

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

11.05 - МКР. 1950 «С» 2023.10.26. 019. ПЗ

СЛЕСАРЯ РОМАНА МИКОЛАЙОВИЧА

2024 р.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ
Економічний факультет**

УДК:657:338.3:636.034

ПОГОДЖЕНО
Декан економічного факультету

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ
Завідувач кафедри обліку та
оподаткування

_____ **Анатолій ДІБРОВА**
(підпис)

_____ **Володимир ЛИТВИНЕНКО**
(підпис)

«___» _____ 2024 року

«___» _____ 2024 року

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: *«Обліково-контрольне забезпечення витрат виробництва
та виходу продукції молочного скотарства»*

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
(код і назва)

Освітня програма «Облік і аудит»
(назва)

Орієнтація освітньої програми освітньо-професійна

**Гарант освітньо-
професійної програми**

к.е.н., доцент

_____ **Тамара ГУРЕНКО**
(підпис)

**Керівники
магістерської
кваліфікаційної роботи**

к.е.н., доцент

_____ **Володимир ЛИТВИНЕНКО**
(підпис) (ПІБ керівника)

ст.викладач

_____ **Тетяна Кондрицька**
(підпис) (прізвище та ініціали)

Виконав

_____ **Роман СЛЕСАР**
(підпис) (ПІБ студента)

Київ - 2024

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

Економічний факультет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

обліку та оподаткування

к.е.н., доц. _____ Володимир ЛИТВИНЕНКО

“ ____ ” _____ 2023 р.

ЗАВДАННЯ

**ДО ВИКОНАННЯ МАГІСТЕРСЬКОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ
СТУДЕНТУ**

Слесарю Роману Миколайовичу

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

(код і назва)

Освітня програма «Облік і аудит»

(назва)

Орієнтація освітньої програми освітньо-професійна

Тема магістерської кваліфікаційної роботи «Обліково-контрольне забезпечення витрат виробництва та виходу продукції молочного скотарства» затверджена наказом ректора НУБіП України від 26 жовтня 2023 року № 1950 «С»

Термін подання завершеної роботи на кафедру _____

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи: законодавчо-нормативна база України, наукова та періодична література, матеріали науково-практичних конференцій, інформація Інтернет видань і веб – сайтів та дані обліку і звітності СТОВ Агрофірма «Мрія».

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. Економічна сутність витрат та шляхи зниження собівартості;
2. Методика і організація обліку витрат виробництва та виходу продукції молочного скотарства;
3. Організація контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції молочного скотарства.

Перелік графічного матеріалу (за потреби): таблиці, рисунки.

Дата видачі завдання « ____ » _____ 2023 р.

**Керівник магістерської
кваліфікаційної роботи**

(Підпис)

Володимир ЛИТВИНЕНКО

(прізвище та ініціали)

(Підпис)

Тетяна Кондрицька

(прізвище та ініціали)

**Завдання прийняв до
виконання**

(Підпис)

Роман СЛЕСАР

(прізвище та ініціали)

РЕФЕРАТ

на здобуття освітнього ступеня «Магістр» за темою «Обліково-контрольне забезпечення витрат виробництва та виходу продукції молочного скотарства»

У магістерській кваліфікаційній роботі розкривається науковий підхід щодо економічної сутності витрат виробництва та виходу продукції молочного скотарства, їх класифікації та оцінки; наведено структуру та їх динаміку.

На практичних матеріалах СТОВ Агрофірма «Мрія» викладена організація і методика обліку та контролю витрат виробництва та виходу продукції, а саме методичні засади формування витрат та їх зв'язок із собівартістю, класифікація витрат на виробництво продукції як основа організації бухгалтерського обліку та особливості обліку витрат і калькулювання продукції молочного скотарства.

В роботі розкривається зміст категорій "витрати", та інших економічних категорій, що відносяться до даної теми, викладені різними авторами склад витрат виробництва та їх характеристика та особливості формування собівартості продукції молочного скотарства і шляхи її зниження.

Також висвітлені питання організації і методики ведення обліку та калькулювання в молочному скотарстві та представлена організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства.

Крім того значна увага приділена розгляду питань контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції молочного скотарства шляхом проведення контролю витрат виробництва в галузі молочного скотарства та організації внутрішнього контролю витрат і виходу продукції молочного скотарства.

Ключові слова: витрати, елементи витрат, виробнича собівартість продукції, контрольне забезпечення витрат виробництва, аудит витрат, методи обліку витрат і калькулювання собівартості.

ЗМІСТ

ВСТУП		3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИТРАТ ТА ШЛЯХИ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ		7
1.1.	Склад витрат виробництва та їх характеристика	7
1.2.	Особливості формування собівартості продукції молочного скотарства	17
1.3.	Шляхи зниження собівартості	26
	Висновки до розділу 1	34
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ МОЛОЧНОГО СКОТАРСТВА		36
2.1.	Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства	36
2.2.	Організація первинного обліку витрат і виходу продукції молочного скотарства	42
2.3.	Методичні засади обліку витрат і виходу продукції молочного скотарства	51
	Висновки до розділу 2	60
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ МОЛОЧНОГО СКОТАРСТВА		63
3.1.	Організація контролю витрат виробництва і виходу продукції молочного скотарства	63
3.2.	Контроль синтетичного і аналітичного обліку процесу виробництва продукції молочного скотарства	68
3.3.	Удосконалення контролю витрат на виробництво і вихід продукції тваринництва	72
	Висновки до розділу 3	76
ВИСНОВКИ		78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		81
ДОДАТКИ		89

ВСТУП

Агропромисловий комплекс один з найважливіших секторів економіки України. Серед тваринницьких галузей провідна роль в ньому належить молочному скотарству. Але збитковість галузі призвела до зменшення обсягів виробництва і споживання молока. Важлива роль у подоланні збитковості належить бухгалтерському обліково-контрольному забезпеченню витрат виробництва та виходу продукції молочного скотарства, адже саме вони надають необхідну інформацію для прийняття ефективних стратегічних та оперативних управлінських рішень.

Виробництво продукції молочного скотарства пов'язане зі значними витратами. Дослідження витрат є одним з найважливіших завдань підприємств. Ціль обліку, Контролю (аудиту) витрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції полягає у своєчасному, повному і достовірному визначенні фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, розрахунком фактичної собівартості окремих видів і всієї продукції, контролі за використанням ресурсів і коштів.

Дані обліку витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції є засобом виявлення виробничих резервів, постійного контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів з метою зростання рентабельності виробництва. Облік витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції займає важливе місце в системі організації обліку .

Зниження витрат є основним завданням підприємства. В сучасних умовах конкурентного ринку досліджуване підприємство повинно мати витрати нижчі від витрат на аналогічну продукцію інших виробників. Зниження собівартості приведе до покращання використання оборотних засобів, вивільнення грошових коштів для розширення виробництва, приведе до підвищення конкурентоздатності, збільшить можливості управління цінами на продукцію та

Тому першочерговим завданням є пошук резервів зниження собівартості продукції.

За останні роки в галузі молочного скотарства відбулись зміни, викликані удосконаленням рівня закупівельних цін, умов заготівель, оплати праці, технології виробництва продукції молочного скотарства, реорганізацією агропромислових об'єднань по виробництву і переробці молока.

Дослідження вказаних питань знайшло відображення у працях вчених-економістів: Белебехи І.О., Бутинця Ф.Ф., Гливенко В.В., Дерія В.А., Коцупатрого М.М., Круглої М.М., Лінника В.Г., Литвина Ю.Я., Моссаковського В.Б., Сопка В.В., Слесар Т.М., Шари Є.Ю., Ярмоленка В.П. та інших.

Але їх дослідження неоднотайні стосовно методів оцінки продукції молочного скотарства, номенклатури статей витрат, необхідності нарахування амортизації на продуктивну худобу тощо.

Теоретично і практично багато питань удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції молочного скотарства потребують вирішення. Не позбавлена недоліків і методика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції молочного скотарства. Рішення даних питань сприятиме збільшенню виробництва продукції, що дасть можливість на державному рівні знизити ціни на молочні продукти харчування та приведе до підвищення добробуту населення.

Актуальність і недостатня розробленість перерахованих питань і визначили вибір теми магістерського кваліфікаційного дослідження.

Метою магістерської кваліфікаційної роботи було вивчення і наукове узагальнення сформованої практики обліку та контролю витрат і калькулювання продукції молочного скотарства.

Відповідно до поставленої мети були визначені наступні **задачі** :

- дослідити вплив нових форм організації молочного скотарства на побудову обліку та аудиту;
- обґрунтувати класифікацію витрат виробництва продукції молочного скотарства;

- проаналізувати та обґрунтувати носії облікової інформації - первинні документи і облікові регістри з обліку витрат виробництва продукції молочного скотарства;
- запропонувати шляхи удосконалення методики калькулювання собівартості молока;
- обґрунтувати використання облікової й аналітичної інформації для управління виробництвом .

Предметом магістерського кваліфікаційного дослідження є теоретичні, методичні і прикладні питання, пов'язані з обліком і контролем витрат на виробництво продукції молочного скотарства та її калькуляції.

Об'єктом дослідження є виробнича діяльність досліджуваного СТОВ Агрофірма «Мрія» товаровиробника продукції молочного скотарства в Київській області.

Методи дослідження. В процесі магістерського кваліфікаційного дослідження використовувались загальнонаукові методи: при викладенні теоретичних основ та уточненні окремих понять застосовувались методи індукції та дедукції; здійснюючи аналіз основних економічних показників, що характеризують стан молочного скотарства в досліджуваному господарстві в динаміці, використовувались методи порівняння та монографічний; для контролю основних факторів, що впливають на ефективність ведення молочного скотарства, застосовані економіко-математичні методи.

Інформаційною базою магістерського дослідження слугували праці вчених та спеціалістів з досліджуваних питань, законодавчі та нормативні документи з питань обліку та калькулювання собівартості продукції молочного скотарства, а також матеріали досліджуваного підприємства Київської області.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- уточнено об'єкти обліку та номенклатуру статей витрат на виробництво продукції основного молочного стада;
- обґрунтовано метод розподілу статей витрат за значимістю для цілей калькулювання та аналізу собівартості продукції в досліджуваній галузі;

- обґрунтовано методику і алгоритм обліку та оцінки тварин основного молочного стада і приплоду за ринковою вартістю;
- вивчено методику внутрішньогосподарського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції основного молочного стада за повними витратами;
- запропоновано удосконалити форми первинних документів з обліку виробництва молока та витрачання кормів.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування та використанні розроблених пропозицій економічними службами сільськогосподарських товаровиробників.

Прикладне значення результатів дослідження полягає в розвитку адекватних методів економічного управління галуззю молочного скотарства в період трансформації макроекономічних відносин, а також при проведенні наукових досліджень у галузі молочного скотарства. Отримані результати в сукупності вирішують проблеми обліку і контролю витрат для підвищення ефективності управлінських рішень, що дозволяє отримати обґрунтовану інформацію для планування і прогнозування виробництва молока.

Особистий внесок здобувача. Наукові положення, розробки й висновки магістерської кваліфікаційної роботи є результатом самостійно проведених досліджень з питань удосконалення методичного забезпечення обліку і контролю (аудиту) витрат на виробництво продукції молочного скотарства та її калькуляції.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження, викладені в магістерській кваліфікаційній роботі, публічно обговорювались на відповідних конференціях: Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих вчених та студентів «ЕКОНОМІЧНІ ДНІ – 2024» (10 квітня 2024 року, м. Київ) тези доповідей «Особливості обліку витрат в молочному скотарстві»; VI Міжнародній науково-практичній конференції «Modern research in science and education» (8–10.02.2024 Чикаго, США) стаття «Організація і документування маркетингових послуг на ринку молока України».

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ВИТРАТ ТА ШЛЯХИ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ

1.1. Склад витрат виробництва та їх характеристика

Процес виробництва пов'язаний з використанням засобів виробництва та робочої сили. Їх поєднання знаходить втілення у виробленому продукті, що має свою споживчу вартість.

Для достовірного визначення собівартості продукції вирішальне значення має обґрунтована класифікація витрат на виробництво (табл. 1.1).

Велике теоретичне та практичне значення має класифікація витрат за їх економічним змістом.

Белебега І.О. залежно від ступеню участі у створенні вартості, витрати виробництва поділяв на продуктивні та непродуктивні.

Таблиця 1.1

Групування витрат

Розподіл ознак класифікації	Групування витрат	Характеристика витрат
1. За економічним характером витрат	економічні елементи витрат	характеризують використані ресурси за їхнім економічним змістом незалежно від форми і місця їх використання
2. За статтями собівартості	статті калькуляції	характеризують склад використаних ресурсів залежно від напрямків і місця їх використання
3. За ступенем однорідності	одноелементні	характеризують використані ресурси одного економічного змісту;
	комплексні	характеризують використання декількох економічних неоднорідних ресурсів
4. За способом перенесення вартості на продукцію	прямі	витрати, які розраховуються прямими методами, прямо відносяться на об'єкт калькулювання;
	непрямі	пов'язані із декількома об'єктами віднесення витрат і тому розподіляються пропорційно до економічної; обґрунтованої бази
5. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	умовно-змінні	витрати, сума яких змінюється із зміною обсягів виробництва;
	умовно-постійні	витрати, які не змінюються (чи змінюються дуже незначно) при зміні обсягів виробництва;
6. За доцільністю витрат	продуктивні витрати	обумовлені нормальним, ефективним процесом виробництва;
	непродуктивні витрати	витрати, пов'язані із недоцільною виробничою діяльністю;
7. За місцем виникнення	витрати виробництва цеху	витрати конкретної структурної одиниці;

8. За видами продукції, робіт, послуг	витрати на одиницю продукції;	характеризують загальну суму та склад витрат на виробництво та реалізацію одиниці певного виду продукції;
	валову продукцію;	витрати на виробництво валової продукції;
	товарну продукцію;	витрати на виробництво товарної продукції;
	реалізовану продукцію;	витрати на виробництво реалізованої продукції;
9. За періодичністю виникнення	поточні	звичайні витрати із терміном менше місяця;
	одноразові	періодичність витрат більше місяця спрямовуються на забезпечення виробництва ;
10. За відношенням до технологічного процесу	основні витрати;	витрати, що пов'язані із процесом виготовлення продукції;
	витрати на управління виробництвом	витрати на здійснення управління та обслуговування процесу виготовлення продукції;
11. За роллю у процесі виробництва	виробничі	витрати, що пов'язані із процесом виробництва;
	позавиробничі (комерційні)	витрати, що пов'язані із процесом реалізації продукції.

Більшість вчених (Сук Л.Я., Писаренко П.І., Ярмоленко В.П.) підтримують поділ витрат на основні і накладні. При цьому, Ярмоленко В.П наголошує, що класифікація витрат за технологічною ознакою потребує подальшого вивчення.

Витрати групуються за способом включення їх в собівартість продукції. Витрати які безпосередньо відносяться до певного об'єкту є прямими витратами. Решту витрат можна віднести на певний вид продукції умовно, оскільки вони не мають прямого відношення до виробництва продукції.

До прямих витрат відносяться корми, заробітна плата, до непрямих - витрати на ремонт техніки, амортизація основних засобів та інші. Ці питання досить детально розкрили в своїх роботах Сук Л.Я, Белебега І.О..

Величина витрат залежить від обсягу виробництва, але різні витрати по різному реагують на зміну цього показника, передбачає виділення постійних, змінних та умовно-постійних витрат.

До постійних відносять амортизацію основних засобів, утримання приміщень для тварин, страхові платежі. Розмір таких витрат не залежить від

кількості тварин на фермі та обсягу отриманої продукції. Змінні витрати знаходяться у прямопропорційній залежності від виходу продукції.

Розподіл непрямих витрат досить умовний, оскільки це залежить від методів та бази розподілу. Умовно-постійні витрати не залежать від обсягу виробництва, але зазнають впливу інших факторів. У тваринництві таким фактором є кількість поголів'я. Тому такі витрати як вартість підстилки, будуть залежати від кількості тварин. Ця класифікація досить широко розкрита у працях Мосаковського В.Б., Ярмоленка В.П.

Більшість прямих витрат є змінними, а непрямі витрати є постійні та змінні. Непрямими витратами, які потребують подальшого розподілу з метою включення у собівартість продукції, є загальновиробничі витрати.

У сільському господарстві, згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики № 132 від 18.05.2001р. (далі Методичні рекомендації № 132), загальновиробничі витрати розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів: кормів, насіння, сировини) [21].

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, підприємство самостійно встановлює склад та перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат [31].

За своїм складом витрати можуть бути прості (одноеlementні) та складні (комплексні). Прості витрати – однорідні за економічним змістом і не поділяються на складові, а складні витрати включають в себе кілька елементів. До простих витрат відносять вартість кормів, оплату праці, амортизацію, до складних – ремонтні роботи тощо.

Залежність часу виникнення та віднесення на собівартість продукції поділяє витрати на поточні та витрати майбутніх періодів. Поточні – витрати на виробництво і реалізацію продукції, які здійснені в звітному періоді, а витрати майбутніх періодів хоч і здійснені в звітному періоді, проте до собівартості

продукції включаються в наступні періоди, до яких вони відносяться. Згідно НП(С)БО 16 “Витрати”, “витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені” [31].

Національні стандарти обліку передбачають поділ господарської діяльності підприємства на звичайну та надзвичайну. Згідно НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, звичайна діяльність – це “будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення”.

Операційною діяльністю вважають основну діяльність підприємства, пов’язану з виробництвом або реалізацією продукції, що і є головною метою створення підприємства.

Згідно НП(С)БО 16, витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати [31].

До складу елемента “Матеріальні витрати” «...включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва) сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів».

До складу елемента “Витрати на оплату праці” «...включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні витрати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці».

До складу елемента “Відрахування на соціальні заходи” «...включаються відрахування до єдиного соціального внеску (ЄСВ), які здійснюються згідно із Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2664-VI (в

редакції від 03.09.2024, підстава - 3813-IX) та виданою на його підставі «Інструкцією про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», яка затверджена постановою правління Пенсійного фонду України від 27 вересня 2010 року № 21-5 і зареєстрована в Міністерстві юстиції України 27 жовтня 2010 року № 994/18289.

Єдиний внесок встановлюється відповідно до Закону в розмірі 22 % відсотки від суми нарахованої заробітної плати за видами виплат з 1 січня 2016 року, що передбачено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 року № 909-VIII.

До складу елемента “Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента “Інші операційні витрати” включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу вищевказаних елементів, такі як витрати на відрядження, послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Для обчислення собівартості окремих видів продукції, класифікації витрат за економічними елементами недостатньо – визначення собівартості конкретних видів продукції потребує класифікації витрат за статтями калькуляції.

Відповідно до НП(С)БО 16, підприємство самостійно встановлює перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції [31].

Витрати виробництва можна групувати також і за іншими ознаками. Сопко В.В. пропонує групування витрат за загальноекономічною і планово-обліковою ознаками.

«Загальноекономічні ознаки:

- за відношенням до форм праці (жива і уречевлена);
- формами вартості (трудові, матеріальні, грошові);

- роллю і характером (основні і накладні);
- призначенням (технологічні і організаційні);
- відношенням до обсягу виробництва (умовно-змінні, умовно-постійні);
- відношенням до сфери виникнення (виробничі і невиробничі).

Планово-облікові ознаки:

- за елементами витрат (матеріальні, на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, на амортизацію основних фондів та інші);
- за способом віднесення на собівартість продукції (прямі і непрямі);
- за елементами собівартості (калькуляційні статті витрат);
- за сферою виникнення ;
- за календарною ознакою (поточні і одноразові);
- за ступенем охоплення планом (заплановані і не плановані)».

В обліку знаходять своє відображення майже всі види класифікації витрат, впливаючи при цьому на його організацію.

На організацію бухгалтерського обліку кожного господарства значний вплив має метод обліку витрат на виробництво.

Костюк П.О. дає таке визначення: “...методом обліку витрат на виробництво є система прийомів і способів їх спостереження, вимірювання, оцінки, реєстрації, узагальнення і розподілу за калькуляційними статтями і об’єктами обліку”.

В економічній літературі виділяються попроцесний, попередільний, позамовний та нормативний методи обліку витрат виробництва.

Для галузі тваринництва попроцесний метод є найбільш поширеним. Витрати в цьому випадку обліковують за процесами виробництва певних видів продукції (молока, м’яса тощо).

Попередільний метод частіше застосовується в переробних галузях. При цьому витрати обліковуються за кожною фазою, наприклад, переробка молока на масло, сир та інші молочні продукти.

При позамовному – витрати обліковуються за окремими замовленнями. Цей метод можна застосовувати в обслуговуючих виробництвах, таких як ремонтні майстерні.

Сутність нормативного методу обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції полягає в тому, що по кожному виду продукції складаються калькуляції за плановими і поточними нормами виробничих витрат певного технологічного періоду – організовується оперативний облік відхилень фактичних витрат від встановлених норм. Не рідше як один раз на місяць, зміни норм витрат відображають в спеціальних журналах. Понаднормативні витрати на виробництво оформлюються сигнальними документами з вказанням конкретних винуватців та причин відхилень.

На сучасному етапі йде активний пошук найефективніших методів управління виробництвом. Здійсненню цих завдань найбільше відповідає класифікація витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності.

Цей метод обліку витрат широко застосовується в зарубіжній практиці і не є абсолютно новим для нас. Розробка підходів до його застосування іде вже не один десяток років, він вже знайшов практичне застосування в ряді галузей промисловості.

Необхідність організації обліку витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності вимагають вирішення багатьох питань, основними з яких є: критерії виділення місць та центрів, їх кількість та взаємозв'язок між ними.

Сопко В.В. дає таке визначення центрів відповідальності: «центром відповідальності вважають місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів». Центри відповідальності він поділяє на два види – за витратами та фінансовими результатами.

В зарубіжному обліку прийнято виділяти центри витрат, реалізації, прибутку та інші, при цьому на першому місці завжди знаходяться центри витрат.

Саблук П.Т. та Коваленко Ю.С. вказують на те, що в сучасних умовах для сільськогосподарських підприємств можуть бути корисними зарубіжні досягнення і досвід управління витратами.

В управлінському (внутрішньогосподарському) обліку виділяють три напрямки класифікації витрат: з метою оцінки запасів та визначення фінансових результатів; з метою прийняття рішень; з метою контролю.

З метою оцінки запасів та визначення фінансових результатів виділяють такі види витрат: вичерпані та невичерпані; собівартість продукції та витрати періоду; прямі та непрямі; основні та накладні.

Для прийняття рішень витрати класифікують на релевантні та нерелевантні, постійні та змінні, маржинальні та середні, дійсні та можливі.

З метою контролю виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати.

Класифікація витрат на виробництво дає нам змогу визначитися в методах обліку, за допомогою яких здійснюється розподіл витрат на об'єкти обліку та включення чи не включення їх до собівартості продукції.

Формування собівартості продукції – дуже складний процес. Це питання було весь час в центрі уваги із-за різного змісту, який вкладали вчені - економісти в поняття собівартості, що вело до різних підходів у визначенні методики її обчислення.

Питання собівартості як категорії набуло широкого висвітлення починаючи з робіт таких вчених як Кондрацький П.П., Стоцький В.В., Струмилін С.Г., Юзефович В.Г. та інші. Великий внесок у визначення собівартості безпосередньо в галузі сільського господарства внесли Брук Б.Л., Желінін П.Є., Костюк П.О., Лінник В.Г., Макаров Н.П., Немчинов П.П.

На наш погляд, у загальному розумінні під собівартістю слід розуміти сукупність витрачених на виробництво певного продукту (робіт, послуг) ресурсів підприємства. В економічній літературі існують також різні підходи до класифікації собівартості, які узагальнені в таблиці 1.2.

Планова собівартість обчислюється на початку року на основі планових показників на поточний рік та планових норм витрат. Провізорна собівартість

розраховується протягом звітного року, використовуючи фактичні дані обліку та розрахункові показники, які очікується отримати. Фактична собівартість обчислюється в кінці звітного року на основі вже фактичних даних про кількість отриманої продукції та здійснені на її виробництво витрати.

Таблиця 1.2

Класифікація видів собівартості

Ознака класифікації	Види собівартості
За обсягом включених витрат	Технологічна
	Бригадна (фермська)
	Цехова
	Виробнича
	Господарська
	Повна (комерційна)
За ступенем узагальнення	Собівартість підприємства (індивідуальна)
	Фірмова
	Собівартість адміністративного району
	Зональна
	Галузева
За джерелами даних	Нормативна
	Кошторисна
	Планова
	Очікувана (провізорна)
	Фактична
За періодом охоплення	Місячна
	Квартальна
	Річна

Технологічна собівартість визначається величиною витрат, що обумовлені технологією виробництва продукції.

За ступенем узагальнення Лінник В.Г. розрізняє такі види собівартості: «собівартість підприємства; собівартість адміністративного району; зональну; галузеву. При цьому під собівартістю адміністративного району розуміється середня собівартість виробництва продукції по підприємствах цього району, а під зональною – собівартість, що визначається за даними господарств певної зони». Лінник В.Г. також наводить класифікацію видів собівартості за періодом охоплення. За цією ознакою собівартість поділяється на річну, квартальну та місячну.

У даний час визначення собівартості продукції та її склад регулюється НП(С)БО 16 “Витрати“, де розрізняється виробнича собівартість та собівартість реалізованої продукції. Згідно НП(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [31].

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються [31]:

- прямі матеріальні витрати ;
- прямі витрати на оплату праці ;
- інші прямі витрати ;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати є витратами періоду і до собівартості реалізованої продукції не включаються.

Класифікація видів собівартості дає змогу чітко визначити призначення кожного її виду та особливості обліку і планування. Формування собівартості продукції здійснюється під впливом позитивних і негативних факторів – на процес формування собівартості значний вплив здійснюють технологічно-організаційні особливості галузі, в межах якої вона обчислюється.

При вирішенні даного завдання важлива роль належить вірному визначенню об’єктів обліку витрат та обґрунтованому розподілу витрат між видами продукції

1.2. Особливості формування собівартості продукції молочного скотарства

Скотарство є провідною галуззю тваринництва для більшості сільськогосподарських підприємств. Воно може мати молочний, молочно-м'ясний, м'ясо-молочний та м'ясний напрямки.

Важливим питанням організації виробництва молока є розмір самих ферм. Найбільш оптимальними є ті, при визначенні яких взято до уваги наявність відповідної кормової бази, спосіб утримання худоби та інші умови, що забезпечують максимальний вихід продукції з мінімальними затратами.

В господарствах застосовують прив'язне, безприв'язне та безприв'язно-боксове утримання корів.

В літній період, коли є велика наявність зеленого корму, корів переводять на пасовищне чи табірно-пасовищне утримання.

Облік витрат на виробництво і виходу продукції здійснюється у розрізі окремих об'єктів. Від того, наскільки обґрунтовано визначено об'єкти витрат, залежить правильність складання калькуляції собівартості певного виду продукції. Стосовно визначення об'єктів обліку серед вчених економістів-аграрників немає одностайної думки, різні вчені пропонують свої варіанти вибору таких об'єктів. Так, Саблук П.Т., Сук Л.К. та інші вважають, що об'єктами обліку витрат і виходу продукції у молочному скотарстві виступають:

- основне стадо;
- вирощування телят молочного віку;
- дорощування телят;
- відгодівля тварин;
- вирощування тварин ремонтного стада.

При цьому по основному стаду основною продукцією є молоко і приплід, а по інших групах тварин - приріст живої маси.

Костюк П.О. вважає, що в скотарстві доцільно вести облік за такими об'єктами витрат: основне стадо; доросла худоба на відгодівлі; молодняк за роками народження.

На думку Моссаковського В.Б., «...велику рогату худобу найбільш доцільно обліковувати за такими групами: молодняк на випоюванні; вирощування тварин; відгодівля тварин. При цьому перші дві групи необхідно ще поділяти за статтю, а нетелей та телиць для ремонту основного стада необхідно виділяти в окремі групи».

Мулик Т. [25] пропонує «...такі об'єкти обліку витрат як основне стадо, тварини на вирощуванні, тварини на відгодівлі, тварини для ремонту стада. Автор вважає, що таке групування буде сприяти точному обліку витрат і дасть змогу спростити калькуляцію собівартості продукції».

Лінник В.Г. наводить такі об'єкти обліку витрат у молочному скотарстві: «основне стадо, де враховуються витрати на утримання корів та бугаїв - плідників; тварини на вирощуванні та відгодівлі, де враховуються витрати на вирощування та відгодівлю ВРХ незалежно від віку та статі». На нашу думку, застосування таких об'єктів обліку витрат є найбільш доцільним.

Методичними рекомендаціями №132 також визначено об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції, які можна розглянути у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Об'єкти та одиниці калькулювання по худобі молочного напрямку

Об'єкт планування та обліку виробничих витрат	Об'єкти калькулювання продукції	Одиниця калькулювання
Основне стадо (корови та бики-плідники)	Молоко	1 центнер
	Приплід	1 голова
Худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички різного віку, корови, бики-плідники, воли, вибракувані з основного стада, корови-годувальниці)	Приріст живої маси	1 центнер
	Жива маса	1 центнер

Вибір об'єктів обліку витрат залежить від багатьох факторів, основними з яких є спеціалізація господарств та особливості технології отримання продукції.

В плануванні та обліку витрати на виробництво продукції тваринництва групують за статтями. Раніше облік за статтями регламентувався Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1996 р. № 452 (далі Положення № 452). З переходом на облік у відповідності з національними стандартами, перелік і склад статей виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюється підприємством самостійно. Примірний перелік статей витрат для застосування сільськогосподарськими підприємствами наведено у Методичних рекомендаціях № 132.

Нами проведено порівняльний аналіз статей витрат, що рекомендуються для тваринництва згідно Положення № 452 та Методичних рекомендацій № 132, який наведено у таблиці 1.4.

Як видно з даних таблиці, зовні перелік статей витрат не досить змінився, а відмінності в основному пов'язані з іншим підходом до визначення виробничої собівартості, введенням фіксованого сільськогосподарського податку тощо. Даний перелік не включає таку статтю як “Відрахування на соціальні заходи”. Це пояснюється тим, що переважна більшість господарств перейшла на сплату фіксованого сільськогосподарського податку, який включає в себе дані відрахування. З 1 квітня 2001 року з'явився принципово новий вид загальнообов'язкового державного страхування - внески до фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України. Відповідно до спільних листів Міністерства праці та Державного комітету з питань регуляторної політики та підприємництва № 03-3 / 1808-020-1 від 20 квітня 2001 року та № 1-531/2481 від 12 квітня 2001 року, підприємства, що перейшли на сплату фіксованого сільськогосподарського податку повинні сплачувати вищевказані внески на загальних підставах. Фіксований сільськогосподарський податок віднесено до спеціального податкового режиму, що визначає особливий порядок його справляння та інші його складові й

елементи і регламентується розділом XIV «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

Таблиця 1.4

Порівняння статей витрат у тваринництві згідно Положення № 452* та Методичних рекомендацій № 132

Нормативний документ		Облік статей витрат	
Положення № 452	Методичні рекомендації № 132	Положення № 452	Методичні рекомендації № 132
Витрати на оплату праці	Витрати на оплату праці	+	+
Відрахування на соціальні заходи	-	+	-
Корми	Корми	+	+
Засоби захисту тварин	Засоби захисту тварин	+	+
Роботи та послуги	Роботи та послуги	+	+
Витрати на утримання основних засобів	-	+	-
в тому числі: пальне та мастильні матеріали	-	+	-
-	Паливо та мастильні матеріали	-	+
-	Витрати на ремонт необоротних активів	-	+
-	Інші витрати на утримання основних засобів	-	+
Амортизація основних засобів	-	+	-
Інші витрати	Інші витрати	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+
Витрати на управління та обслуговування виробництва	-	+	-
-	Загальновиробничі витрати	-	+

*Скасоване ПКМУ від 16.05.2002 р. № 630.

Виходячи з аналізу наукових та нормативних джерел, нами рекомендовано примірний склад статей витрат на утримання основного молочно стада. До нього входять наступні статті:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- корми;
- роботи та послуги;

- витрати на ремонт необоротних активів;
- інші витрати на утримання основних засобів;
- амортизація необоротних активів;
- інші витрати;
- загальновиробничі витрати.

Ряд авторів висловлюють думку про те, що для більш точного обліку витрат деякі із статей слід більше деталізувати, а деякі - об'єднати. В зв'язку з цим виникає питання про критерії виділення витрат в самостійні статті. Лінник В.Г. такими критеріями вважає «роль витрат у формуванні собівартості продукції та їх належність до бази розподілу для інших витрат, тобто, в обліку необхідно виділяти ті витрати, що мають досить значну питому вагу, при цьому зважаючи на їх роль в процесі виробництва та потребами контролю, та ті, що приймаються в господарствах за базу розподілу інших витрат, які не можна прямим методом віднести на собівартість конкретного виду продукції».

Моссаковський В.Б. вважає, що «...надмірне збільшення переліку статей витрат в багатьох випадках недоцільне і в обліку слід виділяти лише ті, які необхідні для контролю за виробничими витратами. В зв'язку з цим він рекомендує постійні витрати обліковувати більш укрупнено, а змінні та умовно-змінні – більш детально. Так, наприклад, роботи та послуги рекомендовано поділяти на автотранспортні, гужового транспорту, водокачки, включаючи плату за воду, електропостачання».

Із введенням національних стандартів бухгалтерського обліку, поняття виробничої та повної собівартості суттєво змінилося. Раніше повна собівартість відрізнялася від виробничої лише на суму витрат, пов'язаних з реалізацією продукції. Тепер ця різниця складається із нерозподілених загальновиробничих витрат, адміністративних, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності. Це привело до того, що у фінансовому обліку обчислюється собівартість продукції за неповними витратами, а повна собівартість обчислюється для потреб внутрішньогосподарського обліку.

Виробнича собівартість складає витрати на продукцію, а всі інші, що не увійшли до неї - витрати періоду.

Для потреб ціноутворення, контролю та аналізу витрат за певними видами продукції, центрами відповідальності та витрат необхідний показник саме повної собівартості.

Об'єктивну думку по цьому питанню висловлює Ярмоленко В.П., який логічно обґрунтовує необхідність включення до складу виробничих витрати на ведення бухгалтерського обліку, відсотків за користування кредитами банку та деяких інших. Так, стосовно витрат на ведення бухгалтерського обліку автор говорить: "їх виникнення викликане перш за все виробничими умовами, бо кожна господарська операція потребує обліку і контролю, а отже, і відповідних затрат живої і уречевленої праці. Не беручи участь у створенні вартості, ці затрати накладуться на виробничий процес понад технологічні витрати". Теоретично необґрунтованим Ярмоленко В.П. вважає також «...вилучення із собівартості реалізації витрат на збут. Це пояснюється тим, що значна частина витрат на збут відшкодовувалась сільськогосподарським виробникам переробними підприємствами, а значить у собівартість реалізації включались лише невідшкодовані витрати. Такий підхід дозволяв об'єктивно визначити собівартість конкретної реалізованої продукції та фінансові результати».

У коментарях до Методичних рекомендацій № 132 визначено методи обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах. Це може здійснюватися за схемами фінансового обліку, схемами управлінського обліку, який узгоджується з фінансовим та за спрощеною схемою. При спрощеній схемі облік ведеться за галузями виробництва без узгодження із загальною схемою бухгалтерського обліку.

Більшість сільськогосподарських підприємств здійснюють облік витрат за схемою управлінського обліку. Фінансові результати визначаються як різниця між виручкою від реалізації товарної продукції та її собівартістю, а групування витрат за елементами здійснюються в розрізі основних галузей без використання

рахунків класу 8. Отже, за цим методом управлінський та фінансовий облік знаходяться у тісному взаємозв'язку.

Обчислення собівартості тваринницької продукції здійснюється у певній послідовності розрахунків. Вони починаються з обчислення собівартості продукції молочного стада. Це пов'язано з тим, що молоко використовується для годівлі інших технологічних груп та видів тварин. Отже, від того, наскільки правильно буде визначена собівартість молока, залежить точність всіх наступних розрахунків.

Продукція сільського господарства, в тому числі і молочного скотарства, протягом року оцінюється за плановою собівартістю. Основою для визначення планової собівартості певних груп тварин є технологічні карти, в яких відображається прийнята в господарстві технологія та організація виробництва. В технологічних картах визначається загальна сума витрат виробництва в розрізі статей витрат. Це здійснюється на підставі переліку всіх видів робіт, передбачених технологією, норм виробітку, нормативів витрат праці та матеріально - технічних ресурсів.

Технологічні карти складаються із врахуванням найбільш раціонального використання предметів і засобів праці та застосування прогресивних зоотехнічних, ветеринарних і організаційних заходів.

Собівартість продукції молочного скотарства складається із загальної суми витрат за рік по статтях на утримання відповідних груп тварин.

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі План рахунків) передбачено рахунок 23 "Виробництво".

На цьому рахунку для обліку витрат підприємства відкривають окремі субрахунки. На дебеті рахунку 23 "Виробництво" сільськогосподарські підприємства відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також загальновиробничі витрати. На кредиті відображаються суми фактичної собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт, послуг.

Аналітичний облік по рахунку 23 “Виробництво” може вестися за видами виробництв, статтями витрат, видами продукції, за підрозділами підприємства та центрами відповідальності.

Однією з вимог до бухгалтерського обліку є його економічність, тобто зусилля спрямовані на отримання інформації повинні бути меншими, або рівними з результатами її використання.

Згідно з НП(С)БО 16 “Витрати”, перелік і склад статей виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюється підприємством самостійно. Але слід враховувати, що ведення будь-якої додаткової статті витрат – це і додаткові затрати праці працівників бухгалтерської служби.

Кожна стаття витрат має свою значимість. Одні статті мають значну питому вагу в загальному обсязі витрат, інші – незначну, тобто, витрати мають різну роль у процесі формування собівартості продукції. Враховуючи вищесказане, однакові затрати праці та інших ресурсів на отримання інформації для різних статей є економічно невиправданими. В зв’язку з цим, необхідно організувати їх диференційований облік. За статтями, які мають суттєве значення, необхідно вести постійний облік і надавати постійну інформацію, як правило помісячну, по статтях, що мають незначну питому вагу інформація може надаватися за більш тривалий період.

Для скорочення витрат на отримання інформації за статтями, що мають незначну питому вагу, окремий облік вести недоцільно. На нашу думку, більш економічним буде періодичне калькулювання витрат по таких статтях з використанням нормативів підприємства.

Для розподілу статей за значимістю для цілей калькулювання по статтях обліку, можна застосовувати метод “аналіз АВС”. Вказаний метод описаний у праці Рей Вандер Віла і застосовується з метою зменшення витрат на управління запасами. Суть методу полягає в тому, що запаси поділяють на класи А, В, С залежно від їх питомої ваги в загальній вартості запасів. За цим методом, до класу А слід відносити послідовно статті до тих пір, поки їх загальна питома вага не досягне 80%. До наступного класу В відносять статті до тих пір, поки їх

загальна питома вага досягне 95%. Інші статті відносять до класу С. Приклад по конкретному господарству наведено в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

**Структура витрат на утримання основного молочного стада
в СТОВ Агрофірмі «Мрія»**

Статті витрат	Сума, тис. грн.	Питома вага у загальній сумі, %	Питома вага наростаючим підсумком, %	Група (А, В, С)
Корми	86,4	30,3	30,3	А
Витрати на оплату праці	69,0	24,2	54,5	А
Амортизація	63,0	22,1	76,6	А
Витрати на відтворення стада	11,6	4,1	80,7	А
Загальновиробничі витрати	10,0	3,5	84,2	В
Автотранспортні послуги	8,7	3,1	87,3	В
Пальне та мастильні матеріали	8,0	2,8	90,1	В
Засоби захисту тварин	8,0	2,8	92,9	В
Електроенергія	6,1	2,1	95,0	С
Транспортні роботи тракторів	6,1	2,1	97,1	С
Послуги живої тяглової сили	4,1	1,5	98,6	С
Інші витрати	4,0	1,4	100	С
Разом	285,0	100	100	-

За статтями витрат, що відносяться до групи А, необхідно вести постійний облік, проводити оперативний аналіз та один раз на місяць поточний. За статтями, що відносяться до групи В, калькулювання можна проводити один раз в квартал на основі нормативів підприємства. Якщо нормативи не змінюються, або змінюються несуттєво, то наступне калькулювання здійснюється при настанні суттєвих змін нормативів. По статтях групи С калькулювання можна проводити раз на рік.

Дослідження показують, що на особливості формування собівартості продукції молочного скотарства здійснюють вплив багато факторів, серед яких можна виділити спеціалізацію господарства, спосіб утримання корів, технологію

отримання продукції. Ці чинники здійснюють безпосередній вплив на побудову обліку витрат. Поряд з цим існують фактори, що впливають на саму величину собівартості.

До них відносяться рівень витрат матеріально – технічних та трудових ресурсів, їх чіткий облік та своєчасний контроль, доцільність віднесення витрат видами продукції тощо. Все це вказує необхідність подальшого комплексного дослідження питань обліку, контролю та аналізу виробництва продукції молочного скотарства.

1.3. Шляхи зниження собівартості

В сучасних умовах фінансовий стан та загальний успіх підприємств у конкурентній боротьбі значною мірою залежить від можливості досліджуваних підприємств мати витрати не більше середньо галузевого рівня та забезпечувати їх поступове зниження.

Підприємство відповідно до обраного методу розрахунку собівартості та калькуляції продукції отримує певний її рівень у грошовому виразі. Розглянемо діючі методи за якими калькують собівартість продукції.

Залежно від характеру виробів і послуг, особливостей організації і технології їх виробництва розрізняють два основних методи калькулювання собівартості продукції:

— метод послідовного підсумовування прямих витрат і витрат, що розподіляються по видах продукції (позамовна калькуляція);

— метод розподілу (поділу) сукупних видатків по калькульованих об'єктах, заснований на групуванні витрат по процесах (періодах, стадіях, фазах) виробництва (попередільна калькуляція).

— Залежно від прийнятого методу розподілу витрат у теорії і практиці застосовують такі методи:

— метод загальної калькуляції (розподіл на калькульований об'єкт

усіх витрат як змінних, так і постійних);

- метод «величини покриття» (розподіл тільки змінних витрат).
- метод позамовної калькуляції застосовується тоді, коли продукція виробляється окремими партіями чи серіями, коли вона виготовляється відповідно до технічних умов замовника. У цьому випадку собівартість виробництва одиниці продукції для різних замовлень може бути різною.

Позамовна калькуляція широко використовується виробниками, котрі працюють на основі замовлень з індивідуальним асортиментом виробів і послуг.

Для кожного замовлення складається своя відомість калькуляції, де містяться і прямі, і накладні видатки, що відносяться на даний вид продукції.

При попроцесній калькуляції виробничі витрати групуються по підрозділах або виробничих процесах. Повні виробничі витрати акумулюються по основних статтях видатків, які включають вартість матеріальних і трудових ресурсів і величину загальновиробничих накладних видатків.

Попроцесна (попередільна) калькуляція ґрунтується на поділі витрат на виробництво на кількість планової чи виробленої продукції в минулому чи звітному році. Попроцесна калькуляція в основному використовується в галузях: нафтовій, вугільній, хімічній, паперовій, виробництво електроенергії, будматеріалів, скла і харчових продуктів.

Звичайно вибір того чи іншого методу калькуляції значною мірою залежить від характеристик виробничого процесу і видів виробленої продукції. Якщо це продукція одного типу, що переміщається від однієї технологічної ділянки до іншої безперервним потоком, кращим є метод позамовної калькуляції витрат.

Перевага віддається методу «величини покриття», економічний зміст якого полягає в тому, що його величина є тією частиною виручки від реалізації продукції, яку підприємство з одного боку, використовує для покриття умовно-постійних витрат, а з іншого боку – по можливості для відрахування в прибуток. Величина покриття (маржинальний прибуток) собою ніби-то

покриває умовно-постійні витрати та прибуток. Коли маржинальний прибуток більший за умовно-постійні витрати, то вироби будуть прибутковими, в іншому – збитковими.

Підвищення ефективності процесу виробництва та зниження витрат є головною метою управління собівартістю продукції.

Будучи однією з найважливіших складових частин процесу управління підприємством, управління собівартістю продукції спрямоване на вирішення таких завдань:

- організація контролю за ходом господарської діяльності підприємства;
- виявлення тенденцій у зміні розміру та структури собівартості продукції, та оцінку впливу окремих факторів на рівень собівартості продукції та витрат обігу;
- визначення резервів економії та шляхів підвищення ефективності витрат виробництва та обігу;
- обґрунтування розміру собівартості продукції на планований період;
- підготовка інформаційної бази для прийняття управлінських рішень у сфері калькулювання цін та формування виробничої програми.

Процес управління собівартістю продукції є досить складним процесом, який складається з п'яти елементів. До складу цих елементів входять:

1. Організація обліку витрат виробництва та обігу.

На підприємствах організується облік за економічними елементами витрат, за об'єктами калькуляції, за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності.

Основна мета організації обліку полягає у створенні інформаційної бази для здійснення аналізу собівартості та прийняття управлінських рішень.

2. Аналіз собівартості продукції.

Аналіз проводиться з метою визначення ступеня раціональності витрат та оцінки впливу факторів на обсяг собівартості продукції. Він також є інструментом пошуку резервів економії витрат виробництва та обігу.

3. Нормування витрат матеріальних та трудових ресурсів.

Цей елемент процесу управління собівартістю продукції є також елементом процесу управління матеріально-технічним постачанням та управління трудовими ресурсами.

4. Планування собівартості продукції.

Проводиться з метою визначення планової собівартості окремих виробів та планової собівартості валової та товарної продукції.

5. Визначення шляхів та розробка заходів щодо зменшення собівартості та підвищення ефективності витрат виробництва та обігу.

Можливості зниження витрат виробництва розглядаються та досліджуються за двома напрямками: за джерелами та за факторами.

Так джерела розуміють витрати, за рахунок яких можуть бути знижені витрати.

Зниження собівартості, підвищення ефективності витрат на пряму пов'язане з продуктивністю праці.

Головними джерелами зниження витрат та підвищенням продуктивності праці є :

- зниження витрат сировини, матеріалів, палива, енергії на одиницю продукції;
- зменшення розміру амортизаційних відрахувань на одиницю продукції;
- зниження витрат заробітної плати на одиницю продукції;
- зниження накладних (управлінських) витрат;
- ліквідація непродуктивних витрат.

Під факторами розуміють технічні, економічні та організаційні причини у виробничо-господарській діяльності підприємства, наслідком яких є зміна абсолютного обсягу чи рівня витрат на виробництво одиниці продукції. За допомогою економічних розрахунків визначається кількісна оцінка впливу різних факторів на зміни рівня витрат.

Під факторами зниження собівартості продукції (робіт, послуг) розуміють усю сукупність рушійних сил і причин, які визначають її рівень та динаміку.

Чинники, що впливають на собівартість продукції, поділяють на зовнішні (поза виробничі) та внутрішньовиробничі.

До поза виробничих факторів належать ті, що не залежать від якості роботи певного підприємства: ціни на матеріальні ресурси, транспортні тарифи, відрахування, податки, мита, відсотки по кредитах та ін. Підприємству слід врахувати вплив поза виробничих факторів. Хоч впливати на їх величину воно не в змозі.

Основними внутрішньовиробничими чинниками зниження собівартості продукції є такі:

1. Підвищення технічного рівня виробництва: модернізація обладнання, впровадження нової техніки та прогресивної технології, підвищення рівня механізації та автоматизації виробничих процесів, поліпшення використання та застосування нових видів сировини, матеріалів, палива та енергії, зміна технічних характеристик виробів та ін. Впровадження високопродуктивного технологічного оснащення, як правило, забезпечують ріст продуктивності праці, зниження трудомісткості, тобто витрат на оплату праці.

2. Підвищення рівня організації виробництва і праці - це в першу чергу резерви зниження собівартості за рахунок спеціалізації і вдосконалення структури основного і допоміжного виробництва, а саме:

- покращання використання робочого часу персоналу підприємства (впровадження технічно обґрунтованих норм, зменшення внутрішньо змінних простоїв і т. д.);
- покращення інтенсивного і екстенсивного використання устаткування, скорочення строків їх ремонту;
- покращення організації матеріально-технічного постачання, розвиток маркетингової системи, розширення ринків збуту тощо;
- поліпшення організації оперативного управління виробництвом, зменшення

зокрема розмірів нормативів незавершеного виробництва, впровадження електронної техніки зв'язку тощо;

— формування оптимальної структури управлінського персоналу, службовців, молодшого обслуговуючого персоналу тощо;

— також цілий ряд резервів зниження витрат, пов'язаних із забезпеченням функціонування управлінських підрозділів підприємства і адміністрації окремо (раціоналізація системи опалення, освітлення, водопостачання, обслуговування і утримання транспорту) та ін.

3. Зміна обсягів та структури продукції: відносне зменшення умовно-постійних витрат, відносна зміна амортизаційних відрахувань.

Збільшення обсягу виробництва в принципі зменшує постійні витрати, що припадають на одиницю продукції. При зміні структури продукції змінюється також і собівартість товарного випуску. Однак зміна структури, тобто питомої ваги окремих видів продукції в загальному обсязі всієї продукції пов'язана з неоднаковими темпами випуску різних її видів, з введенням нових потужностей і т.д. Саме тому зсуви в структурі (номенклатурі) виробництва можуть двояко впливати на загальний результат. По-перше, у зв'язку зі зміною (збільшенням або зменшенням) питомої ваги продукції з різним рівнем змінних витрат на одну гривню товарної продукції у базовому періоді. І по-друге, в зв'язку зі зміною питомої ваги продукції з різною величиною змінних витрат. Загальна сума впливу структурного зсуву за рахунок першого і другого виду формують загальний результат впливу зміни структури продукції на її собівартість.

4. Поліпшення використання природних ресурсів.

Впровадження нових технологій використання ресурсів, споживання аналогічних, більш дешевих, ресурсів а також їх повторне використання завдяки програмам переробки та утилізації значно знижують статі витрат на матеріали та сировину.

5. Розвиток виробництва: підготовка та освоєння виробництва.

На підприємстві перелік факторів змінюється та заповнюється з урахуванням специфіки та умов виробництва.

Суттєвим «зовнішнім фактором, що безпосередньо впливає на собівартість продукції, є зниження (або підвищення) ринкових цін на використовувані у виробництві ресурси (сировину, матеріали, паливо, енергію тощо). Це також стосується цін на всілякі тарифи, норми відрахувань у відповідні фонди тощо. Особливо необхідно виділити витрати, що пов'язані з придбанням зі сторони комплектуючих виробів. Як правило, вони надходять від сторонніх підприємств і організацій на основі договорів (кооперації і комплектації). Зміна їх цін також безпосередньо впливає на собівартість готової продукції».

Використання всіх джерел та факторів зниження витрат виробництва передбачається програмою підвищення ефективності виробництва. У ній відображаються резерви зниження собівартості. Суму економії, яка має бути одержана в результаті впровадження заходів, включають до планової собівартості.

Узагальнимо можливі резерви зниження собівартості продукції в схемі за певною класифікацією (рис. 1.1.).

Зниження собівартості продукції – це багатофакторна, комплексна задача, вона, як правило, може вирішуватись за всіма напрямками здійснення витрат на виробництво і реалізацію продукції, яка охоплює практично всю виробничу і обслуговуючу сфери діяльності підприємства: підвищення продуктивності праці, поліпшення використання основних засобів, економіка матеріальних та енергетичних витрат (за рахунок: впровадження прогресивних та безвідходних технологій, удосконалення енергоспоживання та використання нових матеріалів), скорочення витрат на обслуговування виробництва та управління (вдосконалення: виробничої структури, структури управління, методів господарювання). Важлива роль відводиться ліквідації непродуктивних витрат за рахунок: ліквідації браку, підвищення технологічної та трудової дисципліни.



Рис. 1.1. Резерви зниження собівартості

Відправною базою для досягнення мети є впровадження результатів розвитку науки, техніки, організації і управління виробництвом, і, очевидно, стан цін на ринках ресурсів.

Висновки до розділу 1

1. Кризова ситуація в тваринництві склалась під впливом багатьох чинників, серед яких можна виділити: значне подорожчання енергоносіїв; зменшення ресурсного забезпечення сільськогосподарських товаровиробників; домінуючий ріст цін на продукцію промисловості над цінами на сільськогосподарську продукцію та інші, що призвело до збитковості в тому числі і молочного скотарства. Як наслідок – відчутно зменшилось споживання молока та молочних продуктів на душу населення. Пріоритетним завданням сьогодні є пошук шляхів підвищення ефективності виробництва продукції молочного скотарства. Важлива роль у вирішенні цього завдання відводиться державі: для реалізації через державну систему дотацій та контроль за процесом ціноутворення.

2. Виробництво продукції потребує витрат матеріальних, трудових та грошових ресурсів. Сукупність всіх витрат на виробництво формує собівартість продуктів виробництва – основний якісний показник роботи кожного підприємства. В сучасних умовах важлива роль належить бухгалтерському обліку витрат на виробництво: він забезпечує даними для визначення собівартості продукції.

З переходом на національні стандарти бухгалтерського обліку, собівартість продукції обчислюється за неповними витратами, що недостатньо відображає рівень реальних витрат на виробництво. Для потреб ціноутворення, контролю та аналізу витрат в розрізі окремих видів продукції необхідно використовувати показник повної собівартості.

3. Відповідно НП(С)БО 16 “Витрати”, перелік і склад статей виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством самостійно. У Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання

собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств наведено перелік статей витрат. Ряд статей потребують уточнення.

Для обліку витрат на утримання основного молочного стада можуть бути рекомендовані такі статті:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- корми;
- роботи та послуги;
- засоби захисту тварин;
- витрати на ремонт необоротних активів;
- амортизація необоротних активів;
- інші витрати на утримання основних засобів;
- інші витрати;
- загальновиробничі витрати.

4. Для визначення собівартості конкретних видів продукції застосовується класифікація витрат за статтями калькуляції. Всі статті мають різну роль у процесі формування собівартості продукції і різну питому вагу. За статтями, які мають суттєве значення, необхідно вести постійний облік та надавати інформацію (як правило помісячну). За іншими статтями більш доцільним є періодичне калькулювання з використанням нормативів підприємства.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ МОЛОЧНОГО СКОТАРСТВА

2.1. Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства

Дослідження методики і організації обліку витрат виробництва продукції молочного скотарства проводились на матеріалах СТОВ Агрофірми «Мрія» Таращанського району Київської області.

СТОВ Агрофірма «Мрія» розташоване в с. Володимирівка Таращанського району Київської області, зареєстроване за адресою 08130, Київська область, Києво-Святошинський район, село Петропавлівська Борщагівка та діє з 31.01.2004 року. Відповідно установчих документів СТОВ Агрофірма «Мрія» здійснює наступні види діяльності:

- 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур
- 01.13 Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів
- 01.19 Вирощування інших однорічних і дворічних культур
- 01.41 Розведення великої рогатої худоби молочних порід
- 01.43 Розведення коней та інших тварин родини конячих
- 01.45 Розведення овець і кіз
- 01.46 Розведення свиней
- 01.49 Розведення інших тварин
- 01.61 Допоміжна діяльність у рослинництві
- 01.63 Післяурожайна діяльність
- 01.64 Оброблення насіння для відтворення.

Відстань від господарства до районного центру м.Тараща – 10 км, до м. Київ – 115 км, відстань до найближчої залізничної станції – 16 км. Таке розташування неподалік від баз постачання та ринків збуту позитивно впливає на організацію виробництва сільськогосподарської продукції . В господарстві є

дороги з твердим покриттям, які пов'язують між собою населенні пункти, господарський центр, сільськогосподарські угіддя.

СТОВ Агрофірма «Мрія» знаходиться в лісостеповій зоні України. Клімат господарства помірно-континентальний, м'який, з достатньою вологістю. Річна сума опадів знаходиться в межах 480 –550 мм на рік. Товщина снігового покриву 3–11 см. Зима тривала, порівняно тепла; літо – достатньо тепле і вологе. Тривалість безморозного періоду 160–165 днів. Весняні заморозки закінчуються в середньому в першій декаді квітня. Осінні заморозки починаються в жовтні.

На території господарства основними ґрунтоутворюючими породами є чорноземи та опідзолені ґрунти. Вміст гумусу до 4 %. Ґрунти господарства характеризуються слабоструктурністю і після великих дощів сильно запливають, погано пропускають вологу. Економічна оцінка землі складає 80 балів (в районі 62 бали). Ґрунтові води залягають на глибині 2-3 км в пониженнях і заплавах струмків 1.2 - 1.5м і вище.

Значні площі земель досліджуваних господарств використовуються для вирощування продукції сільськогосподарського виробництва.

Важливою та необхідною умовою для ефективного виробництва є оптимальна структура сільськогосподарських угідь.

Дані таблиці 2.1 свідчать, що найбільшу питому вагу в структурі сільськогосподарських угідь СТОВ Агрофірма «Мрія» займає рілля (99,3%).

Таблиця 2.1.

Розмір та структура сільськогосподарських угідь Агрофірми «Мрія» СТОВ за 2021-2023 рр.

Угіддя	Роки						2023 в % до 2021
	2021		2022		2023		
	га	%	га	%	га	%	
Всього с.-г. угідь із них:	2401,3	100	2401,3	100	2393,0	100	99,6
рілля	2385,4	99,3	2385,4	99,3	2377	99,3	99,8
сіножаті	11,2	0,5	11,2	0,5	11,3	0,5	100,0
пасовища	4,7	0,2	4,7	0,2	4,7	0,2	102,2

Це характеризує високу якість земельних угідь і рівень їх використання. Водночас це зумовлює необхідність відповідних агротехнічних заходів щодо запобігання вітрової і водної ерозії ґрунтів.

Частка природних кормових угідь є незначною. Сіножаті займають 0,5% площі сільськогосподарських угідь господарства, пасовища – 0,2%.

У сільському господарстві поряд із засобами виробництва і землею необхідним виробничим фактором (ресурсом), як і в інших галузях економіки, є праця. Основою збільшення виробництва сільськогосподарської продукції і підвищення матеріального добробуту населення є раціональне використання трудових ресурсів господарства. Вони є головною складовою частиною продуктивних сил сільського господарства.

Таблиця 2.2.

**Динаміка наявності та використання трудових ресурсів в
СТОВ Агрофірмі «Мрія» за 2021-2023 рр.**

Показники	Роки			2023 в % до 2021
	2021	2022	2023	
Середньорічна чисельність працівників, осіб	202	211	241	119,3
в т.ч. в тваринництві	105	110	114	108,6
в рослинництві	97	101	127	130,9
Відпрацьовано за рік 1 працівникам, люд.-год.	1846,5	1265,4	1551,9	84,01
в т. ч. в тваринництві	2438,0	1714,8	2026,3	83,1
в рослинництві	1092,8	693	1125,9	103,04
Коефіцієнт використання трудових ресурсів	1,02	0,70	0,86	-
в т. ч. в тваринництві	1,35	0,98	1,13	-
в рослинництві	0,61	0,39	0,63	-

Як свідчать дані таблиці 2.2, середньорічна чисельність працівників у СТОВ Агрофірмі «Мрія» зросла на 19,3% , в т.ч. в рослинництві на 30,9% і в твари нництві на 8,6%. Визначимо наявність та використання трудових ресурсів

СТОВ Агрофірми «Мрія» Таращанського району у Київській області (табл. 2.2). Проте кількість відпрацьованих людино-годин одним працівником зменшилась на майже 16 відсотків.

Розвиток сільського господарства значною мірою залежить від стану матеріально-технічної бази, головною ланкою якої є основні засоби, їх якісний склад і раціональне співвідношення. Економічне значення основних засобів полягає в тому, що вони є мірилом і основою розвитку продуктивних сил сільського господарства, забезпечуючи відповідний рівень і темпи збільшення виробництва продукції та підвищення продуктивності праці: їх поділяють на виробничий і невиробничий капітал.

Виробничий капітал є засоби виробництва виражені в грошовій формі. Залежно від економічного значення в процесі виробництва, характеру відтворення і способу перенесення вартості засоби поділяють на основні і оборотні (дод. Б.1 – Б.3).

Основні виробничі засоби – це основні засоби праці, які беруть участь у процесі виробництва протягом певного періоду і частинами переносять на вартість на готовий продукт.

Оборотні засоби – це предмети праці, які цілком споживаються в одному виробничому циклі, втрачають свою натурально-речову форму і повністю переносять свою вартість на готовий продукт.

Забезпеченість підприємства основними виробничими засобами характеризують такі показники :

- капіталозабезпеченість підприємства це вартість основних виробничих засобів з розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь;
- капіталоозброєність праці – середньорічна вартість основних виробничих засобів з розрахунку на 1 середньорічного працівника.

Економічну ефективність використання основних виробничих засобів характеризують такі показники:

- капіталовіддача – вартість валової продукції на 1 га основних виробничих засобів;

-капіталомісткість продукції – середньорічна вартість основних виробничих засобів в розрахунку на 1 грн. вартості валової продукції ;

- норма прибутку – відношення прибутку до вартості основних і оборотних виробничих засобів: виражається у відсотках.

Дані таблиці 2.3 свідчать, що вартість основних виробничих засобів змщується з 5494 тис. грн. в 2021 році до 5000,7 тис грн. в 2022 році та до тис. грн. в 2023 році.

Капіталозабезпеченість за аналізований період знизилась на 10%, Капіталоозброєність також знизилась на 24 відсотки. Капіталовіддача в 2021–2023 роки залишилась майже незмінною, проте в 2023 році цей показник зріс до 1,31 грн., тобто на 36 %. Капіталомісткість в 2021–2023 роках майже не змінилась , але зросла на 0,02 грн., а в 2023 році цей показник знизився до 0,76 грн. це пов'язано із зниженням вартості основних виробничих засобів .

Таблиця 2.3.

Забезпеченість СТОВ Агрофірми «Мрія» основними виробничими засобами та ефективність їх використання за 2021-2023рр.

Показники	Роки			2023 в % до 2021
	2021	2022	2023	
Вартість основних виробничих засобів, тис. грн.	5498	5000,7	4987	90,4
на 1 га с.г. угідь	2,29	2,08	2,08	90,1
на 1 середньорічного працівника	27,22	23,70	20,70	76,0
Вартість валової продукції, тис.грн.	5330	4772	6531	122,0
Прибуток, тис.грн.	1035	1355	1338	129,3
Вартість основних і оборотних засобів, тис.грн.	7010	6353	6140	87,59
Капіталовіддача, грн.	0,96	0,95	1,31	136,0
Капіталомісткість, грн.	1,03	1,05	0,76	74,0
Норма прибутку, %	14,76	21,33	21,79	-

Норма прибутку, що є показником економічної ефективності використання основних і оборотних засобів сільськогосподарського призначення у 2021 році становила 14,76, в 2022 році вона підвищилась до 21,33 %, а у 2023 році вона становила 21,79 %. Норма прибутку набуває особливого значення в умовах ринкової економіки і оптимальний рівень її для господарств має становити близько 15 %. Тому необхідне збільшення активної частини основних засобів і раціональне використання оборотних засобів, щоб забезпечити підвищення їх ефективності.

Виробництво окремих видів продукції здійснюється в окремих галузях народного господарства. Це характеризує суспільний поділ праці, який вдосконалюється і поглиблюється. Однією з форм поділу праці є спеціалізація сільськогосподарського виробництва. Вона характеризує поділ праці між окремими галузями сільського господарства.

Спеціалізація сільськогосподарського виробництва – переважний розвиток однієї або кількох галузей у виробництві товарної продукції в окремих підприємствах, районах, регіонах, областях.

Спеціалізація аграрного підприємства визначається структурою грошових надходжень від реалізації продукції. В структурі товарної продукції відображають економічне значення окремих галузей за їх часткою в грошових надходженнях

Спеціалізацію СТОВ Агрофірми «Мрія» визначимо, розглянувши структуру грошових надходжень від реалізації продукції у таблиці 2.4.

Головні галузі в структурі грошових надходжень від реалізації продукції повинні становити понад 20 відсотків.

Розглянувши структуру грошових надходжень від реалізації товарної продукції в СТОВ Агрофірмі «Мрія» можна зробити висновок, що головними галузями є виробництво молока (частка грошових надходжень становить 52,82%).

Рівень спеціалізації даного підприємства становить 52,8 відсотків.

Таблиця 2.4.

Структура грошових надходжень від реалізації сільськогосподарської продукції СТОВ Агрофірми «Мрія»

Галузі та види продукції	Роки			
	2021		2023	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Зерно	196	6,5	354	6,89
Цукрові буряки	773	25,8	246	4,79
Овочі	15	0,5	4	0,08
Інша продукція рослинництва	20	0,7	18	0,35
Разом по рослинництву	1004	33,5	623	12,12
Продукція скотарства в т. ч.:	1750	58,4	3520	68,49
молоко	1203	40,15	2709	52,82
яловичина	547	18,25	811	16,78
Продукція свинарства	240	8,0	969	18,85
Інша продукція тваринництва	2	0,07	27	0,53
Разом по тваринництву	1992	66,5	4516	87,88
Разом по господарству	2996	100	5139	100

З розвитком продуктивних сил сільського господарства процес суспільного поділу праці вдосконалюється і поглиблюється. У зв'язку з цим спеціалізація по суті своїй нескінченна, так само як і розвиток техніки.

2.2. Організація первинного обліку витрат і виходу продукції молочного скотарства

Своєчасне отримання достовірної інформації з даних бухгалтерського (фінансового) та управлінського обліку про стан виробництва є запорукою ефективного управління господарськими процесами в СТОВ Агрофірмі «Мрія».

Виконання поставлених перед обліком завдань вирішить організація чіткої системи первинного обліку.

Первинний облік здійснює реєстрацію кожної господарської операції безпосередньо в момент її здійснення, тому його організація має максимально охоплювати всі процеси і водночас бути простою і зручною в застосуванні. Достовірність первинної інформації визначає якість наступної на кожному етапі процесу обліку.

Крім облікової функції, первинний облік виконує і контрольну функцію, так як забезпечує збереженням власності і дотримання законності від початку операцій.

Первинні документи знаходяться у тісному взаємозв'язку між собою. Інформація, яка міститься в одних документах, є основою для складання інших, або доповнює їх. Наприклад, відомість руху молока складається на підставі даних журналу обліку надоїв молока, а частина даних з відомості руху молока переноситься у відомість переробки молока і молочних продуктів і так далі. Загальну схему взаємозв'язку первинних документів та реєстрів виробничого і бухгалтерського обліку наведено на рисунку 2.1.

Обсяги виробництва молока в господарстві залежать від двох факторів: кількості поголів'я корів і їх продуктивності. Вказана інформація відображається в даних бухгалтерського і зоотехнічного обліку в СТОВ Агрофірмі «Мрія».

Зоотехнічні дані містять в собі переважно кількісну інформацію, а бухгалтерські – кількісну і вартісну в тісному їх поєднанні.

Інформація про наявність поголів'я необхідна для планування заготівлі кормів, складання раціонів у розрізі вікових груп тварин, нарахування оплати праці. Рух поголів'я на фермах має постійний характер. В зв'язку з цим виникає потреба у постійних достовірних даних про наявність тварин у кожній віковій групі. Систематизація показників первинних документів з надходження і вибуття тварин у “Книзі обліку руху тварин і птиці” (ф. № ПБАСГ-12), яку ведуть бригадир чи завідуючий фермою. На підставі книги щомісяця складається “Звіт про рух тварин і птиці на фермі” (ф. № ПБАСГ-13), у якому відображається наявність тварин на початок і кінець звітного періоду, їх надходження і вибуття за видами по кожній обліковій групі у головах та живій масі.

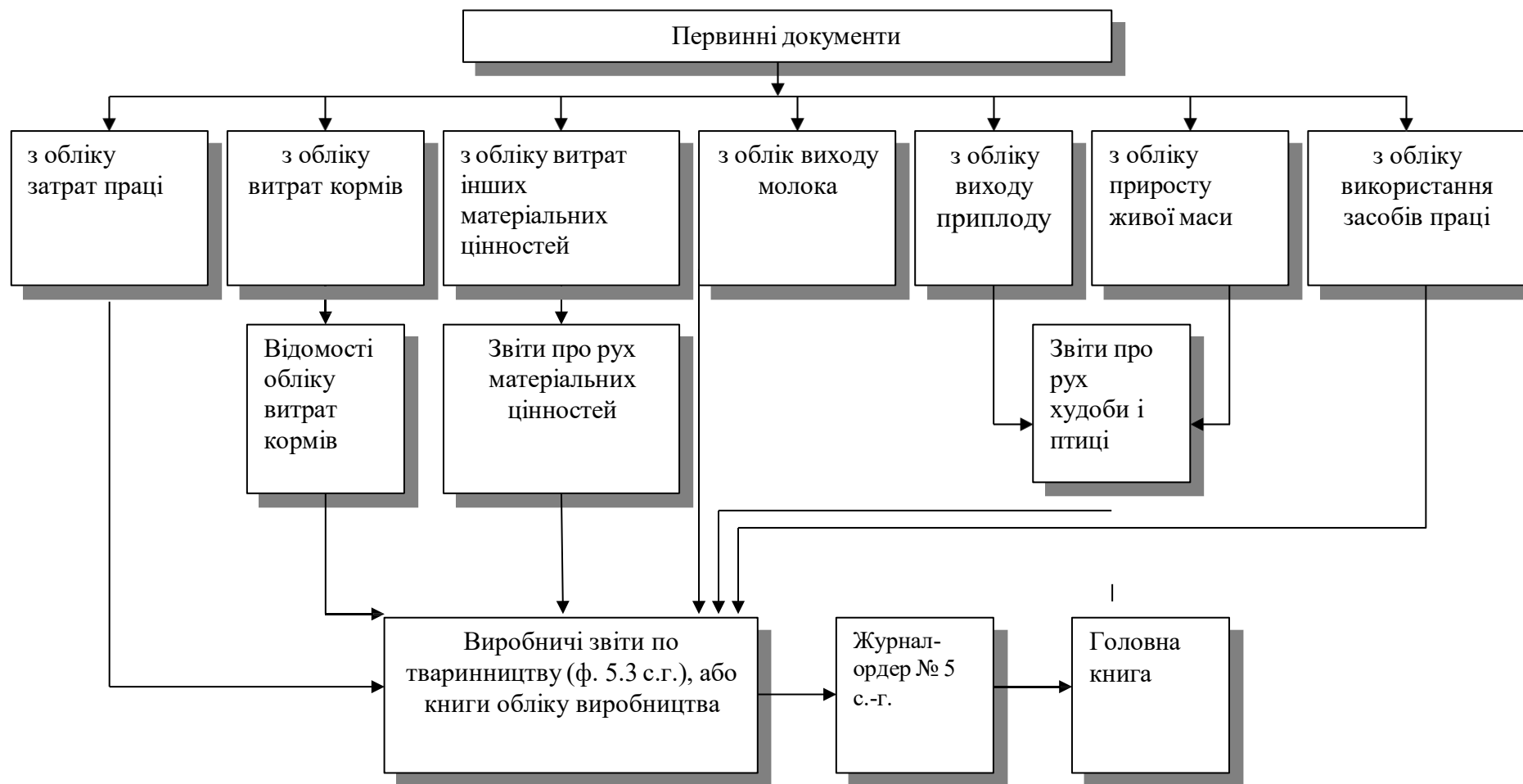


Рис. 2.1 Схема взаємозв'язку первинних документів та регістрів виробничого і бухгалтерського обліку

Збільшення поголів'я відбувається в основному за рахунок отримання приплоду, а також придбання та інших надходжень. Зменшення – за рахунок його продажу, загибелі та вимушеного забою чи іншого вибуття.

Первинні документи з обліку руху поголів'я молодняку великої рогатої худоби та дорослої худоби на відгодівлі визначені Інструкцією по обліку молодняку тварин, птиці та тварин на відгодівлі, затвердженою наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 року № 73.

Протягом 24-х годин з моменту народження телят складається Акт на оприбуткування приплоду (ф. № ПБАСГ-3). В ньому відображаються дані про корову, від якої отримано приплід, живу масу теляти, масть, стать, присвоєні інвентарний номер та кличка. У акті на оприбуткування племінного молодняку крім того наводяться дані про батька теляти. Згідно зоотехнічних правил, всім теличкам присвоюється парний номер, а бичкам – непарний. Кличка теляти повинна починатись з першої літери клички матері.

Картка містить інформацію про вік тварини, породу, предків, продуктивність протягом виробничого використання, дані зоотехнічної оцінки тварин (бонітування) та інші дані. Для обліку корів застосовують картки форми 2-мол.

В картці племінних коровів реєструються наступні дані: кличка, індивідуальний номер, марка і номер запису в Державній племінній книзі, порода, масть, вага, дата народження та надходження в господарство. Крім загальних даних картка містить також і спеціальні розділи, такі як “Молочна продуктивність”, “Оцінка молочної продуктивності за ряд лактацій”, “Продуктивність дочок корови” та інші. Якщо корова вибуває із господарства, то вказуються причину вибуття і дату.

В племінних господарствах та фермах ведеться Книга записів по вирощуванню племінного і ремонтного молодняку великої рогатої худоби. Книга ведеться за роками народження молодняку та містить такі дані по кожній голові: кличка, індивідуальний номер, дата народження, порода, стать,

масть, походження, продуктивність матері, жива вага, дата першого осіменіння, дані бонітування при переведенні в основне стадо тощо.

Оцінку молочної продуктивності корів в Україні прийнято проводити за 305 днів лактації. В ряді країн корів оцінюють по удою за календарний чи господарський рік (США, Австрія) та за 365 днів (Канада, Норвегія).

Для оцінки фактичної продуктивності корів у господарствах періодично проводяться контрольні доїння, які оформляються актами про контрольні доїння. В акті записуються дані кожного контрольного доїння та за добу в цілому по кожній корові, що перевіряється. Також проводяться проби на жирність молока та вміст у ньому білку, які знаходять відображення в журналі результатів аналізу молока і молочних продуктів.

На підставі періодичних контрольних надоїв визначають продуктивність за 305 днів лактації та за повну лактацію. Можлива оцінка продуктивності корів і за найвищим денним удоєм за лактацію.

Переведення корів з основного стада на відгодівлю, нетелей в основне стадо, вибраковку, переведення з однієї групи в іншу також оформляються спеціальними актами.

При надходженні худоби, що придбана на стороні, її оприбуткування здійснюється на основі товарно-транспортної накладної та рахунку-фактури, яку виписує господарство-постачальник. На племінних тварин до бухгалтерських документів додаються племінні свідоцтва.

Худобу, що вибракувана з основного стада, реалізують на м'ясо, або переводять на відгодівлю та нагул з подальшою реалізацією. Первинним документом при прямій реалізації тварин основного стада є товарно-транспортна накладна на відправку-прийомку тварин і птиці (ф. № ТНСГ-5), яка складається в двох примірниках. Після підписання її представником заготівельної організації, один примірник повертається в господарство. Якщо реалізується декілька тварин, то на них оформляється одна загальна товарно-транспортна накладна. До цього документу обов'язково додається

ветеринарне свідоцтво. Первинним документом при переведенні корови на відгодівлю є акт на переведення тварин з групи у групу (ф. № ПБАСГ- 9).

Облік отриманого молока має свої особливості, так як воно є продукцією, що швидко псується і його не можна передати на склад для довготривалого зберігання. Отже, функції складу в даному випадку виконує сама ферма.

Для обліку надходження молока використовується Відомість обліку надою молока за формою № ПТ-1. Відомість заповнюється завідуючим фермою кожного дня за даними фактичного надою.

Дані з журналу переносяться (обліковцем ферми чи бухгалтерією) у Відомість руху молока (форма № ПТ- 2).

Якість отриманого молока визначається за такими показниками як вміст жиру, кислотність, чистота та бактеріальна забрудненість. Показник вмісту жиру в молоці необхідний для перерахунку молока в однопроцентне та по базисній жирності, яка встановлена в Україні в розмірі 3,4%.

Кислотність та бактеріальна забрудненість визначають сорт молока.

Основними чинниками, що мають вплив на величину виручки від реалізації молока є жирність та сортність, оскільки перший фактор впливає на обсяг, а другий на ціну реалізації.

Реалізація молока в господарстві відбувається за кількома каналами: молокопереробним підприємствам; іншим заготівельним організаціям; населенню.

При реалізації молока молокопереробним підприємствам та іншим заготівельним організаціям оформляється товарно-транспортна накладна. Вона містить дані про кількість молока, вміст жиру, показники кислотності, сортності, температури та інші. Один примірник накладної залишається на пункті прийому молока, а інший за підписами представника покупця та лаборанта передається представнику господарства. Цією особою, як правило, є водій, який передає накладну в бухгалтерію.

Товарно-транспортна накладна на молоко є первинним документом, що підтверджує відвантаження молока, його кількість та якість. Крім того, по цій же накладній господарство отримує від молокозаводу відвійки, які використовуються для випоювання молодняку.

Відпуск молока з ферми для реалізації через власну торгівельну мережу господарства здійснюють на підставі накладних чи лімітно-забірних відомостей.

Кожен місяць при підведенні підсумків, дані журналу обліку надою молока, товарно-транспортних накладних, лімітно-забірних та інших відомостей, внутрішньогосподарських накладних звіряються з Відомістю руху молока (форма № ПТ- 2). Ця форма фіксує всі стадії надходження та відпуску молока з ферми і є узагальнюючим реєстром для вищевказаних первинних документів. Щодня у відомості виводиться залишок молока на кінець робочого дня.

В господарствах, які займаються переробкою молока, ведеться Відомість переробки молока і молочних продуктів за формою № ПТ- 4. В ній наводяться дані про надій молока за місяць у кілограмах і жиро-одинацях та використання молока на виготовлення молочних продуктів.

На прийняте молоко молокозавод видає прийомну квитанцію на закупку молока та молочних продуктів. У квитанції вказується сорт, маса нетто, жиро-одинаці, базова кількість, ціна та загальна сума. Тут же вказується сума надбавки за охолодження.

На молочну продуктивність корів найбільший вплив має достатнє забезпечення кормами, збалансованими за поживністю.

Облік наявності кормів здійснюється у книзі складського обліку запасів форми № ВЗСГ-10, яка ведеться у розрізі матеріально відповідальних осіб. Облік витрат кормів здійснюється у журналі форми № ЖН-2. Корми, що згодні тваринам списуються на підставі відомості витрат кормів форми № ВЗСГ- 9.

Кожного місяця у СТОВ Агрофірма «Мрія» обчислюють витрати кормів у фізичних одиницях і кормових одиницях, розраховують середнє поголів'я худоби та кількість кормо-днів і виводять залишки кормів на кінець місяця. Ця інформація разом з іншою знаходить своє відображення у формі № ПБАСГ-13 “Звіт про рух тварин і птиці на фермі”, яка складається щомісяця та в цілому за рік.

Витрати на оплату праці є одним з основних елементів витрат виробництва. Оплата праці тваринникам нараховується, як правило, за отриману продукцію. При цьому важливим показником є якість продукції. В молочному скотарстві, де основною продукцією є молоко, таким показником прийнято жирність. Від вмісту жиру в молоці в кінцевому результаті буде залежати обсяг виробленого молока в перерахунку на базисну жирність.

У тваринництві СТОВ Агрофірма «Мрія» застосовується відрядна система оплати праці, яка базується на нормах виробітку і відрядних розцінках.

Первинний облік робочого часу здійснюється у таблиці обліку робочого часу за формою № ПСГ-1, де відмічаються кількість явок і неявок на роботу.

Для обліку заробітної плати тваринників використовується розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва (сільгоспоблік, форма № 69). У цій формі наводяться дані про кількість отриманої продукції та обсяг виконаних робіт, вказується вид оплати та розцінки. Для працівників, що зайняті обслуговуванням основного молочного стада така інформація береться із журналів обліку надою молока, актів на оприбуткування приплоду та інших первинних документів.

Дані первинних документів про витрати та вихід продукції в тваринництві узагальнюються у Виробничому звіті (ф. 5.с.-г.), який складається за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані Виробничих звітів за кредитом аналітичних рахунків переносяться у Зведену відомість до журналу-ордеру № 5А с.-г.

Підсумки Зведеної відомості з деталізацією за синтетичними рахунками знаходять своє відображення у Журналі-ордері № 5А с.-г. та переносяться з Журналу-ордеру до Головної книги.

Розглянувши основні форми первинних документів, можна прийти до висновку, що деякі з них не відповідають сучасним вимогам документування операцій. Це пов'язано з тим, що основна частина первинних документів з обліку молока і молочної продукції складалася ще в минулому столітті.

Відповідно до технічних вимог Державного стандарту України ДСТУ 3662-96 “Молоко коров'яче незбиране” (п.3.4) до показників якості молока входить також ступінь чистоти за еталоном, група та масова частка сухих речовин (%). Крім того передбачено, що показник густини молока (п. 3.6) повинен складати не менше 1027 кг/м^3 за температури 20 C° . В зв'язку з цим пропонуємо у Відомості обліку надою молока (ф.№ ПТ-1) додати графи: “Густина, кг/м^3 ”; “Ступінь чистоти (група)” та “Вміст білку”. Графу “Ступінь чистоти” необхідно ввести, оскільки від цього залежить ще один показник якості, який впливає на сортність молока – загальна бактеріальна забрудненість. На визначення ступеню чистоти та густини молока витрати праці є незначними.

Введення пропонованих додаткових граф дозволить здійснювати співставлення даних сільськогосподарського та переробного підприємств з якості молока, виявляти причини відхилень від якості та здійснювати належне управління нею, що сприятиме збільшенню грошових надходжень від реалізації молока.

При встановленні розцінок з оплати праці доярок та майстрів машинного доїння, необхідно враховувати показник ступені чистоти молока.

З метою визначення кількості молока за базисною жирністю (для цілей нарахування зарплати, визначення обсягів продажу, врахування продуктивності корів), його переводять в однопроцентне, але існуючими формами первинного обліку такий перерахунок не передбачений. Для усунення цього недоліку вважаємо необхідним ввести у Відомість обліку

надою молока графу “Кількість жиросодержачів”. Первинними документами з обліку молока на фермі СТОВ Агрофірма «Мрія» не передбачено визначення жиросодержачу, тобто ведення обліку та руху молочного жиру щоденно. З метою контролю за витратами молочного жиру рекомендуємо замість Відомості руху молока (ф.№ ПТ-2) ввести форму “Відомість руху молока і молочного жиру”, де в кожній графі після витрат молока ввести графу жиросодержачів. Кількість жиросодержачів, яка надійшла, переноситься з Відомості обліку надоїв молока (ф.№ ПТ-1).

Однією з причин перевитрат кормів на годівлю тварин є те, що в СТОВ Агрофірма «Мрія» при визначенні поживності кормів не враховується їх якість. Вміст кормових одиниць та перетравного протеїну обчислюють по довідниках, де ці показники відображені в середньому, без коригування на якість кормів. В зв'язку з цим рекомендуємо у Відомості витрат кормів (ф. № ВЗСГ- 9) додатково ввести рядки: якість корму (клас), кількість кормових одиниць в 1 кг корму, вміст перетравного протеїну в 1 кг корму. Оцінку поживності кормів відображати за результатами лабораторних аналізів.

У зв'язку з удосконаленням форми № ВЗСГ- 9 у обліку можна буде накопичувати інформацію про витрати корму у кормових одиницях та перетравному протеїні. Ця інформація є необхідною для удосконалення раціонів годівлі, тому що нестача протеїну суттєво впливає на витрату кормів на одиницю продукції тваринництва.

2.3. Методичні засади обліку витрат і виходу продукції молочного скотарства

Об'єктами обліку витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами в СТОВ Агрофірмі «Мрія». В кінці року ці витрати розподіляють між групами тварин пропорційно до планово-нормативних показників.

Для обліку витрат і виходу продукції основного виробництва в молочному скотарстві використовують рахунок 23 «Виробництво»,

субрахунок 232 “Тваринництво”. Рахунок балансовий, активний, операційний, калькуляційний. По дебету облічують збирання витрат, а по кредиту вироблену продукцію.

Основною метою обліку виробництва продукції молочного скотарства в СТОВ Агрофірмі «Мрія» є своєчасне, повне, вірогідне відображення фактичного розміру і складу витрат та контроль за використанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції в натуральних та грошових вимірниках.

Згідно з НП(С)Б016 "Витрати" витратами визнаються:

- Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.
- Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
- Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.
- Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Випуск готової продукції, яка призначена для реалізації, і одержання прибутку є головною метою виробничої діяльності підприємства. В процесі виробництва формуються витрати на виробництво продукції і її виробнича собівартість,

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прями матеріальні витрати;
- прями витрати на оплату праці;
- інші прями витрати;
- загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт послуг) установлюються підприємством.

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прями та непрямі.

Прямими називаються ті витрати, які безпосередньо можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат і включені до собівартості продукції (робіт, послуг).

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції або є її необхідним компонентом, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат,

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт, або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат,

Іншими словами, до прямих витрат на оплату праці належать: основна заробітна плата основного виробничого персоналу підприємства, нарахована робітникам та службовцям за тарифними ставками, відрядними розцінками, посадовими окладами, включаючи індексацію заробітної плати, а також витрати на оплату праці позаштатних працівників, які виконують роботи, пов'язані з виробництвом продукції; вартість продукції, що видається у вигляді натуральної оплати працівникам, зайнятим у сільськогосподарському виробництві; надбавки і доплати до тарифних ставок та окладів, у тому числі за роботу в нічний час, за суміщення професій, розширення зон обслуговування; вартість харчування, продуктів, що відповідно до чинного законодавства безкоштовно надаються працівникам підприємств окремих

галузей; оплата щорічних відпусток та інша додаткова оплата; одноразові винагороди за вислугу років; оплата праці позаштатних працівників за виконання робіт згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду, за умови, що розрахунки з робітниками за виконану роботу проводить безпосередньо підприємство.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

При групуванні витрат під об'єктом обліку витрат слід розуміти продукцію роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Непрямі витрати - це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. Такі витрати відносяться до вирощування багатьох культур, кількох груп тварин, виконання різних робіт. Для включення до собівартості ці витрати необхідно попередньо розподілити між об'єктами обліку. Тому на практиці їх часто називають тими, що розподіляються, а згідно з НП(С)БО 16 "Витрати" - загальновиробничими витратами.

Подальша деталізація витрат в обліку здійснюється в розрізі статей калькулювання собівартості. В сільському господарстві застосовують достатньо широкую номенклатуру статей (табл. 2.5).

В СТОВ Агрофірма «Мрія» витрати в тваринництві облічують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; корми; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

На статті «Витрати на оплату праці» відображають основну і додаткову оплату праці працівників тваринництва, зайнятих безпосередньо на обслуговуванні певного виду або групи тварин: доярок, скотарів, бригадирів, підмінних робітників, телятниць, свинарок, чабанів, пташниць тощо

Номенклатура статей витрат в галузях виробництва продукції тваринництва

Статті витрат	В тваринництві
Витрати на оплату праці	+
Відрахування на соціальні заходи	+
Корми	+
Засоби захисту тварин	+
Сировина і матеріали (без зворотних відходів)	
Робота та послуги	+
Витрати на утримання основних засобів	+
<i>У тому числі:</i>	
Паливо і мастильні матеріали	+
Амортизація основних засобів	+
Інші витрати	+
Витрати на управління і обслуговування виробництва	+

. До цієї етапі включають оплату праці за тарифними ставками, доплати і премії за якість продукції, підвищення продуктивності тварин, збереження поголів'я, обслуговування тварин, хворих на бруцельоз, надбавки за звання «Майстер тваринництва» та інші виплати згідно з діючим положенням про оплату праці. На суму нарахованої основної і додаткової оплати праці працівників тваринництва дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 66 (81).

На статті «Відрахування» обліковували внески на державне соціальне страхування і до Пенсійного фонду в установленому розмірі від суми нарахованої оплати праці працівників тваринництва.

Трансформація кількох видів відрахувань з 2010 року в єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування згідно із Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464- VI та виданою на його підставі «Інструкцією про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», яка була затверджена постановою правління Пенсійного фонду України від 27 вересня 2010 року №

21-5 і зареєстрована в Міністерстві Юстиції України 27 жовтня 2010 року № 994/18289.

Відповідно до Закону України від 24.12.2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» у 2016 році єдиний внесок для платників, зазначених у статті 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі за текстом - Закон), встановлюється у розмірі 22 відсотки до визначеної статтею 7 Закону бази нарахування єдиного внеску.

У разі якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки єдиного внеску.

Законом України від 24.12.2015 р. № 909-VIII внесено зміни до статей 4, 7, 8 Закону « Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI відповідно до яких з 01 січня 2016 року скасовано утримання ЄСВ з доходів фізичних осіб, тобто ані 3,6%, ані 2% з заробітної плати відтепер не утримується.

В зв'язку з цим з 1 січня 2016 року незалежно від суми нарахованої заробітної плати застосовується єдина ставка ПДФО, розмір якої становить 18%.

Крім того військовий збір залишався без змін та протягом 2016 року повинен утримуватися в розмірі 1,5% від нарахованої заробітної плати за усіма видами нарахувань, а з жовтня 2024 року був збільшений до 5%.

Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65 (82).

За статтею «Засоби захисту тварин» обліковують вартість використаних біопрепаратів, медикаментів та дезінфікуючих засобів, придбаних за рахунок коштів підприємства, а також витрати, пов'язані з їх використанням у тваринництві. На цей елемент не відносять вартість біопрепаратів,

медикаментів, дезінфікуючих засобів, придбаних за рахунок асигнувань з бюджету на ці цілі. На вартість використаних біопрепаратів, медикаментів і дезінфікуючих засобів у тваринництві дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 20 (80).

На статті «Корми» відображають витрати на корми власного виробництва і куповані, використані на годівлю худоби, птиці й інших тварин.

Витрати, пов'язані з доставкою кормів з місць їх попереднього зберігання (сховищ, буртів, стогів тощо) до місць постійного зберігання (склади відділків, ферм, бригад) відносять на вартість відповідних кормів як витрати на доставку кормів на склад.

Витрати на доставку кормів з місця постійного зберігання на ферму для годівлі тварин відносять на певний вид (групу) тварин за відповідними статьями (витрати на оплату праці, робіт і послуг тощо). Витрати, пов'язані з приготуванням кормів на кормокухнях, обліковують на окремому аналітичному рахунку субрахунка 232 «Тваринництво» і щомісяця списують на статтю «Корми» по відповідних групах тварин, розподіляючи пропорційно до фізичної маси кормів, приготовлених на кормокухні. На вартість кормів, витрачених для годівлі відповідних видів і груп тварин, дебетують субрахунок 232 і кредитують субрахунок 20(80).

На статті «Роботи і послуги» відображають вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами для виробничих потреб тваринництва, а також сторонніми організаціями і підприємствами. Тут же облічують вартість використаної енергії виробленої електростанціями, змонтованими з доільними, стригальними пристроями, а також витрати на обігрівання приміщень місцевими котельними, не з'єднаними із центральною котельнею. На цей же елемент відносять вартість енергії, одержаної від інших підприємств для галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунки 23,63,68 (84).

На статті «Витрати на утримання основних засобів» записують нараховані амортизаційні відрахування по основних засобах тваринництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 13 (83). Тут же відображають

вартість палива і запчастин, використаних для машин і устаткування в тваринництві, конкретно по кожному виду або групі тварин, а також витрати на будматеріали, використані на ремонт будівель і споруд у галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 20 (80),

На статтю «Інші витрати» відносять страхові платежі по майновому страхуванню. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65 (84). До цієї ж статті включають частину вартості літніх таборів для тварин, дебетуючи субрахунок 232 і кредитуючи рахунок 39.

На статті «Витрати на організацію виробництва й управління» відображають частку загальновиробничих витрат тваринництва, віднесених на цей вид або групу худоби і птиці в порядку їх розподілу. Дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 91.

На елементі «Втрати від загибелі тварин» відображають (тільки в обліку) втрати від загибелі молодняка тварин і тварин на відгодівлі, птиці, бджолосімей, кролів та інших тварин, за винятком тих випадків, коли збитки сталися через стихійне лихо або підлягають стягненню з винуватців. На вартість загиблих тварин, списаних за рахунок господарства, дебетують рахунок 232 і кредитують рахунок 21.

По кредиту субрахунка 232 "Тваринництво" відображається за плановою собівартістю вихід продукції тваринництва в кореспонденції з дебетом рахунків:

21 "Поточні біологічні активи" - на вартість оприбуткованого приплоду і приросту;

231 "Рослинництво" - на вартість внесеного в ґрунт гною як добрива;

27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" - на вартість оприбуткованої продукції тваринництва.

В кінці року в СТОВ Агрофірма «Мрія» за встановленою методикою визначають фактичну собівартість продукції тваринництва і планову собівартість коригують до фактичного рівня.

Суму коригування списують з кредиту субрахунка 232 „Тваринництво” в дебет рахунків: 21,23,27,90 залежно від напрямку використання продукції тваринництва.

Облік інших витрат ведуть переважно на основі рахунків відповідних організацій, установ і підприємств, довідок бухгалтерії та звітів про рух матеріальних цінностей. Систематизацію даних здійснюють переважно у різних відомостях, звідки їх переносять до аналітичного обліку.

Розподіл витрат на управління та обслуговування виробництва проводять на підставі відповідних розрахунків, які оформляються довідками бухгалтерії.

Прямі виробничі витрати в СТОВ Агрофірма «Мрія» обліковуються безпосередньо на рахунку 23 “Виробництво”.

Непрямі витрати обліковуються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", В кінці звітної періоду рахунок 91 закривається шляхом списання розподілених між видами продукції загальновиробничих витрат в дебет рахунка 23 “Виробництво”.

Таким чином, підприємство обліковує вироблену продукцію за скороченою (неповною) собівартістю. Порядок обліку готової продукції за скороченою (без частки загальногосподарських і комерційних витрат) собівартістю і віднесення умовно-постійних (адміністративних) витрат прямо на рахунок 79 "Фінансові результати", відомі в країнах з розвинутою економікою, як облік за методом директ-костингу.

За цією методикою в тих випадках, коли необхідно визначити собівартість конкретного виду продукції включають і долю загальногосподарських та комерційних витрат виходячи з діючої на підприємстві ставок їх розподілу, тобто до повної фактичної собівартості.

Загальногосподарські витрати, які зв'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства в цілому, обліковуються на рахунку 92 "Адміністративні витрати". Витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції, рекламою, доставкою продукції споживачам та інші витрати підприємства з реалізації обліковуються на рахунку 93 "Витрати на збут".

Для оформлення витрат та виходу продукції тваринництва в СТОВ Агрофірма «Мрія» як і в інших підприємствах використовуються первинні документи.

Деякі з них є загальними для обліку всіх видів основного виробництва (рахунки-фактури, дорожні листи вантажного автомобіля, накладні, лімітно-заборні картки, облікові листи праці й виконаних робіт, розрахунок амортизаційних відрахувань та ін.). Поряд з ними застосовується ряд специфічних документів, притаманних тільки тваринництву.

Оплату праці нараховують, виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі Розрахунку оплати праці працівникам тваринництва, Табеля обліку робочого часу та документів про вихід продукції.

Видачу кормів проводять на підставі Відомості витрати кормів, яка водночас є документом на списання витрачених кормів з підзвіту завідувача ферми. Відомість виписують на кожного працівника, за яким закріплено тварин, на початку кожного місяця в двох примірниках. Ліміт видачі кормів визначають за раціонами годівлі, які складає зоотехнік. Оформлені належним чином відомості є підставою для включення вартості кормів до витрат виробництва. Наприкінці місяця на підставі відомостей роблять записи до Журналу обліку витрати кормів по кожному виду і групи тварин. Дані журналу використовуються для оперативного контролю за рівнем витрат кормів на організацію продукції.

Для оприбуткування продукції тваринництва застосовують такі первинні документи: Відомість обліку надою молока; Відомість руху молока; Щоденник надходження сільськогосподарської продукції, Акт на оприбуткування приплоду тварин; Відомість зважування тварин; Розрахунок визначення приросту та ін. їх складають безпосередньо на тваринницьких фермах на момент одержання продукції чи в строки, передбачені графіком документообороту.

Висновки до розділу 2

1. Ефективне управління господарськими процесами неможливе без отримання своєчасної і достовірної інформації, яка базується на даних бухгалтерського обліку.

Для кожного підприємства важливе значення має чітко налагоджена система первинного обліку. Оскільки первинний облік реєструє господарські операції безпосередньо у момент їх здійснення, то його організація повинна бути простою в застосуванні і одночасно містити всю необхідну інформацію.

Більшість первинних документів з обліку продукції основного молочного стада введена дуже давно, тому частина з них не повністю відповідає сучасним вимогам. Існуючими формами первинного обліку молока не передбачено визначення жиробалансу. З метою контролю за витратами молочного жиру пропонуємо замість Відомості руху молока (ф.№ ПТ-2) ввести Відомість руху молока і молочного жиру.

В досліджуваному господарстві при визначенні поживності кормів не враховується їх якість. В зв'язку з цим рекомендуємо у Відомість витрати кормів ввести такі рядки: якість корму (клас), кількість кормових одиниць в 1 кг корму та вміст перетравного протеїну в 1 кг корму.

2. В обліку виробництва продукції основного молочного стада об'єктивно існує ряд проблем, які потребують вирішення. Однією з них є оцінка молодняку при переведенні в основне стадо. Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку це питання не врегульоване. На нашу думку, при переведенні в основне стадо молодняк слід оцінювати за чистою реалізаційною вартістю. Це дасть змогу більш реально відображати вартість як самого основного стада, так і фінансові результати від дорощування і відгодівлі худоби.

3. Дискусійним питанням залишається доцільність відображення в синтетичному обліку приросту живої маси корів основного стада. Діючим Планом рахунків та іншими нормативними документами цього не передбачено. Зважаючи на те, що вага корів досить часто коливається,

особливо в сухостійний період та після отелення, вважаємо, що постійне відображення приросту живої маси корів у бухгалтерському обліку є недоцільним. Це слід враховувати лише при вибутті тварин із складу основного стада.

4. Основне молочне стадо відноситься до активів, що обліковуються в складі основних засобів. В зв'язку з цим необхідно визначитися з питанням необхідності нарахування амортизації на продуктивну худобу. На підставі досліджень даних сільськогосподарських підприємств та аналізу нормативних документів вважаємо, що у товарних господарствах нарахування амортизації на корів основного молочного стада є недоцільним. На племінну худобу рекомендуємо нараховувати амортизацію за прямолінійним методом, який є найбільш об'єктивним стосовно даного об'єкту та простим у застосуванні.

5. Побічною продукцією скотарства є гній. Згідно Плану рахунків, облік гною ведеться на рахунку 208, що є прийнятним, якщо гній використовується без подальшої переробки, але доцільніше використовувати рахунок 27, тому що гній у сучасних умовах є товаром. При використанні гною для виробництва органічних добрив, його слід оприбутковувати на рахунку 25 "Напівфабрикати".

У відповідності до Методичних рекомендацій № 132, гній оцінюється за нормативно-розрахунковими витратами, що включають вартість підстилки та витрати на його прибирання. Така оцінка на сьогодні є найбільш досконалою при утриманні худоби на підстилці. При утриманні худоби без підстилки найдоцільнішою буде оцінка гною за фактичною собівартістю.

6. Дослідивши різні методи оцінки приплоду, ми вважаємо, що в сучасних умовах найбільш реальною є його оцінка за собівартістю 60 кормоднів. Проте, зважаючи, що на цей метод впливає ряд факторів, таких як собівартість кормодня, кількість спожитих кормів, структура годівлі та інші, пропонуємо оцінку приплоду здійснювати за ринковою вартістю.

7. Для управління собівартістю та цінами необхідно розраховувати повну собівартість продукції. Для її розрахунку доцільно застосовувати

багатографні картки, а саме “Виконання плану по витратах на утримання молочного стада корів” та розрахунок “Вплив окремих факторів на собівартість виробництва молока”. Так як названі форми передбачають обчислення виробничої собівартості, то для обчислення повної собівартості необхідно до виробничої собівартості додати адміністративні витрати (рахунок 92), витрати на збут (рахунок 93), частину інших операційних та фінансових витрат (рахунки 94 та 95).

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ МОЛОЧНОГО СКОТАРСТВА

3.1. Організація контролю витрат і виходу продукції молочного скотарства

В сучасних умовах підприємництва доцільно поєднувати систему обліку і контрольні процедури. Система обліку забезпечує фіксацію господарських процесів і явищ, які стосувались використання господарських засобів та джерел їх утворення, що необхідно постійно контролювати. Тому контроль має спрямуватись на процес виробництва і вихід продукції підприємств.

Успішна боротьба за зниження витрат виробництва продукції молочного скотарства в СТОВ Агрофірма «Мрія» може бути забезпечена тільки за умови, якщо в досліджуваному господарстві правильно організовані і добре налагоджені облік і контроль за виконанням плану витрат на виробництво. В досліджуваному господарстві відсутній як такий внутрішній аудит, а присутній внутрішньогосподарський контроль і, час від часу, зовнішній аудит.

Необхідно, щоб внутрішній аудит здійснював в досліджуваному господарстві спеціальний самостійний орган всередині підприємства, керівник якого підкорявся б безпосередньо керівнику господарства. На даний час ця функція покладена на головного бухгалтера досліджуваного підприємства, проте це не правильно. Доцільно ввести для цієї мети в штатний розклад хоча б одну одиницю внутрішнього аудитора, який би підпорядковувався безпосередньо керівнику господарства. Своїми діями аудитори покликані активно сприяти збільшенню грошових накопичень, раціонального і економного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів і т.д.

До найважливіших завдань контролю досліджуваної галузі відносяться: перевірка обґрунтованості формування витрат виробництва за елементами витрат і калькуляційних статтях бухгалтерського обліку та звітності,

виявлення резервів зниження собівартості і матеріаломісткості продукції молочного скотарства. Зниження собівартості та підвищення на цій основі рентабельності виробництва продукції молочного скотарства вимагає належної організації обліку витрат на виробництво та дотримання позитивної методики калькулювання собівартості досліджуваної продукції.

Важливість перевірки правильності віднесення витрат на виробництво пояснюється тим, що собівартість продукції є одним з оціночних показників, які визначають якість роботи господарства. Розмір собівартості продукції впливає на формування прибутку і рентабельність всієї діяльності будь-якого підприємства.

Перш за все внутрішній контролер повинен перевірити, як виконуються з обліку витрат положення прийнятої облікової політики. В його обов'язки також входить ознайомлення з організаційними і технологічними особливостями досліджуваного господарства, використовуваними ресурсами і т.п.

При перевірці достовірності показників обліку витрат, контролер повинен виконати спеціальні аналітичні процедури з використанням різних методів аналізу для виявлення закономірностей і кількісних взаємозв'язків між основними чинниками виробництва та визначення кількісного значення окремих факторів у формуванні собівартості продукції молочного скотарства.

При розрахунку податків витрати коригуються з урахуванням затверджених норм і нормативів. Отже, аудитор повинен вирішувати двоєдине завдання: аналіз витрат, включених у собівартість, і коректування їх для цілей оподаткування.

Крім цього, контролер в ході аналізу техніко-економічних факторів повинен намагатися виявити суттєві відхилення результатів аналізу від нормативних показників, значні перевитрати або недовикористання ресурсів, що одночасно дозволить судити про рівень ефективності системи внутрішньогосподарського контролю за виробничими процесами в молочному скотарстві.

Облік витрат в молочному скотарстві здійснюється на основі первинних документів, тому особлива увага повинна бути звернена на своєчасність складання первинних документів, правильність їх оформлення, зберігання і здавання в архів. Зокрема, перевіряючи правильність оформлення первинних документів слід встановити, чи містять вони такі обов'язкові реквізити, як найменування господарства, дату складання цього документа, зміст господарської операції і її вимірники, посади та підписи осіб, відповідальних за здійснення операції. Тому необхідно вибірково перевіряти якість первинної документації з точки зору законності та достовірності відображення у первинному обліку господарських операцій. Первинні документи, що пройшли повну обробку в бухгалтерії (через бухгалтерську кореспонденцію відображені в регістрах і балансі), повинні мати позначки, що виключають можливість їх повторного використання. Відмітка повинна бути від руки або штампом, а її зразок і порядок застосування повинен бути обумовлений в обліковій політиці.

При перевірці обліку витрат слід встановити: правильність визначення в аналітичному обліку об'єктів обліку, а також правильність побудови калькуляційних статей витрат. Контролеру необхідно перевірити: чи ведуть у всіх випадках облік витрат на оплату праці на основі обсягу виконаних робіт, виробництва продукції в облікових і дорожніх листах, на особових рахунках; чи завжди витрати на оплату праці, включені у витрати виробництва продукції відповідають даним первинних документів або зведених регістрів; чи підтверджується включення натуральної оплати праці у витрати виробництв продукції (робіт, послуг) спеціальним розрахунком; чи враховуються і чи відносяться відрахування на соціальні потреби на відповідні об'єкти обліку пропорційно до витрат на оплату праці (необхідно відображати у журналі-ордері № 5-АПК, Головній книзі).

Особливо ретельній перевірці повинні бути піддані документи, що підтверджують витрати кормів, засобів захисту тварин, хімічних і біологічних добавок та ін Витрата цих матеріальних цінностей повинна бути перевірена як

у вартісному, так і в натуральному вираженні з метою встановлення дотримання норм витрати кормів у розрахунку на одиницю продукції молочного скотарства чи на одну умовну голову.

Вивченню повинні підлягати також результати проведених у господарстві інвентаризацій продуктивної худоби, їх продуктивності з тим, щоб їх фактична кількість порівняти з даними виробничого обліку і з'ясувати: чи немає приписок в обсягах виробництва; чи не є ці приписки результатом необгрунтованого списання ТМЦ, віднесення необгрунтовано нарахованої оплати праці та ін на витрати виробництва продукції; чи немає штучного зниження поголів'я худоби, і чи не є це результатом приховування частини випущеної продукції молочного скотарства.

У структурі собівартості продукції молочного скотарства найбільшу питому вагу займають витрати на корми (дод. В.1). Своєчасна перевірка ефективності використання кормів дозволить оперативно вживати заходів по ліквідації недоліків у виробництві та оптимізувати структуру кормових раціонів з таким розрахунком, щоб значно підвищити ступінь продуктивного використання кормів, а результати витрачених кормів в молочному скотарстві були б прибутковими.

В ході контролю необхідно також встановити: правильність нарахування амортизації за основними засобами і віднесення цієї суми на відповідні об'єкти обліку витрат, правильність обліку та фінансування витрат на ремонт основних засобів та інших витрат на їх утримання.

До загальновиробничих витрат належать: витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні потреби працівників контролю управління в підрозділах, амортизаційні відрахування, витрати на ремонт основних засобів загальновиробничого призначення та ін

Загальногосподарські витрати розподіляються між різними галузями виробництва та об'єктами обчислення собівартості продукції пропорційно загальній сумі витрат, крім вартості кормів та сировини, матеріалів у підсобних промислових виробництвах.

Шляхом перерахунку вибірково слід перевірити правильність обчислення собівартості основної, супутньої та побічної продукції.

Розподіл витрат між молоком і приплодом (видами суміжної продукції) в молочному скотарстві у точці їх роз'єднання в різні періоди здійснювався з використанням таких методів:

- за коефіцієнтами, рекомендованими галузевими міністерствами (всі види продукції перераховуються в умовну за встановленим співвідношенням);
- за попередньо встановленим відсотковим співвідношенням витрат на окремі види продукції;
- пропорційно вартості продукції за цінами реалізації;
- пропорційно вартості продукції за нормативною собівартістю;
- пропорційно вмісту в продукції корисних речовин і т. ін. Після розподілу витрат між об'єктами калькуляції собівартість одиниці продукції визначають діленням загальної суми витрат на кількість виготовленої продукції у натуральних вимірниках.

У молочному скотарстві собівартість 1 ц молока і 1 голови приплоду визначається витратами на утримання молочних корів і биків-виробників за винятком витрат, віднесених на інші види продукції: гній і шерсть ліньку. Після виключення із загальної суми витрат вартості вищеназваної продукції, решта витрат розподіляють між молоком і приплодом: в молочному скотарстві розраховується собівартість 1 ц молока і 1 голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховується на даний час за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

Собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання основногостада корів на кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості одного центнера молока загальна сума витрат на утримання корів (без вартості приплоду і побічної продукції) ділиться на кількість центнерів отриманого молока.

Після складання розрахунку фактичної собівартості сільськогосподарської продукції визначають різницю між фактичною і плановою собівартістю продукції. Різницю списують з Кт 23 / 2 «Дійне стадо» на рахунки 23, 21, 27, 90 в залежності від напрямку використання продукції.

Останнім етапом перевірки витрат повинні стати перевірки правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво, виходу продукції, оприбуткування зворотних відходів, списання калькуляційних різниць та перевірка відповідності записів аналітичного обліку у виробничих звітах із записами в використовуваному в досліджуваних господарствах журналі-ордері №5 А с.-г., Головній книзі і даними звітності.

Перевірка та аналіз собівартості та порівняння її з нормативною, виходу продукції і прибутку в досліджуваних господарствах, розробка обґрунтованих рекомендацій з цього питання – необхідна і перспективна ділянка роботи аудиторів. За результатами перевірки аудитор робить обґрунтовані висновки: в його компетенцію входить можливість рекомендувати впровадження більш прогресивних методів обліку, намітити пропозиції щодо використання виявлених резервів з метою зміцнення фінансової стійкості підприємства та підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва.

3.2. Контроль синтетичного і аналітичного обліку процесу виробництва продукції молочного скотарства

Необхідність перевірки правильності постановки обліку витрат та виходу продукції молочного скотарства обумовлена допущенням порушень у вигляді несвоєчасності записів у бухгалтерські регістри (запущеність обліку), записів не в належні регістри (заплутаність обліку), помилок у записах, підчисток, помарок та недоговорених виправлень. Несвоєчасне складання первинних документів і допущені порушення у постановці обліку повністю позбавляють управлінців контрольних функцій, що створює благодатне поле

для безгосподарності й зловживань та призводить до викривлення облікових показників.

Перевірку організації бухгалтерського обліку контролер здійснює відповідно до схеми обліку матеріальних цінностей.

Початком перевірки організації бухгалтерського обліку матеріальних цінностей є з'ясування методу, який використовує підприємство. Найбільш прогресивним методом організації обліку і контролю за рухом матеріальних цінностей є оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод. Суть сальдового обліку полягає в тому, що облік продукції і матеріалів у бухгалтерії, на складах та в інших місцях зберігання об'єднують в єдиний оперативно-бухгалтерський (сальдовий) облік. За цим методом кількісний облік здійснюють тільки в місцях їх зберігання. У бухгалтерії підприємства аналітичний облік у кількісних вимірниках за кожним найменуванням продукції і матеріалів не ведуть. Його замінюють щомісячні звіти завідуючих складами, інших матеріально відповідальних осіб та сальдові відомості, які складають на основі цих звітів (ф. № ЖН-15 - за кожною матеріально відповідальною особою і ф. № ЖН-16 - по підприємству в цілому). В сальдових відомостях за кожним номенклатурним номером на 1-ше число місяця цінності відображують за кількістю та сумою.

Правильність ведення обліку цінностей у кількісних вимірниках матеріально-відповідальними особами на складах та в інших місцях їх зберігання контролер перевіряє на основі Книг складського обліку (ф. № 3-9) або Карток складського обліку матеріалів (ф. № М-12). За даними книг (карток), що складені на основі первинних документів контролер встановлює повноту відображення операцій з надходження і вибуття цінностей.

Аналогічно перевіряють правильність щомісячного відображення руху матеріальних цінностей завідуючими складами та іншими матеріально відповідальними особами у Звітах про рух матеріальних цінностей (ф. № ЖН-13), а по нафтопродуктах - не рідше одного разу в 15 днів у Звіті про рух пального і мастильних матеріалів, які складають у двох примірниках на основі

даних книги (карток) та первинних документів і разом з останніми передають їх у бухгалтерію. Після перевірки другий примірник звіту, підписаний бухгалтером, повертають матеріально-відповідальній особі. Звіти про рух матеріальних цінностей складають окремо за кожним синтетичним рахунком (субрахунком). Матеріально відповідальні особи заповнюють тільки кількісні показники звітів, а їх таксування здійснюють у бухгалтерії. По запасних частинах та ремонтних матеріалах звіти складають тільки у сумовому вимірі.

Наступним етапом є перевірка правильності узагальнення даних звітів про рух та наявність цінностей у журналі-ордері (ф. №5 А с. - г.), який об'єднано з відомістю (ф. № 5 с. - г.). Контролер з'ясовує правильність застосування цін, за якими відображені матеріальні цінності в обліку. Облік цінностей ведуть за цінами придбання чи планово-обліковими цінами. При застосуванні планово-облікових цін відхилення від них відображують в окремій графі журналу-ордера (ф. № 5 с. - г.) та відомості (ф. № 5 А с. - г.). Контролер перевіряє правильність складеного розрахунку, за яким визначені відхилення фактичної собівартості від їх вартості у планово-облікових цінах за кожним синтетичним рахунком (при необхідності за субрахунком) та в цілому по підприємству. Цей розрахунок наведено на останній сторінці журналу-ордера.

Завданням контролера є також перевірка одночасно із записами у журнал-ордер і відомість до нього правильності та повноти записів у виробничі звіти (за об'єктами затрат) та сальдові відомості.

Контролер перевіряє правильність оформлення реєстру обліку Виробничого звіту, що складається з трьох розділів: витрати на виробництво, вихід продукції, обороти по кредиту. Витрати і вихід продукції сільськогосподарського виробництва відображують за місяць наростаючим підсумком з початку року.

У розділі I Виробничого звіту на рахунку 23 "Виробництво" субрахунок 232 "Витрати по тваринництву" контролер перевіряє правильність

згрупованих витрат за встановленими об'єктами, а в їх межах - за статтями і кореспондуючими рахунками.

За розділом II Виробничого звіту контролер перевіряє правильність відображеного виходу основної і побічної продукції молочного скотарства за кредитом субрахунку 232 "Витрати по тваринництву" і дебетом кореспондуючих рахунків, а за розділом III Виробничого звіту - правильність відображених оборотів за кредитом субрахунку 232 систематизованих за кореспондуючими рахунками.

При перевірці достовірності показників Виробничого звіту до відображення їх у Журнал-ордері № 5 с. г. і включення в Зведений звіт контролер з'ясовує ув'язку його з іншими регістрами. Так, сума заробітної плати має відповідати даним за платіжними відомостями, аналогічно перевіряють також інші витрати. При проведенні аудиту підсумки Зведеного виробничого звіту за місяць обов'язково мають бути звірені з Журналом-ордером № 5 с.г., а з початку року - з Головною книгою.

Контролер має підтвердити правильність перенесення в кінці місяця підсумкових даних особових рахунків або Виробничих звітів по тваринництву в Журнал-ордер (ф. № 5 с. г.), а кредитових оборотів Журналу-ордера – в Головну книгу.

При визначенні фактичної собівартості за кредитом рахунку 23 "Виробництво" субрахунок 2 "Тваринництво" у кореспонденції з відповідними рахунками відображають калькуляційне списання, в результаті чого більшість аналітичних рахунків закривається.

У ході перевірки правильності відображених в Журналі-ордері № 5 с. г. та відомості № 5а. величини залишків матеріалів та готової продукції на кінець звітнього місяця їх порівнюють з підсумковими даними сальдових відомостей за кожним синтетичним рахунком (субрахунком), а відповідність кредитових оборотів журналу-ордера перевіряють зіставленням їх з даними Головної книги.

Контролер перевіряє відповідність синтетичного та аналітичного обліку. За цими регістрами перевіряють не тільки правильність відображення операцій, а й контролюють величину витрат і вихід продукції, виконання доведених структурним підрозділам господарських завдань. Дані такого обліку необхідні для визначення собівартості виробленої продукції та складання фінансової звітності, яку, в свою чергу, здійснює контролер.

Перевірку обліку наявності і руху продукції та матеріалів здійснюють за даними синтетичних рахунків і субрахунків класу 2 "Запаси" Плану рахунків бухгалтерського обліку: 201 "Сировина і матеріали", 203 "Паливо", 205 "Будівельні матеріали", 207 "Запасні частини", 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів", 28 "Товари". За дебетом цих рахунків обліковують наявність і надходження продукції та матеріалів, а за кредитом - їх списання (витрачання).

При перевірці правильності відображення в обліку витрат та виходу продукції молочного скотарства уточнюють склад витрат за дебетом рахунку

23 "Виробництво" субрахунок 2 "Тваринництво", а за кредитом - вихід продукції за плановою собівартістю.

За кредитом рахунку 23 "Виробництво" контролер з'ясовує правильність відображення протягом року виходу продукції за плановою собівартістю в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків. Основою на оприбуткування продукції тваринництва є акти отриманого приплоду тварин, щоденники надходження продукції, журнали обліку надою молока та інші документи.

Правильне відображення господарських операцій в обліку досліджуваного підприємств є запорукою правильного складання звітності.

3.3 Удосконалення контролю витрат на виробництво і вихід продукції молочного скотарства

На практиці, в економічній літературі, а інколи і в офіційних вказівках відмічалось ототожнення об'єктів обліку витрат та об'єктів

калькуляції. Але це різні поняття, які мають певне призначення. В сільськогосподарських підприємствах в виняткових випадках об'єкти обліку затрат співпадають з об'єктами калькуляції.

Об'єкти обліку витрат – витрати, відображені в розумних межах, узагальнені, зокрема, і по групах тварин. Зрештою об'єкти обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах являють собою перелік аналітичних рахунків, які враховують витрати, пов'язані з відповідним виробництвом. Об'єкти калькуляції – окремий вид чи група однорідної продукції.

Об'єкти планування і обліку виробничих витрат та об'єкти калькулювання сільськогосподарських підприємств визначені Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [21].

В процесі виробництва продукції молочного скотарства отримуються різні види продукції: основна, супутня та побічна (два види супутньої продукції: молоко і приплід та побічна – гній).

Діюча раціональна побудова обліку витрат дозволяє:

- здійснювати оперативний контроль за витратами протягом технологічного процесу та виявляти непередбачені відхилення та прийняти дієві оперативні рішення;
- в кінці року на основі поточних даних оперативного контролю здійснювати коригування планової інформації до фактичних для визначення результатів роботи;
- на підставі фактичних даних обліку та контролю витрат здійснювати процес калькулювання і складання звітності підрозділів та підприємства в цілому.

Здійснення контролюючих процедур, дозволяє контролерам визначити імовірні недоліки, що виявляються при перевірці.

Серед типових недоліків контролю витрат виробництва відмічаються: невідповідність використовуваного методу обліку витрат, відображеному в положенні про облікову політику; витрати досліджуваного підприємства не співставні з доходами; не вірне розмежування витрат за звітними періодами; необґрунтоване включення в собівартість окремих видів витрат; недотримання методології обліку.

Сприятиме виявленню проблемних аспектів та виділенню основних питань для потреб розробки програми проведення внутрішнього контролю Тест внутрішнього контролю, який дозволить визначити основні моменти організації контролю фінансової інформації (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Тест внутрішнього контролю витрат на виробництво
сільськогосподарського підприємства**

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		так	ні	Інформація відсутня	
1.	Чи санкціонуються витрати відповідною особою?		+		
2.	Чи контролюється наявність необхідних документів, що підтверджують витрати (акти, накладні)?	+			
3.	Яка встановлена періодичність віднесення витрат на собівартість продукції: щомісячно, щоквартально, раз на рік?				В тваринництві – в кінці року
4.	Чи проводилась перевірка у цьому році?	+			
5.	Чи були виявлені порушення?		+		
6.	Чи є ефективними процедури контролю?	+			
7.	Чи відповідає документація вимогам чинного законодавства?	+			
8.	Чи відповідає нормативним документам розподіл витрат за елементами?	+			
9.	Чи відповідає відображення на рахунку 23 вимогам НП(С)БО 16 та іншим нормативним актам	+			
10.	Чи містять робочі документи достатню інформацію про витрати на виробництво?	+			

Для отримання достовірної інформації стосовно обліку витрат виробництва продукції молочного скотарства на досліджуваному СТОВ Агрофірма «Мрія» доцільно запропонувати орієнтовну програму внутрішнього контролю, яка сприятиме контролю за формуванням собівартості продукції та запобігти виникненню недоцільних витрат (дод.В.1).

Дії контролюючого органу можна деталізувати залежно від ситуації, яка

може виникнути на тому чи іншому сільськогосподарського підприємства. В даному випадку нас цікавить виробництво продукції молочного скотарства.

В досліджуваному СТОВ Агрофірма «Мрія» передбачено аналізувати найбільш суттєві недоліки та пропонувати шляхи їх усунення. З цією метою пропонується створювати підсумковий документ за результатами внутрішнього контролю витрат виробництва – Відомість виявлених помилок і порушень в процесі контролю витрат виробництва (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Відомість виявлених помилок і порушень в процесі контролю витрат виробництва

№ з/п	Первинний документ, обліковий реєстр	Характер порушення
1	Акт про витрати кормів №15 від 01.04.2023	Виправлення кількості витрачених кормів без відповідного підпису
2	Обліковий лист тракториста-машиніста №27 від 15.11.2023	Не заповнено графи: “Змінний еталонний виробіток”
3	Обліковий лист тракториста-машиніста №27 від 15.11.2023	Відсутні дані про витрати пального
4	Акт про використання будівельних матеріалів №28 від 25.09.2023	Акт не затверджено керівником підприємства

Основним завданням контролю витрат виробництва та виходу продукції є досягнення оптимізації витрат та уникнення недоцільних витрат. Контрольні процедури мають бути зрозумілими всім користувачам (зовнішнім і внутрішнім). Методи здійснення контролю також мають бути простими.

Тому, що складність контрольних дій приводить до росту витрат на здійснення контролю на стільки, що менеджери досліджуваного господарства через це не надають підтримки системі контролю.

Пропоновані напрямки удосконалення контролю витрат на виробництво і вихід продукції тваринництва, зокрема, і молочного скотарства, запустять механізм зворотного зв'язку.

Система контролю витрат на виробництво і вихід продукції на основі оцінки інформаційного забезпечення впливатиме на систему виробництва, здійснюючи коригування відповідних цілей та функціонування виробництва в цілому.

Висновки до розділу 3

1. Внутрішньому контролю та економічному аналізу належить важлива

роль в пошуку шляхів підвищення ефективності виробництва. Вони ґрунтуються на даних бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського обліку та є важливим засобом в прийнятті управлінських рішень. Внутрішній аудит і економічний аналіз здійснюються за допомогою специфічних методів та прийомів досліджень.

Найбільш дієвою формою аналітичної роботи є оперативний аналіз. В молочному скотарстві на протязі місяця слід проводити аналіз за натуральними показниками, а за результатами місяця - повний аналіз із врахуванням вартісних показників. Це дасть можливість оперативно виявляти всі можливі резерви збільшення виробництва молока та здійснювати постійний контроль за використанням кормів, графіком осіменіння, запуску та отелення корів.

2. Як доведено багатьма науковими дослідженнями, найбільший вплив на продуктивність корів та валове виробництво молока має годівля худоби. В досліджуваних господарствах спостерігається перевитрата кормів на 1 ц молока, що в свою чергу впливає на собівартість продукції.

Раціональна організація кормової бази повинна забезпечити оптимальне поєднання потреби тварин в кормах з економічною ефективністю їх згодовування. При дослідженні рівня та структури годівлі корів нами виявлено, що найбільший вплив на продуктивність має забезпеченість концентрованими та соковитими кормами.

3. На молочну продуктивність корів та збільшення обсягів виробництва молока, крім стану кормової бази, впливає ряд факторів, серед яких можна виділити селекційну справу та роботу по відтворенню стада.

4. На ефективність ведення молочного скотарства суттєвий вплив має концентрація та спеціалізація виробництва. В результаті аналізу впливу цих факторів, виявлено, що з підвищенням рівня спеціалізації на виробництві молока та концентрації поголів'я, всі основні показники ефективності поліпшуються.

5. Про ефективність виробництва свідчать такі показники як рівень собівартості та рентабельності. Собівартість молока в досліджуваних господарствах коливається в широких межах. Між величиною собівартості та рівнем рентабельності існує дуже тісний зворотній зв'язок. Першочерговою

причиною низької рентабельності виробництва молока є низька продуктивність корів (коефіцієнт кореляції 0,99). З підвищенням надою молока на 1 корову на 1 кг, рентабельність виробництва молока збільшується на 0,1%.

ВИСНОВКИ

У магістерській кваліфікаційній роботі наведене теоретичне узагальнення і нове вирішення наукової задачі, що виявляється в розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку і контролю виробництва продукції молочного скотарства в нових умовах господарювання. Дослідження питань обліку та контролю виробництва продукції молочного скотарства дозволяють зробити наступні висновки:

1. Одним з основних факторів різкого спаду виробництва сільськогосподарської продукції, в тому числі і молока, був непомірно високий тиск цін на споживані ресурси промислового виробництва. Належне ресурсне забезпечення можливе лише при збалансованому співвідношенні цін на ресурси для сільського господарства та сільськогосподарську продукцію. В зв'язку з цим, необхідно посилити вплив держави на підтримання такого оптимального співвідношення, що може бути досягнуто як за рахунок розширення дотацій, так і впливом на формування цін на ресурси, що поставляються сільськогосподарським виробникам.

2. На побудову обліку витрат здійснює вплив групування їх за статтями. З метою обліку витрат на утримання основного молочного стада рекомендуємо такі статті витрат: витрати на оплату праці; корми; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; амортизація необоротних активів; інші витрати; загальновиробничі витрати.

3. Більшість первинних документів з обліку молока і молочної продукції затверджена ще в минулому столітті та до прийняття стандартів обліку, тому частина з них не повністю відповідає сучасним вимогам документування господарських операцій.

4. Проблемним в обліку є питання оцінки молодняку при переведенні в основне стадо. Пропонуємо таку оцінку здійснювати за чистою реалізаційною вартістю, що дозволить більш реально відображати справедливу вартість основного стада, а також фінансові результати від дорощування і відгодівлі худоби.

5. Багато вчених-економістів вважають необхідним запровадити облік приросту живої маси корів основного стада, оскільки на нього витрачаються

відповідні ресурси. Виходячи з аналізу даних літературних джерел та досліджуваних господарств, вважаємо, що постійне врахування коливання живої маси корів у бухгалтерському обліку є недоцільним. Приріст живої маси корів у обліку слід враховувати лише при вибутті їх зі складу основного стада.

6. В процесі дослідження вартісних показників руху корів у товарних господарствах виявлено, що фактична ліквідаційна вартість однієї корови основного стада в цілому перевищувала її первісну вартість, отже вартість для нарахування амортизації відсутня. Це дає змогу стверджувати, що у таких господарствах нарахування амортизації на тварин основного молочного стада є недоцільним. Підстави для нарахування амортизації є лише для племінної худоби, оскільки первісна вартість її є досить значною і суттєво перевищує виручку від реалізації. При виборі методу амортизації слід враховувати строк корисного використання корів, який в середньому становить п'ять лактацій. Основним можливим методом для нарахування амортизації на племінних тварин основного стада рекомендуємо прямолінійний. Його перевагою є простота в застосуванні та можливість більш рівномірно розподіляти суму амортизації на витрати виробництва.

7. Усвідомлення наявності біологічних об'єктів при виробництві молока вимагає нових підходів до методів розподілу витрат між основною та супутньою продукцією основного молочного стада. Базуючись на порівнянні різних методик оцінки приплоду та аналізуючи дані господарств можна дійти висновку, що різні методи оцінки дають результати, що суттєво відрізняються. Такий стан оцінки не дозволяє реально оцінювати роботу центрів відповідальності. Виходячи з цього, пропонуємо оприбутковувати приплід від корів за договірними (ринковими) цінами, які мають незначні коливання в межах регіону.

8. Згідно національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, собівартість продукції обчислюється за неповними витратами. Проте для потреб ціноутворення, контролю та аналізу витрат за окремими видами продукції, центрами відповідальності та витрат необхідно обчислювати повну собівартість. В нинішніх умовах це здійснюється в межах внутрішньогосподарського

(управлінського) обліку. При веденні такого обліку необхідно враховувати виробничу структуру підприємства, щоб можна було чітко визначити центри відповідальності та витрат. На нашу думку, в основу виділення центру витрат у молочному скотарстві повинен бути покладений продукт, яким є молоко, приплід та приріст живої маси. За кожним з цих продуктів повинні доводитися завдання з виробництва, реалізації та прямих витрат. В якості облікових реєстрів для ведення внутрішньогосподарського обліку витрат на виробництво продукції слід використовувати виробничі звіти або багатографні картки.

9. Відсутність в досліджуваних господарствах оперативного аналізу за витратами і виходом продукції в молочному скотарстві знижує ефективність управлінських дій щодо розвитку цієї галузі. Пропонуємо у молочному скотарстві на протязі місяця здійснювати аналіз за натуральними показниками, а за результатами місяця - повний аналіз із врахуванням вартісних показників. Оскільки молоко є продукцією, що надходить щодня, то і оперативний аналіз його виробництва можна здійснювати щодня та за інші проміжки часу протягом місяця. На основі первинних документів є можливість аналізувати такі кількісні та якісні показники як надій молока по групах корів та в цілому по фермах, жирність молока, витрати кормів та інші. Це дає можливість оперативно виявляти резерви підвищення надоїв молока, здійснювати постійний контроль за раціональним витрачанням кормів, графіком осіменіння, запуску та отелення корів.

10. Однією з причин зниження продуктивності молочного стада є незадовільна робота по його відтворенню. На підвищення якісних характеристик стада значно впливає селекційно-племінна справа. В процесі дослідження встановлено, що відбір молодняку для відтворення молочного стада необхідно проводити в першу чергу за продуктивністю їх предків за материнською лінією. Важливим фактором збільшення обсягів виробництва молока є ліквідація яловості корів та своєчасне осіменіння після отелення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева, Ф. В., Васильєва В. Г. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету: серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. Ужгород, 2019. Вип. 23, Ч. 1. С. 5–9
2. Андрійчук В.Г., Варшавський О.В. Точне землеробство у підвищенні ефективності діяльності аграрних підприємств. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2018. №12 (211). С. 48-55
3. Андрійчук В.Г., Ходзіцька К.Р. Теоретичні і методичні засади визначення ефективності зберігання сільськогосподарської продукції. *Економіка АПК*. 2019. №11. С. 17-26.
4. Атамас П.Й. Роль бухгалтерського обліку в упавлінні ризиками підприємництва. П.Й. Атамас, О.П. Атамас, Г.О. Крамаренко. *Академічний огляд*. 2016. №1. С. 60-69. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRNAo_2016_1_8. (Дата звернення 25.08.2024)
5. Аудит в умовах сталого розвитку: колективна монографія за загальною редакцією проф. О. А. Петрик / О. А. Петрик, Н. В. Гойло, І. І. Матієнко-Зубенко, І. О. Мариніч, Ю. Б. Слободяник ін. Київ: КНЕУ, 2021. 231с.
6. Аудит: навчальний посібник / С.І. Дерев'янко, Н.П. Кузик, С.О. Олійник та ін. К. : Центр учбової літератури, 2016. 380 с.
6. Брик М. М. Проблематика обліку і відображення у звітності довгострокових біологічних активів // Розвиток соціально-економічних систем в сучасних умовах: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 2–3 лют. 2018 р.). Херсон: Вид-во *Молодий вчений*, 2018. С. 52–54
7. Гнатишин Л., Прокопишин О., Малецька О. Специфіка побудови системи обліку у тваринництві. *Вісник Львівського національного аграрного університету*. Серія: Економіка АПК. 2019. № 26. С. 81–86.
8. Гордієнко Н.І. Аудит: методика і організація: навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна ; *Харків. нац. ун-т*

- міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова*. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
9. Гривківська О.В., Крюкова І.О., Поліщук Н.В. Податкова політика України. *Економіка і управління*. 2020. № 1(85). С. 13-18.
10. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436–IV: із змінами та допов.: № 3587-IX станом на 22.02.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (Дата звернення: 12.08.2024).
11. Дроздова О.Г. Бухгалтерський облік розподілу загальновиробничих витрат: методичний аспект. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2016. С. 394-400.
12. Колоша В. Організаційно-економічні заходи відтворення поголів'я великої рогатої худоби в сільськогосподарських підприємствах. *Економічний дискурс*. 2022. Випуск 3-4. С.106–115. URL: <https://doi.org/10.36742/2410-0919-2022-2-10> (Дата звернення: 12.08.2024).
13. Король Г.О., Кремена І.О. Документообіг при складанні калькуляції собівартості продукції. Збірник наукових праць за матеріалами Всеукраїнської науково - практичної конференції «Актуальні проблеми соціально-економічних систем в умовах трансформаційної економіки» 12-13 квітня 2016 р. м. Дніпропетровськ. URL: https://nmetau.edu.ua/file/part_5.pdf (Дата звернення 23.09. 2024)
14. Кравченко М.В. Теоретичні аспекти обліку та контролю витрат на виробництво продукції у фермерському господарстві. *Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського*. 2016. №13. С.116.
15. Краєва Я. В. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. *Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво»*. 2017. № 5. С. 168-171.
16. Крюкова І.О., Цуркан О.В. Єдиний податок бізнес-суб'єктів аграрного сектору: сучасний стан та тенденції оподаткування. *Вісник ХНАУ*. 2020. № 2. С. 89-99.

17. Крюкова І.О. Удосконалення аналітичного інструментарію управлінського контролю аграрних формувань. Матеріали Міжнародної науковопрактичної конференції «Перспективи розвитку обліку, контролю та фінансів в умовах інтеграційних та глобалізаційних процесів» (м. Харків, 5 листопада 2019р.). Харків, ХНТУСГ ім. П. Василенка, 2019 р. С. 111-114.
18. Кузьменко О.А. Методичні підходи до визначення економічної ефективності виробництва в сільському господарстві. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2021. Вип. 38. С. 63-67
19. Лепетан І. М. Організація управлінського обліку за центрами витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт* № 23, 2019. С.19-24. http://www.agrosvit.info/pdf/23_2019/4.pdf (Дата звернення 30.08.2024)
20. Лепетан І. М. Формування концепції стратегічного управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2017. № 10. С. 44-48
21. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (Дата звернення 30.08.2024)
22. Михалків А.А., Косташ Т.В. Внутрішній контроль процесу господарювання: проблеми організації. *Економіка і держава*. 2020. № 1. URL: 10.32702/2306-6806.2020.1.61(Дата звернення 30.08.2024)
23. Мних Є. В. Фінансовий аналіз: підручник / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2018. 536 с.
24. Морщенок Т.С. Особливості визначення собівартості основних видів сільськогосподарської продукції. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2016. Вип. 2(02). С. 11-18.
25. Мулик, Т., & Мулик, Я. Облікове забезпечення витрат в молочному скотарстві: проблеми та вдосконалення. *Економіка та суспільство*, 2024. (60). URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-60-81>(Дата звернення 30.10.2024)

26. Мулик Т.О. Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції тваринництва. *Modern Economics*. 2020. № 22. С. 50-58.
27. Мулик Т.О., Мулик Я.І. Організація обліку та аудиту витрат на збут підприємства: стан та напрями вдосконалення. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. № 22. URL: <http://global-national.in.ua/issue-22-2018>. (Дата звернення 3.10.2024)
28. Мулик Т.О. Томчук О.Ф., Федоришина Л.І. Управлінський аналіз: сутність та значення у прийнятті рішень. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 4 (44). С.144–154.
29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" (НП(С)БО затверджено наказом Мінфіну від 07.02.2013 № 73. URL: <http://www.mfu.gov.ua> (Дата звернення 13.09.2024)
30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» (НП(С)БО затверджено наказом Мінфіну від 27.06.2013 № 628. <http://www.mfu.gov.ua>. (Дата звернення 13.09.2024)
31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року N 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Дата звернення 30.08.2024)
32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 року № 790 (з врахуванням змін і доповнень) URL: <http://www.mfu.gov.ua>. (Дата звернення 30.08.2024)
33. Нужна С.А., Самарець Н.М. Оптимізація використання виробничих ресурсів підприємствами аграрного сектору. *Економічний аналіз*. 2018. Том 28. № 4. С. 225-234
34. Онищенко О.В., Куренна О.О., Крикуненко А.С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. № 34. С. 153- 157.

35. Охріменко І. В. Витрати як фактор впливу на фінансові результати аграрних підприємств. *Агросвіт*. 2017. №2. С.2-5.
36. Петренко А.Я. Організація обліку основних засобів та шляхи її вдосконалення. / А.Я. Петренко, В.Д. Попова. Мукачівський державний університет. 2018. № 18. С. 994-1001. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/18_ukr/138.pdf. (Дата звернення: 13.08.2024).
37. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL: <http://rada.gov.ua/> (дата звернення 23.09. 2024)
38. Плотніков О.В. Повоєнне відновлення України в контексті фрагментації світової економіки. *Економіка України*. 2022. №12. С. 03-12. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2022.12.003> (дата звернення 23.09. 2024)
39. Помазан Л.М. Теоретичні аспекти формування методики визначення показників ефективності виробництва і реалізації зерна. *Агросвіт*. 2019. № 11. С. 74–78.
40. Постол А.А. Відтворювальна сутність та вирішення проблем збільшення виробництва аграрних підприємств. Причорноморські економічні студії. *Економіка та управління підприємствами*. 2017. Випуск 13-2. С.131-134.
41. Правдюк М.В., Правдюк А.Л. Обліково-нормативне забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у тваринництві. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*.2018(11). С.109-124.
42. Пригода В.В. Консолідована фінансова звітність: розвиток, особливості складання і подання згідно національних і міжнародних стандартів. Вісник відкритої міжнародної інтернет – конференції «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». Харків, 2015. С.12-14.
43. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України № 2258-VIII від 21. 12. 2017 р. (в редакції від 20.06.2024 № 3720-IX)

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Дата звернення: 12.08.2024).

44. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV: станом на 01.07.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Дата звернення: 2.08.2024).

45. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.1&nobreak=1> (Дата звернення 20.09. 2024)

46. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Дата звернення 23.09. 2024)

47. Про затвердження Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження 50-сг "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств". URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1303-07>. (Дата звернення 23.09. 2024)

48. Радченко К.М. Собівартість як економічна категорія, принципи та значення її калькулювання. 2018. URL: http://www.nbuuv.gov.ua/old_jrn/soc_gum/en_oif/2018_8_4/10.pdf (Дата звернення 23.09. 2024)

49. Свиноус І. В., Радько В. І., Свиноус Н. І., Присяжнюк Н. М., Гаврик О. Ю. Інформаційно-облікове забезпечення управлінням молочним скотарством сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2022. № 9-10. С. 21–28. URL: 10.32702/2306-6792.2022.9-10.21 (Дата звернення 23.08. 2024)

50. Свистун Л.А., Левкова Р.М. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки. *Економіка і регіон*. 2017. №4. С. 59–62.

51. Селіванова Н.М., Найда А.В. Особливості застосування методів обліку витрат та калькулювання собівартості в аграрних підприємствах. *Аграрний*

- вісник Причорномор'я: збірник наукових праць. Економічні науки.* 2014. № 75. С. 90-101.
52. Скрипник А.В., Жемойда О.В., Букін Е.К. Аналіз ефективності виробництва пшениці за методом Data Envelopment Analysis (DEA). *Економіка АПК.* 2017. №1. С. 15-24
53. Скрипник М. І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням “директ-костингу”. *Міжнародний збірник наукових праць.* 2016. Випуск 1(16). С 263-272.
54. Слесар Т.М., Шара Є.Ю., Слесар Р.М. Організація і документування маркетингових послуг на ринку молока України/ Modern research in science and education. Proceedings of the 6th International scientific and practical conference. BoScience Publisher. Chicago, USA. 2024. Pp. 513-521. URL: <https://sciconf.com.ua/vi-mizhnarodna-naukovo-praktichna-konferentsiya-modern-research-in-science-and-education-8-10-02-2024-chikago-ssha-arhiv/>(Дата звернення 23.09. 2024)
55. Смулка О.І. Відображення інноваційних процесів у витратах сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт.* 2018. № 17. С. 71–76.
56. Сухоносенко І.І., Гринь В.П. Теоретичні основи побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Економіка та суспільство.* 2021. Вип. 30. С. 6-12.
57. Стаднік Л.І., Стаднік В.Л. Бухгалтерський облік біологічних перетворень та калькулювання продукції молочного скотарства. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. 2016. № 1 (12). С.52–58.
58. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: Підручник. 7-ме вид. допов. і перероб. К.: Алерта, 2016. 928 с.
59. Трусова Н.В., Вініченко І.І., Дяченко Н.К. Моделювання бізнес-процесів сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт.* 2022. №4. С.18-26.
60. Тулуш Л. Молочна галузь за воєнного стану. URL: <https://uadairy.com/molochna-galuz-za-voennogo-stanu/>(Дата звернення: 12.07.2024).

61. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. М. Р. Лучко, С. М. Жукевич, А. І. Фаріон. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 304 с.
62. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. із змінами та допов.: станом на 08.07.2023. URL :<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Дата звернення : 12.07.2024).
63. Чернов Д.В. Теоретичні аспекти поняття ризик в аграрній сфері. *Вісник СНТ ННІ бізнесу і менеджменту ХНТУСГ*. 2020. Вип. 2. С. 101-105.
64. Шевченко Л.Я. Сутність інтегрованого обліку та його складові. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 6 (3). С. 134—137.
65. Шиян Д.В., Божко М.В. Формування структури витрат в процесі інтенсифікації виробництва продукції рослинництва. *Економіка розвитку*. 2018. №4 (88). С.30-38.
66. Уланчук В.С., Оляднічук Н.В. Вдосконалення обліку у молочному скотарстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 1-2. С. 100–104. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/vdoskonalennya-obliku-u-molochnomu-skotarstvi.html> (Дата звернення 23.09. 2024)
67. Яковенко С.С. Облік загальнопромислових витрат на сільськогосподарських підприємствах. 2017. № 4-2. С. 148-151.
68. Яковенко А.О. Сучасний стан розвитку аудиторської діяльності в Україні. Національні і світові тенденції розвитку обліку, оподаткування та контролю: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, 21 травня 2020 р./ редкол.: І.О. Крюкова [та ін.]; Одеський державний аграрний університет. Одеса: «ВМВ-Принт», 2020. С. 135-138.
69. Яловега Л.В. Проблематика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції молочного скотарства. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7427>. (Дата звернення 23.09. 2024)

ДОДАТКИ

Додаток Б1

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

Підприємство __СТОВ Агрофірма «Мрія» _____	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
Територія __с.Володимирівка _____	за ЄДРПОУ	
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОАТУУ	
Вид економічної діяльності _____	за КОПФГ	
Середня кількість працівників ¹ _____	за КВЕД	
Адреса, телефон 09514, Київська обл., Таращанський р-н, с. Володимирівка		
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)		
Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):		
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку		
за міжнародними стандартами фінансової звітності		

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2023 р.

Форма № 1

Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001	128	127
накопичена амортизація	1002	128	127
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	11349	13634
первісна вартість	1011	67664	39694
знос	1012	56315	26060
Інвестиційна нерухомість	1015	4655	–
Довгострокові біологічні активи	1020	56	–
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	–	–
інші фінансові інвестиції	1035	–	–
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	10391	12556
Відстрочені податкові активи	1045	–	–
Інші необоротні активи	1090	–	–
Усього за розділом I	1095	26451	26199
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	1118	2087
Поточні біологічні активи	1110	33	–
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1139	1075
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	418	323
з бюджетом	1135	107	–
у тому числі з податку на прибуток	1136	–	–
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	650	964
Поточні фінансові інвестиції	1160	–	–
Гроші та їх еквіваленти	1165	256	396
Витрати майбутніх періодів	1170	–	–
Інші оборотні активи	1190	–	311
Усього за розділом II	1195	3721	5156
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	–	–
Баланс	1300	30172	31355

Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1158	1158
Капітал у дооцінках	1405	–	–
Додатковий капітал	1410	4697	4697
Резервний капітал	1415	–	–
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-36468	-47451
Неоплачений капітал	1425	(–)	(–)
Вилучений капітал	1430	(–)	(–)
Усього за розділом I	1495	-32613	-41596
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	–	–
Довгострокові кредити банків	1510	–	–
Інші довгострокові зобов'язання	1515	23864	23864
Довгострокові забезпечення	1520	76	6
Цільове фінансування	1525	–	–
Усього за розділом II	1595	23940	23870
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	–	–
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	30445	36036
товари, роботи, послуги	1615	–	–
розрахунками з бюджетом	1620	14	60
у тому числі з податку на прибуток	1621	–	2
розрахунками зі страхування	1625	30	10
розрахунками з оплати праці	1630	4	–
Поточні забезпечення	1660	–	–
Доходи майбутніх періодів	1665	–	–
Інші поточні зобов'язання	1690	8286	12953
Усього за розділом III	1695	38845	49081
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	30172	31355

Керівник Вохідов Д.
Головний бухгалтер Сухомлин Л. І.

Додаток Б.2

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

Підприємство СТОВ Агрофірма «Мрія»

Територія Київська

Організаційно-правова форма господарювання _____

Вид економічної діяльності Змішане сільське господарство

Середня кількість працівників¹ _____

Адреса, телефон 09514, Київська обл., Тарашанський р-н, с. Володимирівка

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

за міжнародними стандартами фінансової звітності

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за КОПФГ

за КВЕД

КОДИ

01

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2022 р.

Форма № 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001	128	128
накопичена амортизація	1002	128	128
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	10549	11349
первісна вартість	1011	66264	67664
знос	1012	55715	56315
Інвестиційна нерухомість	1015	4340	4655
Довгострокові біологічні активи	1020	56	56
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	10891	10391
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	25836	26451
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	1013	1118
Поточні біологічні активи	1110	29	33
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1127	1139
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	395	418
з бюджетом	1135	106	107
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	680	650
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		256
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	3350	3721
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1300	29186	30172

Додаток Б.3

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

Підприємство СТОВ Агрофірма «Мрія»
 Територія Київська
 Організаційно-правова форма господарювання _____
 Вид економічної діяльності Змішане сільське господарство
 Середня кількість працівників¹ _____
 Адреса, телефон 09514, Київська обл., Таращанський р-н, с. Володимирівка
 Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)
 Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):
 за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
 за міжнародними стандартами фінансової звітності

Дата (рік, місяць, число)
 за ЄДРПОУ
 за КОАТУУ
 за КОПФГ
 за КВЕД

КОДИ
01

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2021 р.

Форма № 1 Код за ДКУД 1801001

КТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001	128	128
накопичена амортизація	1002	128	128
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	9876	10549
первісна вартість	1011	65765	66264
знос	1012	55889	55715
Інвестиційна нерухомість	1015	4260	4340
Довгострокові біологічні активи	1020	49	56
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	9765	10891
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	24078	25836
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	1347	1013
Поточні біологічні активи	1110	36	29
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1345	1127
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	437	395
з бюджетом	1135	124	106
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	980	680
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	4269	3350
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1300	28347	29186

Пасив	Код рядка		На початок звітної періоду
1	2		
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1150	1150
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	1150	1150
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	4630	4630
Неоплачений капітал	1425	-36447	-36447
Вилучений капітал	1430		
Усього за розділом I	1495	-30667	-30667
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520	22847	23756
Цільове фінансування	1525	75	75
Усього за розділом II	1595	22922	23831
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	28828	29440
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621	10	12
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630	21	26
Поточні забезпечення	1660	2	3
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	7231	7399
Усього за розділом III	1695	36092	36854
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	28347	29186

Керівник Вохідов Д.
Головний бухгалтер Сухомлин Л. І

**Орієнтовна програма проведення внутрішнього контролю витрат
виробництва на СТОВ Агрофірма «Мрія»**

Дії контролюючого органу	Джерела інформації	Термін виконання	Тривалість, днів	Контрольні процедури	Виконавці
Перевірка достовірності синтетичного обліку аналітичному обліку	Головна книга по рахунках 10, 20, 644, 70, 90, 91, 92 підрозділів, первинні документи	02.07–04.07	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка дотримання вибраного методу обліку витрат підприємства	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи	05.07–09.07	5	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення витрат на об'єкт обліку	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи	10.07–14.07	5	Суцільна перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, лімітно-забірні картки, відомості з обліку матеріалів	15.07–16.07	2	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи на собівартість продукції	Табель обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, обліково-платіжна відомість	17.07–19.07	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення сум нарахованої амортизації на основні засоби на собівартість продукції	Розроблена таблиця розрахунку суми зносу основних засобів	20.07–21.07	2	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності обліку та списання витрат допоміжного виробництва	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, наряд на відрядну роботу, табель обліку робочого часу, обліково-платіжна відомість	22.07–24.07	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності обліку та списання накладних витрат	Договори, рахунки-фактури, платіжні доручення	25.07–27.07	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій витрат виробництва	Облікова політика, робочий план рахунків, облікові регістри, Головна книга	28.07–30.07	3	Суцільна перевірка	Контролер, ПІБ