

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”
Економічний факультет
Облік і оподаткування

БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

на тему

ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Виконала: студентка 2 курсу,
групи ОО(ст)з-21
напряму підготовки (спеціальності)
071 «Облік і оподаткування»
(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)
Глинка А. М.
(прізвище та ініціали студента)
Керівник: Матковський П. Є.
(прізвище та ініціали)
Рецензент Шеленко Д.І.
(прізвище та ініціали)

Івано-Франківськ – 2021 р.

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Факультет Економічний факультет

Кафедра обліку і аудиту

Освітній рівень бакалавр

Напрямок підготовки (Спеціальність) 071 Облік і оподаткування
(шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

(підпис)

Баланюк І.Ф.

(прізвище, ініціали)

“12” жовтня 2020 р.

ЗАВДАННЯ

НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Глинки Анни Михайлівни

(прізвище та ініціали)

1. Тема роботи на тему: “Облік і аналіз витрат за елементами на сільськогосподарських підприємствах”

керівник роботи _____ д.е.н., доц. Матковський П.Є.

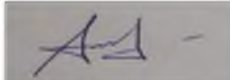
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

2. Перелік питань, які потрібно розробити: визначити сутність обліку і аналізу витрат діяльності підприємства; розглянути економічний зміст, визнання та класифікації витрат за економічними елементами; здійснити економіко-правовий аналіз нормативно-правової бази; дослідити особливості організації обліку і аудиту витрат за економічними елементами; дослідити методику проведення обліку і аудиту витрат за економічними елементами; виявити шляхи удосконалення обліку і внутрішнього аудиту витрат за економічними елементами; дослідити методику обліку, аналізу витрат підприємства “Фармгейт Україна”; визначити проблеми організації бухгалтерського обліку на підприємстві “Фармгейт Україна”.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку і аудиту витрат на підприємстві	19.02.2021 р.	виконано 
2	РОЗДІЛ 2. Організація і методика обліку витрат за економічними елементами на тов “Фармгейт Україна”	16.03.2021 р.	виконано 
3	РОЗДІЛ 3. Аналіз витрат підприємства за економічними елементами	16.04.2021 р.	виконано 

Студент _____



Глинка А.М.

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Керівник роботи



Матковський П. Є.

(прізвище та ініціали)

ДВНЗ Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

ВІДГУК

*Наукового керівника, д.е.н., доц. Матковського П.Є.
на дипломну роботу бакалавра ОО-ст (з) 21.*

Глинки Анни Миколаївни

**на тему: “Облік і аналіз витрат за елементами на
сільськогосподарських підприємствах”**

Економічні показники виробничих підприємств значною мірою залежать від рівня управління, що забезпечується через налагоджену систему бухгалтерського обліку і контролю. Ринкові умови вимагають нових підходів до управління діяльністю підприємств, зокрема витратами операційної діяльності. За результатами дослідження стану бухгалтерського обліку і контролю витрат виробництва на підприємствах встановлено, що основним фактором зростання цін на продукцію є висока собівартість її виробництва, зумовлена недостатнім технічним і технологічним оснащенням підприємств та, в окремих випадках, нерівномірним, сезонним характером виробництва. Дана робота спрямована на обґрунтування основних засад обліку й аналізу операційних витрат у діяльності суб'єктів малого підприємництва, які б відповідали загальноприйнятим принципам спрощенню адміністрування та покращенню умов ведення бізнесу, розвитку приватної ініціативи в Україні.

У роботі вивчено організацію та методику обліку витрат за елементами на підприємствах малого бізнесу, визначено проблеми організації бухгалтерського обліку у них та обґрунтовано концептуальні положення та основні напрямки вдосконалення обліку та аудиту операційних витрат на малих підприємствах, для покращення їх фінансового стану.

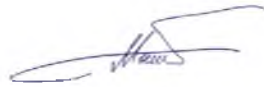
Дипломна робота виконана автором відповідно до поставлених вимог для написання робіт даного профілю.

Загальний висновок: дипломна робота Глинки Анни Миколаївни на тему: “Облік і аналіз витрат за елементами на сільськогосподарських підприємствах” є завершеним, самостійно проведеним науковим

дослідженням, має наукову і практичну цінність, за змістом та оформленням відповідає вимогам МОН України, може бути допущена до захисту із оцінкою “задовільно”, а її автор заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 “Облік і оподаткування”.

Науковий керівник:

д.е.н., доцент,
професор кафедри обліку і оподаткування
ДВНЗ “Прикарпатський національний
університет ім. В. Стефаника”
“10” травня 2021 р.



Матковський П.Є.

ДВНЗ Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

РЕЦЕНЗІЯ НА БАКАЛАВРСЬКУ РОБОТУ

бакалавра групи ООст(з)-21

Глинки Анни Михайлівни

на тему: **“Облік і аналіз витрат за елементами на сільськогосподарських підприємствах”**

Метою кожного фермерського господарства є зменшення витрат та одержання максимального прибутку. На даний час близько 85% фонду споживання займає фермерська продукція, її виробництво є важливою умовою життєдіяльності людства. Саме тому обрана тема є актуальною.

В роботі доведено, що важлива економічна роль в належній організації та методиці обліку й аналізу діяльності належить витратам суб'єкта господарювання, зокрема, операційним.

Об'єктом дослідження є організація бухгалтерського обліку й аналізу витрат за елементами на сільськогосподарському підприємстві ТОВ “Фармгейт Україна”.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних аспектів обліку й аналізу витрат за економічними елементами на підприємстві.

За результатами дослідження можна зробити висновок, що робота виконана на актуальну тему, у якій представлено облік та аналіз витрат за економічними елементами на сільськогосподарських.

Загальний висновок: дипломна робота Глинки А.М. на тему: “Облік і аналіз витрат за елементами на сільськогосподарських підприємствах” є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, має наукову і практичну цінність, за змістом та оформленням відповідає вимогам МОН України, може бути допущена до захисту із оцінкою “задовільно”, а її автор

заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 “Облік і оподаткування”.

Рецензент:

д.е.н., доцент,

професор кафедри теоретичної і прикладної економіки

ДВНЗ “Прикарпатський національний

університет ім. В. Стефаника”

“12” травня 2021 р.



Шеленко Д.І.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ	6
1.1. Витрати виробництва в системі кругообігу капіталу	6
1.2. Нормативно-методичне забезпечення обліку і аналізу витрат на підприємстві	11
1.3. Мета і завдання аналізу витрат за елементами та їх класифікація	20
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЕКОНОМІЧНИМИ ЕЛЕМЕНТАМИ НА ТОВ “ФАРМГЕЙТ УКРАЇНА”	30
2.1. Організація обліку витрат за економічними елементами	30
2.2. Методика обліку витрат за економічними елементами	35
2.3. Автоматизація обліку витрат за економічними елементами	45
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ЕКОНОМІЧНИМИ ЕЛЕМЕНТАМИ	53
3.1. Методика економічного аналізу витрат за економічними елементами	53
3.2. Факторний аналіз витрат за економічними елементами	59
3.3. Вдосконалення аналізу витрат за економічними елементами	69
ВИСНОВКИ	74
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	77
ДОДАТКИ	81

Вступ

Актуальність теми полягає в тому, що витрати виробництва є важливою економічною, та обліково-аналітичною категорією, котра суттєво позначається на обсягах та динаміці прибутку. Тому реалізація дієвого контролю витрат виробництва задля постійного скорочення їх величини набуває значення одного із найважливіших завдань системи управління виробництвом на підприємстві.

Створення системи господарювання зумовлює необхідність покращення однієї з основних ділянок обліково-аналітичного процесу - обліку витрат виробництва а також калькулювання собівартості продукції.

Даному питанню велика увага приділялася також в минулі роки, про що свідчить велика кількість досліджень у цій галузі. Різні аспекти цієї проблеми знайшли відображення в роботах провідних вчених економістів України:

Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, Т.В. Головка, О.А. Грішнкової, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, В.І. Єфіменка, Є.В. Палюги, Г.Г. Кірейцева, Я.Д. Смуша, Ю.А. Кузьмінського, Г.І. Козунькевича, М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, Л.В. Навроцької, М.С. Пушкаря, В.В. Соломка та інших.

Недостатнє теоретичне та практичне розроблювання і не однозначність запитів вчення щодо організації обліку витрат виробництва, слабка інформаційна забезпеченість управління, необхідність проведення неодноразових досліджень витрат виробництва з боку керівництва ними, а також підвищена актуальність покращення обліку виробничих витрат на підприємствах-виробниках сільськогосподарської продукції в умовах глобалізації економічних процесів визначили вибір теми і основні напрямки роботи.

Мета дипломної роботи – вивчення економічної сутності витрат, їх структури та класифікації за економічними елементами, аналізу їх показників динаміки, темпів зміни, значення їх при прийнятті

управлінських рішень.

Предметом дослідження виступають теоретичні й методичні аспекти обґрунтування обліку й аналізу витрат за економічними елементами на підприємстві.

Об'єкт дослідження – процес обліку й аналізу витрат за елементами на сільськогосподарському підприємстві ТОВ “Фармгейт Україна”.

Основними завданнями роботи є:

- визначити економічну сутність витрат у системі управління фінансово-господарською діяльністю підприємства;
- розглянути економічний зміст, визнання та класифікації витрат за економічними елементами;
- здійснити економіко-правовий аналіз нормативно-правової бази;
- дослідити особливості організації обліку і аудиту витрат за економічними елементами;
- дослідити методику проведення обліку і аудиту витрат за економічними елементами;
- виявити шляхи удосконалення обліку і внутрішнього аудиту витрат за економічними елементами.

Методи дослідження. Під час обґрунтування об'єкту і предмету використовувалися як загальні так і спеціальні методи дослідження, а саме: групування і порівняння, спостереження – у процесі дослідження технологіко-організаційних специфік виробництва та їх впливу на формування системи обліку та аналізу елементів витрат; абстрактно-логічний, конкретизування – під час дослідження та вивчення специфіки формування і розподілу елементів витрат; аналізу і синтезу, історичний, аналогій та комбінаторний, економіко-математичні – для виявлення чинників впливу на витрати виробництва, а також інші економіко-статистичні методи: екстраполяції, конвергенції, дисперсії. З метою підвищення ймовірності та швидкості отримання результатів, впровадження деяких методів виконувалася в

автоматизованому порядку.

Практичне значення отриманих результатів дослідження. Практичне значення одержаних результатів відображається в обґрунтуванні й розробленні чітких пропозицій щодо вдосконалення обліку й аналізу елементів витрат виробництва на сільськогосподарських підприємствах. Їх використання дозволить поліпшити якість облікової інформації, тобто спростити управління витратами, беручи до уваги методику управління витрат на ТЗОВ «Фармгейт Україна» у відповідності до теперішніх вимог господарювання, міжнародних та національних стандартів.

Структура та обсяг роботи. Дипломна робота містить у собі багато розширеної інформації. Яка складається з вступу, трьох розділів, висновків, також присутній список використаних джерел та додатки. Вона викладена на 80 сторінках машинописного тексту, містить 10 таблиць, 8 рисунків, 3 додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Витрати виробництва в системі кругообігу капіталу

Господарська діяльність підприємства пов'язана з експлуатацією матеріальних і нематеріальних засобів, фінансових ресурсів, котрі постійно перебувають у постійному русі, кругообороті. Кожне підприємство під час свого функціонування здійснює різного роду економічні взаємовідносини, які так чи інакше і формують кругообіг засобів виробництва. Кругообіг засобів провадиться через призму господарських процесів, що визначають сукупність однорідних операцій, націлених на виконання певної господарської функції. Такі процеси операційного циклу, як постачання, виробництво, реалізація представляють процес кругообігу капіталу, котрий на всіх етапах має відповідне відображення на рахунках бухгалтерського обліку, що характеризується функціонуванням товарно-грошових відносин. Модель кругообігу господарських засобів виробничого підприємства зображено на рис.1.1.

Процес постачання являє собою першу стадію кругообігу, що передбачає витрату підприємством певної частини грошових коштів на закупівлю засобів праці та предметів праці, тобто, гроші перетворюються в засоби виробництва і ресурси праці, в результаті чого підприємство забезпечується матеріальними і трудовими ресурсами, а об'єктами обліку при цьому є витрати на придбання засобів і ресурсів, обсяг їх заготівлі, розрахункові операції з постачальниками.

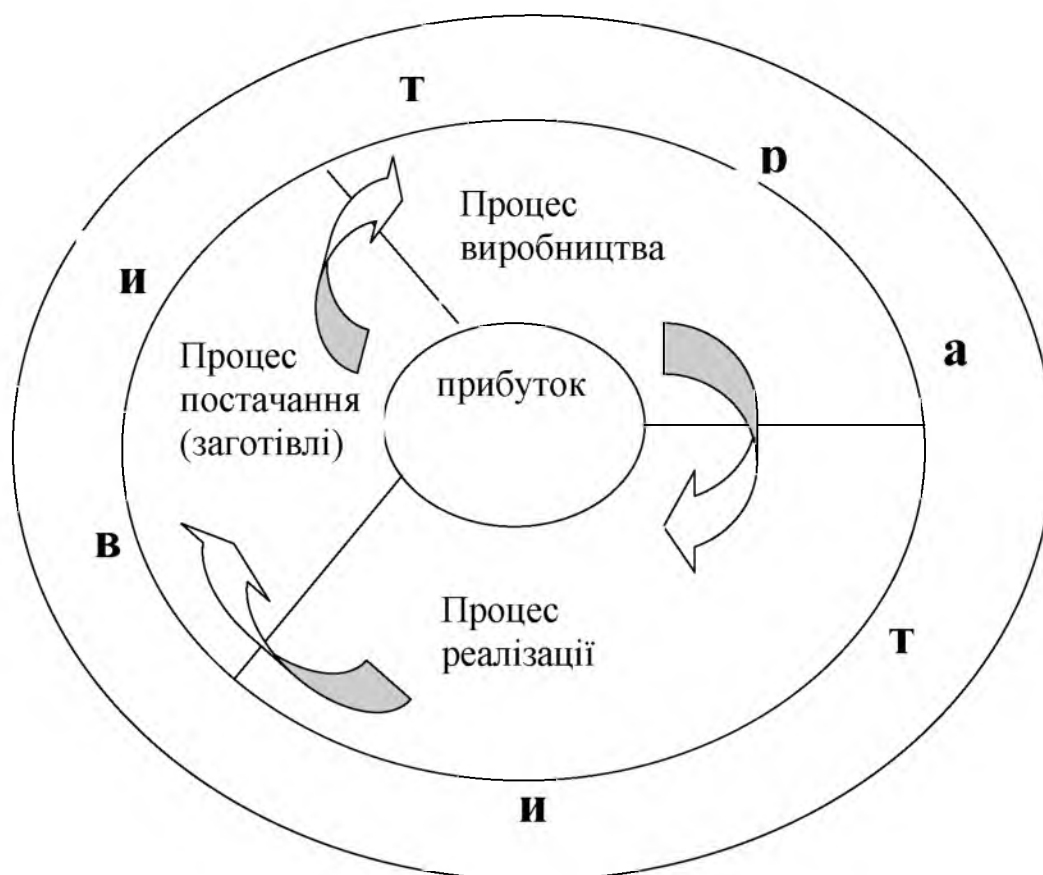


Рис. 1.1. Загальна схема кругообігу господарських засобів виробничого підприємства

Історія розвитку економічної науки засвідчує існування різних підходів до визначення сутності та структури капіталу, у тому числі і „предметно - функціонального підходу, згідно з яким капітал ототожнюється з нагромадженою працею, призначеною для подальшого виробництва або продажу з метою одержання прибутку. У межах цього підходу значного поширення набув аналіз капіталу як фактора виробництва, що впливає на результати підприємницької діяльності і приносить дохід власникові. При цьому підкреслюється особливе місце капіталу в системі економічних ресурсів, зумовлене його високою мобільністю, похідним характером формування та роллю, що опосередковується” [5, с.290].

Як обліково-економічна категорія, витрати виробництва, виражені в грошовій формі, іменуються собівартістю продукції. З точки зору бухгалтера, „витрати - це тільки конкретні витрати ресурсів, а витрати виробництва - це

виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції” [5, с.290]. Бухгалтерський облік процесу виробництва повинен відображати всі витрати на виготовлення продукції з одного боку, та випуск готової продукції – з іншого, адже, витрати — це процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг у процесі одержання доходу. Здійснення витрат прямо або дотично співставляється з процесами виробництва та реалізації продукції (рис. 1.3). Основними джерелами даних для управління витратами підприємства є дані аналітичних рахунків, які відкриваються до рахунків класів 8 „Витрати за елементами” та 9 „Витрати діяльності”[15, с.541].

Структуру операційних витрат та структуру їх елементів наведено на рис. 1.2.

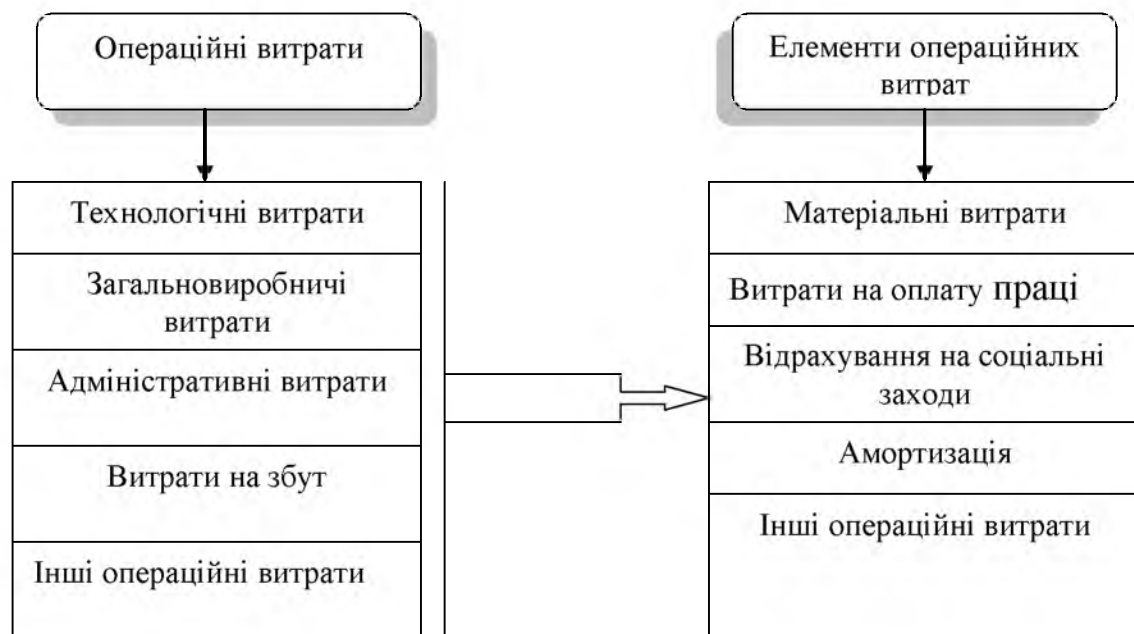


Рис. 1.2. Структура операційних витрат і їх склад за елементами.

На підприємствах-виробниках товарів сільського господарства розрахунки собівартості використовуються при плануванні прибутку, визначенні економічної ефективності виробництва у внутрішньогосподарському плануванні, обґрунтування цін на продукцію.

Витрати на використання ресурсів відбуваються в грошовій формі, в результаті чого, ми, доволі часто, зустрічаємо таку термінологію як „економічні витратами”.

Ф.Ф. Бутинець [20], Л.М. Янчева [94], Т. П. Остапчук [68] у своїх наукових роботах при аналізі витрат розглядають їх як загальноекономічну категорію, що має змогу відображати використання різних ресурсів і сил природи в процесі господарювання. Є різниця у сприйнятті поняття витрат в бухгалтерському тлумаченні від витрат в економічному розумінні загалом. Отже, економісти теоретики витрати обґрунтовують як «затрати втрачених можливостей», тобто певна сума коштів яку можна отримати при найбільш корисному із всіх припустимих альтернативних варіантів використання ресурсів. Отже, економічні витрати якого-небудь ресурсу, котрий обрано для виробництва продукції відповідають його вартості при найкращому із всіх альтернативних варіантів використання. Термін «економічні витрати» обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з можливою кількістю варіантів їх використання. З боку бухгалтерів, “витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів” [18, с.176]. Дане пояснення базується на ресурсному розумінні природи господарства, не беручи до уваги інші аспекти.

Такі економісти як: М.І. Баканов, С.М. Капелюш, Л.П. Федоров, А.М. Трумен, А.А. Масачук та ще багато інших значну увагу надавали витратам обігу, до яких відносили суспільно – необхідні витрати живої та уречевленої праці. Такого роду значення витрат було спричинено тим, що витрати аналізувалися у співставленні з витратами виробництва з одного боку, та витратами споживання – з іншого.

Американських науковець К.Р. Макконнелл [59] у власному дослідженні «Економікс: принципи, проблеми і політика» показує, що судження економістами витрат ґрунтується на точному факті обмеженості ресурсів та потенціалі їх альтернативної реалізації. Витрати в економіці безпосередньо пов’язані з відступом від потенційного виробництва альтернативних товарів та послуг. Точніше зазначаючи, економічні або

дочасні витрати якого-небудь ресурсу, обраного для виробництва товарів, ступеня його цінності, при найбільш оптимальному з можливих варіантів використання. Така концепція витрат була втілена у низку виробничих перспектив [27, с. 125].

Таблиця 1.1

Визначення поняття «витрати» як економічної категорії

<i>Джерело</i>	<i>Визначення поняття «витрати»</i>
Бланк И.А. [15]	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції.
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор [28]	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу.
Грещак М.Г., Коцюба О.С. [30]	Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети.
Онисько С.М., Марич П.М. [69]	Виробничі витрати – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва).
Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. [85]	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети.
Шмален Г. [93]	Витрати – сукупність виражених в грошовій формі витрат підприємства на протязі одного року, які призводять до зменшення частки чистого майна.

Отже, аналізуючи праці іноземних вчених, їхніми атрибутами розкриття категоріє витрат визначається:

- присутність однакового підходу до обґрунтування та аналізу витрат підприємств, що провадять різні типи діяльності із конкретизацією галузевих особливостей;
- формування передумов для практичного опрацювання наукових робіт для менеджменту на підприємстві. К. Друрі формулює термін «витрати» як засоби, що розтрачено на одержання прибутку. Дане поняття є

однобоким, адже здійснюється ототожнення витрат з застосуванням фінансових ресурсів.

1.2. Нормативно-методичне забезпечення обліку і аналізу витрат на підприємстві

Визначення витрат в різних нормативних актах [13, 17] звучить по-різному, однак суть його зводиться до того, що ці витрати мають бути економічно обґрунтованими та документально підтвердженими (рис.1.3).



Рис.1.3. Визначення терміну „Витрати” в нормативних актах України.

В даний час в Україні сформована чотирьохрівнева система нормативного регулювання бухгалтерського обліку витрат на виробництво і

калькулювання собівартості продукції, кожен із яких певним чином впливає на облік (рис.1.4).

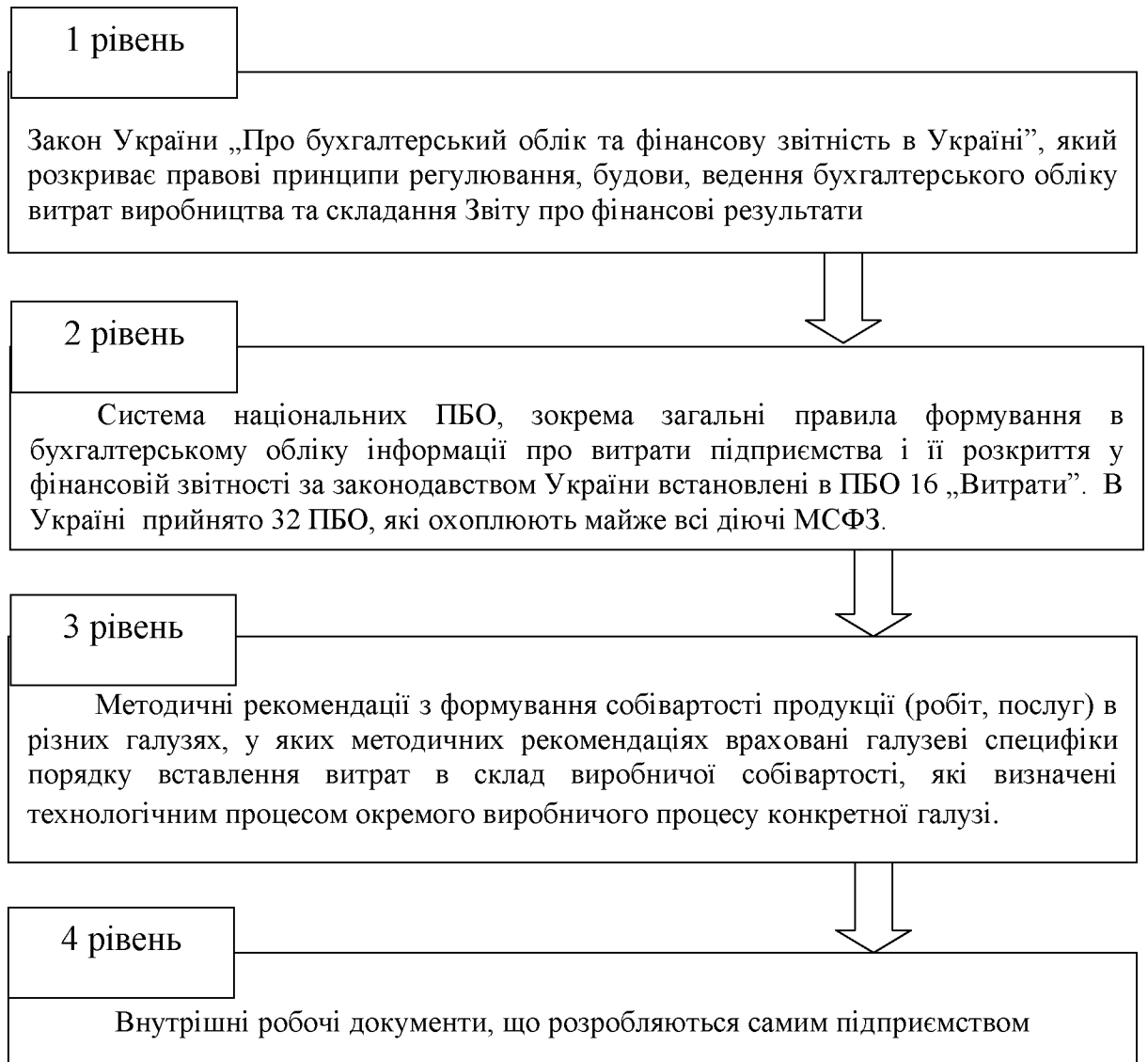


Рис. 1.4. Рівні нормативного регулювання обліку витрат виробництва.

Бухгалтерський облік в Україні ґрунтується на визнаних на міжнародному рівні нормах ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, основні вимоги яких встановлені Законом, та ведеться на підприємстві безпосередньо з дня його реєстрації до моменту ліквідації.

Загальні правила формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності по законодавству України встановлені в П(С)БО 16 „Витрати” [16].

В Україні П(С)БО, які охоплюють майже всі діючі МСФЗ (крім

стандартів, які стосуються звітності банків і пенсійних фондів). Деякі національні стандарти об'єднують положення декількох МСФЗ, а в деяких випадках розробляються стандарти, зміст яких не має аналогу в міжнародних стандартах. Але всі національні стандарти базуються на МСФЗ та не суперечать їм.

На даний час велика кількість публікацій присвячена певним аспектам П(С)БО 16 „Витрати”. Критичний аналіз названого стандарту міститься у статті М.Чумачено та І. Белоусової [28], в якій автори вказують на те, що у даному стандарті присутні твердження, які не сприяють підвищенню рівня економічної роботи на підприємстві, запровадженню проти затратного механізму господарювання та враховуючи відсутність стандарту „Витрати” у складі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, автори пропонують відмінити П(С)БО 16 „Витрати”. Так як першим об'єктом критики є визначення терміна „витрати” С. Голов зауважує „... витрати є багатоаспектною категорією. Тому їх визначення в економічній теорії та для цілей бухгалтерського обліку можуть відрізнятись. Більш того, основною концепцією управлінського обліку є „різні витрати для різних цілей” [50]. Проте норма, викладена у П(С)БО 16 „Витрати”, як і визначення витрат, викладене у П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”[57] і П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати”[59], повністю узгоджені з визначенням, наведеним у п.70 Концептуальної основи МСФЗ: „Витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам” [26, с.38].

В стандарті 16 „Витрати” визначено поняття собівартості продукції, чітко встановлений склад витрат, що включаються до складу виробничої собівартості, наведена їх класифікація [13]. Однак, питання обліку витрат за сучасних умов на підприємствах-виробниках товарів сільського господарства носять дискусійний характер, про що свідчить наявність ряду проблем: в

даний час чинна нормативна база з питань обліку витрат не враховує технологічно-організаційних особливостей досліджуваної галузі; групування витрат за класифікаційними ознаками та номенклатура калькуляційних статей вимагають подальшої модернізації для посилення контрольних функцій обліку за центрами відповідальності; необґрунтовується визначення бази розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами обліку; використовуються форми реєстрів обліку витрат, статистичних таблиць, які потребують подальшого вдосконалення в умовах використання автоматизованих систем обробки економічної інформації.

Відповідно до цього стандарту до загальновиробничих витрат відносяться не тільки виробничі накладні витрати на управління цехами, дільницями, а й витрати на утримання і експлуатацію засобів праці, суміщено облік технологічних основних витрат з накладними, що не відповідає формуванню інформації відповідно до потреб управління витратами, як технологічними, так і накладними.

За існуючою регламентацією класифікації та групування витрат неможливо конкретизувати відповідальність, визначити відповідальними за витрати тих посадових осіб, які регулюють витрати конкретних видів ресурсів. Відповідно до П(С)БО 16 „Витрати” склад, групування і класифікація витрат не передбачає можливості аналізу і контролю витрат з метою пошуку оптимальних управлінських рішень щодо використання конкретних видів ресурсів [16].

Згідно з визначенням об'єкту витрат, наведеним в П(С)БО 16 „Витрати” „об'єкт витрат - продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат”[16], однак на підприємствах, які ведуть облік витрат виробництва попроцесним методом об'єктом витрат можуть бути активи (запаси), створені (видобуті) на першому переділі в зв'язку з цим пропонуємо визначення об'єкту витрат наступним чином: „об'єкт витрат - продукція, роботи, послуги, створені виробничі запаси, що братимуть участь у

виробничому процесі через певний проміжок часу, або від діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат”.

Відповідно до зазначеного стандарту у складі загальновиробничих витрат виділено умовно-змінні і умовно-постійні витрати. Така класифікація витрат на виробництво є більш чіткою, ніж класифікація, яка використовувалась раніше, однак вона не враховує економічного змісту виробничих витрат, а саме, не розглядає відмінностей між основними виробничими технологічними витратами та виробничими накладними витратами. Також важливо відмітити, що згідно з П(С)БО 16 „Витрати” витрати на експлуатацію основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів включено до складу загальновиробничих витрат за ознакою поділу на прямі та непрямі витрати, не враховуючи належності витрат до основних і накладних [16].

Основним нормативним документом, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Що стосується витрат на виробництво та собівартості продукції, то вони регулюються і опираються при своєму визначенні на цей закон.

Одним із провідних нормативних документів являється Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», який включає в себе загальні положення, визнання, склад, обрахунки, їх ведення в бухгалтерській звітності. П(С)БО 16 є повним відображенням сутності витрат, пропонує їм вичерпну характеристику.

Відповідно до Національного Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», визначення витрат звучить так витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Таке трактування категорії “витрати” визначає повне розуміння та

зміст витрат діяльності, які ми відображаємо у Звіті про фінансові результати, але не виражає сутності категорії «витрати виробництва» на рівні виробничого процесу. Через те що, відпуск сировини і матеріалів у виробництво не супроводжується ні зміною величини активів, ні зміною величини пасивів, а призводить в кінцевому підсумку до змін в структурі активу підприємства [3].

Управлінський облік законодавчо не регламентується, саме через те не має офіційно затвердженого одного поняття, яке б відтворювало зміст категорії «витрати виробництва» в управлінському аспекті [33, с. 113].

Отже, в нормативних джерелах ми можемо зустріти поняття «витрати» і відсутнє поняття «затрати». Натомість огляд економічної літератури засвідчує про відсутність єдиного висновку щодо правомірності використання цих двох понять. В. Сопко мав свою думку, потрібне чітке розмежування цих понять. Оскільки, затрати – це поняття процедури використання речовин та сил природи у ході конкретного виду операційної діяльності та пов'язані з створенням чітко і правильно визначеного виду виробу, а витрати – це термін, що визначає процес придбання певних ресурсів [82, с. 129].

М. Врубльовський вважає, що поняття «затрати на виробництво» і «витрати виробництва» є тотожними, оскільки в основі їх визначення входить вартісна оцінка основних засобів, матеріальних, трудових ресурсів, спожитих у виробництві. Під «витратами виробництва» він нам трактує амортизацію і вартість матеріальних і трудових ресурсів підприємства, установи, організації спожитих за визначений проміжок часу в процесі основного і допоміжного виробництва. О. Каверіна зазначає, що в іншомовних нормативних і учбових письменницьких виданнях для дефініції поняття «спожиті ресурси» або «гроші», які необхідно заплатити за товари і послуги у більшості варіантах використовують як синоніми три поняття: «затраты», «расходы», «издержки».

В іноземних літературних написаннях з бухгалтерського обліку, зазначається, що англійський термін «costs», який можна перекласти на українську мову як «затрати» чи «витрати», має не одне значення, а досить велику кількість значень. У найбільш поширеному та загальному розумінні витрати – це представлена в грошовому вираженні величина ресурсів, використаних на певні цілі. Для більш доточного визначення цього терміна було запропоновано вживати разом з ним додаткове слово, яке б більш розширювало та уточнювало зміст даного поняття в конкретних ситуаціях. Наприклад, «costs of production», що в перекладі з англійського означає «витрати (або затрати) виробництва» [48, с. 223].

Було проведено аналіз літературних джерел який свідчить, що поняття “витрати виробництва” своїм корінням сягає творів В. Петті, в «Трактаті про податки та збори» якого викладено теоретичні дані складу витрат виробництва та сформульовано закон вартості. Особливої уваги є вартим трудова теорія вартості К. Маркса, оскільки визначні радянські економісти в своєму розумінні поняття «витрати виробництва» багато часу наслідували основні положення цієї теорії. К. Маркса у третьому томі «Капіталу» формулює наступні поняття:

– «суспільні витрати виробництва» товару, які складаються з затрат живої (потребуючої і додаткової) праці та втіленої у засобах виробництва праці на виготовлення продукції;

– «капіталістичні (індивідуальні. окремі) витрати виробництва», які являють собою «...еквівалент або вартість, яка заміняє в товарі капітальну вартість $c + v$, яка була витрачена не у вигляді елементів виробництва».

Тобто, суспільні витрати виробництва характеризують вартість виробництва товару для суспільства а отже дорівнюють $c + v + m$. А, капіталістичні витрати виробництва видаються витратами капіталу виробника і вдовольняються лише елементом вартості товару, котрий повертає лише те, скільки коштує товар самому капіталістові: $c + v$. Т. Мальтус вважав, що вартість товарів по величині відповідає витратам на їх

виробництво, які включають затрати на виробництво продукту «безпосередньої» живої праці, «нагромадженої праці» в засобах виробництва та додаткову кількість праці, яка дорівнює прибуткові на власний капітал. Категорія «витрати виробництва» розглядалася і в працях носіїв неокласичної теорії вартості. Між іншим, А. Маршал виділяв поняття:

– «реальні витрати для виробництва» - затрати на різні види праці, прямо чи опосередковано зайнятої у виробництві товару разом з очікуванням, необхідним для нагромадження застосованого в його виробництві капіталу;

– «(грошові) витрати виробництва» - суми грошей, доводиться платити за всі зусилля і жертви які були прикладені для виробництва товару.

А. Маршал припускав, “що «витрати виробництва» для виготовлення певної кількості конкретного товару дорівнюватимуть цінам пропозиції належних кількостей факторів його виробництва” [35, с. 169].

Отже, дослідивши обґрунтування поняття «витрати виробництва» від класиків до неокласиків політичної економії, маємо поле для того, щоб підсумувати про те, що підходи до вивчення цієї категорії змінювалися разом з поступовим нівелюванням антагонізму між працею та капіталом.

Радянські економісти, за часів командно-адміністративної системи господарювання, в своєму тлумаченні витрат виробництва багато часу наслідували положення трудової теорії вартості К. Маркса. Така ситуація склалася і в бухгалтерській сфері про, що свідчить не одне трактування поняття «витрати виробництва» в роботах В. Палія, А. Маргуліса.

Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю – це поєднання нормативно-правових актів усіх гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та судової), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, безпосередньо кожного підприємства окремо, котрі гарантують повноцінну роботоздатність та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

До основних передумов, засад нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат підприємств, на нашу думку, варто відносити: Закони України; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, трактування, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9, 16, 30, 31, 33 (а для таких підприємств, котрі розповсюдили свої цінні папери на фондовому ринку і зобов'язані публічно вести свою фінансову звітність – М(С)ФЗ 2, 9, 11, 23); Кодекси України; 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, навчання, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику в підприємстві; таблиці та графіки документообігу, графіки реалізації обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д.

Нормативно-правові акти які відносяться до бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю витрат суб'єктів господарювання усіх форм власності можна розподілити на певні рівні: міжнародні або континентальні, загальнодержавні, загально облікові, секторні, регіональні, внутрішньогосподарські (внутрішньо фірмові) [38, с. 189].

З покращенням нормативно-правових актів України щодо обліку та контролю витрат суб'єктів господарювання обов'язково потрібно зробити певні кроки: провести абсолютну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат задля виявлення подвоєння й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій; упорядити та щомісячно або щоквартально отримувати оновлення довідково-інформаційної бази підприємств з питань обліку, аудиту, оподаткування, в тому числі щодо витрат. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств аудиту, проводити робочі

записи виявлених ними суперечностей, неув'язок згаданих вище актів та висловлювати свої рішення і пропозиції та зауваження у фахових бухгалтерських виданнях; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад, симпозіумів, доповідей.

1.3. Мета і завдання аналізу витрат за елементами та їх класифікація

Важливим питанням, на базі якого має формуватися методологія аналізу обліку витрат виробництва на сільськогосподарських підприємствах, є їх класифікація за певними ознаками.

Класифікація витрат – це розподіл витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і системних зв'язків між ними. З огляду на це, що більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів.

Економічно тлумачення та обґрунтування класифікація витрат є дуже важливою передумовою успішної організації та планування, обліку, контролю, аналізу витрат за елементами, калькулювання собівартості продукції та ефективного управління витратами [45, с. 197].

Беручи до уваги те, що поділ витрат спрямований на вирішення різних видів завдань управління, в літературі зустрічаються різні групування видів витрат за ознаками їх класифікації. Найбільш поширеною є класифікація витрат залежно від цілей управління за трьома напрямками.

Щодо обсягів виробництва витрати поділяють на:

- змінні;
- постійні

Змінні витрати – це витрати, що мають змогу змінюватися залежно від зміни обсягу виробництва. Залежно від відсоткового співвідношення зміни величини витрат і зміни обсягу виробництва змінні витрати розділяють на пропорційні і непропорційні. Пропорційні витрати мають змогу змінюватися

прямо пропорційно стосовно зміни обсягу виробництва. Непропорційні витрати розподіляються на прогресивні і дегресивні. Прогресивні витрати зростають швидшими темпами, ніж обсяг. Дегресивні витрати зростають повільнішими темпами, ніж обсяг виробництва. Постійні витрати – це витрати, що завжди залишаються незмінними із зміною обсягу виробництва. Змішані витрати – це витрати, які включають елементи як змінних, так і постійних витрат.

За календарним періодом:

- поточні;
- одноразові

Поточні витрати – це постійно здійснювані витрати (періодичність яких менша за один місяць). Одноразові витрати – це витрати, які провадяться з періодичністю понад раз на один місяць і уможливають забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу. “Довгострокові витрати – це витрати, пов’язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не може завершитись раніше, ніж через дев’ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати)” [39, с. 103].

До елемента «Матеріальні витрати» можуть відноситися такі витрати.

Витрати на придбання у сторонніх підприємств чи організацій сировини і матеріалів, палива, запчастин, енергії, шин, МШП, які не належать до основних засобів, продуктів лікувально-профілактичного харчування та засобів індивідуального захисту у подіях, передбачених законодавством, інших виробничих запасів або зроблених за допомогою власних сил запасних частин і комплектуючих виробів, які використано на:

- виробництво житлово-комунальних послуг (виконання робіт);
- забезпечення процесу надання послуг (робіт), їх оптамальності, якості та надійності;
- проведення ремонтних робіт, технічного огляду і обслуговування, реконструкції, модернізації основних засобів (технологічного обладнання,

будівель, споруд та багато іншого), включаючи отриманих за договорами лізингу (оренди);

- забезпечення робіт, обумовлених дотриманням правил безпеки праці, протипожежної і сторожової охорони, санітарно-гігієнічних, природоохоронних та нових спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за ходом виробництва;

- забезпечення роботи апарату управління підприємства та його структурних підрозділів, приймаючи обслуговування транспорту, пов'язане з управлінням виробництвом, в тому числі технічних засобів управління: обчислювальної техніки, засобів зв'язку, сигналізації, відеоспостереження, які перебувають на балансі підприємства;

- утримання та експлуатацію приміщень і території підприємства;

- утримання за наявності законсервованих основних засобів;

- винахідництво і раціоналізацію, проведення дослідно-експериментальних та конструкторських робіт, виготовлення та дослідження;

- забезпечення робіт, пов'язаних з фаховою підготовкою, підготовка та підтриманням професійної майстерності робітників підприємства за профілем його діяльності, підвищення кваліфікації працівників безпосередньо на підприємстві.

Витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням та розробкою нових видів робіт (послуг):

- підвищені витрати на виробництво нових видів робіт (послуг) в період їх освоєння;

- витрати на освоєння нового виробництва, цехів та ангарів (пускові витрати), модернізацію.

Витрати, зв'язані з використанням природної сировини, плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших ресурсів, за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє середовище, розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу в межах лімітів.

Витрати на обслуговування виробничого процесу:

- на матеріали, паливо, електроенергію та на її трансформацію і подачу до місця використання; на роботи і послуги виробничого характеру, які виконуються сторонніми організаціями або структурними підрозділами товариства, що не належать до основного виду його діяльності (виконання лабораторних аналізів, ремонт та випробування електричних приладів обліку, які знаходяться на балансі підприємства, перевірка внутрішнього стану трубопроводів тощо), на придбання інструментів, пристроїв та інших засобів і предметів праці;
- проведення поточного ремонту, ремонт та проведення технічного огляду, технічного обслуговування основних виробничих фондів, у тому числі взятих в тимчасове користування за угодами оперативної оренди (лізингу), за винятком їх реконструкції і модернізації;
- контроль за виробничими процесами і якісним виготовленням продукції (робіт, послуг);
- забезпечення правил техніки безпеки праці, пожежної і вартової охорони (включаючи оплату послуг іншим підприємствам за пожежну та сторожову охорону), санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної безпеки, нагляду і контролю за діяльністю підприємств у встановленому законодавством порядку;
- забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, касками, рукавицями, форменим одягом, захисними пристроями та спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законодавством.

З витрат на матеріальні ресурси, що відносяться до собівартості виконаних робіт (наданих послуг), вираховується вартість зворотних відходів.

Зворотні відходи - це залишки сировини, матеріалів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що були утворені в процесі виробництва робіт (послуг) і втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні) і через це були використані з

підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або використовуються не за прямим призначенням, а також реалізуються на сторону.

Оцінка зворотних відходів здійснюється відповідно до методу, передбаченого в обліковій політиці підприємства. Ми можемо відокремити такі поточні витрати:

- поточні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловлювачів, фільтрів тощо), витрати на переробки екологічно небезпечних відходів, оплата послуг інших підприємств, установ, організацій за приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, екологічний податок, очищення стічних вод, інші види поточних витрат;

- витрати некапітального характеру, пов'язані з покращенням та вдосконаленням технологій та організацією виробництва, поліпшенням якості робіт (послуг), що проводиться в ході виробничого процесу;

- витрати на розробку та проведення інших робіт, послуг власними силами, власне виробництво електричної та інших видів енергій, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її використання відносяться до відповідних елементів витрат;

- витрати від нестачі матеріальних цінностей в межах норм природного убутку.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» відносяться витрати, що зазначені в п. 23 П(С)БО 16 «Витрати», згідно з прийнятими підприємством системами оплачування праці, включаючи будь-які види матеріальних та фінансових доплат, витрати на оплату праці фізичних осіб, які знаходяться з товариством в трудових і договірних відносинах та інших заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок у вигляді премій, заохочень, винагород погашення вартості товарів (робіт, послуг) у відповідності з договорами цивільно-правового характеру, інші виплати в фінансовій та натуральній

формі, які визначені Положенням про оплату праці, колективним договором або за домовленістю сторін.

Структура та перерахування витрат підприємства, пов'язаних з оплатою праці, формується виходячи з пунктів Закону України «Про оплату праці» № 108/95-ВР (108/95-ВР), Інструкції зі статистики заробітної плати № 323 (20465-95), Мін'юст № 465/1001).

До елемента витрат “Відрахування на соціальні заходи” належать витрати, зокрема:

- Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування - обов'язковий державний платіж до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, що справляється в Україні з метою забезпечення страхових виплат за поточними видами загальнообов'язкового державного соціального страхування (замінив собою чотири окремі відрахування: до Пенсійного фонду; до фондів страхування на випадок безробіття; із тимчасової втрати працездатності; від нещасних випадків на виробництві).

До складу елемента “Амортизація” основних засобів і нематеріальних активів” належать коштом амортизаційних відрахувань, нарахованих відповідно з порядком, правилами та умовами, встановленими з регулюванням до чинного законодавства та облікової політики товариства. Обчислення амортизації основних засобів та нематеріальних активів та віднесення їх на собівартість робіт (послуг) здійснюються згідно з П(С) БО 7 «Основні засоби» та П(С) БО 8 «Нематеріальні активи» .

До складу елемента «Інші операційні витрати» належать витрати, які вставляються у собівартість послуг які були надані (виконаних робіт) і не враховані в попередніх елементах витрат, а саме:

- сума оплати за оренду (лізингової) плати за використання наданими в оперативну та фінансову оренду (лізинг) основними фондами;

Дослідження основних теоретичних і практичних підходів до класифікації витрат виробництва показало, що на даний час вона, на наш

погляд, носила доволі однобокий характер і її зміст був націлений на виконання вузьких функцій контролю за напрямками використання ресурсів. Однак класифікація витрат виробництва повинна відображати особливості формування даних як про витрати підприємства, так і про витрати виробництва та включати фактори ринкових товарно-грошових відносин: ринкову кон'юктуру, яка повсякчас змінюється в сфері матеріально-технічного забезпечення і реалізації продукції; умови здійснювання поставок, що постійно змінюються, в тому числі використання угод, що ґрунтуються на непрямих поставках за договорами, та на договорах, що визначають виконання визначених зобов'язань по збереженню або передачі правомочностей власності на придбані або реалізовані матеріально-технічні ресурси; потребу у систематичному корегуванні виробничого процесу та господарської діяльності.

Відповідно до П(С)БО 16 „Витрати” витрати, пов'язані з експлуатацією основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів включаються до складу загальновиробничих витрат, тобто групування витрат визначено за ознакою поділу витрат на прямі і непрямі, не враховуючи належності витрат до основних і накладних, а саме технологічних і організаційно-управлінських, що вкрай необхідне для конкретизації інформації про витрати, як бази для аналізу витрат і пошуку резервів їх зниження [16].

Це групування призначене для виявлення всіх витрат на виробництво за їх видами, тобто воно дозволяє визначити, що саме витрачається на виробництво і на яку суму в цілому по підприємству (рис.1.6).



Рис. 1.6. Схема групування витрат за економічними елементами на сільськогосподарському підприємстві

Групування витрат за економічними елементами являється базою планування оборотних засобів підприємства. Однак, як відмічалося раніше, групування витрат за економічними елементами не показує мети і призначення понесених витрат, зв'язок між витратами та фінансовими результатами, їх взаємозв'язок з обсягом виробництва, не дозволяє здійснювати контроль та аналіз витрат по цільовому використанню в процесі виробництва, вираховувати собівартість окремих видів продукції, встановлювати обсяг витрат конкретних структурних підрозділів підприємства.

У випадках, коли підприємство веде облік витрат за елементами, необхідно використовувати для узагальнення витрат Журнал 5А, в якому у розділі III Б відображаються витрати за елементами. При цьому дебетуються рахунки 80, 81, 82, 83, 84, а кредитуються рахунки 20, 22, 39, 66, 65 та переносяться дані з інших журналів. Згідно з ПБО 3 „Звіт про фінансові результати” [15] деталізації за елементами витрат підлягають не тільки

витрати на виробництво реалізованої продукції, але і всі операційні витрати.

Класифікація витрат, що задовольняє цілі управління, являється основним принципом організації управлінського обліку виробничої діяльності, методом обробки і аналізу інформації про виробничі витрати. Класифікацію елементів витрат на виробництво, що застосовується в обліку різних країн на підставі джерел [7] та [53] автором узагальнено та наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

**Порівняльний аналіз класифікації елементів витрат на виробництво
в різних країнах**

Класифікація елементів витрат	Країни				
	ЄС	Франція	Канада	Росія	Україна
А	1	2	3	4	5
Заробітна плата та гонорари	-	-	+	-	
Витрати на оплату праці	-	-	-	+	+
Матеріали, МШП, паливо	-	-	+	-	-
Матеріальні витрати (за вирахуванням зворотних відходів)	-	-	-	+	-
Матеріальні витрати	-	-	-	-	+
Придбання та заготівля товарів	+	-	-	-	-
Покупки	-	+	-	-	-
Послуги зі сторони	+	+	+		
Інші послуги зі сторони	+	+	-	-	-
Податки та такси	+	-	+	-	-
Податки, такси та платежі, при-рівняні до них	-	+	-	-	-
Страхові платежі	-	-	+	-	-
Відрахування на соціальні заходи	-	-	-	+	+
Орендна плата	-	-	+	-	-
Витрати на управління персоналу	+	+	-	-	-
Інші експлуатаційні витрати	+	+	-	-	-
Фінансові витрати	+	+	-	-	-

Продовж. табл. 1.2

А	1	2	3	4	5
Витрати, пов'язані із надзвичайними операціями	+	+	-	-	-
Амортизаційні відрахування	-	-	+	-	+
Амортизація основних фондів	-	-	-	+	-
Витрати на амортизаційні відрахування та резерви.	+	+	-	-	-
Витрати на відрядження та пов'язані з ними витрати	-	-	+	-	-
Банківські витрати	-	-	+	-	-
Інші витрати	-	-	-	+	-
Інші операційні витрати	-	-	-	-	+

Порівняльний аналіз елементів витрат (табл.1.4) в Росії, Франції, ЄС та Канаді дає право зробити наступні висновки: майже у всіх країнах, у складі елементів витрат позначаються фінансові витрати (відсотки за кредит, банківські платежі тощо), котрі взаємозв'язані з функціонуванням суб'єкта господарювання в умовах ринкової економіки; у країнах ЄС та Канаді до витрат на виробництво приймають податки і такси (податок на додану вартість, патентні платежі тощо), що в умовах ринку також формує суспільно необхідні витрати, однак такі елементи витрат як матеріальні витрати, інші операційні витрати виділяються тільки в Україні.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЕКОНОМІЧНИМИ ЕЛЕМЕНТАМИ НА ТОВ “ФАРМГЕЙТ УКРАЇНА”

2.1. Організація обліку витрат за економічними елементами

Система бухгалтерського обліку – це певний логічний комплекс, який сформований на основі плану рахунків заданої оптики (виробничої, дохідної, прибуткової, витратної), який поєднує процеси постачання, виробництва і реалізації, вирішує чітко визначену мету на макро- та мікрорівні, забезпечує управління підприємством та його підрозділами на основі рішення тактичних та стратегічних задач управління, а звідси, система функціонального обліку передбачає чітке розмежування функцій і зміну результатів їх використання.

Кожній країні притаманні свої історія, культурні цінності, політична система, традиції, а, отже, і бухгалтерський облік. Так, побудова бухгалтерського обліку в одній країні значно відрізняються від побудови обліку в іншій, зокрема використанням принципів бухгалтерського обліку (обачності, балансової вартості, фіскальних законів). Всі ці відмінності зумовлені як різноманітністю існуючих форм організації господарської діяльності, так і впливом зовнішніх факторів (політичних, економічних, соціальних, географічних тощо). Обліковій системі кожної країни притаманні свої методи обліку і оцінки виробничих запасів, нарахування зносу і його відображення в обліку, відображення у звітності операцій, виражених в іноземній валюті тощо. Крім того, в кожній країні сформувались свої підходи до складання форм звітності та переліку показників, що в них містяться, способів контролю за діяльністю фірм.

Окремі відмінності в національних облікових системах мають місце практично за всіма ознаками. Наприклад, методика оцінки виробничих запасів майже в кожній країні різна. Такі країни, як Німеччина, США, Японія, Великобританія законодавче регламентують методи оцінки запасів. При цьому використовуються методи найменшої оцінки запасів, що сприяють відображенню підприємствами максимального прибутку. Але ряд країн (Бельгія, Франція, Італія, Швейцарія тощо) використовують методи, які більш вигідні для підприємств і менш вигідні для держави [14, с.41].

Деякі відмінності в національних облікових системах мають місце майже за всіма ознаками, які визначають національну систему у розвинених країнах та тих, що розвиваються. Система функціонального обліку дозволяє встановити контроль за використанням виробничих потужностей підприємства та інтегрувати планові і фактичні дані. Аналіз національних систем відносно оцінки ресурсів, одного з основних методів об'єктивного визначення результату фінансової діяльності, дозволяє зробити висновок, що лише 4 країни з 13 (США, Великобританія, Німеччина, Японія) законодавче регламентують вказані в опублікованому звіті фактично використані оціночні методи, при цьому закон вимагає використання методу найменшої оцінки ресурсів, що стимулює інтереси держави, так як зобов'язують компанії відображати максимальний прибуток, хоча в дійсності більшість компаній відходить від цих вимог, використовуючи методи, які вигідні компанії на певному етапі та за певних умов [14, с.43].

Ринкові відносини висувають нові вимоги до розвитку управлінського обліку витрат. Відмічаються два підходи до вирішення проблем розвитку управлінського обліку: перший орієнтований на вдосконалення калькулювання та системи контролю за витратами; другий – на вдосконалення системи управління витратами (рис. 2.1).

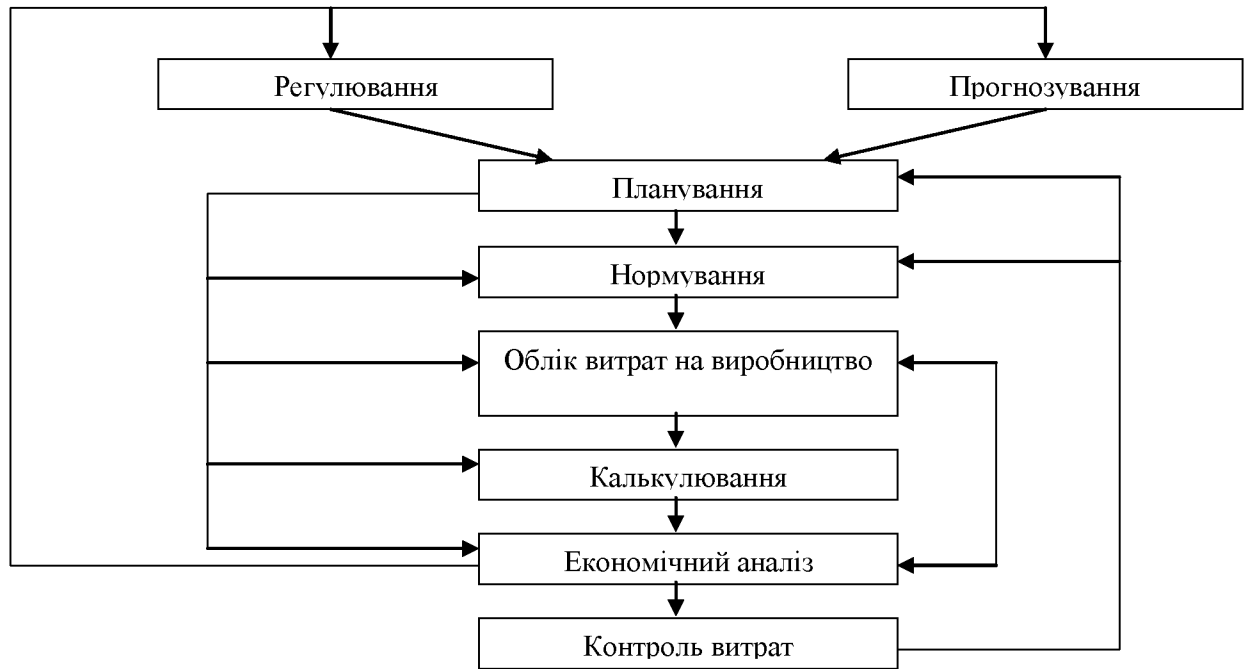


Рис.2.1. Елементи системи управління собівартістю та їх взаємодія.

В останні роки в організації обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції підприємства прослідковується тенденція поступового переходу від контролю за собівартістю окремих видів продукції до контролю за витратами по окремих технологічних процесах. При цьому витрати на багатьох підприємствах обліковуються таким чином, щоби в системному порядку отримати по кожному переділу необхідні дані для управлінського персоналу. В. Ф. Палій зазначає: „...необхідність складання попроцесних калькуляцій поряд з калькуляціями на вироби визначається не тільки вимогами внутрішнього розрахунку. Практика управління сучасним виробництвом вимагає інформації про собівартість того чи іншого виробничого процесу перш за все для оцінки їх ефективності та економічності” [14, с.117].

У зв’язку з цим значно зростає роль попроцесного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з використанням елементів нормативного методу обліку витрат на виробництво. Під окремими елементами нормативного методу обліку і калькулювання собівартості

продукції, що використовується при попроцесному методі, мається на увазі: організація оперативного контролю за рівнем витрат сировини, палива і електроенергії шляхом зіставлення фактичних витрат з встановленими нормами; виявлення причин відхилень фактичних витрат від встановлених норм.

Таблиця 2.1.

**Господарські операції, пов'язані з формуванням собівартості
сировини**

№ опер.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
A	1	2	3
1.	Нараховано заробітну плату робітникам	201	661
2.	Списано паливно-мастильні матеріали на техніку, що працює в полі	201	203
3.	Нараховано амортизацію автотранспорту	201	131
4.	Зроблено відрахування на соціальні заходи на заробітну плату, нараховану працівникам	201	65
5.	Списано запасні частини на поточний ремонт	201	207
7.	Списано сировину на виробництво	231	201

Підприємства такого типу організації виробництва відрізняються глибокою внутрішньозаводською спеціалізацією окремих цехів, виробничих ділянок та бригад, де застосовується спеціальне обладнання, однопредметні поточні лінії обробки. Порівнюючи планово-облікові одиниці оперативно-виробничого планування і обліку у виробництві з фактичними одиницями калькулювання собівартості продукції цих же виробництв, можна виділити лише їх рівність на рівні підприємства, або останнього структурного підрозділу.

Крім прямих матеріальних і трудових витрат, в системі попроцесного обліку до прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших

прямих витрат можуть бути віднесені витрати по підготовці виробництва, контролю за ходом виробництва, амортизація при умові їх локалізації всередині одного підрозділу (рис.2.2).

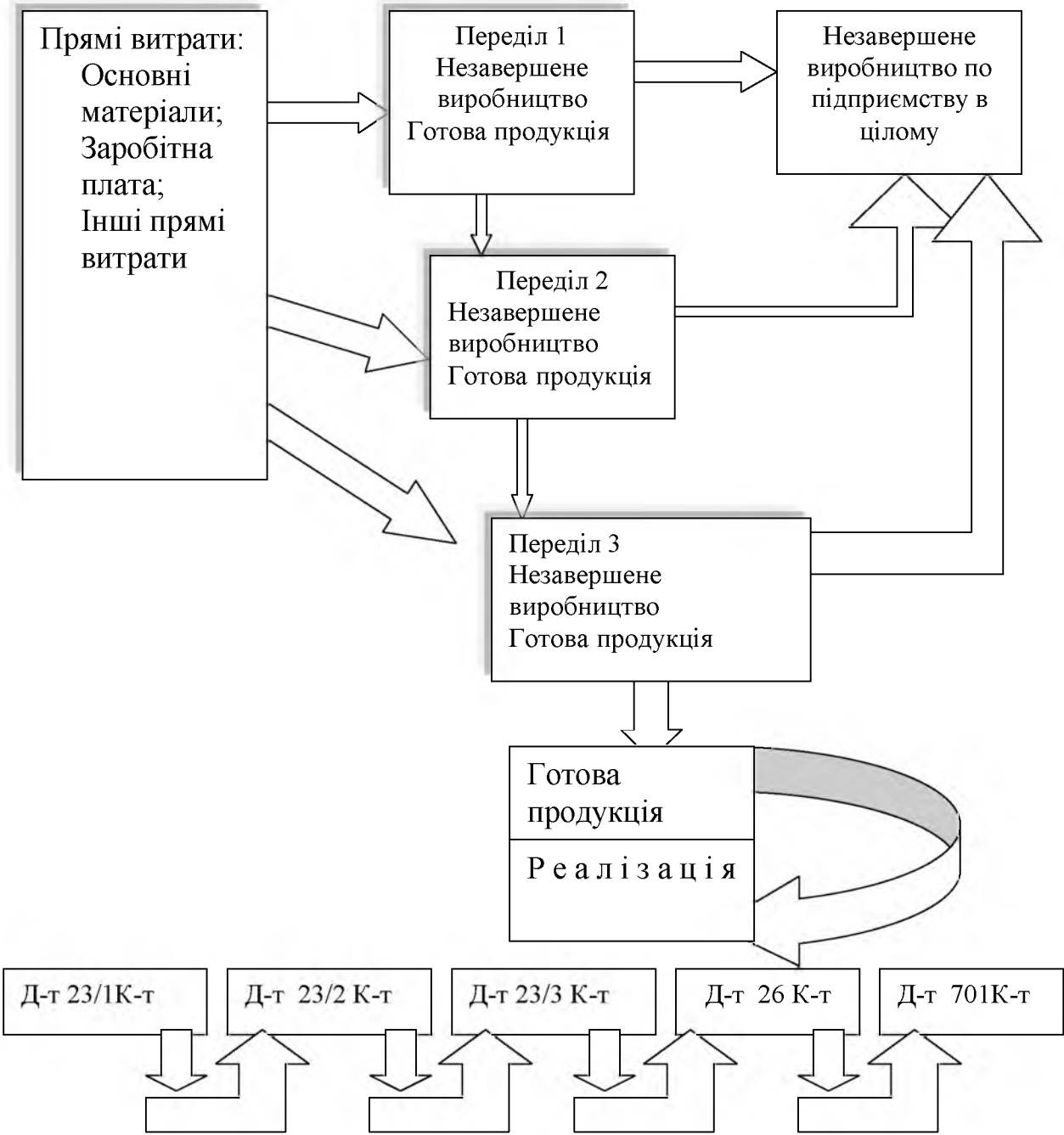


Рис. 2.2. Схема попроцесної калькуляції та накопичення витрат

Розподіляються витрати по калькуляційним об'єктам за допомогою різних методів. Організація обліку прямих витрат має досить просту схему, в той же час як з накладними витратами і оцінкою незавершеного виробництва

виникають проблеми, пов'язані із рядом зовнішніх факторів, одним із яких є нестабільна ціна на газ та технологічне паливо.

Аналізуючи схему попроцесної калькуляції і накопичення витрат, обліковий процес можна поділити на етапи:

1) облік виробництва в натуральних або планово-облікових одиницях. На цьому етапі калькулювання проводиться також оцінка незавершеного виробництва, що включає прямі матеріальні витрати і витрати на обробку – прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування і загальновиробничі витрати;

2) облік випуску в натуральних або планово-облікових одиницях. На цьому етапі підраховується випуск продукції в натуральних або планово-облікових (умовних) одиницях. Розрахунок умовних одиниць виконують окремо по матеріальним витратам, враховуючи при цьому, що вся незавершена робота повністю укомплектована матеріалами та сировиною. Власні прямі витрати і загальновиробничі витрати даного цеху ділять на кількість перерахованих одиниць. Отримані результати на послідуючих етапах використовують для підрахунку суми витрат по дебету рахунку 23 „Виробництво”.

2.2. Методика обліку витрат за економічними елементами

Для обліку витрат за економічними елементами призначені рахунки класу 8 “Витрати за елементами”. Рахунки класу 8 “Витрати за елементами” призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду. Витрати відображуються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Основні вимоги до визнання, складу та оцінки

витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”.

На кожний елемент витрат є окремий синтетичний рахунок: п'ять елементів і відповідно п'ять синтетичних рахунків (рахунки 80-84). За дебетом рахунків 80-84 нагромаджують відповідні елементи витрат, а за кредитом - списують їх за призначенням. Рахунки 80-84 транзитні, залишків за ними немає. Обороти за рахунками 80-84 показують витрати за певними елементами. [90, с. 371]

На рахунку 80 “Матеріальні витрати” відображають суми визнаних витрат сировини, матеріалів, палива, запасних частин, мінеральних добрив та інших виробничих запасів, а також вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру. При здійсненні витрат проводять запис: дебет рахунку 80 і кредит рахунків 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 26 “Готова продукція”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” та ін. За кредитом рахунку 80 списують прямі витрати на виробництво в дебет рахунку 23 “Виробництво”, а також на рахунки 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

На рахунку 81 “Витрати на оплату праці” формується інформація про суми нарахованої оплати праці, що включаються до елементу “Витрати на оплату праці”. На суму нарахованої оплати праці роблять запис за дебетом рахунку 81 і за кредитом рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”. Нараховану оплату праці відносять на відповідні об'єкти обліку: кредит рахунку 81 і дебет різних рахунків: 23 “Виробництво” 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” та ін. Інформацію про оплату праці накопичують за її видами.

На рахунку 82 узагальнюють інформацію про відрахування на соціальні заходи. При їх здійсненні дебетують рахунок 82 з кредиту рахунку

65 “Розрахунки за страхуванням”. Запис за кредитом рахунку 82 аналогічний рахунку 81.

Рахунок 83 “Амортизація” призначений для узагальнення інформації про суми нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів. При нарахуванні амортизації - дебет рахунку 83 і кредит рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” (за відповідними субрахунками). Нараховану амортизацію списують на об’єкти обліку - кредит рахунку 83 і дебет різних рахунків (рахунки 23,91,92,93 та ін.) залежно від місця використання об’єктів основних засобів.

На рахунку 84 “Інші операційні витрати” обліковують операційні витрати, які не відображені на рахунках 80-83, а саме: витрати на відрядження, на послуги зв’язку, плата за розрахунково-касове обслуговування, знецінення запасів, фінансові санкції тощо.

Кореспонденція за рахунком 84 аналогічна іншим рахункам класу 8 (рахунки 80-83).

Рахунок 85 “Інші затрати” використовують тільки тоді, коли не застосовують рахунки класу 9 “Витрати діяльності”.

На рахунках цього класу, крім рахунка 85 “Інші затрати”, ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та Інші операційні витрати. Рахунок 85 застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов’язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про витрати, пов’язані із запобіганням надзвичайним подіям та ліквідацією їх наслідків.

Загальну схему обліку витрат за елементами наведено на рисунку 2.1

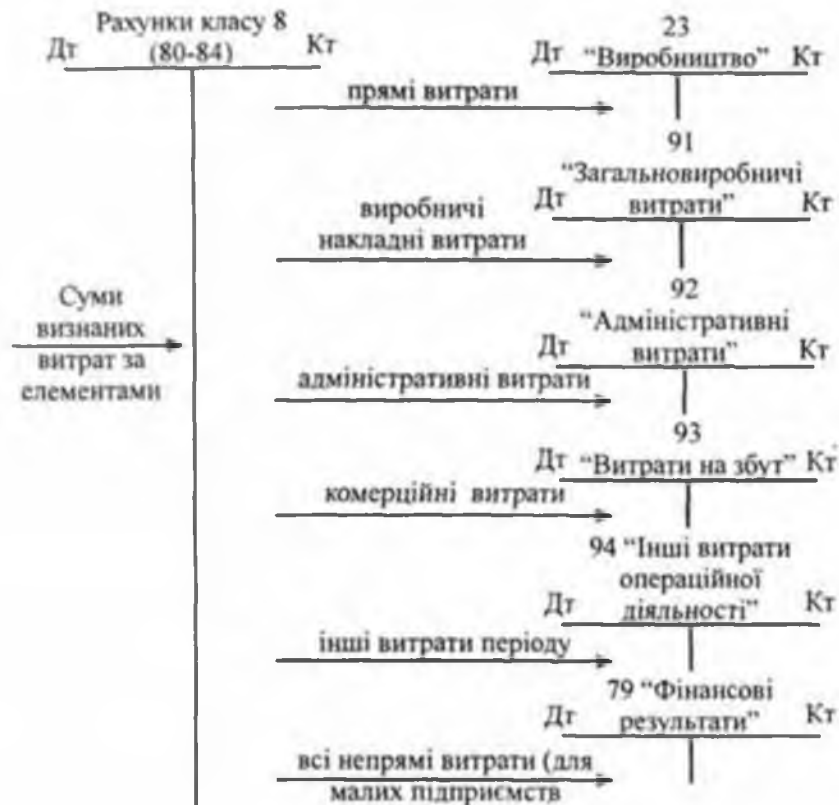


Рис. 2.2. Загальна схема обліку витрат за елементами

Враховуючи тему дослідження зупинимося більш детально на обліку витрат за економічними елементами.

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До елемента "Матеріальні витрати" належать:

- витрати сировини й матеріалів, які входять до складу виробничої продукції, створюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг);

- витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, що потребують монтажу або додаткової обробки на даному підприємстві;

- витрати палива й електроенергії, що використовуються на технологічні, енергетичні, рухомі та інші виробничі потреби підприємства.

Із витрат на матеріальні ресурси, що включаються до собівартості продукції, вираховується вартість зворотних відходів.

Зворотні відходи - це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, утворених у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), що втратили повністю або частково споживчі якості початкового ресурсу і в зв'язку з цим використовуються з підвищеними витратами продукції або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

До зворотних відходів не належать:

- залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються в інші цехи, підрозділи як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг);

- супутня продукція, одержувана водночас з цільовим (основним) продуктом у єдиному технологічному процесі, відповідає за якістю встановленим стандартам або технічним умовам і призначається для подальшої переробки або відпуску на сторону.

Супутня продукція, призначена для подальшої переробки, відображається як рух напівфабрикатів у виробництві.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (№ 893/4186 від 21.12.99 р.) малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 "Витрати за елементами" або з використанням рахунків класу 9 "Витрати діяльності", який ведуть всі підприємства, крім вищевказаних суб'єктів малого підприємства та інших організацій.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період призначено рахунок 80 “Матеріальні витрати”, який має субрахунки, характеристику яких наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Субрахунки до рахунку 80 “Матеріальні витрати”

Шифр і назва субрахунку	Характеристика
801 “Витрати сировини й матеріалів”	Для узагальнення інформації про витрати сировини й матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.
802 “Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів”	Для узагальнення інформації про витрати купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів в операційній діяльності підприємства.
803 “Витрати палива й енергії”	Для узагальнення інформації про витрати придбаних палива й енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на вироблення з палива теплоенергії та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності підприємства.
804 “Витрати тари й тарних матеріалів”	Для узагальнення інформації про витрати тари і тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності підприємства.
805 “Витрати будівельних матеріалів”	Для узагальнення інформації про витрати будівельних матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.
806 “Витрати запасних частин”	Для узагальнення інформації про витрати запасних частин, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних і швидкозношуваних предметів підприємства.

продовж. табл. 2.2

807 “Витрати матеріалів сільсько-господарського призначення”	Для узагальнення інформації про витрати матеріалів сільськогосподарського призначення, які використані в операційній діяльності підприємства.
808 “Витрати товарів”	Для обліку витрат товарів, використаних для виробничо- господарських потреб, тобто без
809 “Інші матеріальні витрати”	Для відображення вартості виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробки сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період призначений рахунок 81 “Витрати на оплату праці”, який має субрахунки, характеристики яких наведено в табл. 2.3

Таблиця 2.3

Субрахунки до рахунку 81 “Витрати на оплату праці”

Шифр і назва субрахунку	Характеристика
811 “Виплати за окладами й тарифами”	Для узагальнення інформації про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.
812 “Премії та заохочення”	Для узагальнення інформації про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.
813 “Компенсаційні виплати”	Для узагальнення інформації про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством.
814 “Оплата відпусток”	Для узагальнення інформації про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення
815 “Оплата іншого невідпрацьованого”	Для узагальнення інформації про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством
816 “Інші витрати на оплату праці”	Для узагальнення інформації про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці

На підприємствах, які використовують рахунки класу 8, для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи призначений рахунок 82 “Відрахування на соціальні заходи”.

На дебеті рахунка 82 “Відрахування на соціальні заходи” відображається належна сума відрахувань на соціальні заходи, на кредиті - списання на рахунок 23 “Виробництво” суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – суми відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок №79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 82 “Відрахування на соціальні заходи” має такі субрахунки:

821 “Відрахування на загальнообов’язкове державне соціальне страхування”;

824 “Відрахування на індивідуальне страхування”.

Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів призначено рахунок 83 “Амортизація”, який має субрахунки, характеристику яких наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Субрахунки до рахунку 83 “Амортизація”

Шифр і назва субрахунку	Характеристика
831 “Амортизація основних засобів”	Для узагальнення інформації про нарахування амортизації основних засобів
832 “Амортизація інших необоротних матеріальних	Для узагальнення інформації про нарахування амортизації інших
833 “Амортизація нематеріальних активів”	Для узагальнення інформації про нарахування амортизації нематеріальних

Рахунок 84 “Інші операційні витрати” призначено для обліку операційних витрат, які не відображаються на інших рахунках класу 8 “Витрати за елементами”, зокрема, вартості робіт, послуг сторонніх підприємств, сум податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податку на прибуток, втрат від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сум фінансових санкцій тощо.

Аналітичний облік по рахунку 84 "Інші операційні витрати" на *ТОВ “Фармгейт Україна”* ведеться за видами витрат. Відображення в обліку інших операційних витрат на *ТОВ “Фармгейт Україна”* ” наведено в табл. 2.7

Таблиця 2.7

Облік інших операційних витрат на *ТОВ “Фармгейт Україна”*

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено у складі інших операційних витрат:		
- втрати від псування (уцінки, нестачі)	84	20, 26
- оплата готівкою (у безготівковій формі) сум страхового відшкодування	84	30, 31
- списання безнадійної поточної дебіторської заборгованості	84	36
- суму податків та зборів	84	64
Відображено інші операційні витрати у складі:		
- витрат виробництва в частині прямих	23	84
- загальновиробничих витрат	91	84
- адміністративних витрат в сумі витрат, які відносяться до підприємства в цілому	92	84
- витрат на збут в сумі витрат, які відносяться до збутової діяльності	93	84
- інших операційних витрат	94	84

Вартість матеріальних ресурсів, що відображається за елементом “Матеріальні витрати”, формується виходячи з цін їх придбання (без урахування податку на додану вартість), включаючи націнки (надбавки), комісійні винагороди, які сплачуються постачальницьким організаціям, плату за транспортування, зберігання та доставку, що здійснюються сторонніми організаціями. Витрати, пов'язані з доставкою (включаючи вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів транспортом і персоналом організації, підлягають включенню до відповідних елементів витрат на виробництво (витрати на оплату праці, амортизація основних засобів, матеріальні витрати тощо).

Підставою для запису на рахунку 80 виступають наступні первинні документи: прибуткова накладна, накладна на внутрішнє переміщення та акт списання.

Прибуткова накладна містить наступні реквізити: постачальник, одержувач та платник матеріалу, номер заказу, умова, валюта, курс. У табличній частині документа перераховуються: номер за порядком, найменування матеріалу, одиниця виміру, кількість, ціна у валюті, сума у валюті, сума у гривнях, ПДВ та усього. Унизу документа вказується: усього в гривнях, усього ПДВ, підпис керівника, головного бухгалтера, особи, що відпустила та одержала матеріали.

Підставою для запису по рахунку 83 є розрахунок бухгалтерії по об'єктам основних засобів. Розрахунок містить наступні дані: номер за порядком, найменування, інвентарний номер, дата вводу в експлуатацію, первісна вартість на початок кварталу, знос на початок кварталу, залишкова вартість на початок кварталу, знос по кожному місяцю квартала, усього зносу за квартал, первісна вартість на кінець звітного кварталу, знос на кінець звітного кварталу та залишкова вартість на кінець звітного кварталу. Далі інформація із розрахунку заноситься у зведену відомість де наводяться дані по різним групам необоротних активів. Після цього дані по дебету рахунку

83 щомісяця заносяться до Журналу-ордеру № 10, а дані по кредиту цього рахунку із списанням у дебет рахунків виробництва, загальновиробничих та адміністративних витрат наводяться у Журналі-ордері № 13.

Підставою для запису на рахунку 84 є акт виконаних робіт, який містить наступні дані: порядковий номер акту та зміст виконуваної роботи, адреса де виконувалися роботи, прізвище особи, яка є замовником робіт, дата виконання. У табличній частині документа вказується: номер за порядком, найменування матеріалів та робіт, одиниця виміру, кількість, вартість одиниці виміру та сума. Унизу документа наводиться: сума разом, ПДВ, всього з ПДВ, підписи замовника та підрядника.

2. 3. Автоматизація обліку витрат за економічними елементами

Організація управління й облік на підприємстві сьогодні неможливі без застосування інформаційних технологій. Обчислювальна техніка суттєво підвищує якість обробки облікової інформації. При цьому застосування комп'ютерів змінює зміст та організацію праці облікового персоналу: зменшується кількість ручних операцій з обробки первинних документів, систематизації облікових показників, заповнення регістрів та звітних форм. Облікова праця стає спрямованою на організацію й вдосконалення обліку [92]. Одною з причин успішного розвитку малого підприємництва є ефективна та раціональна організація бухгалтерського та податкового обліку. Як показує практика ефективність обліку значно підвищується, якщо його інформація являється повною, своєчасною і динамічною, що обумовлює необхідність автоматизації облікової інформації. Саме тому, на сучасному етапі розвитку продуктивних сил перед підприємствами, котрі прагнуть ефективно організувати свою діяльність, постає завдання вибрати програмний продукт для автоматизації обліку та управління, котрий якомога більше задовольнятиме їх вимоги.

Автоматизація допомагає домогтися максимальної керованості своєї компанії, відчувати зміни ринку і мати можливість швидко на них реагувати. Одним з основних показників ефективності роботи підприємства є його продуктивність: якість, кількість і швидкість обробки інформації. [33, с. 127]

Автоматизація викличе зміну ролей бухгалтерії. Якщо раніше кожен з бухгалтерів вів окрему частину обліку і витрачав час на рутинні розрахунки, то тепер всі рутинні операції робитиме комп'ютер.

Застосування комп'ютерної техніки для автоматизації обліку та управління на підприємствах малого бізнесу має як переваги та недоліки. Як перевагу, можливо визначити, що сучасні комп'ютерні засоби дозволяють значно полегшити працю бухгалтерів та знизити трудомісткість окремих операцій, зменшити кількість помилок при складанні первинних документів та зведених облікових регістрів, терміново отримувати необхідну інформацію, як недолік (особливо для малих підприємств) – високу вартість комп'ютерного обладнання та програмного забезпечення, що не завжди може дозволити собі підприємство з невеликими обсягами діяльності.

В умовах автоматизованої обробки інформації бухгалтерський облік і бухгалтерська інформація використовуються набагато ширше, ніж при ручній обробці даних. Можна виділити три категорії користувачів автоматизованої системи обліку: керівники, користувачі з прямим фінансовим інтересом, тобто особи, зацікавлені в стабільному фінансовому стані підприємства (інвестори, кредитори), та користувачі з непрямим фінансовим інтересом (державна податкова адміністрація, фондові біржі, урядові організації, працівники підприємства, покупці продукції, що випускається, тощо).

Впровадивши автоматизацію виробництва ми отримаємо можливість спостерігати, аналізувати та керувати параметрами технологічного процесу, що дозволить оперативно приймати певні управлінські рішення. Також, це дозволить створити інформаційну базу даних на підприємстві, яка

відображатиме стан об'єктів обліку та їх характерні параметри у предметній діяльності що розглядається.

Автоматизація обліку витрат дозволить вирішувати такі основні завдання:

- одержання оперативної інформації про залишки у виробництві, про виробничі витрати, нараховану заробітну плату;
- визначення і аналіз собівартості виробленої основної і попутної продукції і зіставлення показників з обліком накладних витрат;
- одержання звітів про залишки матеріалів за певний період, про вихід продукції з виробництва;
- групування, систематизація і перегрупування витрат для фінансового, управлінського та податкового обліку;
- узагальнення даних про витрати за окремими виробничими підрозділами, стадіями виробництва, видами продукції і формування зведених даних про витрати;
- визначення та систематизація відхилень від нормативних (планових) затрат;
- складання фактичних (звітних) калькуляцій;
- відображення витрат у системі синтетичних рахунків;
- "глибокий" аналітичний облік витрат.

Окрім цього, автоматизація обліку сприятиме розвитку нових видів обліку, зокрема прогностичного, для визначення, вивчення та відображення господарських фактів, які можуть відбутися в результаті відхилення від встановлених, а також підвищить продуктивність праці бухгалтерів.

Нормальної роботи бухгалтерії та підприємства в цілому можна досягти, коли необхідна інформація чи певний документ відшукується негайно. Сприятиме цьому запровадження електронного документообігу.

Однією з головних переваг електронного документообігу є те, що первинний документ передається з комп'ютера на комп'ютер в тому вигляді, в якому він був створений, а окремі відомості з такого документа можуть

бути використані як вихідні, які використовуються в різних підрозділах або для різних завдань.

Найбільше поширення серед облікових програм отримала “1С Бухгалтерія”, яка має ряд переваг перед іншими подібними програмними продуктами. “1С Бухгалтерія” виступає комплексним програмним продуктом, який має багато спеціалізованих галузевих версій. Програма має гнучку конфігурацію та може бути настроєна відповідно до вимог конкретного підприємства. Різні версії цієї програми можуть бути використані для створення окремого АРМ бухгалтера або для організації системи бухгалтерського обліку на основі локальної комп'ютерної мережі підприємства з можливістю оновлення встановленого програмного продукту через Internet. Комплекс рішень “1С Бухгалтерія” передбачає ведення бухгалтерського обліку від запису господарських операцій до складання бухгалтерської звітності.

Оскільки на ТОВ «Фармгейт» ще не використовується комп'ютерна форма обліку ми пропонуємо використовувати саме це програмне забезпечення.

1С: Бухгалтерія 8.0 – це універсальна програма масового призначення для автоматизації бухгалтерського обліку, що включає підготовку обов'язкової звітності. Основною перевагою ведення обліку виробництва за допомогою системи “1С: Бухгалтерія 8.0” є те, що синтетичні рахунки витрат можна побудувати на трьох або п'яти рівнях. Це дає можливість деталізувати виробничі витрати за статтями й об'єктами, що сприятиме повнішому розподіленню непрямих витрат та уникненню арифметичних помилок під час здійснення такого розподілу.

Програма “1С: Бухгалтерія 8.0” відрізняється від інших систем автоматизованого обліку тим, що її зручно використовувати з метою комп'ютеризації різних ділянок виробництва в розрізі окремих структурних підрозділів підприємства. Для цього створюється довідник, в якому перераховані всі підрозділи підприємства. Таким чином, автоматизований

облік витрат на рахунку 23 “Виробництво” ведеться з використанням субконто “Підрозділи”. Це досить зручно для підприємства. [32, с. 41]

Господарські операції, пов'язані зі списанням виробничих запасів на витрати будівництва, оприбуткуванням продукції, розрахунком її собівартості, відображають в обліку за допомогою документа Калькуляція.

Калькуляція зберігається в журналі “Виробництво”. Після створення документу Попередня калькуляція для списання запасів на витрати будівництва на рахунок 23 “Виробництво”, цей документ записується в журнал Виробництво. У цьому журналі, окрім всієї іншої інформації, є змога побачити статус цього документа.

Документ Калькуляція буває двох видів: Попередня і Остаточна. Якщо документ уведений у режимі Уведення нового, то це попередня калькуляція, а якщо у режимі На підставі – то це калькуляція остаточна. Змінити вид калькуляції неможливо.

Наприкінці року, коли всі виробничі затрати списано на рахунок 23 “Виробництво” на підставі попередньої калькуляції, вводять остаточну калькуляцію. У типовій конфігурації передбачена можливість автоматичного формування остаточних калькуляцій для всіх незакритих попередніх калькуляцій. Для цього потрібно виконати команду з головного меню Створення остаточних калькуляцій.

Мета остаточної калькуляції – відкоригувати попередні значення витрат реальними на кінець року. Тобто, у Остаточні калькуляції заповнюється реквізит Сума кінцева.

При проведенні документа Остаточна калькуляція формуються коригуючі проведення за кредитом рахунка 23 “Виробництво”.

В програму “1С: Бухгалтерія 8.0” закладено параметри формування стандартних звітів, які призначені для отримання даних за підсумками по бухгалтерських проводках в різних розрізах (аналіз рахунку, журнал-ордер, відомості, журнал-ордер за субконто та інші).

Практика впровадження у вітчизняних підприємствах автоматизованих систем обліку господарської діяльності, показує, що їхня дорожня частково окуповується за рахунок зниження деяких витрат виробництва. Так, за рахунок впровадження комп'ютерної програми "1С: Бухгалтерія 8.0" можна досягти ефекту в частині:

- наскрізного і своєчасного оперативно-виробничого планування й обліку виробництва, що дає змогу на 20 – 30% знизити втрати безпосередньо у виробничих підрозділах;
- уникнення необлікованих нестач матеріальних цінностей на 3 – 5%;
- зниження собівартості продукції за рахунок скорочення загальновиробничих та адміністративних витрат на 3–5%.

Таблиця 2.10

Документи програми "1С: Підприємство" для обліку витрат

Документи програми "1С: Підприємство" для обліку витрат	
Документ конфігурації	Вид витрат
"Калькуляція"	прямі матеріальні витрати
"Нарахування зарплати"	прямі витрати на оплату праці
"Нарахування зносу"	амортизація
"Послуги сторонніх організацій"	інші прямі витрати

Розглянемо формування витрат за елементами за допомогою програми 1С: Бухгалтерія, на прикладі нарахування заробітної плати. Цю ділянку обліку починаємо розглядати з введення даних, необхідних у разі нарахування зарплатні для всіх співробітників. Програма 1С: Бухгалтерія містить усі ці дані в довіднику Співробітники.

Довідник призначений для зберігання інформації про працівників організації. Інформацію з цього довідника використовують для виписування первинних документів і ведення аналітичного обліку на бухгалтерських рахунках: 372, 373 і 66. Трирівнева структура довідника дає змогу

об'єднувати співробітників у різні групи і підгрупи, наприклад, штатні і позаштатні працівники, відповідно до ділянки виробництва тощо.

У нижній частині вікна перегляду довідника Співробітники, а також на закладках діалогової форми редагування елемента довідника розміщена кнопка Історія. За її допомогою можна переглянути історію змін значень періодичних реквізитів для кожного співробітника. Періодичними є такі реквізити: Тип співробітника – його значення “1”, якщо співробітник штатний і “0” – якщо сумісник, Кількість дітей, Кількість пільг, Посада, Оклад.

Діалогове вікно перегляду і редагування реквізитів конкретного елемента довідника (співробітника) має декілька закладок, на яких згруповані реквізити відповідно до їхнього призначення.

Закладка Загальні містить головні відомості про співробітника – його табельний номер (код), прізвище, ім'я, по батькові, стать, посаду. У випадку, якщо організація для співробітника є основним місцем праці, - треба задати прапорець Основний.

На закладці Дані про з/п містяться дані, потрібні для нарахування заробітної платні і відрахування прибуткового податку: місячний оклад (або погодинний тариф), розмір авансу, кількість дітей і кількість пільг за прибутковим податком, а також рахунок (811 “Виплати за окладами й тарифами”) і стаття затрат, за якими списуватиметься сума нарахованої заробітної платні. Реквізит Вид затрат для заповнення обов'язковий.

У діалоговому вікні редагування елемента довідника є ще дві закладки: Паспортні дані і Податкові дані. На закладці Паспортні дані вводять серію паспорта і його номер, ким і коли виданий документ, а також адресу співробітника і його контактний телефон. У реквізиті закладки Податкові дані розміщені індивідуальний податковий номер співробітника, назва й адреса податкової інспекції за місцем його проживання [32, с. 51].

Отже впровадження та використання автоматизованої форми бухгалтерського обліку здатне не тільки прискорити процес обробки

інформації на підприємстві, але й суттєво покращити організацію роботи всієї бухгалтерії. Така можливість зумовлена тим, що комп'ютерний спосіб обробки облікової інформації, за допомогою такого бухгалтерського програмного продукту, як 1С:Бухгалтерія, вимагає формального та чіткого опису облікових процедур, що впорядковує порядок виконання обов'язків працівниками обліку.

Автоматизація облікового процесу задовольнить вимоги розподілу облікової праці, та дасть можливість підвищити оперативність і точність облікових даних, необхідних для управління підприємством.

Таким чином, застосування комп'ютерної техніки дозволяє обробляти внутрішню бухгалтерську інформацію, як в цілому по підприємству, так і по окремим об'єктам бухгалтерського обліку та формувати податкову та статистичну звітність для надання до відповідних органів. Автоматизація системи бухгалтерського обліку дозволяє істотно полегшити труд бухгалтера, позбавити його від рутинної роботи, підвищує оперативність та точність облікової інформації, дозволяє більше приділяти уваги проведенню економічного і фінансового аналізу роботи підприємства та пошуку резервів щодо підвищення ефективності цієї роботи. Саме тому ТОВ «Фармгейт» ми рекомендуємо ввести "1С: Бухгалтерія 8.0". Адже, тільки за умови автоматизації можна максимізувати ефективність та ведення облікової діяльності, що безумовно є необхідним кроком на шляху до розвитку і процвітання підприємства. Використання "1С: Бухгалтерія 8.0" у бухгалтерському обліку призведе до підвищення ефективності кінцевого продукту управління – прийняття ефективних рішень з метою досягнення поставлених цілей.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ЕКОНОМІЧНИМИ ЕЛЕМЕНТАМИ

3.1. Методи економічного аналізу витрат за економічними елементами

Сучасні умови управління підприємством вимагають розширення кола об'єктів внутрішньогосподарського аналізу, до якого перш за все слід віднести показники по фінансовому аналізу. До недавнього часу він розглядався як аналіз фінансового стану підприємства та фінансових результатів його діяльності по даним фінансової звітності, але цих даних для управління фінансами підприємства не вистачає, а отже, необхідно використовувати оперативний фінансовий план та платіжний календар. В процесі прийняття фінансових рішень слід оцінити не тільки майбутні доходи та понесені витрати, але і пов'язані з цим економічні ризики, які в даний час і є обертом економічного аналізу. Методика аналізу фінансових ризиків суб'єктів господарювання і методика їх мінімізації досліджені в монографії Л.О. Примостка [17, с.216-231]. Отже, в даний час особливу увагу слід звернути на внутрішньогосподарські оперативні дані, а не тільки на звітні дані, а це в свою чергу говорить про те, що необхідна розробка методики внутрішньогосподарського економічного аналізу.

На рис. 3.1 наведено основні з методів, що використовуються в економічному аналізі.

Діалектичний підхід до вивчення й оцінки результатів і динаміки економічного розвитку підприємства й узагальнення впливу факторів на досягнуті результати шляхом опрацювання спеціальними прийомами інформації є методом економічного аналізу.

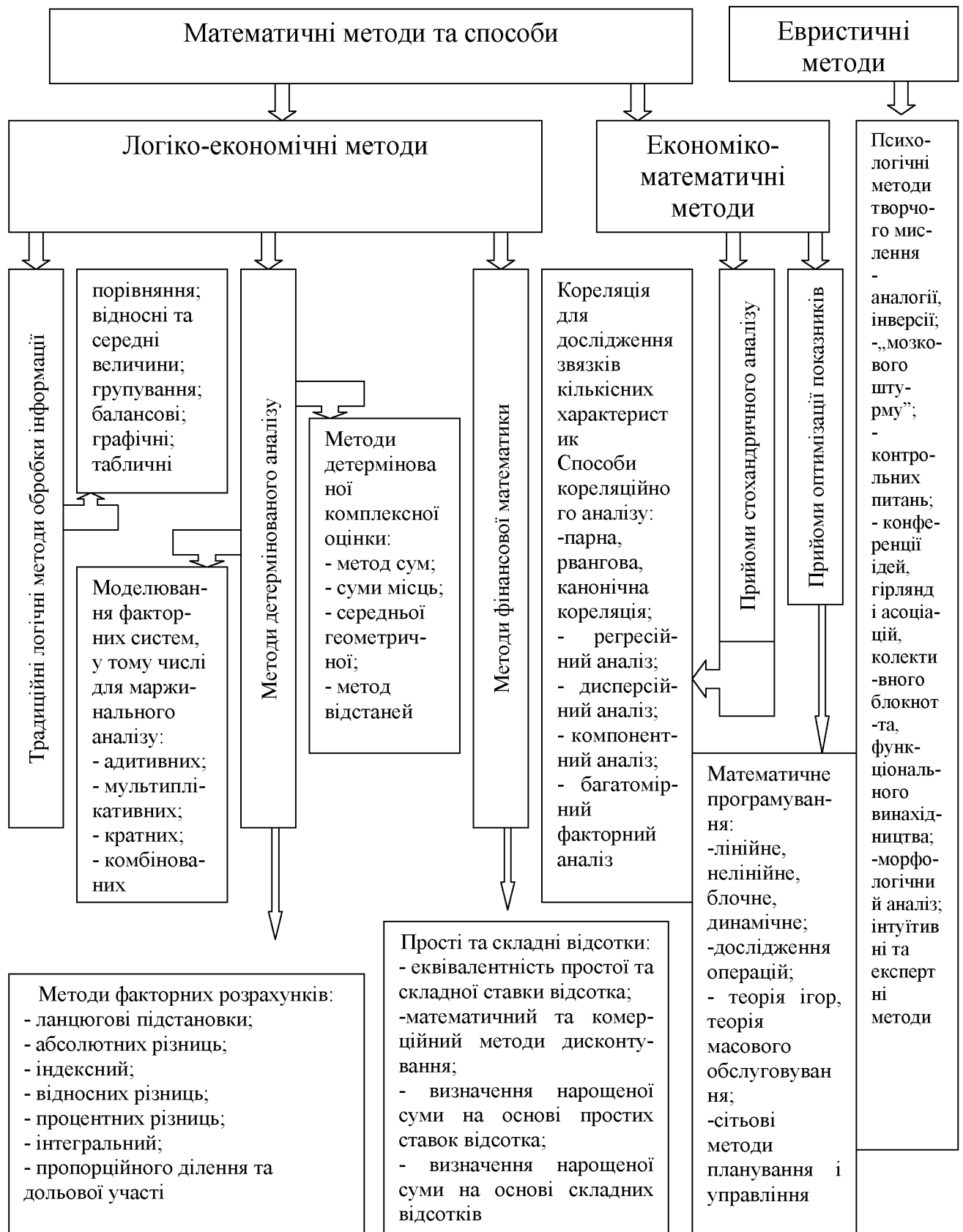


Рис.3.1. Основні методи економічного аналізу.

Об’єктивну оцінку тому чи іншому показнику, економічному явищу, процесу можна дати лише за умови розгляду їх у взаємозв’язку та

взаємозалежності з іншими показниками діяльності підприємства при чому кожен з показників, явищ, процесів розглядається як система, як сукупність багатьох елементів, пов'язаних між собою. У процесі вивчення витрат виробництва аналіз забезпечує вимір впливу окремих факторів на витрати за економічними елементами. Отже, „метод економічного аналізу – це система, комплексне вивчення, оцінка та узагальнення впливу факторів на економічний розвиток підприємства шляхом опрацювання спеціальними прийомами відповідної інформації для підвищення ефективності виробництва”[17, с.25]. Під методом економічного аналізу слід розуміти науковий спосіб вивчення, становлення та розвитку господарських явищ та господарських процесів.

Отже, економічний аналіз здійснюється за допомогою цілого ряду методів, які розроблено в теорії аналізу та запозичено з математики, бухгалтерського обліку, статистики, управління та психології.

Важливою умовою порівняння показників є їхня порівнянність, яка досягається за таких умов: зменшення кореляції кількісного фактора; зменшення впливу цінового фактора; урахування впливу структурних зрушень на обсяг виробленої та реалізованої продукції; забезпечення однакової тривалості періодів, що порівнюються; формування відповідності методики розрахунку порівнюваних даних; взяття до уваги соціально-економічних факторів розвитку досліджуваних об'єктів. Для нейтралізації впливу фактора обсягу виробництва перераховують планове значення фактора, що корелює, виходячи з фактичного обсягу виробництва. Як база для порівняння можуть використовуватись: показники минулих років; бізнес-планові і нормативні значення; досягнення науки і передового досвіду; рівні показників найближчих конкурентів; середні показники об'єктів дослідження в територіальному розрізі; варіанти управлінських рішень; теоретично максимально можливі, потенційні і прогнозовані показники.

Вертикальні порівняння дозволяють вивчити структуру явищ і процесів та визначити тенденції в їхній зміні. Багатомірні порівняння в аналізі

(зіставляються кілька показників за декількома об'єктами) використовуються для комплексної оцінки результатів діяльності при конкурентних зіставленнях з метою встановлення фінансових ризиків, саме для таких порівнянь на практиці розроблено спеціальні алгоритми.

Роль порівняння в економічному аналізі визначається тим, що цей спосіб дозволяє досягти ряду важливих цільових настанов, таких як: оцінка ходу виконання поточних і перспективних бізнес-планів; наявних можливостей економії ресурсів; вибору оптимальних варіантів рішення; оцінка ступеня бізнес-ризиків.

Використовуючи методи порівняння підприємства виробники товарів сільського господарства порівнюють структуру витрат виробництва поточного року з попереднім, з планом, із середньо галузевими показниками, що дозволяє певним чином впливати на собівартість продукції.

За допомогою деталізації за складовими визначено вплив факторів на динаміку витрат виробництва.

Середні величини на підприємствах виробників будівельних матеріалів використовуються для одержання узагальненої кількісної характеристики сукупності однорідних явищ за відповідною ознакою, однак при використанні середніх величин необхідно зважити, що будь-яка середня величина одночасно приховує як позитивні так і негативні відхилення, адже за загальним середнім показником сховані як передовий позитивний досвід, так і негативне в діяльності підприємства.

Балансовий метод аналізу полягає у встановленні рівноваги між кількома однорідними і взаємопов'язаними показниками для виявлення значення одного з них за відомих значень інших, його також використовують для визначення впливу окремих факторів на відхилення за результатним показником.

Серед первинних методів аналізу особлива увага повинна бути приділена графічному відображенню вихідної інформації і результатів її обробки.

В економічному аналізі використовуються графічні методи: стовпчикові, що використовуються для відображення даних, які не належать до нечислових або якісних змін; лінійні – використовуються для відображення даних за визначений годинний термін або для порівняльного аналізу двох і більшої кількості показників; секторні – використовуються для відображення окремих значень відносно загального; гістограми – використовуються для відображення даних частот у вигляді окремих стовпців. Найбільш поширені діаграми і лінійні графіки, що застосовуються для відображення даних за визначений часовий період, а також у разі потреби порівняння декількох наборів даних, коли на графіку буде зображена не одна ламана лінія, а декілька. Секторні діаграми використовуються для характеристики частки у загальній сумі. У гістограмах кожен стовбець відображає значення частот для визначення інтервалу групування.

Застосування математичних методів в економічному аналізі діяльності підприємства вимагає системного підходу до вивчення економіки підприємств, врахування безлічі взаємозв'язків між різними сторонами діяльності підприємства.

Одним із напрямів удосконалення економічного аналізу є застосування економіко-математичних методів, використання яких підвищує ефективність аналізу за рахунок розширення факторів, що підлягають вивченню, обґрунтування управлінських рішень вибору оптимального варіанту використання виробничих ресурсів, розкриття резервів ефективності виробництва. Задача економічного аналізу має бути вирішена одним з розроблених математичних методів, що наведені на рис. 3.3.

Методи математичної статистики застосовуються у тих випадках, коли зміна показників, що аналізуються, може бути представлена як випадковий процес, ці методи відіграють важливу роль у прогнозуванні поведінки економічних явищ.

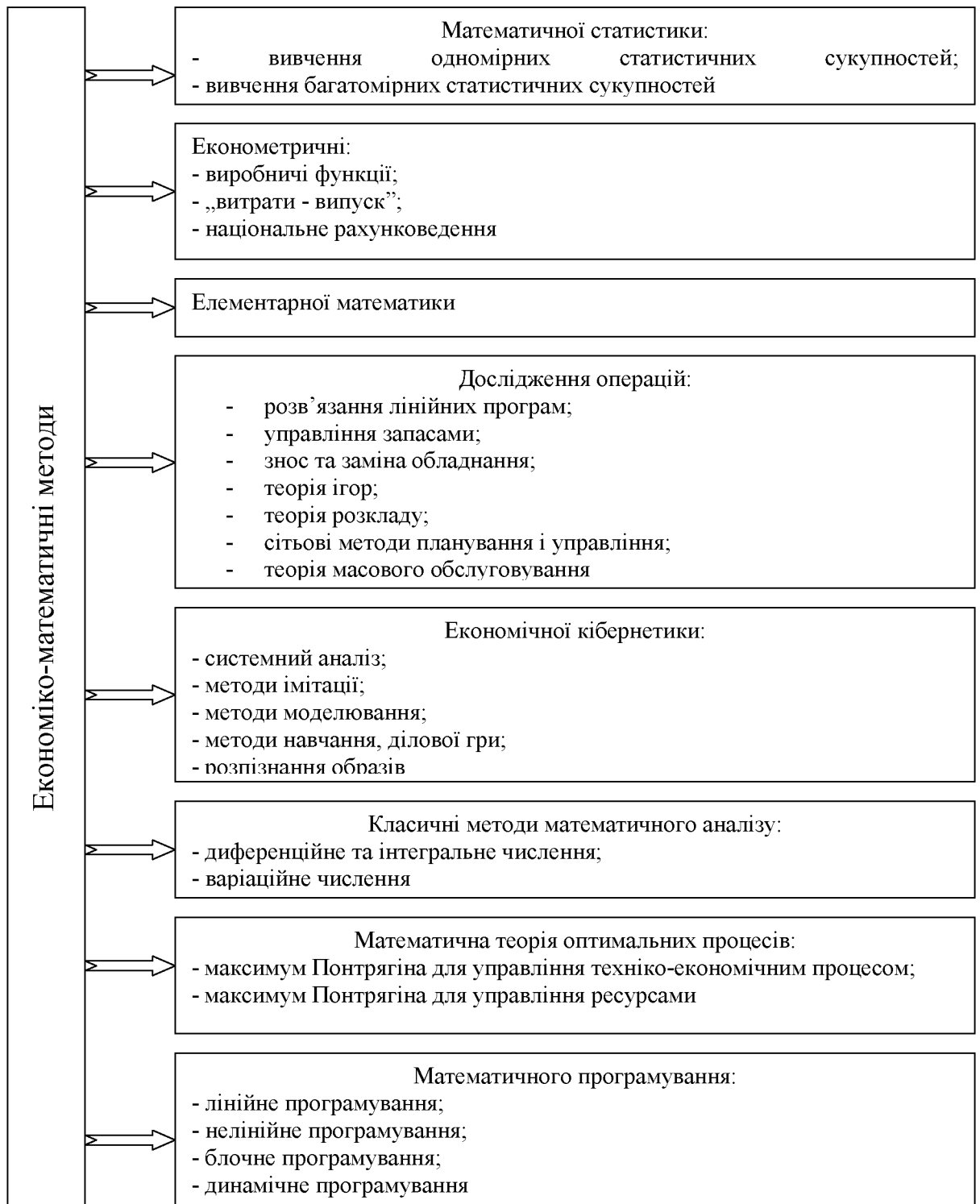


Рис. 3.3. Схема економіко-математичних методів в аналізі

Економетричні методи будуються на синтезі трьох галузей знань: економіки, математики та статистики. Найбільшого поширення одержав метод аналізу економіки: „витрати-випуск” – матричні балансові моделі, що будуються за шаховою схемою і дозволяють в найбільш компактній формі

представити взаємозв'язок витрат і результатів виробництва.

Економічна кібернетика розглядає економічні явища і процеси як акумульовані системи з точки зору законів і механізмів керування і рухи інформації в них. Максимального поширення в економічному аналізі останнім часом одержали методи моделювання і системного аналізу, що дають змогу знайти вірне рішення екстремальних задач при неповному знанні механізму розглянутого явища.

В останні роки посилюється інтерес до формалізації методів емпіричного пошуку оптимальних умов протікання процесу, що використовують людський досвід і інтуїцію.

3.2. Факторний аналіз витрат за економічними елементами

За умов ринкової економіки аналіз виробничих витрат пов'язаний не стільки з оцінкою комерційної собівартості, яка фактично склалася за аналізований період, скільки з обґрунтуванням стандартів цих витрат. Стандарти витрат виробничих ресурсів визначаються програмою і метою діяльності підприємства. Порівняння фактичних витрат ресурсів з їх стандартами на певний обсяг продукції чи виконаних робіт і послуг дає змогу визначити область аналітичних досліджень для забезпечення управління витратами. Аналіз відхилень має практичну цінність і охоплює три етапи:

- визначення розмірів відхилень у натуральних та вартісних показниках;
- з'ясування причин, які зумовили ці відхилення;
- розподіл відповідальності.

Після вивчення загальної картини відхилень собівартості та випуску необхідно перейти до більш ретельного факторного аналізу витрат за окремими елементами витрат.

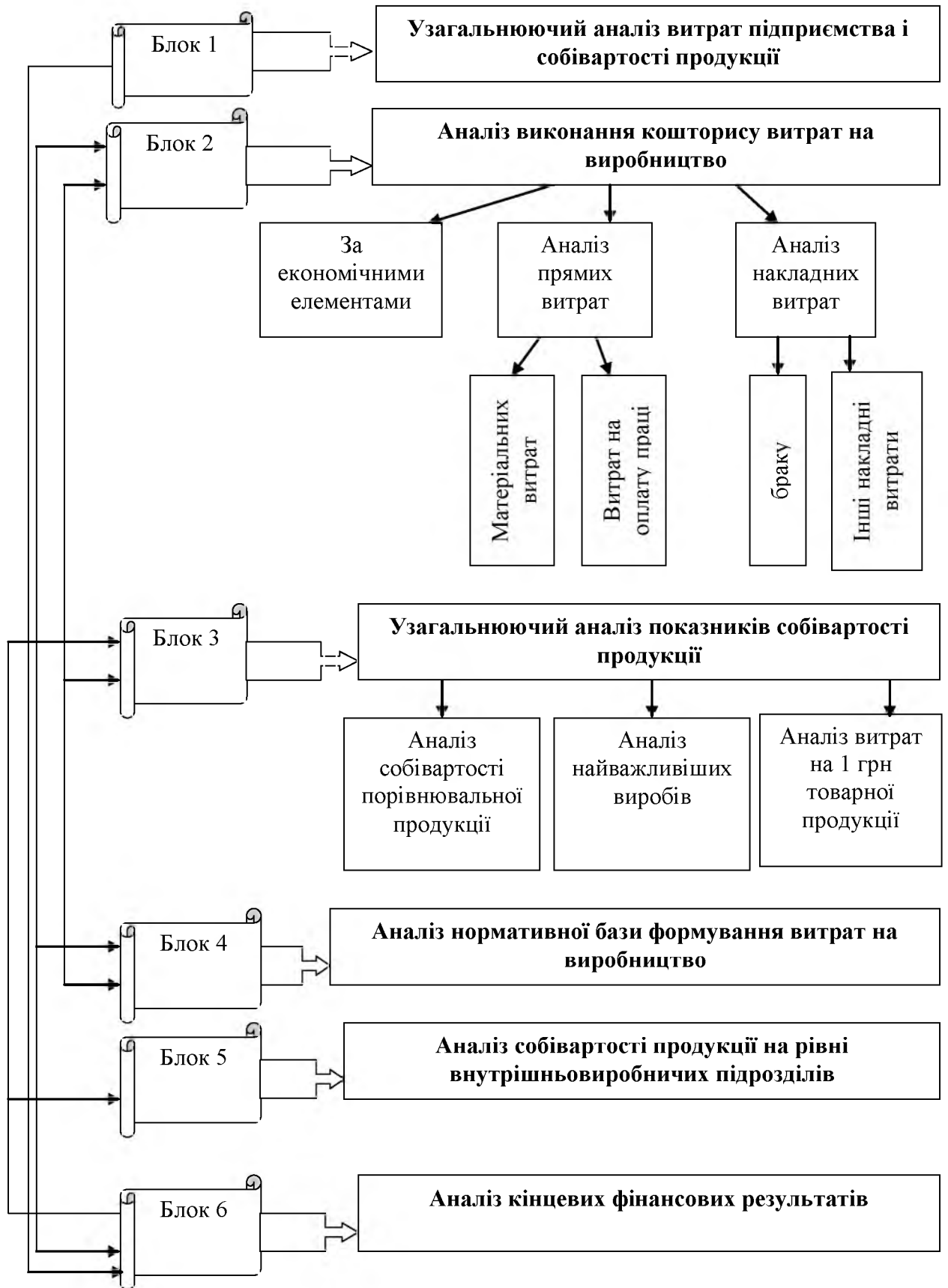


Рис. 3.4. Модель аналізу витрат виробництва і собівартості продукції.

Важливим об'єктом управління, а отже і аналізу його керуючої функції є економічні процеси, які у вузькому змісті слова виражають індивідуальні і суспільно-необхідні затрати праці на створення споживчих вартостей у грошовій формі або в показниках робочого часу

Аналіз витрат по економічних елементах відображає відношення витрат до створення вартості. Він дозволяє відокремити витрати матеріалізованої праці від витрат живої праці, обчислити знову створену вартість (чисту продукцію). Джерелом для створення аналізу є форма №2 “Звіт про фінансові результати”.

Для того, щоб управляти доходами та витратами підприємства за для збільшення прибутку та рентабельності, потрібно провести аналіз фінансових результатів. Джерелом для створення аналізу є форма №2 “Звіт про фінансові результати”.

Поеднавши аналізу структури та динаміки дозволяє комплексно підійти до дослідження доходів, витрат та фінансових результатів і потрібно знайти сильні та слабкі сторони діяльності аграрного підприємства. Ми можемо провести аналіз динаміки витрат за економічними сегментами на ТОВ “Фармгейт Україна” основою яких є звіти про фінансові результати за 2018-2020 рр. (табл. 3.2).

Таблиця 3.6

**Аналіз динаміки операційних витрат за економічними елементами
ТОВ “Фармгейт Україна” за 2018-2020 роки в (тис. грн.)**

Елементи витрат	Роки			Відхилення +/-		Відхилення %	
	2018	2019	2020	19/18	20/19	19/18	20/19
Матеріальні витрати	18906	17697	14600	-1209	-3097	-6,4	-17,5
Витрати на оплату праці	9876	5689	6732	-4187	1043	-36,8	18,3
Відрахування на соціальні заходи	3467	4321	4312	854	-9	24,6	-0,2
Амортизація	3245	4130	4236	885	106	27,3	2,6
Інші операційні витрати	567	528	671	-39	143	-6,9	27,1
Разом	36061	30365	27551	-5696	-2814	-17,8	-9,3

Аналіз динаміки операційних витрат ТОВ “Фармгейт Україна” свідчить про тенденцію зменшення витрат протягом двох останніх років. Так, у 2020 р. матеріальні витрати у порівнянні з минулим роком зменшилися на 3097 тис. грн., що у відсотковому виразі становить 82,5%. Зросли витрати на оплату праці на 1043 тис. грн., амортизація на 106 тис. грн. та інші операційні витрати на 143 тис. грн..

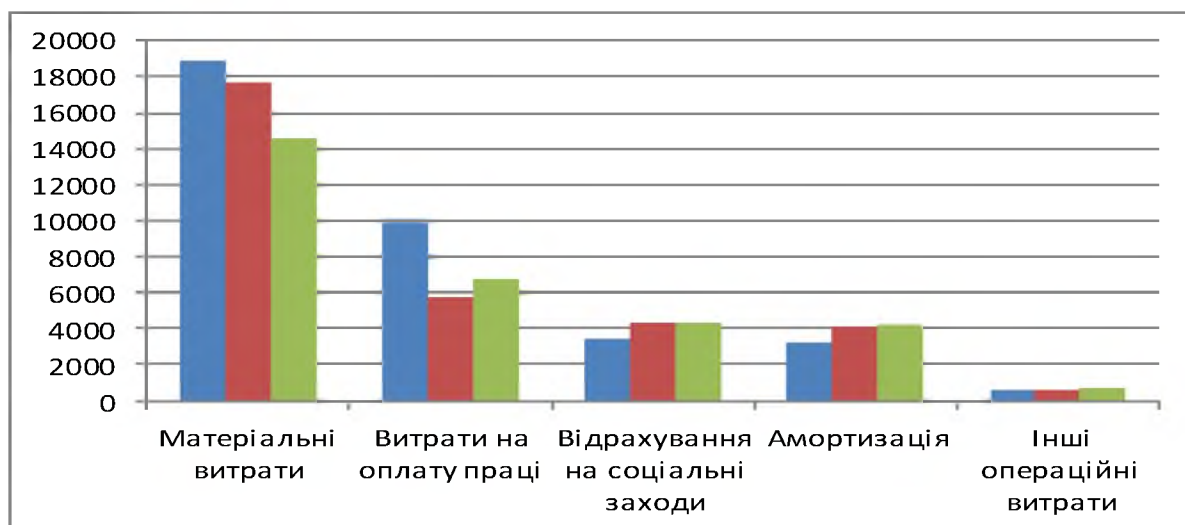


Рис. 3.2. Динаміка операційних витрат ТОВ “Фармагейт Україна” за 2019-2020 роки в (тис. грн.)

Провівши аналіз динаміки операційних витрат переходимо до аналізу витрат від звичайної діяльності ТОВ “Фармагейт Україна” (табл. 3.7).

Так у 2020 р. собівартість реалізованої продукції збільшилась на 1054 тис. грн. Водночас частка цих витрат у загальних витратах від звичайної діяльності збільшилась з 86,4 % у 2018 р. до 87,4 % у 2020 р., тобто на 1 %.

Крім того, спостерігається зменшення частки адміністративних витрат у складі загальних витрат з 5,6 % у 2018 р. до 4,8 % у 2020 р.

Таблиця 3.7

**Аналіз структури і динаміки витрат від звичайної діяльності ТОВ
“Фармагейт Україна” за 2018-2020 роки в (тис. грн.)**

Показники	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення +/-			
							2018-2019		2019-2020	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Собівартість реалізованої продукції	21868	86,4	23194	85,2	24248	87,4	-1326	-1,2	1054	2
Адміністративні витрати	2173	5,7	2192	5,6	2545	4,9	29	-0,2	363	-0,7
Витрати на збут	2066	9,3	2620	13,2	3420	13,2	476	2,9	658	0
Інші операційні витрати	905	4	820	3,6	451	1,6	-85	-0,4	-369	-2
Фінансові витрати	96	0,4	105	0,5	189	0,6	9	0,1	84	0.1
Податки на прибуток	81	0.3	1	0	105	0.2	-72	-0.3	107	0.4
РАЗОМ	25123	100	22764	100	28751	100	264	—	5887	—

Дані таблиці 3.7 свідчать про тенденцію збільшення як виробничих та невиробничих витрат за винятком інших операційних витрат.

При абсолютному зростанні витрат на збут на 8106 тис. грн. їх частка у структурі за 2018-2019 рр. збільшилась на 2,9 %, а в період 2019-2020 рр. залишилась незмінною. Порівняння динаміки витрат на рисунку 3.2.

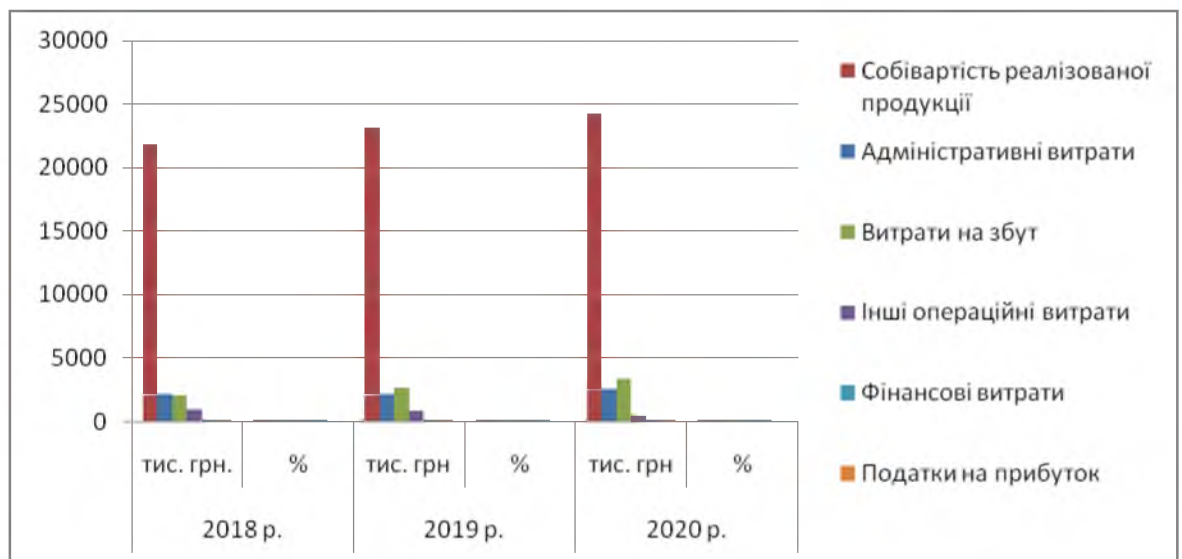


Рис. 3.2. Динаміка витрат від звичайної діяльності ТОВ “Фармгейт Україна” за 2018-2020 роки в (тис. грн.)

Провівши аналіз структури і динаміки витрат виробництва ТОВ “Фармагейт Україна” можна визначити, що він є одним з найважливішим напрямків підсумкового аналізу досліджуваного підприємства.

З розвитком ринкової економіки розпочинається і розвиток конкуренції, тому більшість аграрних підприємств зменшують вартість продукції, що буде збільшувати обсягу продажу продукції. Постає питання а аграрних підприємств про застосування факторного аналізу.

Мета факторного аналізу – зменшення кількості вхідних даних із метою їх опису за умови мінімальних втрат вхідної інформації [48].

Результатом факторного аналізу є збільшення множини вхідних змінних до значно меншого числа нових змінних. Знаючи вплив кожного фактора можна зменшити собівартість.

Першим етапом є загальний аналіз собівартості продукції за статтями витрат та виявлення резервів зниження собівартості продукції.

При факторному аналізі собівартості за статтями витрат виявляють [49]:

- величину економії за кожною статтею;
- частку впливу кожної статті у загальному зниженні собівартості продукції;
- вплив різних факторів на величину витрат за окремими статтями.

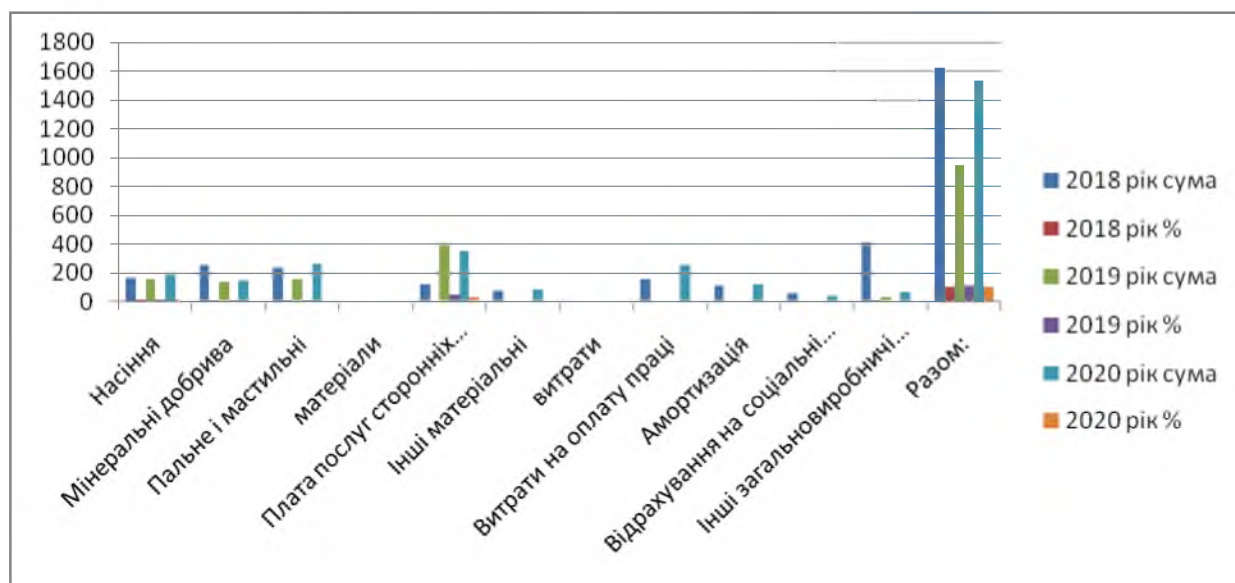
В таблиці 3.8 наведена схема аналізу собівартості за статтями витрат.

Проаналізуємо за даними поточного обліку на рахунку 23 “Виробництво” структуру собівартості виробництва пшениці, яка наведена таблиці 3.8.

**Структура собівартості продукції пшениці ТОВ “Фармгейт
Україна” за 2018-2020 роки в (тис. грн.)**

Стаття затрат	2018 рік		2019 рік		2020 рік		Відхилення			
	сума	%	сума	%	сума	%	2019- 2018	%	2020- 2019	%
Насіння	170,4	11,5	159,2	17	187,7	19	-11,2	5,5	28,5	2
Мінеральні добрива	254,4	15,6	137,9	14,2	145,8	17,4	-116,5	-1,4	7,9	3,2
Пальне і мастильні матеріали	240,5	15,8	159,7	17,8	260,7	18,1	-80,8	2	101	0,3
Плата послуг сторонніх організацій	125,1	7,8	397,6	52,3	356,4	34	272,5	44,5	-83,9	-18,3
Інші матеріальні витрати	76,9	4,1	19,7	3,02	87,4	5,9	-57,2	-1,08	67,7	2,88
Витрати на оплату праці	156,4	10,1	19,4	3,1	256	4,4	-137	-7	236,6	1,3
Амортизація	115,1	8,1	9,5	0,89	126,7	1,3	-105,6	-7,21	117,2	0,41
Відрахування на соціальні заходи	59,01	3,6	15,1	2,1	45,3	2,8	-43,91	-1,5	30,2	0,7
Інші загальновиробничі витрат	428,0	27,1	29,3	3,7	67,9	3,9	-398,7	-23,4	38,6	0,2
Разом:	1625,81	103,7	947,4	114,11	1533,9	106,8	-678,41	10,41	586,79	-7,31

Графічно можна зобразити динаміку собівартості продукції на прикладі пшениці зображено на рисунку 3.3.



**Рис. 3.3. Динаміка елементів собівартості пшениці
на ТЗОВ “Фармгейт Україна” за 2018-2020 роки в (тис. грн.)**

У 2020 р. збільшились витрати на насіння 5,5 тис. грн. порівнюючи з 2019 р.. Збільшились витрати на пально-мастильні матеріали у 2020 р. відповідно до 2018р. на 2 тис. грн.. Керівництву фермерського підприємства потрібно зменшити витрати на виробництво.

Для виявлення резервів майбутнього підвищення ефективності виробництва потрібно здійснити аналіз показників рентабельності. Проводимо аналіз рівня рентабельності виробництва ТОВ “Фармагейт Україна” (табл. 3.9.).

Таблиця 3.9

Аналіз рівня рентабельності виробництва ТОВ “Фармгейт Україна” за 2018-2020 роки в (тис. грн.)

№	Показник	Роки			Відхилення +/-	
		2018	2019	2020	2019/2018	2020/2019
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг, робіт)	21768	22129	28408	361	6279
2.	Собівартість реалізації продукції (товарів, послуг, робіт)	17268	17194	22248	-74	5054
3.	Адміністративні витрати	2163	2182	2535	19	353
4.	Витрати на збут	2096	2562	3220	466	658
5.	Чистий прибуток	73	85	108	12	23
6.	Повна собівартість реалізованої продукції	21527	21938	28003	411	6065
7.	Прибуток від реалізації продукції	241	191	405	-50	214
8.	Рентабельність продажів, %	1.11	0,86	1,43	-0,25	0,57
9.	Валова рентабельність виробництва, %	1.12	0,87	1,45	-0,25	0,58
10.	Чиста рентабельність виробництва	0.34	0,39	0,39	0,05	0
11.	Витрати на 1 грн. продукції, коп.	98,9	99,1	98,6	0,2	-0,5

З таблиці 3.5 видно, що показники рентабельності ТОВ “Фармгейт Україна” у 2020 році вищі у порівнянні з 2019 р. Рентабельність зросла на 0,57 %, але, знизилась витрати на 1 грн. продукції на 0,5 %.

За методом ланцюгових підстановок проведемо факторний аналіз на прикладі змін рентабельності продажів. Розрахуємо факторний аналіз за допомогою формул:

$$R = \frac{П}{Р} \times 100 = \frac{Р - В}{Р} \times 100.$$

$$R_0 = \frac{P_0 - B_0}{P_0} \times 100\% = \frac{22129 - 21938}{22129} \times 100\% = 0,86\%$$

Ланцюгові підстановки:

$$R_p = \frac{P_1 - B_0}{P_1} \times 100 = \frac{28408 - 21938}{28408} = 22,8\%$$

$$R_1 = \frac{P_1 - B_1}{P_1} \times 100 = \frac{28408 - 28003}{28408} = 1,43\%$$

Загальна зміна рентабельності продажів:

$$\Delta R = R_1 - R_0 = 1,43 - 0,86 = 0,57\%$$

– чистого доходу (виручки) від реалізації продукції

$$\Delta R_p = R_p - R_0 = 22,8 - 0,86 = 21,94\%$$

– Витрат на реалізовану продукцію

$$\Delta R_v = R_v - R_p = 1,43 - 22,8 = -21,37\%$$

В наш час велике значення має маржинальний аналіз прибутку. Він дає змогу повніше виявити взаємозв'язок між показниками і точніше виміряти вплив факторів. Можна виділити п'ять основних етапів формування загальної оцінки показників прибутку (рис. 3.4).

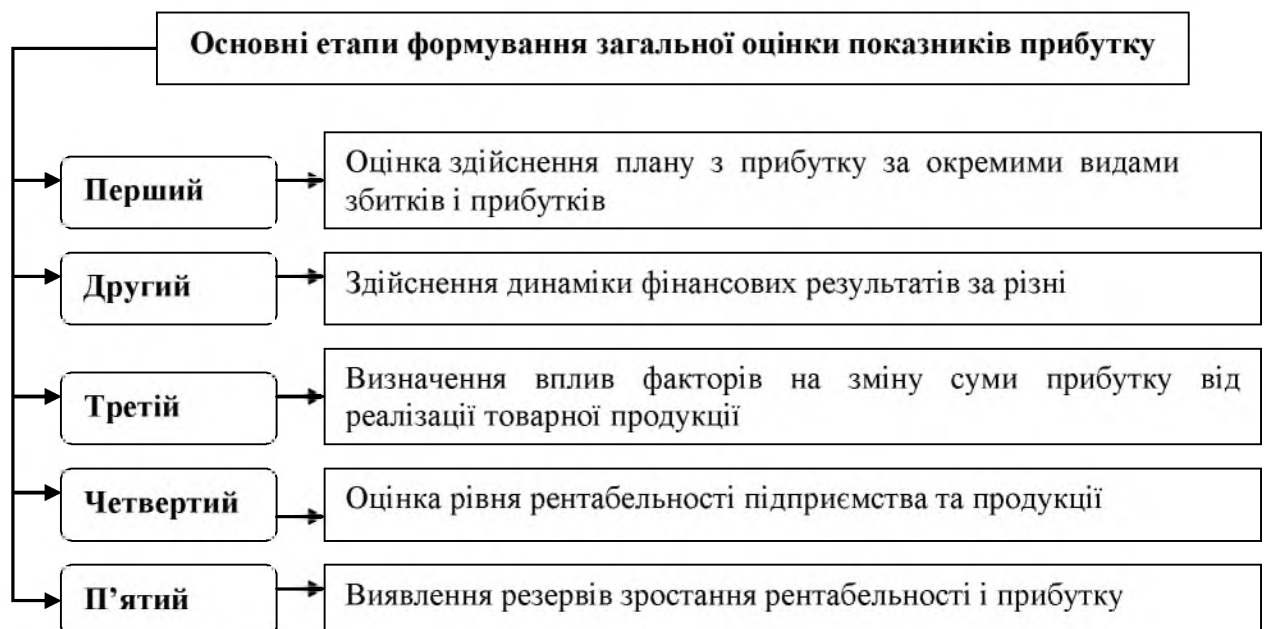


Рис. 3.4. Етапи формування загальної оцінки показників прибутку аграрних підприємств

Проведемо маржинальний аналіз прибутку від реалізації (табл. 3.10)

**Маржинальний аналіз прибутку від реалізації
на ТОВ “Фармагейт Україна” за 2019-2020 роки в (тис. грн.)**

№	Показник	2019 р.	2020 р.	Відхилення +/-
1.	Обсяг реалізованої продукції шт.	89,95	89,63	– 0,32
2.	Ціна одн. продукції тис. грн.	174	282,34	108, 34
3.	Собівартість виробу тис. грн.	165,63	220,76	55,13
3.1.	у т. ч. змінні витрати тис. грн.	119,66	186,28	66,62
4.	Сума постійних витрат тис. грн.	3911,4	4344	432,6
5.	Прибуток тис. грн.	2251,8	4138,7	1886,9

За допомогою методу ланцюгових підстановок ми можемо оцінити вплив факторів на зміну прибутку від реалізації аграрної продукції.

Аналогічну методику можна використати для аналізу виготовленої продукції.

$$П_0 = ВРП_0 (P_0 - B_0) - A_0 = 89,95 * (174 - 119,66) - 3911,4 = 976,5;$$

$$П_{ум.-1} = ВРП_1 (P_0 - B_0) - A_0 = 89,63 * (174 - 119,66) - 3911,4 = 959,1;$$

$$П_{ум.-2} = ВРП_1 (P_1 - B_0) - A_0 = 89,63 * (282,34 - 119,66) - 3911,4 = 10669,6;$$

$$П_{ум.-3} = ВРП_1 (P_1 - B_1) - A_0 = 89,63 * (282,34 - 186,28) - 3911,4 = 4698,5;$$

$$П_1 = ВРП_1 (P_1 - B_1) - A_1 = 89,63 * (282,34 - 186,28) - 4344 = 4265,9;$$

Загальна зміна прибутку становить:

$$\Delta П = 4265,9 - 976,5 = 3289,4$$

При впливі змін:

– обсягу реалізації

$$\Delta П (\Delta РП) = П_{ум} - П_0 = 976,5 - 959,1 = 17,4$$

– ціни на продукцію

$$\Delta П (P) = П_{у2} - П_{у1} = 959,1 - 10669,6 = -9710,5$$

– змінних витрат

$$\Delta П (B) = П_{у3} - П_{у2} = 10669,6 - 4698,5 = 5698,5$$

– постійних витрат

$$\Delta П (A) = П_1 - П_{у3} = 4698,5 - 4265,9 = 4265,9$$

Згідно даних нашої таблиці видно, що прибуток у 2020 році зріс у порівнянні з 2019 роком на 1886,9 тис. грн. Це відбулося внаслідок впливу таких факторів як: зростання ціни на одиницю продукції на 108, 34 тис. грн. а також підвищення суми постійних витрат на 432,6 тис. грн.

Отже, ефективний і змістовний факторний аналіз собівартості продукції на ТОВ “Фармгейт Україна” дозволяє досліджувати всі фактори, які впливають на формування собівартості. Він включає в себе дослідження як постійних факторів, так і змінних, а також співвідношення між ними.

3.3. Вдосконалення аналізу витрат за економічними елементами

В умовах ринкової економіки перевага в дослідженнях ефективності управління витратами виробництва мала б зміщуватись від системи їх обліку і оцінки за попередній етап до прогностичних оцінок їх можливої розміру в перспективі та їх впливу на ефективність роботи суб'єкта господарювання. При цьому визначаються питання, пов'язані із динамікою виробничих витрат на перспективу із змінами, які періодично мають потенціал до участі у технологічних процесах, а звідси аналіз витрат є ланкою, що поєднує функції управління.

Процес управління витратами на виробництво – це багато профільний процес, що охоплює всі складові господарської діяльності, починаючи з постачання і закінчуючи продажем та отриманням прибутку. Система управління витратами це, як правило: нормування і планування витрат в цілому, за видами витрат і продукції, за центрами витрат і відповідальності; облік витрат на виробництво; аудит за відхиленнями в витратах; оперативний, поточний та стратегічний аналіз витрат на виробництво; регулювання витрат та прийняття управлінських рішень. Схема взаємозв'язків цих процесів наведена на рис. 3.6.

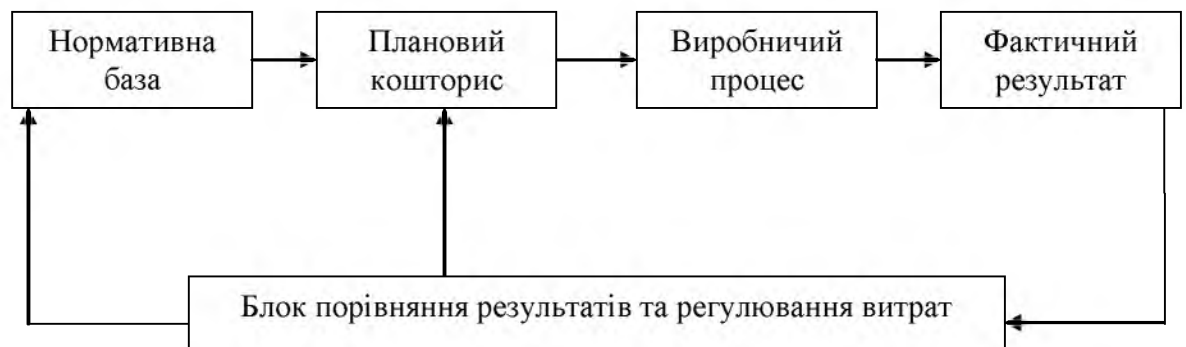


Рис. 3.6. Схема взаємозв'язку основних процесів і управління витратами

Загальна схема визначення показників, на базі яких слід оцінювати ефективність витрат, представлена на рис. 3.7. Важливим критерієм оцінки ефективності витрат виробництва є величина доходу від операційної діяльності, яка припадає на одиницю витрат виробництва. В практиці господарювання такий підхід має широке застосування при визначенні рентабельності продукції:

$$РП = \frac{ПР}{СП} * 100, \quad (3.15)$$

де: РП – рентабельність;

ПР – прибуток від операційної діяльності;

СП – собівартість продукції.



Рис.3.7. Схема взаємозв'язків результатів і витрат виробництва.

Чим вищий рівень рентабельності, тим при рівних інших умовах вища віддача від витрачених коштів на виготовлення продукції, тому для дослідження факторів, що впливають на формування витрат виробництва та з метою управління витратами необхідно здійснити аналіз беззбитковості. Вирішення таких питань як визначення оптимальних обсягів виробництва, виходячи з попиту на продукцію як в даний час так і на перспективу та визначення величини витрат виробництва, яка б забезпечила ефективність роботи підприємства носить техніко-економічний характер, потребує здійснення певних розрахунків. При цьому слід розглядати витрати виробництва з позиції забезпечення ефективності роботи підприємства як в даний час так і в майбутньому.

Мета аналізу витрат виробництва полягає в тому, щоб встановити контроль за факторами і причинами відхилень, а тим самим знайти шляхи управління витратами виробництва. За основу аналізу відхилень по факторам і причинам може бути прийнята класифікація, наведена в табл. 3.5.

На основі проведеного факторного аналізу зроблено наступні висновки:

- матеріальні витрати: зниження матеріаломісткості продукції за рахунок використання ресурсозберігаючої техніки і технології, маловідходної технології, використання прогресивних видів технологічних матеріалів, усунення втрат при транспортуванні, посилення контролю за зберіганням матеріалів, ліквідації браку та втрат матеріалів; збільшення кінцевого виходу продукції, зокрема більш комплексне використання матеріалів, застосування прогресивних форм матеріально-технічного постачання, введення науково обґрунтованих раціональних норм витрат технологічних матеріалів, пошук більш вигідних постачальників;
- можлива економія витрат по оплаті праці за рахунок розумного збільшення доходів на одного робітника, і правильного співвідношення фонду оплати праці та інших виплат та пільг; на зниження та ліквідацію

невиробничих виплат; на нормальне співвідношення росту доходу працівників і відповідного приросту обсягу, підвищення якості і споживчих властивостей продукції. *Таблиця 3.5*

Класифікація факторів, що впливають на витрати виробництва

Зовнішні фактори	Внутрішні фактори
1. Зміни цін на сировину, технологічні матеріали. 2. Зміни ставок внесків по розпорядженню міністерств. 3. Введення нових цехів. 4. Зміни в номенклатурі планової продукції 5. Зміна ставок списання пускових витрат. 6. Зміна постачальників	1. Підвищення технічного рівня виробництва 1.1. Механізація і автоматизація виробничих процесів, нового обладнання і АСУ 1.2. Вдосконалення технології, модернізації і покращення експлуатації діючого обладнання. 1.3. Зміни в конструкції і технічних характеристиках, підвищення якості продукції 1.4. Введення нових видів технологічних матеріалів 1.5. Покращення використання матеріалів у виробництві
	2. Покращання організації виробництва, праці та управління Вдосконалення управління виробництвом Покращення організації праці і використання робочого часу Спеціалізація і кооперування виробництва Покращення матеріально-технічного постачання Зміна структури паливопостачання, покращення використання палива Ліквідація невірних витрат та перевитрат Ліквідація втрат від браку
	3. Зміна обсягу та структури продукції Відносне зменшення умовно-постійних витрат крім амортизації Покращення використання основних виробничих засобів Зміна структури виробничої продукції

Отже, для забезпечення ефективного управління витратами та формування собівартості продукції підприємство має мати змістовну і реальну інформацію про собівартість окремих видів продукції і використовувати її при прогнозуванні, нормуванні, плануванні, у процесі поліпшення обліку фактичних витрат, при аналізі витрат і собівартості

продукції шляхом порівняння фактичних показників з плановими, у динаміці, з підприємствами-конкурентами і розрахунку факторів, які впливають на ці зміни, при здійсненні контролю і регулювання показників у процесі господарсько-фінансової діяльності, виявленні резервів в економії витрат виробництва і можливостей зниження розміру та рівня собівартості продукції.

ВИСНОВКИ

У даній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано авторське вирішення наукового завдання, саме завдання полягає в дослідженні сукупності теоретичних та методичних основ обліку та аналізу витрат виробництва підприємств-виробників товарів сільського господарства. З отриманих нами результатів ми маємо можливість зробити висновки, а саме:

1. Для господарювання на ринку певні умови підприємств-виробників товарів сільського господарства обумовили зміну самого підходів до оцінки змісту й сутності витрат виробництва, рівень яких природно впливає на ефективність їх діяльності. Розкриття економічної сутності витрат виробництва має опиратися на утворення складових виробничого процесу з урахуванням альтернативності застосування виробничих запасів у виробничій діяльності та їх взаємозв'язку з витратами виробництва, виокремленні витрат першого переділу та витрат виробництва, аналізі поняття економічної сутності витрат у контексті сучасних наукових вітчизняних та закордонних досліджень.

2. Для ефективного управління витратами виробництва необхідно удосконалити їх класифікації та врахувати різноманітні потреби обліку та аналізу витрат. Це дасть можливість виробити методики відображення в обліку прямих витрат та класифікувати витрати стосовно сільськогосподарського підприємства ТОВ «Фармгейт Україна». Треба врахувати, що на підприємствах, які досліджувались, значну частку виробничих витрат складають витрати сировини, стан якої безпосередньо залежить від природно-кліматичних та сезонних факторів, тобто можна виділити сезонні виробничі витрати. Виділення з окрема групу сезонних та необхідних виробничих витрат дасть можливість зменшити нерозподілені загальновиробничі витрати, а також більш достовірно відображати матеріальні витрати.

3. З метою чіткого роз'єднання між собою прямих матеріальних витрат та загальновиробничих витрат пропонується групування витрат виробництва за сукупністю класифікаційних ознак, які притаманні підприємствам-виробникам товарів сільського господарства, конкретизовано номенклатуру калькуляційних статей витрат таким способом як виділення статей формування собівартості сировини та допоміжних матеріалів.

4. Нами було з'ясовано, що матеріальні витрати в складі витрат виробництва сільськогосподарських підприємств становлять найголовнішу частку. Саме через це потребують вирішення певних проблем списання сировини на витрати виробництва, виходячи з цього, було запропоновано алгоритм використання для підприємства методу середньозваженої собівартості стосовно сільськогосподарських підприємств, а саме виділення витрат, понесених на етапі доведення сировини до нормальної вологості, що дозволить чітко розділяти між собою прямі та непрямі витрати виробництва.

5. Глибоко розкрито саму сутність об'єкту витрат стосовно підприємств, що здійснюють попроцесний метод обліку витрат виробництва, пропонується визнавати об'єктом витрат створені виробничі запаси, що братимуть участь у виробничому процесі через певний період часу.

6. Для закриття усіх потреб управління витратами виробництва та їх мінімізації було розроблено форму внутрішньої звітності, зокрема „Звіт по формуванню собівартості сировини та допоміжних матеріалів”, на підставі якої було запропоновано форму „Калькуляція виробничої собівартості”, що дасть змогу відображати одночасно прямі виробничі витрати та створення загальновиробничих витрат.

7. Для належної оцінки залишків незавершеного виробництва в тому числі, по кожному з переділів та посилення оперативного контролю за витратами в кожному центрі витрат опрацьовано рекомендації з формування собівартості продукції підприємств-виробників товарів сільського господарства в частині формування матеріальних витрат.

8. Нам відомо, що аналіз витрат виробництва є важливим інструментом

менеджменту виробничою діяльністю підприємства. Для оперативного і стратегічного планування ціни готової продукції, а, отже, і прибутку від її реалізації використовується операційний аналіз. Регресійно-кореляційний аналіз витрат виробництва за економічними елементами підприємств-виробників товарів сільського господарства дозволив отримати достовірне оцінювання структурних змін у показниках діяльності досліджуваного суб'єкта господарювання, а також визначити вплив зовнішніх і внутрішніх чинників на результативні показники.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: Закон України від 09.02.2006, ВВР, 2006, 26, ст.210 [Електронний ресурс] / Сайт “Правові системи НАУ” – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1087.271.0>. – Законодавство України.
2. Закон України “Про аудит фінансової звітності” Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013
4. Національні нормативи аудиту. Кодекс етики аудиторів України. Повний текст національних нормативів аудиту України та кодекс професійної етики аудиторів. Затверджено рішенням Аудиторської палати України №73 від 18.12.98 р. – Київ: Укркомункваліфонд “Основа”, 1999. – с.274.
5. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. №356.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” від 19 січня 2000 р. за № 27/4248 [Електронний ресурс] / Сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00> . – Законодавство України.
7. Інструкція про застосування плану рахунків Бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291. – Київ: Бліц-інформ, “Бухгалтерія”, № 52/2, 27.12.2001 р.
8. Професійна бухгалтерська газета “Все про бухгалтерський облік” №24 (570), (спецвипуск 62) 19 березня 2001 р. – 63 с.

9. Адамс Р. Основы аудита Пер. с англ. Я.В. Соколова. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1995. – 398с.
10. Аудит: Практическое пособие. За ред. А. Кузьминского. Киев: Учетинформ, 1996. – 283 с.
11. Банасько, Т. М. Побудова організаційної структури управління як передумова створення системи обліку витрат / Т. М. Банасько // Формування ринкових відносин в Україні. – 2017. – 416 с.
12. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. - 4-е изд., доп. и перераб. - М: Финансы и статистика, 2011. - 416 с.
13. Байдик О.В. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції / О.В. Байдик // Баланс. – 2001. - №7 (спецвипуск).
14. Белоусова І. А. Удосконалення управлінського обліку в системі економічної безпеки підприємства / І. А. Белоусова // Актуальні проблеми економіки. – 2019. – 506 с.
15. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К.: “Ника – Центр”, 1998. – 480 с.
16. Білоусов, А.Б. Бухгалтерський облік і аудит : навч. посіб. / А.Б. Білоусов – 2001. – №2. – 546 с.
17. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. : Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За редакцією Ф. Ф. Бутинця – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 726 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / Ф.Ф. Бутинець, Б.Ф. Усач, Н.Г. Виговська. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 416 с.
19. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: курс лекцій / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук; Житомирський інженерно-технологічний ін-т. – Житомир: Рута, 2000. – 448 с.
20. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.

21. Бутинець Ф.Ф. та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / 2-е вид., переробл. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
22. Валиулова, А. Эффективность инструментов управления организацией / А. Валиулова, В. Приходько // Проблемы теории и практики управления. – 2017. – 371 с.
23. Волкова, І. А. Фінансовий облік-1. : Навчальний посібник / Волкова І. А – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 228 с.
24. Воронко, Р. М. Облік у зарубіжних країнах: навчальний посібник / Р. М. Воронко. – Львів: Магнолія 2006, 2009. – 744 с.
25. Герасим П. М. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення): Монографія / П.М. Герасим, І.Є. Давидович, П.Я.Хомич. – Тернопіль: Економічна думка, 2011. – 270 с.
26. Гольцова С.М., Плікус І.Й. Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування): Навчальний посібник. – Київ: “Центр навчальної літератури”, 2014. – 492 с.
27. Гончарук В. Є. Оцінка обстановки у надзвичайних ситуаціях / В. Є. Гончарук, С. І. Качан, С. М. Орел та ін. – Львів: Видавництво НУ «Львівська політехніка», 2014. – 736 с.
28. Глен А. Велш, Деніел Г. Шор. Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шор; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К.:Основи, 1997. – 943 с.
29. Гордополов В. М. Методика обліку формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції / В. Гордополов, Ю.Романенко // Формування економічних відносин в умовах ринку: Збірник наукових праць. – Тернопіль, 1999. – 318 с.
30. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.]. – КНЕУ, 2012. – 131 с.

31. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. Давидов Г.М. – Кіровоград: КІСМ, 1997. – 497 с.
32. Дубій О. 12 уроків з 1С: Бухгалтерії. 2-ге оновлене вид. Дубій О. – Львів: БаК, 2012.
33. Діордіца С. Г. До питання про адекватність інформаційної моделі обліку витрат / С.Г. Діордіца // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – 2010. – № 17. – 500 с.
34. Добровський, В. М. Управлінський облік : навчальний посібник / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; Міністерство освіти і науки України, ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана». – 2-ге вид., без змін. – К.: КНЕУ, 2018. – 478 с.
35. Дяків В. В. Управлінський облік в Україні – реальність сьогодення / В. В. Дяків // Економіка АПК. – 2020. – N 8. – С. 549
36. Завгородній В.П., Савченко В.Л. – бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринка К. Информ. – 1996. – 829 с.
37. Зайдель Х. Основы учения об экономике [пер. с нем.] / Зайдель Х., Теммен Р. – М.: Дело ЛТД, 1994. – 400 с.
38. Іванюта, П. В. Управління і ресурсами і витратами : навчальний посібник/ О. П. Лугінська ; ред. С. М. Іванюта; Мін-во освіти і науки України, Полтавський ун-т споживчої кооперації , Держ. комітет статистики України, Держ. академія статистики, обліку та аудиту, Полтавська філія. – К.: ЦУЛ, 2019. – 320 с.
39. Івченко Л. В. Економічна сутність витрат підприємства [Електронний ресурс] / Івченко Л. В. – Режим доступа: http://www.rusnauka.com/11._NPRT_2007/Economics/22418.doc.htm
40. Економіка підприємства: Навчальний посібник / А.В.Шегда, Т.М. Литвиненко, М.П. Нахаба та ін. За редакцією А.В. Шегди – 3-є вид., випр. – К.: Знання – Прес, 2013. – 335 с.

ДОДАТКИ

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

«Фармгейт Україна»

вул. Шевченка, 2А, с. Васьківці, Ізяславський район, Хмельницька область, 30350
р/р 26002210364510 в банку АТ "Прокредіт Банк", МФО: 32098, ідентифікаційний код
37138877,

НАКАЗ № 5

Від 02.01.2019

На підставі Закону України від 16.07.99 р. N 996-XIV "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", Положень (стандартів) бухгалтерського обліку наказую:

1. Організація бухгалтерського обліку

- 1.1. Доручити забезпечення бухгалтерського обліку на підприємстві бухгалтерській службі на чолі з головним бухгалтером.
- 1.2. Застосовувати на підприємстві журнально-ордерну систему обліку.
- 1.3. Для ведення бухгалтерського обліку використовувати програму 1С версія 8.2.
- 1.4. Бухгалтерам проставляти на первинних документах, що відображаються в обліку, відмітку про їх обробку у вигляді, дати, підпису.
- 1.5. Складати щомісяця журнали-ордери та інші облікові регістри. Роздруківки з комп'ютерної програми підписувати виконавцеві і бухгалтерові, який відповідає за складання облікового документа.
- 1.6. Дані журналів-ордерів, інших облікових регістрів і додаткових довідок головному бухгалтеру відображати в Головній книзі підприємства (оборотному балансі), що є підставою для складання Балансу підприємства. Після обробки журнали-ордери, облікові регістри і довідки повинні бути підписані головним бухгалтером із вказівкою дати підпису.
- 1.7. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності проводити інвентаризацію активів і зобов'язань відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. N 69 (зі змінами і доповненнями) не рідше одного разу на рік.

2. Про облікову політику підприємства

2.1. Дозволяю змінити облікову політику, якщо:

- зміняться вимоги Міністерства фінансів України;
- зміняться статутні вимоги підприємства;
- нові (запропоновані й обґрунтовані фахівцями підприємства) положення облікової політики забезпечують більш достовірне відображення господарських операцій.

2.2. При складанні фінансової звітності встановити кордон істотності в розмірі 50 грн.,

2.3. Основним засобом визнавати актив, якщо очікуваний термін його корисного використання (експлуатації), більше 12 місяців і вартістю більше 6 000 грн.

2.4. До малоцінних необоротних матеріальних активів відносити активи, відмінні від основних засобів (на підставі класифікації, поданої в пункті 5 П(С)БО 7 "Основні засоби" і пункті 4 цього наказу), вартісна оцінка яких дорівнює сумі, що не перевищує 6 000 грн.

2.5. Строк корисного використання (експлуатації) основних засобів та нематеріальних активів зазначається в окремому Наказі керівника при зарахуванні активу на Баланс.

2.6. Установити такі методи нарахування амортизації для:

- інших необоротних матеріальних активів - прямолінійний метод;
- малоцінних необоротних активів і бібліотечних фондів - у розмірі 100%-вої їх вартості в першому місяці використання об'єкта;
- предметів прокату - прямолінійний метод.
- нематеріальних активів – прямолінійний метод.

2.7. Установити такі методи оцінки вибуття запасів:

- при відпусканні запасів у виробництво - метод ФІФО
- при відпусканні запасів у реалізацію - метод ФІФО

2.8. З метою недопущення розкрадань (недостач) малоцінних і швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію і вилучених зі складу активів, головному бухгалтерові посилити контроль за видачею таких МШП за місцями експлуатації шляхом забезпечення проставлення в облікових картках підписів працівників в отриманні МШП, відміток про переміщення МШП між структурними підрозділами, а також складання актів на їх списання у разі непридатності до експлуатації.

2.9. Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

2.10. Суму резерву сумнівних боргів нараховується на суми дебіторської заборгованості за продукцію, товари, послуги при перевищенні дати виникнення 3 роки .

2.11. Створити забезпечення:

- оплати відпусток, яка розраховується як кількість днів невикористаної відпустки помножена на середньоденну заробітну плату за останній рік роботи на підприємстві.

2.12. У виробництві використовувати простий метод обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної виробничої собівартості продукції.

2.13. Прийняти базу розподілу загальновиробничих витрат – площа поля.

2.14. Облік здійснюваних витрат діяльності вести з використанням класу рахунків 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій.

3. Інші пункти облікової політики

3.1. Для цілей бухгалтерського обліку, використовувати національні стандарти бухгалтерського обліку, що введені в дію згідно з чинним законодавством.

3.2 Первісну вартість основних засобів збільшувати на суму витрат, що збільшують очікувані економічні вигоди від використання такого активу.

3.3 Витрати, що підтримують об'єкт основного засобу у робочому стані відносити до витрат періоду, у якому такі витрати понесені.

3.4. Нарахування амортизації здійснювати з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством.

3.5. При визначенні собівартості виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг до загальновиробничих витрат відносити перелік витрат, що зазначений у пунктах 3.5.1 та 3.5.2 даного наказу.

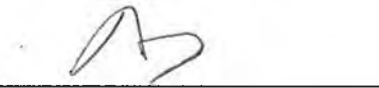
3.6. У випадку придбання одного об'єкту основних засобів, що складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожен з цих частин визнавати в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Директор: Смітс Ван Оуен Й.Д.Я.Т.



З наказом ознайомлений:

Головний бухгалтер: Білобров В.М.



Додаток Б

Додаток 1

до Національного положення
(стандарту) бухгалтерського обліку 1
"Загальні вимоги до фінансової
звітності"

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

Коди		
2021	01	01
37138877		

Підприємств Товариство з обмеженою відповідальністю
о "Фармгейт Україна"
(найменування)

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

за 2020 р.

Форма №2

Код за ДК 180100
УД 3

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядк а	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	28408	22129
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
Премії підписані, валова сума	2011	-	-
Премії, передані у перестрахування	2012	-	-
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(22248)	(17194)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий :			
прибуток	2090	24 185	-
збиток	2095	-	(12 089)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	451	820
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	-	-
Дохід від первісного визнання біологічних активів і с/г продукції	2122	-	-
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(2545)	(2192)
Витрати на збут	2150	(3420)	(2620)
Інші операційні витрати	2180	(451)	(820)
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	-	-

Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182		
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190		20 151
збиток	2195	(70 246)	
Доход від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240	8	546
Дохід від благодійної допомоги	2241		
Фінансові витрати	2250	(21 815)	(19 877)
Втрати від участі в капіталі	2255		
Інші витрати	2270	(13)	(10 097)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275		
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290		
збиток	2295	(92 066)	(9 277)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	28408	22129
збиток	2355		

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	28408	22129

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4

Матеріальні затрати	2500	14600	17697.
Витрати на оплату праці	2505	6732	5689.
Відрахування на соціальні заходи	2510	4312	4321.
Амортизація	2515	4236	4130.
Інші операційні витрати	2520	671	528.
Разом	2550	27551	30365

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

Смітс Ван Оуен Й..

Головний бухгалтер

Левченко В.Л.

Додаток 1
до Національного положення
(стандарту) бухгалтерського обліку 1
"Загальні вимоги до фінансової
звітності"

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

Коди		
2020	01	01
37138877		

Підприємство

Товариство з обмеженою відповідальністю "Фармгейт
Україна"
(найменування)

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2019 р.

Форма №2

Код за ДКУД

180100
3

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	22129	21768
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
Премії підписані, валова сума	2011	-	-
Премії, передані у перестраховування	2012	-	-
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(17194)	(17268)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий :			
прибуток	2090	-	37 107
збиток	2095	(12 089)	-
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	820	34 670
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	-	-
Дохід від первісного визнання біологічних активів і с/г продукції	2122	-	-
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(2192)	(7 187)
Витрати на збут	2150	(2620)	(5 060)
Інші операційні витрати	2180	(820)	(33 358)
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	-	-

Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			149
прибуток	2190	20 151	-
збиток	2195	-	(21 074)
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	(83)
Інші доходи	2240	546	-
Дохід від благодійної допомоги	2241	-	-
Фінансові витрати	2250	(19 877)	5 164
Втрати від участі в капіталі	2255	-	-
Інші витрати	2270	(10 097)	-
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	-	5 164
збиток	2295	(9 277)	-
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	149
Чистий фінансовий результат:			-
прибуток	2350	22 129	(21 074)
збиток	2355	-	-

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	22 129	5 164

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	17 697	18 906
Витрати на оплату праці	2505	5 689	9 876

Відрахування на соціальні заходи	2510	4321	3467
Амортизація	2515	4130	3245
Інші операційні витрати	2520	528	567
Разом	2550	30365	36061

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

Смітс Ван Оуен Й..

Головний бухгалтер

Левченко В.Л.