

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра фінансів, обліку та оподаткування

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

Тетяна КОСОВА

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2021 р.

**КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА  
(ПОЯСНОВАЛЬНА ЗАПИСКА)**

**ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ  
ОС « МАГІСТР »**

**Тема: «Організація і методика обліку, контролю витрат на виробництві та аналіз собівартості продукції»**

**Виконав(ла):** Наталія ШЕВЧУК

**Керівник:** кандидат економічних наук, доцент, Оксана ПОПОВИЧ

**Консультанти з окремих розділів пояснювальної записки:**

перший розділ — кандидат економічних наук, доцент, Оксана ПОПОВИЧ

другий розділ — кандидат економічних наук, доцент, Оксана ПОПОВИЧ

третій розділ — кандидат економічних наук, доцент, Оксана ПОПОВИЧ

**Нормоконтролер:** к.е.н., доцент Зоряна МОКРИНСЬКА

Київ 2021

## НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра фінансів, обліку та оподаткування  
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
 Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ  
 завідувач кафедри  
 \_\_\_\_\_ Тетяна КОСОВА  
 «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2021 р.

### ЗАВДАННЯ на виконання кваліфікаційної магістерської роботи

здобувача вищої освіти ШЕВЧУК Наталії  
 (прізвище, ім'я у родовому відмінку)

1. Тема кваліфікаційної роботи «Організація і методика обліку, контролю витрат на виробництві та аналіз собівартості продукції» затверджена наказом ректора від 30.09.2021 № 2098/ст.

2. Термін виконання роботи: з 11. 10. 2021 р. до 31. 12. 2021 р. \_\_\_\_\_

3. Вихідні дані до роботи: нормативно-правова база, дані Державної служби статистики України, дані обліково-інформаційної системи підприємства, первинні документи, облікові реєстри, фінансова, податкова, статистична звітність ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»

4. Зміст пояснювальної записки:

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВІ ТА АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В УМОВАХ ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В УМОВАХ

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

5. Перелік обов'язкового графічного (ілюстративного) матеріалу: ЛИСТ 1. Мета, об'єкт, предмет та наукова новизна кваліфікаційної магістерської роботи; ЛИСТ 2. Групування витрат за елементами; ЛИСТ 3. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції; ЛИСТ 4. Основні економічні показники діяльності ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» за 2018 -2020 рр.; ЛИСТ 5. Облік формування виробничої собівартості продукції; ЛИСТ 6. Схема потоків про відображення витрат на ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»; ЛИСТ 7. Структура витрат досліджуваного підприємства; ЛИСТ 8. Аналіз витрат за статтями фінансового звіту ТОВ «АГРО-ЛЕНД» за 2018-2020 рр., тис. грн.; ЛИСТ 9. Динаміка видатків ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» у 2017-2020 рр., тис.грн.; ЛИСТ 10. Інформаційна модель внутрішнього контролю системи управління.

## 6. Календарний план-графік

№ пор.	Завдання	Термін виконання	Відмітка про виконання
1	Написання першого розділу кваліфікаційної магістерської роботи та надання його керівнику	11.10.2021 – 24.10.2021	
2	Написання та оформлення матеріалів другого розділу кваліфікаційної магістерської роботи і надання його керівнику	25.10.2021 – 07.11.2021	
3	Написання та оформлення матеріалів третього розділу кваліфікаційної магістерської роботи і надання його керівнику	08.11.2021 – 21.11.2021	
4	1. Узгодження кваліфікаційної магістерської роботи з науковим керівником. 2. Проходження нормоконтролю та перевірку на академічну доброчесність. 3. Отримання рецензії та відгуку на кваліфікаційну магістерську роботу. 4. Підготовка виступу.	22.11.2021 – 07.12.2021	
5	1. Переплетення кваліфікаційної магістерської роботи. 2. Подання кваліфікаційної магістерської роботи та супровідних документів секретарю ДЕК	08.12.2021 – 10.12.2021	

## 7. Консультанти з окремих розділів

РОЗДІЛ	КОНСУЛЬТАНТ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)	ПІДПИС, ДАТА	
		ЗАВДАННЯ ВИДАВ	ЗАВДАННЯ ПРИЙНЯВ
РОЗДІЛ 1	к.е.н., доцент Оксана ПОПОВИЧ		
РОЗДІЛ 2	к.е.н., доцент Оксана ПОПОВИЧ		
РОЗДІЛ 3	к.е.н., доцент Оксана ПОПОВИЧ		

8. Дата видачі завдання: «08» жовтня 2021 р.

Керівник кваліфікаційної магістерської роботи \_\_\_\_\_ Оксана ПОПОВИЧ

(підпис керівника)

Завдання прийняв до виконання \_\_\_\_\_ Наталія ШЕВЧУК

(підпис здобувача)

## РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка до кваліфікаційної магістерської роботи «Організація і методика обліку, контролю витрат на виробництві та аналіз собівартості продукції»: 94 стор., 12 рис., 22 табл., 62 літературних джерел.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи: дослідження обліку собівартості продукції, її теоретичних та практичних аспектів та особливостей застосування методів обліку собівартості продукції в сучасних умовах господарювання.

Об'єкт дослідження – процес організаційного та методичного забезпечення обліку, аналізу та контролю витрат на виробництво та собівартості продукції.

Предмет дослідження – сукупність теоретико-методичних та науково-практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту контролю витрат на виробництво та собівартості продукції на ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»

Методи дослідження. При написанні роботи використані такі загальнонаукові методи, як: порівняння (використано у пункті 1.1 для визначення сутності поняття «собівартості продукції» та співставлення методичних підходів до його визначення), системний аналіз (використано у пункті 1.3 та розділі 2 при аналізі показників діяльності підприємства), факторний аналіз (використано у пункті 2.3 при аналізі факторів впливу).

Результати кваліфікаційної магістерської роботи рекомендується використовувати під час проведення наукових досліджень та в практичній діяльності фахівців-обліковців.

ОРГАНІЗАЦІЯ, МЕТОДИКА, СОБІВАРТІСТЬ, КАЛЬКУЛЮВАННЯ, ОБЛІК, АНАЛІЗ, КОНТРОЛЬ.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	7
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВІ ТА АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ</b> .....	11
1.1. Витрати на виробництві та собівартість продукції як об’єкт обліку, аналізу та контролю.....	11
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу і контролю витрат на виробництво та собівартості продукції на виробництві .....	31
1.3. Організація і задачі обліку, аналізу і контролю витрат на виробництво та собівартості продукції в умовах ТОВ «АГРО-ЛЕНД».....	34
<b>Висновки до розділу 1</b> .....	41
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В УМОВАХ ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»</b> .....	42
2.1. Документальне оформлення операцій із формування собівартості продукції підприємства .....	42
2.2. Синтетичний і аналітичний облік собівартості продукції підприємства	46
2.3. Відображення собівартості продукції в фінансовій та податковій звітності .....	53
<b>Висновки до розділу 2</b> .....	59
<b>РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В УМОВАХ ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»</b> .....	61
3.1. Аналіз витрат на виробництві та собівартості продукції підприємства	61
3.2. Контроль витрат на виробництві та собівартості продукції підприємства.....	65
3.3. Напрями удосконалення обліково-інформаційної системи	

підприємства за результатами аналізу та контролю витрат на виробництві та собівартості продукції підприємства.....	75
<b>Висновки до розділу 3.....</b>	<b>81</b>
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>83</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>87</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>94</b>

## ВСТУП

*Актуальність проблеми.* В умовах розвитку сільського господарства нашої країни виникає об'єктивна необхідність підвищення ефективності контролю над виробництвом сільськогосподарської продукції. Зниження собівартості та підвищення на цій основі рентабельності виробництва продукції (робіт, послуг) сільського господарства вимагають належної організації обліку, внутрішнього контролю витрат на виробництво та дотримання методики калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Беззаперечною умовою успішного господарювання є якісне та своєчасне ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, результати та аналіз якого є передумовою прийняття управлінських рішень як щодо розвитку окремих напрямів господарювання, так і функціонування підприємства в цілому. Адекватність цих рішень залежатиме від обраної методики оцінки стану підприємства та інтерпретації отриманих результатів.

В останні роки в Україні відбулися і відбуваються глибокі економічні зміни, зумовлені кризовим станом економіки. Поява значної кількості підприємств, заснованих на недержавних формах власності, недосконала система оподаткування, кредитування і розрахунків, певний розвиток ринкової інфраструктури у сфері фінансово-кредитних відносин, – все це вимагає від суб'єктів господарювання вміння правильно оцінювати можливості свого підприємства. І саме інформація із бухгалтерського обліку підприємства стає найкращим інформаційним джерелом для майбутнього розвитку підприємства. Якість та точність ведення бухгалтерського обліку впливатимуть на значну кількість індикаторів, які можуть сигналізувати про неякісне управління активами.

Крім того, будь-яке інвестиційне рішення партнерів підприємства по бізнесу базується на основі даних оцінки стану такого підприємства і доцільності участі в інвестиційній діяльності.

Отже, значення якісного ведення бухгалтерського обліку на

підприємстві полягає в тому, що за його результатами у суб'єктів господарювання в умовах кризової економіки з'являється можливість якісніше здійснювати фінансове управління стосовно забезпечення стабільного і поступального розвитку підприємства, оперативно реагувати на зміни його ринкового середовища, спостерігати за показниками, що впливають на платоспроможність і фінансову рівновагу, визначати заходи щодо забезпечення підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Теоретичні аспекти ведення бухгалтерського обліку на підприємстві глибоко досліджені в працях вітчизняних та закордонних вчених: Родіна О.В., Дерій В., Ткаченко Н.М., Дідоренко Т.В., Бланк І.О., Фаріон В. Я., Якимович В.В., Свиноус І., Турило А. М. та інших. Однак не дивлячись на значну кількість праць з цієї тематики, досі є питання, що знаходяться у дискусійному полі, зокрема, окремі питання що стосуються складу та обліку собівартості продукції.

Таким чином, актуальність означених проблем, їхнє практичне значення та недостатня розробленість проблематики визначили вибір теми дослідження, обумовили основну мету та завдання роботи.

**Мета кваліфікаційної магістерської роботи** - дослідження обліку собівартості продукції, її теоретичних та практичних аспектів та особливостей застосування методів обліку собівартості продукції в сучасних умовах господарювання.

Виходячи з мети в роботі поставлені наступні **завдання**:

- розкрити сутність витрат на виробництві та собівартість продукції як об'єкт обліку, аналізу та контролю;
- визначити нормативно-правове регулювання обліку, аналізу і контролю витрат на виробництво та собівартості продукції на виробництві;
- дослідити організацію і задачі обліку, аналізу і контролю витрат на виробництво та собівартості продукції в умовах ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»;
- проаналізувати документальне оформлення операцій із



формування собівартості продукції підприємства;

- оцінити синтетичний та аналітичний облік собівартості продукції підприємства;
- охарактеризувати відображення собівартості продукції в фінансовій та податковій звітності;
- проаналізувати витрати на виробництві та собівартості продукції підприємства;
- розглянути контроль витрат на виробництві та собівартості продукції підприємства;
- окреслити напрями удосконалення обліково-інформаційної системи підприємства за результатами аналізу та контролю витрат на виробництві та собівартості продукції підприємства.

**Об'єкт дослідження** – процес організаційного та методичного забезпечення обліку, аналізу та контролю витрат на виробництво та собівартості продукції.

**Предмет дослідження** – сукупність теоретико-методичних та науково-практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту контролю витрат на виробництво та собівартості продукції на ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»

**Методи дослідження.** При написанні роботи використані такі загальнонаукові методи, як: порівняння (використано у пункті 1.1 для визначення сутності поняття «собівартості продукції» та співставлення методичних підходів до його визначення), системний аналіз (використано у пункті 1.3 та розділі 2 при аналізі показників діяльності підприємства), факторний аналіз (використано у пункті 2.3 при аналізі факторів впливу).

**Наукова новизна кваліфікаційної магістерської роботи.** Кваліфікаційна магістерська робота має вагоме практичне значення, оскільки в роботі систематизовано підходи до визначення поняття собівартості продукції та проведено аналіз показників на досліджуваному підприємстві ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» та запропоновано напрями удосконалення обліково-інформаційної системи підприємства за

результатами аналізу та контролю витрат на виробництві та собівартості продукції підприємства.

**Інформаційною базою дослідження** є законодавчо-нормативні акти, наукові періодичні видання, монографії, матеріали науково-практичних конференцій, Інтернет-ресурси, дані ТОВ «АГРО-ЛЕНД.», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, дані обліково-інформаційної системи ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»: первинні документи з обліку витрат та собівартості продукції, облікові регістри, фінансова та статистична звітність.

**Апробація результатів кваліфікаційної магістерської роботи.** Результати дослідження, що містяться в кваліфікаційній магістерській роботі, пройшли апробацію та отримали схвалення на XII Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференція «Фінанси: теорія і практика» (17 грудня 2021 р., м. Київ).

**Структура, зміст та обсяг кваліфікаційної магістерської роботи.** Кваліфікаційна магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст кваліфікаційної магістерської роботи розміщено на 94 сторінках друкованого тексту, у тому числі 22 таблиць, 12 рисунків та 16 додатків на 37 сторінках. Список використаних літературних джерел налічує 62 найменувань, який подано на 7 сторінках.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВІ ТА АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

### 1.1. Витрати на виробництві та собівартість продукції як об'єкт обліку, аналізу та контролю

З історичним розвитком економіки та на різних етапах розвитку суспільства саме розуміння, тлумачення та значення витрат змінилися. Поняття «витрати» зародилося у 27 столітті до н.е. Воно почало формуватися у стародавніх країнах, включаючи Вавилон, Грецію, Єгипет. Зокрема, у Стародавньому Єгипті стали застосовуватися кошториси та проводився контроль за їх виконанням та нормуванням.

Аналіз літературних джерел показав, що на сьогоднішній день існує величезна кількість поглядів на трактування сутності концепції споживання, які зведені до табл. 1.1.

Як видно з даних табл. 1.1, погляди на те, як інтерпретувати термін «витрати» дуже різні, але їх можна згрупувати наступним чином:

Витрати як зменшення активів чи збільшення зобов'язань;

Витрати як вартість ресурсів, що використовуються.

Слід зазначити, що трактування витрат як зменшення активів чи збільшення пасивів, на думку автора, вже відбиває наслідки реалізації. Отже, має сенс інтерпретувати витрати як вираження цінності всіх видів ресурсів, що використовуються.

Беручи до уваги вищезазначене, можна сказати, що витрати – це кількість споживаних ресурсів будь-якого виду, які мають цінність та пов'язані зі зменшенням активів або збільшенням боргу.

**Погляди на трактування поняття «витрати» в науковій літературі  
та нормативно-правових актах**

Джерело 1	Трактування 2
Родіна О.В.	Витрати підприємства виникають у результаті використання ресурсів і під час певних видів діяльності. Вони мають конкретну мету. Витрати компанії визначаються як сума знецінення активу чи зменшення капіталу (збитку) [1, с. 43].
Дерій В.А.	Доцільно відносити до витрат, використані повністю або частково в процесі господарсько-фінансової діяльності компанії запаси, кошти, трудові та інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань компанії перед бюджетом, кредитори та інші юридичні та фізичні особи [2].
Ткаченко Н.М., Гуріна Н. В.	Витрати - це засоби виробництва, витрачені в процесі виробництва, які включають в себе минулу працю (сировину, паливо і т. д.), а також засоби праці (будівлі, споруди, машини та обладнання) у формі амортизації, що переносить їх вартість на новий створений продукт. Витрати - це зменшення економічних вигод через втрату та/або зменшення вартості активів (грошей, їх еквівалентів або будь-якого іншого майна в матеріальній або нематеріальній формі) та збільшення зобов'язань (навіть якщо як результат його виникнення активи не створювалися), що, у свою чергу, призвело до зменшення вартості статутного капіталу (за винятком змін капіталу у зв'язку з його вилученням чи розподілом власником) [3].
Дідоренко Т.В.	Витрати - економічна категорія, що відбиває витрати на матеріальні, трудові, інформаційні ресурси та технологічне забезпечення виробничого процесу при виробництві товарів [4].
Бланк І.А.	Витрати - це поточні трудові, матеріальні, фінансові та інші витрати, виражені у грошах, для виробництва товарів [5, с. 19].
Фаріон В. Я.	Витрати - це сума ресурсів у доларах, які були використані або витрачені підприємством з часом для отримання доходу [6].
Якимович В.В.	Витрати виробництва - це споживання у процесі виробництва засобів виробництва, які містять поточну роботу (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, роботу співробітників, задіяних у виробничому процесі) [7, с. 123].
Свиноус І.	Витрати враховуються як зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок вилучення чи розподілу капіталу власниками), за умови, що витрати можна надійно виміряти [8].
Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А.	Витрати – це грошове вираження абсолютної вартості ресурсів, необхідних для реалізації заявленої мети [9, с. 32].
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку	Витратами визначається зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів шляхом їх продажу або збільшення зобов'язань підприємства, що в свою чергу призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу через його відкликання чи розповсюдження серед власників) [10].

## Продовження табл. 1.1

1	2
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Витрати визначають як зменшення економічних вигод шляхом зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу через вилучення чи розподілу між власниками) [11].

*Джерело: згруповано автором на основі [1-11]*

У літературі як щодо внутрішньої, так і зовнішньої торгівлі немає єдиної думки щодо термінології, кількості та складу класифікаційних ознак виробничих витрат.

Облік витрат у фінансовому напрямі ґрунтується на економічних елементах.

Згідно з українським законодавством, зокрема НП(С)БО 16 «Витрати», класифікація витрат операційної діяльності підприємства виглядає наступним чином:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати [12].

Важливим завданням сільськогосподарських підприємств є виконання завдань з якості та різноманітності продукції за мінімальних витрат. Рентабельність підприємства переважно визначається вартістю продукції.

Основні витрати виражаються в грошах, як поточні витрати компанії на виробництво та реалізацію продукції.

Використання вартісних показників практично у всіх випадках потребує однаковості витрат, врахованих у їх складі. Для забезпечення такої одноманітності конкретний склад витрат, що належать до вартості, регулюється Стандартними (положеннями) щодо планування, обліку та розрахунку вартості продукції (робіт, послуг) та іншими нормативними

документами відповідно до законодавства України.

У розгорнутому вигляді у собівартість включаються: витрати на підготовку продукції; витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (включаючи витрати на управління); витрати на постійне вдосконалення виробничого процесу та продукції; витрати на покращення умов праці та техніки безпеки, підвищення кваліфікації робітників; витрати реалізацію продукції.

Таким чином, вартісний показник показує, скільки коштує підприємству вироблена продукція, оскільки в собівартість виробництва входять витрати на минулу працю, перенесені на продукцію (амортизація основних засобів, вартість сировини, матеріалів, палива та інших матеріальних ресурсів тощо, вартість оплати праці працівників компанії).

Постійне зниження собівартості продукції – важливе завдання для промислового підприємства. Це гарантує постійне підвищення продуктивності праці на основі технічного прогресу, оптимального використання матеріальних ресурсів та постійного вдосконалення економічних методів. У міру збільшення обсягу виробництва боротьба за зниження витрат стає дедалі важливішою і має дедалі більший економічний ефект.

Щоб найкраще використати характеристики витрат, проводиться класифікація витрат, щоб систематизувати безліч невеликих щоденних витрат і згрупувати їх у групи, адаптовані для вирішення конкретних завдань (аналіз, розрахунок, контроль, аналіз та інші завдання).

Витрати виробництва – це засоби виробництва, які у виробничому процесі, включаючи минулу роботу (сировину, матеріали, амортизація основних засобів, працю робітників, задіяних у поточному виробничому процесі) разом із відповідними нарахуваннями тощо (рис. 1.1).

Операційні витрати – це витрати, пов'язані з діяльністю з продажу продукції та веденням бізнесу. Вони характеризують витрати, які були у звітному періоді та не пов'язані безпосередньо з виробництвом продукції.

Операційні витрати зазвичай класифікуються як адміністративні, комерційні, науково-дослідні та дослідно-конструкторські витрати.

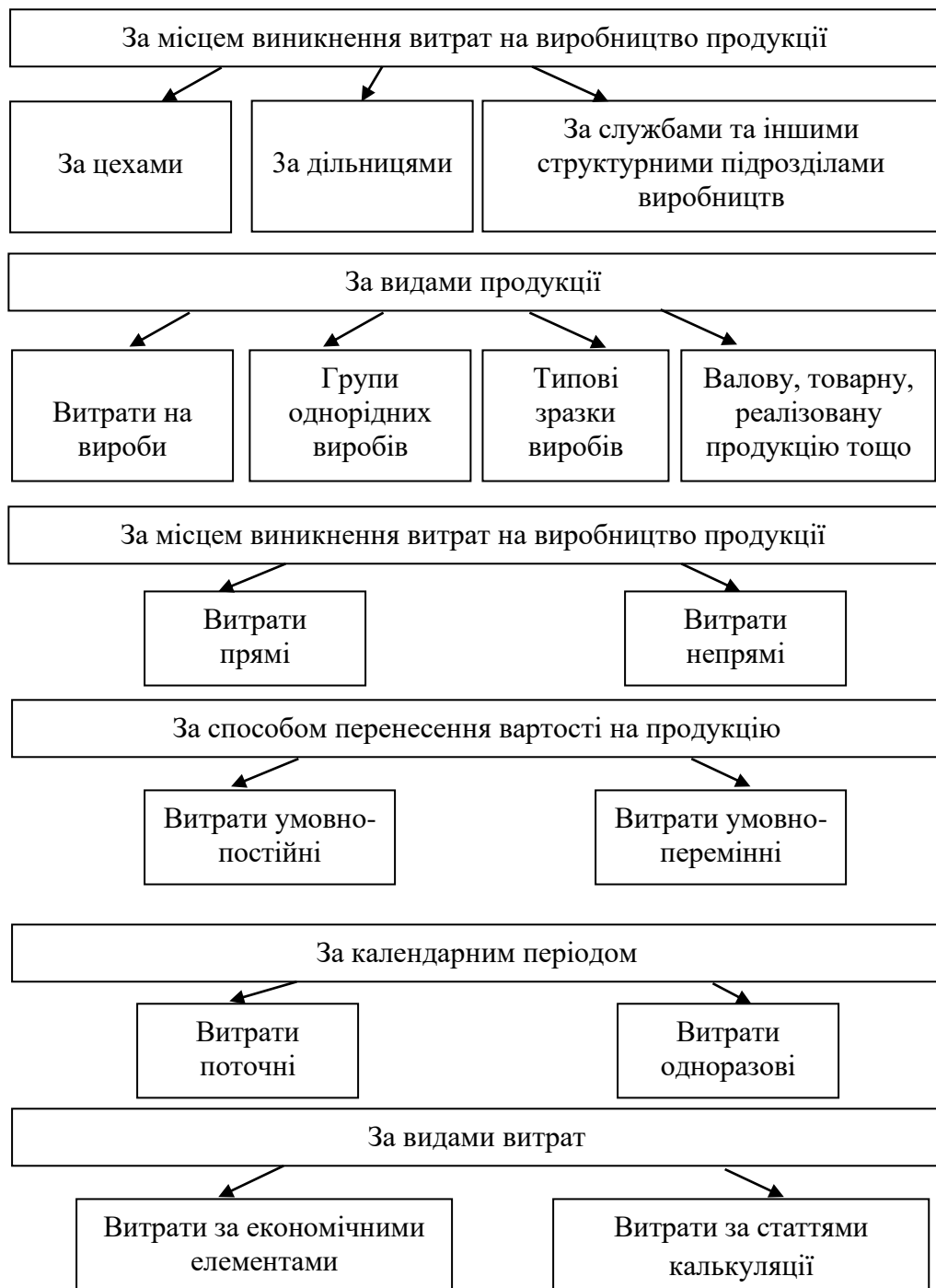


Рис. 1.1. Групування витрат виробництва продукції (робіт, послуг)

*Джерело: згруповано автором на основі [1-8]*

Витрати відображаються на рахунках одночасно зі зменшенням активів чи збільшенням зобов'язань. Перелік, склад та порядок розрахунку

собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством.

У вартість виробництва (робіт, послуг) входять: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; накладні витрати.

До структури прямих матеріальних витрат входять: вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу промислових товарів, споживчих напівфабрикатів та комплектуючих, допоміжних матеріалів та інших, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі витрати на робочу силу включають заробітну плату та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві товарів, виконанні робіт чи наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних майнових паїв, амортизація тощо.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність з України» [11] і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10] до витрат, пов'язаних зі зменшенням економічних вигод (активів) або зі збільшенням зобов'язань протягом облікового періоду відносяться:

- а) витрати, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів:
  - списання сировини, матеріалів на виробництво (рах. №23 «Виробництво»), матеріалів для ремонту обладнання;
  - на адміністративні потреби;
  - витрати від знецінення запасів;
  - нестачі запасів (сировини, комплектуючих, готової продукції, товарів тощо);
  - нарахування амортизації;
  - списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;



визнані економічні санкції-штрафи, пені, неустойки, що підлягають сплаті чи сплачені;

нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, що не може бути погашена.

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

б) витрати, що збільшують зобов'язання підприємства:

заробітна плата;

податки, збори, обов'язкові платежі;

відрахування на обов'язкове та добровільне страхування;

транспортні витрати;

послуги сторонніх організацій (консультаційних, юридичних, медичних, аналізорських);

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

Особливістю нових стандартів є те, що всі витрати, пов'язані зі звітним періодом, відноситимуться на витрати такого періоду. Навіть такі витрати, як крадіжки, сплачені штрафи відноситимуться на рахунки обліку витрат, оскільки ці та подібні витрати пов'язані зі зменшенням або збільшенням зобов'язань – зменшують прибуток (неоподаткований), а відповідно зменшують і власний капітал.

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

Дані обліку витрат на виробництво продукції використовуються для визначення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва, для планово-економічних і аналітичних розрахунків.

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

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

Витрати на виробництво продукції класифікуються за елементами і статтями калькуляції.

Під елементами витрат розуміють економічно однорідні види витрат.

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

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

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

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (витрати на утримання та експлуатацію обладнання, загальновиробничі), що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати створюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають декілька елементів), котрі відрізняються за функціональною роллю у виробничому процесі.

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

До умовно-змінних витрат належать витрати, абсолютний розмір яких збільшується із збільшенням обсягу випуску продукції та знижується з його зменшенням. До умовно-змінних витрат належать витрати на сировину і матеріали, купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне

паливо та енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуванням на соціальні заходи, а також інші витрати. Умовно-постійні – це витрати, абсолютний розмір яких із збільшенням (зменшенням), випуску продукції істотно не змінюється. До умовно-постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Відповідно до нового Плану рахунків витрати, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), групуються за такими елементами (рис. 1.2) [13].

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

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

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

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

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

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

Таким чином, собівартість продукції відіграє важливу роль в фінансово-господарській діяльності підприємства. Це зумовлено тим, що від правильності й своєчасності визначення фактичної собівартості продукції

безпосередньо залежить своєчасність і ефективність управлінських рішень, правильність визначення пріоритетів подальшого розвитку виробництва, від того, наскільки правильно буде сформовано собівартість продукції і визначено фінансовий результат до оподаткування, може залежати взагалі фінансовий стан підприємства.



Рис. 1. 2. Групування витрат за елементами

Джерело: згруповано автором на основі [1-13]

Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання інформації користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства. Їм важливо знати про всі дії і події суб'єкта господарювання, які належать до витрат підприємства, в т. ч. витрати на виробництво та витрат періоду, про собівартість готової продукції. Інформація про витрати і собівартість готової продукції є досить важливою, тому що:

це ціноутворюючий фактор; суттєвий чинник прибутковості чи збитковості діяльності суб'єкта господарювання; це фактор, який впливає на оподаткування суб'єкта господарювання; є соціальним фактором, що впливає, з одного боку, на задоволення соціальних потреб працівників через заробітну плату, премії тощо, з іншого – через ціни на покупну продукцію для задоволення потреб населення.

Метою аналізу витрат і собівартості продукції є складання аналізатором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів [8].

Джерелами інформації у процесі аналізу витрат на виробництво і собівартості продукції є: Положення про облікову політику; калькуляційні картки; розроблені таблиці (по розподіленню заробітної платні, відрахування у фонди, розрахунки амортизації та ін.); матеріали інвентаризації; відомості зведеного обліку витрат на виробництво; облікові регістри; акти здавання-приймання, здавальні накладні, накладні; картки складського обліку, сортові оборотні відомості; картки кількісно-сумового обліку, матеріальні звіти; оборотні відомості (у розрізі матеріально відповідальних осіб і номенклатурних номерів); журнал 5 (5А); головні книги; інші регістри аналітичного і синтетичного обліку витрат на виробництво; форми річної і

квартальної звітності.

Щоб скласти об'єктивну думку щодо інформації про витрати суб'єкта господарювання в процесі контролю, випуск продукції та її собівартості, необхідно:

1) одержати обґрунтовану гарантію того, що інформація в бухгалтерській документації та інших джерелах даних із питань перевірки достовірності і достатності;

2) вирішити, чи правильно відтворена в обліку і звітності відповідна інформація.

З цією метою доцільно здійснити:

1) перевірку наявності і правильності оформлення первинних документів, що є підставою для записів із формування собівартості продукції;

2) перевірку правильності віднесення витрат до складу собівартості продукції;

3) оцінку стану синтетичного й аналітичного обліку витрат на виробництво, що входять до собівартості продукції;

4) перевірку правильності оприбуткування готової продукції;

5) перевірку повноти правильності й достовірності відображення операцій із формування собівартості продукції в обліку та звітності;

6) оцінку правильності формування собівартості продукції за об'єктами калькулювання витрат;

7) перевірку правильності відображення в обліку і звітності собівартості реалізованої продукції.

Собівартість промислової продукції – це не що інше, як виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Витрати на виробництво утворюють виробничу (заводську) собівартість, а витрати на виробництво і збут – повну собівартість продукції. НП(С)БО 16 містить перелік виробничих витрат, що входять до складу собівартості реалізованої продукції та виробничої собівартості [12].

Виробнича собівартість:

- 1) прями матеріальні витрати. (Визначаються відповідно до п.12 НП(С)БО 16) [12];
- 2) прями витрати на оплату праці. (Відповідно до п.13 НП(С)БО 16) [12];
- 3) інші прями витрати. (Відповідно до п.14 НП(С)БО 16) [12];
- 4) змінні загально виробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Визначаються відповідно до п.15 НП(С)БО 16 [12];

До складу прямих матеріальних витрат, згідно з НП(С)БО 16, включається вартість [12]:

- 1) сировина та матеріали, що придбаваються у сторонніх підприємств і організацій і входять до складу виробленої продукції, утворюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції, робіт, послуг
- 2) куповані комплектуючі вироби і напівфабрикати, що підлягають монтажу або додатковій обробці на цьому підприємстві
- 3) допоміжні та інші матеріали. Вони включаються тільки в тому випадку, якщо можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат

До складу прямих витрат на оплату праці включаються:

- 1) заробітна плата;
- 2) інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Прями витрати на оплату праці:

- 1) витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно з прийнятими підприємством системи оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат
- 2) виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований на виробництві (не явочний) час: оплата щорічних відпусток (компенсація за невикористану відпустку), крім оплати у частині витрат на оплату праці за рахунок прибутку, що залишається у

розпорядженні підприємства; оплата праці працівників, яким не виповнилося 18 років, при скороченій тривалості їх щоденної роботи; оплата перерв працюючим матерям для годування дитини; оплата часу, пов'язаного з проходженням обов'язкових медичних оглядів, виконанням державних обов'язків, винагорода за передбачену законодавством вислугу років

3) інші виплати; якщо на підприємстві, відповідно до Облікової політики, створюється резерв для оплати відпусток, то до витрат включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву

4) витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів.

Інші прямі витрати:

1) відрахування на соціальні заходи (до цих витрат включаються відрахування, визначені законами № 1105-XIV [14]);

2) плата за оренду земельних і майнових паїв;

3) амортизація (Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням методів, визначених НП(С)БО 7) [15].

4) вартість остаточно забракованої продукції, витрати на виправлення

Оскільки перелік загальновиробничих витрат доволі великий, назвемо лише основні, які найширше використовуються у виробництві. Сюди входять:

1) витрати на управління виробництвом (оплата 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 тощо);

2) амортизація основних засобів загальновиробничого призначення

3) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

4) витрати на вдосконалення технології і організації виробництва;

5) комунальні витрати;



- б) витрати на обслуговування виробничого процесу;
- 7) витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- 8) інші витрати (недостачі незавершеного виробництва; недостачі і витрати від псування матеріальних цінностей у цехах лише в межах норм природного збитку; оплата простоїв тощо).

У свою чергу, загальновиробничі витрати (далі ЗВВ) поділяються на постійні та змінні, перелік та склад, яких установлює підприємство. Але виробничу собівартість формують лише змінні та розподілені постійні ЗВВ, тим часом як нерозподілені ЗВВ підлягають списанню на витрати звітного періоду, в якому вони виникли, і до складу виробничої собівартості не включаються [6, с. 376 - 412].

Постійні загальновиробничі витрати – витрати, що відносяться на обслуговування і управління виробництвом та залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності. До них, наприклад, відносять оренду основних засобів. Тому підприємство повинно самостійно розподілити постійні ЗВВ.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами при формуванні прибутків (збитків) підприємства і не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими

- аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають витратам звітного періоду, наведеним вище.

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Витрати на виробництво валової продукції (чи собівартість валової продукції) характеризують витрати поточного періоду (року, кварталу, місяця) та утворюють виробничу (заводську) собівартість, а витрати на виробництво і збут товарної продукції (продукції, що реалізується) – повну собівартість продукції.

Розрахунки собівартості окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, прибутку, економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін, контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

Собівартість продукції характеризує ефективність всього процесу виробництва на підприємстві, оскільки у ній відображаються рівень організації виробничого процесу, технічний рівень господарювання, продуктивність праці та інше.

Для управління господарською діяльністю визначають наступні види собівартості продукції (робіт, послуг) (табл. 1.2).

Планова собівартість визначається за бізнес-планом з метою контролю фактичних обсягів використання ресурсів.

Фактична собівартість відображає фактичні витрати на виробництво і реалізацію продукції за даними бухгалтерського обліку.

**Види собівартості продукції (робіт, послуг) на досліджуваному підприємстві ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»**

Ознаки	Собівартість
1. За часом і методикою формування витрат	1. Планова 2. Фактична 3. Нормативна
2. За місцем формування витрат	1. Цехова 2. Виробнича 3. Повна
3. За тривалістю розрахункового періоду	1. Місячна 2. Квартальна 3. Річна
4. За складом продукції	1. Вальної продукції 2. Товарної продукції 3. Реалізованої продукції 4. Незавершеного виробництва

*Джерело: розроблено автором*

Нормативна собівартість визначається за діючими нормами витрачання ресурсів на виробництво і реалізацію продукції.

Цехова собівартість відображає витрати на виробництво в межах структурного підрозділу підприємства (цеху).

Виробнича собівартість – витрати на виробництво продукції в межах всього підприємства.

Повна собівартість – сукупність виробничої собівартості і позавиробничих (комерційних) витрат.

Місячна собівартість визначається, виходячи із витрат і кількості виготовленої продукції в певному місяці.

Квартальна собівартість визначається, виходячи із витрат і кількості виготовленої продукції в певному кварталі.

Річна собівартість визначається, виходячи із витрат і кількості виготовленої продукції у звітному році.

Собівартість валової продукції – витрати на виготовлення всього обсягу об'єктів господарської діяльності підприємства.

Собівартість товарної продукції – витрати на виготовлення продукції, визначеної підприємством для реалізації.

Собівартість реалізованої продукції – витрати на виробництво і збут продукції, яка вважається реалізованою для визначення фінансового результату.

У зв'язку з тим, що оцінка системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку висока, достатнім буде у цьому випадку вибірковий метод організації перевірки для підготовки висновку. Складемо програму аналізу калькулювання собівартості продукції.

Перевіркою встановлено, що на підприємстві ведеться аналітичний облік за видами виробництв, за підрозділами й центрами витрат, а залишки й обороти синтетичного обліку відповідають сумам за аналітичними рахунками.

З використаних документів, бачимо, що облік витрат на виробництво, а саме – головна книга є зведеною ділянкою обліку щодо розрахунків з оплати праці, обліку виробничих запасів, основних засобів, розрахунково-фінансових операцій тощо. Він ґрунтується майже на всіх документах первинного і зведеного обліку фінансово-господарської діяльності підприємства. Ця документація забезпечує можливість розподілу витрат на виробництво за економічними елементами, місцями їх виникнення, статтями калькуляції та об'єктами калькулювання – замовленнями, виробами.

При перевірці ведення обліку і розподілу прямих витрат проаналізуємо дані, які містяться у відомостях розподілу і розрахунках, до яких належать: відомості розподілу нарахованої заробітної плати за рахунками і шифрами витрат; відомості витрачання матеріалів за напрямками; розрахунок зносу основних засобів; розрахунок зносу нематеріальних активів; розрахунок зносу МШП; зведені дані за розрахунками із постачальниками і підрядчиками; листи-розшифровки та інші регістри розподілу витрат за напрямками витрат. Інформацію, що міститься в наведених регістрах, звірили з відповідними даними за кореспондуючими рахунками, порівняємо із

шифрами витрат. Результати цієї роботи заносимо у таблиці та робочі документи.

На рис. 1.3. подано структуру собівартості продукції:

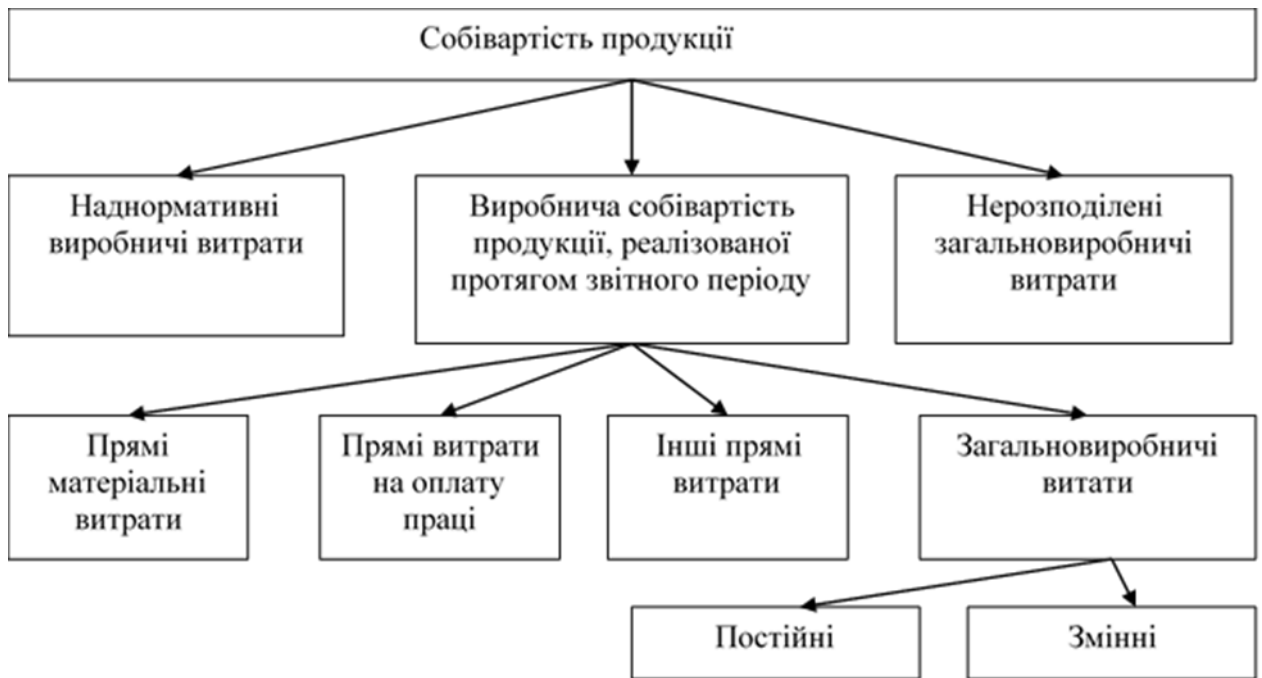


Рис. 1.3. Структура собівартості продукції підприємства ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»

*Джерело: розроблено автором*

Поряд із перевіркою застосування відповідного варіанта оцінки, підсумковим і головним етапом аналізу виробничих витрат на досліджуваному підприємстві є контроль розрахунків витрат із калькулювання собівартості продукції [4; 9]. При калькулюванні собівартості окремого послуги визначалася фактична собівартість тисячі одиниць продукції (так як на одиницю ці витрати замалі та, тому, незручні для підрахунків) та порівнювалася з нормативною собівартістю. Завдання аналізу полягає у перевірці звітних калькуляцій, виявленні застосовуваних витрат, аналізі даних.

На рис. 1.4. показано алгоритм розподілу ЗВВ на ТОВ «АГРО-ЛЕНД.».

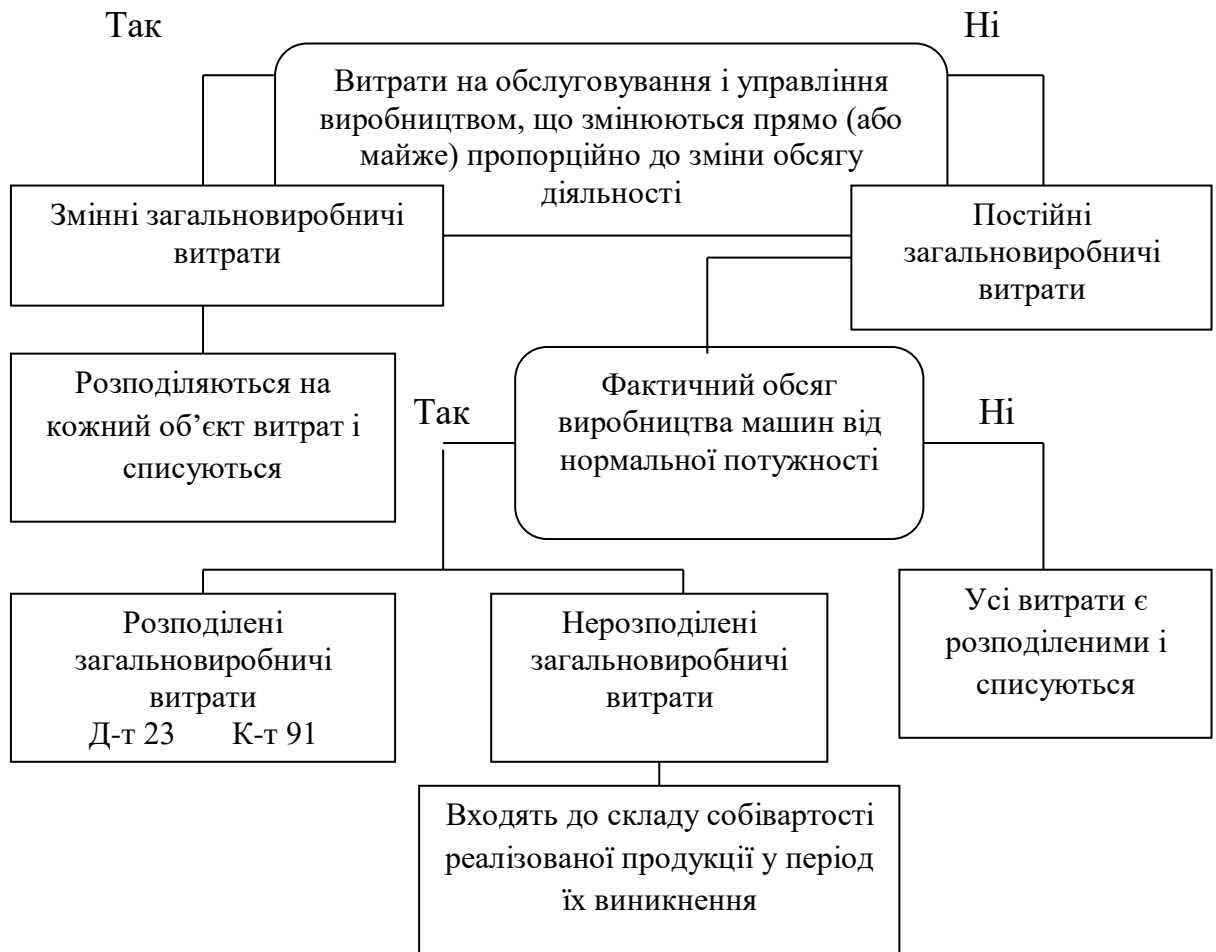


Рис. 1.4. Алгоритм розподілу загальновиробничих витрат на ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»

*Джерело: розроблено автором*

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні (які залежать від обсягу виробництва) і постійні (сума яких не залежить від обсягу виробництва). Витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства, які не входять до собівартості реалізованої продукції розподіляються по рахунках 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” [13].

На підприємстві для розподілу загальновиробничих витрат (ЗВВ) застосовують об'єм виробництва у натуральному вираженні. По плану на звітний рік передбачено об'єм виробництва 1953 тис. тон. ЗВВ за річним кошторисом становлять 13679,57 грн.

Таким чином, собівартість реалізованої продукції складається з: виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду; нерозподілених постійних загальновиробничих витрат; наднормативних виробничих витрат.

## **1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу і контролю витрат на виробництво та собівартості продукції на виробництві**

Варто підкреслити, що законодавче забезпечення обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку та фінансової звітності в нашій державі [16]. Заслуговує на увагу сформована В. А. Дерієм класифікація законодавчого забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (табл. 1.3). Автор виділяє п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення: за видами; рівнями; місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку і фінансової звітності; обов'язковістю до виконання; групами.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат, з точки зору представника тернопільської школи В. А. Дерія, варто відносити: - Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про аудиторську діяльність»;

- Укази Президента України;
- постанови і рішення Кабінету Міністрів України;
- накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств;

- НП(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 18 «Будівельні контракти», 30 «Біологічні

активи ”; 31 “Фінансові витрати”, 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин” (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 “Запаси”; 9 “Витрати на дослідження і розробки”, 11 “Будівельні контракти”, 23 “Витрати позики”);

Таблиця 1.3

**Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції**

Критерій	Класифікація
За видами	• Закони України • Укази і розпорядження Президента України • Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств • НП(С)БО: 16, 18, 30, 31 • МСФЗ: 2, 9, 11, 23 • Кодекси України • Методичні рекомендації, інструкції, вказівки • Положення, порядок • Листи, роз'яснення • Плани рахунків бухгалтерського обліку • Форми фінансової звітності • Наказ про облікову політику на підприємстві • Регістри бухгалтерського обліку • Графіки документообігу і виконання обліково-звітних робіт
За рівнями	• Міжнародні • Загальнодержавні • Галузеві • Регіональні • Внутрішньогосподарські
За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності	• НПА вищої юридичної сили • НП(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку • НПА (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації центральних органів виконавчої влади • НПА місцевого походження • Рішення (накази) щодо форм організації бух обліку
За обов'язковістю виконання	• Обов'язкові • Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами	• Загальні документи • За напрямками (ділянками) • За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності

*Джерело: згруповано на основі [2; 16]*

- Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо);
- методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо);



- вказівки, інструкції, положення;
- плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі);
- наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д. [2].

Враховуючи науковий доробок доцентів Скрипник М. І. та Вигівської І. М., було резюмовано результати аналізу нормативно-правових актів, які регулюють питання обліку витрат виробництва.

Дослідження показало, що наразі чинними є Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Даними нормативним документом регулюється порядок визначення розміру витрат (собівартості) на одиницю молочної продукції, який полягає в елементарному діленні всього обсягу виробництва на обсяг виготовленої маси. Також діючими на сьогодні є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які містять загальні положення щодо регулювання бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції без врахування специфіки діяльності підприємств. Оскільки результати калькулювання складають основу інформаційної бази для управління, тому витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг), як показує досвід вітчизняних підприємств, групуються за статтями калькуляції.

В Україні перелік статей калькуляції не є законодавчо затвердженим і відповідно до НП(С)БО 16 підприємство самостійно формує їх перелік, керуючись нормами НП(С)БО. Що стосується статей калькуляції собівартості продукції, то в ході дослідження встановлено, що на сьогодні їх перелік чітко не регламентується чинним законодавством України [12].

Методологія бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості за умов господарювання, що зумовлюють необхідність пошуку можливостей реалізації конкурентних переваг, повинна сприяти зниженню

витрат та оптимізації собівартості продукції.

Для поліпшення законодавчого регулювання обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції в цілому у промисловості необхідно сприяти впровадженню методичних рекомендацій для всіх галузей переробної промисловості (відповідно до КВЕД-2010). Також потрібно провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат та доходів з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та нерегульованих ситуацій. Необхідно організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, контролю, оподаткування, в тому числі щодо витрат.

### **1.3 Організація і задачі обліку, аналізу і контролю витрат на виробництво та собівартості продукції в умовах ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»**

Компанія ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» зареєстрована 06.04.2016 за юридичною адресою 08073, Київська обл., Макарівський р-н, село Яблунівка, вулиця Грушевського, будинок 85. Керівником організації є Котелевський Володимир Іванович. Розмір статутного капіталу складає 1 000,00 грн.

Види діяльності: Основний: 01.11 Вирощування зернових та технічних культур. інші: 01.13 Вирощування овочів і баштанних, коренеплодів і бульбоплодів, 01.19 Вирощування інших сезонних культур, 01.61 Допоміжні види діяльності в галузі вирощування сільськогосподарських культур.

Собівартість продукції – це сума витрат, пов'язаних з виробництвом певного виду продукту. Підрахунок таких витрат називають калькулюванням собівартості, а бухгалтерський документ, у якому зафіксований такий розрахунок, – калькуляцією. Щоправда, на великих підприємствах калькулюванням часто займаються не бухгалтери, а економісти. Однак в обліку все проводить бухгалтер, у якого ділянкою роботи є облік виробництва.

Попри свою просту ідею собівартість є досить неоднозначним і змінним показником, так як при застосуванні різних правил значення собівартості буде різним. Так, собівартість одного й того ж продукту буде відрізнятися при зміні елементів облікової політики підприємства:

- методів калькулювання;
- методів списання запасів;
- баз розподілу загальновиробничих (непрямих витрат);
- складу постійних і змінних витрат. Поділ постійні/змінні витрати досить умовний і за виробничої ситуації може бути змінений;
- складу прямих і непрямих (загальновиробничих) витрат. Наприклад, витрати на паливо й енергію можуть бути як прямими, так і непрямими, пов'язаними й непов'язаними з конкретним продуктом (або об'єктом калькулювання) – залежить від встановлених лічильників, особливостей технологічного процесу тощо;
- методів амортизації основних засобів, визначених строків їх корисного використання, ліквідаційної вартості; порядку розподілу транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ);
- стандартів бухгалтерського обліку, які застосовуються, – національні чи міжнародні.

Організація бухгалтерського обліку – одне з основоположних завдань новоствореного підприємства. Адже вирішення такого завдання впливає не лише на можливість приймати ефективні управлінські рішення, а й, зокрема, на величину окремих податків. Тож сформуємо один із ключових елементів системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві — облікову політику.

Керівник підприємства має створити всі умови для правильного ведення бухгалтерського обліку (ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») [11]. Отже, без формування облікової політики підприємства тут аж ніяк не обійтися.

Насамперед потрібно визначитися із глобальним питанням – обрати базу бухгалтерської стандартизації для ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємства. Йдеться про вибір між національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) та міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Інформацію про такий вибір найкраще наводити на самому початку розпорядчого документа про облікову політику.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство для складання і подання фінансової звітності (п. 3 розділу I НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») [10].

Традиційно, опис таких принципів, методів і процедур наводять у розпорядчому документі, який називається наказом про облікову політику. У міжнародній практиці зазвичай окремого документа не оформлюють, а облікову політику розкривають у примітках до фінансової звітності. У пункті 6 розділу IV НП(С)БО 1 також встановлено необхідність розкриття інформації про облікову політику. Це здійснюють шляхом опису принципів оцінки статей звітності і методів обліку щодо окремих статей звітності. У пункті 3.5 Методрекомедацій № 635 зауважено, що облікову політику підприємства з урахуванням внесених змін наводять у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або шляхом додавання до звітності копії розпорядчого документа [17].

У самих Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5) інформації про облікову політику не наведено, і це означає, що опис облікової політики у таких примітках слід подавати у самостійно обраному вигляді (п. 4 наказу Мініну «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 № 302).

Собівартість продукції визначається бухгалтерами з використанням таких нормативних документів Мініну:

НП(С)БО 16 “Витрати” – містить загальні підходи до розрахунку виробничої собівартості та собівартості реалізації, є класифікації витрат, які

використовуються у розрахунку [12];

НП(С)БО 9 “Запаси” – використовується у частині розрахунку розподілу ТЗВ, а також первісної вартості запасів, які доволі часто виступають однією з основних складових собівартості [18];

НП(С)БО 7 “Основні засоби” – зокрема, у частині розрахунку амортизації, яка являється також складовою собівартості [15];

Методичні рекомендації з обліку запасів, наказ Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2 (далі – Методрекомендації № 2). Містить окремі питання, що стосуються документування [19];

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, наказ Мінпромполітики від 09.07.2007 р. № 373 (далі – Методрекомендації № 373) [20]. Самі рекомендації не наводяться у постанові, а отже документу немає у вільному доступі. Однак, цей документ містить конкретизовані відомості про складові собівартості у розрізі галузей промисловості набагато детальніше, аніж НП(С)БО 16.

У ситуації, коли підприємство користується національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, то основним та ключовим для нього буде стандарт НП(С)БО 16 “Витрати” [12]. Якщо ж підприємство користується міжнародними стандартами, то варто звернути увагу на той факт, що серед міжнародних стандартів фінансової звітності не існує окремого положення щодо собівартості, тому слід користуватись загальними положеннями МСФЗ.

Однак всі вище перелічені нормативні документи стосуються лише підприємств, що користуються стандартами національного рівня. У системі стандартів МСФЗ не існує детальної класифікації витрат, як у вже описаному вище НП(С)БО 16, однак є окремі положення, які викладені у наступних стандартах:

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» містить інформацію щодо необхідності відображення даних по собівартості у фінансовій звітності, безпосередньо це стосується звіту про прибутки та збитки, а також у

примітках до такої звітності [21];

МСБО 2 «Запаси» містить інформацію щодо розрахунку первісної вартості запасів, ТЗВ, а також містить окремі норми по собівартості продукції. Зокрема, пункти 12-14 та 21 МСБО 2 [22];

МСБО 16 «Основні засоби» містить інформацію щодо розрахунку амортизації [23].

В цілому, 2020 рік видався доволі важким для ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» судячи з його економічних показників у ретроспективі за 2018-2020 рр. (табл. 1.4), оскільки відбулось зниження багатьох основних показників, таких як чистий дохід від реалізації продукції та собівартість випущеної продукції.

Таблиця 1.4

**Основні економічні показники діяльності  
ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» за 2018 -2020 рр.**

№ № п/п	Показники	Од. виміру	2018р	2019р	2020р	Відхилення показників 2020/2019	
						+/-	%
1.	Чистий дохід від реалізації продукції	тис. грн.	68 680,2	80 536,1	67 910,9	-12625,2	-15,7
2.	Собівартість випущеної продукції	тис. грн.	62 927,3	72 689,5	58 436,9	-14252,6	-19,6
3.	Середня чисельність персоналу	чол.	8	16	20	4	+25,0
4.	Середньорічна вартість необоротних активів	тис. грн.	5435,9	7813,7	11245,3	3431,6	43,9
	Оборотних активів	.	24005,9	36999,8	45839,0	8839,1	23,9
5.	Фондовіддача	Грн/грн	1,6	1,3	0,2	-1,2	-88,6
6.	Рентабельність активів	%	5,7	9,2	3,0	-6,2	-67,9
7.	Рентабельність власного капіталу (РВК)	%	23,2	28,8	47,6	18,9	65,6
8.	Рентабельність діяльності	%	3,5	5,4	2,9	-2,6	-46,8
9.	Рентабельність продукції	%	3,8	6,0	2,4	-3,7	-60,6

*Джерело: розраховано автором на основі звітності ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»*

Зокрема, чистий дохід від реалізації продукції зменшився у 2020 році на 12 625,2 тис. грн, тобто на 15,7% у порівнянні з 2019 роком, а собівартість за той же період зменшилась на 14 252,6 тис. грн, або на 19,6%.

Також знизилась рентабельність діяльності та продукції, однак збільшилась рентабельність власного капіталу. Зокрема, рентабельність активів зменшилась у 2020 році в порівнянні з 2019 роком на 67,7%, рентабельність діяльності – на 46,8%, а рентабельність продукції – на 60,6% відповідно. Дуже знизилась фондівдача у розрахунку з чистого прибутку у 2020 році в порівнянні з попередніми 2018 та 2019 роками. Мало місце збільшення середньої чисельності персоналу у 2020 році на 25%.

Середньорічна вартість необоротних активів збільшилась на 3 431,6 тис. грн. у 2020 році в порівнянні з 2019, а оборотних активів – аж на 8 839,1 тис. грн.

## Висновки до розділу 1

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Витрати на виробництво валової продукції (чи собівартість валової продукції) характеризують витрати поточного періоду (року, кварталу, місяця) та утворюють виробничу (заводську) собівартість, а витрати на виробництво і збут товарної продукції (продукції, що реалізується) – повну собівартість продукції.

Розрахунки собівартості окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, прибутку, економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін, контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

Дослідження показало, що наразі чинними є Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Даними нормативним документом регулюється порядок визначення розміру витрат (собівартості) на одиницю молочної продукції, який полягає в елементарному діленні всього обсягу виробництва на обсяг виготовленої маси. Також діючими на сьогодні є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які містять загальні положення щодо регулювання бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції без врахування специфіки діяльності підприємств. Оскільки результати калькулювання складають основу інформаційної бази для управління, тому витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг), як показує досвід вітчизняних підприємств, групуються за статтями калькуляції.

В Україні перелік статей калькуляції не є законодавчо затвердженим і



відповідно до НП(С)БО 16 підприємство самостійно формує їх перелік, керуючись нормами НП(С)БО. Що стосується статей калькуляції собівартості продукції, то в ході дослідження встановлено, що на сьогодні їх перелік чітко не регламентується чинним законодавством України [12].

Методологія бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості за умов господарювання, що зумовлюють необхідність пошуку можливостей реалізації конкурентних переваг, повинна сприяти зниженню витрат та оптимізації собівартості продукції.

В цілому, 2020 рік видався доволі важким для ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» судячи з його економічних показників у ретроспективі за 2018-2020 рр., оскільки відбулось зниження багатьох основних показників, таких як чистий дохід від реалізації продукції та собівартість випущеної продукції. Скоріш за все це пов'язано з загальним економічним спадом та пандемією COVID-19, зниженням купівельної спроможності населення тощо.

Зокрема, чистий дохід від реалізації продукції зменшився у 2020 році на 12 625,2 тис. грн., тобто на 15,7% у порівнянні з 2019 роком, а собівартість за той же період зменшилась на 14 252,6 тис. грн., або на 19,6%.

Також знизилась рентабельність діяльності та продукції, однак збільшилась рентабельність власного капіталу. Зокрема, рентабельність активів зменшилась у 2020 році в порівнянні з 2019 роком на 67,7%, рентабельність діяльності – на 46,8%, а рентабельність продукції – на 60,6% відповідно. Дуже знизилась фондівдача у розрахунку з чистого прибутку у 2020 році в порівнянні з попередніми 2018 та 2019 роками. Мало місце збільшення середньої чисельності персоналу у 2020 році на 25%.

Середньорічна вартість необоротних активів збільшилась на 3 431,6 тис. грн. у 2020 році в порівнянні з 2019, а оборотних активів – аж на 8 839,1 тис. грн.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В УМОВАХ ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»

#### 2.1 Документальне оформлення операцій із формування собівартості продукції підприємства

Первинні документи займають ключову роль в діяльності кожного підприємства. Адже вони є підставою для бухгалтерського обліку. Для того, щоб уникнути непорозумінь з контрагентами та контролюючими органами необхідно знати вимоги до форми та змісту первинних документів. На підприємстві ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» первинний облік документів здійснюється з урахуванням діючого законодавства, а саме Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV [11] та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88 [49].

Залежно від виду витрат можна виділити такі документи:

- прямі матеріальні витрати: лімітно-забірна картка типової форми № М-8 та М-9, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів типової форми № М-10, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11 (затверджені наказом Мінстату від 21.06.96 р. № 193);
- прямі витрати з оплати праці: розрахунково-платіжна відомість працівника типової форми № П-6, розрахунково-платіжна відомість (зведена) типової форми № П-7, таблиць обліку використання робочого часу типової форми № П-5 (затверджені наказом Держкомстату від 05.12.08 р. № 489);
- амортизація виробничих основних засобів і нематеріальних активів: відомість нарахування амортизації (як правило, розробляється на підприємстві самостійно);

- загальновиробничі витрати: відомість розподілу загальновиробничих витрат;

- інші прямі витрати: акти виконаних робіт (придбаних послуг), рахунки і розрахунків спожитих послуг, авансові звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, страхові поліси, бухгалтерські довідки про списання і нарахування інших витрат.

Дані перелічених первинних документів переносяться в документи зведеного (узагальнюючого) обліку витрат виробництва. Мета – узагальнити витрати за замовленнями, видами продукції, цехами, за статтями калькуляції для складання фактичної (звітної) калькуляції собівартості продукції.

До зведених документів обліку витрат підприємства, які застосовуються на ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» відносяться відомості обліку матеріальних витрат за видами продукції, замовленнями, відомості розподілу за видами продукції (за замовленнями всередині цеху, переділу): прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, інших прямих витрат, витрат допоміжних виробництв, амортизаційних відрахувань, загальновиробничих витрат тощо, зведені відомості (картки) обліку витрат на виробництво за видами продукції.

Перелічені зведені первинні документи підприємство може складати в довільній формі, але дотримуючись вимог до складання первинних документів.

Для обліку витрат підприємства застосовується Журнал 5. Дані з первинних документів групуються у фінансовій звітності підприємства.

Бухгалтерська собівартість продукції потрапляє до показників фінансової звітності підприємства:

- Звіту про фінансовий стан (балансу) – у вартість запасів, у т.ч. незавершеного виробництва та готової продукції;

- Звіту про фінансові результати – до складу собівартості реалізованої продукції.

Окрім цих звітів собівартість важлива для платників податку на

прибуток, так як собівартість реалізованої продукції впливає на показник фінансового результату підприємства до оподаткування, який зі Звіту про фінансові результати переноситься до податкової декларації з податку на прибуток. Як наслідок, чим більша собівартість реалізованої продукції, тим менший фінансовий результат і сума нарахованого податку на прибуток. Окрім складання фінансової звітності бухгалтерська собівартість може бути використана й для: ціноутворення. Обґрунтування відпускної ціни; оцінки ефективності діяльності підприємства.

У фінансовій звітності ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» використовується:

– виробнича собівартість продукції – це та сума, за якою в балансі підприємства відображаються залишки незавершеного виробництва та готової продукції. Вона ж потрапляє у Звіт про фінансовий стан (баланс). Рахується на основі абз. 2 п. 11 НП(С)БО 16. Виробнича собівартість включає лише витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом, наприклад сировину й матеріали, витрати на оплату праці робітників, та не містить адміністративних, збутових чи інших витрат;

– собівартість реалізованої продукції – дорівнює виробничій собівартості або відрізняється на суму нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат, якщо такі є. Ця цифра потрапляє до Звіту про фінансові результати й бере участь у визначенні прибутку підприємства. Її склад описаний у абз. 1 п. 11 НП(С)БО 16;

– планова (нормативна) собівартість. Собівартість поражена по затвердженим нормам витрачання сировини, матеріалів, оплати праці. Потрібна як при плануванні виробництва, так і при використанні методу нормативних затрат для обліку готової продукції (п. 16 НП(С)БО 9 “Запаси”).

Підприємство здійснює виробництво 3-х видів продуктів (1, 2, 3) у 3-х різних підрозділах ТОВ «АГРО-ЛЕНД.». У бухгалтерських проведеннях ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» даний процес матиме наступний вигляд (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

## Облік формування виробничої собівартості продукції

Господарська операція	Дт	Кт	Сума	Бухгалтерські документи
Списані матеріали на виробництво продукту 1	23.1	201.1	12 тис	внутрішні накладні
Списані матеріали на виробництво продукту 2	23.2	201.1	15 тис	
Списані матеріали на виробництво продукту 3	23.3	201.1	18 тис	
Списані ТЗВ, які пов'язані з використаною сировиною на основі їх розподілу за середнім % ТЗВ	23.1	201.0	200	бухгалтерська довідка
	23.2	201.0	300	
	23.3	201.0	400	
Списані напівфабрикати, використані на виробництво продукту 1	23.1	202	2 тис.	внутрішні накладні
Списано паливо на виробництво продукту Б	23.2	203	1,5 тис.	внутрішні накладні
Нарахована заробітна плата працівникам	23.1	661	50 тис.	табелі обліку робочого часу, відомості про нарахування заробітної плати
Нарахований ЄСВ	23.1	651	11 тис.	відомості про нарахування заробітної плати
Нараховані витрати на амортизацію (знос) виробничого обладнання	23.1	131	300	відомість про нарахування амортизації
	23.2	132	400	
	23.3	133	500	
Нараховані витрати на опалення будівлі, де розміщені цехи	91	631		рахунки за опалення
Нараховані витрати на електроенергію по будівлі, де розміщені цехи	91	631		рахунки за опалення
Нараховані витрати на охорону, яка здійснюється охоронною фірмою на основі договору	91	685		укладені договори, акти виконаних робіт
Нараховані витрати на амортизацію (знос) будівлі цеху	91	131		відомість про нарахування амортизації

*Джерело: розроблено автором*

Отже, окрім цих звітів собівартість важлива для платників податку на прибуток, так як собівартість реалізованої продукції впливає на показник фінансового результату підприємства до оподаткування, який зі Звіту про фінансові результати переноситься до податкової декларації з податку на

прибуток. Як наслідок, чим більша собівартість реалізованої продукції, тим менший фінансовий результат і сума нарахованого податку на прибуток. Окрім складання фінансової звітності бухгалтерська собівартість може бути використана й для: ціноутворення, обґрунтування відпускнуої ціни; оцінки ефективності діяльності підприємства.

## **2.2 Синтетичний та аналітичний облік собівартості продукції підприємства**

На початку, для прийняття рішення про метод організації аналізу загальних витрат, собівартості виробленої і реалізованої продукції проведемо тестування системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку і встановимо, чи:

- 1) визначаються у наказі про облікову політику витрати, що списуються на виробництво, у відповідності з НП(С)БО;
- 2) не змінювалася протягом звітного періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції;
- 3) дотримуються на підприємстві вимог, встановлених наказом про облікову політику.

ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» застосовують для обліку виробничих витрат 9 клас рахунків «Витрати діяльності» без відкриття рахунків класу 8 «Витрати за елементами» (рис. 2.1).

Окремо, у табл. 2.2 наведемо характеристику рахунку 90 «Собівартість продукції». Саме цей рахунок на підприємстві ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» призначений для узагальнення всієї інформації про собівартість реалізованих готових товарів та продукції, наданих послуг та виконаних робіт підприємством. Відповідно ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» використовує два субрахунки 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» та 902 «Собівартість реалізованих товарів».

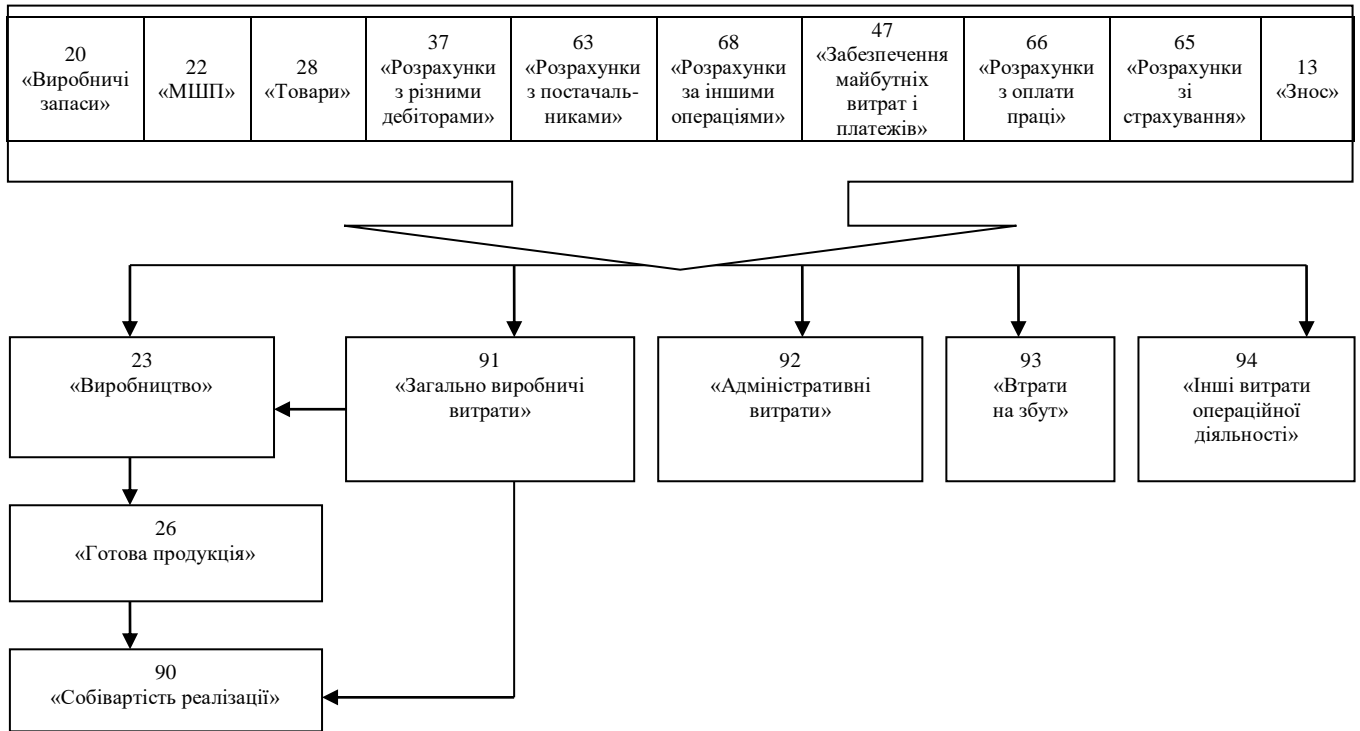


Рис. 2.1. Схема потоків про відображення витрат без використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами»

Джерело: розроблено автором

Таблиця 2.2

### Характеристика рахунка № 90 «Собівартість реалізації»

Назва та номер рахунка	Призначення рахунка	Відображення інформації за операціями стовно собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)			
		На рахунку № 90		В обліковому регістрі	У звітності
		за дебетом	за кредитом		
90 «Собівартість реалізації»	Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг	Відображається собівартість реалізованої готової продукції, робіт і послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок)	Відображається списання в порядку закриття дебетового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати»	Журнал 5	Рядок 2050 Звіту про фінансові результати

Джерело: розроблено автором

Окремо розглянемо рахунок 23 «Виробництво» на підприємстві ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» (рис. 2.2)



Рис. 2.2. Загальна схема організації обліку витрат виробництва ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»

*Джерело: розроблено автором*

Таблиця 2.3

### Обороти рахунка № 23 «Виробництво»

Рік	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
2018	7 928 250,19		75 557 309,27	62 192 579,70	21 292 979,76	
2019	21 292 979,76		84 931 779,52	78 514 165,72	27 710 593,56	
2020	27 710 593,56		80 575 911,00	82 732 858,20	25 553 646,36	

Будь-яка діяльність суб'єкта господарювання пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, оцінки яким дають на ринкових засадах. У системі управління ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» головним об'єктом є процес управління витратами господарської діяльності в цілому, та у розрізі їх видів, цілей, об'єктів і періодів здійснення. Зміст витрат операційної діяльності слід розглядати у конкретно-економічному та обліковому значеннях. Сальдо за рахунками витрат ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» за 2018-2020 роки представлені в таблиці 2.4.



Таблиця 2.4

**Абсолютна зміна сальдо за рахунками витрат ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»  
за 2018-2020 роки, тис. грн.**

Рахунок	Сальдо на кінець 2018 рік	Сальдо на кінець 2019 рік	Сальдо на кінець 2020 рік	Абсолютне відхилення	
				2020 по відношенню до 2019	2020 по відношенню до 2018
13 «Знос необоротних активів»	284,8	748,3	2 940,5	2 192,2	2 655,7
20 «Виробничі запаси»	2 120,8	2 423,9	15 440,3	13 016,4	13 319,5
22 «Малоцінні швидкозношувальні предмети»	28,6	3,2	121,5	118,3	92,9
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	0,5	0,5	174,7	174,2	174,2
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	20 875,3	23 639,4	32 725,1	9 085,7	11 849,8
65 «Розрахунки по страхуванню»	0,0	0,0	24,9	24,9	24,9
66 «Розрахунки по виплатам працівникам»	1,9	1 933,5	151,0	-1 782,6	149,1
90 «Собівартість реалізації»	62 321,0	75 242,5	58 436,9	-16 805,6	-3 884,1

*Джерело: розроблено автором*

Як видно з таблиці 2.4 значно збільшились розрахунки по страхуванню у 2020 році, насправді вони просто з'явилися, оскільки у 2018 та 2019 роках ці витрати були близькі до нуля. Така сама ситуація спостерігається із розрахунками з різними дебіторами, у 2018 та 2019 роках вони склали лише по 0,5 тис. грн., тоді як на кінець 2020 року цей показник склав 174,7 тис. грн. В цілому всі зазначені показники по досліджуваному підприємству значно зросли у 2020 році в порівнянні як і з 2018, так і з 2019 роками.

Також відобразимо відносну зміну по зазначених рахунках в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

**Відносна зміна сальдо за рахунками витрат ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»  
за 2018-2020 роки, тис. грн.**

Рахунок	Сальдо на кінець 2018 рік	Сальдо на кінець 2019 рік	Сальдо на кінець 2020 рік	Відносне відхилення	
				2020 по відношенню до 2019	2020 по відношенню до 2018
13 «Знос необоротних активів»	284,8	748,3	2 940,5	393,0	1032,5
20 «Виробничі запаси»	2 120,8	2 423,9	15 440,3	637,0	728,0
22 «Малоцінні швидкозношувальні предмети»	28,6	3,2	121,5	3762,3	424,9
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	0,5	0,5	174,7	32638,6	32638,6
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	20 875,3	23 639,4	32 725,1	138,4	156,8
65 «Розрахунки по страхуванню»	0,0	0,0	24,9	62335350,0	27704600,0
66 «Розрахунки по виплатам працівникам»	1,9	1 933,5	151,0	7,8	8079,3
90 «Собівартість реалізації»	62 321,0	75 242,5	58 436,9	77,7	93,8

*Джерело: розроблено автором*

Структура окреслених витрат представлена в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

**Структура витрат досліджуваного підприємства**

Рахунок	Сальдо на кінець 2018 рік, тис. грн	Питома вага, %	Сальдо на кінець 2019 рік, тис. грн	Питома вага, %	Сальдо на кінець 2020 рік, тис. грн	Питома вага, %
13 «Знос необоротних активів»	284,8	0,3	748,3	0,7	2940,5	2,7
20 «Виробничі запаси»	2120,8	2,5	2423,9	2,3	15440,3	14,0
22 «Малоцінні швидкозношувальні предмети»	28,6	0,0	3,2	0,0	121,5	0,1
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	0,5	0,0	0,5	0,0	174,7	0,2

Продовження табл. 2.6

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	20875,3	24,4	23639,4	22,7	32725,1	29,7
65 «Розрахунки по страхуванню»	0	0,0	0	0,0	24,9	0,0
66 «Розрахунки по виплатам працівникам»	1,9	0,0	1933,5	1,9	151	0,1
90 «Собівартість реалізації»	62321,00	72,8	75242,5	72,4	58436,9	53,1
Всього	85632,9	100,0	103991	100,0	110015	100,0

*Джерело: розроблено автором*

У структурі операційних витрат найбільшу питому вагу займають розрахунки з постачальниками та підрядниками 63,45% у 2020 році. Хоча їх динаміка у структурі дещо зменшилась за останні 3 роки з 89,5% у 2018 до 63,4% у 2020 році. Натомість у 2020 році спостерігається збільшення виробничих запасів з 9,1% у 2018 році до майже 30% у 2020 році.

Також відобразимо структуру витрат підприємства на рис. 2.1, як бачимо найбільша питома вага у розрахунків з постачальниками та підрядниками, які збільшуються від року до року, далі йдуть виробничі витрати та знос необоротних активів у 2020 році.

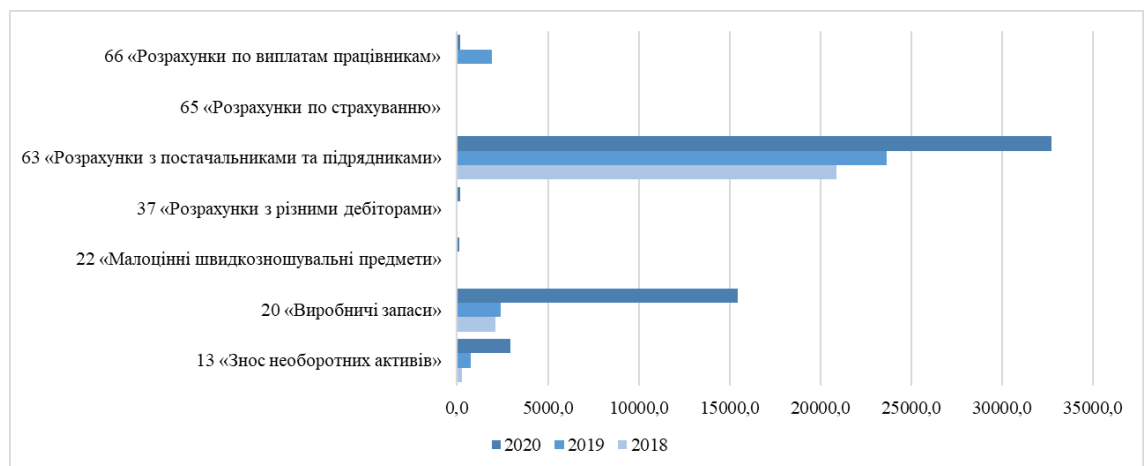


Рис. 2.3. Структура витрат підприємства

*Джерело: розроблено автором*

Таблиця 2.7

**Аналіз витрат на 1 грн. послуг ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»  
за 2019-2020 рр.**

Показник	Розрахунок	Сума тис.грн.
I. Витрати:		
а) за планом	$\sum(VB\Pi_{пл} \cdot b_{пл}) + A_{пл}$	144598
б) за планом, перерахованим на фактичний випуск наданих послуг при збереженні планової структури	$\sum(VB\Pi_{пл} \cdot b_{пл}) \cdot K_{V\Pi} + A_{пл}$	148530
в) а плановими нормами і плановими цінами на фактичне надання послуг	$\sum(VB\Pi_{ф} \cdot b_{пл}) + A_{пл}$	149500
г) фактично за плановими цінами	$\sum(VB\Pi_{ф} \cdot b_{ф}) + A_{пл}$	167856
д) фактично	$\sum(VB\Pi_{ф} \cdot b_{ф}) + A_{ф}$	183037
II. Вартість валового випуску послуг		
а) за планом	$\sum(VB\Pi_{ПЛ} \cdot Ц_{ПЛ})$	298520
б) фактично при плановій структурі і планових цінах	$\sum(VB\Pi_{Ф} \cdot Ц_{ПЛ}) \pm \Delta VPCTP$	24560

*Джерело: розроблено автором*

Аналіз витрат на 1 грн. послуг показав, що фактично наданих послуг менше ніж за планом у 2020 році (табл. 2.7). А також значно більше витрат на її надання з урахуванням плану, ця сума фактично перевищила планові показники на 38439 тис.грн.

Таблиця 2.8

**Аналіз витрат на 1 грн. послуг (розрахунок впливу) ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» за 2019-2020 рр.**

Показники	1. Собівартість товарної продукції, тис.грн. S	2. Послуги з відпускних цін тис.грн TP	3. Витрати на 1 грн. (стр.2/стр.1)
План, P	144591	36377	0,251
Факт: за плановою собівартістю і плановими цінами, PP	183037	26836	0,146

*Джерело: розроблено автором*

Згідно з проведеного аналізу загальна зміна витрат складається з:

1) впливу структурних зрушень в складі послуг:

$$\Delta Z_{стр} = 3 (PP) - 3 (P)$$

$$\Delta \text{ЗЗстр} = 2,51 - 1,46 = 1,05 \text{ грн.}$$

2) впливу зміни рівня витрат

$$\Delta \text{ЗЗстр} = 3 (\text{PF}) - 3 (\text{PP})$$

$$\Delta \text{ЗЗстр} = 2,82 - 1,46 = 1,36 \text{ грн.}$$

3) вплив зміни цін

$$\Delta \text{ЗЗстр} = 3 (\text{F}) - 3 (\text{PF})$$

$$\Delta \text{ЗЗстр} = 2,84 - 1,46 = 1,38 \text{ грн.}$$

Для визначення впливу зміни цін матеріальних витрат і цін на продану продукцію на 1 грн.. необхідно визначити показник витрат за умови, що ціни на матеріальні витрати будуть фактичні, а ціни на готову продукцію планові:

$$З' = 183037/24560 = 7,45 \text{ грн.}$$

Тоді, вплив на зміну цін на матеріальні ресурси:  $\Delta \text{ЗЗЦМ} = 7,45 - 1,46 = 5,99$  грн. Вплив зміни цін на продукцію:  $\Delta \text{ЗЗцп} = 2,84 - 7,45 = -4,61$  грн.

Сума впливу чинників має дорівнювати загальному зміні витрат на 1 грн. продукції:  $\Delta \text{ЗЗ} = 1,05 + 1,36 + 1,38 = 3,79$  грн.

Аналіз витрат на 1 грн. послуг показав збільшення витрат за рахунок впливу зміни рівня витрат.

### **2.3. Відображення собівартості продукції в фінансовій та податковій звітності**

Собівартість товарів у бухгалтерському обліку формується з витрат, перелічених у п. 9 НП(С)БО 9. Таким чином, до собівартості товарів саме у бухгалтерському обліку включаються такі витрати:

1) суми, що сплачуються за договором постачальнику (продавцю), за мінусом непрямих податків. Це ціна придбання самого товару, визначена у договорі. Під непрямими податками найчастіше слід розуміти ПДВ. Якщо покупець - платник ПДВ, він не включає суму ПДВ до собівартості придбаних товарів, за умови якщо має право на податковий кредит згідно з нормами ст. 198 ПКУ з урахуванням ст. 199 ПКУ (за потреби);

2) суми ввізного мита у разі їх імпорту на територію України;

3) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству. Найчастіше це сума ПДВ, що сплачується у складі ціни товару, якщо покупець – неплатник ПДВ або платник, який не має права на податковий кредит з ПДВ за таким товаром;

4) транспортно-заготівельні витрати. Вони включають затрати на заготівлю запасів (у т. ч. оплата праці та відряджень експедиторів тощо), оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів. Розподіл транспортно-заготівельних витрат між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця та сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць, регламентовано п. 9 НП(С)БО 9, а також він показаний на прикладах до НП(С)БО 9;

5) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик товарів. Наприклад, це можуть бути витрати на фасування товару, комплектацію, передпродажну підготовку тощо.

У податковому обліку собівартість придбаних та реалізованих товарів згідно з п. 138.6 ПКУ складається з таких витрат: ціна придбання товарів, суми ввізного мита, витрати на доставку, доведення до стану, придатного для продажу. Як бачимо, цей перелік є ідентичним до переліку, що міститься у п. 9 НП(С)БО 9, за винятком сум непрямих податків, що не відшкодовуються підприємству. Але цю складову собівартості товарів знаходимо в абзацах другому та третьому пп. 139.1.6 ПКУ. Отже, у більшості випадків собівартість товарів у податковому та бухгалтерському обліку збігатиметься.

Розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком можуть

виникати, наприклад, за статтею витрат на оплату праці, на відрядження, якщо працівникам здійснюють виплати, які не дозволено включати до складу витрат у податковому обліку (матеріальна допомога, добровільне страхування, оплата товарів чи послуг, сума добових на відрядження, що є вищою від зазначеної в абзаці четвертому пп. 140.1.7 ПКУ, тощо).

Проведемо аналіз витрат згідно фінансового звіту ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» за 2018-2020 рр., тис. грн. (таблиця 2.9).

Таблиця 2.9

**Аналіз витрат за статтями фінансового звіту ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»  
за 2018-2020 рр., тис. грн.**

Показники	Роки			Відхилення 2019 до 2018		Відхилення 2020 до 2019	
	2018	2019	2020	+/-	%	+/-	%
Собівартість реалізації продукції	62927,3	72689,5	58436,9	9762,2	115,5	-14252,6	80,4
Інші операційні витрати	2907,1	2041,9	2831,7	-865,2	70,2	789,8	138,7
Інші витрати	464,8	1503	5081,9	1038,2	323,4	3578,9	338,1

*Джерело: розроблено автором*

З аналізу витрат ми бачимо значне зниження собівартості продукції. Графічно окреслена інформація представлена на рисунку 2.4.

Таким чином, підприємство в процесі господарської діяльності здійснює витрати. Об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення, пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Витрати формуються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.



Рис. 2.4. Динаміка показників витрат досліджуваного підприємства за 2018 – 2020 роки

*Джерело: розроблено автором*

Наведемо розподіл загальновиробничих витрат нашого досліджуваного підприємства. Вихідні дані та фактичні показники за відповідний звітний період характеризуються у приведеній нижче табл. 2.10.

*Таблиця 2.10*

### Розподіл загальновиробничих витрат

Вихідні дані	Величина	№ ряду
База розподілу за нормальної потужності – обсяг діяльності	2000	1
Загальновиробничі витрати всього	15000	2
Змінні загальновиробничі витрати	10000	3
Постійні загальновиробничі витрати	4000	4
Змінні витрати на одиницю обсягу діяльності – ряд. 3: ряд. 1	5	5
Постійні загально виробничі витрати на одиницю обсягу діяльності і– ряд. 4: ряд. 1	2	6
Фактичний обсяг діяльності за період	1953	7
Фактичні загально виробничі витрати за період, у тому числі:	13679,57	8
Змінні	8978,57	9
Постійні (ряд. 8 - ряд. 9)	4701,00	10

*Джерело: розроблено автором*



Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат на досліджуваному підприємстві матиме такий вигляд (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

### Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

Види ЗВВ	Методика розрахунку	Величина	Сума, грн..	Рахунок витрат
Змінні		8978,57	12884,6	Рахунок 23 “Виробництво”
Постійні розподілені	ряд. 6 × ряд. 7	3906,00		
Постійні нерозподілені	ряд. 10 -(ряд. 6 × ряд. 7)	795,00	795,0	Рахунок 90 “Собівартість реалізації”

*Джерело: розроблено автором*

Так як, загальновиробничі витрати підсумовуються та відображаються у бухгалтерському обліку підприємства за квартал, то для того щоб знайти їх за один січень місяць, розподілимо відому суму за перший квартал пропорційно основній заробітній платі робочих, зайнятих виробництвом продукції. Це один з чотирьох методів розподілу загальновиробничих витрат запропонованих пунктом 34 Рекомендацій № 47.

Загальновиробничі витрати досліджуваного підприємства за перший квартал становлять 12884,57 грн. Розподіл суми ЗВВ по місяцях виконаємо у табл. 2.12 згідно з пунктом 16 НП(С)БО 16 і додатком № 1 до вказаного стандарту.

Таблиця 2.12

### Розподіл загальновиробничих витрат за 1-й квартал 2020 року

Місяць 1-го кварталу	Сума основної заробітної плати, грн.	Сума ЗВВ, грн.
Січень	22817,76	4421,16 [12884,57 : 66497,67 × 22817,76]
Лютий	21888,00	4241,01 [12884,57 : 66497,67 × 21888,00 ]
Березень	21791,91	4222,39 [12884,57 : 66497,67 × 21791,91]
Всього:	66497,67	12884,57

*Джерело: розроблено автором*

У результаті отримана сума ЗВВ за перший місяць звітного року. Вона дорівнює 4421,16 грн. і включає витрати на усі вироби періоду.

Якщо порівняти розміри нормативної та фактичної собівартості пластмасового послуги, то помітно, що остання значно більша. Для аналізу та знаходження причини цієї різниці скористаємося табл. 2.13 у якій порівняємо обидва види виробничої собівартості за статтями витрат.

Таблиця 2.13

**Порівняння планової та фактичної собівартостей продукції ТОВ  
«АГРО-ЛЕНД.»**

Стаття калькуляції  Вид собівартості	Сировина та матеріали	Паливо і електро- енергія	Заробітна плата	Відрахування на соц. страх.	Загально виробничі витрати	Всього
Планова	7053,75	724,20	159,84	61,40	95,22	8294,90
Фактична	5053,51	1276,41	1008,03	387,23	185,05	8545,74
Різниця:	-2000,24	+552,21	+848,19	+325,83	+89,83	+250,85

*Джерело: розроблено автором*

Отже, загальна фактична виробнича собівартість збільшилася на 250,85 грн. у порівнянні з нормованою. Зросли майже усі основні витрати: на паливо та електроенергію, причиною чому стало різке та значне підвищення цін на ринку; зросла заробітна плата, що спричинило й ріст відрахувань до фондів соціального страхування. Це говорить про покращення економічного становища на досліджуваному підприємстві та веде за собою благоустрій та покращення життєвого рівня робітників, збільшуються надходження до державного бюджету. З врахуванням того, що підприємство весь час розвивається та вдосконалюється, зростають і різноманітні витрати пов'язані з цим. Причиною зменшення витрат на сировину та матеріали можна вважати покращення та модернізація виробничого устаткування – більш економічний режим.

## Висновки до розділу 2

Будь-яка діяльність суб'єкта господарювання пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, оцінки яким дають на ринкових засадах. У системі управління ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» головним об'єктом є процес управління витратами господарської діяльності в цілому, та у розрізі їх видів, цілей, об'єктів і періодів здійснення.

З проведеного аналізу можна резюмувати, що збільшились розрахунки по страхуванню у 2020 році, насправді вони просто з'явилися, оскільки у 2018 та 2019 роках ці витрати були близькі до нуля. Така сама ситуація спостерігається із розрахунками з різними дебіторами, у 2018 та 2019 роках вони склали лише по 0,5 тис. грн., тоді як на кінець 2020 року цей показник склав 174,7 тис. грн. В цілому всі зазначені показники по досліджуваному підприємству значно зросли у 2020 році в порівнянні як і з 2018, так і з 2019 роками.

У структурі операційних витрат найбільшу питому вагу займають розрахунки з постачальниками та підрядниками 63,45% у 2020 році. Хоча їх динаміка у структурі дещо зменшилась за останні 3 роки з 89,5% у 2018 до 63,4% у 2020 році. Натомість у 2020 році спостерігається збільшення виробничих запасів з 9,1% у 2018 році до майже 30% у 2020 році.

Таким чином, підприємство в процесі господарської діяльності здійснює витрати. Об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення, пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Витрати формуються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком можуть виникати, наприклад, за статтею витрат на оплату праці, на відрядження, якщо працівникам здійснюють виплати, які не дозволено включати до складу витрат у податковому обліку (матеріальна допомога, добровільне

страхування, оплата товарів чи послуг, сума добових на відрядження, що є вищою від зазначеної в абзаці четвертому пп. 140.1.7 ПКУ, тощо).

ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» застосовують для обліку виробничих витрат 9 клас рахунків «Витрати діяльності» без відкриття рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Так як, загальновиробничі витрати підсумовуються та відображаються у бухгалтерському обліку підприємства за квартал, то для того щоб знайти їх за один січень місяць, розподілимо відому суму за перший квартал пропорційно основній заробітній платі робочих, зайнятих виробництвом продукції. Це один з чотирьох методів розподілу загальновиробничих витрат запропонованих пунктом 34 Рекомендацій № 47.

Загальновиробничі витрати досліджуваного підприємства за перший квартал становлять 12884,57 грн. У результаті отримана сума ЗВВ за перший місяць звітного року. Вона дорівнює 4421,16 грн. і включає витрати на усі виробни періоду.

Якщо порівняти розміри нормативної та фактичної собівартості послуги, то помітно, що остання значно більша. Зросли майже усі основні витрати: на паливо та електроенергію, причиною чому стало різке та значне підвищення цін на ринку; зросла заробітна плата, що спричинило й ріст відрахувань до фондів соціального страхування. Це говорить про покращення економічного становища на досліджуваному підприємстві та веде за собою благоустрій та покращення життєвого рівня робітників, збільшуються надходження до державного бюджету. З врахуванням того, що підприємство весь час розвивається та вдосконалюється, зростають і різноманітні витрати пов'язані з цим. Причиною зменшення витрат на сировину та матеріали можна вважати покращення та модернізація виробничого устаткування – більш економічний режим.

### РОЗДІЛ 3

## ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В УМОВАХ ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»

### 3.1 Аналіз витрат на виробництві та собівартості продукції підприємства

Виробництво та продаж продукції потребує витрат на робочу силу, матеріали та гроші. Витрати підприємства, виражені в грошах, для виробництва, на предмети праці та заробітну плату робітників є витратами виробництва.

Вартість продукції – найважливіший показник якості бізнесу. Його рівень відображає досягнення та недоліки компанії в цілому та кожної організаційної одиниці. У ринкових відносинах завдання зниження виробничих витрат не планується централізовано, але ефективність підприємств оцінюється за допомогою показника прибутку. Ця ситуація загострює важливість проблеми зниження витрат, оскільки конкурентоспроможність продукції, фінансове становище компанії, матеріальний та культурний рівень життя її співробітників залежить від цього.

Як видно з таблиці 3.1 у 2020 році спостерігалась неоднозначна динаміка доходів та видатків. Протягом досліджуваного періоду підприємство мало прибуток, про це свідчить додатній чистий фінансовий результат, а також фінансовий результат до оподаткування, за рахунок в цілому позитивної динаміки усіх складових. Також підприємству вдалось закінчити 2020 рік з прибутком в 1 388,5 тис. грн., однак він значно зменшився в порівнянні з 2019, 2018 та навіть з 2017 роком, у якому цей показник складав 7 837,5 тис. грн.

При цьому підприємство має незначні інші операційні доходи та інші доходи у 2019 та 2020 роках, однак інші операційні та інші витрати мають більш вагоме значення для підприємства та невпинно зростають за досліджуваний період.

Таблиця 3.1

**Динаміка доходів та видатків ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»  
у 2017-2020 рр., тис. грн.**

	2017	2018	2019	2020
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	33 966,40	68 680,20	80 536,10	67 910,90
Інші операційні доходи			40,9	292,4
Інші доходи			42,7	112,7
<b>Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)</b>	33 966,40	68 680,20	80 619,70	68 316,00
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	-23 374,50	-62 927,30	-72 689,50	-58 436,90
Інші операційні витрати	-814,5	-2 907,10	-2 041,90	-2 831,70
Інші витрати	-285,9	-464,8	-1 503,00	-5 081,90
<b>Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)</b>	-24 474,90	-66 299,20	-76 234,40	-66 350,50
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	9 491,50	2 381,00	4 385,30	1 965,50
Податок на прибуток	-1 654,00			-577
<b>Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)</b>	7 837,50	2 381,00	4 385,30	1 388,50

*Джерело: розроблено автором*

Доходи, і видатки підприємства ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» в 2020 році в основному мають негативну динаміку в порівнянні як з 2019 роком та в порівнянні з 2018 роком (табл. 3.2.). Чистий дохід від реалізації в 2020 році зменшився на 12 625,2 тис. грн. в порівнянні з 2019 роком та на 769,3 тис. грн. у порівнянні з 2018 роком. А фінансовий результат до оподаткування у 2020 році зменшився на 2 419,8 тис. грн. в порівнянні з 2019 роком та на 415,5 тис. грн. у порівнянні з 2018 роком.

Важливо також дослідити відносні темпи приросту зазначених статей балансу (табл. 3.2.). Як видно з таблиці 3.2 темпи росту доходів, і видатків

підприємства ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» в 2020 році мають в основному негативну динаміку в порівнянні з 2019 роком та у порівнянні з 2018 роком.

Таблиця 3.2

**Абсолютне та відносне відхилення доходів та видатків ТОВ  
«АГРО-ЛЕНД.» у 2017-2020 рр.**

Показник	Абсолютне відхилення, тис. грн			Відносне відхилення, %		
	2020/ 2019	2020/ 2018	2020/ 2017	2020/ 2019	2020/ 2018	2020/ 2017
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	-12625,2	-769,3	33944,5	-15,7	-1,1	99,9
Інші операційні доходи	251,5	292,4	292,4	614,9		
Інші доходи	70,0	112,7	112,7	163,9		
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	-12303,7	-364,2	34349,6	-15,3	-0,5	101,1
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	14252,6	4490,4	-35062,4	-19,6	-7,1	150,0
Інші операційні витрати	-789,8	75,4	-2017,2	38,7	-2,6	247,7
Інші витрати	-3578,9	-4617,1	-4796,0	238,1	993,4	1677,5
<b>Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)</b>	9883,9	-51,3	-41875,6	-13,0	0,1	171,1
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	-2419,8	-415,5	-7526,0	-55,2	-17,5	-79,3
Податок на прибуток	-577,0	-577,0	1077,0			-65,1
<b>Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)</b>	-2996,8	-992,5	-6449,0	-68,3	-41,7	-82,3

*Джерело: розроблено автором*

Якщо розглядати виключно видатки підприємства, то у 2020 році спостерігається значне зменшення собівартості продукції та значне збільшення інших витрат підприємства (рис. 3.1). Також збільшились інші операційні витрати підприємства. Сумарно витрати підприємства ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» у 2020 році також зросли на 9 883,9 тис. грн у порівнянні з 2019 роком.

У структурі видатків (табл. 3.3) понад 95% припадає на собівартість реалізованої продукції у 2017-2019 рр., однак у 2020 році цей показник склав

88,1%. Це сталося за рахунок значного збільшення питомої ваги інших витрат (які в абсолютному вираженні також зросли) з 1,2% у 2017 до 7,7% у 2020 році.

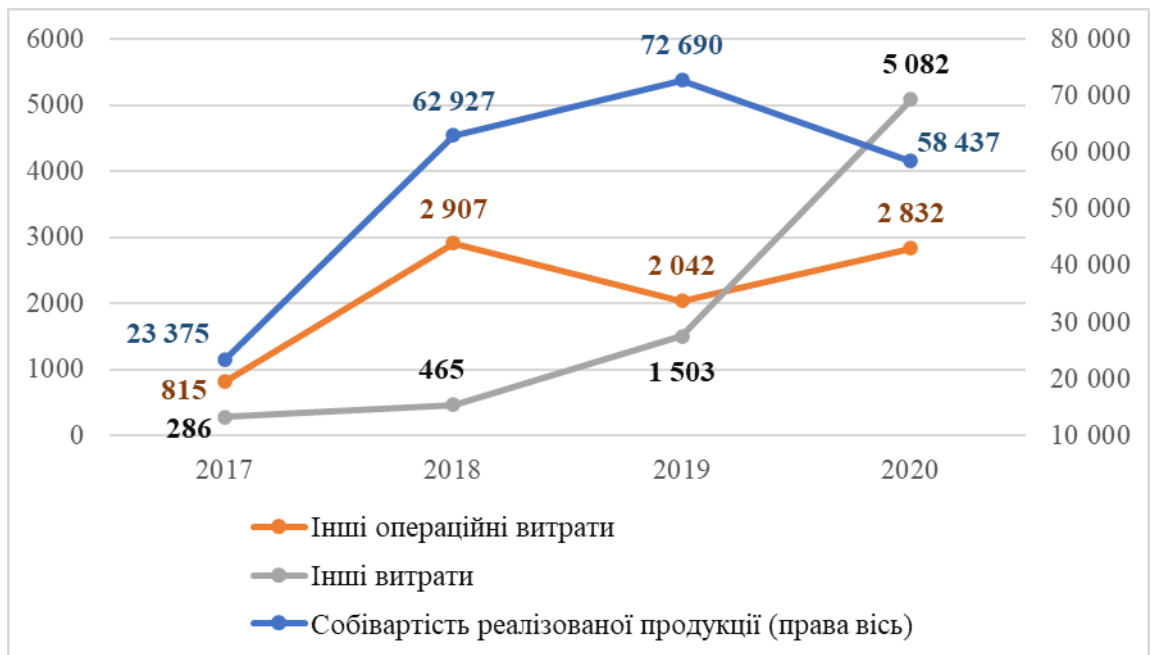


Рис. 3.1. Динаміка витратків ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» у 2017-2020 рр., тис. грн.

*Джерело: розроблено автором*

Таблиця 3.3

**Структура витратків ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» у 2017-2020 рр., тис. грн.**

Показник	2017	2018	2019	2020
Собівартість реалізованої продукції	95,5	94,9	95,3	88,1
Інші операційні витрати	3,3	4,4	2,7	4,3
Інші витрати	1,2	0,7	2,0	7,7
Разом витрати	100,0	100,0	100,0	100,0

*Джерело: розроблено автором*

Отже, в цілому за розглянутий період підприємство має однозначну негативну динаміку щодо зміни економічних показників доходів та витратків у 2020 році в порівнянні з попередніми роками.



### 3.2 Контроль витрат на виробництві та собівартості продукції підприємства

Внутрішній контроль як динамічний процес та система зі своєю специфікою змісту та форми пов'язаний з використанням засобів та предметів праці. Цей процес складається з підготовчої, методико-технологічної та завершальної стадій [24].

Систему внутрішньої контрольно-ревізійної діяльності можна організувати досить ефективно, якщо інтегрувати її з іншими інформаційними блоками системи управління підприємством, а також чітко визначити взаємозв'язки внутрішнього контролю з іншими підрозділами апарату управління (бухгалтерією, відділом збуту, постачання, планово-економічним відділом та ін.) та об'єктами контролю. Пропонується на ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» використовувати наступну схему (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Інформаційна модель внутрішнього контролю системи управління ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»

*Джерело: розроблено автором*

Основним джерелом інформації для внутрішнього контролю є дані бухгалтерського обліку та інших видів обліку, а також дані прогнозування, планування та інших функцій управління [25].

Система контролю будь-якого сільськогосподарського підприємства являє собою сукупність організаційної структури, методик і процедур, прийнятих керівництвом як засоби ефективного ведення господарської діяльності.

Система внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» складається з наступних елементів (рис. 3.3):

- системи засобів контролю;
- контрольного середовища;
- системи бухгалтерського обліку.

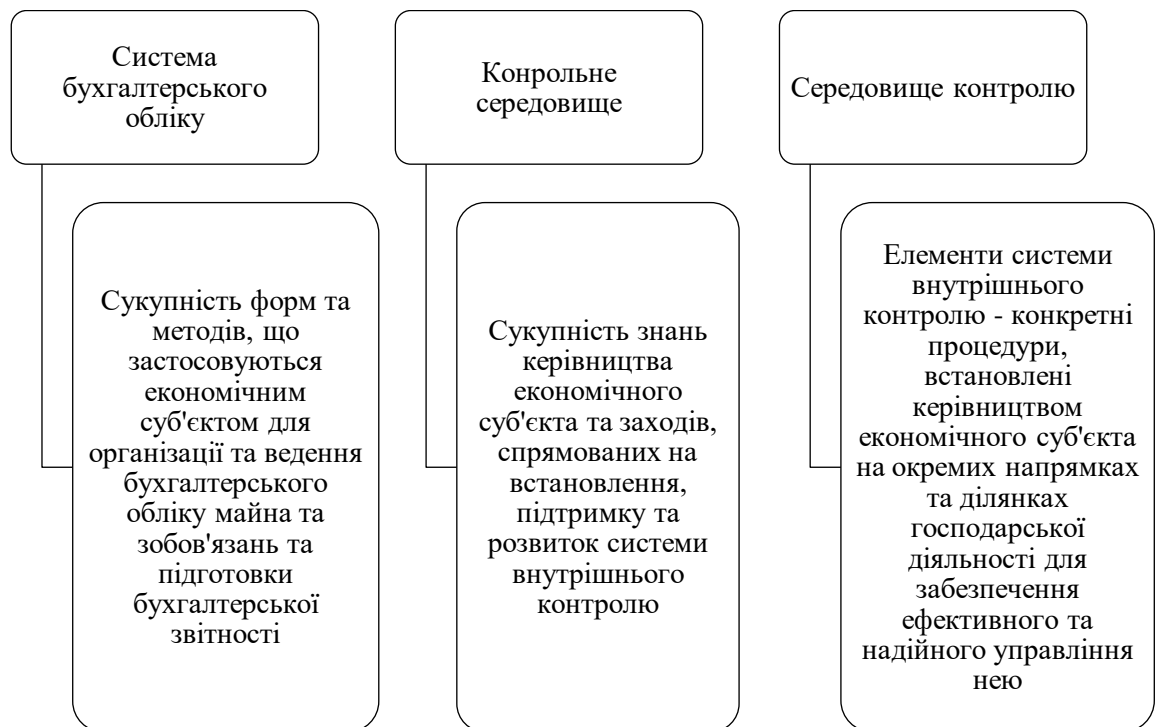


Рис. 3.3. Система внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»

*Джерело: розроблено автором*

Ефективність контролю над виробництвом можна визначити як результат функціонування внутрішнього контролю, що забезпечує

досягнення мети, що стоять перед об'єктом, при найменших витратах.

При внутрішньому контролі обліку витрат та рівня собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві ревизор повинен знати і розуміти, що собівартість великою мірою залежить від впливу основних техніко-економічних факторів: підвищення технічного рівня та комплексної механізації виробництва; запровадження прогресивних технологій виробництва; проведення заходів щодо покращення родючості земель; підвищення якості виробничих ресурсів (сільськогосподарських машин, обладнання, худоби, насіння, кормів, добрив та ін.); впровадження кращих високопродуктивних сортів та гібридів сільськогосподарських культур та порід тварин; зміни цін на матеріальні ресурси та основні засоби; раціонального використання матеріальних та трудових ресурсів; застосування прогресивних форм організації праці та її оплати [26].

До матеріальних витрат у сільському господарстві відносяться витрати палива, мінеральних добрив, засобів захисту рослин і тварин, амортизація основних засобів (будівель, споруд, сільськогосподарської техніки та ін.), витрати на різні будівельні, ремонтні матеріали та ін. витрати на корми, підстилку, насіння та посадковий матеріал та органічні добрива, а також суми нарахованої амортизації біологічних активів (робочої та продуктивної худоби, багаторічних насаджень). Трудові витрати – це витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) у трудових одиницях виміру, і навіть у грошової оцінці як нарахованої оплати труда. Фінансові витрати в сільському господарстві виражаються у вигляді кредиторської заборгованості підрядним організаціям за виконані ними роботи в рослинництві, тваринництві та інших виробництвах, а також нарахованих платежів на соціальне страхування та забезпечення працівників сільського господарства [27].

Під час проведення перевірки ревизори повинні досліджувати вищевказані питання обліку витрат та фактори, що визначають рівень собівартості продукції (робіт, послуг), а саме:

– нормування витрат, планування, розробку бюджету виробництва;

- вивчення первинних документів фактичного використання у процесі виробництва різних ресурсів з урахуванням норм і планів конкретних видів витрат;
- контроль організації та ведення аналітичного та синтетичного обліку витрат на виробництво продукції за статтями калькуляції;
- аналіз калькулювання нормативної та фактичної собівартості продукції;
- ревізію витрат на виробництво продукції, виявлення відхилень від їх нормативних, планових величин за місцями виникнення відхилень, причин та відповідальних осіб;
- оцінку окупності виробничих витрат, маржинального доходу та операційного прибутку на стадії виробництва продукції, прийняття рішень, регулювання при необхідності норм витрат, планів та бюджетів виробництва, деяких технологічних процесів рослинництва, тваринництва та інших виробництв.

Таким чином, загальну схему методики внутрішнього контролю процесів сільськогосподарського виробництва ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» для наочності можна подати на рис. 3.4.

Проведення внутрішнього контролю процесів (циклів) сільськогосподарського виробництва за пропонованою послідовністю та стадійністю (етапністю) дозволить ревізорам максимально виявити наявні недоліки [28].

Після такого аналітичного огляду, тестування та опитування ревізор зможе з достатньою впевненістю оцінити систему внутрішнього контролю та вирішувати, знизити чи збільшити ризик контролю, внести чи ні зміни до програми ревізії, збільшити чи знизити кількість майбутніх процедур.

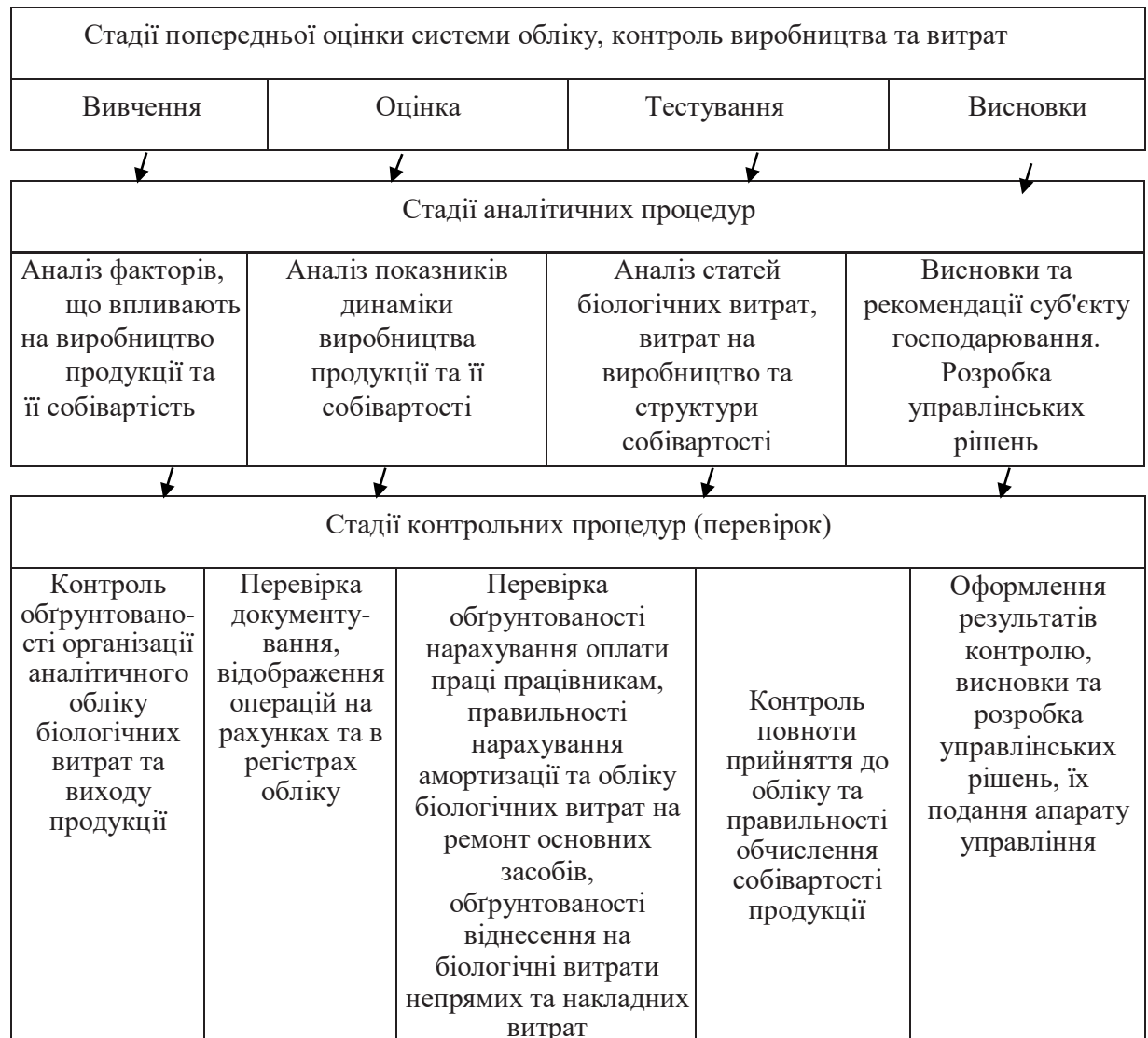


Рис. 3.4. Методика внутрішнього контролю процесів сільськогосподарського виробництва ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»

*Джерело: розроблено автором*

Для попередньої оцінки системи внутрішнього контролю, і навіть бухгалтерського обліку витрат за виробництво продукції корисними процедурами є усні опитування фахівців, виробничих працівників, керівних кадрів організації та проведення тестування шляхом складання спеціального запитальника (табл. 3.4).

**Приклад тесту-запитання «Оцінка рівня систем внутрішнього контролю»**

<b>Зміст питання чи об'єкт дослідження</b>	<b>Зміст відповіді (приблизні результати перевірки)</b>	<b>Зразкові висновки та рішення ревизора</b>
Чи перевіряються вимоги на матеріали та табелі обліку робочого часу після їх підготовки спеціалістами підрозділів	Здійснюється щомісячний вибіркового контролю за підрозділами	Контроль задовільний (нижче за середню ефективність)
Чи проводиться попередня нумерація накладних, лімітно-забірних карток, нарядів, чи використовується вона для виявлення відсутніх або фіктивних документів	Документи попередньо нумеруються в журналі накладних, їх реєстрація провадиться під час здійснення операції	Ймовірність помилок невелика (середній рівень ефективності)
Чи перевіряється відповідність даних первинних документів на відпуск матеріалів, обліку праці, по виходу продукції	Вибірково, один раз на квартал	Є ймовірність помилок та розбіжностей. Слід провести вибірково перевірку
Чи встановлені нормативні витрати, і як здійснюється їх перегляд	Норми витрат встановлені, вони переглядаються щомісяця	Ймовірність помилок невелика (середній рівень ефективності)
Чи дотримується графік документообігу з обліку витрат на виробництво	Первинні документи з обліку витрат здаються до бухгалтерії на 3–4 дні пізніше	Є можливість спотворення періодичної звітності через відсутність даних (нижче середньої ефективності)

*Джерело: розроблено автором*

При перевірці обліку витрат слід документально підтвердити правильність обчислення собівартості продукції (робіт, послуг), оскільки собівартість продукції - один з найважливіших синтетичних показників, що дозволяють оцінити ефективність використання в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) матеріальних та трудових витрат, рентабельність, прибутковість та фінансову стійкість економічного суб'єкта (табл. 3.5).

При перевірці достовірності показників звітності, наприклад, показників обліку біологічних витрат, ревизор повинен виконати спеціальні аналітичні процедури (тобто використовувати метод цінних постановок, кореляційно-регресійний метод, індексний метод, метод угруповань та інші

економіко-статистичні методи аналізу) для виявлення закономірностей та кількісних взаємозв'язків основних факторів виробництва та визначення кількісного значення окремих факторів у формуванні собівартості продукції (робіт, послуг) [29].

Таблиця 3.5

**Перевірка стану обліку витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції сільського господарства ТОВ «АГРО-ЛЕНД.»**

<b>Вибір об'єктів контролю</b>	<b>Перелік контрольних процедур</b>	<b>Примітка</b>
<b><i>Контроль обґрунтованості використуваних методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції</i></b>		
Угруповання витрат для ведення обліку: за елементами витрат згідно зі статтями калькуляції за іншими ознаками	Тестування контролю правильності вибору об'єктів обліку витрат	Перелік статей витрат, що встановлюється згідно із законодавством організацією самостійно на підставі облікової політики, має відповідати галузевим нормативним актам з обліку витрат
<b><i>Ревізія правомірності включення витрат до складу витрат виробництва</i></b>		
Склад витрат за елементами витрат на відповідність чинному законодавству: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизація основних засобів, інші витрати	Перевірка правомірності включення витрат організації до складу витрат на виробництво	Для визнання у бухгалтерському обліку будь-яких витрат, які здійснюються організацією, повинні одночасно виконуватися такі умови: витрата провадиться відповідно до договору, вимог законодавчих та нормативних актів. Крім того, повинні дотримуватися таких правил: витрати підлягають визнанню в бухгалтерському обліку незалежно від наміру отримати виручку або інші доходи та від форми здійснення витрат (грошової, натуральної чи іншої); витрати визнаються у тому звітному періоді, в якому вони мали місце
Витрати з оподаткування: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, сума нарахованої амортизації основних засобів, інші витрати	Перевірка правильності обліку витрат за виробництво з метою оподаткування	Витрати мають бути: економічно обґрунтовані (виправдані), виражені у грошовій оцінці, документально підтверджені, спрямовані на одержання організацією доходу; доходи визнаються у тому звітному (податковому) періоді, до якого вони належать, незалежно від часу фактичної виплати коштів та (або) іншої форми їх оплати

## Продовження табл. 3.5

Документальна обґрунтованість кожного виду та елемента витрат, у тому числі арифметичний контроль, формальний контроль	Перевірка оформлення первинних облікових документів	Для ефективності перевірки слід ознайомитися з переліком первинних облікових документів з обліку витрат на виробництво, термінами їх подання, переконатися у наявності наказу директора про затвердження переліку осіб, які мають право підпису первинних документів, зіставити це з тими, хто фактично підписав документ
<b>Інвентаризація обліку витрат за статтями калькуляції</b>		
Основні витрати та їх розподіл за об'єктами калькулювання, у тому числі прямі та непрямі витрати	Перевірка правомірності та правильності включення витрат до складу основних	Основні витрати можуть розподілятися за видами продукції як прямим, і непрямим шляхом. При непрямому розподілі необхідно встановити обґрунтованість методу непрямого розподілу витрат в обліковій політиці організації, перевірити правильність застосування бази розподілу, провести арифметичний контроль розрахунків розподілу витрат за видами продукції.
Накладні витрати та методи їх списання за загальновиробничими та загальногосподарськими витратами	Перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих (загальногосподарських) та розподілу їх за об'єктами калькулювання	Вибраний спосіб розподілу витрат має відповідати конкретним умовам роботи організації, необхідні арифметичний контроль розподілу витрат та правильність відображення списання цих витрат в облікових регістрах.
<b>Перевірка зведеного обліку витрат за виробництво</b>		
Організація аналітичного обліку витрат на виробництво	Перевірка організації аналітичного обліку витрат за виробництво	Регістри аналітичного обліку повинні бути зв'язані між собою за взаємно кореспондуючими рахунками; необхідно провести арифметичний контроль підсумкових записів у регістрах; одночасно за відомостями аналітичного обліку слід проконтролювати витрати на розрізі калькуляційних статей

*Джерело: розроблено автором*

Аналітичні процедури доцільно проводити до початку ревізії обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) окремо по кожному виду виробництва (рослинництву, тваринництву, промислового виробництва, допоміжному виробництву) вибірково з окремих значимих



(основних) об'єктів виробництва. Це дозволить ревізору зробити обґрунтовані висновки та дати пропозиції щодо використання виявлених резервів зростання виробництва продукції та зниження її собівартості.

При застосуванні методу аналізу техніко-економічних факторів ревізор може виявити суттєві відхилення результатів аналізу від нормативних показників, значний перевитрата або недовикористання ресурсів, що дозволить судити про рівень ефективності системи внутрішнього контролю за виробничими процесами [30].

Наступним кроком є вибірковий аналіз структури собівартості продукції (робіт, послуг). Такий аналіз слід проводити в динаміці (за кілька звітних періодів), що дозволяє виявити тенденції зміни структури статей біологічних витрат (показників собівартості) з метою розробки пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів організації. При виявленні значних відхилень у структурі собівартості обраної для аналізу продукції ревізор повинен отримати від відповідальних осіб організації письмові пояснення причин цих відхилень.

Крім того, для оцінки рівня системи внутрішнього контролю за виробничими процесами та раціональним використанням у цих процесах матеріально-трудових ресурсів слід провести порівняльний аналіз фактичних показників собівартості продукції (вбірково рослинництва або тваринництва) із плановими показниками собівартості цієї продукції. При виявленні значних відхилень необхідно з'ясувати причини цього, що певною мірою дасть ревізору можливість оцінити систему внутрішнього контролю, оскільки планову собівартість продукції визначають з урахуванням технологічних карт. У технологічних картах собівартість продукції обчислюють за культурами та видами худоби, за статтями витрат з урахуванням необхідного переліку робіт, ґрунтово-кліматичних умов, обґрунтованих норм витрати матеріальних ресурсів та нормативів біологічних витрат праці та фінансових засобів з урахуванням раціонального

використання землі та основних фондів, застосування прогресивних агробіологічних, зоотехнічних та організаційно-управлінських заходів [31].

При контрольно-ревізійній перевірці слід використовувати різні методи аналізу собівартості виробництва, оскільки собівартість - складне економічне поняття, що формується під впливом безлічі факторів, що взаємодіють. Дослідження закономірностей її формування передбачає глибоке вивчення кожного з них, можливе лише завдяки ретельному і достовірному аналізу.

Використання факторного аналізу обсягу виробництва дозволяє ревізору виявити, який чинник надав позитивний вплив обсяг виробництва продукції, а який – негативне, який їх є основним, а який – другорядним.

З контрольних даних можна зробити розрахунок впливу чинників наступними прийомами: ланцюгової підстановки, абсолютних різниць.

Аналогічні розрахунки проводяться за кожним видом продукції тваринництва загалом у господарстві.

У практиці внутрішнього контролю можна використовувати такі методи аналізу собівартості продукції: внутрішньогосподарський галузевий; міжгосподарський; аналіз рядів динаміки собівартості; індексний; метод статистичних угруповань; метод кореляції [32].

Внутрішньогосподарський галузевий аналіз полягає у розчленуванні собівартості за елементами біологічних витрат або статтями калькуляції. При цьому із загальної собівартості виділяються у вартісних та відносних показниках елементи біологічних витрат. Це перший етап аналізу.

Міжгосподарський аналіз собівартості - це метод розтину резервів її зниження шляхом безпосереднього зіставлення визначальних її факторів між підприємствами тих самих або різних виробничих типів. Розміри резервів зниження собівартості визначаються переважно ступенем сумісності (однорідності) продукції аналізованих господарств [33].

Зазвичай міжгосподарський аналіз здійснюється або за окремими видами продукції, або за витратами на карбованець товарної продукції. Потім зіставляються статті витрат та встановлюються причини їх розбіжностей.

Міжгосподарський аналіз ефективний при вирішенні конкретних питань, бо його основа - безпосереднє зіставлення собівартості та відповідних їй факторів.

Міжгосподарський аналіз собівартості дозволяє виявити причини її формування та намітити шляхи використання внутрішньовиробничих резервів. Його недоліком і те, що може бути застосований лише з обмеженому колі господарства. Крім того, його результати не дають змоги робити відповідні прогнози. У галузевому аналізі собівартості його можна ефективно використати у складі інших методів, зокрема методу статистичних угруповань, кореляційного аналізу.

### **3.3 Напрями удосконалення обліково-інформаційної системи підприємства за результатами аналізу та контролю витрат на виробництві та собівартості продукції підприємства**

Однією з основних проблем для управління підприємством є також забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Якщо інформація щодо витрат, яка повинна слугувати для прийняття управлінських рішень є несвоєчасною, недостовірною або відсутньою, це спричиняє виникнення проблем, як внутрішнім так і зовнішнім її користувачам.

Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства є сьогодні вкрай необхідною для вітчизняних підприємств. Про це свідчать статистичні дані: матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу. Внаслідок цього попри всі інші чинники в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається або використовується на виробництво тіньової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не сплачує податків, зборів та інших платежів. Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і

нормативів сприятиме ефективному контролю витрат, а також розвитку галузевих й відомчих норм та нормативи, які на сьогодні є застарілими або відсутніми взагалі [34].

Важливою проблемою організації обліку витрат підприємства є встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні необґрунтованих витрат підприємства. Нині комп'ютерна й організаційна техніка є в абсолютній більшості діючих вітчизняних підприємств. Кожному підприємству доцільно на початку року провести оцінку власних потреб і фінансово-кредитних можливостей щодо придбання або оренди комп'ютерної, організаційної техніки або відмовитися від неї, віддавши перевагу у веденні обліку залученому на договірній основі приватному професійному бухгалтеру спеціалізованої приватної фірми за гідну оплату виконаних ним обліково-звітних робіт.

Тривалість виробничого циклу продукції сільського господарства залежить від біологічних властивостей культури та кліматичних умов, і це необхідно брати до уваги при організації обліку витрат [35].

Виробничий процес з обробітку рослинницьких культур передбачає використання великої кількості сільськогосподарської техніки, машин та обладнання. У зв'язку з цим, виникає необхідність виділення специфічних видів витрат – за механізованими роботами та технологічними операціями, витратами паливно-мастильних матеріалів, запасних частин та інвентарю, з амортизації, створення споруд, утримання техніки та інші витрати.

У наявних рекомендаціях щодо планування обліку та калькулювання собівартості, робіт, послуг [36] у сільськогосподарських організаціях, не приділено достатньої уваги обліку та розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів організації. Однак у більшості сільськогосподарських підприємств є допоміжне виробництво, що також обумовлено специфікою виробничого процесу.

Виробничий процес у сільськогосподарській галузі має на увазі

паралельні витрати ресурсів під урожай суміжних років, у зв'язку з чим облік витрат необхідно розмежовувати на календарні періоди – витрати під урожай поточного року та витрати під урожай майбутніх років. Через специфічні особливості виробничого процесу продукції рослинництва, ймовірно отримання кінцевої продукції рослинництва в декількох видах. В основному цих видів два: обробіток культури або групи культур та переробка отриманої рослинницької продукції. Зрештою, у процесі випуску продукції рослинництва одержують як основну, і побічну продукцію (наприклад, соломі).

Також, виробничий процес сільськогосподарської продукції розосереджено на великих площах земельних угідь із застосуванням великої кількості техніки, тракторів, комбайнів, сільськогосподарських машин. Внаслідок цього бухгалтерський облік має забезпечувати якісний облік усього машинно-тракторного парку.

Істотна частка рослинницької готової продукції сільськогосподарських організаціях йде не на реалізацію, а внутрішній оборот підприємства. До такого внутрішнього споживання можна віднести залишок частини готової продукції на насіння та посадковий матеріал. Тому виникає потреба в організації у бухгалтерському обліку чіткого руху продукції для внутрішньогосподарських потреб.

До ще однієї основної особливості бухгалтерського обліку сільськогосподарського виробництва можна віднести істотну значущість первинної реєстрації випуску продукції з поля. Така значимість обумовлена тим, що у рослинництві, на відміну інших виробничих галузей, немає залежність між обсягом понесених витрат і обсягом випущеної продукції. У зв'язку з цим, враховуючи специфічні риси виробничого процесу одержання продукції рослинництва, облік витрат покликаний забезпечувати їх поділ та отримання підсумкової достовірної інформації, за нижчезазначеними показниками:

- за прикордонними роками виробництва продукції;
- у розрізі

основних виробництв та культур продукції;

- за видами сільськогосподарських робіт, що виконуються;
- за номенклатурою елементів та статей витрат [9].

Також ми вважаємо, що дві основні ознаки найбільше впливають на організацію обліку витрат у галузях сільського господарства – це вид одержуваної продукції та тимчасова специфіка виробництва. Ми вважаємо, що склад витрат, що включаються до собівартості, дещо обмежений, що функціонує в нинішній практиці сільськогосподарських організацій. Не дає можливості забезпечити повну окупність вкладених коштів у витрати виробничої діяльності. Цей факт тягне за собою велику кількість проблем щодо організації обліку в сільськогосподарському виробництві.

Крім цього, до особливостей обліку витрат необхідно віднести той факт, що є відносно постійний характер змінних витрат. Ці витрати відносяться не до одиниці окремих видів готової продукції, а припадають на оброблювану площу поля. Однак при збільшенні посівних площ, а також стабільному збільшенні врожайності необхідно брати до уваги збільшення обсягу змінних витрат щодо зростання обсягів сільськогосподарського виробництва. Тим більше, за несприятливих природно-кліматичних умов виникне збільшення обсягу питомих змінних витрат за випущеною рослинницькою продукцією.

Ми вважаємо, що розмежовувати витрати в рослинництві на змінні та постійні потрібно лише по відношенню до випущеної продукції. У разі випущена продукція є носієм витрат і у подальшому щодо її приймаються все поточні і майбутні управлінські рішення.

Аналітичний облік витрат у управлінському обліку необхідно формувати як обмежуючись видами виробництва та оброблюваними культурами, а й враховувати все об'єкти управління [37]. Ми вважаємо, що як окремо обліково-аналітичні одиниці управлінського обліку необхідно розглядати сегменти діяльності на рівні галузі, на рівні підприємства, рівні виробничої діяльності, центрів відповідальності або рівні виробленої

продукції.

Зважаючи на підходи, що використовуються при формуванні обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах, позначимо кілька завдань, які, на наш погляд, необхідно вирішувати системі управлінського обліку:

- приймати витрати на облік, понесені під час обробітку різних видів культур чи груп культур рослинництва, і навіть різного типу сільськогосподарських робіт і операцій, враховувати обсяг незавершеного виробництва, у повному обсязі і у необхідні терміни;

- формувати достовірну, якісну, оперативну інформаційну базу з метою обчислення фактичної собівартості виробленої рослинницької продукції;

- відстежувати точність та доцільність витрачання насіння та посадкового матеріалу, органічних та мінеральних добрив, засобів хімічного захисту, обґрунтованість використання сільськогосподарської техніки, машин та обладнання, а також робіт вантажного та легкового автотранспорту, допоміжних виробництв;

- організувати повний та своєчасний облік прийняття готової продукції рослинництва з правильним та точним оформленням усієї необхідної первинної та подальшої документації;

- аналізувати та контролювати процес виконання планових завдань, що стосуються витрат та випуску готової рослинницької продукції;

- знаходити резерви зниження витрат, завдяки виявленню невідповідностей понесених фактично витрат від встановлених норм;

- з певною періодичністю аналізувати результати діяльності в розрізі культур або груп культур, що вирощуються, а також в цілому по всьому сільськогосподарському підприємству.

Зазначимо, що на рівні управління виробничими сегментами у сільськогосподарських організаціях потрібна інформація про величину та структуру витрат на виробництво та реалізацію продукції рослинництва. Спираючись на таку інформацію, керівництво зможе зробити висновки щодо конкурентоспроможності як окремих напрямів діяльності, видів продукції,

так і підприємства загалом.

Одним із напрямів підвищення ефективності управлінських рішень, що розробляються, при мінімізації витрат є впровадження положень методики SCM - Supply Chain Management (Управління ланцюжками поставок). Ця методика передбачає використання наступних інструментів:

- Застосування електронного обміну даними між учасниками ланцюжка;
- Аналіз бізнес-процесів;
- Калькуляція за видами діяльності (ABC);
- Інформаційна підтримка менеджменту.

Тобто ключовим фактором, що забезпечує використання SCM, є оперативний, стандартизований та безпечний обмін даними. Як об'єкти обліку витрат мають виступати види діяльності [38]. Орієнтація обліку на окремі види діяльності, на наш погляд, призводить до вертикальної та горизонтальної інтеграції витрат. Вертикальна інтеграція підкреслює окремі види діяльності з ланцюжка поставок та визначає драйвери витрат. Горизонтальна інтеграція служить формування витрат у розрізі варіацій бізнес-процесів (наприклад, виробничих обмежень, що з споживчої групою).

ABC дані містять важливу інформацію для контролю бізнес-процесів по всьому ланцюжку поставок, прозорого планування і контролю непрямих витрат і полегшують стратегічний розрахунок вздовж логістичного ланцюжка, наступний розрахунок вартості продуктів [39].



### Висновки до розділу 3

У 2020 році спостерігалась неоднозначна динаміка доходів та видатків. Протягом досліджуваного періоду підприємство мало прибуток, про це свідчить додатній чистий фінансовий результат, а також фінансовий результат до оподаткування, за рахунок в цілому позитивної динаміки усіх складових. Також підприємству вдалось закінчити 2020 рік з прибутком в 1 388,5 тис. грн., однак він значно зменшився в порівнянні з 2019, 2018 та навіть з 2017 роком, у якому цей показник складав 7 837,5 тис. грн.

При цьому підприємство має незначні інші операційні доходи та інші доходи у 2019 та 2020 роках, однак інші операційні та інші витрати мають більш вагоме значення для підприємства та невпинно зростають за досліджуваний період.

У структурі видатків понад 95% припадає на собівартість реалізованої продукції у 2017-2019 рр., однак у 2020 році цей показник склав 88,1%. Це сталось за рахунок значного збільшення питомої ваги інших витрат (які в абсолютному вираженні також зросли) з 1,2% у 2017 до 7,7% у 2020 році.

Отже, в цілому за розглянутий період підприємство має однозначну негативну динаміку щодо зміни економічних показників доходів та видатків у 2020 році в порівнянні з попередніми роками.

До матеріальних витрат у сільському господарстві відносяться витрати палива, мінеральних добрив, засобів захисту рослин і тварин, амортизація основних засобів (будівель, споруд, сільськогосподарської техніки та ін.), витрати на різні будівельні, ремонтні матеріали та ін. витрати на корми, підстилку, насіння та посадковий матеріал та органічні добрива, а також суми нарахованої амортизації біологічних активів (робочої та продуктивної худоби, багаторічних насаджень).

Таким чином, запропоновано загальну схему методики внутрішнього контролю процесів сільськогосподарського виробництва ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» (рис. 3.4).

Проведення внутрішнього контролю процесів (циклів) сільськогосподарського виробництва за пропонованою послідовністю та стадійністю (етапністю) дозволить ревізорам максимально виявити наявні недоліки.

Тривалість виробничого циклу продукції сільського господарства залежить від біологічних властивостей культури та кліматичних умов, і це необхідно брати до уваги при організації обліку витрат.

Виробничий процес з обробітку рослинницьких культур передбачає використання великої кількості сільськогосподарської техніки, машин та обладнання. У зв'язку з цим, виникає необхідність виділення специфічних видів витрат – за механізованими роботами та технологічними операціями, витратами паливно-мастильних матеріалів, запасних частин та інвентарю, з амортизації, створення споруд, утримання техніки та інші витрати.

## ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення і розв'язання науково-практичного завдання визначення організації та методики обліку та контролю собівартості продукції, аналізу її ефективного використання на сільськогосподарському підприємстві.

Проведені дослідження надали можливість сформулювати такі висновки:

1. Витрати на виробництво продукції характеризують витрати поточного періоду (року, кварталу, місяця) та утворюють виробничу собівартість, а витрати на виробництво і збут товарної продукції (продукції, що реалізується) – повну собівартість продукції. Тож, собівартість продукції (робіт, послуг) можна визначити, як виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Розрахунки собівартості окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, прибутку, економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін, контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

2. В Україні перелік статей калькуляції не є законодавчо затвердженим і відповідно до НП(С)БО 16 підприємство самостійно формує їх перелік, керуючись нормами НП(С)БО. Що стосується статей калькуляції собівартості продукції, то в ході дослідження встановлено, що на сьогодні їх перелік чітко не регламентується чинним законодавством України. Однак, наразі чинними є Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Даними нормативним документом регулюється порядок визначення розміру витрат (собівартості) на одиницю молочної продукції, який полягає в елементарному діленні всього обсягу виробництва на обсяг виготовленої маси. Також діючими на сьогодні є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які містять загальні положення щодо регулювання бухгалтерського обліку

витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції без врахування специфіки діяльності підприємств. Оскільки результати калькулювання складають основу інформаційної бази для управління, тому витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг), як показує досвід вітчизняних підприємств, групуються за статтями калькуляції.

3. Методологія бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості за умов господарювання, що зумовлюють необхідність пошуку можливостей реалізації конкурентних переваг, повинна сприяти зниженню витрат та оптимізації собівартості продукції. Однак на підприємстві ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» знизилась рентабельність діяльності та продукції, однак збільшилась рентабельність власного капіталу. Зокрема, рентабельність активів зменшилась у 2020 році в порівнянні з 2019 роком на 67,7%, рентабельність діяльності – на 46,8%, а рентабельність продукції – на 60,6% відповідно. Дуже знизилась фондовіддача у розрахунку з чистого прибутку у 2020 році в порівнянні з попередніми 2018 та 2019 роками. Мало місце збільшення середньої чисельності персоналу у 2020 році на 25%.

4. Будь-яка діяльність суб'єкта господарювання пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, оцінки яким дають на ринкових засадах. У системі управління ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» головним об'єктом є процес управління витратами господарської діяльності в цілому, та у розрізі їх видів, цілей, об'єктів і періодів здійснення. З проведеного аналізу можна резюмувати, що збільшились розрахунки по страхуванню у 2020 році, насправді вони просто з'явилися, оскільки у 2018 та 2019 роках ці витрати були близькі до нуля. Така сама ситуація спостерігається із розрахунками з різними дебіторами, у 2018 та 2019 роках вони склали лише по 0,5 тис. грн., тоді як на кінець 2020 року цей показник склав 174,7 тис. грн. В цілому всі зазначені показники по досліджуваному підприємству значно зросли у 2020 році в порівнянні як і з 2018, так і з 2019 роками. У структурі операційних витрат найбільшу питому вагу займають розрахунки з постачальниками та підрядниками 63,45% у 2020 році. Хоча їх динаміка у

структурі дещо зменшилась за останні 3 роки з 89,5% у 2018 до 63,4% у 2020 році. Натомість у 2020 році спостерігається збільшення виробничих запасів з 9,1% у 2018 році до майже 30% у 2020 році.

4. Підприємство в процесі господарської діяльності здійснює витрати. Об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення, пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Витрати формуються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

5. ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» застосовують для обліку виробничих витрат 9 клас рахунків «Витрати діяльності» без відкриття рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Так як, загальновиробничі витрати підсумовуються та відображаються у бухгалтерському обліку підприємства за квартал, то для того щоб знайти їх за один січень місяць, розподілимо відому суму за перший квартал пропорційно основній заробітній платі робочих, зайнятих виробництвом продукції. Це один з чотирьох методів розподілу загальновиробничих витрат запропонованих пунктом 34 Рекомендацій № 47.

6. Якщо порівняти розміри нормативної та фактичної собівартості послуги, то помітно, що остання значно більша. Зросли майже усі основні витрати: на паливо та електроенергію, причиною чому стало різке та значне підвищення цін на ринку; зросла заробітна плата, що спричинило й ріст відрахувань до фондів соціального страхування. Це говорить про покращення економічного становища на досліджуваному підприємстві та веде за собою благоустрій та покращення життєвого рівня робітників, збільшуються надходження до державного бюджету. З врахуванням того, що підприємство весь час розвивається та вдосконалюється, зростають і різноманітні витрати пов'язані з цим. Причиною зменшення витрат на сировину та матеріали можна вважати покращення та модернізація виробничого устаткування – більш економічний режим.

7. На ТОВ «АГРО-ЛЕНД.» У 2020 році спостерігалась неоднозначна динаміка доходів та видатків. Протягом досліджуваного періоду

підприємство мало прибуток, про це свідчить додатній чистий фінансовий результат, а також фінансовий результат до оподаткування, за рахунок в цілому позитивної динаміки усіх складових. Також підприємству вдалось закінчити 2020 рік з прибутком в 1 388,5 тис. грн., однак він значно зменшився в порівнянні з 2019, 2018 та навіть з 2017 роком, у якому цей показник складав 7 837,5 тис. грн. При цьому підприємство має незначні інші операційні доходи та інші доходи у 2019 та 2020 роках, однак інші операційні та інші витрати мають більш вагоме значення для підприємства та невпинно зростають за досліджуваний період. Однак, у структурі видатків понад 95% припадає на собівартість реалізованої продукції у 2017-2019 рр., однак у 2020 році цей показник склав 88,1%. Це сталось за рахунок значного збільшення питомої ваги інших витрат (які в абсолютному вираженні також зросли) з 1,2% у 2017 до 7,7% у 2020 році.

8. У роботі запропоновано загальну схему методики внутрішнього контролю процесів сільськогосподарського виробництва ТОВ «АГРО-ЛЕНД.», при цьому проведення внутрішнього контролю процесів (циклів) сільськогосподарського виробництва за пропонованою послідовністю та стадійністю (етапністю) дозволить ревізорам максимально виявити наявні недоліки.

9. Існує кілька виявлених моментів в діяльності сільськогосподарського підприємства, які слід приймати до уваги. Зокрема, виробничий процес з обробітку рослинницьких культур передбачає використання великої кількості сільськогосподарської техніки, машин та обладнання. У зв'язку з цим, виникає необхідність виділення специфічних видів витрат – за механізованими роботами та технологічними операціями, витратами паливно-мастильних матеріалів, запасних частин та інвентарю, з амортизації, створення споруд, утримання техніки та інші витрати. А також, тривалість виробничого циклу продукції сільського господарства залежить від біологічних властивостей культури та кліматичних умов, і це необхідно брати до уваги при організації обліку витрат.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

---

- 1 Родіна О.В. Історичний розвиток категорії «витрати». *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 17. С. 420- 424.
- 2 Дерій В. Термін “витрати” та його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 154-160.
- 3 Ткаченко Н.М. Історичний генезис понять «витрати» і «затрати»: обліково-економічний аспект. *Ефективна економіка*. 2015. № 9 URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4278>.
- 4 Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. *Молодий вчений*. 2015. № 1 (16). С. 78-81.
- 5 Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера К.: «Ника – Центр», 1998. 480 с.
- 6 Фаріон В. Я. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2013. Вип. 1 (49). Економічні науки. С. 44-47.
- 7 Якимович В.В. Облік витрат основної діяльності: методика та організація. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: збірник наукових праць студентів Тернопільського національного економічного університету. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – С. 52-53.
- 8 Свиноус І. Економічний зміст витрат виробництва в системі управління сільськогосподарськими підприємствами. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 17. С. 17–21
- 9 Турило А. М. *Управління витратами підприємства*. К. : Центр учбов. літ-ри, 2012. 120 с.
- 10 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73 URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13\\_1](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13_1)

---

11 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджене наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-1314>.

12 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України 31.12.1999 р. № 318 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

13 Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування, затверджене наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 219 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#n13>.

14 Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Закон України від 23.09.1999 року. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 46-47, ст.403. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14#Text>.

15 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України 27.04.2000 р. № 92 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>.

16 Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2010. Вип. 2 (17). С. 77-83.

17 Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України, затверджене наказом Міністерства фінансів України 27.09.2013 р. № 635 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#Text>.

18 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України 20.10.2009 р. № 92 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

19 Методичні рекомендації з обліку запасів, наказ Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text>.



---

20 Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, наказ Мінпромполітики від 09.07.2007 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text>.

21 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text).

22 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). Запаси. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text).

23 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text).

24 Бержанір І.А., Вінницька О.А., Гвоздей Н.І. Інтегральна оцінка фінансового стану підприємства. *Молодий вчений*. 2018. №2(54). с. 682–686.

25 Аванесова Н. Е. Стратегічне управління підприємством та сучасним містом : теоретико-методичні засади : монографія. Харків : Щедра садиба плюс, 2015. 195 с.

26 Брунгільд С. Управління дебіторською заборгованістю: навч.посібник. Litres, 2017. 591 с.

27 Бутинець Ф. Ф. Шляхи удосконалення обліку розрахунків з контрагентами. *Економічна теорія та історія економічної думки*. 2015. С. 72.

28 Вишневська О. М. Сутність і особливості фінансового прогнозування діяльності підприємства. *Фінансовий простір*. 2015. №. 1. С. 63–68.

29 Ковальчук Н. О. Антикризовий фінансовий менеджмент як основа управління фінансами вітчизняних підприємств. *Економіка та суспільства*. 2016. С. 203.

---

30 Нусінов В. Я. Методичні аспекти діагностики кризового стану на підприємствах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки.* 2016. №. 2 (56) Ч. 2.

31 Маліновська О. Я. Платоспроможність підприємств України в сучасних умовах. *Вісник Львівської державної фінансової академії. Науковий журнал.* 2012. № 22. С. 137–141.

32 Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2013. 132 с.

33 Рубан Л.О., Овчаренко Ю.С. Побудова системи діагностики фінансового стану промислового підприємства. *Молодий вчений.* 2017. №5(45). с. 709–714.

34 Скриньковський Р. М. Фінансовий стан підприємств: сутність, прийоми та методи проведення аналізу. *У номері.* 2014. С. 201.

35 Руда Р.В. Оцінка фінансового стану підприємства: сутність та необхідність. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу.* 2010. №1(9)с. 61–65.

36 Рудницька О.М. Застосування методів фінансового менеджменту як інструменту ефективного управління підприємством. *Науковий вісник НЛТУ України.* – 2010. № 10. – С.215–221.

37 Рязасва Т.Г. Зарубіжні методики визначення ймовірності банкрутства підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету.* 2010.№3.Т.1. с. 177–181.

38 Скриньковський Р. М. Фінансовий стан підприємств: сутність, прийоми та методи проведення аналізу/ Скриньковський Р. М., Семчук Ж. В. //У номері. – 2014. – С. 201.

39 Слободян Н.Г. Аналіз і прогнозування фінансової стійкості підприємства в сучасних умовах: методологія і практика/ Слободян Н.Г. //Економічний аналіз. – 2015. – Т. 18. – №. 2. – С. 239-245.

- 
40. Скрипник М.І., Вигівська І.М., к.е.н. Облікова регламентація планування та калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*, Вип. 1 (22), 2012. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3278/37.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
41. *Фінансовий облік : підручник* / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Тернопіль.: ВПЦ «Економічна думка», 2017. 451 с.
42. Слюсаренко В. *Практикум з бухгалтерського обліку* : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури 2017. 388 с.
43. Akumenko O., Petrovska A., Zholobetska M., Skrytskyi D. Digital development of the economy and its role in improving the competitiveness of Ukraine. *International Journal of Advanced Science and Technology*. 2020.Vol. 29, No. 8s. Pp. 2290-2296.
44. Лень В. С., Гливенко В. В. Довгострокові дебіторська заборгованість та зобов'язання в обліку та звітності. *Облік і фінанси*. 2020. № 3 (89). С. 30-40.
45. Гоголь Т. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : монографія. Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. 384 с.
46. Дерій В. А., Гуцаленко Л. В., Козаченко А. Ю. *Організаційно-методичні аспекти обліку та контролю невиробничих витрат* : монографія Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет, 2016. 240 с.
47. Гришко Н. В., Лубенченко О. Е., Краснов О. М. *Організація обліку* : навч. посіб. Алчевськ : ДонДТУ, 2012. 216 с.
48. Гуцаленко Л. В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств : монографія К. : ННЦ ІАЕ, 2009. 372 с.

- 
49. Волот О. І., Єрошенко Я. М. Щодо окремих питань організації обліку (Положення про відділ управління бухгалтерського обліку). *Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції*. Одеса : ОНЕУ, 2020. С. 21-22.
50. С. М. Шкарлет, В. Г. Маргасова, О. Ю. Акименко, О. О. Сидоренко. Організація обліку: практикум : навч. посіб. Чернігів : ЧНТУ, 2019. 486 с.
51. Перетятко Ю. М. Організація обліку основних засобів в умовах становлення інформаційної економіки. *Науковий вісник Полісся*. 2019. № 2. С. 50-56.
52. Лень В. С., Гливенко В. В. Облікова політика та її складові. *Облік і фінанси*. 2019. № 2 (84). С. 26-35.
53. Жолобецька М. Б., Акименко О. Ю. Забезпечення ефективної організації обліку в контексті Європейської інтеграції. *Проблеми системного підходу в економіці : зб. наук. праць*. 2019. Вип. 5(73), ч. 1. С. 120-126.
54. Акименко О. Ю., Жолобецька М. Б. Вплив цифровізації на формування цілісної системи обліково – аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : тези доп. V Міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Чернігів, 27 листопада 2019 р.). Чернігів: ЧНТУ, 2019. С. 53-55.
55. Терещенко О. О., Павловський С. В. Удосконалення фінансового механізму антикризового управління підприємством. *Фінанси України*. 2016. № 6. С. 108-123.
56. Титаренко О. С. Сутнісна характеристика фінансового стану підприємства. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2012. № 3 (54). С. 177–181.

- 
57. Цал-Цалко Ю. С. Фінансовий аналіз: підручник / Ю. С. Цал-Цалко, Ю. Ю. Мороз, Л. А. Суліменко. – Житомир.:ПП «Рута», 2012 – 609 с.
58. Філімоненков О.С. Фінанси підприємств. К.: Ельга, Ніка–Центр, 2002. – 360с.
59. . Чуприна Л. В. Матричне моделювання як інструмент стратегічного аналізу в системі стратегічного управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2017. № 1(187). С. 409-417.
60. Шевчук С. Визнання та оцінка зобов'язань у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2012. № 6. С. 18–23.
61. Шеремет О. О. Фінансовий аналіз: [навч. посібник] К.: Кондор, 2015. 458 с.
62. Яцишин Н. Методика аналізу фінансового стану підприємства. *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. Вип. 10. Ч. 4. – С. 439–445.

## ДОДАТКИ