

Міністерство освіти і науки України
Національний університет
«Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»
Навчально-науковий інститут фінансів, економіки, управління та права
Кафедра фінансів, банківського бізнесу та оподаткування

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ В ТВАРИННИЦТВІ

(за матеріалами сільськогосподарського виробничого кооперативу
«Батьківщина»)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Другий (магістерський) рівень вищої освіти

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

601-ЕО

20382

КР

Розробила студентка групи 601-ЕО

Кононенко К.О.

Керівник: к.е.н., професор

Верига Ю.А.

Рецензент: головний бухгалтер СВК

«Батьківщина»

Баранецька В.В .

Засвідчую, що в цій роботі немає запозичень
із праць інших авторів без відповідних посилань

Кононенко К.О.

Підтверджую достовірність даних,
виконаних у роботі

Верига Ю.А.

Допустити до захисту
Завідувач кафедри

Птащенко Л.О.

2021

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	5
1.1 Загальна характеристика СВК «Батьківщина».....	5
1.2 Організація бухгалтерського обліку СВК «Батьківщина».....	12
1.3 Аналіз показників діяльності СВК «Батьківщина».....	20
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ В ТВАРИННИЦТВІ.....	30
2.1. Роль обліку в управлінні витратами, його нормативно – інформаційне забезпечення.....	30
2.2. Економічна сутність та класифікація витрат в тваринництві.....	38
2.3 Первинний облік витрат в тваринництві.....	46
2.4. Синтетичний і аналітичний облік витрат в тваринництві.....	53
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ В ТВАРИННИЦТВІ.....	66
3.1 Мета, завдання і джерела аналізу витрат в тваринництві.....	66
3.2 Аналіз складу і структури витрат в тваринництві.....	70
3.3. Аналіз динаміки витрат в тваринництві.....	78
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	87
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ.....	91
ДОДАТКИ.....	100

				601-ЕО 20382 КР			
	П.І.Б.	Підпис	Дата		Сталія	Аркуш	Аркушів
Розробив	Кононенко К.О.			Облік та аналіз в управлінні витратами в тваринництві (за матеріалами сільськогосподарського виробничого кооперативу «Батьківщина»)	2	100	
Керівник	Верига Ю.А.				<i>Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка» Кафедра фінансів, банківського бізнесу та оподаткування</i>		
Н. контр.	Верига Ю.А.						
Зав. каф.	Птащенко Л.О.						

ВСТУП

Важливим завданням топ-менеджменту будь-якого суб'єкта господарювання є ефективно управління діяльністю задля забезпечення прибутковості. В умовах загострення конкуренції сільськогосподарські підприємства повинні постійно знаходити резерви зменшення витрат без зниження якості сільськогосподарської продукції. Це не може бути реалізовано без належного рівня управління витратами та якісного обліково-аналітичного забезпечення.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методичних положень та практичних аспектів формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами в тваринництві.

Отже, тема дипломної роботи «Облік та аналіз в управлінні витратами в тваринництві» є досить актуальною. Для досягнення поставленої мети в роботі визначено такі завдання:

- дослідити організаційно-управлінську структуру та постановку обліку СВК «Батьківщина»;
- проаналізувати основні економічних показників діяльності СВК «Батьківщина»;
- дослідити роль обліку в управлінні витратами підприємства;
- розглянути сутність та класифікацію витрат в тваринництві;
- вивчити організацію первинного, синтетичного та аналітичного обліку витрат в тваринництві;
- з'ясувати мету, завдання та джерела аналізу витрат в тваринництві;
- проаналізувати склад, структуру та динаміку витрат в тваринництві.

Об'єктом дослідження – є процеси обліку та аналізу як інформаційної бази для управління витратами в тваринництві сільськогосподарського виробничого кооперативу «Батьківщина».

Предметом дослідження – є теоретичні та практичні аспекти обліку та аналізу

витрат в тваринництві.

Інформаційною базою при виконанні кваліфікаційної роботи були: нормативні та законодавчі акти, наукові публікації вчених за темою дослідження, Статут кооперативу, Наказ «Про облікову політику», первинні документи, дані обліку, фінансової та статистичної звітності СВК «Батьківщина».

Методом дослідження були: узагальнення і порівняння, спостереження, аналіз, обчислення абсолютних та відносних величин.

Кваліфікаційна робота складається з трьох розділів, вступу, висновків та списку використаних літературних джерел.

У першому розділі здійснена економічна характеристика та досліджена організація обліку у СВК «Батьківщина».

У другому розділі досліджено роль обліку для управління витратами підприємства, розглянуто класифікацію витрат, порядок їх документального оформлення та відображення в обліку.

В третьому розділі розкрито мету, завдання та джерела аналізу витрат в тваринництві і проведено аналіз витрат СВК «Батьківщина».

РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Загальна характеристика СВК «Батьківщина»

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є сільськогосподарський виробничий кооператив «Батьківщина» (далі СВК «Батьківщина»), який здійснює свою діяльність відповідно до Господарського кодексу України [1], Цивільного Кодексу України, Земельного Кодексу України, Податкового Кодексу України [3], Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію» [4], Закону України «Про фермерське господарство» [5], Статуту кооперативу (додаток А) та Правил внутрішнього розпорядку.

У 1992 р. суб'єкт дослідження було перетворено в сільгоспідприємство, а від 11 березня 2000 р. у – сільськогосподарський виробничий кооператив «Батьківщина», створений рішенням загальних зборів і є правонаступником Котелевського кооперативу та товариства з обмеженою відповідальністю «Правда», що зазначено у статуті підприємства (додаток А).

СВК «Батьківщина» є юридично особою з дня його державної реєстрації, має самостійний баланс, поточний та інші рахунки в установах банків, печатку із своїм найменуванням, бланки, штампи, товарний знак та інші реквізити. Розташований кооператив в Полтавській області, смт. Котельва по вул. Калантаївська 97.

Кооператив входить в об'єднання сільськогосподарських кооперативів району, і бере участь у фінансуванні його діяльності.

Згідно статуту основною метою кооперативу є одержання доходу в інтересах його засновників, задоволення потреб в його продукції, послугах, реалізації на підставі одержаного прибутку соціальних та економічних інтересів учасників. Незважаючи на складну сучасну економічну ситуацію, кооператив нарощує виробництво продукції, підтримує інтенсивне використання землі та ведення тваринницької галузі.

СВК «Батьківщина» – багатогалузеве господарство молочно – зернового– бурякового напрямку з розвинутим м'ясним тваринництвом. Має насіннєве господарство з виробництва репродукційного насіння озимих і ярих зернових культур та першого покоління гібридів кукурудзи та соняшнику.

Майно кооперативу за статутом поділяється на пайовий і неподільний фонд. За даними балансу на 31 грудня 2020 року зареєстрований пайовий капітал становить 9460 тис.грн. Відмітимо, що він є незмінним протягом всього аналізованого періоду (додаток А).

Земля СВК «Батьківщина» складається із земельних часток (паїв) його членів, які передані ними, як пайовий внесок, у вигляді вартості права користування належною їм земельною ділянкою та земельних ділянок під об'єктами нерухомого майна, лісових угідь та ін.

Загальна площа сільськогосподарських угідь кооперативу становить близько 2,2 тис. га. У структурі посівних площ питому вагу займають площі під зерновими культурами, збільшуються площі посіву технічних культур, а саме цукрових буряків та соняшнику. Рівень сільськогосподарської освоєності земельного фонду досяг 98,0%, розораність сільськогосподарських угідь – 86,7%.

В цілому СВК «Батьківщина» має вигідне адміністративне розташування і досить сприятливі природно – кліматичні умови для вирощування сільськогосподарських культур і для ведення сільськогосподарського виробництва взагалі.

СВК «Батьківщина» складається з трьох виробничих підрозділів, до яких входять три машинно – тракторні парки, дві рільничі бригади та зерносушильний комплекс. Кооператив має в наявності п'ятдесят п'ять тракторів, сім зернозбиральних комбайнів, тридцять вантажних автомобілів, п'ять спецмашин, вісім автобусів, що створює міцну матеріальну технічну базу.

Середньооблікова чисельність працівників, зайнятих в сільськогосподарському виробництві становить 345 осіб.

Для досягнення високих показників родючості землі, господарство постійно впроваджує передові технології обробітку ґрунту, використовує мінеральні добрива, нові світові технології вирощування сільськогосподарських культур.

СВК «Батьківщина» здійснює вирощування, заготівлю та переробку сільськогосподарської продукції. Також воно веде оптову і роздрібну торгівлю цією продукцією, продуктами переробки, товарами власного виробництва, комерційну (фірмову) торгівлю продовольчими і промисловими товарами, придбаними на стороні, в тому числі і підакцизними товарами, з автомашин, пересувних лотків, в магазинах, закладах громадського харчування, кафе, барах.

СВК «Батьківщина» виконує будівельні та ремонтно – будівельні роботи, займається підсобними промислами та виробництвом будівельних матеріалів, товарів широкого вжитку, здійснює надання агротехнічних, транспортних, комунально – побутових, будівельних, ремонтних, ритуальних послуг членам кооперативу та іншим категоріям громадян.

Також СВК «Батьківщина» здійснює ветеринарне обслуговування тварин, ведення племінної роботи, займається лісовим та мисливським господарством, має власний житловий фонд.

Кооператив може займатися іншою господарською, комерційною та фінансовою діяльністю, не забороненою чинним законодавством, як на території України так і за кордоном, а також вести зовнішньоекономічну діяльність, створювати спільні ті дочірні підприємства з іноземними інвесторами та підприємствами.

СВК «Батьківщина» може займатися такими видами діяльності:

- вирощування зернових та технічних культур;
- оптова торгівля зерном, насінням та кормами для тварин;
- розведення великої рогатої худоби;
- овочівництво, декоративне садівництво та вирощування продукції розсадників;

- виробництво нерафінованих олій та жирів;
- виробництво продуктів борошномельно – круп'яної промисловості;
- виробництво м'яса.

Основними культурами, які вирощує і реалізовує СВК «Батьківщина», є:

- озима пшениця;
- озимий та ярий ячмінь;
- цукровий буряк;
- соняшник;
- кукурудза;
- соя та гречка.

Позитивним є те, що керівництво сільськогосподарським кооперативом здійснюють висококваліфіковані спеціалісти, які здобули відповідну освіту і мають багаторічний досвід роботи в сільськогосподарській галузі.

СВК «Батьківщина» очолює голова правління, який несе повну відповідальність за його виробничо – господарську діяльність.

Голова правління призначається та звільняється з посади загальними зборами учасників кооперативу. Голова правління керує своїми заступниками, затверджує плани робіт, а також контролює їхнє виконання. У своїй роботі Голова правління керується чинним законодавством України, Статутом кооперативу (додаток А), інструкціями й іншими актами СВК «Батьківщина».

Бухгалтерію очолює головний бухгалтер. У бухгалтерії формується інформація про господарські процеси і фінансові результати діяльності кооперативу, забезпечується контроль за наявністю і рухом майна, організовується облік основних засобів, грошових коштів та інших об'єктів обліку.

Економіст здійснює економічний аналіз господарської діяльності кооперативу по забезпеченню економічного підвищення ефективності та виявлення резервів, попередження втрат і невиробничих витрат.

Укомплектована виробничо – технічна база і професіоналізм співробітників гарантують стабільну якість сільськогосподарської продукції СВК «Батьківщина», його визнання на ринку протягом багатьох років.

З метою здійснення господарської, фінансової і зовнішньоекономічної діяльності СВК «Батьківщина»:

- реалізовує своє майно, продукцію, надає послуги за цінами і тарифами, які встановлюють ним самостійно або на договірній основі;

- самостійно обирає банк для здійснення кредитно – грошових операцій, перерахування коштів або видачі готівки з рахунків кооперативу;

- здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєю роботи, складає фінансову, статистичну, податкову звітність у порядку, встановленому чинним законодавством України.

Кооператив здійснює свою діяльність у відповідності із Законом України «Про сільськогосподарську кооперацію» [4], Правилами внутрішнього розпорядку, Положеннями про внутрішньогосподарський розрахунок, про раду трудового колективу, про пайові відносини, про оплату праці та чинним законодавством України.

Організаційна структура управління СВК «Батьківщина» являє собою впорядкована сукупність взаємопов'язаних елементів, що знаходяться між собою у стійких взаємостосунках, які забезпечують їх функціонування і розвиток як єдиного цілого.

Управління СВК «Батьківщина» здійснюється на основі самоврядування, гласності, участі його членів у вирішенні питань діяльності кооперативу.

Органами управління є: загальні збори; управління; збори бригади (підрозділу); рада трудового колективу.

Для досліджуваного підприємства характерна лінійно – функціональна організаційна структура та структура управління, для якої властивим є створення підрозділів, які виконують покладені на них функції, рисунок 1.1 та 1.2.



Рисунок 1.1– Організаційна структура СВК «Батьківщина» [Додаток Б]

Позитивним є те, що у СВК «Батьківщина» чітко визначене функціональне підпорядкування керівників і спеціалістів.



Рисунок 1.2 – Управлінська структура СВК «Батьківщина» [Додаток В]

СВК «Батьківщина» працює на повному внутрішньогосподарському розрахунку, чековій формі контролю затрат із стимулюванням за кінцеві результати роботи.

На сьогодні сільськогосподарський виробничий кооператив «Батьківщина» – це добровільне статутне об'єднання громадян – власників особистих земель та майнових паїв для спільного, колективного господарювання.

Усі працівники СВК «Батьківщина» складають трудовий потенціал підприємства. Засновниками товариства є три особи, які є головними спеціалістами господарства.

Виконавчим органом, що здійснює управління СВК «Батьківщина» є голова правління. Він виконує свої повноваження відповідно до органів управління, які затверджені загальними зборами .

Голова правління вирішує всі питання діяльності кооперативу, крім тих, що належать до виключної компетенції загальних зборів: формулює, планує, здійснює, визначає і координує всі види діяльності кооперативу.

Отже, організаційна та управлінська структура на досліджуваному підприємстві є ефективною, оскільки вона призводить до швидкої реалізації управлінських рішень та високої спеціалізації, яка підвищує ефективність роботи усіх функціональних служб.

1.2 Організація бухгалтерського обліку СВК «Батьківщина»

Організація та ведення обліку на сільськогосподарському підприємстві регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], Національним положенням (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»[18], Методичними рекомендаціями щодо облікової політики [8], та іншими нормативним документами.

Організація бухгалтерського обліку – це система впорядкованих дій зі

створення системи обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу [28].

Організація обліку повинна здійснюватися з моменту створення підприємства, оскільки надалі вона безпосередньо впливає на ефективність обліку [48].

Всі агропідприємства, незалежно від організаційно – правових форм власності, повинні вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність у відповідні органи з наданням повної і достовірної інформації про фінансовий стан і діяльність підприємств.

Облікова політика підприємства включає в себе сукупність методів та процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [36].

Облікова політика затверджується Наказом керівника кооперативу. Вона є важливим правовим документом для роботи бухгалтерів. В ній необхідно відображати організацію обліку і всі положення, особливо ті, які мають неоднозначне тлумачення в офіційних документах.

Документом, у якому відображається і фіксується облікова політика кооперативу, є Наказ «Про облікову політику» (додаток Г).

Наказ про облікову політику є одним з перших документів, які використовуються податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими службами при перевірці діяльності кооперативу.

Наказ «Про облікову політику» визначає методи оцінки, обліку, процедури та основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2].

Відповідно до Наказу бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією підприємства, яка є самостійним структурним підрозділом на чолі з головним бухгалтером. Методика ведення обліку СВК «Батьківщина» передбачає такі основні моменти:

- для ведення обліку використовується робочий план рахунків, розроблений на підставі діючого плану рахунків;
- основними засобами вважаються матеріальні активи, які будуть використовуватися, як очікується, більше одного року;
- фінансова звітність складається і подається по затверджених формах у встановлені строки;
- у господарській діяльності застосовуються форми внутрішньогосподарського обліку і звітності;
- бухгалтерські документи зберігаються протягом встановлених термінів, а після їх закінчення знищуються на підставі акту, шляхом спалювання або здачі в макулатуру;
- документи групуються, подаються, перевіряються та обробляються згідно із затвердженим графіком документообігу (додаток Д).

Обрана та затверджена наказом облікова політика та організація бухгалтерського обліку застосовується постійно.

Зміни до облікової політики СВК «Батьківщина» вносяться лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та обов'язково обґрунтовуються і розкриваються у фінансовій звітності.

Облік у СВК «Батьківщина» ведеться з використанням технологічної платформи 1С: Підприємство 8.1 та конфігурації «Бухгалтерія для України». При цьому використовується журнально – ордерна форму обліку [7], яка передбачає використання журналів – ордерів, тобто реєстрів систематичного запису, призначених для відображення кредитових оборотів. Відповідальність за організацію обліку несе головний бухгалтер.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться з дня його реєстрації. Принципами бухгалтерського обліку, як правило слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність СВК «Батьківщина» ґрунтуються на принципах, які закріплені в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18] і відображені на рисунку 1.3.

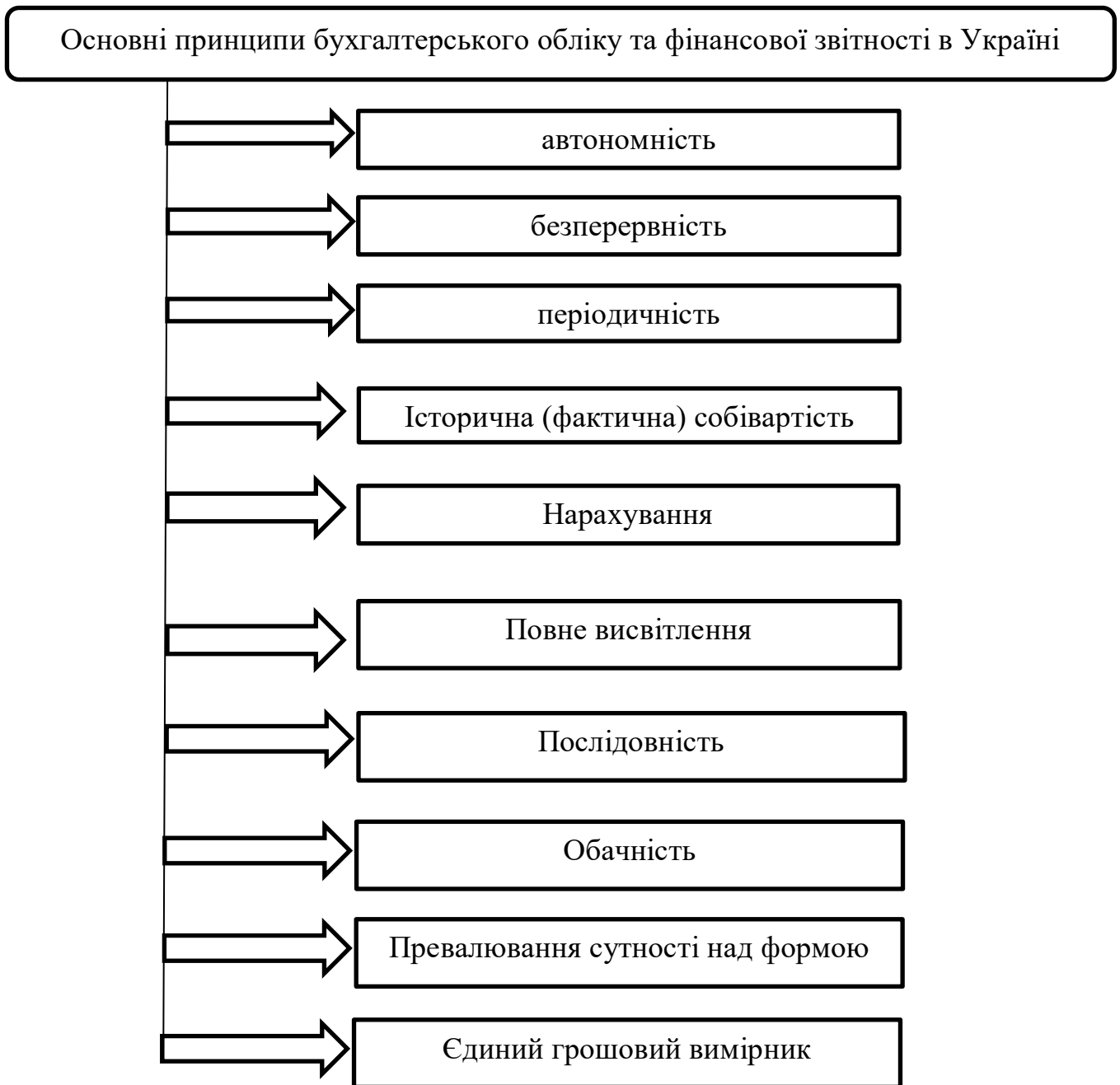


Рисунок 1.3 – Принципи бухгалтерського обліку [21]

При веденні обліку застосовуються національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Керівник кооперативу створює всі необхідні умови для правильного ведення обліку, забезпечує неухильне виконання всіма підрозділами і працівниками правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до бухгалтерії первинних документів.

Для ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в СВК «Батьківщина» створено бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером. Її організаційна структура наведена на рисунку 1.4.

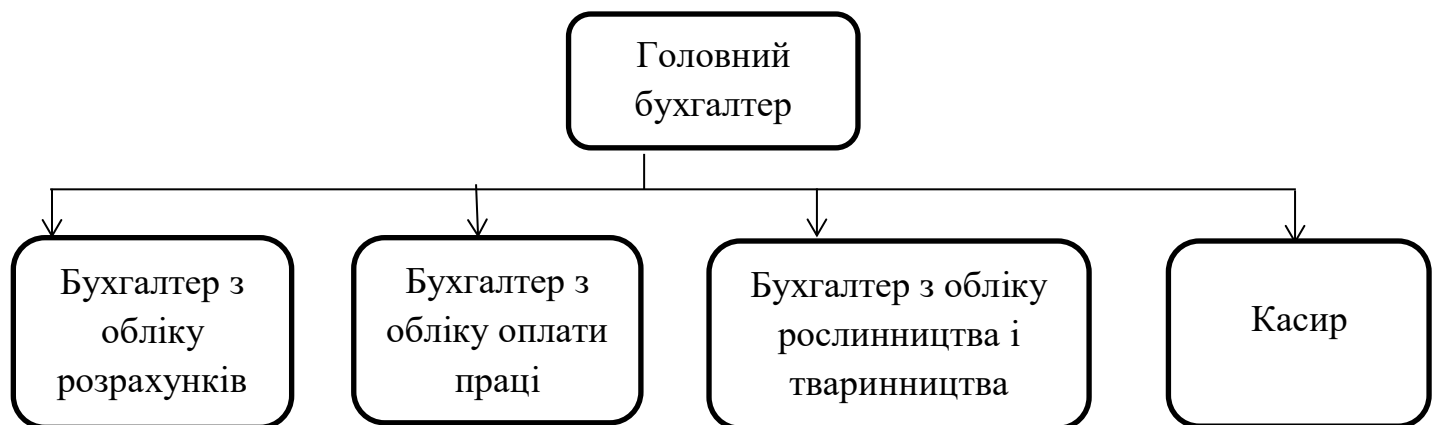


Рисунок 1.4 – Організаційна структура бухгалтерії СВК «Батьківщина»

Головний бухгалтер забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та організовує його ведення відповідно до затвердженої облікової політики [69, с. 18].

Головний бухгалтер приймається керівником підприємства і несе особисту відповідальність за організацію обліку.

Склад бухгалтерії визначається штатним розкладом кооперативу. Обов'язки, права та відповідальність посадових осіб бухгалтерії визначаються Законом України, наказом про облікову політику та затвердженими посадовими інструкціями.

Посадова інструкція – це обов'язковий документ, який сприяє правильному вирішенню питань розподілу обов'язків між категоріями працівників, визначає їх конкретні завдання та обов'язки, права, повноваження, відповідальність, знання та кваліфікацію, які необхідні для забезпечення ефективної роботи.

Затверджувати посадові інструкції повинен керівник підприємства, власник або уповноважений ним орган.

На кожну посаду керівником кооперативу затверджується посадова інструкція (додаток Е).

Таким чином посадові інструкції СВК «Батьківщина» дають змогу :

- контролювати виконання роботи кожного виконавця, оцінити її результати;
- встановити для кожного працівника перелік належних до виконання операцій;
- визначати та закріпити обов'язки кожної особи.

Можна стверджувати, що посадова інструкція є документом, в якому визначено конкретні завдання та обов'язки працівників, його права та відповідальність.

СВК «Батьківщина» складає повну річну фінансову звітність у складі Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом) та Приміток до річної фінансової звітності.

Також кооператив подає статистичну звітність, а саме:

- Звіт про виконання будівельних робіт (місячна);
- Звіт про капітальні інвестиції (квартальна);
- Звіт про збирання врожаю сільськогосподарських культур (місячна);
- Звіт про виробництво продукції тваринництва та кількість сільськогосподарських тварин (місячна);
- Звіт про реалізацію продукції сільського господарства (місячна);
- Звіт про використання та запаси палива (місячна);

- Звіт про оплату населенням житлово-комунальних послуг (місячна);
- Звіт із праці (квартальна);
- Звіт про заборгованість з оплати праці (місячна).

СВК «Батьківщина» є платником податків та зборів, які відображені на рисунку 1.5.

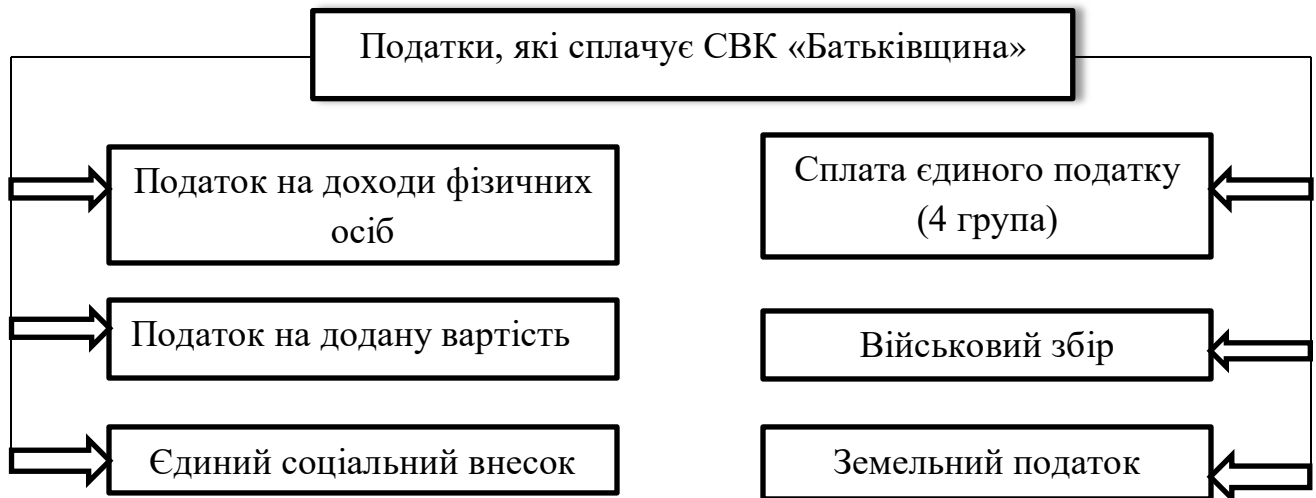


Рисунок 1.5 – Податки, які сплачує СВК «Батьківщина»

Згідно чинного законодавства українські сільськогосподарські підприємства мають право обирати одну з двох можливих систем оподаткування своєї діяльності:

- загальна система оподаткування (сплата податку на прибуток);
- спрощена система оподаткування (сплата єдиного податку третьої або четвертої групи).

СВК «Батьківщина» використовує спрощену систему оподаткування і є платником єдиного податку 4 групи. Платники єдиного податку цієї групи звільняються від сплати наступних податків і зборів:

- податку на прибуток підприємств;
- податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для сільськогосподарського виробництва;

– рентної плати за спеціальне використання води.

Окрім єдиного податку СВК «Батьківщина» сплачує такі податки і збори, як: податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний внесок і військовий збір.

Земельний податок входить до податку на майно. Цей податок є ключовим для агробізнесу, оскільки розвиток жодної галузі аграрного господарства не можливий без використання землі сільськогосподарського призначення. Основою для визначення розміру земельного податку є нормативна грошова оцінка землі, яка підлягає щорічній індексації. Конкретні ставки земельного податку можуть встановлюватися в межах ставок податку для сільськогосподарських угідь, нормативну грошову оцінку яких проведено. Ставки встановлюються у розмірі не менше ніж 0,3% та не більше ніж 1% від їх нормативної грошової оцінки.

Платниками єдиного податку четвертої групи можуть бути сільськогосподарські підприємства різних організаційно – правових форм, у яких частка сільськогосподарського виробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %. Всі інші податки і збори СВК «Батьківщина» сплачує на загальних підставах, включаючи єдиний соціальний внесок на соціальне страхування.

Об'єктом оподаткування єдиним податком четвертої групи є сільськогосподарські угіддя, що знаходяться в користуванні сільськогосподарського товаровиробника, при цьому виділяють наступні типи угідь: рілля, сінокоси, пасовища, багаторічні насадження, землі водного фонду.

Базою оподаткування єдиним податком для четвертої групи є нормативно грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь.

Отже, спеціальні режими оподаткування аграрного бізнесу є вигідними і стимулюють розвиток сільськогосподарських підприємств. Разом з тим, критерії застосування і механізми реалізації цих режимів оподаткування більш вигідні і зручні для великого аграрного бізнесу та переробних підприємств.

1.3 Аналіз показників діяльності СВК «Батьківщина»

Аналіз фінансового стану сільськогосподарських підприємств полягає в оцінці фінансової стійкості, ліквідності, майнового стану та платоспроможності, проводиться також аналіз сільськогосподарської продукції [45, с. 8].

Аналіз діяльності сільськогосподарських підприємств – це дослідження таких об'єктів, як собівартість продукції, валова продукція, доходи і витрати, земельний фонд, трудові і матеріальні ресурси та ін.

Інформаційною базою для аналізу є фінансова, статистична, податкова звітність.

У процесі економічного аналізу досліджується діяльність усіх структурних підрозділів підприємства, служб, цехів, дільниць, бригад і окремих робочих місць.

Для проведення аналізу фінансово – економічного стану кооперативу було використано фінансову звітність СВК «Батьківщина» за 2018 – 2019 роки, а саме:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан) – форма № 1;
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) - форма №2;
- Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) - форма №3;
- Звіт про власний капітал» - форма №4;
- Примітки до річної фінансової звітності - форма №5 (додаток Є).

Основні виробничо - економічні показники господарської діяльності СВК «Батьківщина» наведені у таблиці 1.1.

На основі аналізу таблиці 1.1 ми дійшли висновку, що позитивним є зростання середньовічної вартості основних засобів та оборотних активів СВК «Батьківщина» у 2020 році у порівнянні з попередніми періодами.

Середньорічна вартість основних засобів у 2020 році збільшилася на 9743 тис.грн у порівнянні з 2018 р. і на 4822 тис.грн, порівняно з 2019 р.

Основні виробничо - економічні показники господарської діяльності

СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 роки

№ з/п	Назва показника	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютне відхилення + -	
					2020 р. від 2018р.	2020 р. від 2019р.
1	2	3	4	5	6	7
1	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	29728,5	34649,5	39471,5	+ 9743	+4822
2	Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	16289	17371	18899,5	+ 2610,5	+1528,5
3	Середньооблікова чисельність всього персоналу, осіб	140	124	127	-13	+3
4	Обсяг виробництва валової продукції, тис. грн.	1709,5	1745,7	1831,7	+ 122,2	+86
5	Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, тис. грн.	22073	19223	21199	-874	+1976
6	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, тис. грн.	18392	19223	21199	+2807	+1976
7	Валовий прибуток, тис. грн.	3425	1597	3311	- 114	+1714
8	Чистий прибуток, тис. грн.	2357	708	7913	+5556	+7205
9	Капіталомісткість, грн. (ф. 2 р 2000 / ф. 1 р 1010	1,52	0,61	0,98	-0,54	+0,37
10	Продуктивність праці, грн./осіб (р. 4 / р. 3)	12,2	14,1	14,4	+2,2	+0,3

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4	5	6	7
11	Обсяг валової продукції в розрахунку на, грн.:					
11.1	- одиницю середньорічної вартості основних засобів, грн. (р. 4 / р 1)	0,05	0,05	0,05	-	-
11.2	- одиницю середньорічної вартості оборотних активів (р 4/ р 2)	0,1	0,1	0,09	-0,01	-0,01
12	Обсяг отриманого загального прибутку на, грн.:					
12.1	- одиницю середньорічної вартості основних засобів (р 7 / р 1)	0,11	0,05	0,08	-0,17	+0,03
12.2	- одиницю середньорічної вартості оборотних активів (р 7 / р 2)	0,2	0,09	0,2	-	+0,11
12.3	-одного середньооблікового працівника (р 7 / р 3)	24,5	12,9	26,1	+1,6	+13,2
13	Рентабельність основних засобів, % (р 8 / р 1)	0,08	0,02	0,2	+0,12	0
15	Рентабельність виробництва, % (р 8 / р 4)	1,4	0,4	4,3	+2,9	+3,9

Середньорічна вартість оборотних активів у 2020 році зростає на 2610,5 тис. грн у порівнянні з 2018 р. і на 1528,5 тис.грн. порівняно з 2019 р.

Також у 2020 році спостерігається зростання обсягу виробництва валової продукції на 122,2 тис.грн порівняно з 2018 р. та на 86 тис.грн. порівняно з 2019 р.

Разом з тим недоліком є те, що обсяг валової продукції на одиницю середньорічної вартості основних засобів протягом всього аналізованого періоду залишається без змін.

Загалом можна зробити висновок, що ефективність господарської діяльності СВК «Батьківщина» протягом 2018-2020 років зростає. Про це свідчить збільшення обсягів валової продукції в 2020 р. порівняно з 2018 р. на 122,2 тис. грн. і на 86 тис. грн порівняно з 2019 р..

Про позитивні зміни у діяльності СВК «Батьківщина» також свідчить збільшення чистого прибутку у 2020 р. на 2807 тис. грн. у порівнянні з 2018 роком і на 1976 тис.грн. у порівнянні із 2019 р.

У 2020 році капіталомісткість зменшилася на 0,54 грн. порівняно з 2018 р., але збільшилась на 0,37 грн. порівняно з 2019 р., що, відповідно, показує, скільки готової продукції виробляється на одиницю основних засобів.

Позитивним є збільшення рентабельності основних засобів на 0,12% та рентабельності виробництва на 2,9% у 2020 р. у порівнянні з 2019 р.

На основі даних фінансової звітності (додаток Є) у таблиці 1.2 розрахуємо основні економічні показники господарської діяльності СВК «Батьківщина».

Проаналізувавши дані таблиці 1.2 відмітимо позитивну тенденцію чистого доходу від реалізації, який в 2018 порівняно з 2017 роком збільшився на 205148 тис.грн., у 2019 році в порівнянні з 2018 р. він збільшився на 581205 тис. грн., а в 2020 в порівнянні з 2019 р. спостерігається його зростання на 1000385 тис. грн. У відсотковому значенні це складає 5,5, 15% та 22,3% відповідно (рисунок 1.6).

Середньооблікова чисельність штатних працівників також змінювалася в даному періоді. Отже, в 2018 році кількість працівників зменшилася на 22 особи, в 2019 році – на 10 осіб, а в 2020 році – на 30 осіб, що у відсотковому відношенні склало 93,1%, 96,6% та 93,05% відповідно.

1
2
3
4

Таблиця 1.2

Основні техніко-економічні показники виробничо - господарської діяльності СВК «Батьківщина»
за 2017 - 2020 рр.

Показники	Роки				Абсолютне відхилення, +, -			Темп зростання (зниження),%		
	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2018 до 2017	2019 до 2018	2020 до 2019	2018 / 2017	2019 / 2018	2020 / 2019
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг), тис. грн.	3697306	3902454	4483659	5484044	205148	581205	1000385	105,5	115	122,3
Фонд оплати праці працівників, тис. грн.	19985	20021,5	20126	20250	36,5	104,5	124	100,2	100,5	100,6
Продуктивність праці, тис. грн./особу	795,3	809,34	837,4	938,2	14,04	28,06	100,8	101,8	103,5	112,04
Середньомісячна оплата праці, грн./особу	5,3	5,6	5,8	6,3	0,3	0,2	0,5	105,7	103,6	108,6
Фондовіддача, грн./грн.	3,1	3,2	3,1	3,2	0,1	-0,1	0,1	103,2	96,9	103,2
Коефіцієнт оборотності оборотних коштів	1,26	1,74	2,24	1,48	0,48	0,5	-0,76	138,1	128,7	66,1
Власний капітал, тис. грн.	2190316	2247188	2876448	2673631	56872	629260	-202817	102,6	128	92,9

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	3433868	3619626	4190939	5243970	185758	571313	1053031	105,4	115,8	125,1
Повні витрати на виробництво та реалізацію продукції, тис. грн.	212548	213356	228985	244428	808	15629	15443	100,4	107,3	106,7
Витрати на 1 грн. реалізованої продукції, коп.	93	87	97	96	-6	10	-1	93,5	111,5	99
Адміністративні витрати	129834	138948	207794	364374	9114	68846	156580	107,01	149,5	175,3
Витрати на збут	126710	133357	141981	227014	6647	8624	85033	105,2	106,5	160
Прибуток від реалізації продукції, тис. грн.	263438	282828	292720	240074	19390	9892	-52646	107,4	103,5	82,01
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	-4150	40826	-161470	-202817	44976	-202296	-41347	-984	-395,5	125,6
Рентабельність продукції, %	-0,001	0,011	-0,04	-0,04	0,012	-0,051	0	X	x	x
Рентабельність власного капіталу, %	-0,002	0,02	-0,03	-0,07	0,022	-0,05	-0,04	X	x	x
Рентабельність активів, %	-0,0008	0,009	-1,02	-0,03	0,0098	-1,029	0,99	X	x	x

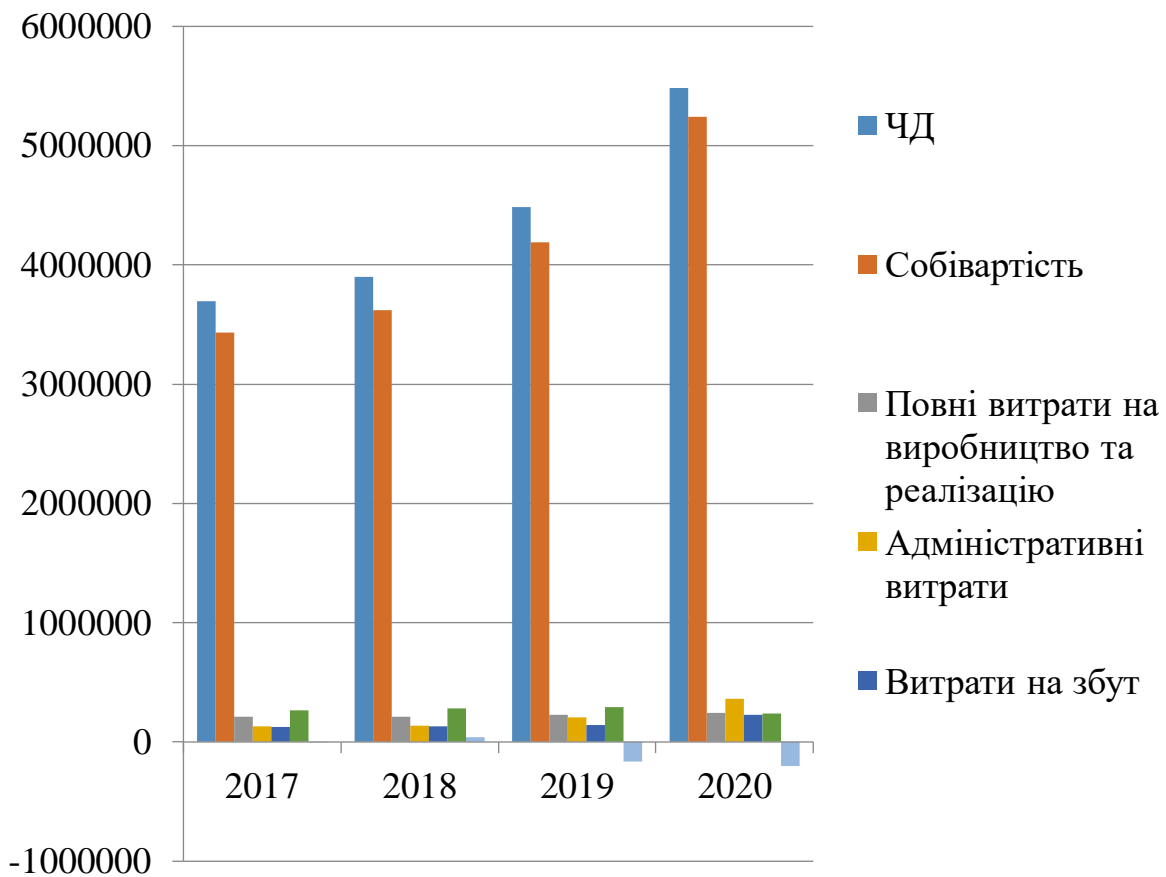


Рисунок 1.6 - Динаміка доходів від реалізації та витрат СВК «Батьківщина» за 2017-2020 роки

Що стосується фонду оплати праці штатних працівників, то можна стверджувати, що він збільшувався з року в рік. В 2018 році він збільшився на 36,5 тис.грн, в 2019 році на 104,5 тис. грн., а в 2020 році в порівнянні з 2019 р. – на 124 тис. грн.

Власний капітал змінювався в сторону як збільшення, так і зменшення. В 2018 році він збільшився на 56872 тис.грн., в 2019 році – на 629260 тис. грн., в 2020 р. в порівнянні з 2019 зменшився на 202817 тис. грн. В 2017, 2019 та 2020 р.р. підприємство понесло збитки, які склали 4150 тис. грн., 161470 тис. грн. та 202296 тис.грн. відповідно.

В таблиці 1.3 наведені показники фінансового стану досліджуваного підприємства.

Таблиця 1.3

Показники фінансового стану СВК «Батьківщина» за 2018 - 2020 рр., грн

Показник	Нормативне значення	2018р.	2019р.	2020р.	Абсолютне відхилення, +/-	
					2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.
1	2	3	4	5	6	7
Аналіз ліквідності підприємства						
Коефіцієнт покриття	> 1	1,1	1,5	1,1	0,4	-0,4
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6 - 0,8	0,7	1,1	0,7	0,4	-0,4
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	> 0, збільшення	0,1	1,1	0,4	1	-0,7
Чистий оборотний капітал, тис.грн.	> 0, збільшення	5006	24634	7133	19 628	-17 501
Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства						
Коефіцієнт платоспроможності	> 0,5	0,7	0,7	0,6	-0,1	0
Коефіцієнт фінансування	< 1 зменшення	0,4	0,4	0,7	0	0,3
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	> 0,1	1	1	1	0	0
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	> 0, збільшення	0,5	0,6	0,8	0,2	0,1

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6	7
Аналіз ділової активності підприємства						
Коефіцієнт оборотності активів	збільшення	1,8	1,6	1,6	-0,2	0
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Збільшення	34,3	14,2	9,3	-4,9	-20,1
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	збільшення	11,4	8,8	8,1	-2,6	-0,7
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	зменшення	2	3	3	1	0
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	зменшення	3	2	3	-1	1
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	збільшення	9,4	282,0	13,3	272,6	-268,7
Коефіцієнт оборотності основних засобів	збільшення	3,2	2,1	1,2	-1,1	-0,9
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	збільшення	2,6	1,2	2,8	-1,4	1,6
Аналіз рентабельності підприємства						
Коефіцієнт рентабельності активів	> 0, збільшення	13,4	6	1	-7,4	-5
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	> 0, збільшення	19,3	9	2	-10,3	-7

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості у 2018 році становив 11,4 тис.грн., у 2019 р. - 8,8 тис.грн, а у 2020 р. - 8,1 тис. грн., тобто відбувається поступове її зменшення, що є негативним.

Аналізуючи коефіцієнт маневреності власного капіталу, бачимо, що показник нижче норми, тобто, знизилася частка використання власного капіталу для фінансування поточної діяльності кооперативу.

Проаналізувавши коефіцієнт абсолютної ліквідності відмітимо, що він у 2020 р. у порівнянні з 2019 р. зменшився на 0,7, що є негативним і підтверджує негативний потік грошових коштів.

Причиною падіння рентабельності активів СВК «Батьківщина» є зниження продажів сільськогосподарської продукції та обсягів наданих послуг. Тому керівництву кооперативу потрібно зосередити свою увагу на маркетинговій, ціновій та асортиментній політиці. Зокрема, необхідно оцінити власні конкурентні позиції на ринку в зазначених напрямках. Збільшення рентабельності активів може бути досягнуто за рахунок зменшення дебіторської заборгованості.

Рентабельність власного капіталу зменшилась у 2020 році на 17,3%. Це означає, що в 2018 році кожна гривня залучила 19,3 гривні чистого прибутку, у 2019 році - 9 гривень, у 2018 - 2 гривні чистого прибутку. Причиною зниження є значне збільшення середньорічної вартості капіталу кооперативу. З метою збільшення прибутковості власного капіталу необхідно скоротити витрати підприємства, що сприятиме збільшенню чистого прибутку.

Зниження рентабельності продукції свідчить про зниження попиту на продукцію і послуги СВК «Батьківщина», а також на те, що кооператив не контролює витрати на реалізацію продукції та послуг. Чистий прибуток при цьому за період 2018-2020 рр. зменшився, тобто відбулося погіршення результатів діяльності підприємства.

Як видно з таблиці 1.3, у звітному періоді знизилася рентабельність ресурсів та їх джерел. Це пояснюється значним зменшенням загального прибутку та суттєвою зміною засобів підприємства та джерел їх покриття.

РОЗДІЛ 2 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ В ТВАРИННИЦТВІ

2.1. Роль обліку в управлінні витратами, його нормативно – інформаційне забезпечення

В сучасних умовах господарювання досягнення стратегічних цілей підприємства може відбуватися лише при ефективному використанні трудових, матеріальних, нематеріальних, фінансових та інформаційних ресурсів. При цьому важливим чинником, що впливає на належне управління будь яким суб'єктом господарювання, є наявність оперативної точної та релевантної інформації про майно, джерела його формування, доходи, витрати та результатів діяльності.

Тому облік відіграє надзвичайно важливу роль в управлінні витратами СВК «Батьківщина». Він є джерелом інформації для топ-менеджменту для оцінювання діяльності кооперативу, оперативного реагування на зміни в зовнішньому та внутрішньому середовищі, застосування оптимальних методів та інструментів ефективного управління витратами.

Управління витратами – це комплекс управлінських заходів, спрямованих на формування й регулювання витрат, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів задля досягнення їх оптимального рівня [74].

Система управління витратами спрямована на вирішення наступних завдань:

- здійснення контролю за ходом господарської діяльності підприємства;
- виявлення тенденцій змін рівня, обсягу та структури витрат на обсяг виробництва та одиницю продукції;
- збір та аналіз інформації про витрати;
- нормування, планування витрат у розрізі елементів, виробничих підрозділів і видів продукції;
- пошуку резервів економії ресурсів і оптимізації витрат [51].

Обліково-аналітична інформація є інформаційним ресурсом управління

системою безпеки підприємства, вона утворюється в процесі реалізації трьох функцій управління: обліку, аналізу та синтезу [74].

В цій системі облік є основоположним елементом, так як він слугує базисом для аналізу, за результатами якого менеджмент кооперативу приймає обґрунтовані управлінські рішення.

На основі дослідження думок науковців ми дійшли висновку, що під обліково-аналітичним забезпечення управління витратами в тваринництві слід розуміти забезпечення обліково-аналітичною інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів, яка необхідна їм для прийняття рішень при управлінні витратами з метою забезпечення прибутковості, а також оптимізації витрат в тваринництві.

Відповідно до цього метою обліково – аналітичного забезпечення є синергія обліку та аналізу з метою підготовки релевантної інформації щодо фінансово-господарської діяльності підприємства, а також своєчасне її надання зацікавленим особам.

Корисність облікової інформації, в тваринництві визначається якісними характеристиками, які наведені на рисунку 2.1.

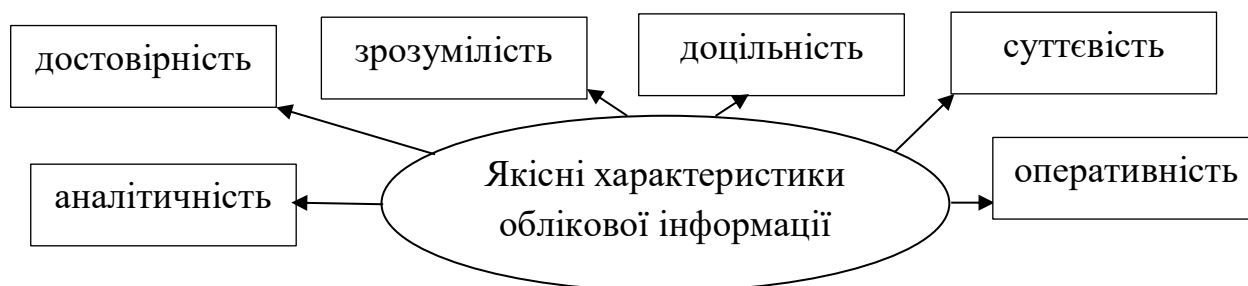


Рисунок 2.1 – Якісні характеристики облікової інформацію, призначеної для управління витратами [74]

Основні функції обліково-аналітичного забезпечення управління витратами СВК «Батьківщина» наведені на рисунку 2.2.

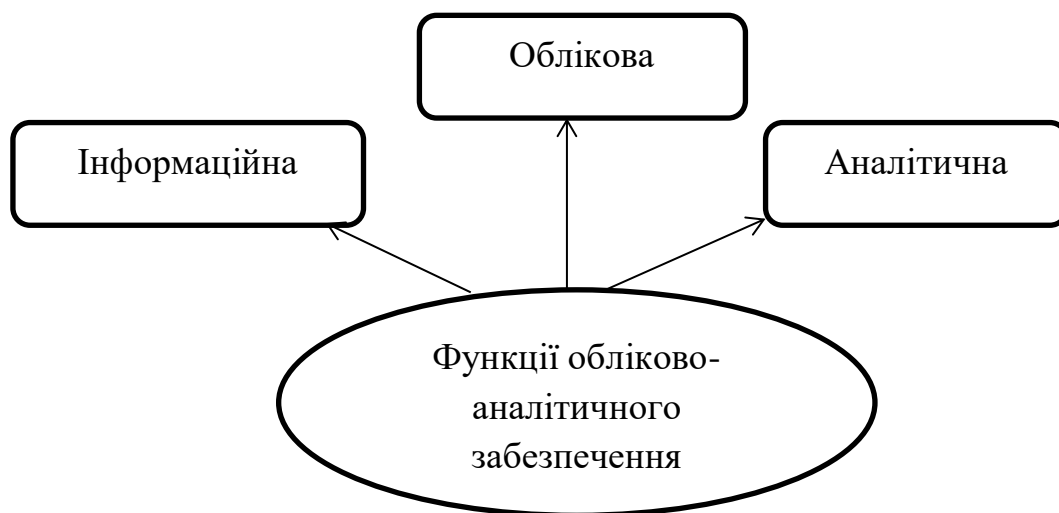


Рисунок 2.2 - Функції обліково-аналітичного забезпечення управління витратами [44]

1) інформаційна – полягає в тому, що облік та аналіз забезпечують систему управління інформацією про витрати;

2) облікова – пояснюється тим, що за рахунок обліку відбувається достовірне та повне відображення витрат та фактів господарської діяльності підприємств;

3) аналітична – передбачає проведення на підставі даних обліку та звітності аналізу витрат тваринництва.

Основні підсистеми системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами в тваринництві наведені на рисунку 2.3.

Інформаційна база облікового забезпечення управління витратами СВК «Батьківщина» включає зовнішні та внутрішні джерела інформації.

До зовнішніх джерел належить нормативно – правові документи, які регулюють облік витрат.

Внутрішні джерела включають розпорядчі документи та необлікову інформації.



Рисунок 2.3 – Обліково – аналітичне забезпечення управління витратами в тваринництві [74]

До внутрішніх розпорядчих документів кооперативу, що стосуються витрат, можемо віднести такі як Статут, Наказ про облікову політику, Інструкції з обліку витрат.

Необлікова інформація формується працівниками виробничих, технічних, маркетингових, контрольних відділів. До цих джерел належать: матеріали аудиту та перевірок державних органів і служби внутрішнього контролю; пояснювальні

та доповідні записки; ділове листування з партнерами, кредиторами; матеріали засобів масової інформації, аналітичні огляди; матеріали, отримані в результаті особистих контактів; фінансова інформація, що міститься в прайс – листах, прейскурантах, довідниках.

Нормативно-правове забезпечення обліку – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності в нашій державі.

Вся система нормативно-правового регулювання обліку витрат в тваринництві поділяється на рівні, які узагальнені на рисунку 2.4.

На міжнародному рівні облік витрат в тваринництві регулюється Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) і Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

На другому рівні регулювання обліку витрат знаходяться кодекси та закони України. Основним Законом України є Конституція. Вона визначає органи державної влади, які забезпечують методологічні основи ведення обліку витрат.

Правові основи господарської діяльності з врахуванням різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності встановлює Господарських кодекс України [1].

Витрати підприємства формують базу оподаткування податком на прибуток, здійснюють безпосередній вплив на формування собівартості реалізованої готової продукції та фінансового результату до оподаткування. Тому вони підпадають під пряме регулювання Податкового кодексу України [2].

Він регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів.

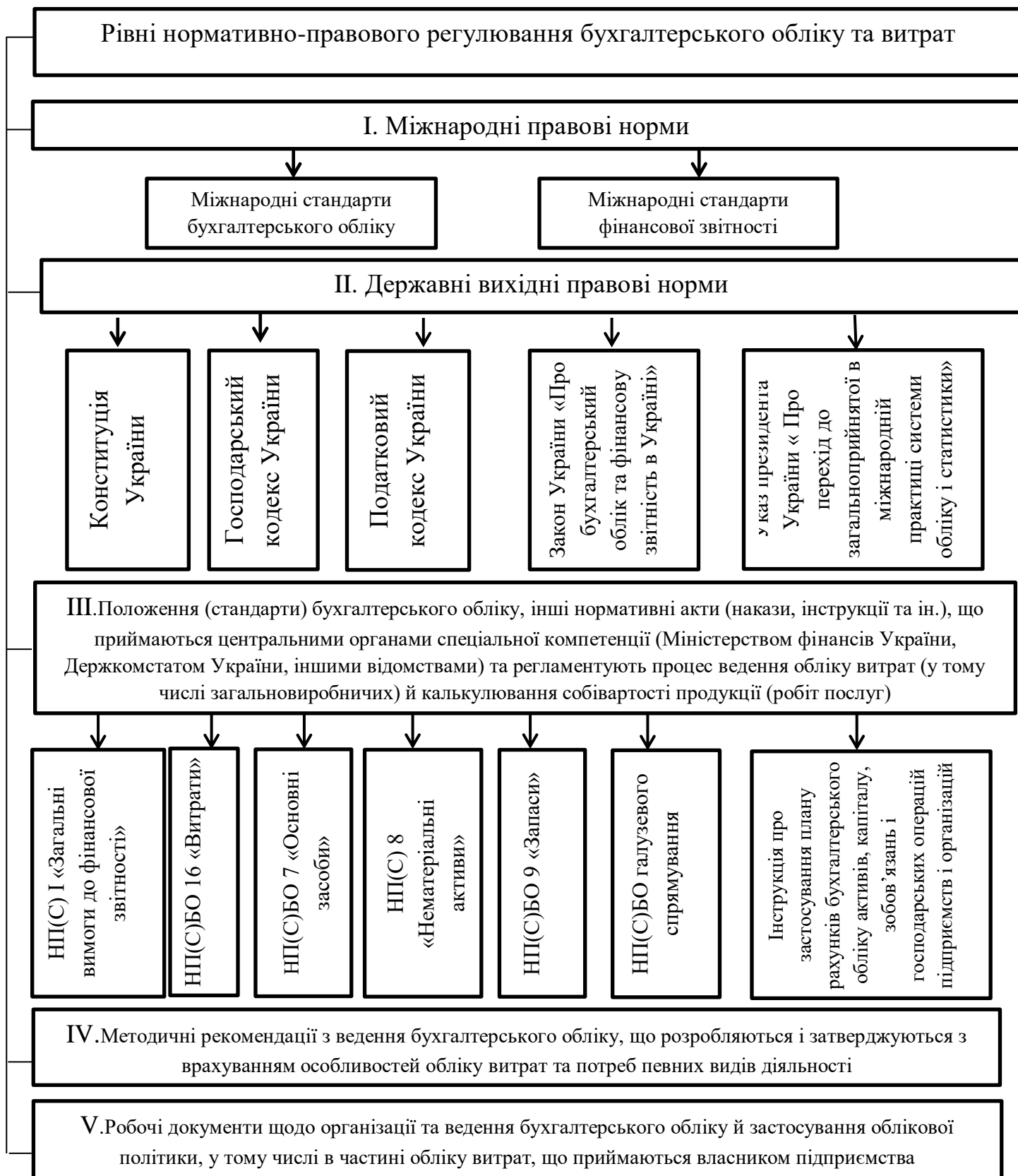


Рисунок 2.4 - Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку витрат в тваринництві

При веденні бухгалтерського обліку витрат СВК «Батьківщина» дотримується загальних принципів його ведення, які визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3].

Третій рівень регулювання бухгалтерського обліку витрат тваринництва становлять національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та нормативні документи, розроблені відповідно до вимог правової бази другого рівня.

Зокрема, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18] визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. У зазначеному стандарті наводиться визначення витрат підприємства.

Серед важливих нормативних документів, у яких регламентується, зокрема, й порядок формування елементів витрат, необхідно виділити Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [17], який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Разом з тим НП(С)БО 16 «Витрати» не поширюється на витрати, пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції. Тому для обліку витрат в тваринництві використовується Н(П)СБО 30 «Біологічні активи» [16], яке визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Істотний вплив на формування витрат й собівартості продукції тваринництва має НП(С)БО 9 «Запаси» [19], яке регулює облік поточних біологічних активів, оцінка яких здійснюється за первісною вартістю.

Порядок нарахування амортизації, як складової витрат в тваринництві,

визначено у НП(С)БО 7 «Основні засоби» та в НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про витрати в тваринництві встановлює Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [16].

Четвертий рівень нормативно-правового регулювання обліку витрат ґрунтується на методичних вказівках щодо організації та ведення обліку за конкретними видами діяльності, розроблених галузевими міністерствами та відомствами із врахуванням особливостей діяльності підприємств, технології виробництва продукції, надання послуг та виконання робіт.

Визначальними нормативно-правовими документами цього рівня для сільськогосподарських підприємств вважаються Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [6], Методичні рекомендації з обліку запасів [18], Методичні рекомендації з обліку біологічних активів [15], Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах [7], Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [6] та інші.

Разом з тим слід відмітити, що Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств в окремих аспектах суперечать вимогам НП(С)БО 16 «Витрати» [16] та НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [15], які мають переважну силу над методичними рекомендаціями.

Тому нормативні документи четвертого рівня носять рекомендаційний характер, а їх норми повинні трактуватися з урахуванням основоположних підходів, регламентованих нормативно-правовими документами вищих рівнів.

Останнім рівнем нормативного регулювання витрат в тваринництві є внутрішні регламентні документи СВК «Батьківщина». Зокрема це Наказ про облікову політику, який є важливим правовим документом роботи бухгалтерів кооперативу. В наказі про облікову політику відображаються основоположні підходи щодо організації бухгалтерського обліку витрат кооперативу та важливі моменти, які мають неоднозначне тлумачення в офіційних документах.

Стосовно витрат тваринництва, то в наказі про облікову політику мають бути зазначені методи й бази розподілу таких витрат, порядок оцінки біологічних активів, перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Систематизувавши та проаналізувавши основні складові обліково-аналітичного забезпечення та нормативно-правового регулювання обліку витрат в тваринництві ми дійшли висновку, що облік відіграє надзвичайно важливу роль в управлінні витратами сільськогосподарських підприємств.

В цілому існує достатня кількість нормативно – правових документів, які регулюють облік витрат, вони мають на меті організувати і допомогти у веденні обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах України.

2.2. Економічна сутність та класифікація витрат в тваринництві

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство та організація використовує фінансові, матеріальні та трудові ресурси.

Витрати були і залишаються важливою економічною категорією, яка характеризує ефективність використання ресурсів і визначає рентабельність діяльності суб'єктів господарювання [25].

Інформація про витрати має вирішальне значення, як для підприємства, так і для кожного його структурного підрозділу. Необхідність вивчення витрат обумовлена тим, що вони характеризують технічний рівень та організацію виробництва, ефективність управління, що оцінюється шляхом порівняння витрат та результатів діяльності.

Важливе значення має дослідження економічної сутності витрат на виробництво, що дозволить з'ясувати їх ролі в системі управління діяльністю, досягнення ефективного управління підприємством та оптимізації обліку виробничих витрат на продукцію тваринництва [84, с. 261]

Українські вчені, такі як Л.К. Сук [79], Плаксієнко В. Я [73] та багато інших, зробили певний внесок в дослідження сутності витрат тваринництва.

У статті Н. М. Бондаренко «Сутність та класифікація витрат підприємства» [50], наводяться відповідні підходи до визначення витрат у наукових працях різних авторів, які наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Підходи до визначення витрат, у працях науковців [50]

І. Бланк	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції
О. Мошковська	Під витратами слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує у господарській діяльності
М. Скрипник	Витрати – це використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за конкретний період часу ставляться у відповідність доходам
Т. Тітова	Витрати – це сукупність затрат підприємства, пов'язаних із виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх реалізацією, оцінених у грошовій формі

Утворення витрат здійснюється в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певних цілей. Вони мають різні напрями, але найбільш загальним і основним є поділ їх на інвестиційні та поточні (операційні) витрати, пов'язані з прямим використанням їх основних функцій виготовлення продукції (надання послуг).

Тваринництво в сільськогосподарських підприємствах, залежно від типу тварин, які вирощуються, має ряд самостійних галузей промисловості та характеризується єдиною соціальною структурою.

Основні підрозділи тваринницької галузі зображені на рисунку 2.5.

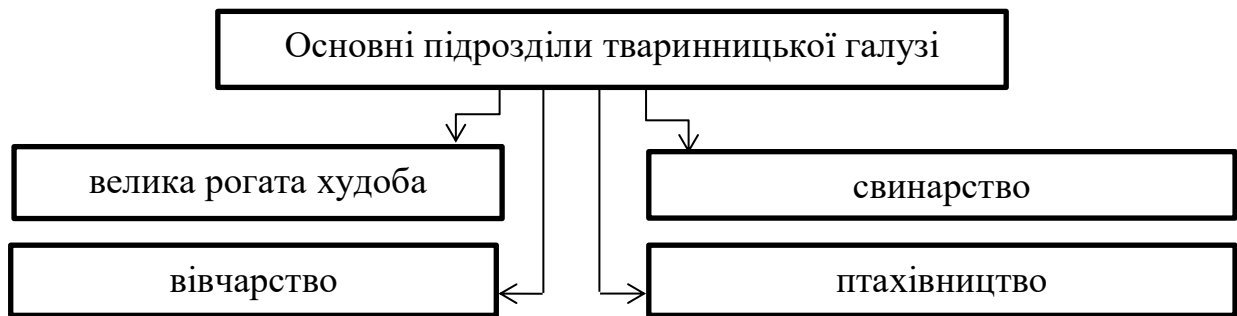


Рисунок 2.5 – Основні підрозділи тваринницької галузі [30, с. 12]

Тому витрати тваринництва розмежовуються в залежності від галузі та типу виробництва.

Для конкретного виду худоби витрати накопичують за певними статевовіковими групами [43, с. 17]:

- велика рогата худоба (далі ВРХ): телички; бички нетелі; корови – первістки для реалізації;
- свині: поросята до двох місяців; поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки; молодняк свиней на відгодівлі;
- вівці: молодняк народження поточного року та минулих років і ярки;
- кози: молодняк народження поточного року та минулого;
- коні: молодняк робочих коней; молодняк племінних коней.

Важливе значення для правильного ведення обліку має класифікація витрат. Вона, враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва, сприяє забезпечення раціональної організації обліку, визначенню достовірної величини витрат і здійсненню ефективного контролю за формуванням собівартості продукції тваринництва.

Суть класифікації полягає в поділі об'єктів дослідження на кілька категорій за деякими загальними ознаками об'єктів та регулярним взаємозв'язком між ними.

Особливістю класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькуляції є те, що вона заснована на економічній природі витрат і не залежить від конкретних умов.

Класифікація витрат за економічними елементами здійснюється з метою визначення загальних обсягів використаних матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів, а також організації контролю за рівнем цих витрат загалом за сільськогосподарським підприємством [44, с. 577].

Класифікація витрат за статтями калькулювання здійснюється з метою планування й обліку виробничої собівартості сільськогосподарської продукції, організації синтетичного й аналітичного обліку витрат, визначення вартості продукції [54, с. 19].

Класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції, відображена на рисунку 2.6.

Витрати на оплату праці включають заробітну плату, премії та заохочення, компенсацію, оплату відпусток та інші невідпрацьовані години.

До відрахувань на соціальні заходи відносяться відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування та інше.

Елемент «Амортизація» включає амортизацію основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, на які нараховуються амортизація.

До інших операційних витрати включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, які наведені вище.

Також в сільському господарстві відбувається групування витрат за статтями калькуляції. Ці статті сільськогосподарське підприємство обирає самостійно, але типовими для тваринництва є такі: витрати на оплату праці та соціальне страхування; роботи і послуги; корми; витрати на обслуговування і управління виробництвом та інші витрати.



Рисунок 2.6 – Витрати за економічними елементами та статтями калькуляції
[84, с. 271]

У статті «Витрати на оплату праці та соціальне страхування» відображається основна і додаткова заробітна плата працівникам, які займаються утриманням певного виду чи групи тварин [42, с. 298].

В статті «Роботи і послуги» відображається вартість робіт і послуг, що надаються допоміжним виробництвом та сторонніми організаціями для

задоволення виробничих потреб тваринництва на підприємстві. Стаття про «Корми» відображає вартість корму, який використовується для годування худоби, птиці та інших тварин [43, с. 298].

У статті «Витрати на обслуговування і управління виробництвом» відображається частка витрат тваринництва, що належать до виду чи групи поголів'я, у порядку розподілу загальновиробничих витрат.

До складу статті «Інші витрати» відносять страхові платежі та інші витрати.

На нашу думку, для відповідної галузі групування витрат по статтях повинно забезпечувати розмежування витрат, які пов'язані з виробництвом окремих видів продукції, що продемонстровано на рисунку 2.7.

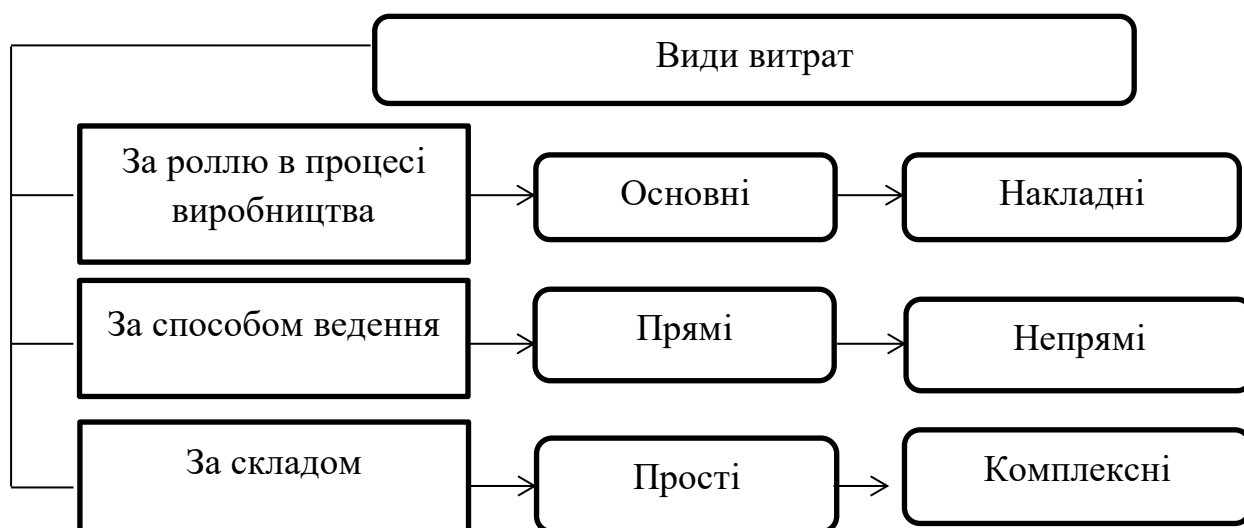


Рисунок 2.7 – Види витрат [73, с. 23]

Витрат, що беруть участь у виробничому процесі, за характером поділяють на основні та накладні.

Основні – це ті, які пов'язані з технічною експлуатацією, безпосередньо реалізують виробництво продукції (робіт, послуг).

Накладні витрати пов'язані з управлінням та обслуговуванням діяльності підрозділу (бригади, цеху, ферми, внутрішньогосподарського кооперативу тощо)

галузі чи господарства. Завдяки накладним витратам створюються необхідні умови для функціонування виробництва, його організації, управління, обслуговування.

За способом включення до собівартості продукції всі витрати поділяються на прямі та непрямі.

Основну частку у витратах на виробництво продукції тваринництва СВК «Батьківщина» займають прямі матеріальні витрати.

Прямі витрати – це витрати, які пов’язані з виробництвом окремих видів продукції і можуть бути віднесені на конкретний виріб і розподілені на підставі техніко – економічних розрахунків. До них належать: сировина, матеріали, напівфабрикати, заробітна плата виробничого персоналу та соціальні відрахування на неї, витрати на експлуатацію виробничого обладнання та його амортизацію, тощо [43, с. 292].

Непрямими вважаються витрати (загальновиробничі) які, пов’язані з виробництвом декількох видів продукції (робіт, послуг) тому вони повинні бути належним чином розподілені за допомогою спеціальних методів [82, с. 38].

Прямі виробничі витрати обліковують на рахунках 23 «Виробництво», а непрямі – на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Прості – це ті витрати, які за економічним змістом однорідні, тобто: сировина, основні матеріали, заробітна плата. Комплексні витрати різнорідні за своїм складом, вони охоплюють кілька економічних елементів (витрати на утримання та експлуатацію машин, загальновиробничі тощо).

Для цілей управлінського обліку базовою є класифікація витрат за напрямками обліку, яка була запропонована К. Друрі і розвинена сучасними вітчизняними науковцями (таблиця 2.2).

Як бачимо з таблиці 2.2 більшість науковців схиляються до виділення у класифікаціях таких видів витрат, як «постійні / змінні», «контрольовані / неконтрольовані», «релевантні /не релевантні», відзначаючи характер їх залежності від обсягів виробництва продукції.

Таблиця 2.2

Підходи до класифікації витрат для цілей управлінського обліку

Види витрат Автори	Релевантні/ Нерелевантні	Постійні/ Змінні	Маржинальні/ Середні	Дійсні/ можливі	Контрольовані/ неконтрольовані	Пропорційні/ прогресивні/ дегресивні	Планові/ непланові	Дискреційні	Продуктивні (ефективні)/ непродуктивні (неефективні)	За місцем виникнення	Виробничі/ невиробничі	Регульовані/ нерегульовані
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Ф.Ф. Бутинець	X	X	X	X	X	-	-	-	X	X	X	-
С.Ф. Голов	X	X	X	X	X	-	X	X	-	-	-	X
П.Й. Атамас	X	X	X	X	X	-	X	X	X	-	-	-
Л.В. Нападовська	X	-	X	X	X	-	X	-	X	X	-	X
О.В. Лишиленко	-	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-
О. Голиков, Н. Николаева	-	X	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-
Л.О. Меренкова	X	X	X	-	X	-	-	-	-	-	-	-
М. Грещак, О.Коцюба	X	X	X	-	-	X	-	-	-	-	-	X
Ю.М. Великий, В.В. Прохорова	X	X	X	X	X	-	-	-	-	-	-	X
О.Орлов	-	-	-	-	X	X	-	-	-	-	-	-
З.В. Задорожний	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-
Л.В. Фролова, К.С. Хаврова	X	X	-	-	X	-	X	-	X	X	-	X
І.В. Давидович	X	X	X	X	X	X	-	-	X	X	-	-
У.І. Когут	X	X	-	-	X	-	X	-	X	X	X	-
Л.М. Янчева, В.І.Оспіщев, О.В. Чумак	X	X	X	X	-	-	-	X	-	-	X	-

Для інформаційної підтримки управлінських рішень багато науковців виділяють такі групи витрат як:

- маржинальні та середні – що залежать від завантаження потужностей суб'єкта господарювання;

- дійсні та можливі – при цьому характерною ознакою є реальність здійснення витрат.

Також автори часто виділяють продуктивні (передбачені технологією та організацією виробництва) та непродуктивні витрати (виникають внаслідок певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо).

Зустрічаються у запропонованих науковцями класифікаціях витрат для цілей управлінського обліку такі види витрат як «пропорційні/прогресивні/дегресійні», «планові/непланові», «дискреційні» та «за місцем виникнення».

2.3 Первинний облік витрат в тваринництві

Первинні документи – це письмові або електронні документи, які фіксують або підтверджують господарські операції, включаючи накази та дозволи відділу управління.

Документація виступає, як основний спосіб первинного спостереження за господарською діяльністю підприємства, яка є важливою ланкою обліку. Облік не може здійснюватися без належно оформленого документа, що також впливає та залежить від цілісності та достовірності облікової інформації [44, с. 57].

Первинні документи, для надання їм юридичної сили, повинні мати обов'язкові реквізити, які зображені на рисунку 2.8, незалежно від того, чи затверджені типові форми документів нормативно-правовими актами чи вони розроблені підприємством самостійно. Відсутність будь – якого обов'язкового реквізиту, може стати підставою, що документ визнають недійсним.

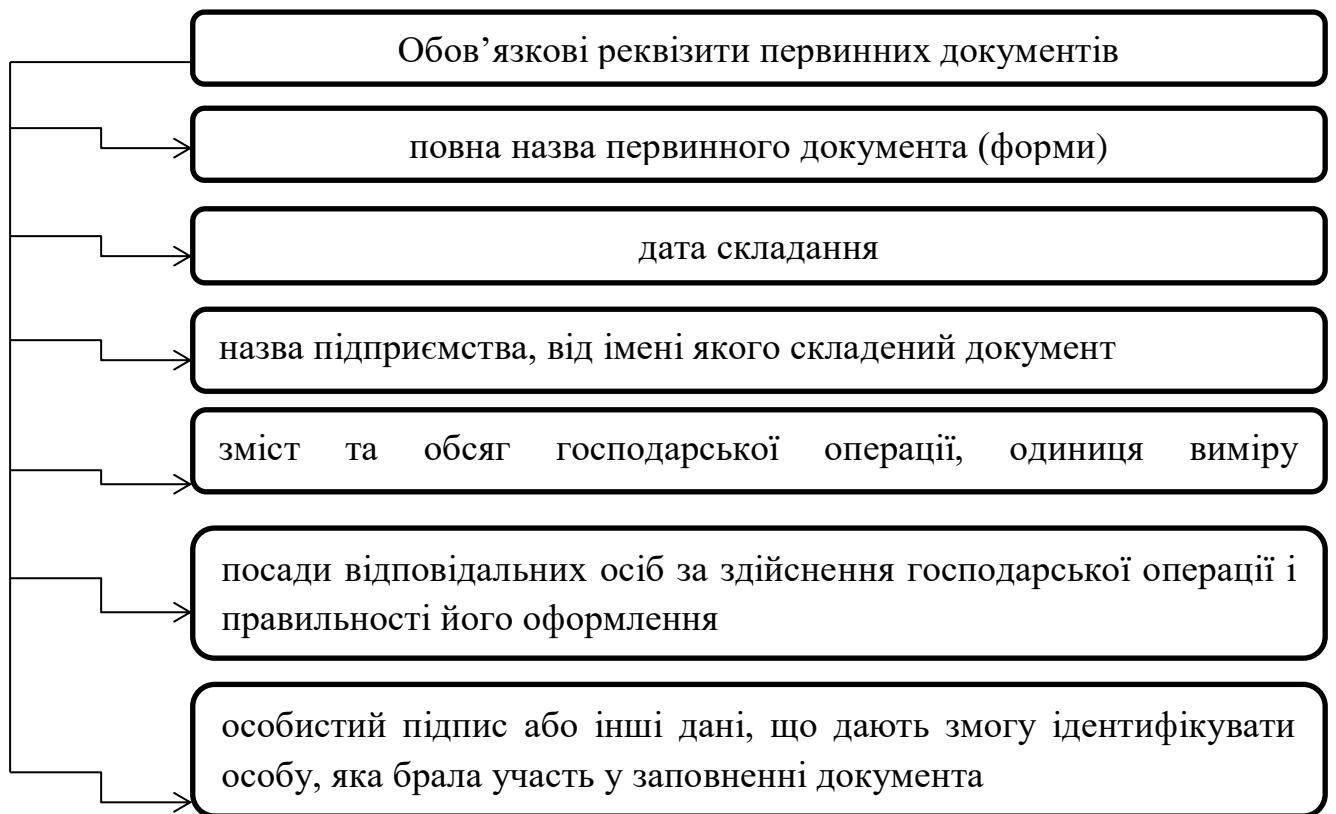


Рисунок 2.8 – Обов'язкові реквізити первинних документів [44, с. 64]

Додатковими реквізитами вважаються такі як: місце складання документа, прізвища осіб, відповідальних за здійснення і правильність оформлення господарської операції та печатка. Правильно оформлені первинні документи підтверджують фактичне здійснення господарської операції.

З моменту складання документів, або під час отримання їх від інших організацій, вони проходять певний шлях для передачі та зберіганні в архіві. Рух первинних документів в СВК «Батьківщина» регулюється графіком документообігу, який наведено в додатку .

Обробка первинного документа починається на етапі його приймання. В бухгалтерії усі первинні документи підлягають перевірці, яка проводиться за такими напрямками: арифметично, по суті та за формою (рисунок 2.9).

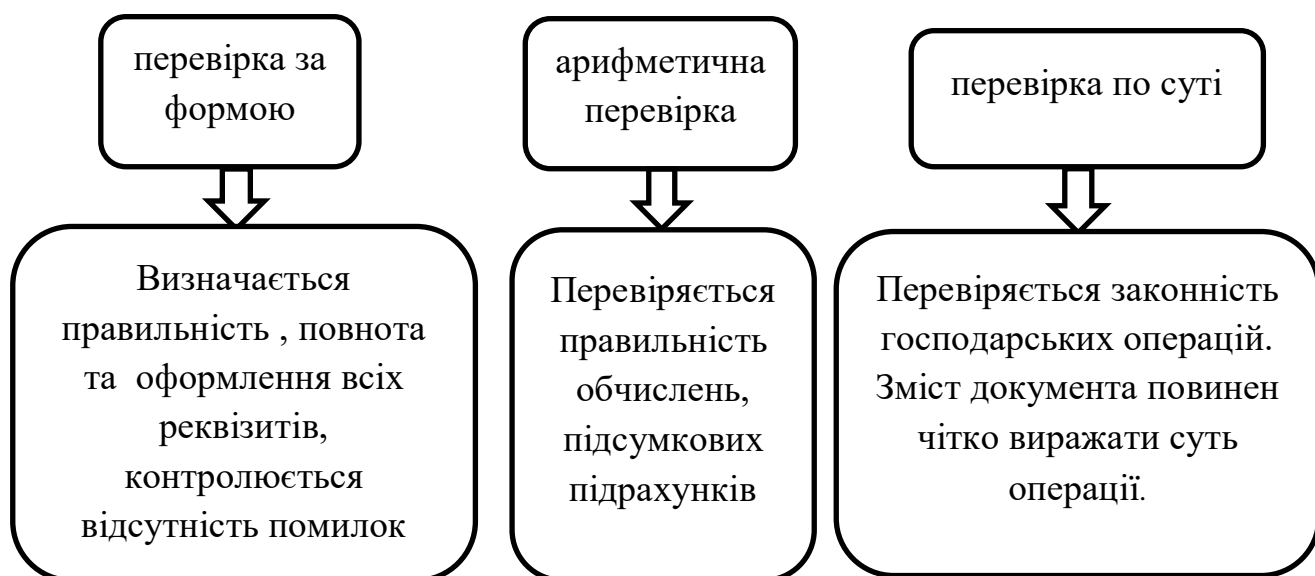


Рисунок 2.9 – Перевірка, якій підлягають первинні документи

Для здійснення обліку витрат тваринництва використовуються первинні документи, які можна згрупувати за видами витрат (рисунок 2.10).



Рисунок 2.10 – Документи з обліку витрат тваринництва [44, с. 58]

Для здійснення обліку витрат праці в СВК «Батьківщина» складається Табель обліку робочого часу (ф. №64) [84, с. 75].

Для нарахування зарплати використовують документи, у яких обліковується вихід продукції, а саме:

- журнал обліку надою молока;
- акт на оприбуткування приплоду тварин;
- відомість зважування тварин;
- та інші.

Табель обліку робочого часу складається в одному примірнику, кожного дня протягом місяця. В документі записується відпрацьований час в годинах, зазначається неявка на роботу, структурний підрозділ та табельний номер. Документ складає керівник підрозділу, обліковець та інші відповідальні особи. Підписується документ бригадиром, керівником підрозділу, завідувачем ферми та іншими відповідальними особами [30, с. 12].

Витрати з обліку вартості виконаних робіт і послуг відображають на підставі рахунків, актів на приймання виконаних робіт тощо.

В кооперативі СВК «Батьківщина» використовують первинні документи, в яких здійснюється оформлення витрат та виходу продукції тваринництва за всіма видами основного виробництва, а також застосовується ряд документів, притаманних тільки тваринництву (рисунок 2.11).

На фермах, в момент одержання продукції та біологічних активів, складаються первинні документи, які передбачені графіком документообігу (додаток Д).

Оприбуткування тварин, придбаних СВК «Батьківщина» в інших підприємствах і організаціях, здійснюється на підставі рахунків – фактур (ф. № 868) та товарно – транспортних накладних (додаток З).

Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № 95) складається для реєстрації отриманого приплоду (телят, поросят) (додаток Ж). Завідувач ферми заповнює документ в день одержання приплоду у двох примірниках, вказуючи кличку, номер матки, кількість голів, вагу та їх стать [39, с. 574].

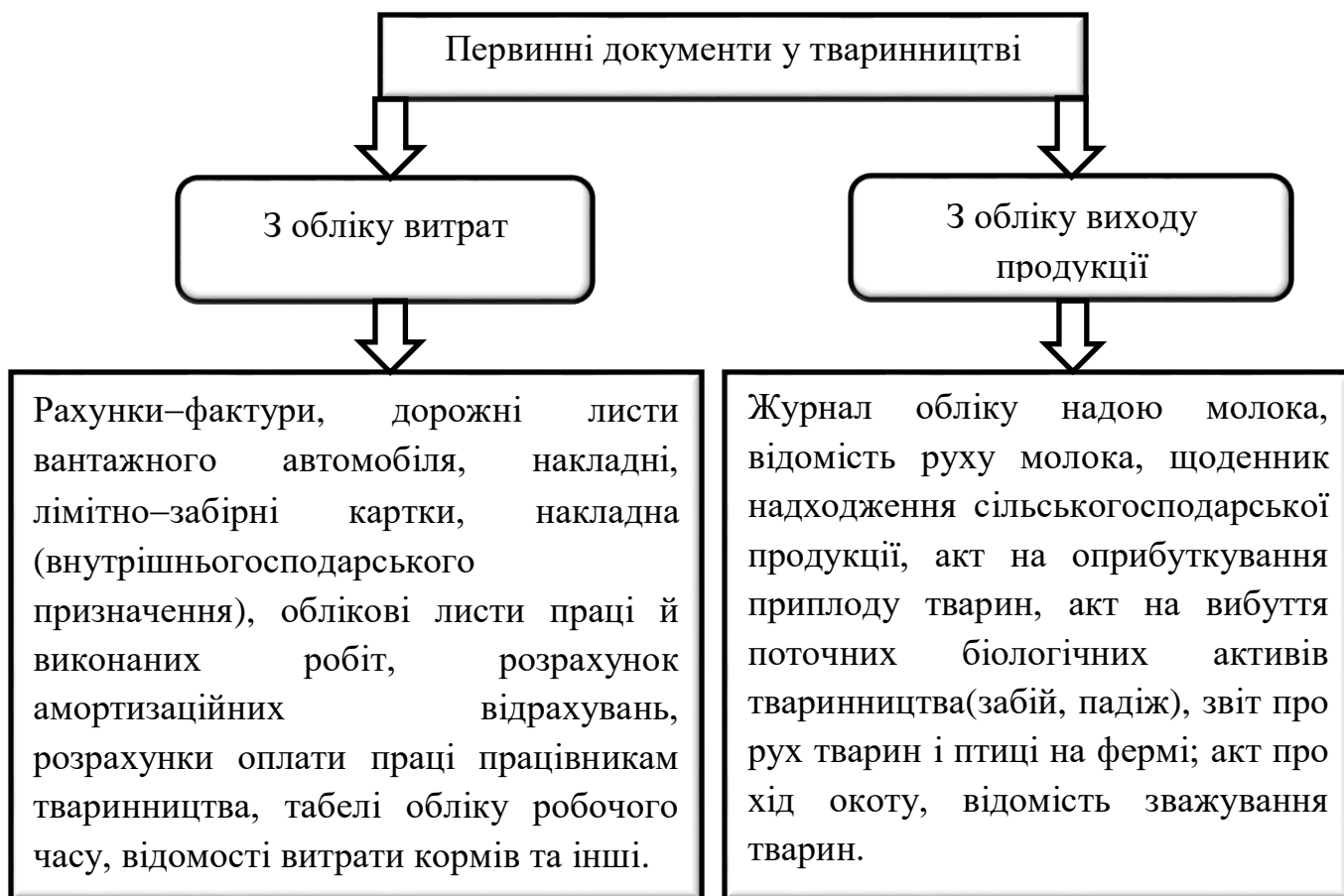


Рисунок 2.11 – Первинні документи з обліку витрат та виходу продукції тваринництва [30, с. 27]

В Акті на оприбуткування приплоду тварин також здійснюється запис особи, за якою закріплені тварини, вказується прізвище, ім'я та по батькові. Цей документ підписує завідувач ферми, матеріально - відповідальна особа або ветеринарний лікар. Обидва примірники подаються бухгалтеру з обліку тваринництва до 26 числа звітнього місяця.

Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва»(ПБАСГ – 6) – складається у випадку вимушеного забою тварин. У цьому документі відображається одержана продукція та напрями її використання. Продукція, яка отримана від забою тварин, передається кожного дня на склад підприємства на підставі «Накладної внутрішньогосподарського призначення». Копія накладної з

розпискою комірника про прийняття продукції прикладається до Акта на вибуття поточних біологічних активів тваринництва».

У СВК «Батьківщина» основним видом витрат предметів праці у тваринництві є витрати кормів, первинний облік яких ведеться у Відомості обліку витрат кормів.

У цій відомості здійснюється запис поданого та споживаного корму в господарстві, який використовується для обліку добового відпуску кормів. Робота проводиться під час підготовки тварин по кожній обліковій групі, зазначаються певні обмеження щодо щоденного відпуску кормів по їх видах на протязі місяця. Робиться щоденна відмітка про кількість відпущених кормів, підбивається підсумок [17].

Відомість витрат кормів складається у двох примірниках. Її перший примірник передають до бухгалтерії, а інший – фуражиру господарства. Підписує цей документ завідувач ферми, бригадир, головний бухгалтер, керівник господарства.

Регістром, в якому узагальнюють дані первинних документів про витрати і вихід продукції у тваринництві по підрозділах, є Виробничий звіт підрозділу в тваринництві. Цей документ заповнюється у виробничих підрозділах згідно з наведеними первинними й накопичувальними документами і передається до бухгалтерії наприкінці місяця разом із підтверджуючими первинними документами.

Виробничий звіт складається з трьох частин. У першій частині розглядається вартість кожного об'єкта обліку, згрупованими за статтями витрат; в другій частині — одержана продукція за місяць; у третій частині вказуються суми, враховані у другому розділі звіту.

Наявність та рух тварин і птиці на фермі щомісячно відображається у Звіті про рух тварин і птиці на фермі. Він складається у двох примірниках щомісячно завідувачем ферми. По кожному виду і обліковій групі тварин вказують наявність надходження і вибуття тварин чи птиці, кількість приросту та кормо – дні.

Для документального оформлення надоїв молока використовують Журнал обліку надою молока. В ньому відображається надходження молока в сільськогосподарському кооперативі.

Кожного дня в журналі здійснюється запис обліку надоєного молока за день. Цей документ ведеться протягом місяця в одному примірнику, завідувачем ферми. Журнал обліку надою молока підписує доярка або завідувач ферми. Коли виконуються контрольні доїння, у Журналі обліку надою молока роблять певні записи по групі корів, які закріплені за доярками, записується кількість надоєного молока в кілограмах і вказується його жирність.

Для підрахунку надходження молока та витрачання його протягом місяця у СВК «Батьківщина» ведеться Відомість руху молока (додаток И). На кінець звітного періоду ця Відомість разом із Журналом надою молока та іншими документами з витрачання молока подається в бухгалтерію кооперативу.

У Відомості зважування тварин (ф. № 98) відображається жива вага тварин. Цей документ складається завідувач ферми або особа за якою закріплені тварини в одному примірнику в день зважування (щомісячно) тварин. У відомості вказується кличка, інвентарний номер, попередня жива маса і жива маса після зважування, приріст живої маси за місяць. Подається відомість бухгалтеру по тваринництву (додаток І).

Лімітно – забірна картка на одержання матеріальних цінностей призначена для оформлення відпущених та одержаних товарів зі складу. Документ складається завідувачем складу СВК «Батьківщина» в момент відпуску протягом місяця у двох примірниках. Підписує лімітно-забірну картку керівник господарства, головний бухгалтер, завідуючий складом та особа, яка одержала цінності (додаток Ї).

Облік іншої продукції тваринництва та оприбуткування зібраних яєць на птахофермах проводиться у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції (ф. №81), де кожного дня здійснюється запис кількості несучок на фермі, кількості зібраних яєць (цілих і битих), а також кількості яєць від

молодняку курей. Щоденник надходження сільськогосподарської продукції подається кожного дня до бухгалтерії.

Усі первинні документи після первинної обробки мають бути внесені до реєстру обліку.

Реєстром обліку у СВК «Батьківщина» є журнали – ордери, які побудовані за кредитовою ознакою, де відображають дебетові обороти. На підставі первинних документів здійснюються записи в реєстрах, де зазначаються відповідні рахунки [44, с. 72].

Журнально – ордерна форма обліку ґрунтується на певних принципах систематизації та накопиченні, в хронологічному порядку даних первинних документів, де відображаються господарські операції безпосередньо в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку [53, с. 68].

Реєстри обліку після закінчення записів підписуються виконавцем і головним бухгалтером.

Реєстром, який узагальнює основні документи та дані про витрати на виробництво тваринництва та виробництво продукції по підрозділах СВК «Батьківщина», є виробничий звіт підрозділу в тваринництві. Його складають за місяць з відповідних первинних і зведених документах.

На підставі первинних документів інформація про витрати відображається на рахунках обліку, тому в наступному питанні розглянемо порядок синтетичного та аналітичного обліку витрат в тваринництві.

2.4. Синтетичний і аналітичний облік витрат в тваринництві

Під обліком витрат та калькулювання собівартості продукції більшість авторів розуміють сукупність прийомів документування та відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції, а також віднесення витрат на одиницю продукції.

Облік тваринництва ґрунтується на витратах на вирощування та утримання

тварин за кількістю поголів'я, які мають поділ на три групи:

- робоча і продуктивна худоба (основне стадо);
- молодняк тварин на вирощуванні;
- тварини на відгодівлі [76, с. 82].

Калькулювання – це обчислення собівартості одиниці продукції. Об'єктом калькулювання є продукція, собівартість якої обчислюється. Об'єктами обчислення собівартості сільськогосподарської продукції є 1 центнер, 1 голова, 1 гектар, 1 тис. штук яєць тощо [84, с. 38].

Основні методами калькулювання прийнято класифікувати за такими ознаками:

- за об'єктами калькулювання;
- залежно від повноти включення витрат;
- залежно від оперативності одержання даних собівартості.

На загальних принципах та засадах, які визначені у НП(С)БО 16 Витрати [17], НП(С)БО 30 «Біологічні активи»[16] та Методичних рекомендаціях із планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [15], ґрунтується калькулювання у тваринництві.

Собівартість продукції – це власна економічна категорія, яка являє собою складну систему економічного взаємозв'язку між суб'єктами господарювання у виробництві продукції та обігу [58].

У той же час, собівартість, як показник економічної активності відображає витрати на виробництво та реалізацію певних видів продукції в готівковій формі для конкретного підприємства, що є основою для висновку про ефективність виробничого потенціалу суб'єкта господарювання.

Метою обліку витрат на визначення собівартості продукції є документування фактичної собівартості продукції, своєчасне, повне та точне відображення для забезпечення контролю за використанням матеріалів, трудових та фінансових ресурсів.

Відповідно до специфіки сільськогосподарського виробництва, найчастіше собівартість поділяють на [37]:

- виробничу і повну;
- індивідуальну і галузеву;
- планову і фактичну.

Облік витрат та калькулювання має тісний зв'язок, оскільки калькуляція здійснюється на підставі облікових даних (рисунок 2.12).



Рисунку 2.12 – Взаємозв'язок обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

Відображення витрат та виходу продукції тваринництва здійснюється на підставі первинних документів на субрахунку 232 «Тваринництво», який кореспондує з рахунками:

- 201 «Сировина і матеріали» (вартість гною);
- 21 «Поточні біологічні активи» (вартість приплоду та приросту живої маси тварин);
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» (вартість молока, яєць, тощо) [31, с. 140].

Узагальнена кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат продукції тваринництва, наведена в таблиці 2.3:

Кореспонденція рахунків з обліку витрат у тваринництві

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено податок з працівників, зайнятих у тваринництві	232	64
2	Нараховано заробітну плату працівникам тваринництва	232	66
3	Оприбутковано приплід та приріст тварин	21	232
4	Оприбутковано готову продукцію тваринництва	27	232
5	Використано молоко на випоювання телят	232	27
6	Списано поточні біологічні активи на виробництво продукції тваринництва	23	21
7	Списано вартість використаних кормів	232	208
8	Списано вартість використаних засобів захисту тварин (медикаменти)	232	208
9	Списано вартість робіт і послуг для тваринництва, що надані власними промисловими і допоміжними виробництвами.	232	233, 234
10	Надано тваринництву послуги сторонніх організацій	232, 631	685
11	Розподілено та списано витрати тваринництва на загальновиробничі витрати	232	91

Загальновиробничі витрати відображаються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». До них відносять витрати на організацію та управління окремими галузями, виробничі витрати, та інші [90, с. 149].

Узагальнена кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничі витрат, відображена в таблиці 2.4.

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована амортизація на будівлі та обладнання загальновиробничого призначення	91	13
2	Списано собівартість реалізованих біологічних активів	91	16
3	Списано виробничі запаси на витрати загальновиробничого призначення	91	20
4	Списано собівартість реалізованих поточних біологічних активів	91	21
5	Списана вартість спеціального одягу, виданого працівникам ферм	91	22
6	Списано витрати на поточний ремонт виробничих основних засобів на витрати загальновиробничого призначення	91	23
7	Списується планова собівартість реалізованої продукції	91	27
8	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на загальновиробничі витрати	91	39
9	Нарахована заробітна плата обслуговуючому персоналу	91	66
10	Нараховано відрахування на соціальні заходи від заробітної плати обслуговуючого персоналу, і списано на витрати загальновиробничого призначення	91	65
11	Списано загальновиробничі витрати на виробництво	23	91

Калькулювання собівартості – це визначення розміру витрат у грошовій формі, по окремих видах діяльності, виробничих процесах та структурних підрозділів, які виконуються з використанням економічно обґрунтованих методів

на всьому підприємстві.

Калькулювання собівартості одиниці продукції здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва та для обґрунтування цінової політики підприємства [43, с. 296].

У СВК «Батьківщина» розрахунок собівартості продукції тваринництва здійснюється в два етапи:

Перший етап передбачає такі види робіт як:

- перевірка правильності записів по дебету і кредиту аналітичних рахунків до субрахунку 232, яка проводиться в кінці року;
- уточнення повноти включення до витрат звітного року витрати минулого року за кожним видом незавершеного виробництва;
- перевірка повноти оприбуткування продукції тваринництва.

Другий етап включає такі види робіт:

- розподіл між об'єктами обліку основних витрат на обслуговування основних засобів;
- визначення собівартості робіт та послуг допоміжних виробництв та списання калькуляційних різниць між фактичною та плановою їх собівартістю;
- списання з витрат тваринництва суми надзвичайних витрат;
- розподіл бригадних, фермських, цехових та загальновиробничих витрат тваринництва;
- розподіл витрат на утримання кормоцехів пропорційно кількості витрачених кормів, виготовлених у цих кормоцехах;
- визначення загальної суми виробничих витрат за об'єктами обліку продукції тваринництва.

Кожне господарство може самостійно розробити та впровадити систему розрахунку собівартості продукції. Якщо господарство має декілька галузей тваринництва, слід дотримуватися такої послідовності калькулювання:

– починати потрібно із продукції молочного стада великої рогатої худоби, бо молоко тварин може використовуватися для годування інших видів і груп тварин.

– розраховуючи собівартість продукції на годівлю молодняка та відгодівлю тварин, спочатку слід визначити фактичну собівартість приросту, а потім витрати на живу вагу.

– при визначенні собівартості живої ваги розрахунки слід проводити послідовно, починаючи з молодшої групи тварин.

– після визначення фактичної собівартості кожного виду тваринницької продукції визначають та відображають на рахунках обліку калькуляційні різниці.

До початку калькулювання собівартості продукції тваринництва необхідно за даними облікових реєстрів визначити загальну суму витрат по кожному виду (групі) тварин і вихід продукції за рік.

Можливі об'єкти обліку витрат у тваринництві нами узагальнено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Об'єкти обліку витрат і визначення собівартості продукції тваринництва [59, с.15]

Галузі тваринництва	Об'єкти обліку виробничих витрат	Об'єкти визначення собівартості продукції
1	2	3
ВРХ молочного напрямку	Основне стадо ВРХ, худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці та бики різного віку, корови, бики-плідники, воли, вибракувані з основного стада) .	Молоко – 1ц Приплід –1 гол

1	2	3
ВРХ м'ясного напрямку	Худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці, телята, корови та бички старші 8 місяців, корови, бики–плідники та воли вибракувані з основного стада).	Приплід – 1 голова Приріс живої маси – 1 ц Молоко – 1 ц Жива вага – ц
Свинарство	Основне стадо свиней, свині на вирощуванні та відгодівлі	Поросята відлучені – 1 гол Приріст живої маси – 1 ц
Птахівництво	Доросле стадо, молодняк на вирощуванні, інкубація.	Яйця – 1 тис. штук Приріст живої маси – 1ц Добовий молодняк – 1 тис. голів

Собівартість 1 ц живої маси худоби і птиці визначається діленням їх вартості на кількість живої маси в центнерах. Собівартість 1 ц живої маси, обчислюється фактичною собівартістю реалізованої худоби, переведеної в основне стадо, забитої на м'ясо, залишеної на підприємстві на кінець року.

Собівартість продукції птахівництва визначається діленням витрат на утримання або вирощування птиці (без вартості посліду) на кількість відповідної продукції [77].

Для розрахунку калькулювання собівартості продукції великої рогатої худоби молочного напрямку, служать молоко та приплід.

Приплід розраховується: собівартість 1 кормо–дня визначається діленням загальної суми витрат на утримання основного молочного стада на кількість кормо–днів; собівартість 1 голови приплоду розраховується виходячи з вартості 60 кормо – днів.

Молоко розраховується, як собівартість 1 ц молока отриманого в результаті

ділення загальної суми витрат на утримання основного молочного стада великої рогатої худоби на кількість центнерів отриманого молока.

В кінці місяця інформація про витрати узагальнюється у фінансовій та статистичній звітності, яка є інформаційним джерелом для управління витратами.

Відображення витрат у фінансовій звітності в сільськогосподарському виробничому кооперативі «Батьківщина» здійснюється у Балансі, Звіті про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід), Примітках до річної фінансової звітності та у Звіті про економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств, форма № 50 с – г (додаток Й) (рисунок 2.13).

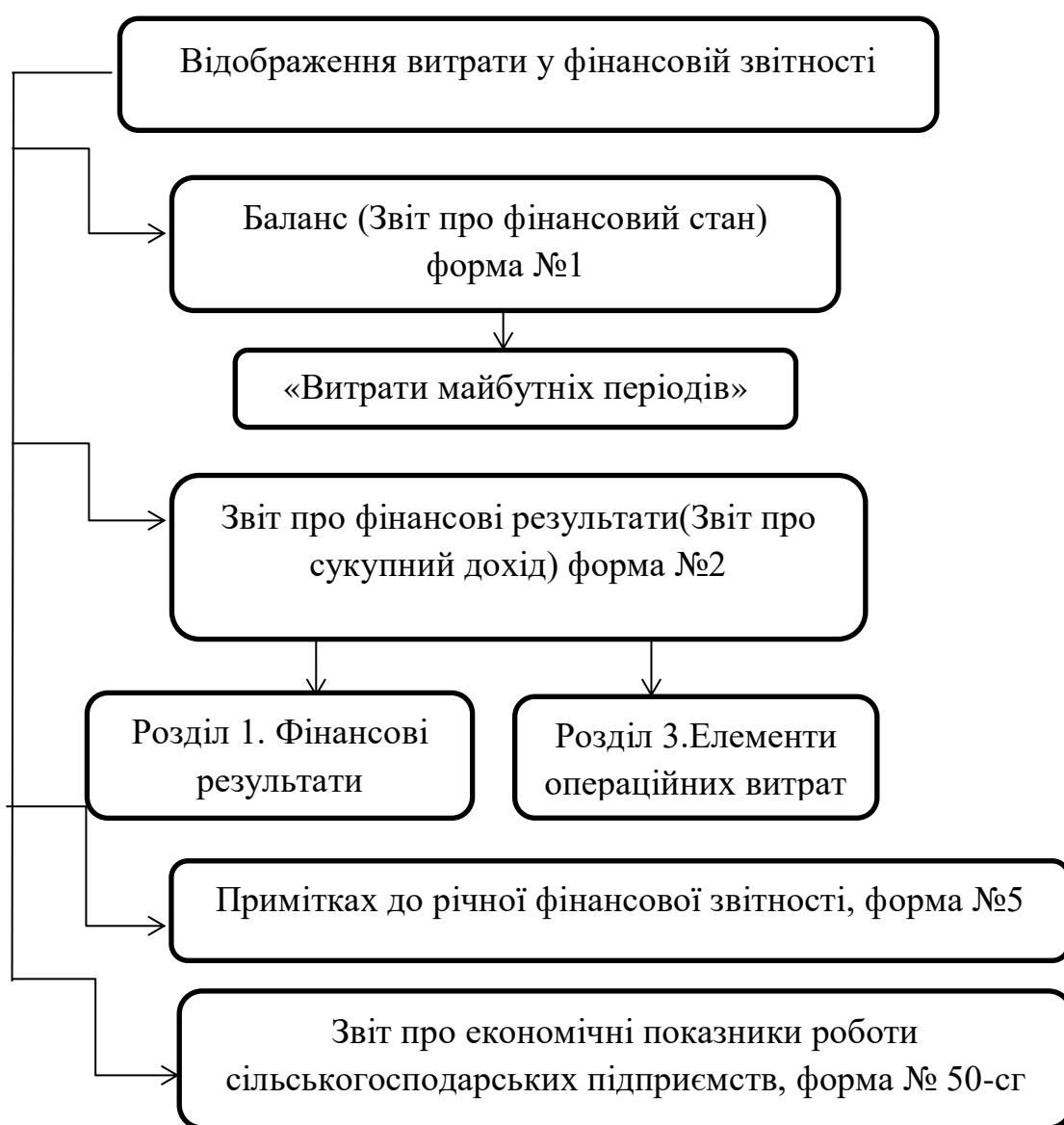


Рисунок 2.13 – Відображення витрат у фінансовій звітності [56, с. 14]

У Балансі (Звіті про фінансовий стан), здійснюється відображення витрат майбутніх періодів у рядку 1170, але загалом майбутні витрати обліковуються у складі оборотних активів.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) є формою фінансової звітності, яка призначена для розкриття інформації про доходи, витрати та фінансові результати підприємства. У Звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства. В розділі I «Фінансові результати» надається інформація про витрати, яка узагальнена за рахунками 9 класу (рисунок 2.14).



Рисунок 2.14 – Розділ I «Фінансові результати» та інформація про витрати, яка узагальнена за рахунками 9 класу «Витрати діяльності» [31, с. 54]

В розділі III «Елементи операційних витрат» (рядки 2500–2550) наводяться відповідні елементи витрат, яких зазнало підприємство протягом звітного періоду в процесі здійснення операційної діяльності, з вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством [27, с. 64].

Узагальнена інформація про витрати наведена в розділі III «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) здійснюється за рахунками 8 класу «Витрати за елементами», які наведені в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Елементи операційних витрат, та їх зв'язок за рахунками 8 класу «Витрати за елементами»

№ з/п	Елементи операційних витрат	Код рядка	Код та назви рахунка
1	1	2	3
2	Матеріальні затрати	2500	80 «Матеріальні витрати»
3	Витрати на оплату праці	2505	81 «Витрати на оплату праці»
4	Відрахування на соціальні заходи	2510	82 «Відрахування на соціальні заходи»
5	Амортизація	2515	83 «Амортизація»
6	Інші операційні витрати	2520	84 «Інші операційні витрати»

Примітки до річної фінансової звітності (форма №5) є наступним звітним документом, який відображає інформацію про витрати у фінансовій звітності.

У формі № 5 надається інформація про:

– склад і суму витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати» та «Інші витрати» Звіту про фінансові результати;

- склад і суму доходів і витрат за кожною;
- склад і суму витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені в складі власного капіталу [35, с. 281].

Можна зазначити, що примітки до річної фінансової звітності містять інформація про доходи і витрати, які відображені у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) [31, с. 154].

Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (форма 50 с–г), складається з 4 основних розділів та двох підрозділів (додаток Й). В двох розділах цієї форми відображаються витрати сільськогосподарських підприємств: Розділ 1 «Структура собівартості за видами продукції сільського господарства», Розділ 2 «Витрати на виробництво продукції».

Розділ 1 «Структура собівартості за видами продукції сільського господарства» містить дані щодо собівартості основних видів продукції рослинництва і тваринництва (підрозділ 1.2 «Продукція тваринництва»). Дані відображають фактичні витрати, що обліковуються підприємствами.

Розподіл витрат, які не віднесені безпосередньо на конкретний вид продукції, здійснюється пропорційно прямим матеріальним витратам, що пов'язані з виробництвом продукції рослинництва та тваринництва.

Підрозділ 1.2. «Продукція тваринництва» містить графи витрат, які зображені на рисунку 2.15. Ці дані відображають фактичні витрати, що обліковуються підприємствами. Розподіл витрат, які не віднесені безпосередньо на конкретний вид продукції, здійснюється пропорційно прямим матеріальним витратам, що пов'язані з виробництвом продукції рослинництва та тваринництва.

Розділ 2 «Витрати на виробництво продукції» відображає інформацію про :

- прямі матеріальні витрати (рядок 2001);
- прямі витрати на оплату праці (рядок 2011);
- інші прямі витрати (рядок 2012);
- загальновиробничі витрати (рядок 2017).



Рисунок 2.15 – Графи витрат продукції тваринництва підрозділу 1.2 Звіту про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств

Тобто, на відміну від першого розділу, в якому наведено тільки виробничу собівартість виробленої продукції (яка складається з прямих та загальновиробничих витрат), в другому наводяться всі понесені витрати поточного року, уключаючи витрати загибелі певних видів тварин, що не дали тваринницької продукції протягом року, які списані на збитки підприємства (надзвичайні витрати), а також зміни у витратах на незавершене виробництво.

РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ В ТВАРИННИЦТВІ

3.1 Мета, завдання і джерела аналізу витрат в тваринництві

Важливу роль в управлінні витратами відіграє аналіз, оскільки забезпечує оцінку господарських операцій, які пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг), виявлення недоліків та резервів поліпшення використання наявних ресурсів, ухвалення відповідних управлінських рішень.

Аналіз є важливим елементом діяльності підприємств, так як забезпечує дослідження їх функціонування, прогнозування майбутнього розвитку, встановлення резервів зниження собівартості, виявлення напрямків підвищення ефективності їх діяльності, а також служить інформаційною базою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Аналіз – це метод дослідження, що полягає в уявному розподілі цілого на складові частини, вивченні властивостей виділених частин і зв'язків між ними [22, с. 5].

Необхідність проведення аналізу витрат в тваринництві пояснюється різними факторами, основними з яких є:

- необхідність розробки стратегії розвитку сільськогосподарських підприємства і реалізації ефективного менеджменту витрат як важливого етапу управлінського циклу;

- необхідність оцінки привабливості суб'єкта господарювання зовнішніми інвесторами та визначення позиції підприємства в галузевих, національних та інших рейтингах;

- необхідність виявлення резервів зниження витрат при розробці заходів для адаптації суб'єкта господарювання до можливих змін умов зовнішнього середовища функціонування бізнесу.

Аналіз витрат на сільськогосподарському підприємстві покликаний забезпечити управлінський апарат інформацією, яка необхідна для управління витратами і допомагає менеджменту у виконанні його функцій.

Аналіз витрат, як і будь-яка інша інформаційна систем управління, включає ряд елементів:

- мету аналізу. Відповідно метою аналізу витрат основної діяльності підприємств є оцінка рівня, динаміки та структури витрат, їх впливу на фінансові результати, обґрунтування управлінських рішень щодо подальшої оптимізації витрат основної діяльності [58, с. 17];

- об'єкт аналізу витрат, тобто об'єкт управління щодо якого застосовуються аналітичні процедури. Основні об'єкти аналізу витрат поділяються на: елементи та статті витрат; собівартість окремих виробів; собівартість продукції в цілому; резерви зниження витрат на виробництво [51, с. 8];

- суб'єкт аналізу витрат. Суб'єктом аналізу витрат СВК «Батьківщина» може виступати будь-яка особа, що задіяна до аналітичних процедур щодо оцінки ефективності господарської діяльності загалом та витрат тваринництва зокрема;

- методологічна дія – це сукупність методів аналізу витрат, які дозволяють сформувати інформаційну модель об'єкту аналітичного дослідження для прийняття відповідних управлінських рішень.

- зворотній зв'язок. Сформована інформаційна модель об'єкту управління (аналізу витрат) є визначальним фактором та підґрунтям прийняття управлінського рішення щодо господарської діяльності та витрат СВК «Батьківщина», відповідно управлінське рішення визначає параметри подальшого функціонування об'єкту, який в наступні звітні періоду знову ж таки буде аналізуватися з позиції формування інформації.

Тобто відбувається нерозривний зв'язок в системі аналізу витрат СВК «Батьківщина». Це пов'язано із тим, що аналітичні процедури є безперервними та в окремих випадках дозволяють сформувати різні варіанти рішення та визначити різні варіанти результатів таких управлінських рішень.

Тобто аналіз витрат, оцінюючи ефективність здійснених витрат, може визначити стратегічні напрями управління ними. Основні завдання аналізу витрат основної діяльності підприємств відображені на рисунку 3.1.

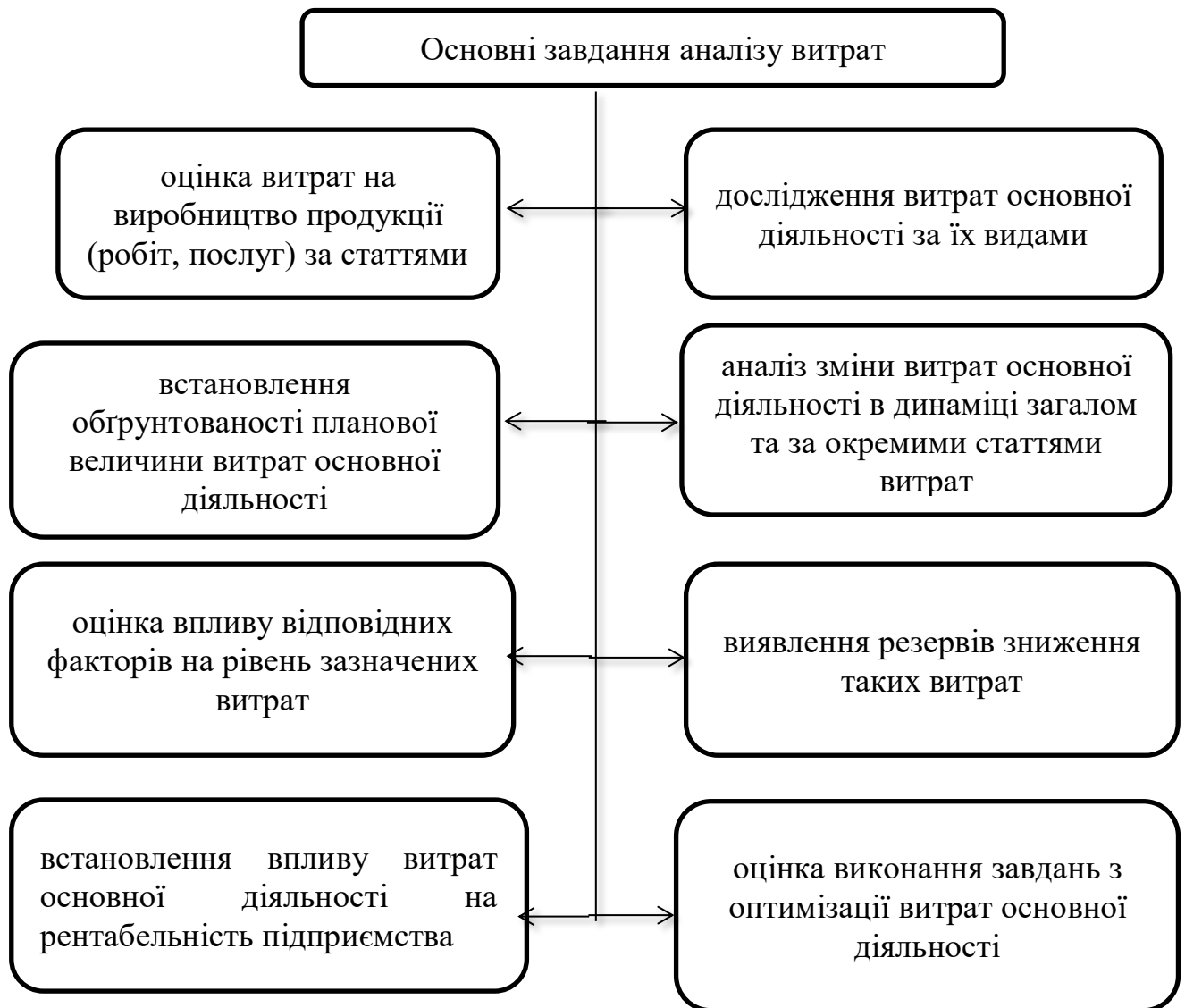


Рисунок 3.1 – Основні завдання аналізу витрат [75, с. 7]

Для проведення аналізу витрат основної діяльності формується відповідна інформаційна база. Під інформаційними джерелами для аналізу витрат основної діяльності, розуміються записи, за допомогою яких аналітик виявляє негативні явища у діяльності підприємства [48, с. 53].

Основним джерелом інформаційної бази для аналізу витрат є фінансова звітність, зокрема Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», Примітки до річної фінансової звітності (додаток С), Звіт про основні економічні

показники роботи сільськогосподарських підприємств (додаток Й).

Відмітимо, що значним недоліком при проведенні аналізу витрат є те. Що фінансова звітність містить обмежений обсяг даних. З неї не можна отримати інформацію про структуру собівартості продукції (робіт, послуг), величину адміністративних витрат та витрат на збут в розрізі статей та різних класифікаційних витрат та ін. Тому з метою аналізу також слід застосовувати, окрім звітності, й інші дані бухгалтерського обліку, такі як первинні документи, регістри обліку тощо.

Аналіз витрат підприємства включає такі етапи: аналіз загальної суми витрат, аналіз структури витрат; операційний аналіз витрат на виробництво (рисунок 3.2):



Рисунок 3.2 – Етапи аналізу витрат [80, с. 24]

При проведенні аналізу витрат в тваринництві використовуються різноманітні методи, а саме:

- традиційні методи економічного аналізу: абсолютні та відносні величини, спосіб порівняння, середні величини, групування, балансовий метод;

- математичні методи економічного аналізу: факторний аналіз та стохастичного аналізу: кореляція (парна, рангова, канонічна), регресійний аналіз; дисперсійний аналіз; компонентний аналіз;

- евристичні методи економічного аналізу: метод експертних оцінок, метод мозкового штурму, індивідуальні методи (анкетування, тестування, інтерв'ю).

Кожен із значених методів аналізу використовується для відповідної цілі при вивченні поведінки витрат СВК «Батьківщина».

3.2 Аналіз складу і структури витрат в тваринництві

Основним завданням аналізу витрат продукції тваринництва є пошук можливостей нарощування виробництва продукції тваринництва, поліпшення її асортименту і якості [2].

Метою аналізу складу та структури витрат підприємства є визначення найбільш вагомих складових структури витрат та прийняття управлінських рішень для подальшої оптимізації витрат.

Для проведення аналізу витрат СВК « Батьківщина» використаємо дані фінансової та статистичної звітності: Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупних дохід) (додаток Є); Примітки до річної фінансової звітності (додаток Є); Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств форма № 50 с–г (додаток Й).

На основі їх даних проаналізуємо виробничу собівартість окремих видів продукції тваринництва СВК «Батьківщина» за 2018 – 2019 роки (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Виробнича собівартість окремих видів продукції тваринництва СВК «Батьківщина» за 2018 – 2019 роки

№ з/п	Назва продукції	Одиниці виміру	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Абсолютне відхилення, тис.грн		У питомій вазі, в.п.	
			Сума	Питома вага, %	Сума	Питома вага, %	Сума	Питома вага, %	2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.	2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.
1	Молоко	тис.грн	33453,7	98,7	35438,7	98,49	36978,5	98,63	+1985	+1539,8	105,93	104,3
2	Яйця	тис.грн	329,1	0,98	413,7	1,15	510,2	1,36	+84,6	+96,5	125,70	123,3
3	Мед	тис.грн	97,7	0,28	128,1	0,35	135,2	0,36	+30,4	+7,1	131,11	105,5
	Усього		33880,5	100	35980,8	100	37489,18	103,59	2100,03	1643,4	106,19	333,2

Проаналізувавши дані, які наведені в таблиці 3.1, можемо дійти висновку, що у 2019 р. витрати на продукцію молока збільшилася у порівнянні із 2018 р. на 1985 тис.грн, виробнича собівартість продукції яєць зросли на 84,6 тис.грн, а меду – на 30,4 тис.грн

У 2020 р., порівняно з 2019 р., зазначена тенденція зберігається і спостерігається зростання витрат на виробництво продукції молока на 1539,8 тис.грн, яєць - на 96,5 тис.грн і продукції меду – на 7,1 тис.грн.

Все це свідчить про те, що основна продукція тваринництва СВК «Батьківщина» має стійку тенденцію до зростання. При цьому найбільшу частину продукції тваринництва у кооперативі дає велика рогата худоба.

Динаміка виробничої собівартості окремих видів продукції тваринництва в СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 роки графічно зображена на рисунку 3.2.

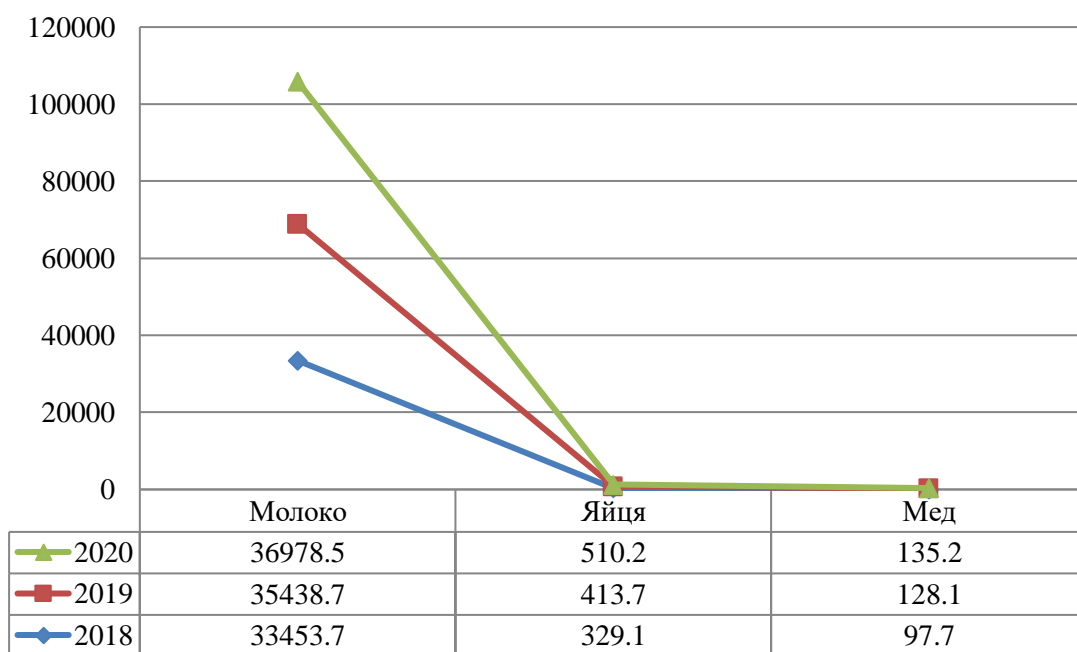
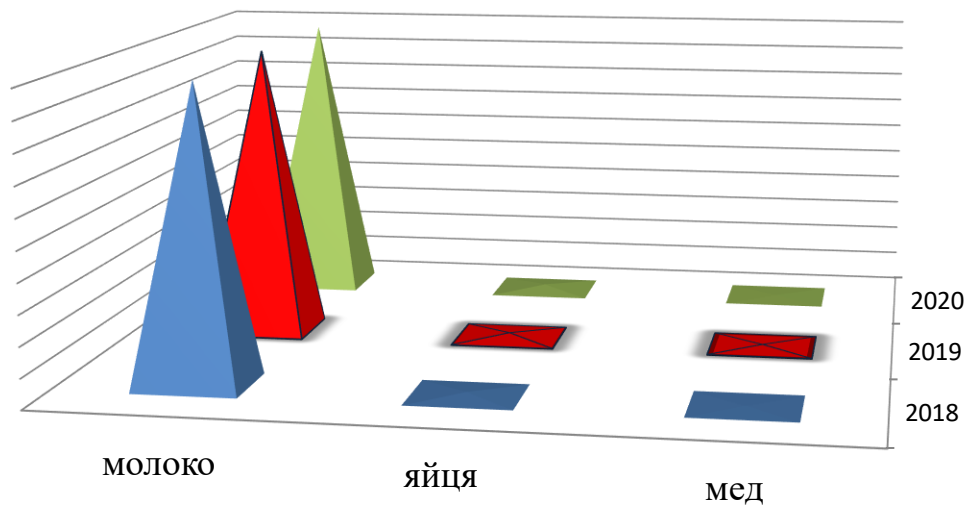


Рисунок 3.2 – Динаміка виробничої собівартості окремих видів продукції тваринництва в СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 роки, тис.грн

Інформація про питому вагу виробничої собівартість продукції тваринництва СВК «Батьківщина» за 2018–2020 роки наведено на рисунку 3.3.



	МОЛОКО	яйця	мед
■ 2018	98.7	0.98	0.28
■ 2019	98.49	1.15	0.35
■ 2020	98.63	1.36	0.36

Рисунок 3.3 – Питома вага виробничої собівартості окремих видів продукції тваринництва СВК «Батьківщина» за 2018 – 2019 роки, %

Всі витрати періоду СВК «Батьківщина» групуються за видами діяльності. Тому, на підставі даних Звіту про фінансові результати (додаток Д), проведемо аналіз структури таких витрат у таблиці 3.3

Аналізуючи дані таблиці 3.3 відмітимо, що протягом всього аналізованого періоду найбільше у структурі витрат займала собівартість реалізованої продукції (більше 80%), питома вага якої у загальній сумі витрат СВК «Батьківщина» у 2020 році у порівнянні з попереднім періодом зросла на 3,53 в.п.

Також значними є адміністративні витрат, які у 2018 та 2020 роках становили близько 4% усіх витрат. Разом з тим позитивним є їх скорочення у структурі витрат у 2020 р. на 1,67 в.п. у порівнянні із 2019 р.

Таблиця 3.3

Структура витрат за видами діяльності СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 роки

№ з/п	Показники	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення у питомій вазі, в.п.	
		сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	2019 р від 2018 р	2020 р від 2019 р.
1	Собівартість реалізованої продукції	109832	87,56	106100	84,12	105366	87,65	-3,44	3,53
2	Адміністративні витрати	5112	4,08	5828	4,62	3547	2,95	0,55	-1,67
3	Витрати на збут	4370	3,48	6551	5,19	3541	2,95	1,71	-2,25
4	Інші операційні витрати	3372	2,69	2214	1,76	5319	4,42	-0,93	2,67
5	Фінансові витрати	1021	0,81	1608	1,27	1510	1,26	0,46	-0,02
6	Інші витрати	1724	1,37	3829	3,04	936	0,78	1,66	-2,26
7	Разом	125431	100,00	126130	100,00	120219	100,00	0,00	0,00

Наочно структура витрат періоду за 2020 рік зображена на рисунку 3.4.

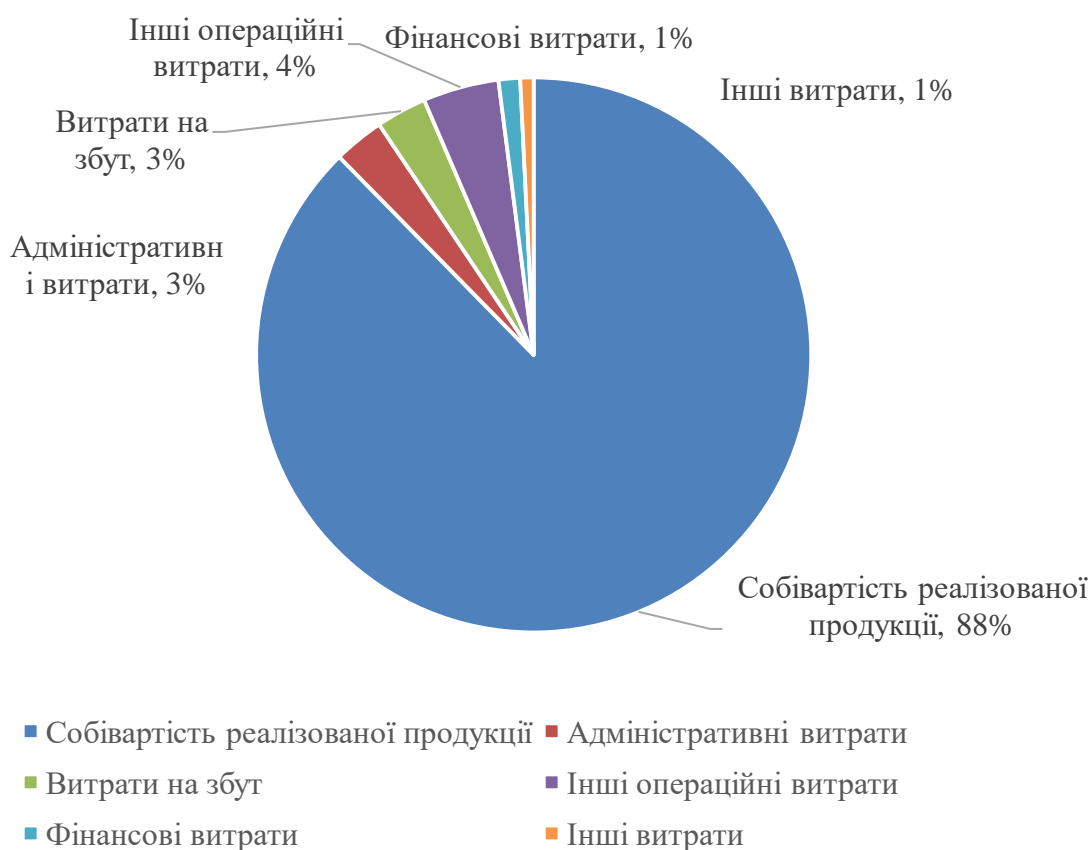


Рисунок 3.4 – Структура витрат періоду СВК «Батьківщина» за 2020 р.

Для сільськогосподарських підприємств, найбільшу питому вагу становлять операційні витрати. У свою чергу вони можуть бути згруповані за статтями калькулювання або елементами витрат.

За нормами НП(С)БО 16 «Витрати» [15] у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (додаток Є) передбачено групування витрат операційної діяльності за елементами (матеріальні витрати, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати).

Тому у таблиці 3.4 проаналізуємо структуру витрат операційної діяльності СВК «Батьківщина» за елементами за 2018 – 2020 роки.

Таблиця 3.4

Структура операційних витрат СВК «Батьківщина» за елементами за 2018 – 2020 роки

№ з/п	Показники	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення у питомій вазі, в.п.	
		сума, тис.грн	питома вага, %	сума, тис.грн.	питома вага, %	сума, тис.грн.	питома вага, %	2019 р від 2018 р	2020 р від 2019 .
1	Матеріальні затрати	86553	61,49	83152	57,58	82820	57,46	-3,91	-0,11
2	Витрати на оплату праці	22346	15,88	25271	17,50	27151	18,84	1,62	1,34
3	Відрахування на соціальні заходи	4819	3,42	5385	3,73	5794	4,02	0,31	0,29
4	Амортизація	5095	3,62	5 512	3,82	5969	4,14	0,20	0,32
5	Інші операційні витрати	21940	15,59	25094	17,38	22391	15,54	1,79	-1,84
6	Разом	140753	100	144414	100,00	144125	100	0,00	0,00

Графічно структуру витрат операційної діяльності зображено на рисунку 3.5.

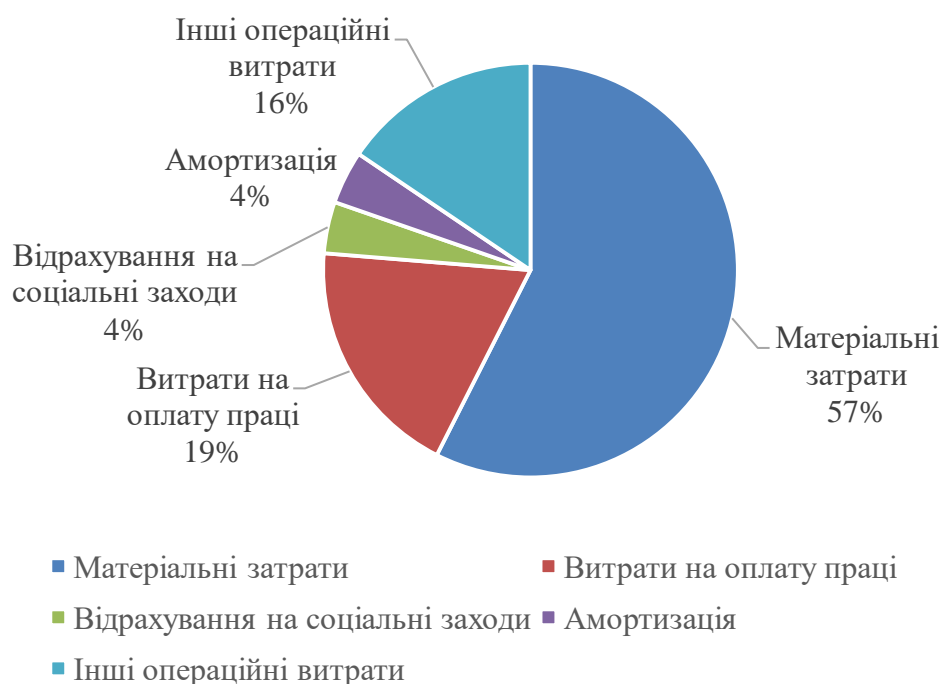


Рисунок 3.5 – Структура витрат операційної діяльності СВК «Батьківщина» за елементами за 2020 р.

Відмітимо, що основну складову витрат операційної діяльності за елементами займають матеріальні витрати, питома вага яких у 2020 році становила 57,46%, що менше попереднього року на 0,11 в.п.

Також вагомими є витрати на оплату праці, які у 2020 році досягли 18,84% усіх витрат операційної діяльності, при цьому ситуація ускладнюється тим, що вони мають стійку тенденцію до зростання у структурі витрат.

Інші операційні витрати у 2020 році склали 15,54% операційних витрат, що менше, ніж у 2019 р. на 1,84 в.п.

Аналіз структури витрат підприємства доповнюється аналізом динаміки витрат, який проведемо у наступному питанні роботи.

3.3. Аналіз динаміки витрат в тваринництві

В сучасних умовах господарювання сільськогосподарські підприємства поступово почали активізувати зусилля щодо оптимізації витрат шляхом застосування інноваційних технологій, адже необхідність ефективного використання ресурсів продиктована вимогами ринку, оскільки це дозволить зберегти конкурентоспроможність підприємства на ринку. Тому надзвичайно актуальним і необхідним є аналіз динаміки витрат СВК «Батьківщина» з метою надання інформації менеджменту кооперативу для прийняття виважених управлінських рішень щодо мінімізації витрат.

Так як у розділі I Звіту про фінансові результати (додаток Є) витрати згруповані за видами діяльності (операційна, інвестиційна та фінансова), то в таблиці 3.5 проаналізуємо їх динаміку саме за цими видами

Аналізуючи дані таблиці 3.5 встановлено, що у 2019 р. у порівнянні з 2018 р. собівартість реалізованої продукції знизилася на 3732 тис.грн (або на 3,4%), адміністративні витрати зросли на 716 тис.грн. (або на 14,01%), витрати на збут зросли на 2181 тис.грн (або на 49,91%), інші операційні витрати зменшилися на 1158 тис.грн (або на 34,34%), фінансові витрати зросли на 587 тис.грн (або на 57,49%), а інші витрати зросли на 2105 тис.грн (або на 122,10 %).

У 2020 р. у порівнянні з 2019 р. собівартість реалізованої продукції знизилася на 734 тис.грн (або на 0,69%), адміністративні витрати - на 2281 тис.грн (або на 39,14%), витрати на збут - на 3010 тис.грн (або на 45,95%), фінансові витрати – на 98 тис.грн (або на 6,09%), інші витрати – на 2893 тис.грн (або на 75,55%), тоді як інші операційні витрати навпаки зросли на 3105 тис.грн. (або на 140,24%).

На нашу думку позитивним є загальне зниження витрат діяльності у 2020 р. у порівнянні з 2019 р. на 5911 тис. грн (або на 4,69%).

Динаміка витрат діяльності СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 роки, тис.грн

№ з/п	Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютне відхилення		Темп приросту,%	
					2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.	2019 р. / 2018 р.	2020 р. / 2019 р.
1	Собівартість реалізованої продукції	109832	106100	105366	-3732	-734	-3,40	-0,69
2	Адміністративні витрати	5112	5828	3547	716	-2281	14,01	-39,14
3	Витрати на збут	4370	6551	3541	2181	-3010	49,91	-45,95
4	Інші операційні витрати	3372	2214	5319	-1158	3105	-34,34	140,24
5	Фінансові витрати	1021	1608	1510	587	-98	57,49	-6,09
6	Інші витрати	1724	3829	936	2105	-2893	122,10	-75,55
7	Разом	125431	126130	120219	699	-5911	0,56	-4,69

Динаміка витрат діяльності СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 роки зображена на рисунку 3.6.

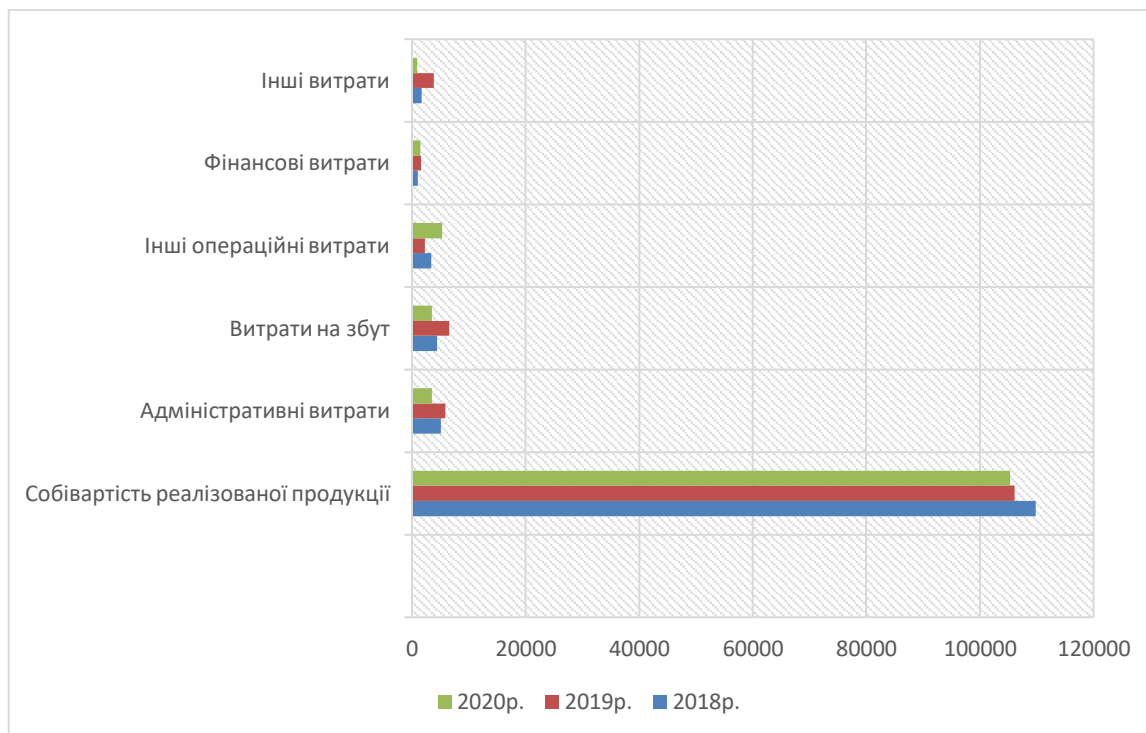


Рисунок 3.6 – Динаміка витрат діяльності СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 роки, тис.грн

Для сільськогосподарських підприємств найбільшу питому вагу становлять операційні витрати. За нормами НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) передбачено групування витрат операційної діяльності за елементами.

Аналіз витрат на виробництво продукції за економічними елементами дає змогу виявити елементи, які мають значний вплив на ріст сум витрат операційної діяльності на одну гривню реалізованої продукції.

Тому у таблиці 3.6 розрахуємо динаміку витрат на виробництво продукції СВК «Батьківщина» за елементами.

Таблиця 3.6

Показники елементів операційних витрат СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 роки

№ з/п	Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютне відхилення		Темп приросту,%	
					2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.	2019 р. / 2018 р.	2020 р. / 2019 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Матеріальні затрати	86553	83152	82820	-3401	-332	-3,93	0,01
2	Витрати на оплату праці	22346	25271	27151	2925	1880	13,09	0,05
3	Відрахування на соціальні заходи	4819	5385	5794	566	409	11,75	0,22
4	Амортизація	5095	5512	5969	417	457	8,18	0,15
5	Інші операційні витрати	21940	25094	22391	3154	-2703	14,38	0,06
6	Разом	140753	144414	144125	3661	-289	2,60	0,01

Наочно динаміка елементів операційних витрат СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 роки наведена на рисунку 3.7.

За даними таблиці 3.6 та рисунку 3.7 бачимо, що загальна сума витрат операційної діяльності за елементами у 2019 р. у порівнянні з 2018 р. збільшилася на 3661 тис. грн. (або на 2,60%). При цьому відбулося зменшення матеріальних витрат на 3401 тис. грн. (або на 3,93%), що пов'язано із застосуванням у кооперативі інноваційних технологій виробництва, але за всіма іншими елементами операційних витрат відбулося їх збільшення.

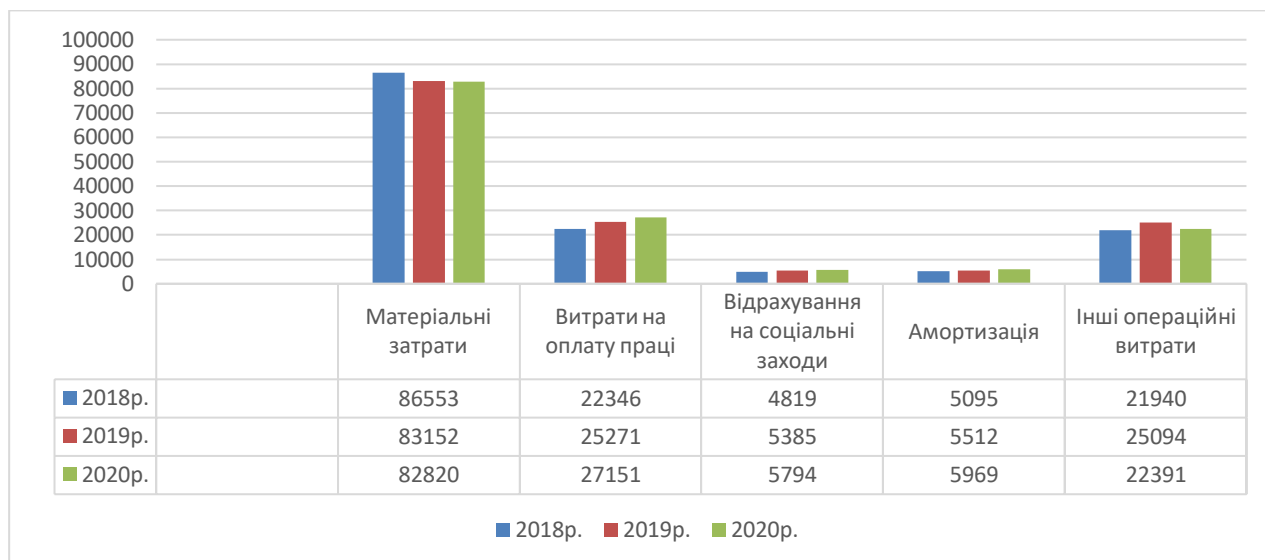


Рисунок 3.7 – Динаміка елементів операційних витрат СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 роки, тис.грн

У 2020 році продовжується тенденція зростання елементів витрат, окрім матеріальних та інших операційних витрат. Значне скорочення останніх обумовило зменшення загальної суми операційних витрат на 289 тис. грн (або на 0,01%).

Збільшення витрат на оплату праці та соціальні заходи пов'язано із щорічним збільшенням мінімальної заробітної плати в Україні.

Основним показником, який характеризує ефективність загального обсягу операційних витрат, є їх величина на одну гривню реалізованої продукції [50, с. 58].

Операційні витрати на одну гривню реалізованої продукції розраховуються за формулою 3.1:

$$\frac{\text{Операційні витрати}}{\text{Чистий дохід від реалізованої продукції}} \quad (3.1)$$

Абсолютний обсяг і структура операційних витрат підприємства комплексно характеризують ступінь використання всіх його ресурсів. Показник

витрат виробленої продукції, можна вважати важливими індикаторами ефективності господарської діяльності підприємств [41, с. 201].

Динаміку показників елементів операційних витрат СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 р. наведено у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Показники елементів операційних витрат на СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 р.

№ з/п	Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютне відхилення, +/-	
					2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019р.
1	Матеріальні затрати	86553	82280	83152	-4273	+872
2	Витрати на оплату праці	22346	25271	27151	+2925	+1880
3	Відрахування на соціальні заходи	4819	5385	5794	+566	+409
4	Амортизація	5095	5512	5969	+417	+457
5	Інші операційні витрати	21940	25094	22391	+3154	-2703
6	Разом	140753	143542	144457	2792	915

Проаналізувавши показники операційних витрат за 2018-2019 р., можна дійти висновку, що витрати на оплату праці у 2019 р. у порівнянні з 2018 р. зросли на 2925 тис. грн. У 2020 р. у порівнянні з 2019 р. витрати на оплату праці зросли на 1880 тис. грн. Протягом аналізованого періоду найбільша величина операційних витрат припадає на матеріальні затрати, а саме у 2018 р. - 86553 тис. грн., у 2019 р. - 82280 тис.грн, а у 2020 р. - 83152 тис. грн.

На нашу думку негативним є той факт, що протягом всього аналізованого періоду спостерігається стійка тенденція зростання операційних витрат СВК «Батьківщина», які у 2019 р. у порівнянні з 2018 р. зросли на 2792 тис. грн, а в наступному періоді – на 915 тис.грн.

Наступним етапом аналізу динаміки витрат тваринництва є аналіз динаміки виробничої собівартості окремих видів продукції.

Так як виготовлення молока має найбільшу собівартість виробленої продукції тваринництва СВК «Батьківщина», то за даними Звіту про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (додаток Й) проаналізуємо динаміку витрат на його виробництво (таблиця 3.8).

Таблиця 3.8

Динаміка витрат на виробництво молока, як основної продукції тваринництва СВК «Батьківщина», за 2018 – 2020 роки, тис.грн.

№ з/п	Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютне відхилення		Темп зростання,%	
					2019 р від 2018р.	2020 р від 2019р.	2019 р від 2018р.	2020 р від 2019р.
1	Виробнича собівартість виробленої продукції	33453,7	35438,7	36978,5	+1985	+1539,8	105,9	104,3
2	Прямі матеріальні витрати	21142,1	22231,3	22836,5	+1089,2	+605,2	105,1	102,7
3	Прямі витрати на оплату праці	8279,7	8908,5	9125,6	+628,8	+217,1	107,9	102,4
4	Інші прямі витрати та загально-виробничі витрати	4031,9	4298,9	4432,8	+267	+133,9	106,6	103,1

За даними таблиці 3.4 можна зробити висновок, що виробнича собівартість виробленої продукції у 2019 р. зросла порівняно з 2018 роком на 1985 тис.грн., прямі матеріальні витрати збільшились на 1089,2 тис.грн., прямі витрати на оплату праці зросли на 628,8 тис.грн.

Виробнича собівартість виробленої продукції у 2020 р. зросла порівняно з 2019 роком на 1539,8 тис.грн, прямі матеріальні витрати збільшились на 605,2 тис.грн, прямі витрати на оплату праці зросли на 217,10 тис.грн., а інші прямі витрати та загальновиробничі витрати зросли на 133,9 тис.грн.

Динаміку витрат за елементами на виробництво молока, як основної продукції тваринництва СВК «Батьківщина» за 2018 – 2020 році, графічно представимо на рисунку 3.8.

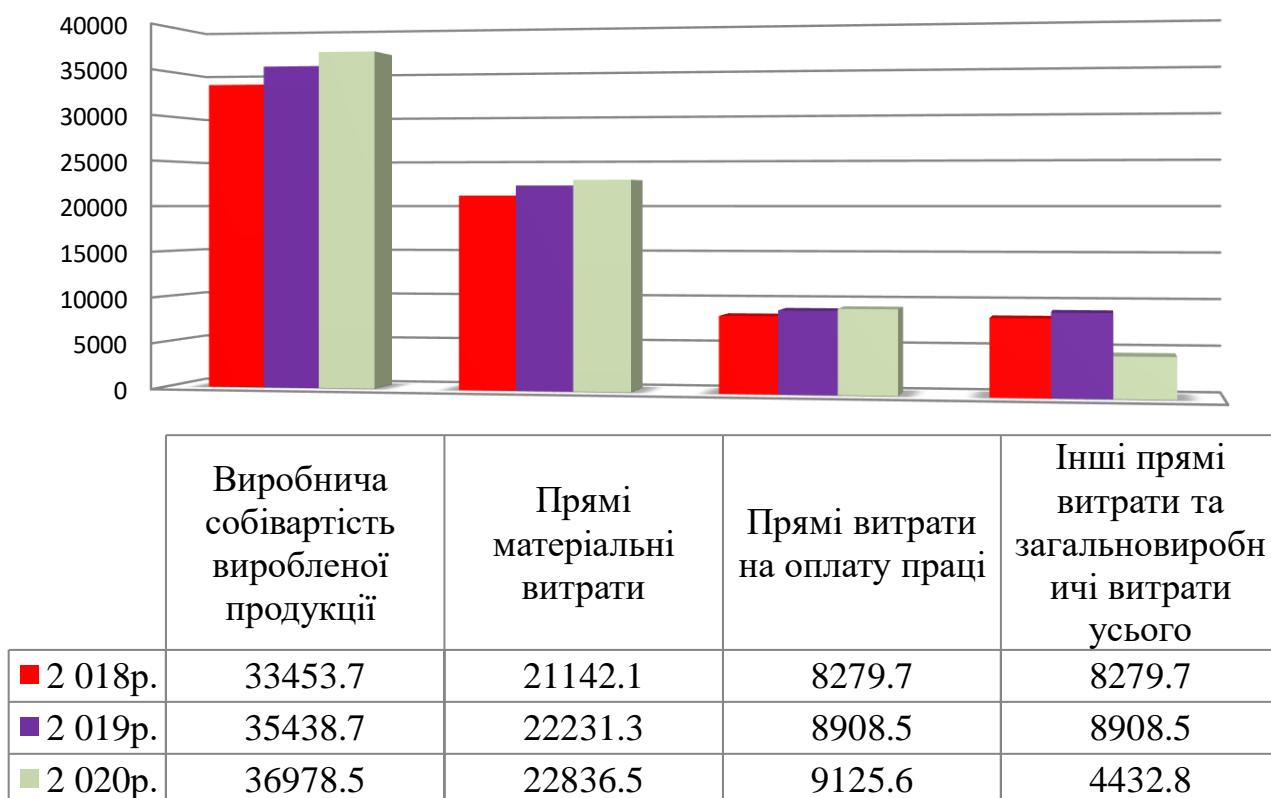


Рисунок 3.8 – Динаміка витрат на виробництво молока, як основної продукції тваринництва «СВК Батьківщина», за 2018 – 2020 роки, тис.грн

На основі проведеного дослідження аналізу витрат в СВК «Батьківщина» ми дійшли висновку, що у 2019 році у кооперативі відбулося зростання витрат, порівняно з минулим роком.

У 2020 році спостерігається зменшення загальної суми операційних витрат, що є позитивним. При цьому основну частку у витратах на виробництво продукції тваринництва займають прямі матеріальні витрати, а найбільший приріст продукції СВК «Батьківщина» припадає на продукцію тваринництва.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведені дослідження за темою «Облік та аналіз в управлінні витратами в тваринництві» дозволили сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. Суб'єктом дослідження у кваліфікаційній роботі виступав сільськогосподарський виробничий кооператив «Батьківщина», який знаходиться у смт. Котельва Полтавської області. Кооператив очолює голова правління, який несе повну відповідальність за його виробничо – господарську діяльність. Позитивним є те, що увесь топ-менеджмент СВК «Батьківщина» має відповідну освіту та багаторічний досвід роботи в сільськогосподарській галузі. В кооперативі займаються як тваринництвом, так і рослинництвом. Основним видом тваринництва в кооперативі є виробництво молока з розвинутим м'ясним тваринництвом. Організаційна структура управління у СВК «Батьківщина» організована за лінійно-функціональним принципом, що повністю відповідає стадіє життєвого циклу суб'єкта господарювання та дозволяє ефективно управляти кооперативом і забезпечувати прибутковість його діяльності.

2. З метою організації та ведення бухгалтерського обліку у СВК «Батьківщина» створено бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, який у своїй діяльності керується нормативними документами та законодавчими актами. Позитивним є те, що у кооперативі затверджено Наказ про облікову політику, з яким під підпис ознайомлено усіх працівників бухгалтерської служби, що сприяє суворому дотриманню вимог наказу при веденні бухгалтерського обліку.

Для ведення обліку у СВК «Батьківщина» використовуються національні П(С)БО, технологічну платформу 1С:Підприємство 8.1 та конфігурацію «Бухгалтерія для України».

Керівник кооперативу створює всі необхідні умови для правильного ведення обліку, забезпечує неухильне виконання всіма підрозділами і працівниками правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку

оформлення та подання до бухгалтерської служби первинних документів. Все це сприяє наданню обґрунтованих достовірних даних менеджменту кооперативу для управління витратами. Разом з тим, значним недоліком є відсутність управлінського обліку в кооперативі.

3. Проаналізувавши основні економічні показники діяльності СВК «Батьківщина» ми дійшли висновку про ефективність діяльності кооперативу та покращення його стану на кінець 2020 року, порівняно з попереднім періодом. Про це свідчить зростання чистого прибутку, продуктивності праці, збільшення заробітної плати, при скороченні непродуктивних витрат.

4. Важливим чинником, що впливає на належне управління СВК «Батьківщина», є наявність оперативної точної та релевантної інформації про майно, джерела його формування, доходи, витрати та результати діяльності. Тому облік відіграє надзвичайно важливу роль в управлінні витратами СВК «Батьківщина». Він є джерелом інформації для топ-менеджменту для оцінювання діяльності кооперативу, оперативного реагування на зміни в зовнішньому та внутрішньому середовищі, застосування оптимальних методів та інструментів ефективного управління витратами.

Обліково-аналітична інформація є інформаційним ресурсом управління системою безпеки підприємства, вона утворюється в процесі реалізації трьох функцій управління: обліку, аналізу та синтезу. В цій системі облік у СВК «Батьківщина» є основоположним елементом, так як він слугує базисом для аналізу, за результатами якого менеджмент кооперативу приймає обґрунтовані управлінські рішення.

5. Витрати в тваринництві поділяються за галузями і видами виробництва. Тварин і птицю в бухгалтерії обліковують за кількістю голів, живою масою, при цьому окремо виділяють племінні тварини.

Витрати тваринництва в господарстві обліковують за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькуляції є те, що вона заснована на

економічній природі витрат і не залежить від конкретних умов.

6. Первинне документування господарських операцій СВК «Батьківщина» є важливим елементом управління витратами, адже слугує підставою для відображення інформації про витрати тваринництва на рахунках обліку. Для здійснення обліку витрат тваринництва у СВК «Батьківщина» використовується значна кількість первинних документів, які групуються за певними видами витрат, а правильно оформлені первинні документи підтверджують фактичне здійснення господарської операції.

7. Підприємство може самостійно обирати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, які відповідають специфіці його діяльності.

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва згідно робочого плану рахунків у СВК «Батьківщина» використовують рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 232 «Тваринництво». Кореспонденція рахунків з обліку витрат продукції тваринництва є типовою. Загальна інформація про витрати кооперативу відображається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), Примітках до річної фінансової звітності та у Звіті про економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (форма № 50 с – г).

8. Важливу роль в управлінні витратами відіграє аналіз, оскільки він забезпечує оцінку господарських операцій, які пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг), виявлення недоліків та резервів поліпшення використання наявних ресурсів.

9. Витрати на виробництво продукції тваринництва в кооперативі характеризуються тенденцією до зростання. Основну частку у витратах на виробництво продукції тваринництва займають прямі матеріальні витрати. Найбільшу частину продукції тваринництва у кооперативі дає велика рогата худоба.

10. Проведене дослідження за темою кваліфікаційної роботи дозволило зробити наступні пропозиції з метою удосконалення обліку витрат у СВК

«Батьківщина»:

- запровадити більш новий програмний продукт для ведення бухгалтерського обліку, а саме BAS Бухгалтерія в Україні;
- покращити умови праці та продовжувати впроваджувати прогресивні технології виробництва;
- впроваджувати у виробництво більш продуктивні породи птиці, для того, щоб вони давали більше якісної продукції, та створювати для них передові способи утримання;
- зміцнювати кормову базу тваринництва, дотримуватись зоотехнічних вимог при складанні раціонів щодо збалансованості мінеральними речовинами та іншими поживними компонентами.

Пропозиції щодо покращення роботи дозволять кооперативу значно підвищити якість продукції, знизити її собівартість, що позитивно буде впливати на фінансовий стан підприємства та його платоспроможність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV / Верховна рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15/> <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 24.10.2021).
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XVI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 24.09.2020).
3. Податковий Кодекс України: Закон України від 21.11.2021 № 2755-VI: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.11.2021)
4. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 19.01.2013 № 50. URL <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 25.10.2020).
5. Про фермерське господарство: Закон України від 15.08.2018 р. № 973-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/> (дата звернення: 24.10.2020).
6. Про затвердження змін до Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 21.07.2021 р. № 408. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0408201-21> (дата звернення: 24.10.2020).
7. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування: наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09> (дата звернення: 24.10.2020).
8. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13lang=ru> (дата звернення: 24.10.2020).
9. Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24. 05. 1995р. №88. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/rada/> (дата звернення: 24.10.2020).

10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення розрахунків витрат кормів худобі та птиці у господарствах усіх категорій: Наказ Державного комітету статистики України від 13.08.2013 р. № 245. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-79> (дата звернення: 24.10.2020).

11. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2020 р. №6. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-79> (дата звернення: 24.10.2020).

12. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від N 588 від 29.09.2020 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-79> (дата звернення: 24.10.2020).

13. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України №31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005р.

14. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 09. 12. 2011р N 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення: 24.10.2020).

15. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 31.10.2005 N 589 URL: <https://www.zakon-i-normativ.info/index.php> (дата звернення: 19.09.2020).

16. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 05.12.2005 р. №1456/11736. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> . (дата звернення: 24.10.2020).

17. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 19.01.2000р. №27/4248. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 24.10.2020).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 24.10.2020).

19. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 «Запаси» від 31.03.1999 р. № 87. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 24.10.2020).

20. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011р. № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-12> (дата звернення: 24.10.2020).

21. Алексеєва А.В., Васильєва В.Г. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Вип. 23. С. 5-9.

22. Аналіз господарської діяльності: теорія та практикум: навчальний посібник/ Н. Ю. Єршова, О. В. Портна. Львів: Магнолія 2015. 306 с.

23. Белінська С.М. Особливості автоматизації облікового процесу. *Агросвіт*. 2018. № 14. С. 31-36.

24. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Київ : Ліра-К, 2017. 402 с.

25. Божко М. В. Окремі тенденції зміни складу та структури витрат в сільськогосподарських підприємствах. *Проблеми і перспективи інноваційного розвитку аграрного сектора економіки в умовах інтеграційних процесів*: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., 25 жовтня 2017 р. Львів : 2017. С. 238-241.

26. Безверхий К.В., Пантелєєв В.П., Юрченко О.А., Курило Г.М. Звітність підприємств: навчальний посібник. Київ: 2017. 432 с.

27. Бухгалтерський облік: навчальний посібник /Н.Є. Скоробогатова. Київ: КПІ ім. Ігоря Сікорського, Видавництво “Політехніка”, 2017. 248с.

28. Бухгалтерський облік: навчальний посібник/ В. М. Соколов, І. А.

Косата, Т. В. Розіт; за ред. В. М. Соболева. Харків: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2018. 222 с.

29. Бондар М. І. Звітність підприємства: навчальний посібник. Київ: ЦУЛ, 2015. 570 с.

30. Бондаренко Н.М, О. Д. Безкоморна. Сутність та класифікація витрат підприємства. 2015. URL: <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201482/111.html> (дата звернення 27.04.2020)

31. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: посібник / Чернікова І.Б., Дергільова Г.С., Нестеренко І.В. Харків: Видавництво “Форт”, 2015. 200с.

32. Варченко О.М., Свиноус І.В., Іванова Л.С., Ткаченко К.В., Биба В.А. Методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2020. № 12. 19—26.

33. Верига Ю.А., Падусенко В.В., Кононенко К.О. Аналіз в системі управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Економічні студії*. 2021. № 3 (33). С. 23-27.

34. Верига Ю.А., Падусенко В.В., Кононенко К.О. Теоретичні аспекти проведення аналізу витрат сільськогосподарських підприємств. *Розвиток фінансового ринку в Україні: загрози, проблеми та перспективи* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф., 27 жовт. 2021 р. Полтава : Національний університет імені Юрія Кондратюка, 2021. С. 111-112..

35. Верига Ю. А, Падусенко В.В., Стародуб К.О. Класифікація витрат сільськогосподарських підприємств для цілей бухгалтерського обліку. *Економічний розвиток держави та її соціальна стабільність*: тези Міжнародної науково - практичної Інтернет – конференції молодих учених, студентів та спірантів (11 червня. 2020 м. Полтава: Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка». 2020. С. 141 – 142.

36. Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика підприємства: навчальний посібник для ВНЗ, Полтавський університет

економіки і торгівлі. Київ: Центр учбової літератури, 2015. 312 с.

37. Вернигора Н.С. Сучасні методи управління витратами в умовах конкурентного середовища. *Сучасні проблеми економіки та підприємництва*. 2013. № 11. С. 216—220.

38. Волкова Н.А, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. Економічний аналіз: навчальний посібник. Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2015. 310 с.

39. Горкавий В.К. Ю.С. Герасименко. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах: монографія. Харків, 2015. 239 с.

40. Гончаренко Н.В. Організація первинного обліку біологічних активів у тваринництві. *Облік і фінанси АПК № 11–12*. 2017. С. 22–30.

41. Гіщук Г.Ю, Джигар Т.М., Шишкіна О.О. Економічний аналіз: навчальний посібник. Рівне: НУВГП, 2017. 156 с.

42. Гудзь Н.В, П. Н. Денчук, Р. В. Романів Бухгалтерський облік: навчальний посібник для ВНЗ; Міністерство освіти і науки України. 2-ге вид., перероблене і доповнене. Київ: Центр учбової літератури, 2016. 424 с.

43. Гордієнко Н.І. Фінансовий облік: навчальний посібник. 2-е видання, доповнене. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2015. 284 с.

44. Доможирова О.В., Чепурная Е.С. Современные методы управления затратами и проблемы их внедрения на отечественных предприятиях. *Белгородский экономический вестник*. 2020. № 1. С. 11—14.

45. Дробишева О.О., Сопіна С.Л. Сучасні методи управління витратами на підприємстві. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2018. Вип. 5 (17). С. 90—94

46. Давидюк Т.В., Манойленко О.В., Ломаченко Т.І., Резніченко А.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Харків: Видавничий дім “Гельветика”, 2016. 392 с.

47. Економіка аграрного підприємства: навчальний посібник / О. М. Петрига, Т. І. Яворська, Ю. О. Прус; за ред. О. М. Петриги, Т. І. Яворської.

Мелітополь: Видавництво Мелітопольська типографія “Люкс”. 2016, 498 с.

48. Економіка і бухгалтерський облік у тваринництві: конспект лекцій / Г. В. Коваленко, О. С. Альбещенко. Миколаїв: МНАУ. 2016, 122 с.

49. Економічний аналіз: навчальний посібник/ Єгорова О. В., Дорогань-Писаренко Л. О. , Тютюнник Ю. М. Полтава: РВВД ПДАА. 2018, 290 с.

50. Зав'ялова Е.С. Облік витрат за центрами відповідальності. *Проблеми сучасної економіки*. 2014. № 18. С. 174—177.

51. Завитій О.П. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 2. С.198 – 207.

52. І. М. Бурденко ., Фінансовий облік-1: конспект лекцій. Суми : Сумський державний університет, 2018. 85 с.

53. Кадацька А.М. Облік витрат: теоретичний та практичний аспект. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2017. № 4 С. 138-141.

54. Керімов В.Е. Облік витрат, калькулювання та бюджетування в окремих галузях виробничої сфери: навч. посіб для вузів; 6-е вид. М., 2013.

55. Кравченко М.В., Блажко А.В., Вільхова Т.В. Вдосконалення обліку витрат на виробництво продукції на аграрному підприємстві. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського*. 2019. № 4. С. 134—139.

56. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2010. № 1(51). С. 47-57.

57. Кулик А. В. Теорія економічного аналізу : навчальний посібник. Київ, 2018. 452 с.

58. Коваленко Г. В., Альбещенко О. С. Економіка і бухгалтерський облік у тваринництві: конспект лекцій. Миколаїв: МНАУ. 2016, 122 с.

59. Король Г.О., Туш Ю.Т., Акімова Т.В. Дніпро., Облік у фермерських господарствах: навчальний посібник/. Дніпро: НМетАУ, 2017. 139с.

60. Кравченко М. В. Теоретичні аспекти обліку та контролю витрат на

виробництво продукції у фермерському господарстві. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2016. №13. С. 576-580.

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

62. Лозинська І.В. Формування та перспективи розвитку галузі м'ясомолочного скотарства в сільськогосподарських підприємствах. Суми: Сумський національний аграрний університет, 2015. 342 с.

63. Лепетан І.М. Організація управлінського обліку за центрами витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2019. № 23. С. 19-24.

64. Литовченко О.Ю. Управління витратами на підприємстві: теоретичний аспект. *Економіка та управління підприємствами*. 2019. № 31. С. 301-309.

65. Макаренко А. П., Пасічник С. О. Удосконалення обліку загальновиробничих витрат на КП «Декоративні Культури ДОР» *Агросвіт*. 2019. № 3. С. 11—18.

66. Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік в сільськогосподарських підприємствах : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2016. 469 с.

67. Міщук Г. Ю., Джигар Г.Ю., Шишкіна О.О. Економічний аналіз: навчальний посібник. Рівне: НУВГП, 2017. 156 с.

68. Макарова Г.С. Удосконалення обліку та формування собівартості продукції підприємства. *«Економіка і суспільство»*. 2016. №3. С. 527–532.

69. Мезенцева Н.М., Серікова Т.А., Формування витрат сільськогосподарської продукції в сучасних умовах господарювання. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. № 3 (20). С. 496- 504.

70. М. Ю. Абрамчук, Ю. Г. Гуменна, І. В. Тютюнник, П. М. Рубанов ., Фінансовий облік: конспект лекцій:. Суми: Сумський державний університет, 2018. 395 с.

71. Назаренко Т. П., Франчук І. Б., Вітер С. А. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції. *Економіка і держава*. 2021. № 7.

С. 83—89.

72. О. П. Кундря, Висоцька, О. В. Москаленко, О. М. Сулима., Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник /. Київ : УБС НБУ, 2015. 336 с.

73. О.П.Русак та ін.; за ред. В. М. Микитюка., Основи економічного аналізу: навчальний посібник / Житомир : Рута, 2018. 440 с.

74. Охріменко І.В. Витрати як фактор впливу на фінансові результати аграрних підприємств. *Агросвіт*. 2017. №2. С.2-5.

75. Плаксієнко В. Я. Управлінський облік: навчальний посібник , Полтава : ПП “Астрыя” 2018. 250 с.

76. Прядко В.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами. *Економічний аналіз*. 2018. № 4. С. 265-270].

77. Радченко К.М. Собівартість як економічна категорія, принципи та значення її калькулювання, 2017. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/soc_gum/en_oif/2011_8_4/10.pdf (дата звернення 22.04.2020).

78. Синькевич Н. І. «Економічний аналіз»: курс лекцій: Н. І. Синькевич. Тернопіль: ТНТУ імені Івана Пулюя, 2018. 97 с.

79. / І. І. Ібатуллін [та ін.]. Стандартизація у тваринництві: навчальний посібник; Міністерство освіти і науки України, Національний університет біоресурсів і природокористування України, Навчально - науковий інститут післядипломної освіти. 2-ге вид. Київ: Ліра-К, 2017. 547 с.

80. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 240 с.

81. Сук Л. К. Фінансовий облік: навчальний посібник. Київ: Знання, 2016. 664 с.

82. Синькевич Н. І. Економічний аналіз: навчальний посібник. Тернопіль : ТНТУ імені Івана Пулюя, 2018. 97 с.

83. Скоробогатова Н.Є. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. КПІ ім. Ігоря Сікорського. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2017. 248 с.

84. П. Й. Атамас., *Управлінський облік : навчальний посібник для ВНЗ // Міністерство освіти і науки України, Дніпропетровський університет економіки та права. 2 –ге вид. Київ: Центр учбова література, 2016. 440 с.*
85. Пархомця Миколи Кириловича., *Фінанси агропромислового виробництва: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 404 с.*
86. *Фінансовий облік: підручник/ Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін., . 4 – те видання доповнене і перероблене. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.*
87. Чернікова І.Б., Дергільова Г.С., Нестеренко І.В. *Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: навчальний посібник. Харків, 2015. 200с.*
88. Чорна М.В., Смірнова П.В., Бутріменко Р.М. *Управління витратами : навчальний посібник. Київ, 2017. 166 с.*
89. Швець В. Г. *Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., перероблене і доповнене. Київ: Знання, 2015. 572 с.*
90. Шуміло О.С., Пакуліна А.А, Далудіна І.В. *Теоретичні аспекти управління витратами на підприємстві. Економіка підприємства. 2020. № 5. С. 306-311.*

ДОДАТКИ