

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВЕТЕРИНАРНОЇ
МЕДИЦИНИ ТА БІОТЕХНОЛОГІЙ ІМ. С. З. ГЖИЦЬКОГО
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Освітній ступінь «Магістр»

**на тему: «ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА МОЛОКА У
***** ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ»**

**Виконав: студент групи Оп – 61
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
КУЛЬЧИЦЬКИЙ О. І.
(Прізвище та ініціали)**

**Керівник: к. е. н., доцент ПРОКОПИШИН О. С.
(Прізвище та ініціали)**

Рецензент: ***
(Прізвище та ініціали)**

ЛЬВІВ 2025

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВЕТЕРИНАРНОЇ
МЕДИЦИНИ ТА БІОТЕХНОЛОГІЙ ІМ. С. З. ГЖИЦЬКОГО
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ**

Освітній ступінь **«Магістр»**
Спеціальність **071 «Облік і оподаткування»**
(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

ЗАТВЕРДЖУЮ
В. о. зав. кафедри _____
(підпис)
«17» березня 2025 року

З А В Д А Н Н Я
на кваліфікаційну роботу студенту

КУЛЬЧИЦЬКОМУ ОЛЕГУ ІГОРОВИЧУ
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: «ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА МОЛОКА У ***** ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ»

Керівник роботи ПРОКОПИШИН О. С., к. е. н., доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ЛНУВМБ ім. С. З. ГЖИЦЬКОГО від «14» березня 2025 року № 194-4.

2. Термін здачі студентом закінченої кваліфікаційної роботи до «05» грудня 2025 року

3. Вихідні дані для кваліфікаційної роботи: нормативно-правові та літературні джерела за темою роботи, дані аналітичного та синтетичного обліку, річна фінансова та статистична звітність досліджуваного підприємства, інтернет-джерела, методичні рекомендації

4. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань, які потрібно розробити)
ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

- 1.1. Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції
- 1.2. Законодавчо-нормативне регулювання обліку витрат у вітчизняній практиці
- 1.3. Сутність та значення обліково-аналітичного забезпечення процесу виробництва

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ТЕНДЕНЦІЙ ВИРОБНИЦТВА МОЛОКА *****

- 2.1. Загальні відомості про господарство, організаційна структура та спеціалізація
- 2.2. Аналіз основних економічних показників господарської діяльності та стану виробництва продукції молочного скотарства
- 2.3. Документування та порядок облікового відображення витрат на виробництво молока
- 2.4. Калькулювання собівартості виробництва молока

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА МОЛОКА

3.1. Адаптація та деталізація статей обліку витрат у системі управління якістю виробництва молока

3.2. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління ефективністю виробництва молока

ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, схеми, рисунки

6. Дата видачі завдання «17» березня 2025 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи
1	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для дипломної роботи).	17.03.25-30.04.25 р.
2	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	01.05.25 – 30.06.25 р.
3	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи.	01.08.25 – 31.10.25 р.
4	Кінцеве оформлення кваліфікаційної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	03.11.25 – 05.12.25 р.
5	Підготовка до захисту в ЕК. Перевірка кваліфікаційної роботи на плагіат. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником КР; виправлення зауважень у графічній частині).	08.12.25 р.

Студент _____
(підпис)

ОЛЕГ КУЛЬЧИЦЬКИЙ
(ім'я та прізвище)

Керівник роботи _____
(підпис)

ОКСАНА ПРОКОПИШИН
(ім'я та прізвище)

АНОТАЦІЯ

У роботі витрати розглянуто як базову складову системи обліку та аналізу процесу виробництва продукції. Визначено сутність і значення обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємства. Проаналізовано законодавчо-нормативне регулювання обліку витрат у вітчизняній практиці.

Здійснено діагностику основних економічних показників господарської діяльності та стану виробництва продукції молочного скотарства у *****. Висвітлено порядок документального оформлення та облікового відображення витрат на виробництво молока, а також охарактеризовано методику калькулювання його собівартості.

Розроблено напрями вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення виробництва молока, зокрема адаптовано й деталізовано статті обліку витрат у системі управління якістю виробництва. Обґрунтовано інформаційно-аналітичне забезпечення управління ефективністю виробництва молока.

Ключові слова: облік, розрахунки, витрати, процес виробництва, класифікація, оцінка, калькуляція, молоко, молочне скотарство, ефективність.

SUMMARY

The paper examines costs as a fundamental element of the accounting and analysis system within the production process. It defines the essence and significance of accounting and analytical support for an enterprise's production activities. Additionally, it analyzes the legislative and regulatory framework governing cost accounting in domestic practices.

A diagnostic evaluation of key economic indicators related to economic activity and the state of dairy cattle production is conducted at the *****. The paper presents the procedures for documentary recording and accounting recognition of costs associated with milk production, along with a characterization of the methodology for calculating production costs.

Furthermore, the paper proposes directions for enhancing the accounting and analytical support for milk production. This includes the adaptation and detailed specification of cost accounting items within the production quality management system. The study also substantiates the information and analytical support necessary for effectively managing the efficiency of milk production.

Keywords: accounting, calculations, costs, production process, classification, evaluation, costing, milk, dairy cattle breeding, efficiency.

УДК 338. 438 : 637.1] : 631.115.11 (477. 83)

Кваліфікаційна робота: 99 с. текстової частини, 17 рисунків, 14 таблиць, 65 позицій літературних джерел, додатки.

«ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА МОЛОКА У *** ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ»**

КУЛЬЧИЦЬКИЙ О. І. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку і оподаткування – ЛЬВІВ, ЛНУВМБ ім. С. З. ГЖИЦЬКОГО, 2025.

Текстова частина охоплює вступ, три розділи, висновки і пропозиції, список використаних джерел, додатки.

У першому розділі роботи описано витрати як базову складову системи обліку та аналізу виробництва продукції. Визначено сутність та значення обліково-аналітичного забезпечення процесу виробництва. Представлено законодавчо-нормативне регулювання обліку витрат у вітчизняній практиці.

У другому розділі роботи проведено діагностику основних економічних показників господарської діяльності та стану виробництва продукції молочного скотарства фермерському господарстві «*****». Показано документування та порядок облікового відображення витрат на виробництво молока. Описано методику калькулювання собівартості виробництва молока.

У третьому розділі роботи окреслено напрями вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення виробництва молока, зокрема, адаптовано та деталізовано статті обліку витрат у системі управління якістю виробництва молока. Обґрунтовано інформаційно-аналітичне забезпечення управління ефективністю виробництва молока.

На основі опрацювання теоретичного та практичного матеріалів зроблено відповідні висновки та конкретні пропозиції.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ	
ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА.....	11
1.1. Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції.....	11
1.2. Законодавчо-нормативне регулювання обліку витрат у вітчизняній практиці.....	23
1.3. Сутність та значення обліково-аналітичного забезпечення процесу виробництва.....	33
2. МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ТЕНДЕНЦІЙ ВИРОБНИЦТВА МОЛОКА *****	
.....	39
2.1. Загальні відомості про господарство, організаційна структура та спеціалізація.....	39
2.2. Аналіз основних економічних показників господарської діяльності та стану виробництва продукції молочного скотарства.....	43
2.3. Документування та порядок облікового відображення витрат на виробництво молока.....	52
2.4. Калькулювання собівартості виробництва молока.....	66
3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА МОЛОКА...	71
3.1. Адаптація та деталізація статей обліку витрат у системі управління якістю виробництва молока	71
3.2. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління ефективністю виробництва молока.....	79
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	89
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	93
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Останніми роками в Україні виробництво молока і молочних продуктів характеризується низхідними тенденціями. Часто в засобах масової інформації можна побачити заголовки статей про те, що в Україні поголів'я великої рогатої худоби скорочується, зменшується кількість виробленого молока, водночас зростає імпорт. Можна зазначити, що молочна галузь України сьогодні знаходиться в кризовому стані. Ця тема активно обговорюється провідними експертами галузі, висвітлюється в авторитетних виданнях та публікаціях в Інтернеті.

Однак у молочній промисловості регіонів динаміка і структурні зміни різняться. Так, спостерігається чітка спеціалізація окремих областей на виробництві конкретних молочних продуктів; окремі регіони на фоні дефіциту сировини розвинули глибинну переробку молока тощо.

На розвиток галузі впливає чимало чинників. Основними серед них вважаються: стан виробничої бази, ринкова інфраструктура, платоспроможність споживачів тощо. Зараз додатково суттєво погіршує ситуацію в молочній галузі ще кілька чинників, а саме: введення воєнного стану, активні воєнні дії у східній, та південній частинах України, захворюваність на COVID-19. У районах активних бойових дій загинуло чимало корів, тому важко тепер підрахувати поголів'я худоби, але однозначно воно суттєво скоротилося. Відповідно зменшується й обсяг виробленої молокопродукції.

Через низьку якість і високу вартість виробництва молока зростають витрати на його переробку, а отже, й ціни на вітчизняну молокопродукцію, які тепер досягли рівня цін європейської продукції. Експортуючи молочні товари в Україну, європейські країни для української молочної продукції створюють значну конкуренцію. Проте саме за умов воєнного стану для розвитку молочного бізнесу з'являються нові можливості.

Розмір прибутку, ціноутворення на продукцію та багато інших аспектів діяльності підприємства залежать значною мірою від формування складу витрат на підставі їх усебічного аналізу.

Обліку витрат відводиться чільне місце в системі бухгалтерського обліку. Сформуванню достовірну та оперативну інформацію про них – важливе і водночас складне завдання організації обліку на підприємстві. Від цього залежатимуть рентабельність виробництва, рівень управління підприємством, виявлення резервів для зниження собівартості продукції, ціноутворення на продукцію, а також ухвалення необхідних управлінських рішень.

Зазначеними обставинами визначається актуальність обраної теми дослідження.

Дослідженню обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції молочного скотарства присвячені праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема М. Білухи, О. Бородкіна, А. Герасимовича, Р. Ентоні, Г. Кірейцева, О. Крочак, М. Кужельного, Н. Лагодієнко, Ю. Литвина, В. Лінника, Є. Пилипенка, В. Сопка, Л. Сука, Д. Фостера, Д. Христюк, Л. Яловеги, а також групи дослідників під керівництвом М. Огійчука та ін.

Виробництво молока являє собою складний і багатоаспектний процес, що потребує ретельного контролю й управління. Сьогодні для ефективного управління виробництвом молока необхідне якісне обліково-аналітичне забезпечення. Тому обліково-аналітична діяльність – одна з найважливіших складових управління господарською діяльністю будь-якого підприємства.

Мета роботи – визначення особливостей обліково-аналітичного забезпечення виробництва молока, з'ясування проблем та пошук шляхів їх вирішення.

Для досягнення означеної мети необхідне виконання таких завдань:

- дослідити законодавчо-нормативне регулювання обліку витрат у вітчизняній практиці;
- аргументувати поняття витрат як базову складову системи обліку та аналізу виробництва продукції;

- з'ясувати сутність і значення обліково-аналітичного забезпечення процесу виробництва;

- охарактеризувати організаційну структуру, спеціалізацію досліджуваного господарства, основні економічні показники його діяльності і стан виробництва продукції молочного скотарства;

- навести порядок облікового відображення витрат на виробництво і методику калькулювання молока;

- адаптувати статті обліку витрат до вимог управління якістю виробництва молока;

- сформувати систему інформаційно-аналітичного забезпечення управління ефективністю виробництва молока.

Об'єктом дослідження є чинна система обліково-аналітичного забезпечення виробництва молока у ***** Львівської області

Предмет дослідження – комплекс методичних та організаційних проблем системи обліково-аналітичного забезпечення виробництва молока в сучасних умовах господарювання.

Методи дослідження. Економічну сутність витрат і особливості обліково-аналітичного процесу в аграрних підприємствах досліджують, застосовуючи діалектичний підхід до з'ясування сучасного порядку обліку витрат виробництва продукції молочного скотарства. Під час аналізу кількісних і якісних показників сучасного стану та економічної ефективності виробництва продукції молочного скотарства застосовано методи узагальнення і теоретичного порівняння. В основу оцінки діяльності сільськогосподарських підприємств було покладено методи групування й статистичних порівнянь; під час групування даних стосовно формування витрат і собівартості продукції молочного скотарства використовували аналіз і синтез; індукцію та дедукцію – під час дослідження процесу обліку виробництва продукції молочного скотарства та пошуку шляхів його вдосконалення; графічний і табличний методи слугували для наочного відображення результатів дослідження; комплексно-системний підхід використано в опрацюванні положень вітчизняного законодавства та

нормативів, що стосуються бухгалтерського обліку витрат виробництва; абстрактно-логічний метод застосовано для формулювання висновків.

Інформаційною базою проведеного дослідження слугували нормативні документи з питань організації та ведення бухгалтерського обліку, економічного аналізу, офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади; спеціальна наукова література за темою дослідження, статистичні показники (фінансова і статистична звітність ***** Львівської області), інтернет-ресурси.

Наукова новизна дослідження кваліфікаційної роботи полягає у:

- класифікації чинників, які впливають на поглиблення розвитку наукової концепції обліково-аналітичного забезпечення, що сприятиме формуванню системи показників, необхідної для ухвалення оперативних і управлінських рішень та контролю їх реалізації;
- обґрунтуванні доцільності вибору статей обліку витрат на забезпечення якості продукції відповідно до умов конкретного підприємства;
- вдосконаленні системи бюджетування та контролю витрат. На підприємствах, які спеціалізуються на виробництві молока, у бюджеті витрат передбачаються всі витрати на утримання корів і вирощування нетелей для основного стада.

Практичне значення отриманих результатів полягає в забезпеченні синхронізації функціональної діяльності складових обліково-аналітичного забезпечення з метою вчасного отримання необхідної інформації, обґрунтованої і в достатньому обсязі для ухвалення ефективних управлінських рішень стосовно зниження собівартості продукції і виробництва, внаслідок цього, менш затратного молока.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції

Достовірність відображення даних стосовно виробничих витрат неможливо переоцінити для правильного розуміння їх стейкхолдерами.

Під час ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності виникають проблеми через те, що витрати є неоднорідними. Тому необхідно дослідити класифікацію виробничих витрат і її значення в організації обліку.

Розгляд поняття витрат вимагає дослідження історичної складової цієї категорії. Протягом тривалого часу елементи витрат зазнавали постійних змін. У результаті в економічній теорії з'явилося чимало наукових шкіл розвитку теорії витрат.

Наукова школа здійснює наукові розробки відповідно до певної моделі. Ведення обліку витрат розвивається у взаємозв'язку з розвитком управлінського обліку.

Основною характерною рисою *початкового етапу (XV–XVIII ст.)* було те, що формувалася концепція відображення витрат суб'єктів господарювання в обліку. Розвиток обліку витрат бере свій початок з XV ст., що було пов'язано із запровадженням в Європі подвійного ведення обліку. Одним із перших проклав шлях у відображенні витрат в обліку А. Казанова (1558 р.). Ним розглядався позамовний метод калькулювання собівартості продукції. Наступником його став Ді Піетро, досліджуючи облік витрат за центрами відповідальності. У Великобританії у наприкінці XVIII ст. бухгалтерський і натурально-вартісний облік витрат виробництва вивчав Джейм Додсон (1750 р.) [38].

Модернізацією облікових елементів витрат характеризується *період розвитку (XIX – поч. XX ст.)*. Саме в цей час виникає нове поняття – загальновиробничі витрати [15].

Концепцію обліку витрат операційної діяльності вивчає у XIX–XX ст. Джин Дзапп. Досліджуючи, як співвідносяться витрати і доходи, він дійшов висновку що доходи підприємства є очевидними, а витрати – непевними. Еженом Пьером Леоте та Адольфом Гільбо створено модель господарської діяльності, яка охоплює собівартість, виручку і фінансовий результат.

Подальший розвиток обліку витрат відбувається на *етапі територіальних особливостей (початок XX ст.)*, який характеризується заснуванням бухгалтерських шкіл у Німеччині, Франції, Великобританії чим усебічно було розширено розвиток елементів обліку витрат [15].

У Німеччині облік витрат концентрувався на створенні номенклатури виробничих витрат й виборі методу розподілення загальновиробничих витрат.

Ученими було виділено три основні напрями обліку витрат: бухгалтерський, математично-статистичний і плановий. Бухгалтерський напрям обліку витрат формувався на даних документів. І вважалося, що бухгалтерський метод розподілення витрат є єдино допустимим, під питанням залишався тільки вибір бази для розподілення загальновиробничих витрат. Німецьким вченим О. Шнютгаузенем сформульовано, що загальновиробничі витрати мають розподілятися так, що чим більший прибуток від реалізації, тим більші постійні витрати [27, с. 115].

У французькій концепції за основу взято юридичний аспект. Учений П. Гарньє поділяє витрати господарської діяльності на нормальні і ненормальні. До нормальних він відносить: експлуатаційні витрати, що слідують прямо з основної діяльності; експлуатаційні витрати, які слідують прямо з допоміжної діяльності; адміністративні витрати.

Представники англійської школи – Е. Колер, Дж. Лі Нікольсон і Дж. Рорбах. Перший із них за основу бухгалтерського обліку бере облік витрат. Однак головну ціль обліку виробництва першими охарактеризували Дж. Лі Нікольсон і Дж. Рорбах. Ціллю вважалося визначення собівартості виробленої готової продукції, а процедури обліку замінили калькулюванням витрат.

Дж. Лі Нікольсон калькуляцію вважав самостійною частиною бухгалтерії, яка підпорядкована фінансово-бухгалтерським рахункам.

На четвертому етапі («новий час» : середина – кінець XX ст.) передбачається облік витрат як елементу сучасного управлінського обліку.

У 1936 р. Дж. Харрісом сформована система «директ-кост». За цією системою до собівартості включаються лише прямі витрати, що дає можливість визначити найбільш рентабельний товар і обчислити маржинальний дохід.

Принципи директ-костингу визначив Ч. Кларк. Це метод, згідно з яким до собівартості включають тільки прямі витрати, що дозволяє збільшити обсяги виробництва й до розрахункової часткової собівартості знизити відпускні ціни. Натомість Д. Хіггінс вважав, що облік витрат потрібно вести за місцями виникнення останніх, тобто центрами відповідальності.

Американськими фахівцями Р. Капланом і Р. Купером розроблено метод ABC, який метод передбачає облік витрат за видами діяльності і калькулювання за операціями.

Новітні системи управління витратами розробили й запровадили японські вчені: «just-in-time», «kaizencosting», «target-costing». Ці системи передбачають раціональне застосування ресурсів і стратегічне управління з метою досягти цільової собівартості продукції.

Новий період – сьогодення. На цьому етапі вдосконалено створену в новому часі концепцію управлінського обліку витрат за умов використання сучасних інформаційних систем і технологій. Що стосується поняття виробничих витрат, то його вперше розтлумачено в XVII ст. завдяки працям І. Петті. У його «Трактаті про податки та збори» (1662 р.) розкрита теорія складу витрат виробництва та сформульовано закон вартості. У «Роздумах про створення та розподіл багатств» (1776 р.) реформатор-феодаліст Жак Тюрго розглядає процес формування вартості, грошей і цін.

Представник британської школи політичної економії Вільям Сільвер вважає, що собівартість продукції складається з праці та капіталу, які є першим кроком для кількісного вираження вартості в процесі обміну. Вартість

формується за рахунок витрат виробництва, до складу яких входять прибуток, відсотки, заробітна плата, є ціновими факторами [38, с. 113].

Отже, розглядаючи історичне становлення дефініції «виробничі витрати», можемо стверджувати, що погляд на цю категорію змінювався з розвитком економічної теорії і набував нового змісту.

У сучасній бухгалтерській літературі можемо також зустріти різні тлумачення поняття «витрати». Сутність цього поняття в нормативних джерелах відображає рис. 1.1.

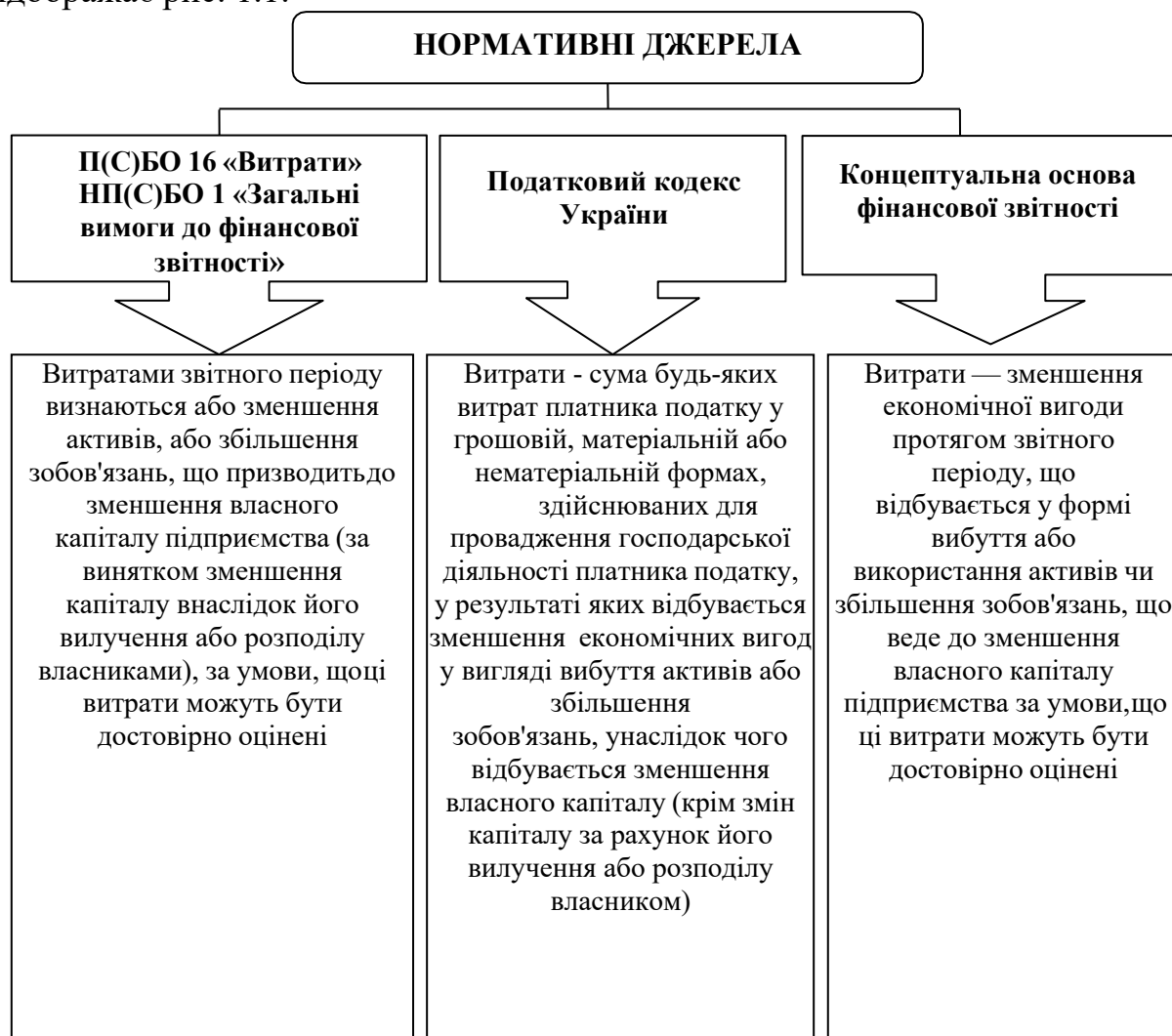


Рис. 1.1. Сутність поняття «витрати» в нормативних джерелах

Джерело: [42; 36], [40], [18].

У бухгалтерському методі визначення витрат дуже важливим є значення собівартості. Собівартість – це грошове вираження загальних витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом і продажем продукту. Визначаючи ціну, належить використовувати повний показник собівартості. Натомість

виробничий (урізаний) показник собівартості широко застосовують у господарській діяльності, оскільки його розрахунок передбачений чинним П(С)БО України і допомагає ухвалювати деякі управлінські рішення.

Від певних відмінностей в податковому законодавстві й чинних П(С)БО залежить податковий метод визначення витрат. Чинним податковим законодавством запроваджений метод розрахунку прибутку за стандартом бухгалтерського обліку, і різниця в податках невелика.

З даних рис. 1.1 бачимо, що витрати нормативно-правовими актами України і міжнародним законодавством інтерпретуються майже однаково, тобто національні стандарти є наближені до міжнародних. Це є позитивним явищем, оскільки в умовах переходу на звітність згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) воно знизить наявність дискусій стосовно характеру витрат.

Неоднорідність видів витрат, яка вивчалася вітчизняними й зарубіжними науковцями, зумовила виникнення великої кількості ознак класифікації.

Як стверджують Л. С. Стригуль і В. П. Остапенко [52, с. 117], управління господарською діяльністю підприємства вимагає сучасного інформаційного забезпечення, важливу частину якого становлять дані фінансового стану й фінансових результатів. Однак формування фінансових результатів підприємства вимагає комплексного обліку. Якість останнього забезпечує достовірність й об'єктивність даних, які необхідні для ухвалення управлінських рішень. Отже, облік доходів, витрат та фінансових результатів – важливий напрям діяльності підприємства.

Застосування системного підходу з метою організації обліку витрат, на думку вчених, передбачає вирішення таких завдань: визначення сутності та класифікаційних ознак витрат, дослідження впливу на побудову рахунків витрат організаційних характеристик й технології виробництва; аргументування напрямів удосконалення методів обліку витрат (аналітичний, синтетичний) та відображення в звітності; розроблення практичних рекомендацій стосовно

використання інформаційних моделей і впровадження автоматизації обліку витрат.

Досліджуючи правову характеристику обліку витрат підприємств, Н. В. Потриваєва та Т. О. Кореновська зробили висновок, що українські підприємства мають максимально наблизити до міжнародних стандартів принципи бухгалтерського обліку з метою налагодження зовнішньоекономічних зв'язків та формування привабливого інвестиційного клімату. Водночас повноцінне функціонування системи обліку доходів та витрат підприємства неможливе без відповідного внутрішнього нормативного забезпечення [48, с. 12].

Науковці зазначають, що з метою ефективного функціонування бізнесу за умов ринку необхідно контролювати облік витрат і його використання. Вітчизняні виробники сьогодні зобов'язані конвертувати фінансову звітність згідно з вимогами МСФЗ.

Діяльність кожного підприємства зводиться до певного результату, а саме: прибутку чи збитку. Обліком витрат мають забезпечуватися достовірні дані стосовно рівня виробництва для ухвалення управлінських рішень щодо використання засобів та предметів праці з метою об'єктивної оцінки діяльності підприємства [11, с. 409].

Систематичний облік фінансових витрат бізнесу [24, с. 18] вимагає від керівництва підприємства не лише якісної інформації стосовно розрахункової (затвердженої, кошторисної, планової) вартості кожного об'єкта, але й стосовно стану фінансування, джерел та фактичних витрат. Тому на згрупованих рахунках доходів та видатків, а також субрахунках потрібно систематично формувати необхідну інформацію. Це допоможе у визначенні фінансових результатів і накопиченні коштів для стимулювання й забезпечення соціального захисту працівників, які задіяні у виробництві.

Інтегрована система фінансової консолідації й обліку доходів та витрат основної діяльності суб'єкта господарювання та належне її функціонування потребують відповідної системи управлінського обліку [58].

Під час вивчення існуючого підходу до визнання витрат, представленого в П(С)БО 16 «Витрати», О. С. Височан досліджував взаємозв'язок між релевантністю і надійністю інформації в залежності від моменту визнання витрат господарюючих суб'єктів. Дослідник встановив критичні події під час визнання витрат діяльності господарюючих суб'єктів й запропонував теоретичну модель взаємозв'язку, який існує між ризиками недостовірної оцінки й інвестиційною привабливістю підприємства під час визнання витрат в різні моменти часу в ланцюгу господарських операцій [7, с. 82].

Автором доведено, що витрати звітного періоду є зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань, що спричинює зменшення власного капіталу підприємства (виняток становить зменшення капіталу через його вилучення або розподіл власниками) за умови, що ці витрати можна достовірно оцінити. Витрати визнають витратами певного періоду водночас з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. Якщо витрати неможливо пов'язати безпосередньо з доходом певного періоду, то їх відображають у складі витрат звітного періоду, в якому їх було здійснено.

Предмет дослідження Л. С. Стригуль та В.П. Остапенко [52, с. 117] становлять теоретико-методологічні засади, які відображають облік витрат і формування фінансових результатів.

Важливий чинник, який має вплив на формування витрат – організація виробництва, цебто форма реалізації, що тісно пов'язана із технологією виробничого процесу.

Інший важливий чинник формування собівартості продукції – її якість, що характеризується особливостями виробничих чинників, які визначають їх придатність в процесі виробництва. Підприємство з найкращим технічним оснащенням, високим рівнем супутніх матеріалів та кваліфікації персоналу має найрентабельніші умови планування виробництва, отже, важливим є підбір коефіцієнтів якості продукції, які мінімізують собівартість одиниці останньої.

Рівень витрат також залежить від кількості продукції, яку фірма виробляє. Відношенням цієї кількості продукції фірми до потужностей виробництва показує рівень зайнятості.

Чинники зайнятості мають вплив на витрати у два способи. Використання латентного чинника у виробничих підрозділах розраховують множенням інтенсивної роботи підрозділу на час виробництва. За умов тривалішого виробництва передбачається більше амортизаційних відрахувань та заробітної плати. Підвищена інтенсивність роботи спричинює прискорений знос агрегату та додаткові виплати працівникам.

Ціни чинників виробництва чинять безпосередній вплив на витрати, і якщо значення їх фізичних витрат буде сталим у часі, то ціни на певні чинники змінюватимуться. Зростання цін на електроенергію спричинює зростання витрат на експлуатацію обладнання. Водночас ціни чинників можуть мати опосередкований вплив на витрати, зумовлюючи зміни коефіцієнтів витрат різних чинників.

Між наведеними чинниками є тісний взаємозв'язок та взаємозалежність. Отже, зміни обсягів підприємства, організації й програми виробництва завжди зумовлюють зміну якості та кількості виробничих чинників. Водночас варто звернути увагу, що кожна зміна рівня витрат зумовлює зворотний вплив на якість чинників виробництва.

До чинників, які також суттєво впливають на формування витрат виробництва, однак через свою природу відносяться до інших сфер діяльності підприємства, належать: збут продукції й оподаткування, фінансування й кредитування, розвиток та дослідження.

Уся збутова діяльність підприємства, що забезпечує реалізацію товару, впливає на загальні витрати [55, с. 164].

Капіталовкладення, які пов'язані з виробничими засобами й матеріалами, залежні від виду фінансування, у результаті воно впливає на рівень загальних витрат.

Діяльність підприємства в сфері дослідження й розвитку спрямована на підвищення якості продукції, чинників виробництва та вдосконалення його методів. Отже, вони також впливають на витрати.

Узагальнюючи викладене, зазначимо, що практично всі науковці єдині в погляді на те, що механізм управління й аналітичне забезпечення прийняття рішень щодо раціоналізації витрат періоду мають аналогічну методологічну основу.

Формування витрат сільськогосподарських підприємств має певні особливості через те, що не завжди вдається, щоб ціна на продукцію перевищувала виробничі витрати. Тобто еластичність завжди нижча від еластичності попиту на промислову продукцію. Крім того, ціни на сільськогосподарську продукцію формуються за умов чистої конкуренції, а от ціни на ресурси для підприємства галузі – за умов недосконалої конкуренції.

За сучасних умов господарювання відбувається формування різних видів витрат виробництва, кожен з яких забезпечує певну інформацію щодо ефективності сільськогосподарського виробництва. Основні чинники впливу на витрати діяльності поділяються на зовнішні та внутрішні. Зовнішні чинники, такі як платоспроможний попит населення й рівень конкуренції, мають лише опосередкований вплив на витрати обігу через обсяг реалізації продукції та зміну цін на неї. Внутрішні економічні групи чинників, пов'язані з працею, матеріально-технічною базою, товарними ресурсами, мають як прямий, так і опосередкований вплив на витрати обігу.

На основі здійсненого аналізу сутності витрат в економічній, обліковій та нормативній літературі встановлено, що витрати – це показник ефективності діяльності суб'єкта господарювання, який відображає скорочення економічних вигод у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, достовірно оцінених, які виражені в грошовій формі та здійснені протягом року підприємством з метою досягти поставленої цілі.

Отже, з часом значення дефініції «виробничі витрати» суттєво зросло. Тому виникли різноманітні підходи щодо класифікації витрат.

Незважаючи на те, що проблемам систематизації видів виробничих витрат в економічній теорії і бухгалтерському обліку тривалий час приділялася достатня увага, однак цілісної класифікації витрат, універсальної для всіх користувачів інформації, на сьогодні так і не розроблено. Тому підприємства в процесі діяльності застосовують різні класифікації витрат. Окрім того, деякі відмінності стосовно їх обґрунтування існують у різних державах світу.

Важливим є те, що систематизація витрат має бути здійснена так, щоб обрана класифікація як можна тісніше й достовірніше співіснувала з поставленими завданнями і напрямками їх здійснення у процесі організації управління.

Оскільки для цілей обліку важливою є науково аргументована класифікація витрат відповідно до виявлених однорідних особливостей аналізу, планування, контролю та ухвалення управлінських рішень щодо процесу виробництва продукції, то варто ознайомитися й проаналізувати підходи різних дослідників щодо систематизації витрат.

У результаті аналізу наукових праць провідних учених щодо класифікації витрат з'ясовано, що класифікаційних ознак існує багато, адже кожна з них використовується для досягнення окремих цілей. Було виділено основні з них. Усі підприємства мають різні технічні, фінансові та маркетингові особливості. З одного боку, цим лише ускладнюється облік витрат підприємства, з іншого – це дає змогу організувати їх облік максимально ефективно для подальшого аналізу.

Українські бухгалтери основною вважають класифікацію за економічними елементами і статтями калькуляції, позаяк вона є найбільш загальною, не відображає конкретної інформації. Треба пам'ятати, що врахування особливостей підприємства забезпечує більш ефективне управління витратами.

Пропонуємо згрупувати найпоширеніші, на нашу думку, класифікаційні ознаки, розташувавши їх згори донизу таким чином: від тих, за якими види витрат передають найзагальнішу інформацію, до тих, за якими вони передають найконкретнішу інформацію (табл. 1.1).

Узагальнена класифікація витрат виробництва

Ознака класифікації (групування витрат)	Види витрат (елементи класифікації)
За економічними елементами	Витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація основних засобів, інші операційні витрати
За статтями калькуляції	Статті калькуляції
За способом віднесення на собівартість	Прямі, непрямі
За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні (витрати на обслуговування виробництва та управління)
Залежно від обсягу виробництва	Постійні (умовно-постійні), змінні (умовно-змінні)
За складом	Прості (одноеlementні), складні (комплексні)
За періодичністю виникнення	Одноразові, поточні
За календарним періодом	Поточні, майбутніх періодів, минулих періодів
За кількістю виробленої продукції	Загальні, витрати на одиницю продукції
За ступенем контролю	Контрольовані, неконтрольовані
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
За вибором альтернативного рішення	Явні (реальні), неявні (альтернативні)
За терміном планування	Довгострокові, короткострокові
За охопленням планом	Плановані, неплановані
За об'єктом управління	На місцях їх виникнення, у центрах відповідальності
За відношенням до процесу виробництва	Предметів праці, засобів праці, живої праці

Джерело: [55, с. 167; 56, с. 123]

Це допоможе обрати ту класифікаційну ознаку, яка потрібна конкретному підприємству залежно від того, наскільки детально підприємство планує розкривати інформацію про витрати в обліку та звітності.

Вагоме значення в фінансовому й управлінському обліку має характер зв'язку витрат із певним об'єктом, а саме: підрозділом, видом продукції, центром відповідальності чи витрат.

Відповідно до класифікації, відносно об'єкта витрати поділяють на прямі і непрямі. Дослідник Т. О. Мулик [35, с. 54] наголошує на залежність вартості від

об'єктів витрат, при цьому вартість може бути прямою або непрямою для різних об'єктів.

Щодо собівартості виробничого процесу, то витрати поділяються на основні (тобто які пов'язані безпосередньо з виробництвом) і непрямі (пов'язані з управлінням підприємством, зокрема виробництвом) витрати. Попри принципову відмінність, прямі та непрямі витрати тісно пов'язані.

У підсумку різних наукових поглядів можна зазначити, що за характером поведінки чи впливу виробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Розрізняють також ще змішані, напівпостійні і напівзмінні та умовно-змінні й умовні та інші витрати. Постійні витрати переносяться на витрати виробництва, їх визнають корисними, якщо всі технічні можливості виробничого об'єкта використовуються найефективніше. У випадку недовикористання потужностей їх вважають шкідливими, і вони поділяються на кількісні та якісні, резервні і зайві.

Класифікація витрат, що пов'язані з витратами виробництва, містить дві складові: витрати на товар і витрати періоду. Класифікаційні ознаки визначаються як «стосуються готової продукції», «залежно від капіталізації або норми прибутку протягом звітного періоду», «стосуються реалізації», «сортування за коефіцієнтами витрат протягом періоду отримання прибутку», «вартість виробництва та звітного періоду», «собівартість товару та витрати звітного періоду».

Згідно з цією класифікацією поділ витрат здійснюють на основі характеристик методу, який застосовують для віднесення витрат до собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг). За економічним змістом (економічною однорідністю чи видом витрат) розрізняють собівартість за економічними елементами і вартість за статтями обліку витрат.

За ступенем однорідності або єдністю складу витрати бувають одноелементними та комплексними. Традиційно, як приклад комплексних витрат є загальна собівартість продукції, яка містить майже всі елементи [21, с. 67].

Крім перелічених груп, у фінансовому обліку розрізняють такі класифікаційні ознаки: за центром відповідальності (звідки виникає вартість), за типом продукту (робіт, послуг), календарним періодом (час), доцільною вартістю й видом діяльності.

Відзначимо класифікацію витрат за видами діяльності, яка ґрунтується на процесі управління підприємницькою діяльністю і має в своїй основі постійне порівняння витрат та результатів. За цією ознакою витрати поділяють на виробничі, постачальницько-заготівельні, організаційні й фінансово-збутові.

Тому можемо дійти висновку, що існує багато класифікацій витрат, і кожен науковець, що досліджував цю проблему, складав класифікацію витрат на власний розсуд, згідно з поставленими завданнями і цілями. Зазначимо, що в бізнесі неможливо мінімізувати витрати без категоризації й ефективних методів управління.

1.2. Законодавчо-нормативне регулювання обліку витрат у вітчизняній практиці

Сучасний облік витрат і доходів підприємств не може існувати без належного правового забезпечення. Воно формується з часів здобуття Україною незалежності і перебуває в процесі постійних реформ, які супроводжуються політичними, економічними, соціальними, інтеграційними та іншими чинниками.

Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку являє собою сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади (законодавчої і виконавчої) в державі, Міністерства фінансів України, інших міністерств і відомств і кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування й динамічний розвиток бухгалтерського обліку та фінансової звітності й економічного забезпечення контролю в нашій країні [36; 37; 40; 50].

Уся система нормативно-правових актів, що регулюють в Україні облік собівартості сільськогосподарської продукції, можна зобразити п'ятирівневою

структурою (рис. 1.2). Таким чином, на першому рівні законодавство про облік витрат починається з Конституції України.



Рис. 1.2. Структура законодавства, що регулює бухгалтерський облік витрат на виробництво продукції

Джерело: власна розробка автора

Законодавство України, укази Президента України та постанови Верховної Ради України, постанови Кабінету Міністрів України, зокрема Закон України регулюють бухгалтерський облік на другому рівні [46]. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» є основою системи регулювання та створює єдину правову й методологічну базу бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

Бухгалтерський облік на третьому рівні регламентують національні стандарти та положення, які сформульовані згідно з вимогами законодавчої бази другого рівня. У статті 7 вищевказаного закону визначено, що розроблення положень (стандартів) з питань регулювання державного бухгалтерського обліку, фінансової звітності й інших нормативно-правових актів з окреслених питань покладено на методологічну раду, яка є дорадчим органом при Міністерстві фінансів України.

Четвертий рівень регулювання полягає в організації й веденні стандартів бухгалтерського обліку окремих видів діяльності, які розробляють профільні міністерства та відомства з урахуванням особливостей технології виробництва, діяльності, послуг і виконання посадових обов'язків.

Розробка положень п'ятого рівня є обов'язком керівництва організації.

Кожній галузі економіки притаманні власні характерні особливості відображення тих або інших операцій в бухгалтерському обліку. Ці відмінності можуть бути несуттєвими, однак потрібно знати, як правильно відображати в обліку кожную господарську операцію, а не то підприємству доведеться відповідати перед податковими органами, акціонерами та інвесторами, клієнтами й іншими особами, що пов'язані з підприємством.

Агробізнес у своїй діяльності керується й іншими документами, а саме: Господарським [12], Податковим [40], Цивільним [59] кодексами України, МСФО, НСБО тощо.

Згідно з п. 138.1 Податкового кодексу України (ПКУ), до витрат, які враховуються в обчисленні того, що оподатковується, зараховують: операційні витрати, що визначені відповідно до пп. 138.4, 138.6-138.9, 138.11 ПКУ; інші витрати, визначені згідно з пп. 138.5, 138.10-138.12, 140.1 та ст. 141 ПКУ [40].

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати» (далі – П(С)БО 16 «Витрати») визначаються принципи формування для сільськогосподарських підприємств обліку інформації щодо витрат і їх розкриття у фінансовій звітності. Відповідно до цього положення (стандарту) витрати визначаються як вибуття активу чи зменшення економічної вигоди в

формі збільшення зобов'язань, що зумовлює зменшення власного капіталу (крім того капіталу, що зменшеногоий власником через вилучення або внаслідок розподілу) [42].

Об'єкт витрат – вид продукції (робіт чи послуг) або діяльності підприємства, а витрати, що пов'язані з виробництвом (виконанням), мають бути визначені.

Україна задекларувала, що П(С)БО обов'язково ґрунтується на Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО) та «не суперечить міжнародним стандартам» (ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Особливості відображення категорії «витрати» у стандартах
бухгалтерського обліку**

Порівняльна ознака	ПСБО 16 «Витрати» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 1 «Подання фінансових звітів» МСБО 16 «Основні засоби» МСБО 18 «Дохід» МСБО 23 « Витрати та позики» МСБО 38 «Нематеріальні витрати»
Визначення витрат	Визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.	Витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів.
Класифікація витрат	Витрати класифікують залежно від виду діяльності, в якому вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прямі і непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні витрати.	Розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю.

Джерело: [42], [36], [33].

Зазначимо, що МСБО не розкривають алгоритм бухгалтерських процедур, а лише визначають загальні правила оцінки та подання даних в фінансовій

звітності. МСБО є міжнародними еталонами й рекомендуються для стандартизації і гармонізації глобального обліку та фінансової звітності.

МСБО не містять правил для підприємств стосовно оцінки витрат, ці правила викладено в окремому стандарті. Поняття витрат використовуються в МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати за позиками», МСБО 38 «Нематеріальні активи» [33] тощо.

Майже однакове визначення витрат подано в П(С)БО та МСБО, однак детальніше воно наведено в П(С)БО. До витрат зазвичай відносять споживання ресурсів у бізнес-процесі, включаючи: собівартість проданих товарів, заробітну плату, амортизацію, комунальні послуги та ін. Відповідно до МСБО до витрат відносять збитки від інших операцій та подій (стихійні лиха) та нереалізовані збитки (збитки через курсову різницю тощо) [37].

Витрати в фінансовій звітності визнаються в разі, коли спостерігається зменшення майбутніх економічних вигод, яке пов'язане зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, якщо їх можливо достовірно оцінити. Тобто витрати (нарахована заробітна плата) чи зменшення активів (продаж товарів) визнають одночасно з визнанням зобов'язань [37].

Витрати бізнесу відносяться до періоду, в якому вони фактично отримані (понесені). Доходи й витрати, які пов'язані з однією й тією ж операцією або подією, визнають одночасно; цей процес називають ще відповідністю доходів та витрат. До прикладу, матеріальні витрати, заробітна плата і накладні витрати, які входять до складу витрат на виробництво, визнають витратами в момент отримання доходу від продажу цього товару. Інколи буває важко встановити прямий зв'язок між витратами й доходом [37].

Якщо очікується, що економічна вигода буде отримана протягом декількох звітних періодів і зв'язок останніх з виручкою за певний період важко визначити, тоді витрати відображають (у формі амортизації) систематично та обґрунтовано розподіляють на відповідні звітні періоди.

У фінансовій звітності витрати слід визнавати негайно в разі, якщо: вони не забезпечують майбутні економічні вигоди; економічних вигод не досягнуто чи вони більше не визнаються активом балансу; зобов'язання виникають, однак не визнаються активом.

Отже, згідно з МСБО визнання витрат ґрунтується на прямому порівнянні за певною статтею доходу доходів і витрат, чим передбачається одночасне визнання витрат і доходів, що виникають безпосередньо або спільно внаслідок однієї операції чи іншої події. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», в разі, якщо власний капітал суб'єкта господарювання зменшується через вибуття активу або збільшення зобов'язання, його нараховують протягом звітного періоду на основі відповідної економічної вигоди.

Стосовно класифікації й групування витрат, то між міжнародними й вітчизняними стандартами є відмінності. У Міжнародних стандартах використовується загальноприйнята практика розрізнення статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності організації, яка звітує, і тих, що не пов'язані з повсякденною діяльністю. В П(С)БО 16 «Витрати» вони здійснюються згідно з видами діяльності, класифікуються економічні елементи і статті витрат. Розрізняють також прямі і непрямі витрати, одноелементні й комплексні, постійні і змінні, поточні витрати, витрати минулого та майбутнього періодів, виробничі та невиробничі витрати.

У міжнародних стандартах узагальнено досвід різних країн, тому вони чинять позитивний вплив на розвиток національних систем обліку й звітності. Аналізуючи зміст положень вітчизняних стандартів, можемо зазначити, що вони потребують розвитку й удосконалення відповідно до змін в економіці країни.

Позаяк міжнародні стандарти зазнають постійних змін, вони все більше відрізняються від вітчизняних. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» П(С)БО не може мати суперечностей відносно міжнародних стандартів, тому в майбутньому можна очікувати певних змін стандартів бухгалтерського обліку й оцінки витрат [50].

У національних стандартах витрати обліковують як зменшення активів чи збільшення зобов'язань. Витрати визнають витратами за певний період, у той час як дохід, який ними створюється, визнають одночасно. У складі витрат, що здійснені за звітний період, відображають витрати, що безпосередньо не пов'язані з доходами за період. Якщо активом забезпечуються економічні вигоди впродовж кількох звітних періодів, тоді витрати визначають систематичним розподілом вартості між звітними періодами (амортизація).

Витрати в П(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визнаються як зменшення економічної вигоди через вибуття активу чи збільшення зобов'язання, що призводить до зменшення власного капіталу (крім зменшення відповідним чином капіталу його власником, а саме вилучення або розподілу) [36].

Нормативний документ щодо організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання в Україні визначає, що окремі види діяльності (операції, інвестиції та фінанси) потрібно вести за різними видами діяльності. Для цього розроблено план рахунків від 30.11.1999 1291 [39] та опис плану рахунків про застосування активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. З метою формування інформації про витрати використовуються такі рахунки: 90 «Витрати на збут», 91 «Непрямі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати».

Певні рахунки бухгалтерського обліку призначені для обліку витрат фінансової діяльності (рахунок 95 «Фінансові витрати») та інвестицій – частини фінансових інвестицій (рахунок 96 «Втрати капіталу від участі» і частина рахунку 97 «Інші витрати» - Реалізовані фінансові інвестиції вартість).

Як уже зазначалося, відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витрати визнають у бухгалтерському обліку разом зі зменшенням активу або збільшенням зобов'язання, що зменшує власний капітал (крім зменшення капіталу внаслідок вилучення його власником або внаслідок розподілу капіталу), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», витрати підприємства відображають на рахунках категорії 9 (рис. 1.3).

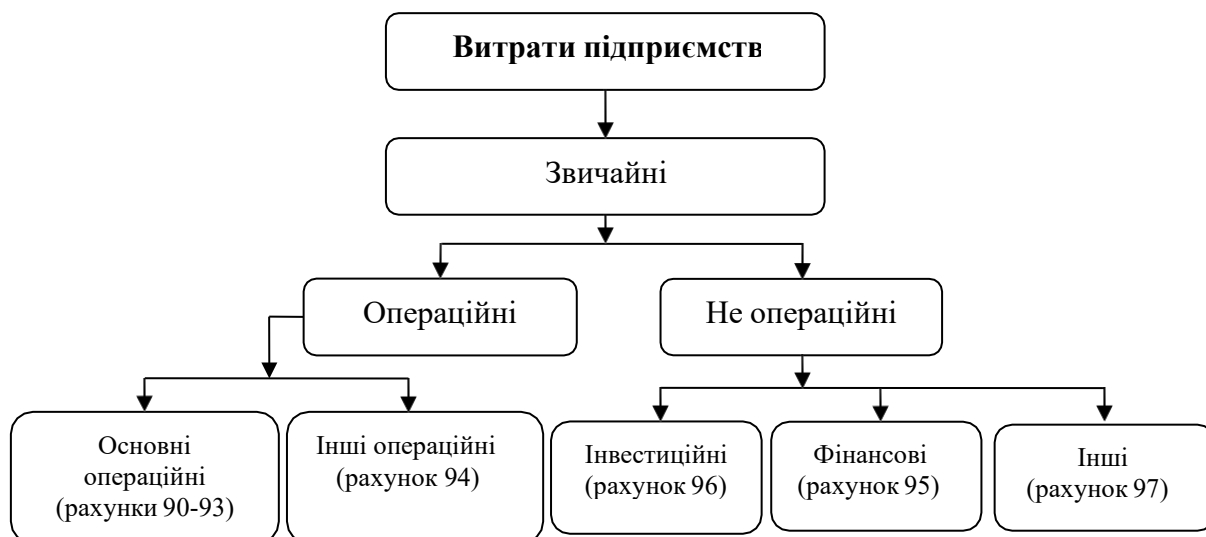


Рис. 1.3. Структура рахунків обліку витрат діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: побудовано за даними [13, с. 83; 14, с. 126]

Згідно з Рекомендаціями щодо планування, обліку та методики калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства сільського господарства України від 18.05.2001 р. № 32132 [28], калькуляція сільськогосподарської продукції має забезпечувати достовірне, ефективне й повне отримання даних про все підприємство і окремі його структурні підрозділи (бригади, господарства, магазини тощо). Облік витрат залежить від класифікації видів господарської діяльності. Відповідно до чинного П(С)БО основний вид діяльності – підприємницька діяльність, що пов’язана з виробництвом чи реалізацією продукції (товарів, робіт чи послуг), яка являє собою основну мету бізнесу і забезпечує більшу частину доходу. Операційними витратами підприємства є витрати на виробництво продукції, витрати на збут, витрати на управління, інші операційні витрати. Витрати на збут і адміністративні витрати не включають до собівартості продукції, тобто витрати за межами собівартості виробництва не є витратами собівартості товару. Витрати виробництва охоплюють прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати й непрямі витрати (асигнування). Прямі і

непрямі витрати потрібно враховувати за видами продукції, щоб можна було основні витрати відобразити за секторами: прямі за типом продукції основного і вторинного виробництва; непрямі; виробничий брак. На додаток до витрат основної діяльності операційні витрати включають інші операційні витрати. Згідно з чинними П(С)БО, останні включають збитки від операційних курсових різниць (тобто зміни курсів валют за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства), втрати від нестачі та збитки від псування майна, втрати від знецінення запасів, штрафи, пеню та інші операційні витрати, які не є витратами звітного періоду і не включаються до собівартості продукції. Витрати на збут, адміністративні та інші операційні витрати є витратами періоду, в якому вони понесені. Тому для обліку й калькуляції собівартості продукції призначений рахунок 23 «Виробництво». На дебеті рахунка 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові й інші прямі витрати, а також загальновиробничі, а за кредитом – сума фактичних витрат на виробництво продукції. Підприємства ведуть необхідний облік витрат і результатів, які оформляють на підставі бухгалтерських документів. Основний документ – письмова довідка, в якій фіксується та підтверджується господарська операція, а також вона містить розпорядження й дозволи керівництва на здійснення операції. Положення «Про документальне забезпечення бухгалтерського обліку», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 4 травня 1995 р. №88, регулює порядок організації, приймання та збереження оригіналів документів [47]. Первинний документ, який має юридичну силу та доказовість, містить такі обов'язкові реквізити: назва підприємства, від чийого імені якого складено документ, назва документа, код формату, дата й місце, зміст операції і її заходи, найменування осіб, які допускаються до здійснення господарської операції, особа, відповідальна за здійснення цієї операції та складання основного документа, їх особистий підпис. Рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності затверджені Мінфіном України 28 березня 2013 року № 433 [32]. За цими рекомендаціями, компанії під час складання фінансової звітності можуть визначати склад статей, що розкривають

інформацію. Сучасними формами бухгалтерського обліку, які використовуються українськими підприємствами, установами та організаціями, є: меморіальні ордери, журнали, спрощені й автоматизовані (комп'ютерні).

Для накопичення, групування й узагальнення в систематизованому, хронологічному чи комбінованому порядку відомостей щодо господарських операцій, що містяться в основних документах, які прийнято до обліку, призначений реєстр бухгалтерського обліку. Документи повинні містити такі обов'язкові реквізити: ім'я файла (таблиця); дата й місце підготовки; назва підприємства, від імені якого складений документ; зміст і обсяг операції, одиниця її виміру; посади осіб, які відповідальні за здійснення господарських операцій, та їх відповідне оформлення; особисті підписи чи інші дані, які можуть ідентифікувати осіб, що причетні до трансакції. Реєстр бухгалтерського обліку складають щомісячно і підписують виконавець і головний бухгалтер або особа, яка веде бухгалтерський облік підприємства.

Дослідивши правові й нормативні аспекти, а також теоретичні засади обліку витрат виробництва, можемо зазначити, що витрати мають важливе значення у функціонуванні бізнесу, адже спрямовані на виконання конкретних завдань та досягнення поставлених цілей. На основі аналізу методів інтерпретації витрат в нормативній, бухгалтерській та економічній літературі ми дійшли висновку, що витрати відображають ефективність діяльності суб'єкта господарювання, що віддзеркалює зменшення економічної вигоди чи збільшення зобов'язань у вигляді вибуття активів, що оцінені в коштах, які зароблені компанією впродовж року з метою досягнення її цілей. Групуючи витрати в порядку від загальніших до детальніших, можна на основі розміру бізнесу і його цілей вибрати завдання, які, своєю чергою, формують інформацію про витрати на основі вимог бухгалтерського обліку і звітності, спеціально для кожного суб'єкта господарювання. В Україні бухгалтерську діяльність регулює достатня кількість законодавчих і нормативно-правових актів, які, своєю чергою, дають змогу фіксувати усі господарські операції, що пов'язані з виробництвом і використанням продукції, а також здійснювати ефективний контроль у цій сфері.

1.3. Сутність та значення обліково-аналітичного забезпечення процесу виробництва

Організація ефективного обліково-аналітичного забезпечення процесу виробництва – важливий інструмент забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів інформацією, необхідною для ухвалення правильних управлінських рішень і виконання вимог законодавства стосовно ведення бухгалтерського обліку. Відсутність науково обґрунтованого обліково-аналітичного забезпечення процесу виробництва має негативний вплив на господарську діяльність і ефективність управління витратами.

Формується обліково-аналітичне забезпечення процесу виробництва продукції на основі взаємодії підсистем бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [50] бухгалтерський облік визначається як процес виявлення, реєстрації, вимірювання, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам з метою ухвалення рішень. Об'єкти обліково-аналітичного забезпечення управління суб'єктів господарювання: первинна облікова інформація (тобто первинні документи); поточна облікова інформація (обробка первинної інформації й відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій, визначення за кожним синтетичним рахунком оборотів й сальдо); результативна облікова інформація (тобто формування звітності). Таким чином, результативна економічна інформація, що отримується внаслідок аналізу й синтезу облікової інформації, формується допомогою системи елементів методу бухгалтерського обліку з метою управління нею та контролю.

Розвиток наукової концепції обліково-аналітичного забезпечення необхідний через відсутність системного підходу щодо розуміння сутності й завдань обліково-аналітичної інформації у сучасному економічному просторі.

Як вважає Р. Ф. Бруханський, обліково-інформаційне забезпечення є раціональною моделлю, що має враховувати внутрішні й зовнішні інформаційні сфери, відображаючи консолідовану комплексну інформацію щодо діяльності суб'єкта підприємництва та його стратегічного розвитку [2, с. 197].

Науковець Н. Голянчук підкреслює, у цьому контексті, що складовими обліково-аналітичного забезпечення є не тільки підсистеми обліку й аналізу, але й аудиту і внутрішнього контролю, що забезпечують перевірку облікових даних з метою формування достовірного підґрунтя ухвалення управлінських рішень [8, с. 409].

Дослідник Л. С. Гангал трактує обліково-аналітичне забезпечення як систему, яка складається з ряду підсистем, на вході якої – дані, зокрема статистичного, оперативного, фінансового та управлінського обліку, відносно яких здійснюють процеси обробки (класифікації, перевірки, узагальнення, аналізу), а на виході – аналітичні звіти з метою їх застосування певними суб'єктами у процесі ухвалення управлінських рішень [8, с. 110].

Водночас О. В. Бודько вважає, що обліково-аналітичне забезпечення належить розглядати як систему, й формувати її доцільно згідно з принципами системного підходу на основі вхідних даних про ефективне оперативне, тактичне й стратегічне управління господарюючим суб'єктом [3, с. 208; 6, с. 288].

Основні принципи системного підходу до формування обліково-аналітичного забезпечення узагальнює З. Б. Живко, а саме: принцип єдності, принцип кінцевої мети, принцип взаємозв'язку, принцип ієрархії, принцип модульної побудови, принцип розвитку, принцип функціональності [17, с. 234].

Науковець А. Г. Загородній стверджує, що обліково-аналітичне забезпечення суб'єкта підприємництва – досконала форма організації всіх видів обліку та аналізу, мета якої – ухвалення виважених поточних та стратегічних управлінських рішень і контролю над їх реалізацією [20, с. 98].

Як складний механізм характеризує обліково-аналітичне забезпечення Н. Голянчук [11, с. 409]. Цей механізм об'єднує процеси обліку й економічного

аналізу для формування об'єктивної інформації в інтересах користувачів і напрямів розвитку галузі.

На думку Т. Г. Камінської, обліково-аналітичне забезпечення є безперервним, цілеспрямованим формуванням відповідних інформаційних потоків, що підпорядковані вимогам аналізу, планування й підготовки та контролю фінансових управлінських рішень [24, с. 20].

Натомість В. С. Лень [25, с. 287] розкриває сутність обліково-аналітичної системи як упорядковану внутрішню структуру підприємства, яка накопичує дані господарського обліку та зовнішню інформацію з метою аналізу й формування в необхідному форматі звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Системний підхід в організації обліково-аналітичного забезпечення сталого економічного розвитку суб'єктів підприємницької діяльності вимагає якісної зміни виробничо-господарської діяльності, пошуку ефективної стратегії розвитку. Для формування конкурентних переваг пріоритетного значення набуває якісна обліково-аналітична система як стратегічний ресурс. Завдяки тісній взаємодії елементів обліково-аналітичної системи підвищується якість економічної інформації та оперативність її формування, забезпечується горизонтальне і вертикальне ефективне управління підприємством.

Важливим сьогодні й дещо проблемним є захист економічної інформації, яка формується на підставі обліково-аналітичних інформаційних масивів. Інформаційна безпека обліково-аналітичної інформації передбачає надійність роботи технічного обладнання, досконалість програмного забезпечення, захист вхідної та вихідної інформації від зовнішнього втручання та пошкодження, надійність збереження сформованих зведених та звітних економічних масивів.

Вагомою характеристикою системи обліково-економічного забезпечення управління суб'єктом господарювання є сукупність підсумкової інформації про стан і результати діяльності, що відображаються у формах фінансової та внутрішньогосподарської звітності. Доцільно наголосити, що обліково-економічне забезпечення, яке дає змогу формувати неупереджену економічну

інформацію для користувачів різних рівнів і запитів, формується із сукупності підсистем обліку, аудиту, контролю, аналізу, планування.

Узагальнення наукових теорій та результати власного дослідження дають підстави для такого висновку. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності суб'єктів підприємництва представлене складною системою, яка впорядкована, самостійна, повністю або частково децентралізована, відповідає цілям управління й об'єднує у собі систему спостереження, збору, ідентифікації, реєстрації, узагальнення, обробки, контролю та аналізу економічної, соціальної й екологічної інформації, необхідної для обґрунтування та ухвалення управлінських рішень щодо економічного росту суб'єкта підприємництва.

Досягнення цілей обліково-аналітичного забезпечення діяльності суб'єкта підприємництва можливе за умови комплексного підходу до реалізації функцій (рис. 1.4).

Система управління виробництвом може функціонувати ефективно лише за належного обліково-аналітичного забезпечення, яке передбачає комплекс заходів, що спрямовані на нагромадження первинної інформації, згрупованої в певній послідовності. Основний вид діяльності суб'єкта господарювання – виробництво товарної продукції, якість і обсяг якої мають забезпечувати конкурентну позицію на ринку й одержання очікуваного прибутку.

Сучасне інтегрування обліково-аналітичного забезпечення із застосуванням найновіших технологій та інформаційних систем є одним з найефективніших методів формування оперативної інформації з метою її обробки, контролю, аналізу та прийняття рішень. Здійсненням ефективного контролю над витратами виробництва забезпечується планування витрат в структурних підрозділах та стосовно підприємства загалом, що передбачає бюджетування витрат. Останнє є однією з вагомих основних функцій системи управління витратами виробництва, що безпосередньо впливає на посилення контрольної функції обліково-аналітичного забезпечення щодо наявності, збереження та використання активів підприємства, за своєчасністю здійснення розрахункових операцій.

Бюджетування лімітує витрати ресурсів і рівень рентабельності за окремими видами продукції, видами виробництв та центрами відповідальності (рис. 1.5).

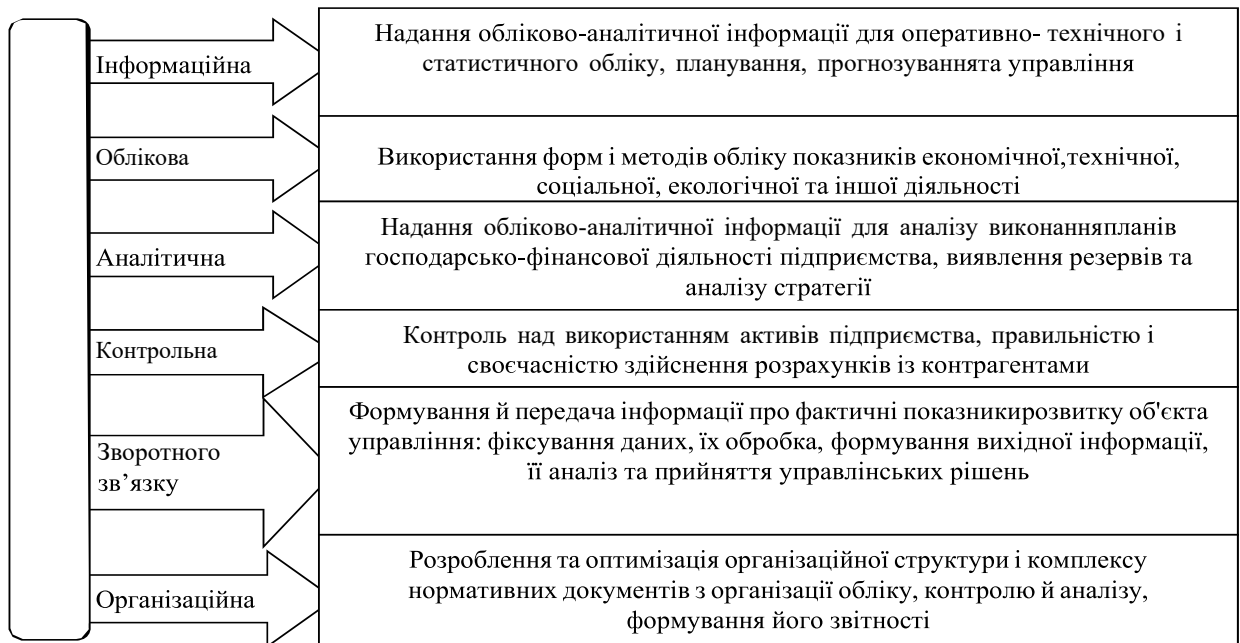


Рис. 1.4. Функції обліково-аналітичного забезпечення економічної діяльності суб'єкта підприємництва

Джерело: сформовано автором на основі [11], [13],[20].



Рис. 1.5. Блок-схема формування бюджету витрат на виробництво продукції

Джерело: сформовано автором на основі [1], [8],[23].

Для підвищення економічної ефективності суб'єктів бізнесу необхідно забезпечити синхронізацію функціоналу складових обліково-аналітичного забезпечення. Отже, поглиблення наукової концепції обліково-аналітичного забезпечення посприє формуванню системи показників для задоволення потреб управлінського персоналу суб'єкта підприємницької діяльності інформацією, що необхідна для ухвалення стратегічних і оперативних управлінських рішень та контролю їх реалізації.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ТЕНДЕНЦІЇ ВИРОБНИЦТВА МОЛОКА

2.1. Загальні відомості про господарство, організаційна структура та спеціалізація

*****, що розташоване в селі ***** району Львівської області, є юридичною особою, діє на основі статуту, має найменування, печатку, штамп. Господарство створене учасниками однієї сім'ї, засноване на їхній особистій трудовій участі та використанні земельної ділянки. У статуті зазначено найменування господарства, його місцезнаходження, адресу, предмет і мету діяльності, порядок формування майна (статутного капіталу), органи управління, порядок вступу до господарства та виходу з нього, порядок ухвалення рішень, інші положення.

Згідно зі статутом ***** створене і діє відповідно до Конституції України, Земельного кодексу України, Закону «Про *****», інших нормативно-правових актів України.

Основний вид діяльності ***** – змішане сільське господарство. Основна мета діяльності – отримання прибутку завдяки виробництву сільськогосподарської продукції, її переробці, реалізації та здійсненню інших видів діяльності.

Керує господарством голова господарства, який є одним з його засновників і був призначений їхнім рішенням. Вищим органом господарства є Загальні збори учасників.

Що стосується господарської та фінансової діяльності господарства, то напрями діяльності, спеціалізацію воно визначає самостійно, а також організовує виробництво сільгосппродукції, її переробку, реалізацію. ***** на власний розсуд підбирає партнерів щодо економічних зв'язків, у тому числі зовнішньоекономічній діяльності. З метою формування стабільних умов

діяльності ***** має право використовувати кошти державних і недержавних організацій, зокрема Українського державного фонду підтримки фермерських господарств.

Основний вид виробничої діяльності ***** – виробництво продукції молочного скотарства. До організаційної структури господарства входять: рільнича бригада, тракторна бригада, дві ферми, автопарк, ремонтна майстерня, складські приміщення. Виробничі підрозділи господарства розміщені компактно (рис. 2.1).

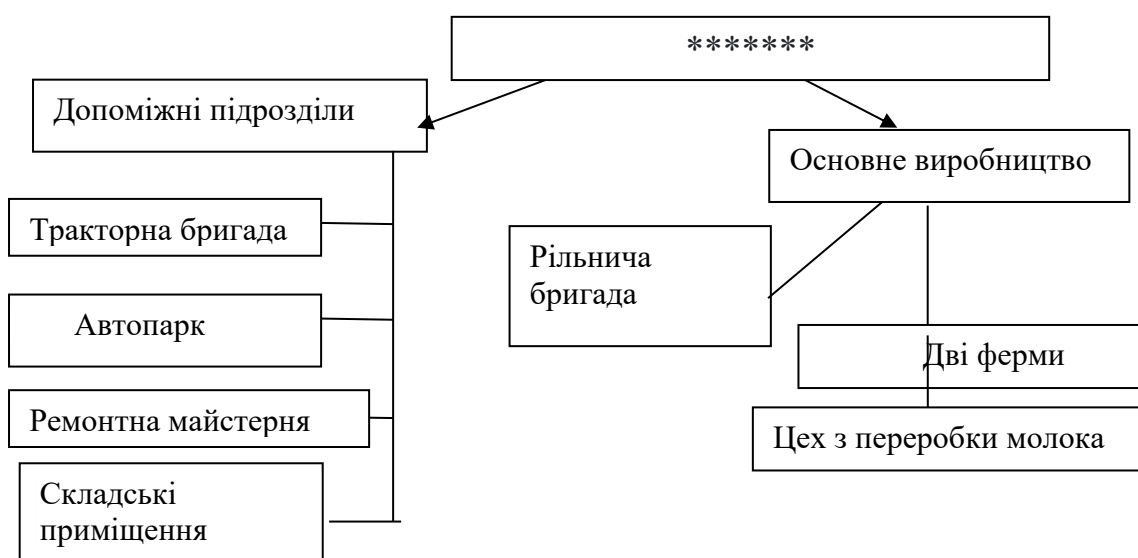


Рис. 2.1. Організаційна структура *****

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

Для життя й виробничої діяльності важливе значення має земля з її ґрунтами, лісами, водними ресурсами. Від ефективності використання землі залежать розвиток продуктивних сил, обсяг суспільного виробництва тощо. Територія ***** має рівнинний слабохвилястий рельєф, мікрорельєф добре виражений. На території господарства найпоширенішими є дерново-підзолисті ґрунти, суглинки, супіски.

Спеціалізація ***** – молочно-м'ясне скотарство та переробка молока. На наявних сільськогосподарських угіддях вирощують корми для власного використання у виробництві й пасовищного утримання худоби.

У табл. 2.1 проаналізуємо використання земельних ресурсів *****, всю площу яких становить рілля. Зазначимо, що всю площу угідь господарство орендує.

Таблиця 2.1

Використання земельних ресурсів *****

Вид культури	2022 р.		2023 р.		2024 р.		2024 р. до 2022 р., %
	га	%	га	%	га	%	
Культури зернові та зернобобові	120,0	64,4	40,0	21,3	50,0	26,1	41,6
Культури технічні	61,74	33,1	99,0	52,6	102,0	53,1	162,2
Культури кормові	4,46	2,4	49,11	26,1	39,98	20,8	у 9 раз
з них кукурудза кормова	-	-	39,0	20,7	30,0	15,6	-
багаторічні трави на зелений корм	-	-	5,65	3,0	5,65	2,9	-
на випас	4,46	2,4	4,46	2,4	4,33	2,2	97,1
Культури сільськогосподарські всього	186,20	100,0	188,11	100,0	191,98	100,0	103,1

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

Площа землекористування за аналізований період зросла від 186,2 га до 191,98 га, або на 3,1 %, змінилася також структура посівних площ. Якщо у 2022 р. переважали зернові культури, то у 2024 р. – технічні. Відповідне співвідношення змінювалось таким чином: 64,4:33,1 у 2022 р. та 26,1: 53,1 у 2024 р. Різко (у 9 разів) зросла площа під кормовими культурами за рахунок відведення додаткових площ для вирощування кукурудзи кормової на площі 30 га. Почали вирощувати й трави на зелений корм.

Хоча площа земельних ресурсів незначно зросла (на 3,1 %), однак сума орендної плати за 1 га паю зросла на 13,1 % і на кінець аналізованого періоду становила 574,0 грн. Прибуток на 1 га зріс від 6, 84 тис. грн у 2022 р. до 22,69 тис. грн у 2024 р., тобто більше ніж утричі (рис. 2.2).

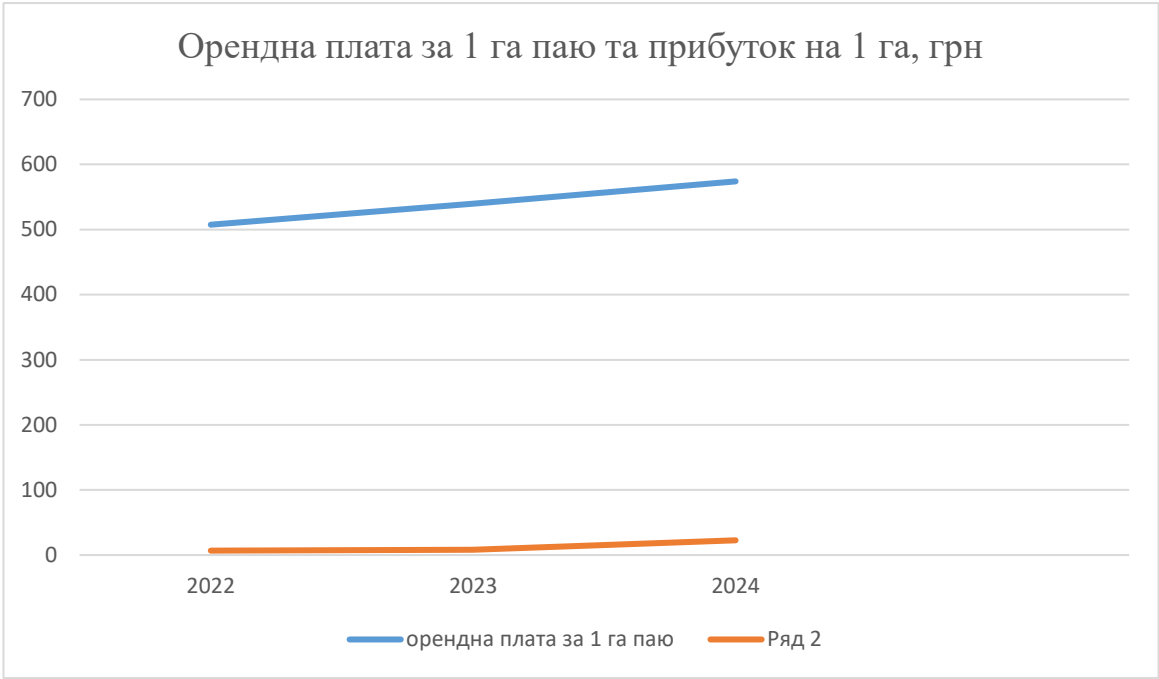


Рис. 2.2. Ефективність використання земельних ресурсів

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

На основі одержаних розрахунків можна зробити висновок про зростання ефективності використання землі.

Загальна кількість працівників ***** – 7 осіб, усі вони зайняті у тваринництві. Середньомісячна заробітна плата у ***** зросла майже удвічі й становить 16,3 тис. грн. Сезонними є працівники рільничої бригади.

Таблиця 2.2

Витрати на оплату праці в *****

Показник	2022 р.	2023 р.	2024 р.	2024 р. до 2022 р., %
Середня кількість працівників, осіб	7	6	7	100,0
Прямі витрати на оплату праці, грн	601,8	642,2	1143,9	190,1
Середньомісячна зарплата одного працівника, грн	8597,14	10703,33	16341,42	190,1

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

Таким чином, наявний виробничий потенціал підприємство використовує ефективно, згідно з напрямом своєї господарської діяльності. Виробнича структура відповідає спеціалізації підприємства.

2.2. Аналіз основних економічних показників господарської діяльності та стану виробництва продукції молочного скотарства

У сучасних умовах для управління сільськогосподарським підприємством необхідне володіння інформацією про стан виробництва, тенденції його розвитку. Для цього проводять аналіз основних економічних показників господарської діяльності.

На досягнення економічного ефекту спрямована виробничо-господарська діяльність будь-якого підприємства. Суть економічної ефективності – в одержанні максимального результату з одиниці виробничого ресурсу.

Якщо господарська діяльність підприємства прибуткова, то утворюються додаткові джерела коштів, які й сприяють зміцненню його фінансового становища. Неправильне формування й використання активів або їх брак може стати головною причиною несвоєчасності оплати заборгованості постачальникам за одержані сировину та матеріали, неповного й неритмічного забезпечення необхідними ресурсами підприємницької діяльності, а отже, й погіршення результатів виконання підприємством своїх зобов'язань перед державою, власниками, найманими працівниками. Широкі можливості для поліпшення кількісних та якісних показників господарювання створюються забезпеченістю підприємства активами в межах розрахункової потреби та їх раціональним використанням.

За даними річної бухгалтерської і статистичної звітності визначимо показники економічної ефективності сільськогосподарського виробництва (табл. 2.3).

Позитивним явищем є зниження дебіторської заборгованості на 60,8 %, позаяк це свідчить про вчасну оплату покупцями за відвантажену продукцію. Кредиторська заборгованість також знизилася на 22,3 %, отже, в підприємства немає заборгованості за розрахунками.

Таблиця 2.3

Основні економічні показники *****

Показник	2022 р.	2023 р.	2024 р.	2024 р. до 2022 р., %
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн	10899,1	11920,9	17866,0	163,9
Разом доходи, тис. грн	12417,6	12396,8	18517,0	149,1
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	10294,6	10052,1	13076,4	127,0
Разом витрати, тис. грн	11144,2	10825,0	14161,3	127,1
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги (на кінець звітного року), тис. грн	561,5	855,3	220,1	39,2
Кредиторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги (на кінець звітного року), тис. грн	512,7	837,5	398,2	77,7
Наявність власного капіталу, тис. грн	9785,5	11357,3	12445,8	127,2
Наявність необоротних активів, тис. грн	9716,4	9382,8	13953,2	143,6
Одержано чистого прибутку (збитку) від виробничої діяльності, тис. грн	604,9	1868,8	4789,6	у 7,9 раза
Одержано чистого прибутку – всього, тис. грн	1273,4	1571,8	4355,7	у 3,4 раза

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

Позитивним є і зростання власного капіталу на 27,2 %. Необоротні активи зросли на 43,6 %. Це є свідченням розширення діяльності господарства за рахунок власних джерел фінансування (нерозподіленого прибутку).

З метою виявлення тенденцій зміни економічної ефективності діяльності господарства потрібно розрахувати показник рівня рентабельності як співвідношення прибутку до понесених витрат для його одержання (у відсотках). Визначимо рівень рентабельності виробничої діяльності та підприємства в цілому. Ці показники відрізняються, позаяк, крім виробничої діяльності, кожне підприємство здійснює операційну та іншу діяльність, що впливає на загальну рентабельність. Одержані дані відображено на рис. 2.3.

Проведені розрахунки свідчать про високу рентабельність господарства за досліджуваний період. Стабільно високою є динаміка зростання рівня рентабельності виробничої діяльності й підприємства в цілому.

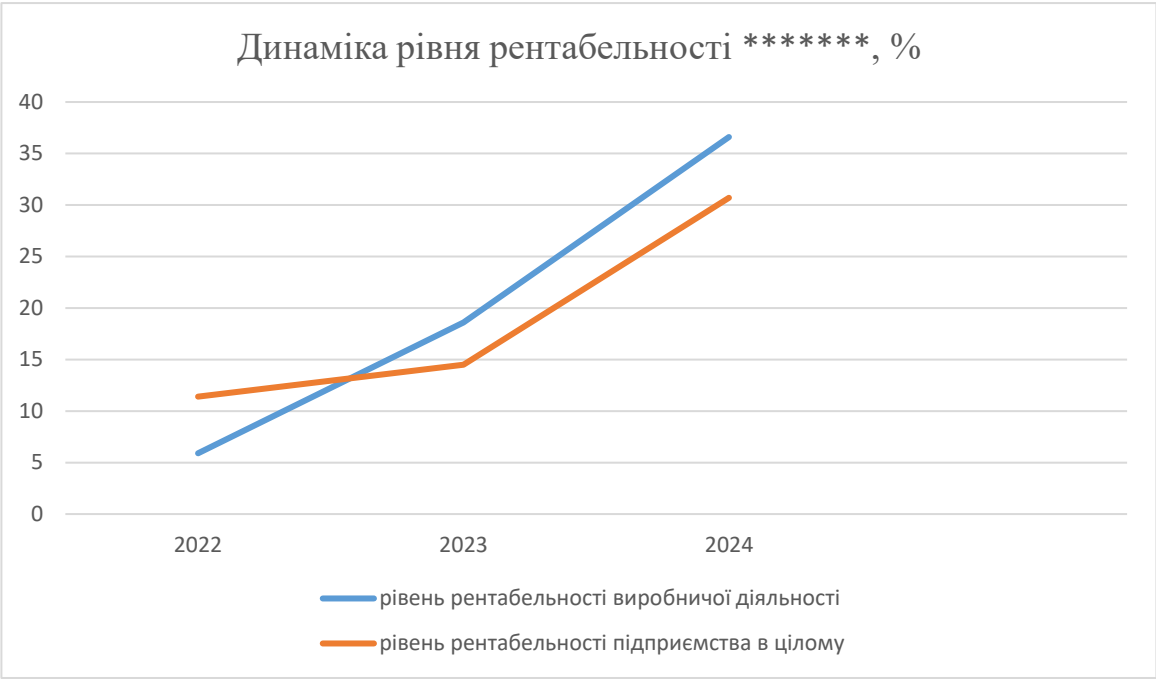


Рис. 2.3. Економічна ефективність ведення господарської діяльності *****
Джерело: розраховано на основі даних підприємства

Рівень рентабельності виробничої діяльності у 2022 р. становив 5,9 %, а у 2024р. 36,6 %, тобто зріс на 30,7 в. п. На 19,3 в. п. зріс і рівень рентабельності підприємства в цілому і у 2024 р. становив 30,7 %. Зростання собівартості реалізованої продукції на 27 % не вплинуло на зниження рівня рентабельності, позаяк темп зростання собівартості продукції є нижчим, аніж темп зростання виручки від її реалізації (на 63 %). Це зумовлено закупівлею високопродуктивних корів у 2022 р. із частковою переробкою молока.

Основною складовою виручки від реалізації продукції для фермерського господарства є виручка від реалізації молока (табл. 2.4, рис. 2.4).

Таблиця 2.4

Вартість та структура реалізованої продукції *****

Реалізована продукція	2022 р.		2024 р.		2024 р. до 2022 р., %
	тис. грн	%	тис. грн	%	
Продукція рослинництва	10667,4	64,1	8054,9	45,5	75,5
Продукція тваринництва	5977,1	35,9	9646,6	54,5	161,4
в т. ч. молоко	4592,7	27,6	8324,2	30,1	181,2
Всього	16644,5	100,0	17701,5	100,0	106,4

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

У 2022 р. виручка від реалізації молока становила 27,6 %, а у 2024 р. зросла до 30,1 %, або майже вдвічі в абсолютних показниках. Водночас вартість реалізованої всієї продукції зросла лише на 6,4 %, тобто зростання виручки забезпечилось майже у всій сумі за рахунок виручки від реалізації молока, оскільки на 24,5 % зменшилася вартість реалізації продукції рослинництва.

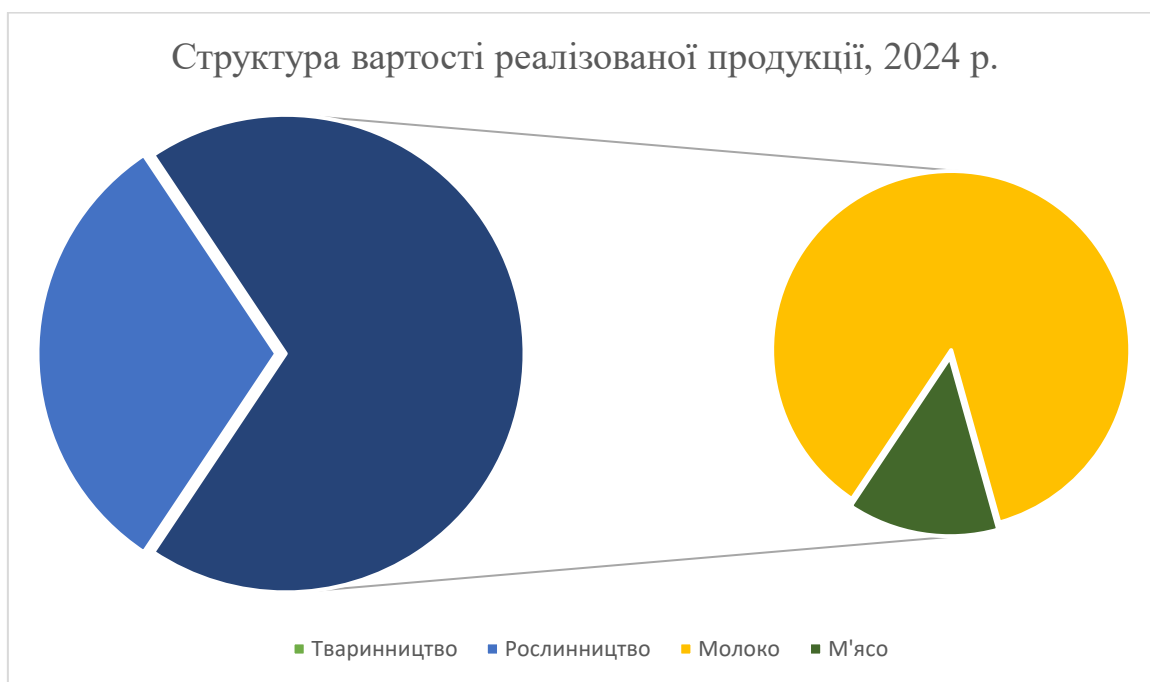


Рис. 2.4. Роль вартості молока в структурі вартості реалізованої продукції

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

У підсумку проведеного аналізу виявлено такі тренди: фінансовий стан підприємства стабільний з тенденцією до зростання основних фінансових показників; виробничий потенціал підприємства використовується ефективно, а молоко забезпечує високі стабільні показники дохідності. Це дозволило забезпечити зростання розміру оплати праці та зростання орендної плати за паї.

Параметри молочного скотарства як галузі визначають такі важливі показники, як поголів'я і продуктивність корів та обсяги виробництва молока. Основа виробничого потенціалу галузі – поголів'я корів молочного стада. Воно

належить до необоротних активів (довгострокових біологічних активів). Від його якісного складу залежать безпосередньо обсяг та ефективність виробництва молока. Тому сільськогосподарське підприємство мусить приділяти належну увагу формуванню стада корів, які придатні до інтенсивного використання з використанням сучасних технологій.

Спеціалізацію галузі скотарства відображає структура стада великої рогатої худоби. У стаді частка корів залежить від термінів реалізації молодняка. Детальніше структура стада великої рогатої худоби в досліджуваному підприємстві проаналізована в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Структура стада великої рогатої худоби у *****

Статеві-вікова група	2022 р.		2023 р.		2024 р.	
	поголов'я, голів	структура, %	поголов'я, голів	структура, %	поголов'я, голів	структура, %
Всього великої рогатої худоби	239	100	241	100	277	100
в т.ч. телята до року	69	28,9	66	27,4	97	35,0
телиці запліднені	30	12,5	38	15,8	30	10,8
телиці до 2 років інші	28	11,7	25	10,4	24	8,7
корови молочного стада	107	44,8	107	44,4	121	43,7
Корови, виділені для підсосного вирощування телят	5	2,4	5	2,1	5	1,8

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

На кінець 2024 р. в господарстві налічувалася 121 корова. У структурі стада великої рогатої худоби частка корів, виділених для групового підсосного вирощування телят (за одночасного припинення їх доїння), які не давали товарного молока, була невагомою (1,8 %).

У ***** упродовж досліджуваного періоду відбулося зростання поголів'я великої рогатої худоби на 15,8 %. Сталося це за рахунок зростання поголів'я корів молочного стада (на 13,1 %), їх частка у структурі стада великої рогатої худоби змінилася зі 44,8 % до 43,7 %. Поголів'я корів молочного стада

зросло внаслідок купівлі корів підвищеної продуктивності. Але загалом у структурі стада істотних змін не спостерігалось.

Як уже було зазначено, ***** у 2025 р. скористалося можливостями Комплексної програми підтримки і розвитку сільського господарства у Львівській області на 2021–2025 роки та отримало дотацію за приріст поголів'я корів.

Проаналізуємо виробництво молока і продуктивність тварин. Від поголів'я корів молочного стада і їхньої продуктивності залежить обсяг виробництва молока (валовий надій). Рівень продуктивності корів вимірюють надоем молока на середньорічну корову. З підвищенням останнього поліпшуються всі показники: знижуються собівартість одиниці продукції й затрати праці на її виробництво, зростає сума грошових надходжень. Середньорічне поголів'я тварин – важливий чинник, який забезпечує ефективність використання грошово-матеріальних і трудових ресурсів та одержання запланованого валового надою молока.

Детальніший аналіз показників виробництва молока у ***** відображає табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Динаміка основних параметрів молочного скотарства у *****

Показник	2022 р.	2023 р.	2024 р.	2024 р. до 2022 р., %
Поголів'я великої рогатої худоби на кінець року, голів	239	241	277	115,9
Середньорічне поголів'я корів молочного стада, голів	107	107	121	113,1
Валовий надій молока, ц	3145	5012	5552	176,5
Надій молока на середньорічну корову, кг	2939,3	4584,1	4588,4	156,1
у т. ч. на 100 га с.-г. угідь	1578,6	2437,1	2892,0	183,2
Середньодобовий надій на 1 корову, кг	10,9	17,3	17,0	156,1
Отримано телят від корів молочного стада, голів	103	103	111	107,8

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

Як свідчать дані табл. 2.6, середньорічне поголів'я великої рогатої худоби протягом періоду дослідження зросло на 15,9 %, у тому числі корів – на 13,1 %.

Надій на 1 середньорічну корову зріс на 56,1 %, у результаті чого валовий надій молока зріс на 76,5 %. На 7,8 % зросла й кількість отриманих телят. Це є свідченням зростання продуктивності корів. Як уже зазначалося, господарство закупило корови покращеної продуктивності, що й забезпечило зростання надою молока на одну корову.

Ефективно функціонувати підприємство може тільки за умови, що вироблена продукція, товари або надані послуги на ринку знайшли споживачів, їм передані і від них одержано кошти у вигляді грошового еквівалента вартості продукції. Ці фінансові ресурси господарство використовує для проведення процесу простого й розширеного відтворення. Реалізувавши товари і послуги, підприємство отримує грошові кошти для покриття витрат на виробництво, а крім того, отримує прибуток (у разі, якщо виручка від реалізації перевищує повну собівартість реалізованої продукції). Тому в життєдіяльності будь-якого підприємства реалізація продукції є важливою стадією кругообігу коштів.

Основні результати ефективності виробництва молока ***** наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Аналіз ефективності виробництва молока *****

Показник	2022 р.	2023 р.	2024 р.	2024 р. до 2022 р., %
Валовий надій, ц	3145	5012	5552	176,5
Обсяг реалізації, ц	3145	5012	5552	176,5
Рівень товарності, %	100	100	100	100
Вартість реалізованого молока, тис. грн	4592,7	7426,3	8324,2	181,2
Середня ціна реалізації 1 ц, грн	1460,32	1481,74	1499,32	102,7
Собівартість реалізованої продукції, грн	3674,2	5985,3	6742,6	183,5
Собівартість 1 ц реалізованої продукції, грн	1168,26	1194,2	1214,4	103,9
Прибуток (збиток), тис. грн	918,5	1441,0	1581,6	172,2
Рентабельність молока, %	25,1	24,1	23,4	-1,6п.

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

У досліджуваному господарстві галузь молочного скотарства є високорентабельною. У 2024 р. рівень рентабельності становив 23,4 % і характеризувався тенденцією до незначного зниження, незважаючи на помітне

підвищення закупівельних цін на молоко у 2024 році – на 2,7 %. Зростання обсягів виробництва молока та підвищення цін забезпечило й зростання виручки від продажу молока на 81,2 %. У господарстві у 2024 р. порівняно з 2022 р. на 76,5 % зріс валовий надій молока за рахунок збільшення кількості молочного стада та росту продуктивності корів. Уся вироблена продукція молочного скотарства реалізується (див. табл. 2.7).

Здійснений аналіз виявив тенденцію до незначного зниження економічної ефективності виробництва молока, що зумовлено суттєвим (на 83,5 %) ростом собівартості реалізованого молока. Зростання прибутку від реалізації молока (на 72,2 %) значною мірою забезпечувало підвищення закупівельних цін на молочну сировину. Враховуючи це, рівень рентабельності виробництва молока знизився від 25,1 % у 2022р. до 23,4 % у 2022 р.

Основна причина зростання собівартості реалізації молока – це зростання вартості кормів. У витратах на виробництво молока частка вартості кормів зросла від 66,2 % у 2022 р. до 70,8 % у 2024 р., або на 4,6 в. п. Вартість кормів, витрачених на годівлю тварин, за аналізований період зросла майже удвічі, причому поголів’я тільки на 15,9 %. Таким чином, вартість кормів на утримання поголів’я великої рогатої худоби практично не змінилася (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Вартість кормів на утримання поголів’я великої рогатої худоби
у *****

Показник	2022 р.	2023 р.	2024 р.	2024 р. до 2022 р., %
Вартість кормів, тис. грн	2713,6	3895,4	5230,2	192,7
з них покупних, тис. грн	1520,7	2251,5	3126,9	205,6
частка вартості покупних кормів у витратах на корми, %	56,1	57,8	59,8	+3,7
Частка вартості кормів у прямих витратах на виробництво продукції, %	27,3	31,7	35,5	+8,2
вартість кормів, витрачених на 1 голову великої рогатої худоби, грн	11,3	16,2	18,9	167,3

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

Через високу вартість кормів підприємство змушене використовувати для годівлі більше грубих кормів, ніж концентрованих, що знижує продуктивність

корів. Якщо в структурі годівлі молочного стада у 2022 р. співвідношення концентрованих, грубих та соковитих кормів становило 6,3:86,4:7,3, то у 2024 р. 18,7:73,7:7,6. Як бачимо, це співвідношення за аналізований період покращується: у структурі годівлі суттєво зросли концентровані корми (рис. 2.5).

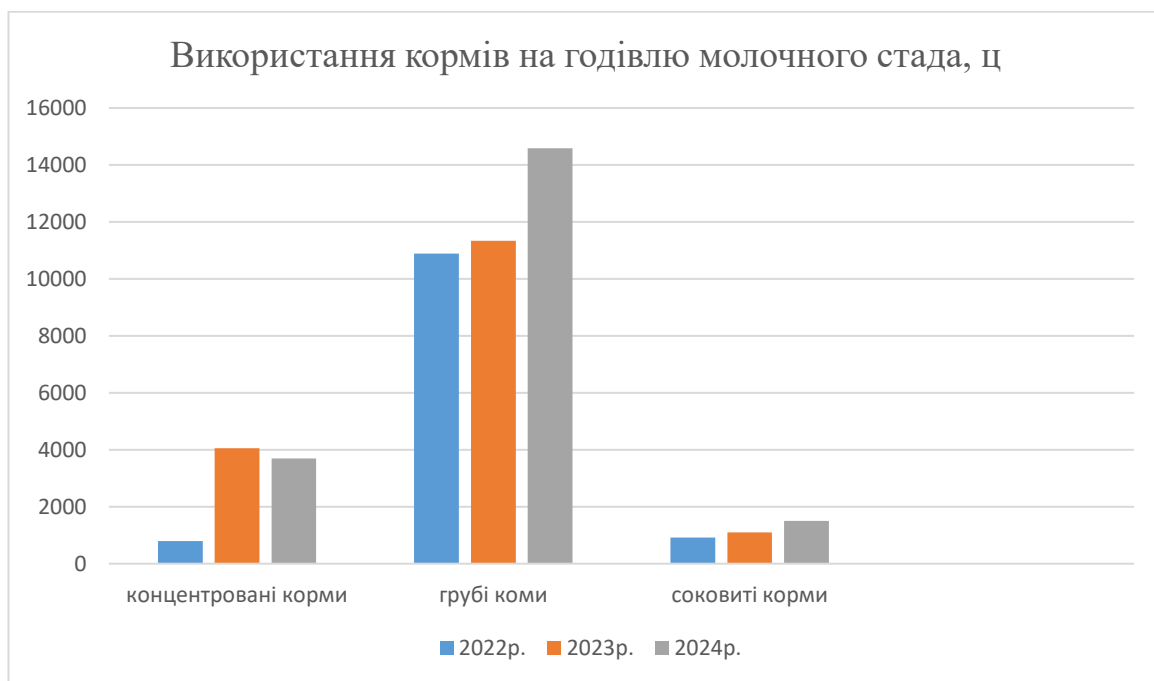


Рис. 2.5. Динаміка використання кормів, витрачених на годівлю молочного стада в *****

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

Кількість концентрованих кормів, витрачених на утримання молочного стада, в абсолютних величинах зросла у 4,6 раза, або у 4,1 раза на утримання однієї корови. Серед концентрованих кормів переважають комбікорми (табл. 2.9).

Суттєве зростання використання концентрованих кормів (у 4,1 раза на одну корову) і забезпечило підприємству ріст надоїв молока та зростання прибутків від його реалізації.

Отже, виробництво молока забезпечує господарство значною частиною доходу від реалізації продукції. Виробництво молока є достатньо рентабельним, проте за аналізований період рівень рентабельності знизився на 1,6 пункта.

Таблиця 2.9

Обсяг витрат кормів на утримання молочного стада в ***, ц**

Вид кормів	2022 р.	2023 р.	2024 р.	2024 р. до 2022 р., %
Концентровані корми	792	4051	3695	у 4,6 раз
З них комбікорми	779	2702	3581	45,9
Частка комбікормів у концентрованих, %	96,9	66,7	98,4	+1,5
Грубі корми	10890	11340	14580	133,9
Соковиті корми	920	1100	1500	163,1
Витрати концентрованих кормів на 1 корову	7,4	37,8	30,5	у 4,1раз
Співвідношення витрат концентрованих, грубих та соковитих кормів, %	6,3:86,4 :7,3	24,6:68,8 :6,7	18,7:73,7 :7,6	+12,4: -12,7:+0,3п.

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

Причиною цього не є зниження продуктивності корів – надій на 1 корову зріс на 56,1 %. Головною причиною незначного зниження ефективності виробництва молока є зростання майже вдвічі вартості кормів. Якість згодовуваних кормів покращилась завдяки зростанню в раціоні годівлі концентрованих кормів, хоча й надалі спостерігається переважання грубих кормів. Значно вищими темпами зростає собівартість молока порівняно з його ціною реалізації, що й вплинуло на зниження рентабельності виробництва, незважаючи на суттєве зростання обсягів виробництва за рахунок розширення молочного стада на 14 голів та зростання продуктивності корів на 56,1 %. Надалі господарству потрібно нарощувати використання концентрованих кормів, що покращить якість годівлі тварин і забезпечить зростання продуктивності та валового виробництва молока.

2.3. Документування та порядок облікового відображення витрат на виробництво молока

Вітчизняні підприємства сьогодні володіють автономією у формуванні планів виробничого й соціального розвитку, власних виробничих планів, у виборі цінової політики, внаслідок цього значно зросла відповідальність

керівників за ухвалені управлінські рішення. Керівникам для ухвалення ефективних операційних рішень необхідна достовірна інформація щодо виробничого і фінансового стану підприємства. Це завдання виконують бухгалтерські служби підприємства.

Бухгалтерська служба ***** складається з трьох працівників: головного бухгалтера, помічника бухгалтера і бухгалтера-обліковця тваринницької ферми. Для складання фінансової звітності і надання її користувачам згідно з чинними нормативними актами керівництво підприємства сформуло облікову політику, що полягає в виборі принципів, методів і процедур, які достовірно відображатимуть фінансові умови й результати для забезпечення порівнянності даних підприємства. Головне призначення облікової політики підприємства – забезпечити отримання достовірної інформації щодо майнового і фінансового стану підприємства та результатів його діяльності. Така інформація необхідна всім користувачам фінансової звітності для ухвалення ефективних рішень.

Зміст облікової політики, яку ***** визначає самостійно, оформляють спеціальним наказом про облікову політику. Відповідальним за її формування і впровадження є головний бухгалтер господарства. Керівник затверджує наказ своїм підписом і відповідальний за його зміст і виконання.

Зазначимо, що ***** бухгалтерський облік ведуть відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з дотриманням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань, а також Податкового кодексу України. Форма обліку у господарстві автоматизована.

Система бухгалтерського обліку є сукупністю технологій та методик узагальнення підсумків виробничої діяльності підприємства, процесу постачання і реалізації продукції, цілі яких визначаються бізнесом на основі тактичних і стратегічних завдань. Мета обліку витрат – забезпечення повного, своєчасного, достовірного і точного їх відображення за допомогою первинного і зведеного документування. Облік витрат виробництва повинен забезпечити в сільськогосподарському виробництві управління процесами біотрансформації та

домогтися ефективного управління трудовими, фінансовими, фізичними та іншими ресурсами агропідприємства. Дані обліку витрат використовують для оцінки фінансово-господарської діяльності господарства і його структурних підрозділів, виявлення резервів зниження витрат, а також як складову інформації для аналізу економічної діяльності суб'єктів господарювання.

Об'єктивно необхідним є отримати інформацію про таку складову обліку, як собівартість виробництва продукції, яку отримують з первинних документів, які складають у типовій та уніфікованій формах. В управлінському аспекті на всіх рівнях бухгалтерського забезпечення основна документація щодо витрат на основне виробництво сільськогосподарської продукції, зокрема продукції тваринництва, має вміщувати відомості для таких напрямів її подальшого використання: оперативний аналіз, внутрішній контроль та управління, зовнішній контроль, виробництво, розподіл продукції за видами діяльності операторів, контроль сертифікаційних органів, контроль покупців тощо, формування інформації з метою фінансової звітності згідно з національними та міжнародними стандартами, формування інформації для статистичної та податкової звітності. За такого комплексного підходу основна документація підприємства виконуватиме контрольно-інформаційні функції.

В організації бухгалтерського обліку важливим елементом є документообіг, під яким розуміється організована система створення, перевірки й обробки основних документів в бухгалтерському обліку – від процесу їх створення до передачі на архівування. Правильно спланований документообіг дуже важливий. ***** відсутній графік документообігу. Це призводить до того, що інколи несвоєчасно складаються основні документи та подаються до бухгалтерії, а це знижує оперативність їхньої обробки, втрати часу на обробку та несвоєчасності ухвалення управлінських рішень.

Для обліку відпрацьованого часу працівниками молочних ферм у досліджуваному господарстві використовується табель обліку робочого часу. Цей документ складають щомісяця. У ньому вказують прізвища, імена і по батькові працівників ферми, їхні табельні номери і посади. Записи в таблиці

обліку робочого часу в аналізованому господарстві здійснює обліковець тваринницької ферми, який щоденно записує кількість відпрацьованого часу кожним працівником та вказує невиходи на роботу через різні причини (невиходи в таблиці відзначають різними позначками). Обліковець у кінці місяця підсумовує щодо кожного працівника кількість відпрацьованого часу і, крім того, вказує за звітний місяць суму заробітної плати з первинних документів. Зазначимо, що таблиць обліку робочого часу в господарстві складають на належному рівні, заповнюючи всі показники і реквізити.

У ***** оплата праці працівникам молочного скотарства нараховується за кількість і якість отриманої продукції. Для цього в господарстві використовують такий документ, як Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва, в якому зазначають прізвища постійних і підмінних доярок, їхні табельні номери та кількість одержаної кожною дояркою продукції та розцінку за одиницю останньої. За відомостями щодо обсягу отриманої продукції та розцінок за неї визначається сума нарахованої заробітної плати кожному працівникові молочної ферми і загалом щодо виробничого підрозділу. Дані Розрахунку нарахування оплати праці працівникам тваринництва слугують підставою для здійснення записів у Книзі розрахунків з оплати праці та Зведеній відомості нарахованої заробітної плати, яка в досліджуваному господарстві складається в довільній формі і на пристосованих документах. Нами зауважено, що в Розрахунку нарахування оплати праці працівникам тваринництва необхідні показники проставляються не завжди. Зокрема, це табельні номери, кількість відпрацьованого кожним працівником часу і кількість відпрацьованого часу щодо ферми в цілому, а також цей документ подають в бухгалтерію інколи із запізненням.

У досліджуваному господарстві видача кормів основному стаду великої рогатої худоби проводиться на основі Відомості витрати кормів. Таку відомість у бухгалтерії господарства виписують окремо на кожну групу тварин на підставі кормових раціонів, які складаються зоотехніком. Складають Відомість витрат кормів у двох примірниках: один передають особі, що відпускає корми на ферму,

а другий – одержувачу кормів. Цей документ фіксує щоденний облік фуражного поголів'я тварин та кількість згодовуваних кормів. Під час одержання кормів від фуражера завідувач ферми розписується у першому примірнику (примірнику фуражера), а в другому примірнику щодня розписується працівник, за яким закріплена худоба, цей примірник зберігається в завідувача ферми. Отже, перший примірник відомості з підписом завідувача ферми, який фуражир здає щомісяця в бухгалтерію вкупі зі звітом про рух матеріальних цінностей, являє собою підставу для занесення одержаних кормів у підзвіт завідувачу ферми. Другий примірник із підписами працівників, за якими закріплена худоба, є підставою для списання кормів з підзвіту завідувача ферми на витрати з виробництва продукції тваринництва.

***** в акті довільної форми відображає використання біопрепаратів, ліків, дезінфекційних засобів. У ньому вказують кількість ветеринарно-санітарних заходів, здійснених для догляду за великою рогатою худобою, загальну кількість і вартість використаних для цього препаратів та інших засобів захисту тварин.

До собівартості основного виробництва, у тому числі молочного скотарства, на основі подорожніх листів автомобіля та дорожніх листів трактора включають вартість послуг власних допоміжних виробництв. Вартість використаної електроенергії й води відносять на собівартість продукції тваринництва на підставі розрахунків з місячних звітів споживання та розподілу електроенергії і води.

Варто зазначити, що інколи з метою виробництва тваринницької продукції використовують послуги сторонніх підрядних організацій, зокрема санітарних і ветеринарних установ. Послуги цих установ включають до основної собівартості продукції галузі тваринництва відповідно до накладної або акта виконаних робіт.

У Розрахунку нарахування амортизаційних відрахувань на основні засоби станом на початок року і Відомості нарахування амортизаційних відрахувань за місяць відображають амортизацію основних засобів галузі тваринництва, у тому числі й молочного скотарства. У кінці року частину загальновиробничих витрат

тваринництва відносять на витрати за утримання основного стада великої рогатої худоби. Ця сума розподіляється пропорційно до основних витрат галузі тваринництва за мінусом вартості кормів. Розподіл вказаних сум проводять у Відомості розподілу накладних витрат. Зазначимо, що відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» суму адміністративних (загальногосподарських) витрат не відносили на витрати виробництва, а списували на фінансові результати.

З метою обліку отриманої продукції молочного скотарства ***** використовує низку первинних документів. Зокрема, в Журналі обліку надою молока обліковують його надходження. Записи в цей у досліджуваному господарстві робить обліковець ферми. В журнал записують прізвища доярок з обов'язковою фіксацією кількості корів, які обслуговувалися і доїлися. Відомості про кількість надоєного молока вносять після кожного доїння. Кожна доярка у кінці робочого дня своїм підписом засвідчує правильність зроблених записів. Обліковець, крім того, систематично проводить визначення відсотка жирності молока. Вказаний журнал ведуть в одному примірнику. В одному Журналі записи роблять протягом 15 днів, отже, на календарний місяць доводиться на одну ферму вести два Журнали обліку надою молока. Цей документ у кінці місяця здають у бухгалтерію господарства. Про кількість надоєного молока записи щоденно переносяться у Відомість руху молока.

Приплід від корів оприбутковується в день його одержання на основі Акта на оприбуткування приплоду тварин, який складається у двох примірниках. Його підписують доярка, за якою закріплені тварини, від яких одержаний приплід, зоотехнік та ветеринарний працівник. У зазначеному акті вказуються прізвище доярки, за якою закріплена корова, що дала приплід, кличка й номер матки, кількість і маса новонароджених телят, їх стать, присвоєний вушний номер. Перший примірник Акта на оприбуткування приплоду одразу передається в бухгалтерію, а другий – залишається на фермі, і на його основі вносять записи в Книгу обліку руху тварин і птиці.

В Акті-розрахунку на оприбуткування гною в досліджуваному господарстві оприбутковують розрахунковим способом одержаний від корів гній. Документ

має довільну форму, його складають раз на квартал. У ньому вказується середнє поголів'я корів, норма виходу гною на одну голову й загальна кількість гною, одержаного від кожної статеві-вікової групи тварин.

Перелічені первинні документи являють собою підставу для внесення записів у зведені документи й реєстри синтетичного та аналітичного обліку (дод. А).

Облік виробничих витрат можливо здійснювати позамовним, попередільним і нормативним методами. Об'єкт обліку витрат та обчислення собівартості продукції за умов використання позамовного методу – виробниче замовлення. Його оформляють завчасно на виготовлення певної кількості виробів. Всі прямі витрати враховуються в межах окремих замовлень, збираються на окремих рахунках, а після цього списуються на окремі замовлення. Фактична собівартість одиниці продукції визначається після виготовлення всієї партії за певним замовленням. Вироби, які виготовлені достроково, до закриття замовлення, оцінюються за плановою чи фактичною собівартістю вироблених раніше примірників такої ж продукції з урахуванням змін, внесених до конструкції, технології та умов виробництва.

Застосовують позамовний метод також і під час організації обліку витрат на виробництво продукції молочного скотарства. За типом промислового замовлення на кожний вид або вікову групу тварин на початку року відкривається окремий аналітичний рахунок (замовлення). Прямі витрати обчислюються в межах відкритих раніше аналітичних рахунків з обліку витрат на окремі види й вікові групи – у тваринництві, а загальновиробничі (непрямі) витрати розподіляються. У сільському господарстві такий розподіл здійснюють тільки раз на рік, на відміну від промисловості, де собівартість продукції обчислюють щомісяця й послідовно здійснюють розподіл непрямих витрат.

Фактична собівартість одиниці продукції визначається наприкінці року, після завершення виробництва, одержання продукції щодо кожного виду худоби, (виробництва усієї групи виробів за певним замовленням).

Методологічні засади обліку витрат на виробництво визначені в П(С)БО 16 «Витрати». Відповідно до якого до виробничої собівартості продукції включають прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати й загальновиробничі витрати. Витрати операційної діяльності групують за такими елементами: витрати на оплату праці; матеріальні затрати; відрахування на соціальні заходи; інші операційні витрати; амортизація. Зазначимо, що згідно з цим Положенням склад і перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції підприємство встановлює самостійно.

Витрати відображають у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. До складу елементу «Витрати на оплату праці» включають заробітну плату за окладами й тарифами, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, премії й заохочення, інші витрати на оплату праці.

До складу елементу «Амортизація» включають суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів й інших необоротних матеріальних активів.

До складу елементу «Інші операційні витрати» включають витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу попередньо перелічених елементів, зокрема витрати на послуги зв'язку, на відрядження, плату за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Витрати на виробництво продукції (або робіт чи послуг) формують за об'єктами обліку, планування й калькулювання собівартості продукції. Відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 18.05.2001 р. витрати на виробництво продукції (або робіт, послуг) у плануванні та обліку групують за статтями, які господарство самостійно визначає, виділяючи змінні і постійні витрати в окремі статті. У цьому нормативно-правовому акті рекомендований також для сільськогосподарських підприємств орієнтовний перелік статей витрат. З метою обліку витрат на виробництво продукції тваринництва, у тому числі й продукції основного

молочного стада великої рогатої худоби, варто використовувати таку номенклатуру статей витрат: витрати на оплату праці; засоби захисту тварин; корми; пальне та мастильні матеріали; роботи і послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати; інші витрати.

До статті «Витрати на оплату праці» включають суму основної й додаткової оплати праці працівників, що безпосередньо зайняті в технологічному процесі виробництва продукції тваринництва.

До статті «Засоби захисту тварин» зараховують вартість біопрепаратів, дезінфікаційних засобів, які придбані за рахунок коштів господарства.

У статті «Корми» відображають вартість кормів власного виробництва й придбаних у сторонніх організацій, витрати на їх внутрішнє переміщення з поля на постійне місце зберігання. Корми власного виробництва минулих років списують на витрати за фактичною собівартістю, а корми поточного року виробництва – за плановою, з доведенням її до рівня фактичної в ціні минулого року. На цю статтю відносять також витрати на приготування кормів у кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списують безпосередньо на відповідні види і групи тварин безпосередньо або розподіляють між ними пропорційно масі згодованих кормів. Витрати з транспортування кормів із місць постійного їх зберігання до кормоцехів чи безпосередньо на ферму відносять на відповідні статті витрат (оплата праці, пальне і мастильні матеріали тощо).

Комплексну ціну пального, використаного в процесі виробництва продукції тваринництва, відображають у статті «Пальне та мастильні матеріали».

У статті «Роботи та послуги» відображають витрати на роботи й послуги власних допоміжних виробництв, що забезпечують виробничі потреби, а також вартість послуг виробничого характеру, що надані сторонніми підприємствами. До цієї статті включають вартість послуг власного й залученого тракторного, автомобільного та гужового транспорту (на переміщення виробничих запасів зі складів виробничих підрозділів підприємства, центральних складів та інших місць постійного зберігання на ферми). Витрати відносять на об'єкти обліку

витрат у тваринництві, виходячи з обсягів виконаних робіт допоміжними виробництвами (умовних сталонних гектарів, тонно-кілометрів, конеднів) і їх фактичної собівартості. Вартість послуг тепло-, електро-, водопостачання визначають з включенням вартості відповідно теплової, електричної енергії, води, одержаних зі сторони й вироблених у власному підприємстві.

Витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретної продукції і не включені до жодної з вищенаведених статей, відображають у статті «Інші витрати», а саме:

- вартість спецодягу і спецвзуття, які видають працівникам, що зайняті доглядом за худобою (за винятком вартості спецодягу, який видають сторожам і ветпрацівниками), а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- витрати на штучне осіменіння тварин (вартість сперми, утримання пункту штучного осіменіння, оплата праці техніка штучного осіменіння тощо);
- вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси);
- витрати на будівництво й утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших тимчасових споруд для тварин. Ці витрати обліковують у складі витрат майбутніх періодів, а на собівартість відносять рівними частинами протягом терміну використання зазначених споруд;
- страхові платежі за страхування тварин і майна;
- інші витрати, які включають до собівартості продукції і які не віднесені до цієї та інших статей витрат. Ці витрати, як правило, безпосередньо відносять на відповідні види тварин.

Фермські витрати відображають у статті «Загальновиробничі витрати». До таких загальновиробничих витрат належать витрати на оплату праці працівників апарату управління галуззю тваринництва, амортизаційні відрахування й витрати на утримання і поточний ремонт необоротних активів загальновиробничого призначення галузі тваринництва; витрати на заходи з охорони праці й техніки безпеки; інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів і галузей.

З метою обліку витрат виробництва галузі передбачені рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 232 «Тваринництво», аналітичний рахунок 2321 «Молочне скотарство», за дебетом якого здійснюють накопичення витрат виробництва за статтями, а за кредитом – оприбуткування продукції молочного скотарства в розрізі статево-вікових груп тварин, зокрема:

- основне стадо великої рогатої худоби (рахунок 23211): бики-плідники (рахунок 232111); корови (рахунок 232112).

- молодняк великої рогатої худоби (рахунок 23212): телички народження поточного року (рахунок 232121); бички народження поточного року (рахунок 232122); телички народження минулого року (рахунок 232123); бички народження минулого року (рахунок 232124) тощо;

- тварини на вирощуванні та відгодівлі (рахунок 23213).

Зазвичай в бухгалтерському обліку сільгосппродукцію класифікують на основну, супутню і побічну. Документування й облікове відображення різновидів продукції молочного скотарства наведено на рис. 2.6.

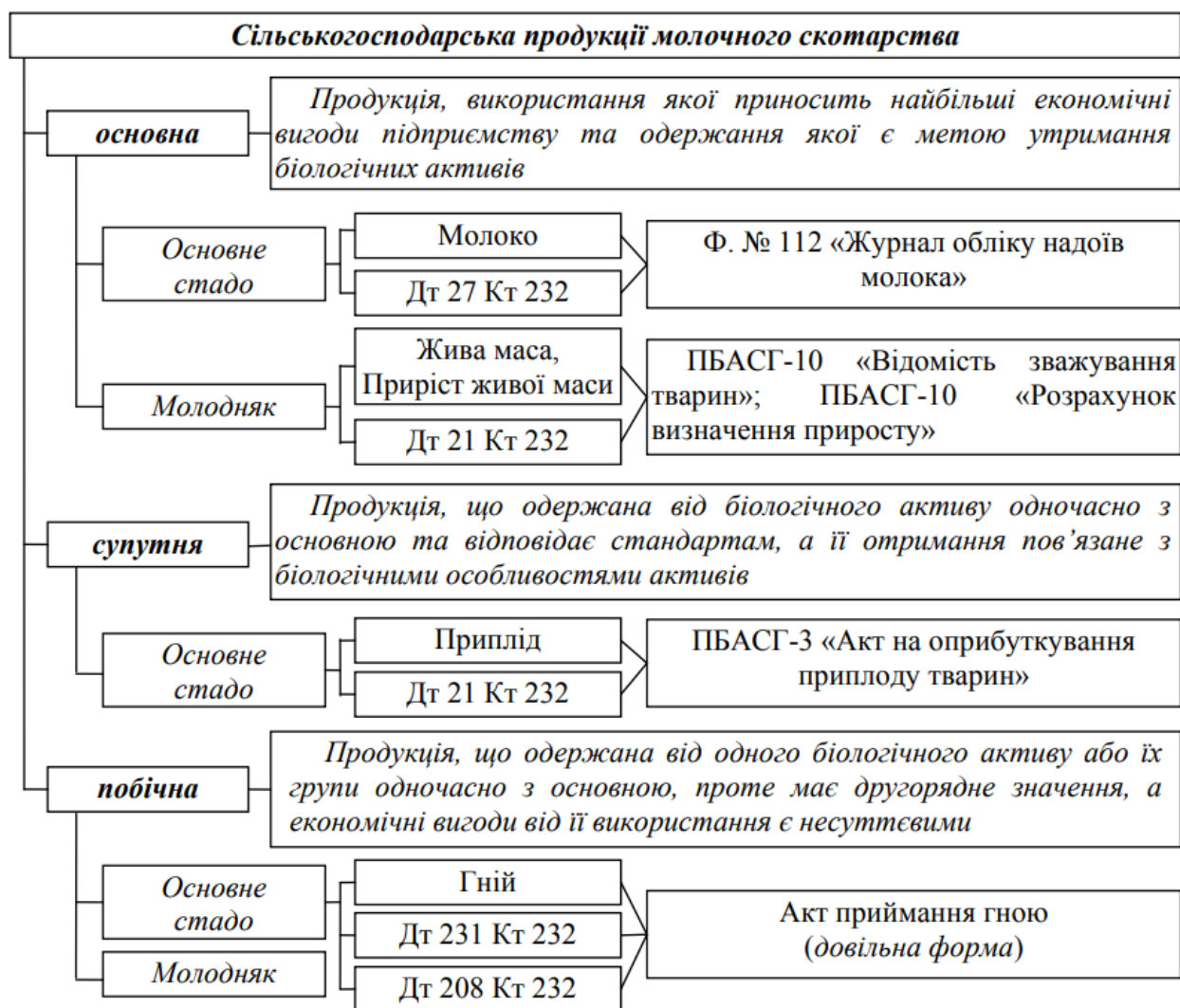


Рис. 2.6. Документування та облікове відображення різновидів сільськогосподарської продукції молочного скотарства

Джерело: сформовано автором на основі [5; 6; 14; 21; 58]

З наведеної кореспонденції бачимо, що за дебетом рахунка 232 «Тваринництво» відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати на виробництво продукції тваринництва, за кредитом – суми фактичної виробничої собівартості виробленої продукції тваринництва. Як уже було зазначено, під час організації обліку в фермерських господарствах керуються Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку в фермерських господарствах № 189, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р.

У досліджуваном***** ведеться спрощена форма обліку з використанням бухгалтерських рахунків, позаяк цього вимагає процедура формування фінансової звітності. Реалізується означений спосіб ведення обліку у фермерському господарстві за допомогою використання аналітичних відомостей за умовними ділянками обліку та проводиться систематизація інформації в кінці звітного періоду з використанням кореспонденції рахунків в оборотній відомості. Такий підхід значною мірою полегшує, по-перше, аналітичний облік процесу виробництва і, по-друге, складання скороченої фінансової звітності *****.

Таким чином, з метою обліку процесу виробництва у досліджуваному фермерському господарстві відкривають окремі аналітичні рахунки у Відомості обліку витрат виробництва. Витрати накопичують протягом усього періоду виробництва за відповідними статтями. З метою обліку виробництва продукції молочного скотарства у господарстві відкривають один аналітичний рахунок – 2321 «Витрати на утримання основного стада ВРХ». У графі «Доходи» показують оприбуткування готової продукції за плановою собівартістю. Підсумкові дані Відомості обліку витрат виробництва в кінці року переносять до Оборотної відомості. Узагальнені записи Оборотної відомості – підстава для формування річної форми балансу. Оборотна відомість є основним реєстром синтетичного обліку (рис. 2.7-2.9).

1	Агротем					
2	Оборотно-сальдова відомість по рахунку 106 за 2022 р.					
4	Виведені дані: БО (дані бухгалтерського обліку)					
6	Рахунок	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду
7	Податкове призначення	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
8	Основные средства					Кредит
9	106	85 811,64		58 833,33		144 644,97
10	Опод. ПДВ	85 811,64		58 833,33		144 644,97
11	Бензолила 353 15	9 583,33				9 583,33
12	Ємність двошарова харчова гориз. 2000л RGD¶	5 583,33				5 583,33
13	Заправний модуль для ДП Beta DC-65	10 232,50				10 232,50
14	Камера розстійна 15 рівнів¶	10 833,33				10 833,33
15	Компютерна програма 1С Бух.8 для України	6 690,00				6 690,00
16	Маховик¶	10 200,00				10 200,00
17	Подрібноувач 18,5 кВт			58 833,33		58 833,33
18	Пружина	24 939,15				24 939,15
19	Пульт -регулятор температури та системи промивки	7 750,00				7 750,00
20	Разом	85 811,64		58 833,33		144 644,97
21						
22						

Рис. 2.7. Оборотно-сальдова відомість *****
по рахунку 10 «Основні засоби»

Агротем							
Оборотно-сальдова відомість по рахунку 208 за 2022 р.							
Рахунок	Показн	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
Податкове призначення	ики	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Номенклатура							
Партии							
Склады							
208	БО	1 290 059,62		602 808,73		1 892 868,35	
	Кіп.	17 907,919		2 446,100		20 354,019	
Неопод. ПДВ, будь-яка госп.	БО	5 560,89				5 560,89	
	Кіп.	125,000				125,000	
Амокси кел L A 15% 100мл	БО	355,50				355,50	
	Кіп.	3,000				3,000	
Байоклокс ДС шприц 4,5гр.	БО	783,60				783,60	
	Кіп.	48,000				48,000	
Ветпрепарат Tectin Super 100ml	БО	1 740,84				1 740,84	
	Кіп.	12,000				12,000	
Галапан 20мл.	БО	404,40				404,40	
	Кіп.	3,000				3,000	
Доцитол 10мл.	БО	162,75				162,75	
	Кіп.	35,000				35,000	
Катазал 100мл	БО	934,75				934,75	
	Кіп.	5,000				5,000	
Окситоцин 10 ОД 100мл.	БО	157,50				157,50	
	Кіп.	5,000				5,000	
Седазин 50мл.	БО	118,75				118,75	
	Кіп.	1,000				1,000	
Фос-Бевіт 100мл	БО	427,60				427,60	
	Кіп.	4,000				4,000	
Чемі-спрей	БО	475,20				475,20	
	Кіп.	9,000				9,000	
Опод. ПДВ	БО	1 284 498,73		602 808,73		1 887 307,46	
	Кіп.	17 782,919		2 446,100		20 229,019	
CONAN RED -Sexcel (сексована сперма бугая)	БО			47 916,50		47 916,50	
	Кіп.			50,000		50,000	
HOTLINE-Sexcel (сексована сперма бугая)	БО			20 833,50		20 833,50	
	Кіп.			50,000		50,000	
KenodinFilm20l	БО	4 333,34				4 333,34	
	Кіп.	2,000				2,000	

Рис. 2.8. Оборотно-сальдова відомість *****
по рахунку 20 «Виробничі запаси»

1	Агротем						
2	Оборотно-сальдова відомість по рахунку 631 за 01.01.2023 - 09.03.2023						
4	Виведені дані:		БО (дані бухгалтерського обліку)				
6	Рахунок	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
7	Контрагенти	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
8	Договори						
8	Документи расчетов с контрагентами						
9	631						
10			724 306,01	2 070 754,98	2 065 626,04		719 177,07
11	1001 Дрібниця						
15	А-Тера		26 352,00				26 352,00
32	Абсолют Центр		12 098,00	12 098,00	8 300,00		8 300,00
42	Авто Стандарт Україна				33 224,88		33 224,88
47	Аграрний Університет						
51	Агіраналітика						
55	Агіратко-Україна						
59	Агро Експерт		8 000,00	8 000,00			
66	Агро Експерт Інтернешнл		23 713,44	23 713,44			
76	АГРО ПРОФ						
80	АГРО- ВАМ		5 400,00	5 400,00			
85	АГРО-BIGC						
89	Агроветзахід		5 990,58	5 990,58	16 252,91		16 252,91
94	АгроЗооВет-Сервіс						
99	Агролеон- Захід			443 805,60	443 805,60		
104	АгроМакс-Т		65 000,00	24 000,00			41 000,00
107	Агроолімп-Ф						
113	Агроресурс						
117	Агросем						
133	Агротехтрейдинг						
145	Агрофірма ДЗВОНІ			45 600,00	73 324,80		27 724,80
149	Агрохім-Партнер						
168	Агсолко Україна						
175	Александров А В						

Рис. 2.9. Оборотно-сальдова відомість *****
по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

На основі проведених досліджень організацію обліку виробництва молока ***** можна зобразити такою схемою (рис. 2.10).



Рис. 2.10. Схема відображення інформації про виробництво молока в системі бухгалтерського обліку *****

2.4. Калькулювання собівартості виробництва молока

Собівартість одиниці продукції є одним з важливих показників ефективності її виробництва. А тому в галузі сільського господарства питання, що пов'язані з визначенням собівартості окремих видів продукції, що виробляється на підприємстві, її плануванням та аналізом для пошуку й реалізації заходів зниження рівня витрат, вимагають першочергового і постійного їх вивчення, позаяк від цього значно залежать результати діяльності підприємства, його соціальний та економічний розвиток.

У сільськогосподарських підприємств є два альтернативні способи для оцінки продукції молочного скотарства: за справедливою вартістю згідно з П(С)БО 30 або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16.

У разі застосування першого способу різницю між витратами виробництва і справедливою вартістю, за умови перевищення останньої, відносять до інших операційних доходів (рахунок 710), а в разі перевищення витрат виробництва їх відносять до інших операційних витрат (рахунок 940). На рис. 2.7 показано порядок облікового відображення доходів і витрат від первісного визнання продукції молочного скотарства.

Оцінка продукції молочного скотарства за справедливою вартістю базується на цінах активного ринку. За відсутності останнього оцінку здійснюють: за ринковою ціною продукції попереднього періоду; за ринковою ціною подібної продукції, відредагрованою відносно індивідуальних характеристик активу; за показниками, які відображають рівень цін на відповідну продукцію.

На основі досліджень стосовно оцінки продукції молочного скотарства за справедливою вартістю можна зробити висновок, що існують динамічні цінові коливання протягом коротких проміжків часу, які не відображають об'єктивно реальні ринкові ціни в певний звітний період. А крім того, переоцінка продукції відповідно до кожної зміни ринкової ціни вимагає додаткових затрат часу і ресурсів. Тому більшість суб'єктів господарювання в аграрному секторі використовує другий спосіб оцінки продукції молочного скотарства – за виробничою собівартістю. Згідно з цим способом упродовж звітного періоду основну та супутню продукцію галузі оприбутковують за плановою собівартістю, а в кінці звітного періоду (року) визначають фактичну собівартість. Для коригування планової собівартості продукції галузі до рівня фактичної використовуються методи: «червоного сторно» (за перевищення планової собівартості над фактичною), «допроводок» (за перевищення фактичної собівартості над плановою).

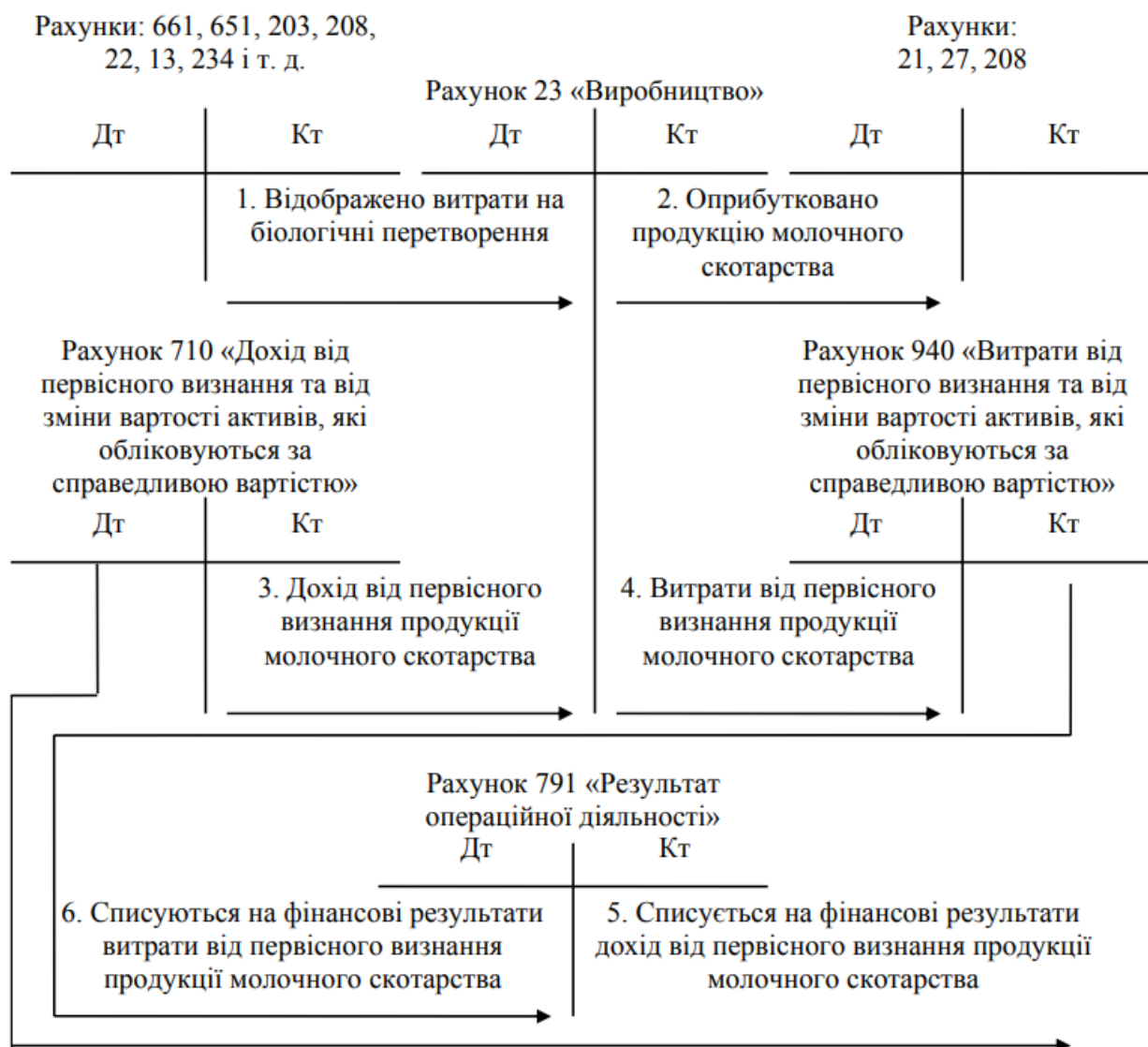


Рис. 2.11. Облікове відображення доходів і витрат від первісного визнання продукції молочного скотарства

Побічну продукцію галузі – гній – оцінюють на підставі нормативно-розрахункових витрат та витрат на прибирання гною і його доставку до місця зберігання. Собівартість однієї тонни гною визначають як частку від ділення витрат на фізичну масу гною. Отже, фактична собівартість продукції молочного скотарства – це понесені прямі витрати за звітний період, включно із загальновиробничими. Базою розподілу загальновиробничих витрат тваринництва, згідно з Методичними рекомендаціями № 132, є прямі витрати галузі за мінусом вартості кормів [30].

Об'єкт калькулювання собівартості продукції основного стада молочного скотарства – це приплід і молоко. Методику розрахунку фактичної собівартості калькуляційних одиниць за Методичними рекомендаціями № 132 відображає рис. 2.12.

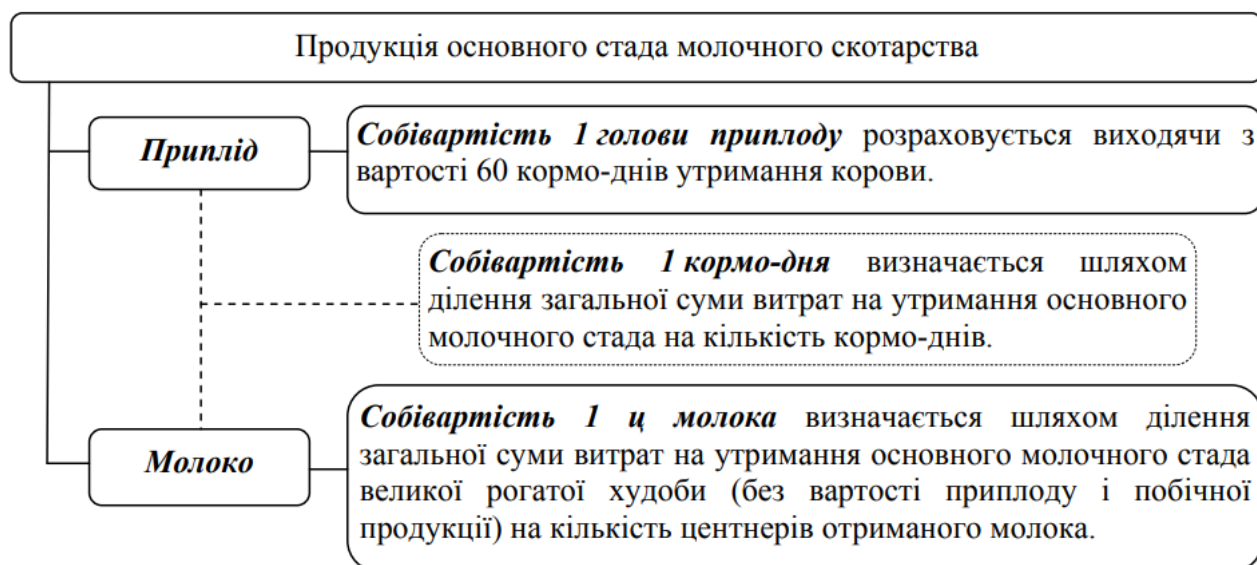


Рис. 2.12. Калькулювання собівартості продукції основного стада молочного скотарства [30]

Фактичну собівартість продукції основного стада молочного скотарства визначимо за даними досліджуваного господарства в табл. 2.10.

Як бачимо, загальна сума фактичних витрат на утримання корів ***** у 2022 році становила 3909,07 тис. грн, а кількість кормо-днів – 143610. У результаті собівартість одного кормо-дня дорівнювала 27,22 грн, а вартість однієї голови приплоду, яку прирівнюють до вартості 60 кормо-днів, – 1633,00 грн. Виробництво забезпечило 3145 ц молока, 101 голову приплоду, 1166 т гною. Загальну суму фактичних витрат на утримання корів у досліджуваному господарстві було розподілено між одержаною продукцією: на молоко – 3674,18 грн, на приплід – 164,43 грн, на гній, який оцінено за нормативною вартістю, – 69,96 тис. грн. У результаті фактична собівартість 1 ц молока дорівнювала 1168,26 грн, однієї голови приплоду – 1633,00 грн, гною – 60,00 грн.

Таблиця 2.10

**Калькулювання собівартості продукції основного стада
молочного скотарства у *****, 2022 р.**

Показник	Кількість	Сума, грн
Середньорічне поголів'я корів, гол.	107	-
Кількість кормо-днів, кормо-дні	143610	-
Фактичні витрати на утримання корів, тис. грн	-	3909,07
Одержано продукції:		
молоко, ц	3145	-
приплід, гол.	101	-
гній, т	1166	-
Собівартість одного кормо-дня, грн	-	27,22
Фактичні витрати на виробництво, тис. грн:		
молока	-	3674,18
приплоду	-	164,43
гною	-	69,96
Фактична собівартість 1 ц продукції, грн:		
молоко	-	1168,26
приплід	-	1633,00
гній	-	60,00

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА МОЛОКА

3.1. Адаптація та деталізація статей обліку витрат у системі управління якістю виробництва молока

В обліку виробництва сільгосппродукції підприємства важливими елементами є витрати на її виробництво і вихід продукції. Критерієм ефективності використання методів і форм господарювання є рівень витрат на виробництво продукції. Останній опосередковано свідчить і про її якість.

У результаті диференціювання витрат на виробництво молока в існуючих системах класифікації витрат можна встановити найсуттєвіші класифікаційні ознаки для потреб обліку та контролю за витратами й виходом продукції та формуванням виробничої собівартості молока.

Вважаємо, що це ознаки групування витрат за способом їх віднесення на собівартість продукції та за статтями калькуляції.

За способом віднесення на собівартість продукції витрати поділяються на прямі і непрямі.

Цільове призначення витрат в технологічному процесі виробництва відображає групування виробничих витрат за статтями калькуляції собівартості продукції. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», склад і перелік статей витрат встановлює підприємство.

Витрати на виробництво продукції молочного скотарства обліковують за статтями, які кожним господарством визначаються самостійно, зважаючи на приблизний перелік статей витрат, що передбачений Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [30], і значимість конкретної статті у формуванні собівартості продукції.

Типовий перелік статей витрат для тваринницьких галузей передбачає: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; корми; засоби

захисту тварин; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

До статті «Витрати на оплату праці» входять основна й додаткова оплата праці працівників тваринництва, що безпосередньо зайняті в технологічному процесі виробництва.

У статті «Відрахування на соціальні заходи» відображають нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

У статті «Корми» відображають вартість кормів власного виробництва і придбаних, витрати на їх переміщення з поля до постійного місця зберігання; витрати на приготування кормів у кормоцехах і на кормокухнях.

До статті «Засоби захисту тварин» відносяться вартість медикаментів, біопрепаратів і дезінфікаційних засобів, що придбані за кошти підприємства й застосовуються в тваринництві.

За статтею «Роботи та послуги» відображаються витрати на роботи і послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, й вартість послуг виробничого характеру, що надані сторонніми організаціями. Вартість послуг з тепло-, електро-, водо- й газопостачання визначають із врахуванням вартості теплової, електричної енергії, води й газу, що отримані зі сторони та вироблені у власному підприємстві. До цієї статті входять також витрати на роботу камер для замороження, охолодження й зберігання продукції та холодильних установок.

Тлумачення витрат на охолодження продукції як послуг допоміжних виробництв (відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [130]), доповнене Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [29], де зазначено, що місцем оприбуткування продукції тваринництва є франко-місце отримання (доїльна зала – у молочному скотарстві), а не франко-місце зберігання (зала з холодильними установками), як для іншої сільськогосподарської продукції, не забезпечує однозначну відповідь

стосовно можливості віднесення витрат на охолодження до прямих витрат виробництва продукції основного молочного стада.

У статтю «Витрати на утримання необоротних активів» включаються суми амортизаційних відрахувань за основними засобами тваринництва, вартість палива і запчастин, що використані для машин та устаткування у тваринництві за кожним видом тварин, витрати на будматеріали, що використані на ремонт будівель і споруд у галузі.

За статтею «Інші витрати» відображаються витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції й не включені до жодної з наведених вище статей, а саме: вартість спецвзуття та спецодягу, які видаються працівникам, що доглядають за худобою, тощо (за винятком того спецодягу, який видають сторожам і ветпрацівникам), а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів; витрати на штучне запліднення тварин (вартість сперми, оплата праці техніка штучного осіменіння, утримання пункту); вартість підстилки для тварин (соломи, тирси, торфу); страхові платежі за страхування майна і тварин, а також окремих категорій працівників, які безпосередньо зайняті на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я у випадках, що передбачені законодавством; інші витрати, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) і не відносяться до цієї чи інших статей витрат.

У статті «Непродуктивні витрати (в обліку)» відображають втрати від падежу молодняку й дорослої худоби на відгодівлі, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, які підлягають відшкодуванню винними особами, і вартості отриманої сировини (технічного м'яса, шкур тощо) за цінами можливої реалізації. До цієї статті відносять брак у виробництві, яким вважаються вироби, що не відповідають установленим стандартам чи технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані, але лише після виправлення. Вартість технічно неминучого браку відноситься на собівартість продукції, під час виробництва якої він допущений. В обліку витрат основного молочного стада статтю «Непродуктивні витрати» не використовують.

За статтею «Загальновиробничі витрати» відображаються бригадні, фермерські, цехові й загальновиробничі витрати, до яких належать: витрати на оплату праці працівників апарату управління; орендна плата; витрати на заходи з охорони праці і техніки безпеки; амортизаційні відрахування й витрати на утримання і поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; інші витрати, що пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва в порядку їх розподілу.

Оцінивши склад статей витрат, можемо простежити, по-перше, що витрати на охолодження молока, передбачені технологією виробництва, низкою нормативних документів України та Євросоюзу, у чинній практиці обліку розглядають не як складову технологічного процесу, а як роботи й послуги допоміжного виробництва, що є неприпустимим. І справді, деякі сільськогосподарські підприємства не зважають на вигоди, які можна отримати від реалізації охолодженого молока, та на ризики, що пов'язані з відсутністю технологічного процесу охолодження. Допускається молоко-сировину не охолоджувати в разі його доставки на переробку до молокопереробного підприємства не пізніше ніж за дві години після доїння, що часто просто неможливо забезпечити. Такий ризикований підхід щодо забезпечення якості сировини і нехтування нею себе не виправдовує.

По-друге, витрати на поліпшення якості, удосконалення технології та організації виробництва, здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю продукції згідно з Методичними рекомендаціями [29; 30] обліковуються в складі загальновиробничих витрат, а наприкінці звітнього періоду розподіляються між усіма об'єктами обліку витрат у тваринництві. Якщо ж ідеться про витрати на утримання лабораторного обладнання, лабораторне дослідження молока, на підвищення кваліфікації операторів машинного доїння, то ці витрати належить розглядати як прямі, щоб не сталося викривлення фактичної суми витрат, що понесені на виробництво.

По-третє, використання розглянутого групування витрат спричинює суперечність: витрати на забезпечення та підвищення якості молока за чинною методикою обліку – це є непрямі загальновиробничі витрати; а за суттю – це прямі витрати, які повинні відображатися за конкретним об'єктом обліку, яким є основне молочне стадо. Прямий зв'язок між витратами на забезпечення якості продукції та об'єктом обліку дозволяє безпосередньо відображати такі витрати у складі витрат виробництва.

У практиці переважної більшості господарств питання локалізації витрат на підвищення чи забезпечення якості продукції і здійснення контролю навіть не порушуються. Згідно з п. 15 П(С)БО 16 «Витрати» [42], витрати на проведення технологічного контролю за виробничим процесом і якістю продукції та витрати на вдосконалення технології й організації виробництва для поліпшення якості продукції включають до складу загальновиробничих витрат із подальшим розподілом на об'єкти витрат. Тому достатньо складно визначити, скільки засобів було витрачено на поліпшення якості продукції, яка їхня структура й динаміка в останні роки.

Витрати на поліпшення якості молока пропонується класифікувати за напрямками, що наведені в табл. 3.1.

Більшість із зазначених у переліку витрат є не тільки рекомендовані, а й обов'язкові до виконання згідно з технологією виробництва. Обсяги і рівень їх у господарствах різні, однак напрями однакові, а саме: витрати на контроль якості та безпечності молока з метою отримання дозвільних документів для виробництва та реалізації молока; аналіз та контроль показників якості в місцях виробництва; утримання холодильних установок, лабораторних приладів; заробітна плата лаборанта; преміювання працівників за високі якісні показники; підвищення кваліфікації для виробництва молока високої якості тощо.

За допомогою вибіркового дослідження було встановлено, що в повній сумі витрат на виробництво продукції в господарствах частка витрат на забезпечення якості молока становить близько 3 %.

Таблиця 3.1

Класифікація витрат на забезпечення якості молока

Ознаки класифікації		Характеристика витрат за групами класифікації
За функціональною ознакою	На попередження виробництва низькоякісної продукції	Витрати на забезпечення та підвищення якості кормів і інших вхідних матеріалів: • вхідний контроль кормів, що надходять від постачальників та інших підрозділів • доробка кормів для надання їм кращих споживчих властивостей
		Витрати на підвищення майстерності персоналу: • підвищення кваліфікації працівників та атестація робочих місць
		Витрати на охолодження та зберігання продукції
		Витрати на інформаційне забезпечення якості (реєстрація, накопичення та обробка інформації про досягнення значень якості молока)
		Витрати на правове забезпечення якості (вирішення претензій, урегулювання спірних питань)
		Витрати на функціонування системи управління якістю продукції: • утримання спеціальних служб якості • здійснення планових заходів з поліпшення якості • оплата робіт, які виконують НДІ
	На оцінку та контроль якості молока	Витрати на оцінку якості продукції: • оплата праці працівників лабораторій якості • оплата довідників та спеціальної літератури щодо оцінки якості • витрати на утримання та експлуатацію контрольного та лабораторного обладнання, споруд
		Витрати на розробку стандартів підприємства: прив'язка типових технологічних карток вирощування тварин до конкретних умов господарства та встановлення організаційних і технічних параметрів виконання робіт
		Витрати на контроль та оцінку якості проведених робіт
		Витрати на визначення рівня якості
	Виправлення браку	Виправлення браку: • оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи • вартість сировини, матеріалів, енергетичних ресурсів, витрачених на усунення браку

Джерело: власна розробка автора

Ми вважаємо, що доцільно обліковувати витрати на забезпечення якості молока за окремою статтею обліку витрат основного виробництва «Витрати на забезпечення якості продукції». Для обґрунтування цього наведемо такі аргументи: насамперед зазначимо, що в більшості господарств середнього розміру з поголів'ям корів до 500 гол. витрати на основне молочне стадо є один об'єкт обліку, а отже, витрати на контроль якості, на інформаційне забезпечення останньої та інші витрати, які, відповідно до чинної методики обліку обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», за своєю суттю є прямими, і їх можна віднести прямо на відповідний об'єкт витрат, цебто субрахунок 232 «Основне молочне стадо», а не то в результаті розподілу

аналізовані витрати потраплять до об'єктів обліку, не пов'язаних із молочним скотарством.

За статтею обліку витрат «Витрати на забезпечення якості продукції» пропонуємо відображати витрати на охолодження і зберігання продукції, інформаційно-правове забезпечення якості продукції, забезпечення й поліпшення якості кормів та інших вхідних матеріалів, підвищення майстерності працівників, функціонування системи управління якістю продукції, на розробку стандартів підприємства, оцінку якості продукції тощо. Якщо кілька ферм (підрозділів) основного молочного стада в одному господарстві представлено як окремі об'єкти обліку витрат, тоді на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з метою обліку загальновиробничих витрат варто виділяти окремий аналітичний субрахунок 912 «Загальнофермські витрати основного молочного стада», на якому в такому самому порядку обліковувати спільні витрати молочних ферм на забезпечення якості продукції та управління ними. Витрати, що відображені на субрахунку 912 «Загальнофермські витрати основного молочного стада» у кінці звітної періоду потрібно розподілити на основний рахунок між об'єктами обліку таким записом: дебет субрахунка 232.1 – кредит субрахунка 912 «Загальнофермські витрати основного молочного стада». Табл. 3.2 відображає кореспонденцію рахунків щодо застосування запропонованих підходів до обліку витрат на забезпечення якості продукції молочного скотарства.

З одного боку, запропонований підхід дасть можливість виокремити витрати на забезпечення якості для цілей контролю за їх розміром і доцільністю, але з іншого – підприємство матиме достовірну вартість продукції при первісному її визнанні за будь-якою з можливих оцінок: за справедливою вартістю, за прямими витратами чи за фактичною собівартістю.

Виділяти витрати на забезпечення якості продукції доцільно і під час виробництва екологічно чистої продукції, і в органічному виробництві, оскільки наведені напрями молочного тваринництва відрізняються не технологічними стадіями, а відмінністю між ними полягає у відношенні до ресурсозатрат.

На основі здійсненого аналізу номенклатури статей витрат основного молочного стада можна зробити висновок про необхідність її вдосконалення для цілей інформаційного забезпечення управлінських рішень стосовно діяльності галузі.

Таблиця 3.2

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат на забезпечення якості продукції
молочного скотарства**

Зміст господарської операції	Чинна кореспонденція рахунків		На підприємстві – осно-вне молочне стадо – один об'єкт обліку		На підприємстві – осно-вне молочне стадо – кілька об'єктів обліку	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Відображено витрати на охолодження продукції та її зберігання	912	131, 234 та ін.	232	131, 234 та ін.	912/зфв*	131, 234 та ін.
Відображено витрати на забезпечення і підвищення якості кормів	232	661, 65, 47	232	661, 65, 47	232	661, 65, 47
Відображено витрати на підвищення майстерності працівників; інформаційноправове забезпечення якості продукції; розробку стандартів якості продукції підприємства	912	631, 685 та ін.	232	631, 685 та ін.	912/зфв	631, 685 та ін.
Відображено витрати на функціонування Системи управління якістю продукції, оцінку якості продукції	912	661, 651, 131, 234	232	661, 651, 131, 234	912/зфв	661, 651, 131, 234
Розподілено загальновиробничі (загальнофермські) витрати у кінці звітної періоду	232	912	-	-	232	912/зфв
Здійснено первісне визнання отриманого молока	272	232	272	232	272	232

*912/зфв – загальнофермські витрати

Джерело: власна розробка автора

Нами запропоновано управлінський облік витрат на виробництво молока проводити за такими статтями витрат: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; витрати на забезпечення якості молока; корми; засоби захисту тварин; витрати на штучне осіменіння; амортизація основних засобів; роботи й послуги; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; загальновиробничі витрати.

Необхідно витрати на штучне запліднення виділити зі складу статті «Інші витрати» з кількох причин: по-перше, на обсяг та якість виробленого молока

впливають показники виходу приплоду тварин; по-друге, матеріал для запліднення досить дороговартісний, що свідчить про необхідність контролю витрат.

Під час формування конкурентних переваг підприємства необхідний перегляд статей обліку витрат на виробництво продукції молочного скотарства й методики їх відображення з урахуванням якості продукції з метою внесення змін до номенклатури статей витрат і методики обліку витрат.

3.2. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління ефективністю виробництва молока

В умовах приєднання України до Світової організації торгівлі зростають певні ризики для аграрних підприємств, пов'язані з їх конкурентоспроможністю і необхідністю підвищення якості продукції. За цих умов управлінський облік являє собою важливий інструмент управління агробізнесом й підвищення його якості, що зумовлює необхідність формування такої інформаційної системи, яка б забезпечила надходження оперативної й достовірної інформації для ухвалення керівництвом підприємства своєчасних управлінських рішень з метою підвищення ефективності виробництва та реалізації молока.

У молочному скотарстві вдосконалення методичного забезпечення управлінського обліку пов'язане з класифікацією витрат, які здійснюються в межах цієї галузі.

Серед численних заходів, які спрямовуються у молочному скотарстві на підвищення оперативності управління виробництвом, й удосконалення системи бюджетування і контролю витрат. Відомо, що бюджет – це оперативний фінансовий план на короткостроковий період, який розробляється до одного року (зазвичай у межах кварталу або місяця), в якому відображаються надходження й витрати фінансових ресурсів в процесі виконання конкретних видів господарської діяльності. Елементом бюджетування є сукупність

індикативних показників, які забезпечують порівняння фактичних даних із запланованими значеннями [10, с. 22].

В основі системи управління витратами підприємства – складання виробничого бюджету як традиційного інструменту планування та контролю витрат. У молочному скотарстві бюджет формується з розрахунку на 1 голову великої рогатої худоби або на 1 тону молока.

При цьому перший підхід доцільніший, оскільки від молочного стада, крім молока, отримують й іншу продукцію – приплід, гній. Термін бюджету визначає керівництво підприємства: на тиждень, місяць, квартал, але лише до одного року. Бюджетний період залежить від переліку чинників: об'єктів виробництва й реалізації, асортименту продукції, технології та циклу виробництва, оборотності запасів, сезонності, наявності матеріальних, фінансових, трудових ресурсів, рівнів підприємницького ризику та державного регулювання (тарифів відрахувань у позабюджетні фонди, податкових ставок, облікової ставки банківського відсотка тощо). Зауважимо, що бюджет тим більш достовірний, надійний і точний, чим він короткотерміновіший [9, с. 85].

На практиці в сільському господарстві найбільш раціонально бюджет витрат складати на місяць, адже в бухгалтерському обліку витрати також підраховуються щомісяця. Завдяки такому підходу можна глибше проаналізувати діяльність підрозділів порівнянням фактичних та планових показників.

У бюджеті витрат підприємств, які спеціалізуються на виробництві молока, передбачаються всі витрати на утримання корів та вирощування нетелей для основного стада. Матеріальні ресурси, електроенергія, корми, паливо оцінюються за цінами, які на ринку склалися на поточний момент, а послуги сторонніх організацій – за цінами укладених договорів.

Значну частку в бюджеті витрат становлять витрати на проведення ветеринарного обслуговування, зокрема на племінну роботу, на технічне обслуговування машин і обладнання, поточний ремонт тваринницьких приміщень тощо. Витрати на транспортні послуги передбачають оплату за

транспортні перевезення залученим або власним транспортом: перевезення кормів та підстилки з поля, вивезення гною, перевезення молока на переробне підприємство, а також худоби до пунктів реалізації.

Отже, завдання бюджетування витрат – повне відображення в документах ресурсів, що спрямовані на виробництво продукції, з метою планування оптимального обсягу грошових коштів. Оскільки на виробництво молока впливають чинники як зовнішнього, так і внутрішнього середовища, це вимагає застосування гнучкого бюджету сільськогосподарськими підприємствами. Особливістю є те, що під час його формування враховуються зміни обсягів виробництва молока за звітний період.

Критерій управління витратами за місцями їх виникнення є також важливим. В основі цих витрат лежить результат використання ресурсів з бізнес-процесів. Як об'єкти обліку витрат бізнес-процеси визначені згідно з процесами біотрансформації біологічних активів; вони покладені в основу виділення місць виникнення витрат. Усі операції згруповані за бізнес-процесами.

Як об'єкти калькулювання собівартості у межах управлінського обліку запропоновано три види продукції молочного скотарства, а саме: основної (молоко), супутньої (приріст живої маси, приплід) і побічної (гній) з використанням групування витрат за фізіологічними групами відповідно до технології виробництва.

Формування витрат за місцем їх виникнення передбачає їх розподіл між видами продукції, використовуючи розрахункові коефіцієнти енергії на продукцію, обчислені як сума енергії надою молока, приросту живої маси та енергії, що витрачена на вирощування телят.

Витрати виробничих бізнес-процесів мають розподілятися при калькулюванні собівартості продукції на основну продукцію, супутню і побічну. Характеризуючи місце виникнення витрат «Цех отелення корів» з погляду технології виробництва на тваринницькій фермі молока, зазначимо, що фізіологічні процеси, які проходять в організмі тварин у цей період, спрямовані на отримання приплоду, і одержуване в цей час молоко є непридатним для

переробки та використовується для вигоювання телят, а тому витрати цього місця виникнення витрат доцільно відносити безпосередньо на вартість приплоду.

За технологічним процесом виробництва молока далі розглянемо місце виникнення витрат «Цех роздоювання корів». У період роздоювання корови дають до 65–70 % молока від усього його обсягу за період лактації, а отже, витрати на утримання цеху роздоювання корів належить повністю відносити на вартість молока.

Від 101-го до 305-го дня після отелення корови перебувають у цеху виробництва молока, в організмі корів у цей період проходять фізіологічні процеси, які спрямовані на формування плоду та на виробництво молока, удій до кінця цього періоду знижується. Для розподілу витрат місця виникнення витрат «Цех виробництва молока» як базу рекомендується використовувати розрахункові коефіцієнти енергії на продукцію, які враховують суму енергії надою молока, приросту живої маси та енергії, що витрачена на розвиток плоду.

Коли інтенсивно розвивається плід, корови перебувають у цеху сухостійних корів, молоко не виробляється. На підставі цього витрати щодо вказаного місця виникнення витрат потрібно відносити на вартість приплоду. Це дасть змогу забезпечити правдивість і цілісність усієї інформації, уникнути дублювання використаних даних, а також поліпшити своєчасний обмін інформацією між усіма структурними підрозділами.

На основі формування витрат в управлінському обліку за місцями їх виникнення та обчислення собівартості продукції по повноті, що враховуються системою «директ-костинг», розроблено схему бюджетування витрат у молочному скотарстві. Її основним розрахунковим документом є технологічна карта, на основі якої отримують інформацію для складання бюджетів витрат у всіх бізнес-процесах.

До розрахунку включають показники якісного характеру – продуктивність праці, продуктивність тварин.

Запропоновані форми бюджетів витрат відображають деякі особливості:

- бюджет за місцем виникнення витрат належить до бюджетів натурально-вартісного типу;

- бюджет за місцем виникнення витрат передбачає взаємозв'язок між функціональними й операційними бюджетами;

- бюджет за місцем виникнення витрат має елементи гнучкого бюджету, позаяк під час його розрахунку використовуються нормативні показники в розрахунку на одну голову (на одиницю продукції), що дає змогу скоригувати бюджет з урахуванням фактичного обсягу виробництва або кількості обслуговуваних тварин.

Продукція в молочному скотарстві протягом року надходить порівняно рівномірно, однак її оцінюють за плановою собівартістю, а наприкінці року коригують до рівня фактичної. Тому керівник підприємства не отримує достовірної і об'єктивної інформації про рівень витрат на продукцію. Основна причина, яка не дає змоги щомісяця вести розрахунок собівартості цієї галузі, – застосування планової собівартості кормів.

Для підвищення ефективності ухвалення управлінських рішень стосовно виробництва та реалізації сільськогосподарськими підприємствами молока вважаємо за доцільне розраховувати собівартість молока щомісяця: витрачені корми в перші два квартали мають фактичну собівартість, позаяк вони є перехідними з минулого року, у наступні чотири місяці використовують пасовищні корми, а в жовтні – грудні (в останні три місяці) худобі згодовують корми поточного року виробництва, які мають нормативну (планову) собівартість, що наближена до справедливої вартості.

Проведені розрахунки свідчать, що спостерігається сезонність формування собівартості, зокрема через сезонні коливання вартості кормів. Це пояснюється особливостями технологічного процесу виробництва молока, у тому числі використанням зелених кормів для годівлі. Подібна ситуація є й стосовно інших статей витрат.

Підприємствам молочного скотарства в теперішніх умовах господарювання потрібно дотримуватися принципу: найточнішою калькуляцією є не та, до якої

включено всі витрати підприємства, а та, до якої віднесено витрати, які безпосередньо забезпечують випуск продукції. Це завдання вирішується за допомогою системи «директ-костингу». Проте використання елементів системи «стандарт-кост» у питанні нормування витрат допоможе оперативно контролювати діяльність центрів відповідальності і своєчасно ухвалювати рішення стосовно усунення виявлених невідповідностей [2, с. 201]. Перелічені системи мають свої як переваги, так і недоліки.

На підставі дослідження специфічних особливостей молочного скотарства вдалося розробити основні напрями вдосконалення інформаційної системи управління для умов ринкової конкуренції на ґрунті застосування нормативного обліку витрат.

На практиці норми й нормативи складають на рівні фактично досягнутих витрат виходячи з існуючої технології виробництва, наявних матеріальних, трудових і виробничих ресурсів. Такі норми охоплюють усі невикористані резерви економії витрат, допускаючи не виправдані технологічні відходи і втрати [51, с. 290].

Однак норми витрат мають бути науково обґрунтованими, враховувати виробничий потенціал підприємства, але водночас і відповідати вимогам ринку, тобто під час нормування витрат необхідно виходити з того, що продукцію молочного скотарства реалізують за реальними ринковими цінами. Основне завдання системи нормативного обліку витрат має бути управління витратами в процесі виробництва продукції для досягнення запланованого рівня собівартості і прибутку. Водночас якість молока має задовольняти вимоги споживачів.

У виробничій практиці норми й нормативи переглядають під час здійснення різноманітних заходів (наприклад, технічне переоснащення ферм, зміна технологічного процесу тощо). Загалом переваги нового підходу щодо визначення нормативних витрат полягають в інтеграції нормативного обліку в стратегічний управлінський облік, у врахуванні зовнішніх (ринкових), а не лише внутрішніх чинників, в осмисленні працівниками підприємства кожного чинника формування собівартості, допустимої з позиції ринку.

У молочному тваринництві один з напрямів удосконалення організації нормативного обліку з метою формування інформаційної бази управління – це розмежування нормативних і фактичних витрат, відхилень від норм та фінансових результатів не лише загалом у господарству, а й у структурних підрозділах всередині молочної галузі, які є центрами відповідальності.

В організації обліку за центрами відповідальності важлива роль належить розробці методики трансфертного ціноутворення, як інструменту оцінки діяльності центрів відповідальності і трудових колективів підрозділів сільськогосподарських підприємств. Внутрішньогосподарські трансфертні (договірні) ціни мають перевищувати технологічну (фермську) собівартість продукції і повинні бути нижчими від її ціни продажу стороннім організаціям [60].

Під час їх визначення потрібно враховувати рівень або суму постійних, умовно-змінних і змінних витрат підрозділу (центру), частку постійних витрат сільськогосподарського підприємства, що відносяться до підрозділу з розрахунку (в залежності від обраної моделі формування собівартості – виробничої або повної).

На основі нормативної собівартості визначатимуться трансферні ціни, а в кінці звітного року буде здійснюватися коригування до фактичної собівартості, а це за умов прояву деструктивних явищ в економіці країни спричинює утворення незіставних в часі результатів і не дозволяє визначити щомісячні результати з виробництва та збуту молока.

Для вирішення цієї проблеми потрібно брати в розрахунок той фінансовий результат, який можна отримати, самостійно реалізуючи використану продукцію. З цією метою продукція, яка відпускається одними галузями й підрозділами господарства іншим, повинна бути оцінена за тими самими цінами, за якими вона реалізується сторонніми організаціями, тобто за ринковими цінами.

Формування внутрішньогосподарських розрахункових цін на основі ринкових дасть змогу відобразити дійсні виробничі витрати, полегшить облік

виробничих запасів і матеріальних цінностей, не потрібно буде коригувати умовні оцінки предметів праці, як у процесі виробництва, що дозволить проводити щомісячне калькулювання собівартості продукції молочного скотарства. Це також усуне наявну розмежованість оцінних показників діяльності окремих ділянок виробництва та уможливить застосування наскрізних показників, які забезпечать єдність критеріїв оцінки роботи підприємства загалом та його складових галузей і підрозділів.

Для ефективного функціонування нормативного обліку за центрами відповідальності важливим елементом є розроблення внутрішніх форм звітності з метою відображення даних щодо підрозділів сільськогосподарського підприємства. Реєстри аналітичного обліку, які застосовуються сьогодні в молочному скотарстві (відомість аналітичного обліку витрат на виробництво, виробничий звіт по тваринництву, особистий рахунок підрозділу) не відповідають вимогам обліку витрат за нормативним методом і не дають змоги вести оперативний поточний контроль раціонального та економного використання виробничих ресурсів, одержувати інформацію про витрати за віковими групами й породами тварин.

Через це пропонується до впровадження з метою відображення інформації за центрами відповідальності виробничий звіт, який відповідає умовам застосування нормативного методу обліку й теперішнім вимогам інформаційного забезпечення управління. Він складається з трьох розділів. У першому розділі наводять відомості про витрати на виробництво за статтями витрат. У другому розділі відображають інформацію про вихід основної, спорідненої та побічної продукції в кількісному виразі. Третій розділ призначений для знаходження показників, які характеризують результати діяльності підрозділу і його внесок у виробничу діяльність підприємства загалом. У третьому розділі підраховують суму прибутку, отриманого в результаті виробництва, за допомогою вирахування з вартості отриманої продукції в оцінці за трансфертними (ринковими) цінами всіх витрат. Усі

показники розглядають у розрізі фактичних і нормативних величин, вікових груп і порід тварин.

Дієвість системи нормативного обліку у молочному скотарстві значною мірою залежить від складу номенклатури причин відхилень, яка застосовується. Чинними нормативними документами затверджений перелік причин відхилень, однак він зорієнтований на промислове виробництво і не враховує специфіки молочного скотарства та укрупнений за своїм змістом. Перелік причин відхилень в економічних дослідженнях з нормативного обліку в сільському господарстві залишається недостатньо розробленим [10, с. 22].

З наявних способів виявлення відхилень від норм за умов технології й організації виробничого процесу в молочному скотарстві застосовні тільки способи документування та інвентаризації. З погляду оперативного отримання інформації щодо відхилень найприйнятнішим способом є метод документування.

Під час витрачання кормів метод сигнального документування дає змогу фіксувати лише ті відхилення, що виникають за умов додаткового понадлімітного відпускання кормів або їх заміни, а факти їх розкрадання, використання не за призначенням чи економія документально не оформляються. Працівники бухгалтерії після отримання всіх витратних та сигнальних документів наприкінці місяця виявляють подібні відхилення розрахунковим способом у відомостях під час порівняння фактичних і нормативних витрат як на одиницю, так і на весь обсяг виробленої продукції. Різниця між виявленими у звіті про використання кормів відхиленнями і задокументованими є величиною неврахованих відхилень.

За існуючої практики обліку витрат на оплату праці немає можливості здійснювати оперативний контроль за ретельністю дотримання працівниками операцій технологічного процесу, аналізувати чинники, що впливають на якість та кількість отриманої продукції. Це пояснюється відсутністю з боку бригадирів та зоотехніків зоотехнічного обліку виконуваних робіт із зазначенням їх термінів та якості, а також тим, що первинні документи з обліку витрат на оплату праці не

пристосовані для відображення зазначених показників у бухгалтерському обліку.

Відсутність показників якості робіт, які виконуються, в обліку має вплив на оцінку праці працівників, що вкладена в них, позаяк у цьому разі працю оцінюють виходячи з обсягу отриманої продукції без врахування її якості, тобто і якісна і неякісна робота оплачується за єдиними розцінками [14, с.127]. За наявних методів бухгалтерського обліку неможливо виявити причини таких явищ оперативно. Усе це спричинює неправильний підрахунок заробітної плати працівників тваринництва та до неврахування відхилень у виробничому процесі, якими спотворюється собівартість продукції.

Практикою застосування сигнального документування передбачено лише виявлення відхилень у кількості витрат з урахуванням вартісного чинника, що неприпустимо за ринкових умов. Вважають, що нормативний облік виступає лише як інструмент контролю виробничих витрат, а відхилення у вартості кормів чи ставки заробітної плати не залежать від бригад, ділянок, ферм.

Запровадження відомості розрахунку відхилень в молочному тваринництві забезпечить єдність оперативного, поточного обліку та економічного аналізу, тим самим підвищуючи оперативність та аналітичність системи обліку відхилень, значно скоротяться невраховані відхилення, буде забезпечена тісна взаємодія між різними підрозділами й працівниками, а також мотивуватиметься орієнтована на ринок поведінка співробітників унаслідок постійної оцінки впливу на кінцевий результат своєї діяльності.

Оперативну звітність для цілей внутрішньогосподарського управління необхідно з метою виконання функцій контролю розділити на три види: звіти по ключових позиціях, комплексні звіти, аналітичні звіти.

Підвищений рівень інформованості керівників сприятиме ухваленню виважених управлінських рішень для заходів, що спрямовані на підвищення ефективності виробництва молока і контролю за їх виконанням.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене дослідження з питань обліково-аналітичного забезпечення виробництва молока ***** дає підстави для таких висновків.

Важливий чинник, який впливає на формування витрат, – це організація виробництва, яка тісно пов'язана з технологією виробничого процесу. Зміни обсягів підприємства, програми та організації виробництва завжди зумовлюють зміни якості й кількості виробничих факторів. На витрати діяльності впливають як зовнішні, так і внутрішні фактори.

Ефективно система управління виробництвом спроможна функціонувати лише в разі належного обліково-аналітичного забезпечення, яке охоплює комплекс заходів, що спрямовані на нагромадження первинної інформації, згрупованої в певній послідовності. Підвищення економічної ефективності суб'єктів господарювання передбачає забезпечення синхронізації функціональної діяльності складових обліково-аналітичного забезпечення.

Проведені розрахунки свідчать про високу рентабельність господарства за досліджуваний період. Стабільно високою є динаміка зростання рівня рентабельності виробничої діяльності й підприємства в цілому.

Рівень рентабельності виробничої діяльності у 2022 р. становив 5,9 %, а у 2024р. 36,6 %, тобто зріс на 30,7 в. п. На 19,3 в. п. зріс і рівень рентабельності підприємства в цілому і у 2024 р. становив 30,7 %. Зростання собівартості реалізованої продукції на 27 % не вплинуло на зниження рівня рентабельності, позаяк темп зростання собівартості продукції є нижчим, аніж темп зростання виручки від її реалізації (на 63 %). Це зумовлено закупівлею високопродуктивних корів у 2022 р. із частковою переробкою молока.

У 2022 р. виручка від реалізації молока становила 27,6 %, а у 2024 р. зросла до 30,1 %, або майже вдвічі в абсолютних показниках. Водночас вартість реалізованої всієї продукції зросла лише на 6,4 %, тобто зростання виручки забезпечилось майже у всій сумі за рахунок виручки від реалізації молока, оскільки на 24,5 % зменшилася вартість реалізації продукції рослинництва.

На кінець 2024 р. в господарстві налічувалася 121 корова. У структурі стада великої рогатої худоби частка корів, виділених для групового підсосного вирощування телят (за одночасного припинення їх доїння), які не давали товарного молока, була невагомою (1,8 %).

У ***** упродовж досліджуваного періоду відбулося зростання поголів'я великої рогатої худоби на 15,8 %. Сталося це за рахунок зростання поголів'я корів молочного стада (на 13,1 %), їх частка у структурі стада великої рогатої худоби змінилася зі 44,8 % до 43,7 %. Поголів'я корів молочного стада зросло внаслідок купівлі корів підвищеної продуктивності. Але загалом у структурі стада істотних змін не спостерігалось.

У досліджуваному господарстві галузь молочного скотарства є високорентабельною. У 2024 р. рівень рентабельності становив 23,4 % і характеризувався тенденцією до незначного зниження, незважаючи на помітне підвищення закупівельних цін на молоко у 2024 році – на 2,7 %. Зростання обсягів виробництва молока та підвищення цін забезпечило й зростання виручки від продажу молока на 81,2 %. У господарстві у 2024 р. порівняно з 2022 р. на 76,5 % зріс валовий надій молока за рахунок збільшення кількості молочного стада та росту продуктивності корів. Уся вироблена продукція молочного скотарства реалізується (див. табл. 2.7).

Собівартість виробництва молока зростає значно вищими темпами, ніж ціна його реалізації, що й вплинуло на зниження прибутку від реалізації молока і, відповідно, рентабельності виробництва.

***** самостійно визначає облікову політику, зміст якої оформляють спеціальним наказом про облікову політику, а відповідальним за її формування і впровадження в практику сільськогосподарського виробництва є головний бухгалтер господарства. ***** відсутній графік документообігу. Це призводить до того, що іноді основні документи складають несвоєчасно і, відповідно, із запізненням подають до бухгалтерії господарства, що знижує оперативність їх обробки, призводить до втрат часу обробки та впливає на своєчасність ухвалення управлінських рішень.

У досліджуваному господарстві ведеться спрощена форма обліку з використанням бухгалтерських рахунків, позаяк цього вимагає процедура формування фінансової звітності. Реалізується означений спосіб ведення обліку у фермерському господарстві за допомогою використання аналітичних відомостей за умовними ділянками обліку та проводиться систематизація інформації в кінці звітного періоду з використанням кореспонденції рахунків в оборотній відомості. Такий підхід значною мірою полегшує, по-перше, аналітичний облік процесу виробництва і, по-друге, складання скороченої фінансової звітності *****. У господарстві автоматизована форма обліку.

Об'єктом калькулювання собівартості продукції основного стада молочного скотарства є приплід та молоко. Отже, фактичною собівартістю продукції молочного скотарства є понесені за звітний період прямі витрати, включаючи загальновиробничі. Базою розподілу загальновиробничих витрат тваринництва, відповідно до Методичних рекомендацій № 132 є прямі витрати галузі без вартості кормів.

Для формування конкурентних переваг підприємства переглянуті та доповнені статті обліку витрат і методики відображення витрат на виробництво молока з урахуванням його якості з метою внесення змін до номенклатури статей витрат та методики їх обліку. Обґрунтовано доцільність вибору статей обліку витрат на забезпечення якості продукції відповідно до умов конкретного підприємства.

З метою вдосконалення системи управлінського обліку рекомендовано: здійснити групування витрат з врахуванням функцій управлінського обліку; застосовувати систему формування витрат за місцями їх виникнення, ввести в практику сільськогосподарських підприємств методику обліку витрат в інтегрованій системі бухгалтерського обліку з виявленням відхилень фактичних значень від нормативних; використати запропонований спосіб обчислення собівартості продукції молочного скотарства на рівні змінних витрат; здійснити бюджетування на підприємстві відповідно до виділених місць виникнення витрат на основі бізнес-процесів.

Підвищений рівень інформованості керівників сприятиме прийняттю виважених управлінських рішень для заходів, що спрямовані на підвищення ефективності виробництва молока і контролю за їх виконанням.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бернадська Ю. О., Поліщук О. Т. Облікове забезпечення управління витратами на якість продукції. *Бізнес інформ.* 2020. С. 326–331.
2. Бруханський Р. Ф. Модернізація обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України. *Управлінські інновації.* 2012. Вип. 2. С. 195–203.
3. Будько О. В. Класифікація обліково-аналітичної інформації з метою інформаційного забезпечення управління сталим розвитком підприємства. *Інноваційна економіка.* 2015. № 1 (56). С. 207–212.
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2013. 604 с.
5. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Н. С. Акімова, О. О. Говоруха, Л. О. Кирильєва, Т. О. Євлаш. Харків : ХДУХТ, 2019. 182 с.
6. Верига Ю. А., Гладких Т. В., Орищенко М. М. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Центр навч. літ., 2019. 492 с.
7. Височан О. С. Нарахування та відповідність доходів і витрат у теорії обліку туристичної діяльності. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка".* 2015. Вип. 1 (45), т. 2. С. 80–85.
8. Гангал Л. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління конкурентоспроможністю агропромислових підприємств : дис. ... канд. екон. наук. Одеса, 2016. 297 с.
9. Гнатишин Л., Прокопишин О., Малецька О. Специфіка побудови системи обліку у тваринництві. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Економіка АПК.* 2019. № 26. С. 81–86.
10. Гнатишин Л., Свинтус І., Протоцька Т. Організація бухгалтерського обліку в умовах інформаційних та комунікаційних технологій. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Економіка АПК.* 2022. № 29. С. 21–25.

11. Голячук Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. С. 408–410.
12. Господарський кодекс України: станом на 26.04.2015 р. / Верховна Рада України. Київ : Парлам. вид-во, 2003. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 05.11.2025).
13. Гуцаленко Л. В., Довгаль Е. О. Обліково-інформаційна система забезпечення управління сільськогосподарським підприємством. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 8. С. 82–92.
14. Довжик О. О., Гаркуша С. А. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. *Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки*. 2014. № 4. С. 124–135.
15. Економічна теорія (історія економіки та економічної думки, політекономія, мікроекономіка, макроекономіка): у 2 ч. Ч. 1: Історія економіки та економічної думки, політекономія : навч. посіб. / за ред. М. М. Теліщука ; Ун-т ДФС України. Ірпінь, 2020. 544 с.
16. Ельгувірі Х. Вимірювання та облік витрат на якість продукції як складова забезпечення міжнародної конкурентоспроможності підприємства. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2019. № 4. С. 71–82.
17. Живко З. Б. Системний підхід до управлінського процесу підприємства: інформаційні технології та взаємодія підсистем безпеки. *Науковий вісник ЛДУВС. Серія економічна*. 2013. Вип. 1. С. 230–237.
18. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
19. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект : монографія. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
20. Загородній А. Г. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2007. № 5 (76). С. 94–102.

21. Задорожний З.-М. В., Омецінська І. Я., Богуцька Л. Т. Управлінський облік: приклади, задачі, тести : навч. посіб. 2-ге вид., допов. і перероб. Тернопіль : ВПЦ «Університетська думка», 2020. 211 с.

22. Ібатуллін М. І. Організаційно-методичні підходи удосконалення статистичного обліку в тваринництві. *Інноваційна економіка*. 2016. № 1–2. С. 235–239.

23. Інформаційно-облікове забезпечення управлінням молочним скотарством сільськогосподарських підприємств / І. В. Свиноус, В. І. Радько, Н. І. Свиноус, Н. М. Присяжнюк, О. Ю. Гаврик. *Агросвіт*. 2022. № 9–10. С. 21–28.

24. Камінська Т. Г. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2006. 20 с.

25. Лень В. С. Обліково-аналітична система підприємства: обґрунтування, визначення, модель. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2016. № 1 (5). С. 281–290.

26. Людвенко Д. В. Урахування концепції сталого розвитку у розбудові бухгалтерського обліку тваринництва. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2020. № 1 (67). С. 168–172.

27. Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Макроекономіка. Аналітична економія: принципи, проблеми і політика. Ч. 1. 13-те вид. / наук. ред. перекладу Т. Панчишина. Львів : Просвіта, 1997. 672 с.

28. Маркетинг. Менеджмент. Інновації : монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. С. М. Ілляшенка. Суми : Друкарський дім «Папірус», 2013. 623 с.

29. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : затв. наказом М-ва фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: http://www.search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF06097.html (дата звернення: 27.09.2025).

30. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв.

наказом М-ва аграр. політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 27.10.2025).

31. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств : затв. наказом М-ва аграр. політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <http://zakon.nau.ua> (дата звернення: 02.10.2025).

32. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів : затв. наказом М-ва аграр. політики України від 27.09.2007 р. № 701. URL: <http://uazakon.com> (дата звернення: 02.10.2025).

33. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ) : список, стандарт, міжнар. док. від 01.01.2012 р. (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2025).

34. Мошковська О. А. Класифікація витрат та їх облік на підприємствах молокопереробної промисловості. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. № 22. С. 257–265.

35. Мулик Т. О. Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції тваринництва. *ModernEconomics*. 2020. № 22(2020). С. 50–58.

36. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://dtkt.com.ua> (дата звернення: 02.10.2025).

37. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні : нормативно-практичний довідник : навч. посіб. Львів : Інтелект-Захід, 2000. 188 с.

38. Павлова О. М. Товарна форма організації суспільного виробництва в умовах розвитку національної економіки України (другої половини XVII – кінця XVIII ст.) : монографія. Луцьк : Терен, 2019. 480 с.

39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2025).

40. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://pro-u4ot.info/index> (дата звернення: 02.10.2025).

41. Політична економія : навч. посіб. / М. С. Бріль та ін. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. 280 с.

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом М-ва фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2025).

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затв. наказом М-ва фінансів України від 18 лип. 2005 р. № 790 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2025).

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» : затв. наказом М-ва фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2025).

45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 19 «Об'єднання підприємств» : затв. наказом М-ва фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2025).

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» : затв. наказом М-ва фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2025).

47. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку : затв. наказом М-ва фінансів України від 24.03.1995 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2025).

48. Потриваєва Н. В., Кореновська Т. О. Нормативно-правові особливості облікового забезпечення витрат та доходів діяльності підприємств. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2016. Вип. 1 (88). С. 9–18.

49. Правдюк Н. Л., Правдюк М. В. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки. *Облік і фінанси*. 2016. № 2 (72). С. 58–64.

50. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями № 3332-VI від 12.05.2011 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2025).

51. Солоненко І. М. Удосконалення первинного обліку біологічних активів у тваринництві. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2013. Вип. 21. С. 289–292.

52. Стригуль Л. С., Остапенко В. П. Актуальні проблеми системного підходу до організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2014. № 37 (1080). С. 116–118.

53. Сучасна міжнародна економіка : підручник / за ред. В. М. Тарасевич. Дніпро : ПБП «Економіка», 2019. 386 с.

54. Тарасевич В. Історія економічних вчень : підручник. Київ : Центр навч. літ., 2019. 352 с.

55. Управління витратами : навч. посіб. / М. Г. Грещак та ін. ; за заг. ред. М. Г. Грещака. Київ : КНЕУ, 2016. 264 с.

56. Управління затратами підприємства : монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорєлов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. Київ : Лібра, 2009. 320 с.

57. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / пер. з нім. під кер. наук. ред. М. Г. Грещака. Київ : Таксон, 2000. 520 с.

58. Фінансовий облік і звітність : навч. посіб. / укл.: С. І. Мельник, І. М. Горбан, Н. С. Марушко. Львів : Львів. держ. ун-т внутріш. справ, 2022. 388 с.

59. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 04.12.2025).

60. Яловега Л. В. Проблематика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції молочного скотарства. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7427> (дата звернення: 14.09.2025).

61. Кульчицький О.І., Турчак Н. М. Обліково-аналітична інформація та її значення в управлінні підприємством. «Україна у міжнародних економічних відносинах в умовах інтеграційних процесів: стан, виклики та перспективи

розвитку»: збірник тез VIII Всеукраїнської студентської науково-практичної конференції / за заг. ред. А.О. Линдюка, М.В. Когут. Дубляни, 2024, С. 50-52.

62. Arena M., Azzone G. ABC, Balanced Scorecard, EVA™ : an empirical study on the adoption of innovative management accounting techniques. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*. 2005. Vol. 2, No. 3. P. 206–225.

63. Dinca M. S., Dinca G. Integrating the ABC method of costs calculation and cash value added. URL: <http://anale.feaa.uaic.ro/anale/resurse/fin6dinca.pdf> (Last accessed: 03.12.2025).

64. Hubbell W. A Case Study in Economic Value Added and Activities-Based Management. *Journal of Cost Management*. 1996. Summer. P. 20–29.

65. Hubbell W., Roztock N. An integrated activity-based costing and economic value added system as an engineering management tool for manufacturers. URL: http://www.offtech.com.au/abc/ABC_PDF/virginia98.pdf (Last accessed: 27.09.2025).