспорт. Тобто тільки завдяки прибутку може відбуватись розширене відтворення.

Основними факторами зростання прибутку підприємства є:

- зростання реалізації продукції;
- зниження собівартості продукції;
- зниження різного характеру витрат та збитків.

Проаналізуємо вплив даних факторів на розмір прибутку в умовах ТОВ «Гарант - Агро 4». У дослідженні було визначено, що відбувається незначне скорочення показників виручки від реалізації на 0,29%. Це зниження відбулося за рахунок зниження обсягів реалізації та зниження цін на деякі види продукції. Але в цілому собівартість продукції, яку виробляє аналізоване підприємство має тенденцію до зростання. Було встановлено, що спостерігається зростання прибутку на 24,07%. Це обумовлено зростанням обсягів реалізації продукції та зростом цін на цю продукцію. Собівартість реалізованої продукції зросла на 32,31%.

Аналіз собівартості продукції, робіт та послуг має виключно важливе значення для забезпечення можливостей зростання прибутку суб'єктів господарювання. Він дозволяє з'ясувати тенденції зміни цього показника, виконання плану по його рівню, визначити вплив показників на його приріст

та на цій основі дати оцінку роботи підприємства по використанню можливостей і встановити резерви зниження собівартості продукції.

Для аналізу собівартості продукції важливе значення має дослідження міри використання виробничих потужностей підприємства. Розглянемо конкретну ситуацію на ТОВ «Гарант-Агро 4». В аналізованому періоді виробнича потужність підприємства склала 21357,7 тис. тон продукції. У складі виробничих витрат у собівартості продукції були виділені умовно-постійні витрати, які склали 6438,3 тис. грн. у досліджуваному періоді. Ці витрати не залежать від обсягів продукції та використання виробничих потужностей і завжди залишаються незмінними. А змінні витрати на вироблену продукцію збільшуються із зростанням використання виробничих потужностей. Усі витрати на собівартість виробленої продукції приведені у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Моделювання витрат на собівартість продукції ТОВ «Гарант - Агро 4»*

Випуск продукції		Товарна продукція, тис. грн.	Умовно-постійні витрати, тис. грн.	Змінні витрати, тис. грн.	Собівартість продукції, тис. грн.	Питома вага умовно-постійних витрат у собівартості продукції, %	Питома вага змінних витрат у собівартості продукції, %
при рівні використання ВП, %	тис. тон						
10	675756	68592,58	6438,3	42556,4	48994,7	13,1	86,9
20	1351512	128171,54	6438,3	85112,8	91551,1	7,0	93,0
30	2027268	187750,5	6438,3	127669,2	134107,5	4,8	95,2
40	2703024	247329,46	6438,3	170225,6	176663,9	3,6	96,4
50	3378780	306908,42	6438,3	212782	219220,3	2,9	97,1
60	4054536	366487,38	6438,3	255338,4	261776,7	2,5	97,5
70	4730292	426066,34	6438,3	297894,8	304333,1	2,1	97,9
80	5406048	485645,3	6438,3	340451,2	346889,5	1,9	98,1
90	6081804	545224,26	6438,3	383007,6	389445,9	1,7	98,3
100	6757560	604803,22	6438,3	425564	432002,3	1,5	98,5

*Складено на основі даних ТОВ «Гарант-Агро 4»

З підвищенням використання виробничих потужностей підрозділу ТОВ «Гарант - Агро 4» питома вага умовно-постійних витрат буде зменшуватись відносно вартості тони продукції. Змінні витрати на

виробництво продукції змінюються у загальному обсязі пропорційно виробленої продукції. У склад змінних витрат також входять різні господарчі та технологічні витрати, які на залежать від зміни обсягів виробництва продукції, тобто залишаються незмінними, наприклад, електрична енергія, паливо тощо. У складі змінних витрат ми можемо виділити постійні технологічні витрати та загальні питомі витрати, які зростають при збільшенні виробництва продукції, тобто при збільшенні використання виробничих потужностей і складають 32,86 тис. грн. також при збільшенні обсягів виробництва питома вага постійних технологічних витрат зменшується (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Моделювання розрахункових техніко-економічних показників

ТОВ «Гарант - Агро 4»

Рівень використання ВП, %	Умовно-постійні витрати, тис. грн.	Змінні витрати		Собівартість товарної продукції, тис. грн.	Собівартість одиниці продукції (1 т), тис. грн.	Питома вага постійних технологічних витрат у змінних витратах, %
		постійні технологічні витрати на одиницю випуску продукції (1т), тис. грн.	на випуск товарної продукції, тис. грн.			
1	2	3	4	5	6	7
10	54328,6	3286,6	105436,4	159765,0	236,4	3,12
20	54328,6	3286,6	210872,8	265201,4	196,2	1,56
30	54328,6	3286,6	316309,2	370637,8	182,8	1,04
40	54328,6	3286,6	421745,6	476074,2	176,1	0,78
50	54328,6	3286,6	527182,0	581510,6	172,1	0,62
60	54328,6	3286,6	632618,4	686947,0	169,4	0,52
70	54328,6	3286,6	738054,8	792383,4	167,5	0,45
80	54328,6	3286,6	843491,2	897819,8	166,1	0,39
1	2	3	4	5		7
90	54328,6	3286,6	948927,6	1003256,2	165,0	0,35
100	54328,6	3286,6	1054364,0	1108692,6	164,1	0,31

*Складено на основі даних ТОВ «Гарант-Агро 4»

Встановлено, що собівартість одиниці продукції зменшується при зростанні рівня використання виробничих потужностей на підприємстві. Таким чином, підприємство має можливість збільшувати свій прибуток в залежності від використання (завантаження) своїх виробничих потужностей.

Таким чином, ми бачимо, що із зростанням міри використання виробничих потужностей постійні витрати не змінюються, загальні змінні витрати зростають, але собівартість одиниці продукції зменшується. При цьому постійні технологічні витрати, які входять у склад змінних витрат також є постійними, ці витрати можуть змінюватись лише у випадку удосконалення технологічних процесів на підприємстві, застосування новітніх технологій та прогресивного устаткування, а також зміни номенклатури продукції, яка випускається. Підвищення рівня використання виробничих потужностей не впливає на цей показник.

Отже, визначено, що з підвищенням рівня використання виробничих потужностей підприємства знижується собівартість продукції, отже знижується ціна на товарну продукцію. Так як, виробництво продукції в натуральному вираженні зростає, ми можемо бачити зростання виручки від реалізації, табл. 3.3.

В аналізованому періоді підприємство використовує свої виробничі потужності на 50%, собівартість 1 т продукції складає 172,10 тис. грн. Якщо воно планує збільшення виручки від реалізації, а тим самим і прибутку підприємства, то йому слід використовувати свої виробничі потужності найоптимальніше.

Таблиця 3.3

Моделювання розрахунків виручки від реалізації продукції

ТОВ «Гарант - Агро 4»*

Випуск продукції		Собівартість 1 т продукції, тис. грн.	Собівартість товарної продукції, тис. грн.	Ціна 1 т продукції, тис. грн.	Виручка від реалізації, тис. грн.
при рівні використання ВП, %	тис. тон				
1	2	3	4	5	6
10	675756	236,40	159765,00	330,96	4472964,12
20	1351512	196,20	265201,40	274,68	7424666,32
30	2027268	182,80	370637,80	255,92	10376368,53
40	2703024	176,10	476074,20	246,54	13328070,74
50	3378780	172,10	581510,60	240,94	16281665,06
60	4054536	169,40	686947,00	237,16	19231475,16
70	4730292	167,50	792383,40	234,50	22185069,48
80	5406048	166,10	897819,80	232,54	25142448,04

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6
90	6081804	165,00	1003256,20	231,00	28097934,48
100	6757560	164,10	1108692,60	229,74	31049636,69

**Складено на основі даних ТОВ «Гарант-Агро 4»*

Підприємство планує зменшення собівартості 1 т продукції до 166,10 тис. грн. Тому воно повинне використовувати свої виробничі потужності на 70%. Виручка від реалізації продукції може зрости до 221855069,48 тис. грн. за рахунок збільшення випуску товарної продукції в натуральному вираженні.

Таким чином, ми спостерігаємо прямо пропорційну залежність між зростанням використання виробничих потужностей і зростанням виручки від реалізації, рис. 3.1.

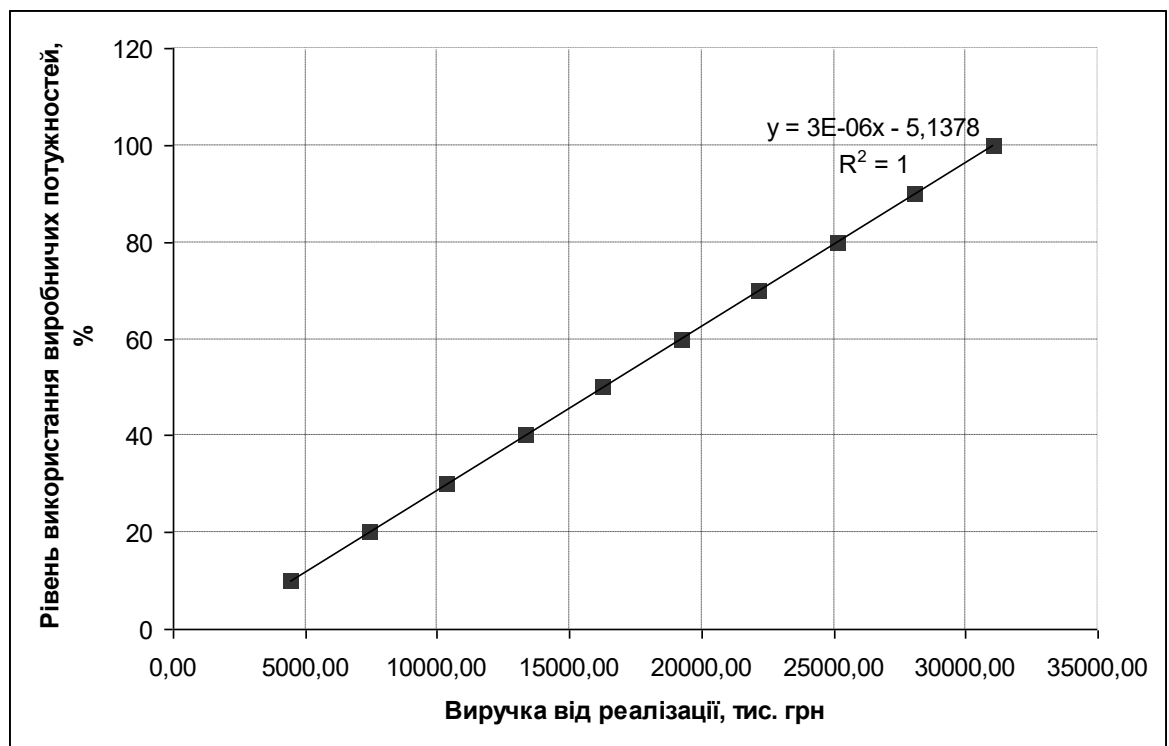


Рис. 3.1. Кореляційно-регресійна залежність виручки від реалізації від рівня використання виробничих потужностей ТОВ «Гарант - Агро 4»

**Складено на основі даних ТОВ «Гарант-Агро 4»*

З рис. 3.1 ми бачимо, що при зростанні використання виробничих

потужностей зростає виручка від реалізації. Тому підприємству слід збільшувати рівень використання своїх виробничих потужностей до такого рівня, що воно мало змогу стабільно розвиватися та бути розвиненим підприємством.

Якщо ми збільшуємо реалізацію продукції за рахунок нарощування обсягів виробництва (збільшенням рівня використання виробничих потужностей) та за рахунок зниження собівартості продукції, то на ті ж самі гроші ми зможемо випустити більше продукції та отримати більший прибуток. Основні напрями збільшення прибутку будуть наступні:

- збільшення обсягів виробництва, завдяки чому зменшуються витрати на виробництва однієї одиниці продукції;
- упровадження новітнього устаткування, що сприяє економії живої праці і як наслідок скорочення витрат на заробітну плату;
- зміна ринкових цін на ресурси та продукцію, що реалізується на ринку.

Також підприємству треба постійно вдосконалювати економічний механізм формування прибутку. Це слід у наступних напрямках:

- при веденні господарської діяльності необхідно виходити з того, що основними джерелами збільшення суми прибутку є збільшення обсягу реалізації продукції, зниження її собівартості, підвищення якості товарної продукції, реалізація її на більш вигідних ринках збуту;
- на підприємстві, перш за все, необхідно дотримання високої виконавчої дисципліни, строге дотримання укладених договорів на виконання робіт;
- керівництву підприємства слід приділяти максимум уваги щодо проведення масштабної й ефективної політики в області підготовки персоналу, що являє собою особливу форму вкладення капіталу;
- необхідно більше уваги приділяти підвищенню швидкості руху оборотних коштів, скороченню усіх видів запасів, домагатися максимально швидкого просування готових виробів від виробника до споживача;

– слід поліпшувати якість продукції, що приведе до конкурентноздатності і зацікавленості вибору даного підприємства замовниками;

– скорочення витрат на виробництво можна досягти за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, економічного використання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, устаткування.

3.2 Використання методу обліку собівартості на основі граничного доходу за товаром

Значна кількість українських фермерських господарств, зайнятих національним сільськогосподарським виробництвом, диверсифікована - вони виробляють різні види продукції. Поточна ситуація на ринку змушує підприємства розширювати асортимент своєї продукції та шукати відповідні види діяльності. Це стратегічний важливий . Однак той, хто його взяв, повинен бути готовим до більш складного процесу розрахунку собівартості продукції. Отже, на практиці виявляється проблемою розрахувати реальну вартість різної продукції шляхом аналізу вартості кожної продукції на основі розподілу непрямих витрат. Така ситуація виникає через те, що непрямі витрати не можна віднести до конкретного об'єкта, а лише до обраної бази.

У працях Н. С. Андрющенко [1], С. Ф. Голов [16-18], Б. В. Мельничук та Л. В. Нападовська [53] досить глибоко висвітлюють проблему розподілу непрямих витрат при визначенні вартості сільськогосподарської продукції. У розвинених країнах існують такі найпоширеніші основи розподілу непрямих витрат: робочий час [14], пряма заробітна плата виробничих робітників [27], відпрацьовані години виробничими робітниками чи обладнанням, або виручка від реалізації.

Дані управлінського обліку можуть бути найбільш інформативними та корисними лише в тому випадку, якщо вони реєструються регулярно [41]. У цьому випадку управлінська звітність стає важливим елементом планування,

контролю та досягнення ефективності сільськогосподарського виробництва [70].

В сільськогосподарському підприємстві організація системи управлінського обліку безпосередньо залежить від характеру сільськогосподарського виробництва, класифікації виробничих процесів, вирощування та/або технологій розведення тварин та профілю сільськогосподарського підприємства [14; 27].

Сучасні економісти виділяють собівартість продукції як одну із складових економічної стабільності підприємства. Вони визначають економічну стабільність як наявність конкурентних переваг, заснованих на відповідності матеріальних, фінансових, робочих, технологічних можливостей та організаційної структури підприємства його стратегічним цілям. У цьому випадку вартість продукції складається з урахуванням кожного критерію економічної стабільності і є важливою частиною конкурентної переваги [48].

Таким чином, визначення собівартості продукції є не лише способом обчислення фінансової складової виробництва (доходу/витрат), а й одним із критеріїв стабільності підприємства в контексті сучасного ринку. У зв'язку з цим прибутковість суб'єктів господарювання, як правило, залежить від розрахунку собівартості продукції.

Отже, виникають невирішені аспекти поширеної проблеми. Кожен підхід може застосовуватися за сприятливих індексів, зафіксованих стосовно певної економіки, але проблема розподілу витрат полягає в тому, що не існує багатостороннього підходу. Усі вони призначені для конкретних випадків.

Отже, стає доцільним визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції на основі оптимального розподілу непрямих витрат.

Теоретичні та методологічні основи досліджень включають теорію регулювання розвитку сільськогосподарського виробництва в рамках безлічі

процесів управління та інтеграції, а також вітчизняні та зарубіжні наукові праці в галузі сільськогосподарського виробництва.

Розділ висновків був написаний після узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду, а також після застосування абстрактно-логічних, аналітичних та економіко-статистичних методів (зокрема, методу економічних групувань та порівняльного аналізу).

ТОВ «Гарант - Агро 4» спеціалізується на продажу рослинництва та продукції тваринництва. Однак значна частина виручки від продажів спрямовується на рослинництво (пшениця, ячмінь та соняшник). Стандартна вартість продукції компанії попередньо встановлюється шляхом застосування бази непрямих розподілів витрат, призначеної для розподілу витрат на збут. Цей підхід полягає в тому, що прямі та непрямі витрати враховуються при обчисленні собівартості продукції за відсотком доходу від реалізації.

В умовах ТОВ «Гарант - Агро 4» прямі витрати, призначені на рослинництво, включають: витрати на заробітну плату та витрати (насіння, паливно-мастильні матеріали, добрива та засоби захисту рослин). У міру заробітку гроші вони безпосередньо розподіляються на об'єкт калькуляції витрат, а саме - на конкретний товар. Ці гроші накопичуються на *виробничому* рахунку 23.

Непрямі витрати (витрати на електроенергію, витрати на амортизацію, організаційні витрати, витрати на збут та просування тощо) накопичуються на Рахунку 9.

Відповідно до існуючого підходу, непрямі витрати розподіляються на продукцію відповідно до їх частки в загальному обсязі продажів.

Такий підхід до розподілу витрат дозволив ТОВ «Гарант - Агро 4» встановити справедливу вартість продукції з урахуванням наступного:

- непрямі витрати розподіляються в однакових кількостях на всі товари з однаковою місткістю - не має значення, як цей товар позиціонується, як довго він іде або яка його вартість щодо прямих витрат;

– прямі витрати розподіляються або в однакових розмірах (зарплата, паливно-мастильні матеріали), або в незначно різних обсягах (насіння, добрива, захисні засоби).

У 2020 р. топ-менеджмент компанії вирішив розширити коло діяльності компанії, а саме - налагодити виробництво продукції тваринництва. У цьому випадку не потрібні були значні фінансові вкладення, оскільки залишилися площі для худоби та техніка для вирощування кормів.

Однак ТОВ «Гарант - Агро 4» зіткнулось із ситуацією, коли єдину базу розподілу непрямих витрат не можна було застосовувати до рослинництва та продукції тваринництва окремо. Розподіл непрямих витрат за надходженнями не враховує постійних витрат, які набагато вищі у тваринництві, ніж у рослинництві. Крім того, система сівозміни збагатилася новими культурами (кормовим буряком та кукурудзою) із впровадженням продукції тваринництва.

Частина продукції (5-10%) була продана. Тому суттєво збільшені (+18%) непрямі витрати були розподілені лише на ту продукцію, яка була продана. Однак у 2006 р. було продано лише 12% продукції тваринництва. Це призвело до зростання собівартості рослинницької продукції (+ 8%), а також до значного зменшення граничного доходу (- 24,7%). Слід зазначити, що ринкові ціни суттєво різняться, коли йдеться про продукцію рослинництва та тваринництва, для яких характерні неідентичні процеси виробництва.

Аналіз результативності діяльності компанії показав, що непрямий розподіл витрат за продажами був неправильним підходом і мав на увазі перегляд облікової політики у сфері розподілу непрямих витрат (Податковий кодекс України) не більше одного разу на рік.

Запропоновано застосувати принципово новий підхід до розподілу непрямих витрат. Цей підхід включає два рівні розподілу на основі граничного доходу за товаром.

Усі непрямі витрати спочатку розподіляються за видами діяльності

(рівень I). Введена схема розподілу застосовується в рамках таких видів діяльності підприємства: розподіл витрат за граничним доходом (рівень II).

Припустимо, якщо взяти за основу граничний рівень доходу, підприємство розподілить непрямі витрати на товари, які не лише приносять більший прибуток, а й покривають постійні витрати.

Рівень I. Розподіл витрат за видами діяльності.

Наступні кроки були зроблені перед тим, як вибрати найбільш сприятливу базу для розподілу непрямих витрат за видами діяльності.

Ми проаналізували собівартість основних продуктів рослинництва та тваринництва за допомогою різних варіантів непрямого розподілу витрат, табл. 3.4. Ми також запропонували встановити загальну вартість продукції після розрахунку експлуатаційних витрат та витрат на збут (рахунки 92 та 93 відповідно) відповідно до бази загальних виробничих витрат (рахунок 91).

Таблиця 3.4

Непрямий розподіл витрат за видами діяльності та різними підходами:
порівняння даних для ТОВ «Гарант - Агро 4»*

Діяльність	Основні дані для вибору бази непрямого розподілу витрат			
	Продаж, тис. грн.	Вартість матеріалів, тис. грн	Граничний дохід, тис. грн	Вклад праці, тис. осіб год
Рослинництво	15857,6	6400	6983,6	27
Тваринництво	2152,4	1350	1856,4	29,7
Всього	18020	7750	8840	56,7
Коефіцієнт розподілу витрат на рівні рослинництва (C _c)	88	82,5	79	47,6
Коефіцієнт розподілу витрат на рівні виробництва продукції тваринництва (C _t)	12	17,5	21	52,4
Всього	100,0	100,0	100,0	100,0

*Складено на основі даних ТОВ «Гарант-Агро 4»

Це сприятиме ефективному прийняттю рішень.

Перелік застосованих баз розподілу:

- за продажами, тис. грн.;

- за витратами на матеріали, тис. грн.;
- за граничним доходом, тис. грн.;
- за затратами праці, тис. осіб / год.

Як відображено в табл. 3.4, вартість рослинницької продукції (коефіцієнт розподілу витрат C_c) буде відрізнятися на основі в діапазоні від 47,6% (за затратою праці) до 88% (за обсягом продажів).

Потім непрямі витрати були розподілені щодо всіх загальних та визначених баз розподілу (4 підходи) в рамках бухгалтерського обліку, табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Розподіл непрямих витрат між бізнес-рахунками (ТОВ «Гарант - Агро 4»)

	Діяльність	Продаж, тис. грн	Вартість матеріалів, тис. грн	Граничний дохід, тис. грн	Вклад праці, тис. чол. год
		Щодо коефіцієнта розподілу витрат			
Рахунок 91	Рослинництво	924,0	866,3	829,5	499,8
	Тваринництво	126,0	183,8	220,5	550,2
Всього		1050,0	1050,0	1050,0	1050,0
Рахунок 92	Рослинництво	994,4	932,3	892,7	537,9
	Тваринництво	135,6	197,8	237,3	592,1
Всього		1130,0	1130,0	1130,0	1130,0
Рахунок 93	Рослинництво	931,0	872,9	835,8	503,6
	Тваринництво	127,0	185,2	222,2	554,4
Всього		1058,0	1058,0	1058,0	1058,0
Сукупні непрямі витрати, розподілені на рослинництво		2849,4	2671,4	2558,0	1541,3
Сукупні непрямі витрати, розподілені на виробництво продукції тваринництва		388,6	566,7	680,0	1696,7

*Складено на основі даних ТОВ «Гарант-Агро 4»

Усі непрямі витрати, накопичені на рахунках бізнесу, розподіляються відповідно до вищезазначених підходів, згідно з табл. 3.5 (коефіцієнти розподілу витрат). Аналіз результатів показує, що різні підходи сприяють різним витратам на продукцію як у рослинництві, так і у тваринництві. Компанія має право вибрати підхід на власний розсуд. У випадку, коли компанія продовжить застосовувати існуючий підхід (за рахунок продажу), значна частина непрямих витрат буде нарахована на

рослинництво (88%). У разі розподілу витрат за витратами праці найбільша частина непрямих витрат (52,4%) буде розподілена на продукцію тваринництва. У будь-якому випадку ціна та показники якості залишаються без уваги. Введений метод розподілу витрат, заснований на граничному підході, дозволить зменшити непрямі витрати, виділяється на рослинництво на 9% та мінімізує кількість недоліків, властивих іншим підходам. Результат такий, оскільки норма прибутку худоби хороша (21% загалом), незважаючи на незначні продажі (12%).

Наступний є II рівень. Отже, витрати на продукцію розподілялись за продажами в рамках діяльності ТОВ «Гарант-Агро 4» за подібним алгоритмом.

Результати другого рівня непрямого розподілу витрат ще раз підтверджують, що різні підходи до непрямого розподілу витрат сприяють різному встановленню собівартості продукції, табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Непрямий розподіл витрат на виробничу одиницю за різними основами розподілу витрат у межах кожного виду діяльності*

№	Діяльність / Назва продукту	Продаж, тис. грн		Вартість матеріалів, тис. грн		Граничний дохід, тис. грн		Вклад праці, тис. чол. і од.	
		Грн/т	Співвідношення, %	Грн/т	Співвідношення, %	Грн/т	Співвідношення, %	Грн/т	Співвідношення, %
1	Непрямі витрати, розподілені на рослинництво	2849,4	100	2671,4	100	2558,0	100	1541,3	100
	Зерно озимої пшениці	1675,4	58,8	683,9	25,6	480,9	18,8	439,2	28,5
	Ячмінне зерно	222,3	7,8	272,5	10,2	319,7	12,5	331,4	21,5
	Насіння	501,5	17,6	913,6	34,2	1117,8	43,7	382,2	24,8
	Кукурудза	450,2	15,8	801,4	30,0	639,6	25,0	388,4	25,2
2	Непрямі витрати, розподілені на виробництво	388,6	100	556,7	100	680,0	100	1695,7	100
	Вирощування свиней у живій вазі	353,2	90,9	248,8	43,9	193,8	28,5	699,0	41,2
	Свинарство (приріст виробництва)	35,4	9,1	317,9	56,1	486,2	71,5	997,7	58,8

*Складено на основі даних ТОВ «Гарант-Агро 4»

Якщо непрямі витрати розподіляються на продаж, то найбільша частина непрямих витрат буде розподілена на зерно озимої пшениці (55,8%) та вирощування свиней (90,9%).

У випадку розподілу витрат за матеріальними витратами насіння соняшнику посідає перше місце у рослинництві (34,2%), тоді як свинарство лідирує у тваринництві (56,1%). У той же час насіння соняшнику залишається лідируючим, коли витрати розподіляються на граничний дохід (43,7%). Подібна ситуація спостерігається і у випадку третього підходу: у тваринництві 71,5% усіх непрямих витрат припадає на свинарство.

Якщо непрямі витрати розподіляються за витратами праці, то найбільша частина непрямих витрат буде розподілена на зерно озимої пшениці (у рослинництві) та свинарство (у тваринництві). Таким чином, підприємство має можливість регулювати собівартість продукції та доходи від реалізації, обравши один із запроваджених підходів, оскільки наші розрахунки показують, що вартість продукції містить високу частку непрямих витрат, табл. 3.7.

У разі розподілу витрат за граничним доходом більшість із них розподіляється на товари, що приносять більший прибуток і покривають певну частину прямих витрат. У рослинництві таким продуктом було визначено насіння соняшнику, тоді як у тваринництві - поросяткам було визначено прибутковий продукт. Однак вартість тваринницької продукції при цьому підході майже не максимізується, хоча максимізується підходом, застосованим у ТОВ «Гарант-Агро 4». Подібні результати отримуються у разі непрямого розподілу витрат за витратами на матеріали. Однак у цьому випадку виручка від реалізації та частка прямих витрат залишаються без уваги. Згідно з результатами досліджень, непрямий розподіл витрат за граничним доходом сприяє встановленню справедливої вартості продукції.

Таблиця 3.7

Частка непрямих витрат, розподілених на виробничу одиницю за різними базами розподілу витрат в рамках діяльності
ТОВ «Гарант-Агро 4», грн за тонну

№	Діяльність / Назва продукту	Продаж, тис. грн		Вартість матеріалів, тис. грн		Граничний дохід, тис. грн		Вклад праці, тис. чол. год	
		Вартість товару за вирахуванням непрямих витрат, грн	Загальні непрямі витрати, грн	Вартість товару за вирахуванням непрямих витрат, грн	Загальні непрямі витрати, грн	Вартість товару за вирахуванням непрямих витрат, грн	Загальні непрямі витрати, грн	Вартість товару за вирахуванням непрямих витрат, грн	Загальні непрямі витрати, грн
1	Корпоративна вартість продукції								
	Зерно озимої пшениці	266	1675,4	266	683,9	266	480,9	266	439,2
	Ячмінне зерно	212	222,3	212	272,5	212	319,7	212	331,4
	Насіння	463	501,5	463	913,6	463	1117,8	463	382,2
	Кукурудза	351	450,2	351	801,4	351	639,6	351	388,4
2	Вартість продукції тваринництва								
	Вирощування свиней у живій вазі	33260	353,2	33260	248,8	33260	193,8	33260	699,0
	Свинарство (приріст виробництва)	47011	35,4	47011	317,9	47011	486,2	47011	997,7

*Складено на основі даних ТОВ «Гарант-Агро 4»

Наведені вище розрахунки показують, що при існуючому підході до розподілу непрямих витрат лєвова частка цих витрат нараховується на вирощування зерна озимої пшениці та свиней у живій вазі, табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Вартість продукції, розрахована за різних підходів до розподілу витрат ТОВ «Гарант-Агро 4», грн. за тону

№	Діяльність / Назва продукту	Продаж, тис. грн	Вартість матеріалів, тис. грн	Граничний дохід, тис. грн	Вклад праці, тис. чол. год
1	Корпоративна вартість продукції				
	Зерно озимої пшениці	1941,4	949,9	746,9	705,2
	Ячмінне зерно	434,3	484,5	531,7	543,4
	Насіння	964,5	1376,6	1580,8	845,2
	Кукурудза	801,2	1152,4	990,6	739,4
2	Вартість продукції тваринництва				
	Вирощування свиней у живій вазі	33959	33508,8	33453,8	33613,2
	Свинарство (приріст виробництва)	47046,4	47328,9	47497,2	48008,7

**Складено на основі даних ТОВ «Гарант-Агро 4»*

Діяльність компанії оцінюється за допомогою показників рентабельності. Давайте порівняємо (через рентабельність продажів), як рентабельність ТОВ «Гарант-Агро 4» зміниться за сферами діяльності у випадку фактичного підходу до розподілу непрямих витрат.

У зазначеному випадку середня рентабельність продажів (виробництво рослинництва) зросла на 7,7%. Це суттєва зміна для будь-якого підприємства, що працює на тому ж рівні, що і ТОВ «Гарант-Агро 4».

Таке зростання було спричинене збільшенням рентабельності продажів озимої пшениці, а також незначним зменшенням рентабельності всіх інших продуктів (крім насіння соняшнику, рентабельність продажу яких зменшилась більш ніж на 20%). Соняшник виявився продуктом з високою нормою прибутку. Таким чином, на нього розподілялася найбільша частина непрямих витрат.

Оригінальний підхід дозволить знизити рентабельність продажу

худоби на 0,2%. Така зміна не є суттєвою порівняно зі збільшенням цього показника у випадку з рослинництвом. Зменшення відбудеться через зменшення рентабельності продаж свиней (-0,9%), що не може покрити збільшення рентабельності продажу свинини.

Вартість товару аналізується шляхом вирішення наступних основних проблем [29]:

- оцінка реалізації плану витрат на продукцію на підприємстві та щодо певної продукції;
- аналіз причин фактичного відхилення витрат за рахунками та певною продукцією;
- виявлення резервів зниження собівартості продукції та розробка відповідних заходів щодо їх використання.

Слід зазначити, що послаблення контролю над вартістю продукції може спричинити внутрішню загрозу для економічної стабільності.

Рекомендується запровадити внутрішній аудит, щоб зменшити ризик помилок, який може виникнути під час розрахунку собівартості продукції та оцінки діяльності підприємства. Внутрішній аудит повинен бути проведений до підготовки бухгалтерської звітності. Це також підвищить економічну стабільність підприємства.

Висновки до 3 розділу.

Результати досліджень показали, що розподіл непрямих витрат за граничним доходом дозволяє встановити справедливі витрати на продукцію ферми. Такий розподіл витрат базується на прибутках, які підприємство отримує від певної продукції, і частці прямих витрат, розподілених на них. Ми вважаємо, що такий підхід сприяє справедливим витратам, оскільки частка непрямих витрат, що визначають собівартість продукції, зміниться після зменшення або збільшення доходу від продажу.

ВИСНОВКИ

Аналіз джерел економічної літератури дозволяє зробити висновок, що нерідко автори, висвітлюючи проблеми витрат, використовують «витрати» і поняття «самовитрати» в однаковому значенні, або в різному тлумаченні. У міру вираження витрат як самостійні витрати, роблять ряд економістів ці поняття рівні. Інші не погоджуються з цією думкою і впевнені в протилежній ідеї.

Узагальнюючи зазначені визначення концепція витрат, ми можемо зробити висновок, що немає єдиного підходу для визначення сутності поняття витрат в економічній літературі, воно є неоднозначним, іноді суперечливим і має певні недоліки. На наш погляд, раціонально називати акції, основні фонди, праця та інтелектуальні ресурси а також скорочення (виплати) зобов'язань суб'єкти господарювання до бюджету, кредиторів та інші юридичні та фізичні особи повністю або частково використовуються в процесі економіко-фінансових діяльності суб'єкти господарювання, як витрати.

Розглянуто діяльність сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю ім. Гришка, яке складається з двох видів виробництва – рослинництва і тваринництва. Предметом діяльності підприємства є вирощування, заготівля, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції, в тому числі рослинництво, тваринництво та інші напрями.

Станом на 2018 р. ТОВ «Гарант-Агро 4» є платоспроможним підприємством, спостерігається зростання рівня його фінансової стійкості, зменшення частки дебіторської заборгованості позитивно впливає на обігові кошти та фінансовий стан підприємства. У 2018 р. на підприємстві отримано прибуток та рентабельність на рівні 25,7%, що є досить високим показником. Проведений аналіз ліквідності підприємства ТОВ «Гарант-Агро 4» показує, що воно має високий рівень ліквідності та майже всі коефіцієнти мають високі значення, більші за їх нормативне або оптимальне значення.

Ефективне ведення сільськогосподарського бізнесу можливе лише за

умови застосування добре організованих та економічно обґрунтованих методів з застосуванням прогресивних технологій. Оскільки у ТОВ «Гарант-Агро 4» велику частку виробництва займає рослинництво, тому необхідний перехід на інноваційний спосіб виробництва, який доцільно спрямувати на освоєння нових сегментів органічного виробництва саме у рослинництві.

Результати досліджень показали, що розподіл непрямих витрат за граничним доходом дозволяє встановити справедливі витрати на продукцію ферми. Такий розподіл витрат базується на прибутках, які підприємство отримує від певної продукції, і частці прямих витрат, розподілених на них. Ми вважаємо, що такий підхід сприяє справедливим витратам, оскільки частка непрямих витрат, що визначають собівартість продукції, зміниться після зменшення або збільшення доходу від продажу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрющенко, Н.С. (2017). Непрямий розподіл витрат на рівні сільськогосподарської галузі. Бухгалтерський облік та фінанси агропромислового комплексу. [Електронний ресурс]. Режим оцінки: <http://magazine.faaf.org.ua/rozpodil-nepryamih-virobnichih-vitrat-v-silskomu-gospodarstvi.html>
2. Білоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції промисловості / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 27–38.
3. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М. Т. Білуха. – Київ : А. С. К., 2000. – 692 с. 7. _Бутинець Ф. Ф., Мних Є. В., Олійник О. В. Економічний аналіз. Практикум: Навч. посібник для студентів вузів. / Ф. Ф. Бутинець, Є. В. Мних, О. В. Олійник.– Житомир: ЖІТІ, 2000. – 416 с.
4. Бреннон, DL та Віклунд, Дж. (2016). Аналіз бізнес-моделей: характеристики фірми, інновації та ефективність. *Журнал Академії підприємництва*, 22 (1), 1.
5. Бреннон, DL та Віклунд, Дж. (2016). Аналіз бізнес-моделей: характеристики фірми, інновації та ефективність. *Журнал Академії підприємництва*, 22 (1), 1.
6. Бутинець, Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1. – С. 11–15.
7. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / за заг. ред. Вериги Ю. А. — Київ: Центр учб. літ., 2008. – 396 с. 10. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець [та ін.]; під заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2009. – 912 с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця // Житомир: ПП "Рута", 2006.

9. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства / Ю. М. Великий [та ін.]. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2009. – 192 с.103
10. Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія і практика навчально практичний посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна. – Київ : Центр учбової літератури. - 2010 р.
11. Войтенко Т., Ворона Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві / Т.Войтенко, Н. Воротян. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х. : Фактор, 2012. – 304 с.
12. Волкова І. А. Фінансовий облік – 1 : навч. посіб. / І. А. Волкова. – Київ : Центр учб. літ., 2008. – 228 с.
13. Ворона Н. та ін. Собівартість: бухгалтерська та податкова / Н. Ворона // Спецвипуск Податки і бухгалтерський облік. – 2013. – № 6. – 128 с.
14. Герасимов, А.Н., Громов, Ю.І., Нестеренко, А.В., Бездольна, Т.Ю., і Клішина, Є.Е. (2015). Державний контроль регіональних сільськогосподарських економічних систем в умовах інституційних перетворень. Середземноморський журнал соціальних наук, 6 (5), 200.
15. Гетьман О. О., Шаповал В. М. Економіка підприємства: Навч. посібник. / О. О. Гетьман, В. М. Шаповал – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
16. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
17. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник / С. Ф. Голов. – 3-е вид. перероб. і доп. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.
18. Голов, С.Ф. (2003). Управлінський облік. Видавництво «Терези», Київ, 720.
19. Гончаренко І. А. Сутність та класифікація витрат підприємства / І. А. Гончаренко // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ, Серія: Економічні науки. – 2013. - № 4. – С. 458–469.

20. Гордієнко П. Л., Дідковська Л. Г., Яшкіна Н. В. Стратегічний аналіз: Навч. Посібник / П. Л. Гордієнко, Л. Г. Дідковська, Н. В. Яшкіна. – 2-ге вид, перероб. і доп. – К. : Алерта, 2008. – 478 с.
21. Грабова Н. М., Кривоносов Ю. Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках / Н. М. Грабова, Ю. Г. Кривоносов. – Київ : А.С.К., 2006.
22. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз: навчальний посібник / Б. Г. Грабовецький. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 256с.
23. Грицишин Н. Конкурентоспроможність виробничого підприємства / Н. Грицишин // Галицький економічний вісник. – 2005. – № 1. – С. 29–34.104
24. Гура И. О. Облік видів економічної діяльності: Навч. Посібник / И. О. Гура. – К. : Знання, 2004. – 541 с.
25. Деречин В. В. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В. В. Деречин, М. М. Кізім ; за ред. Деречина В. В. – Київ : Центр навч. літ., 2006. – 352 с.
26. Дерій В. А. Запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їхнє використання в Україні / В. А. Дерій // Вісник Львівської комерційної академії, 2010. – Вип. 33. – 260 с. – (Серія економічна).
27. Джонсон, Д.Г. (2016). Світове сільське господарство в безладі. Спрінгер.
28. Джулій Л. В. Організація обліку на підприємствах малого бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bookdn.com/book_258.html. – Назва з екрану.
29. Дзюб'як В.Б., Копитко Б.І. (2017). Витрати на сільськогосподарське виробництво та способи їх зменшення.
30. Дробязко С. І., Козир Т. М., Холод С. Б. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу. Навч. посіб. / за заг. ред. П. Й. Атамаса – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.

31. Друрі К. Облік витрат за методом стандарт-кост / К. Друрі. – М. : ЮНІТІДАНА, 2008. – 224 с.
32. Друрі К. Управлінський та виробничий облік. Підручник / К. Друрі. – 5-е вид., перероб. і доп. – М. : ЮНІТІ-ДАНА, 2005. – 735 с.
33. Єгорова Ю. Формуємо собівартість / Ю. Єгорова // Дебет-Кредит. – 2013. – № 21. – С. 22–31.
34. Жмутин О. З. Проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Електронний науковий архів науково-технічної бібліотеки Національного університету «Львівська політехніка». [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/> – Назва з екрану.105
35. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 06 лютого 2015 року №1702-XVIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua – Назва з екрану.
36. Закон України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування" наказ Міністерства фінансів України від 18.03.2014 №0341 XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua – Назва з екрану.
37. Іванюта П. В., Лугівська О. П. Управління ресурсами та витратами: Навч. посібник / П. В. Іванюта, О. П. Лугівська. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 320 с.
38. Івахненко В. М. Курс економічного аналізу: навчальний посібник для самостійного вивчення дисципліни / В. М. Івахненко. - К. : КНЕУ, 2000.
39. Ільїна С. Б., Журба Т. С. Контролінг процесів господарської діяльності на підприємствах харчової промисловості. Навчальний посібник / С. Б. Ільїна, Т. С. Журба. – К. : "Видавничий дім "Професіонали", 2008 – 592 с
40. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від

30.11.1999 р. № 291. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>. – Назва з екрану.

41. Колмаков В.В., Екімова К.В., Полякова А.Г. (2017) “Кредитний канал передачі грошово-кредитної політики: питання вимірювання широти”. Економічні літописи XXI. Вип. 7-8.

42. Колмаков В.В., Полякова А.Г., Шалаєв В.С. (2015). Аналіз впливу інвестицій венчурного капіталу на економічне зростання та інновації: дані США та Росії. Економічні літописи, 60 (207), 7-37. doi: 10.2298 / EKA1507007K

43. Корда М. А. Проблема визначення собівартості продукції [Електронний ресурс] / М. А. Корда – Режим доступу http://www.rusnauka.com/24_SVMN_2008/Economics/27078. – Назва з екрану.

44. Коробко Г. О. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості продукції [Електронний ресурс] / Г. О. Коробко / – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/3_SND_2010/Economics/57574. – Назва з екрану.

45. Крисанов Д. Ф. Формування собівартості продукції і прибутків товаровиробників у харчовому ланцюзі / Д. Ф. Крисанов, О. М. Варченко, М. Є. Рогоза // Економіка і прогнозування. – 2009. – № 2. – С. 52–69.106

46. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік проблеми теорії і практики: монографія / В. О. Ластовецький / Чернівці : Прут, 2005 – 200 с.

47. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посіб. / В. Лень, В. Гливенко. – 3-тє вид. – Київ : Центр навч. літ., 2008. – 608 с.

48. Маркіна І. (2016). Адміністративно-правовий механізм системи економічної безпеки країни. Актуальні проблеми економіки: Професійний економічний журнал, 9, 69-77.

49. Матюха М. М., Ткачова А. І. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства / М. М. Матюха, А.

І.Ткачева // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка".
[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4547>. – Назва з екрану.

50. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. – К. : 2001. – 168 с.

51. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості зі змінами і доповненнями. – К. : 2005. – 263 с.

52. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: затв. наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373.

53. Нападовська, Л.В. (2013). Управлінський облік: монографія. Видавництво "Найка і освіта", Дніпро, 450.

54. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. №73. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. – Назва з екрану.

55. Ночовна Ю. О. Класифікація витрат за елементами статтями: сучасний стан і проблеми / Ю. О. Ночовна // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – № 35. – С. 228–231.

56. Облікова політика підприємства: навч. посіб. / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О

57. Організація бухгалтерського облік : навч. посіб. / за ред. В. С. Леня. – Київ : Центр навч. літ., 2006. — 696 с. 107

58. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Г. О. Партин – К. : УБС НБУ, 2008. – 219 с.

59. Піскунова Н. В. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства / Н. В. Піскунова, М. Г. Федорець, К. С. Піскунова // Економічний аналіз : зб. наук. праць /

Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка", 2013. – Том 13. – С. 357–364.

60. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів від 30.11.99 р. № 291. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1214-13>. – Назва з екрану.

61. Податкови кодекс України від 10.04.2015р. №263-XIX (зі змінами та доповненнями) // Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. – Назва з екрану.

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>. – Назва з екрану.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [Електронний ресурс]: затв. наказом М-ва фінансів України від 20.10.1999 №246. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>. – Назва з екрану.

64. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник / П. Я. Попович – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 365 с.

65. Приймак В. І. Математичні моделі економічного аналізу: Навчальний посібник / В. І. Приймак – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 296 с.

66. Савицька, В. Г. (2004). Економічний аналіз діяльності підприємства. Видавництво "Знання", 654.

67. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська – К. : "Центр учбової літератури", 2013. – 688 с.

68. Сиротенко Н. А. Функції обліку та контролю в системі управління матеріальних забезпеченням виробництва (на прикладі

підприємств кондитерської галузі) : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Сиротенко Наталія Аналоліївна. – Одеса, 2007. – 377 с.

69. Стельмахук А. М. Бухгалтерський облік : навч. Посібник для студ. вищих навч. закладів / А. М. Стельмахук, П. С. Смоленюк. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 528 с.

70. Сук, Л.К., Сук, П.Л., Мельничук, Б.В. (2015). Керівництво з обліку витрат на товари / послуги для сільськогосподарських підприємств. Бухгалтерський облік та фінанси агропромислового комплексу, 12, 6-14.

71. Типове положення по плануванню, обліку та калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 24.04.96р. № 473

72. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – 2-ге вид. доповн. і переробл. – Київ : Алерта, 2007. – 954 с.

73. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами – Огійчук М.Ф. [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://pidruchniki.ws/>. – Назва з екрану. 109

74. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік : посібник / Н. Чебанова, Ю. Василенко. – Київ : Академія, 2002. – 576 с.

75. Шарманська В. М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / В. М. Шарманська. – К.: Знання, 2009. – 269 с.

76. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – Київ : Знання, 2004. – 447 с.

77. Шермет Н. Г. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. / Н. Г. Шермет. – К. : Кондор, 2009.

78. Blank, I.A. (2007), Upravlenie pribyl'ju [Management profit], 3rd ed, Nika-Centr, Moscow, Russia.

79. Butynets', F.F. and Maliuha, N.M. (2002), *Bukhhalters'kyj oblik v torhivli* [Accounting trade], Ruta, Zhitomir, Ukraine.
80. Druker P. (2001), *Jeffektivnoe upravlenie. Jekonomicheskie zadachi i optimal'nye reshenija* [Effective management. Economic problems and optimal solutions], FAIR-PRESS, Moscow, Russia, 2001.
81. Hreschak, M.H. (2002), *Upravlinnia vytratamy* [Cost management], KNEU, Kyiv, Ukraine.
82. Lebedev V.G *Upravlenie zattratami na predprijatii* [Cost management in the enterprise], Biznes-prensa, 2000.
83. Marshall, A. (1993), *Principy jekonomicheskoy nauki* [Principles of economics], Progress,
84. Ministry of Finance of Ukraine (2013), National Accounting Standard 1 «General financial reporting requirements», available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 18 March 2014).
85. Osipov, Ju.M. (1997), *Teorija hozjajstva* [The theory of farms], Izdatel'stvo MGU, Moscow, Russia.
86. Pasternak, Ya.P. (2010), “Accounting and cost analysis of the basic: organization and method”, Ph.D. Thesis, Accounting, Analysis and Audit, Zhitomir, Ukraine.
87. Shumpeter, J. (1982), *Teorija jekonomicheskogo razvitija* [Theory of economic development], Progress, Moscow, Russia.
88. Trubochkina, M.I. (2006), *Upravlenie zattratami predprijatija* [Enterprise cost management], Infra – M, Moscow, Russia.
89. Turylo, A.M. Kravchuk, Yu.B. and Turylo, A.A. (2006), *Upravlinnia vytratamy pidpriemstva* [Cost management enterprise], Tsentr navchal'noi literatury, Kyiv, Ukraine.
90. Volkova, ON (2014 roky). *Management Accounting*. Prospekt Publishing House, 472.

ДОДАТКИ

Додаток А

**Відображення операційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку з
одночасним використанням рахунків класу 8 і класу 9**

№ опер.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Адміністративні витрати			
1	Списано матеріали на ремонт офісу	80 “Матеріальні витрати”	20 “Виробничі запаси”
		92 “Адміністративні витрати	80 “Матеріальні витрати”
2	Нарахована зарплата адміністрації суб’єкти господарювання	81 “Витрати на оплату праці”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
		92 “Адміністративні витрати”	81 “Витрати на оплату праці”
3	Проведено нарахування на соціальні заходи від фонду оплати праці	82 “Відрахування на соціальні заходи”	65 “Розрахунки за страхуванням”
		92 “Адміністративні витрати”	82 “Відрахування на соціальні заходи”
4	Нараховано амортизацію будівлі офісу	83 “Амортизація”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
		92 “Адміністративні витрати”	83 “Амортизація”
5	Нараховано загальнодержавні податки і збори	84 “Інші операційні витрати”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
		92 “Адміністративні витрати”	84 “Інші операційні витрати”
Витрати на збут			
6	Нараховано послуги на рекламу готових виробів (товарів)	84 “Інші операційні витрати”	68 “Розрахунки за іншими операціями”
		93 “Витрати на збут”	84 “Інші операційні витрати”
7	Віднесено витрати на збут від знецінення запасів	84 “Інші операційні витрати”	20 “Виробничі запаси”
		946 “Втрати від знецінення запасів”	84 “Інші операційні витрати”
8	Відображено втрати від псування цінностей	84 “Інші операційні витрати”	20 “Виробничі запаси”
		947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	84 “Інші операційні витрати”

Основні бухгалтерські проводки з обліку матеріальних витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відпущені зі складу виробничі запаси та МШП для операційної діяльності суб'єкти господарювання	80 “Матеріальні витрати”	201 „Сировина й матеріали” 202 „Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” 203 „Паливо” 204 „Тара й тарні матеріали” 205 „Будівельні матеріали” 206 „Матеріали, передані в переробку” 207 „Запчастини” 22 „МШП”
2	Віднесено матеріальні витрати на:	23 “Виробництво”	80 “Матеріальні витрати”
	- витрати основного виробництва в частині прямих матеріальних витрат		
	- утримання та експлуатацію виробничого обладнання та забезпечення техніки безпеки праці в цеху	91 “Загальновиробничі витрати”	
	- загальногосподарські потреби	92 “Адміністративні витрати”	
	- витрати на збут	93 “Витрати на збут”	
	- фінансові результати в частині непрямих витрат на суб'єкти господарювання які не використовують рахунки класу 9	79 “Фінансові результати”	

Основні бухгалтерські проводки з обліку витрат на оплату праці

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована основна заробітна плата	811 “Виплати за окладами і тарифами”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
	Нарахована додаткова заробітна плата робітникам	812 “Премії і заохочення”	
	Нарахована заробітна плата за час простою із зовнішніх причин	815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу”	
	Нараховано відпускні персоналу суб’єкти господарювання за рахунок раніше створеного резерву	814 “Оплата відпусток”	47 “Забезпечення майбутніх витрат і
2	Віднесено витрати на оплату праці: - на витрати основного виробництва в сумі витрат на оплату праці	23 “Виробництво”	81 “Витрати на оплату праці”
	- на адміністративні витрати в сумі оплати праці адміністративного та загальногосподарського персоналу	92 “Адміністративні витрати”	
	- на витрати на збут в сумі заробітної плати працівників, що займаються збутом продукції	93 “Витрати на збут”	
	- на фінансові результати в частині непрямих витрат на оплату праці на суб’єкти господарювання, які не використовують рахунки класу 9	79 “Фінансові результати”	

Основні бухгалтерські проводки з обліку амортизації

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано знос: - спеціального виробничого обладнання	831 “Амортизація основних засобів”	131 “Знос основних засобів”
	- цехових приміщень		
2	Віднесено витрати на амортизацію на: - витрати основного виробництва в частині нарахованого зносу спеціального виробничого обладнання	23 “Виробництво”	83 “Амортизація”
	- загальновиробничі витрати в сумі нарахованого зносу цехових приміщень	91 “Загальновиробничі витрати”	
	- адміністративні витрати в сумі нарахованого зносу основних засобів загальногосподарського призначення	92 “Адміністративні витрати”	
	- витрати збуту в сумі нарахованого зносу на товарний знак	93 “Витрати на збут”	
	- фінансові результати на амортизацію на суб’єкти господарювання, які не використовують рахунки класу 9	79 “Фінансові результати”	

Додаток Д

Основні бухгалтерські проводки з обліку інших операційних витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено у складі інших операційних витрат: - вартість послуг, наданих підприємству	84 "Інші операційні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	- сума нарахованого комунального		641 "Розрахунку за податками"
	- втрати від негативних курсових різниць		302 "Готівка в іноземній валюті" 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" 362 "Розрахунки з іноземними покупцями"
	- втрати від псування (уцінки, нестачі) матеріальних цінностей		20 "Виробничі запаси" 26 "Готова продукція"
	- сума нарахованих		641 "Розрахунки за податками"
2	Відображено інші операційні витрати у складі: - витрат виробництва в частині прямих витрат	23 "Виробництво"	84 "Інші операційні витрати"
	- загальновиробничих витрат	91 "Загальновиробничі витрати"	
	- адміністративних витрат в сумі витрат, які відносяться до суб'єкти господарювання в цілому	92 "Адміністративні витрати"	
	- витрат збуту в сумі витрат, які відносяться до збутової діяльності	93 "Витрати на збут"	
	- витрат майбутніх періодів в частині витрат, які відносяться до підготовки	39 "Витрати майбутніх періодів"	
	- фінансових результатів в частині непрямих витрат на суб'єкти господарювання, які не використовують	79 "Фінансові результати"	

Додаток Ж

Основні бухгалтерські проводки з обліку інших витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено у складі інших витрат (для суб'єктів господарювання, які не використовують рахунки класу 9): - нараховані (сплачені) відсотки за кредит	85 "Інші затрати"	50 "Довгострокові позики" 60 "Короткострокові позики" 31 "Рахунки в банках"
	- нараховані відсотки за договором фінансового лізингу		53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"
	- втрати від знецінення інвестицій		14 "Довгострокові фінансові інвестиції"
	- сума нарахованого податку на прибуток		64 "Розрахунки за податками"
2	Списано інші витрати на фінансовий результат	79 "Фінансові результати"	85 "Інші затрати"

Додаток 3

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 90

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано собівартість реалізованої продукції	901 “Собівартість реалізованої продукції”	26 “Готова продукція”
2	Списано собівартість реалізованих товарів		
2.1	На суб’єкти господарювання оптової торгівлі	902 “Собівартість реалізованих товарів”	281 “Товари на складах”
2.2	На суб’єкти господарювання роздрібної торгівлі: на вартість реалізованих товарів у цінах	902 “Собівартість реалізованих товарів”	282 “Товари в торгівлі”
2.3	На вартість реалізованої продукції у цінах реалізації (на суб’єкти господарювання громадського харчування)	902 “Собівартість реалізованих товарів”	23 “Виробництва”
2.4	На суму торговельної націнки на реалізовані товари згідно з розрахунком бухгалтерії (наприкінці звітної місяця) методом червоного сторно	902 “Собівартість реалізованих товарів”	285 “Торгова націнка”
3	Віднесено собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт) на фінансовий результат	791 “Результат операційної діяльності”	90 “Собівартість реалізації”

*Додаток К***Основні бухгалтерські проводки з обліку загальновиробничих витрат**

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення	91 “Загально-виробничі витрати”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
2	Списано виробничі запаси на витрати по обслуговування виробництва	91 “Загально-виробничі витрати”	20 “Виробничі запаси”
3	Акцептовано рахунки постачальників за послуги по обслуговуванню цехів основного та допоміжного виробництв (енергія, вода, газ, тощо)	91 “Загально-виробничі витрати”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
4	Нараховано заробітну плату персоналу цеха та проведені відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	91 “Загально-виробничі витрати”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам” 65 “Розрахунки за страхуванням”
5	Списано суми витрат за елементами на загальновиробничі витрати (для фірм, що застосовують рахунки класу 8)	91 “Загально-виробничі витрати”	Рахунки 8-го класу
6	Списано суму загальновиробничих витрат	23 “Виробництво”	91 “Загальновиробничі витрати”
7	Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90 “Собівартість реалізації”	91 “Загальновиробничі витрати”

Додаток Л

Бухгалтерські проводки по рахунку 92 «Адміністративні витрати»

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
2	Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4	Відображено витрати по розрахунково-касовому обслуговуванню та інших послугах банку	92 «Адміністративні витрати»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
5	Нараховані податки, збори й обов'язкові платежі	92 «Адміністративні витрати»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
6	Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та проведені відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 65 «Розрахунки за страхуванням»
7	Нараховано орендну плату, комунальні послуги, ремонт, здійснений сторонніми організаціями, послуги зв'язку, охорони, бухгалтерські, юридичні послуги	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
8	Списано суми витрат за елементами на адміністративні витрати (ті що застосовують рахунки класу 8)	92 «Адміністративні витрати»	Рахунки класу 8
9	Списано адміністративні витрати на фінансовий результат	791 «Результати операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

Додаток М

Бухгалтерські проводки по рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності»

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено витрати по виконанню досліджень та розробок	941 “Витрати на дослідження та розробки”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів” 20 “Виробничі запаси”, 22 “МШП” 66 “Розрахунки за виплатами
2	Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти”	33 “Інші кошти”
3	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів, МШП	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	20 “Виробничі запаси” 22 “МШП”
4	Створено резерв сумнівних боргів	944 “Сумнівні та безнадійні борги”	38 “Резерв сумнівних боргів”
5	Відображено втрати від операційних курсових різниць (від зміни курсу валюти за операціями, пов’язаними з операційною діяльністю)	945 “Втрати від операційної курсової різниці”	30 “Готівка” 33 “Інші кошти” 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 68 “Розрахунки за іншими операціями”
6	Відображено зменшення сервісної вартості виробничих запасів, МШП, товарів (включено до витрат поточного періоду суму уцінки)	946 “Втрати від знецінення запасів”	20 “Виробничі запаси” 22 “МШП” 28 “Товари”
7	Списано на витрати поточного періоду недостачі виробничих запасів, МШП, готової продукції, товарів	947 “Недостачі і втрати від псування цінностей	20 “Виробничі запаси” 22 “МШП” 26 “Готова продукція” 28 “Товари”
8	Віднесено на витрати визнані економічні санкції	948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 64 “Розрахунки за податками та платежами”

Продовження Додатку М

1	2	3	4
9	Відображено витрати, пов'язані з діяльністю житлово-комунальних або обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення	949 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси" 22 "МШП" 26 "Тотова продукція" 28 "Товари" 64 "Розрахунки за податками та платежами" 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" 65 "Розрахунки за соціальним страхуванням"
10	Списано суми витрат за елементами на інші витрати операційної діяльності (для підприємств що використовують рахунки класу 8)	94 "Інші витрати операційної діяльності"	Рахунки класу 8
11	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	94 "Інші витрати операційної діяльності"