

Міністерство освіти і науки України
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
Факультет обліку і фінансів
Кафедра обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною
безпекою

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ
В ЕКЗАМЕНАЦІЙНІЙ КОМІСІЇ:

В.о. завідувача кафедри,
к.е.н., доцент

_____ **Ольга ГУБАРИК**
« ____ » _____ 20__ р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему: Удосконалення обліку і контролю загальнопромислових витрат
сільськогосподарського підприємства

Освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Рівень вищої освіти: другий (магістерський)

Здобувач

Данило ОКУЛОВ

Науковий керівник,

Тетяна САВАНЧУК

науковий ступінь, посада

Дніпро – 2024

ДНПРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**Факультет:** Обліку і фінансів**Кафедра:** Обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою**Освітньо-професійна програма:** «Облік і оподаткування»**Спеціальність:** 071 «Облік і оподаткування»**Рівень вищої освіти:** другий (магістр)**ЗАТВЕРДЖУЮ****Зав. кафедри _____ Ігор ПРИХОДЬКО**

« _____ » _____ 2023р.

ЗАВДАННЯ**ОКУЛОВУ ДАНИЛУВАЛЕНТИНОВИЧУ**

1. Тема роботи «Удосконалення обліку і контролю загальновиробничих витрат сільськогосподарського підприємства».

Науковий керівник: Саванчук Т.М., к.е.н, доцент

затвержені наказом ДДАЕУ « 20 » листопада 2023 р. № 3509

2. Термін подання здобувачем роботи: «13» лютого 2024 року.

3. Вихідні дані до роботи: Законодавство України, звітність ТОВ «Гетьман» за останні п'ять років, наукові статті, навчальні посібники, статті професійних періодичних видань та підручники.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розкрити): 1. Теоретико-методичні засади обліку і контролю загальновиробничих витрат сільськогосподарських підприємств. 2. Облік загальновиробничих витрат в ТОВ «Гетьман» та його удосконалення. 3. Практичні аспекти контролю загальновиробничих витрат у ТОВ «Гетьман».

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень). 1. Різновиди загальновиробничих витрат відповідно до П(С)БО 16 2. Порядок розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат 3. Оцінка майна та капіталу ТОВ «Гетьман», тис. грн. 4. Оцінка руху та функціонального стану основних засобів ТОВ «Гетьман», тис. грн. 5. Фінансові результати діяльності ТОВ «Гетьман», тис. грн. 6. Організаційна структура бухгалтерії ТОВ «Гетьман» та функціональні обов'язку її співробітників. 7. Бухгалтерський облік загальновиробничих витрат в досліджуваному підприємстві. 8. Основні аспекти стану обліку загальновиробничих витрат та зміни їх обсягу у ТОВ «Гетьман». Структура загальновиробничих витрат у ТОВ «Гетьман» за 2022 рік.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата
		завдання видав

7. Дата видачі завдання _____ лютий 2023р. _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1	Теоретико-методичні засади обліку і контролю загальновиробничих витрат сільськогосподарських підприємств	15.04.2023	
2	Облік загальновиробничих витрат в ТОВ «Гетьман» та його удосконалення	15.07.2023	
3	Практичні аспекти контролю загальновиробничих витрат у ТОВ «Гетьман»	15.10.2023	
4	Висновки та пропозиції	25.12.2023	
5	Оформлення дипломної роботи	05.02.2024	

Здобувач _____
(підпис)

Данило ОКУЛОВ
(прізвище та ініціали)

Науковий керівник _____
(підпис)

Тетяна САВАНЧУК
(прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

РЕФЕРАТ	5
ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	10
1.1. Сутність та склад загальновиробничих витрат в сільському господарстві	10
1.2. Розподіл загальновиробничих витрат та завдання їх обліку і контролю	13
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку і контролю загальновиробничих витрат в сільськогосподарських підприємствах	18
Висновки до першого розділу	22
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В ТОВ «ГЕТЬМАН» ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ	24
2.1. Організаційно-фінансова характеристика ТОВ «Гетьман»	24
2.2. Організація роботи бухгалтерської служби в ТОВ «Гетьман»	30
2.3. Облік загальновиробничих витрат у досліджуваному підприємстві	33
2.4. Удосконалення обліку загальновиробничих витрат у ТОВ «Гетьман»	37
Висновки до другого розділу	41
РОЗДІЛ 3. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У ТОВ «ГЕТЬМАН»	43
3.1. Контроль за станом загальновиробничих витрат у товаристві	43
3.2. Аналітичне забезпечення здійснення контролю загальновиробничих витрат підприємства	46
3.3. Удосконалення контролю загальновиробничих витрат ТОВ	

«Гетьман»	49
Висновки до третього розділу	51
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	52
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	55
ДОДАТКИ	62

РЕФЕРАТ

Тема: «Удосконалення обліку і контролю загальновиробничих витрат сільськогосподарського підприємства»

Кваліфікаційна робота містить: 62 сторінки, 5 таблиць, 8 рисунків, 54 літературних джерела, 1 додаток

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження стану обліку і контролю загальновиробничих витрат та пошук шляхів їх удосконалення на конкретному підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес виокремлення та накопичення загальновиробничих витрат в сільськогосподарських підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад обліку і контролю загальновиробничих витрат в сільськогосподарському підприємстві

Методи дослідження: методи абстрагування та синтезу, наукового узагальнення, аналізу, діалектичний і системний підходи, статистичного спостереження та порівняння.

Під час написання кваліфікаційної роботи магістра досліджено сутність, види та нормативно-правове регулювання обліку і контролю загальновиробничих витрат на підприємстві; проаналізовано стан обліку і контролю зазначених витрат на конкретному підприємстві і надано рекомендації щодо удосконалення обліку і контролю загальновиробничих витрат підприємства.

Результати отримані під час виконання дипломної роботи надані для впровадження у діяльність ТОВ «Гетьман»

КЛЮЧОВІ СЛОВА

ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТАТИ, ОБЛІК, КОНТРОЛЬ, УПРАВЛІНСЬКІ РІШЕННЯ, ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ

ABSTRACT

Topic: "Improving accounting and control of general production costs of an agricultural enterprise"

The qualification work contains: 62 pages, 5 tables, 8 figures, 54 literary sources, 1 appendix

The purpose of the qualification work is to study the state of accounting and control of general production costs and search for ways to improve them at a specific enterprise

The object of the study is the process of allocation and accumulation of general production costs in agricultural enterprises.

The subject of the study is a set of theoretical, methodological and practical principles of accounting and control of general production costs in an agricultural enterprise

Research methods: methods of abstraction and synthesis, scientific generalization, analysis, dialectical and systemic approaches, statistical observation and comparison.

During the writing of the master's thesis, the essence, types and legal regulation of accounting and control of general production costs at the enterprise were investigated; the state of accounting and control of the specified costs at a specific enterprise was analyzed and recommendations were made for improving the accounting and control of general production costs of the enterprise.

The results obtained during the completion of the thesis are provided for implementation in the activities of "Hetman" LLC

KEYWORDS

GENERAL MANUFACTURING INVOICES, ACCOUNTING, CONTROL, MANAGEMENT SOLUTIONS, COST OPTIMIZATION

ВСТУП

Актуальність теми. Сільськогосподарська галузь одна з найрозвинутіших галузей в Україні. Українська сільськогосподарська продукція цінується як споживачами на внутрішньому ринку так і закордоном. Україна в довоєнний час була одним з найбільших імпортерів зернових культур в світі, а тому правильність визначення собівартості виробництва сільськогосподарської продукції є дуже важливим. Цей процес вимагає особливої уваги до обліку виробничих витрат.

Склад і структура виробничих витрат залежить від технології виробництва продукції та визначається вимогами до її якості. Витрати, що аграрні підприємства несуть на виробництво своєї продукції діляться на дві великі категорії: прямі та непрямі виробничі витрати. Прямі витрати можна легко пов'язати з конкретним виробництвом та віднести на собівартість певної продукції, а от непрямі виробничі витрати вимагають володіння певними підходами до їх обліку і розподілу між різними видами продукції. Таким чином, питання обліку та контролю загальновиробничих витрат є досить актуальними для будь-якого сільськогосподарського підприємства.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження стану обліку і контролю загальновиробничих витрат та пошук шляхів їх удосконалення на конкретному підприємстві.

Для досягнення зазначеної мети необхідно вирішити наступні завдання:

- визначити сутність та склад загальновиробничих витрат в сільському господарстві;
- дослідити порядок розподілу загальновиробничих витрат та встановити завдання їх обліку і контролю;
- вивчити нормативно-правове регулювання обліку і контролю загальновиробничих витрат в сільськогосподарських підприємствах;
- навести організаційно-фінансову характеристику ТОВ «Гетьман»;

- розглянути організацію роботи бухгалтерської служби досліджуваного підприємства;
- вивчити стан обліку загальновиробничих витрат у досліджуваному підприємстві;
- розробити напрямки удосконалення обліку загальновиробничих витрат на підприємстві;
- розглянути як здійснюється контроль за станом загальновиробничих витрат у товаристві;
- дослідити аналітичне забезпечення здійснення контролю загальновиробничих витрат підприємства;
- намітити напрямки удосконалення контролю загальновиробничих витрат ТОВ «Гетьман».

Об'єктом дослідження є процес виокремлення та накопичення загальновиробничих витрат в сільськогосподарських підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад обліку і контролю загальновиробничих витрат в сільськогосподарському підприємстві.

Методи дослідження. Для дослідження сутності та складу загальновиробничих витрат, їх нормативного регулювання та завдань обліку застосовувалися методи абстрагування та синтезу. В процесі написання роботи були використані методи наукового узагальнення, аналізу та синтезу, діалектичний і системний підходи. При здійсненні оцінки стану обліку та контролю загальновиробничих витрат на підприємстві використовувалися методи статистичного спостереження, порівняння та узагальнення.

Інформаційною базою дослідження є нормативні акти України щодо обліку на даній ділянці, фінансова та управлінська звітність досліджуваного підприємства, дані облікової політики, роз'яснення контролюючих органів.

Наукова новизна одержаних результатів. У кваліфікаційній роботі на основі дослідження проблеми організації обліку і контролю загальновиробничих витрат в сільськогосподарському підприємстві отримано

такі результати:

удосконалено:

- обліковий процес досліджуваного підприємства шляхом деталізації структури рахунку обліку загальновиробничих витрат з виділенням окремих субрахунків для обліку постійних і змінних витрат зазначеної категорії;

- підходи до вибору бази розподілу загальновиробничих витрат через розроблений алгоритм вибору зазначеної бази з врахуванням особливостей діяльності підприємства, що забезпечить більш точне віднесення загальновиробничих витрат на об'єкти обліку;

набуло подальшого розвитку:

- підходи до організації внутрішнього контролю загальновиробничих витрат шляхом виокремлення трьох основних етапів контролю та напрямків перевірки досліджуваних витрат, що мають охоплювати весь обліковий цикл та відображення їх у звітності.

Апробація результатів роботи. Основні положення кваліфікаційної роботи обговорювались на наукових семінарах кафедри обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою, засіданнях наукових гуртків та наукових конференціях.

Публікації. За результатами проведеного дослідження опубліковано 2 наукові праці, з яких одна стаття у колективній монографії і одні тези у матеріалах конференції, загальним обсягом 0,37 друк.арк.

Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, додатків, списку використаних джерел з 54 найменувань, містить 5 таблиць, 8 рисунків, 1 додаток. Загальний обсяг роботи 62 сторінки.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Сутність та склад загальновиробничих витрат в сільському господарстві

Основною метою діяльності аграрних підприємства є виробництво різних видів сільськогосподарської продукції. Виробництво такої продукції пов'язане з цілою сукупністю відповідних витрат. Вказані витрати характеризують як витрачені ресурси так і працю виробничих працівників. Проте є деяка категорія витрат, яка пов'язана з виробництвом, але її не можна пов'язати з конкретним видом продукції, такі витрати називають накладними виробничими або загальновиробничими витратами.

В науковій та практичній літературі існує багато підходів до визначення сутності витрат та їх різновидів, що пояснюється складністю вказаного поняття та його багатогранністю. При цьому, як зазначає Родіна О.В: «В літературних джерелах та законодавчих актах категорія «витрати» трактується по-різному, що свідчить про відсутність єдиної думки науковців у цьому питанні» [45, с.1182]. Авторка пропонує узагальнити трактування сутності поняття «витрати» за такими підходами: ресурсновиробничий, фінансово-грошовий, економічний, бухгалтерський, управлінський, маркетинговий, нормативно-правовий. Кожен із зазначених підходів розкриває поняття витрат з певної сторони.

В виробничому процесі найбільш важливими є виробничі витрати, особливою категорією яких є витрати, що пов'язані з виробництвом, проте не відносяться до певного виду продукції.

У сільському господарстві, як уже зазначалося, такі витрати називаються загальновиробничими і вони є предметом дослідження багатьох

науковців та визивають інтерес у практиків.

Так, на думку Сука Л.К.: «загальновиробничі витрати – це непрямі витрати, пов’язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства, такі витрати раніше називали цеховими» [52, с.7].

Бутинець Ф.Ф. під загальновиробничими витратами розуміє «витрати по обслуговуванню виробництва й управлінню роботою цехів та інших підрозділів основних і допоміжного виробництва» [4, с.46].

Відомий економіст Ю.С. Цал-Цалко представляє загальновиробничі витрати як «складову частину виробничої собівартості (робіт, послуг), що не мають безпосереднього зв’язку з технологічним процесом основних і допоміжних структурних підрозділів підприємства» [53, с. 67]. Він розглядає ці витрати як витрати «пов’язані лише з його організацією, обслуговуванням і створенням для підрозділів необхідних умов виробництва та здійснення управління» [53, с. 67].

В.С. Пушкар загальновиробничі витрати асоціює з обслуговуванням виробництва і говорить про них наступне: «Обслуговування роботи цехів основного і допоміжного виробництва та управління ними; організація і координація виробничого процесу в них вимагають певного управлінського апарату й витрат, а саме – загальновиробничих» [44, с. 56].

В свою чергу, підсумовуючи інформацію зазначену у працях названих науковців, Левицька І.О. визначає загальновиробничі витрати «як сукупність виробничих витрат, пов’язаних із організацією виробничих процесів у межах основного і допоміжного виробництва» [24, с. 32].

Вона пов’язує ці витрати з трьома напрямками роботи. Першим з яких є: «Реалізація технологічних процесів обробки / переробки сировини і матеріалів на етапах виготовлення продукції (надання послуг)» [24, с. 32].

Другий напрямок де виділяються загальновиробничі витрати, на думку Левицької: «Перевірка готовності кінцевого продукту на основі дотримання його технолого-експлуатаційних показників, отриманням на складі готових

виробів». Третім напрямком роботи, що формує загальновиробничі витрати є: «Забезпечення управлінської координації виробничого процесу з метою створення всіх необхідних умов для виробництва» [24, с. 32].

Всі аграрні підприємства, ведучи облік загальновиробничих витрат, повинні дотримуватися вимог П(С)БО № 16 «Витрати» [41] (рис. 1.1).

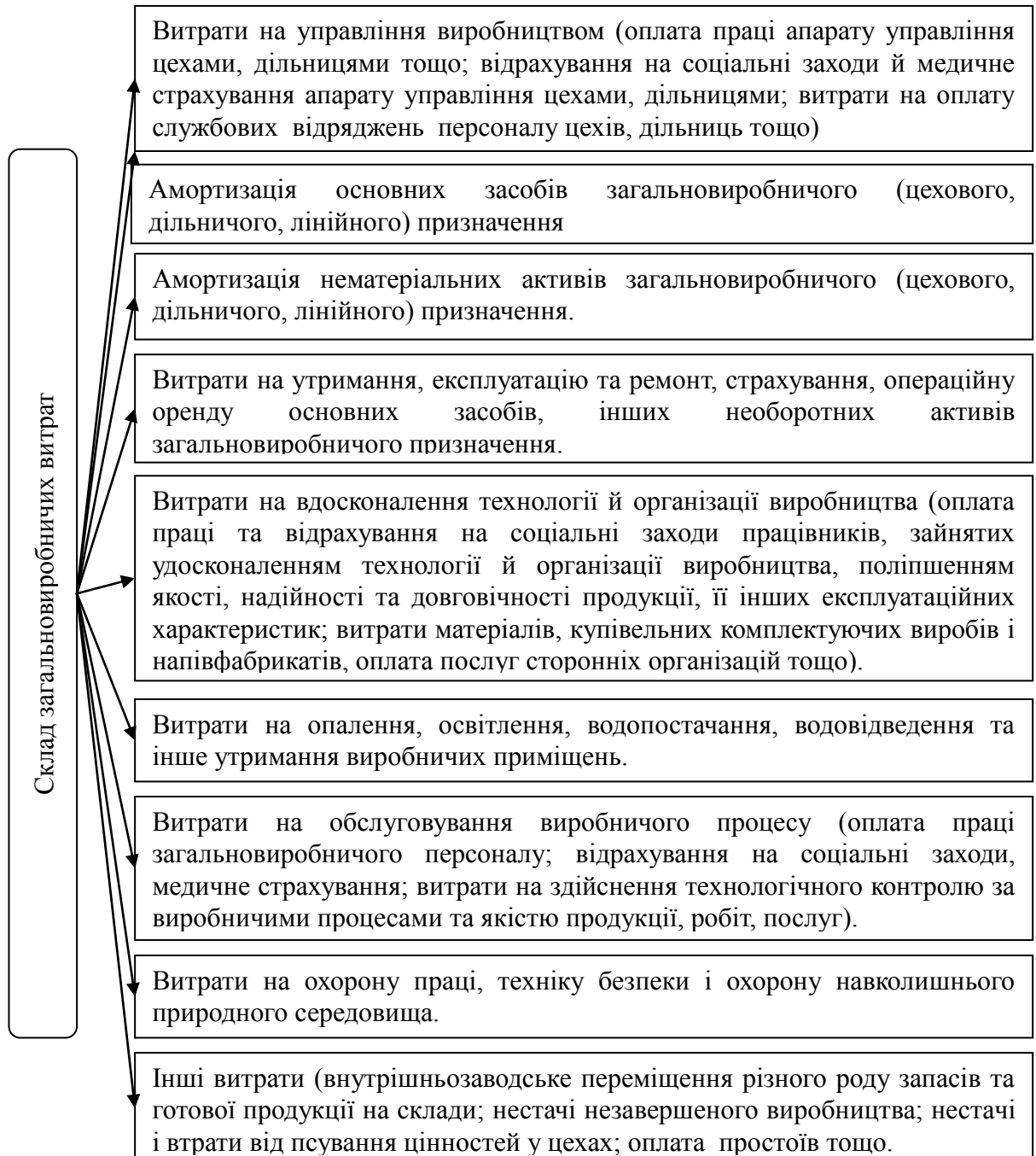


Рис. 1.1. Різновиди загальновиробничих витрат відповідно до П(С)БО 16 [41]

Наведений рисунок засвідчує, що в законодавстві на сьогоднішній день

наведено досить повний перелік загальновиробничих витрат на який мають спиратися сільськогосподарські підприємства при організації їх обліку і контролю.

Таким чином, можна підсумувати, що загальновиробничі витрати це специфічна категорія витрат без якої виробництво не можливо організувати, але при цьому їх не можна прямо пов'язати з конкретними видами продукції. Загальновиробничі витрати є досить різноплановими, що вимагає особливої уваги при організації їх обліку та контролю.

1.2. Розподіл загальновиробничих витрат та завдання їх обліку і контролю

Враховуючи різноманітність загальновиробничих витрат та їх зв'язок з виробництвом, стає очевидним, що такі витрати мають включатися у виробничу собівартість продукції, що виготовляється. Таке включення можна зробити розподіливши досліджувані витрати між певними видами продукції. Отже, можна зробити висновок, що організовуючи облік загальновиробничих витрат та здійснюючи контроль за їх обсягами особливу увагу слід приділити вибору бази розподілу таких витрат.

Слід зазначити, що за дослідженнями Левицької І.О. «більшість виробничих підприємств використовують за базу розподілу прямі витрати на оплату праці (заробітну плату з відповідними соціальними нарахуваннями для основного виробничого персоналу). Проте, в умовах науково-технічного прогресу простежується тенденція зменшення участі людини у виробничому процесі, що в результаті спонукає до використання інших факторів розподілу» [24, с. 33].

Зазначене вище спонукає виробничі сільськогосподарські підприємства уважно відноситися до вибору бази розподілу загальновиробничих витрат, тому часто такий вибір базується на основі аналізу прямих виробничих

витрат. Так, у сільськогосподарських підприємствах рекомендується за базу розподілу накладних виробничих витрат приймати всі прямі витрати, за винятком вартості насіння, кормів та напівфабрикатів (тому що останні, частіше за все, передаються у виробництво не за собівартістю, а за справедливою вартістю). Крім того, організовуючи облік та розподіл загальновиробничих витрат, необхідно врахувати, що вони за кожною із вище перерахованих статей діляться на постійні та змінні (рис.1.2).

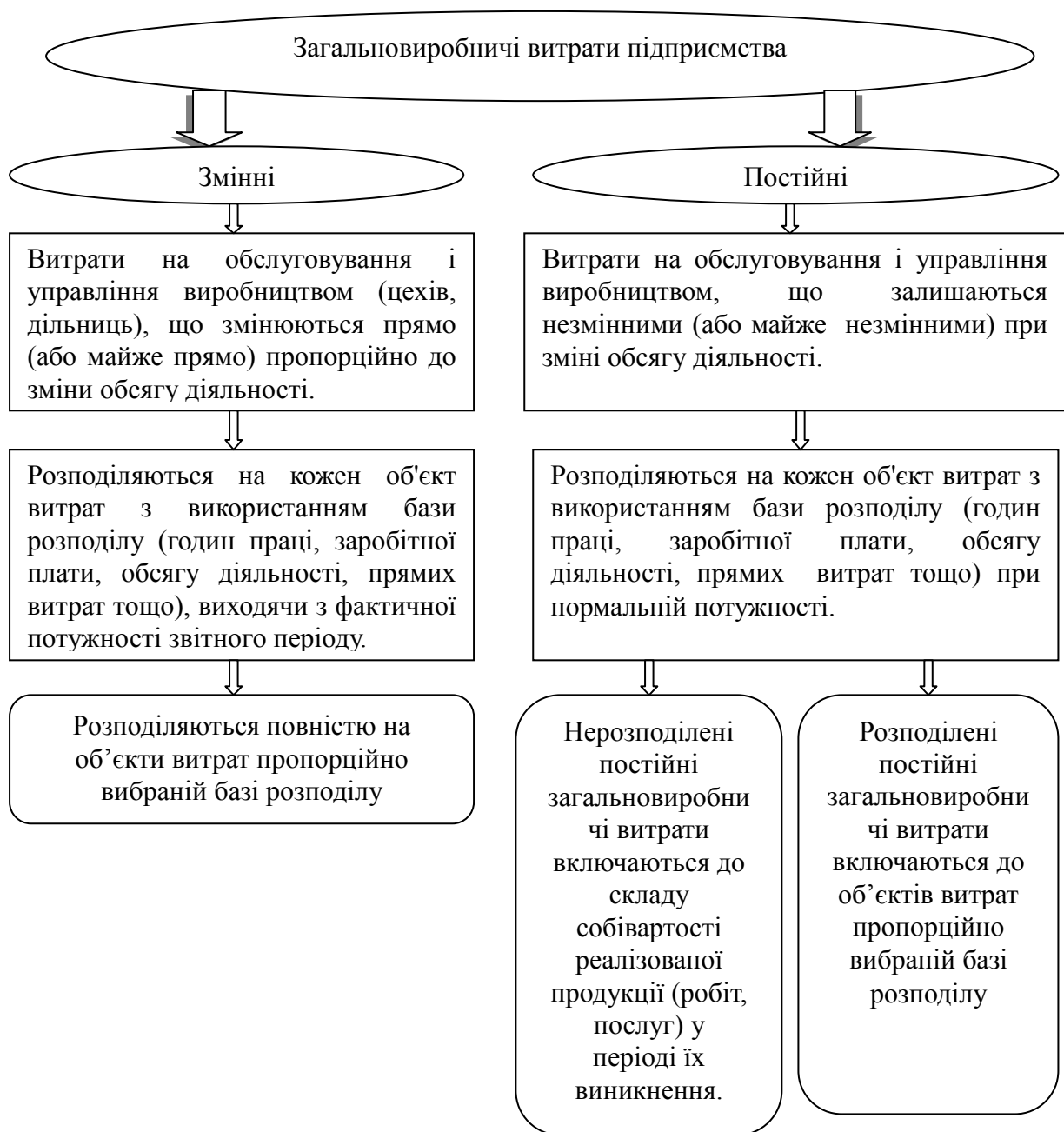


Рис. 1.2. Порядок розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат

Таким чином, різноманітність загальновиробничих витрат та їх специфічне віднесення на виробничу собівартість вимагає і особливої побудови обліку цих витрат. Такий облік, на думку Кодимською Т.Ю. можна розглядати як «сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення процесів постачання, виробництва й реалізації продуктів його праці, що відбуваються на підприємстві протягом визначеного часу, за допомогою їх кількісного виміру, реєстрації, групування та інтерпретації в розмірах, що формують собівартість готової продукції» [22, с. 197].

При цьому необхідно відмітити, що в умовах сьогодення розрізняють облікові та управлінські підходи до обліку витрат на організацію виробництва.

Підхід бухгалтерського обліку до обліку загальновиробничих витрат базується на тому, що в обліку показують лише явні (здійснені) витрати, ті, що можна оцінити і на основі первинних документів показати на рахунках бухгалтерського обліку.

Управлінський підхід характеризується тим, що в управлінському обліку необхідно врахувати не лише явні, а і альтернативні витрати, що представляють собою втрачені можливості (наприклад: виробниче обладнання, яке фірма може орендувати сама, або надавати в оренду) [32].

Таким чином, більшість науковців погоджуються, що ведення лише фінансового обліку загальновиробничих витрат не є доцільним. Для управління важливо щоб підприємства здійснювали фінансовий та управлінський (внутрішній) облік витрат на організацію виробництва.

Фінансовий облік охоплює витрати на процеси купівлі (придбання), виробництва, організації продажів виробленої продукції праці. На основі фінансового обліку формується фінансова звітність, що дозволяє оцінити загальні результати роботи підприємства та тенденції його розвитку, проте приймати управлінські рішення щодо управління витратами за такими узагальнюючими показниками доволі складно, тому в управлінському обліку можна сформулювати більш глибоку інформацію про витрати виробництва.

Науковці Сарапіна О.А., Пінчук Т.А. та Шрам Т.В. виділяють: «три напрямки бухгалтерського фінансового обліку витрат: за елементами; за місцями виникнення й центрами відповідальності (суб'єктами); за об'єктами калькуляції» [51, с.166].

Виходячи з цього, можемо виділити основні завдання внутрішнього обліку загальновиробничих витрат:

- контроль за господарською діяльністю структурних підрозділів;
- інформаційна підтримка керівників виробничих підрозділів при прийнятті оперативних управлінських рішень;
- контроль за змінами фактичного рівня витрат у порівнянні з встановленими нормами (лімітами, планами) з метою виявлення відхилень та їх причин і своєчасне коригування діяльності;
- правильне визначення собівартості продукції за видами та впливу витрат на її якість;
- визначення та оцінка роботи структурних підрозділах (центрів витрат) за встановленими показниками контролю витрат;
- систематизація управління інформаційним обліком виробничої діяльності для прийняття рішень, що є довгостроковими.

Проте всі ці завдання обліку повинні реалізовуватися через призму того, що за всі виробничі процеси відповідають конкретні люди. Це означає, що хтось повинен бути відповідальним як за розмір понесених витрат так і за якість використаних ресурсів, що в кінцевому варіанті вплине на якість виробленої продукції.

Це вимагає додаткової інформації про витрати, тому в управлінському обліку має відображатися те, що було витрачено та формуватися дані про відповідність витрат заздалегідь визначеному параметру, щоб можна було визначити причини цих змін, ініціатори заощаджень чи винуватців перевитрат, ступінь завантаженості виробничих потужностей та ін. У зв'язку з цим класифікація витрат загальновиробничих витрат на певні категорії буде залежати від конкретного виробництва та вимог керівництва щодо

інформації, яку вони хочуть бачити в виробничих звітах.

Згідно з цією характеристикою витрати у внутрішньому обліку виробництва поділяються на залежні і незалежні від виду діяльності, загальновиробничі витрати, що можна віднести до конкретних виробництв і такі які стосуються організації виробництва взагалі.

Отже, на нашу думку, в управлінському обліку загальновиробничих витрат, виходячи з їх ролі у господарській діяльності було б доцільно ввести такі поняття, як витрати, які контролюються та неkontrolьовані з позиції конкретного менеджера; короткострокові, довгострокові, значні та незначні, адже це дозволить дотриматися принципу економічної доцільності при організації обліку витрат.

Погоджуємося із Партин Г.О., який звертає увагу: «на таку проблему сучасного обліку витрат, як перекручування коефіцієнта рентабельності при розподілі непрямих витрат і формуванні виробничої собівартості» [36].

Враховуючи, що зараз до собівартості продукції включаються лише прямі витрати та розподілені загальновиробничі, при розрахунку коефіцієнту рентабельності враховуються не всі витрати підприємства, а лише ті, які включені до собівартості виготовленої продукції. Разом з тим, врахувати всі витрати для визначення вказаного показника можна в системі управлінського обліку підприємства.

Таким чином, облік витрат займає вирішальне місце на підприємстві, але слід розуміти не тільки порядок реєстрації витрат і розрахунок вартості, а й їх планування та аналіз, як основу для здійснення управлінського внутрішнього обліку господарської діяльності.

При цьому, не менш важливе значення має і правильно організований контроль загальновиробничих витрат, який повинен не тільки виявляти недоліки та порушення, але й запобігати їм, а також сприяти їх своєчасному усуненню. Ефективність контролю залежить, в першу чергу, від рівня зацікавленості власників, ступеня розуміння ролі, місця та важливості здійснення контрольних функцій керівниками вищих рівнів управління

підприємством.

Таким чином, загальновиробничі витрати відіграють надзвичайно важливу роль у господарському житті аграрних підприємств. Вони є основою організації сільськогосподарського виробництва, без них управління бізнес-процесами у виробничих підприємствах неможливе. При цьому варто враховувати, що виробничі витрати мають значні особливості при організації обліку. Частина таких витрат потрапляє у виробничу собівартість продукції, а частина відноситься до собівартості реалізованої продукції і списується на фінансовий результат підприємства. Враховуючи це, як з боку контролюючих органів, так і з боку керівництва підприємства обсягам та правильності розподілу зазначених витрат приділяється особлива увага.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку і контролю загальновиробничих витрат в сільськогосподарських підприємствах

Як засвідчили дослідження, загальновиробничі витрати є специфічним об'єктом обліку, що потребує особливої уваги. Облік таких витрат в сільському господарстві повинен базуватися як на вимогах існуючих законодавчих актів так і на вимогах керівництва щодо забезпечення необхідною інформацією з метою управління собівартістю продукції.

При організації фінансового обліку загальновиробничих витрат з метою унеможливлення підприємства від різного роду штрафних санкцій необхідно дотримуватися вимог діючих нормативних актів, а в управлінському – внутрішніх розпорядчих документів. З метою дотримання вимог нормативно-правових актів, необхідно чітко розуміти компетенції органів, що їх затверджують та рівні нормативного регулювання, щоб встановити який із нормативних актів має найвищу силу.

Як правило, в обліку будь яких об'єктів, в тому числі і загальновиробничих витрат, законодавчі акти поділяються на п'ять основних

рівнів нормативного регулювання. Найвищу силу має Конституція України, що взагалі визначає правові рамки ведення господарської діяльності. Другим рівнем – законодавчий, далі – нормативний, методичний і внутрішньогосподарський.

Загальні вимоги щодо організації та ведення обліку в Україні в цілому визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [43]. Це основний документ яким регулюється організація та ведення обліку на підприємстві в цілому.

Основний нормативний документ, який регулює безпосередньо облік витрат є «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»». Цим положенням встановлюється порядок відображення загальновиробничих витрат в обліку, їх склад та розподіл на об'єкти обліку, а також відображення інформації про витрати у звітності [41].

«Податковий кодекс України» визначає облік витрат взагалі в тому числі і загальновиробничих в контексті сплати податків. Зокрема, відповідно до його вимог необхідно здійснювати облік і розподіл загальновиробничих витрат за правилами фінансового обліку. Не правильне встановлення складу загальновиробничих витрат чи неправильний їх розподіл на постійні і зміні може призвести до заниження фінансового результату, а отже викликати недоплату податку на прибуток з відповідними фінансами санкціями [38].

При відображенні операцій пов'язаних з загальногосподарськими витратами на бухгалтерських рахунках сільськогосподарські підприємства мають застосовувати «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291» [37]. Порядок відображення досліджуваних операцій на бухгалтерських рахунках та кореспонденцію рахунків визначає «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291» [19].

Паралельно з нормативними документами, що регламентують облік загальногосподарських витрат, для раціонального контролю за їх здійсненням та належного управління вказаними витратами необхідно враховувати також вимоги нормативних документів, щодо віднесення таких витрат до собівартості продукції.

Вказане питання регулюється «Методичними рекомендаціями з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт та послуг) сільськогосподарських підприємств» [26]. Відповідно до цих методичних рекомендацій: «Метою обліку витрат та визначення собівартості продукції є документоване, своєчасне, повне і достовірне і ображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів». Цим же нормативним документом передбачено наступне: «Калькулювання собівартості одиниці продукції здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва та для обґрунтування цінової політики підприємства» [26].

Для аграрних підприємств з метою правильного обліку загальногосподарських витрат важливе значення мають також «Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства Аграрної політики України № 390 від 04.06.2009»[28]. В цих методичних рекомендаціях наведені спеціально розроблені за вимогами законодавства журнали-ордери для ведення обліку всіх активів та пасивів сільськогосподарських підприємств. На основі вказаних форма журналів ордерів розробляють також реєстри автоматизованого обліку господарських операцій у сільському господарстві.

Для правильного відображення інформації про загальногосподарські витрати у звітності підприємства всіх галузей діяльності повинні дотримуватися вимог «Національного положення (стандарту)

бухгалтерського обліку 1 (НП(С)БО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності»». Цей стандарт визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання. Він установлює загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту [17, с. 5-12].

Якщо аграрне підприємство за своєю організаційною формою є фермерським господарством, то при організації і веденні обліку загально-виробничих витрат воно повинне враховувати вимоги «Методичних рекомендацій по організації та веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах» [27].

Контролювати обсяги досліджуваних витрат в розрізі окремих статей необхідно з врахуванням вимог «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» [40].

Також, необхідно пам'ятати, що всі витрати, які понесені підприємством для їх відображення повинні бути документально підтвердженими чого вимагає «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. № 88» [39].

Крім нормативних документів, затверджених на державному рівні важливе значення для обліку витрат мають також внутрішні нормативні документи, зокрема «Наказ про облікову політику», «Положення про калькулювання собівартості на підприємстві» та інші, якими регламентується облік витрат, виходячи зі специфіки конкретного підприємства.

Отже, нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку, фінансової звітності та господарського контролю за витратами підприємств можна розділити на такі рівні: міжнародний або континентальний, національний, загальний бухгалтерський, галузевий (відомчий), регіональний, внутрішній (внутрішній).

Для забезпечення належного ведення господарської діяльності українська влада постійно розробляє правові норми, що визначають принципи бухгалтерського обліку, правила його управління, використання міжнародних актів.

Важливим елементом при використанні вищезазначених нормативних документів є те, що вони часто підлягають змінам, тому бухгалтери та юристи підприємства повинні контролювати зміни, щоб уникнути штрафів за неправильне ведення обліку та нарахування податків та представити справжню, неупереджену юридичну інформацію про фінансовий стан, результати управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Дослідники постійно працюють з правовими актами України стосовно удосконалення бухгалтерських та управлінських процедур. Бухгалтери-практики та експерти виявляють протиріччя і висловлюють свої думки та пропозиції у професійних бухгалтерських виданнях.

Отже, аналіз нормативно-правових актів щодо організації витрачання ресурсів на загальновиробничі потреби та порядку їх відображення в обліку, засвідчив, що вказане питання регулюється значною кількістю нормативних документів різних рівнів, проте питання управлінського обліку таких витрат повинні бути визначені самим підприємством.

Висновки до першого розділу

1. Розглянута сутність загальновиробничих витрат та встановлено, що вони представляють собою специфічну категорію витрат без якої виробництво не можливо організувати, але при цьому їх не можна прямо пов'язати з конкретними видами продукції. Загальновиробничі витрати є досить різноплановими, що вимагає особливої уваги при організації їх обліку та контролю.

2. Організовуючи облік загальновиробничих витрат, необхідно

врахувати, що вони за кожною із статей діляться на постійні та змінні, а це, в свою чергу, вимагає вибору порядку та бази розподілу загальновиробничих витрат в залежності від умов здійснення виробничого процесу на підприємстві.

3. Аналіз нормативно-правових актів щодо організації витрачання ресурсів на загальновиробничі потреби та порядку їх відображення в обліку, засвідчив, що вказане питання регулюється значною кількістю нормативних документів різних рівнів, проте питання управлінського обліку таких витрат повинні бути визначені самим підприємством.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В ТОВ «ГЕТЬМАН» ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організаційно-фінансова характеристика ТОВ «Гетьман»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Гетьман» знаходиться в Нікопольському районі Дніпропетровської області на території села Криничувате.

ТОВ «Гетьман» уже існує більше 20 років. Воно було створене 01.03.2000 року на базі приватної власності. Воно розташоване на відстані 112 км від обласного центра м. Дніпро, та приблизно 50 км від районного центра м. Нікополь. Основним видом діяльності господарства є вирощування зернових та бобових культур, а також насіння олійних культур.

Загальна земельна площа господарства становить 1459 га, площа сільськогосподарських угідь – 1459 га, середня кількість працівників 47 осіб.

Господарство також має в своєму розпорядженні: склади та тік.

Територія господарства входить до складу південного агрокліматичного регіону Нікопольського району, який характеризується помірно – континентальним кліматом. Тривалість безморозного періоду 180 днів, хоча може коливатися від 143 до 228 днів. Найбільш холодним місяцем є січень, а теплим липень. Середня кількість опадів за рік складає 520 мм.

Ґрунти підприємства характеризуються як чорноземи звичайні мало гумусні. Кількість гумусу в ґрунті господарства – 3,2 – 3,6%, потужність гумусного профілю коливається в межах 70 – 80 см.

Керівником підприємства на цей момент є Деркач Микола Іванович. Засновниками цього підприємства є чотири особи: Лисенко Тетяна Василівна, Круковець Наталія Василівна та Сергієко Олександр Михайлович, що внесли статутний капітал у розмірі 2220 грн. кожен та Деркач Микола Іванович внесок в статутний капітал якого складає 740 грн. Загальний статутний

капітал становить 7400 грн. Таким чином, участь засновників у відсотках складає: 30%, 30%, 30%, 10%.

Оцінка майна та капіталу досліджуваного підприємства наведена в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Оцінка майна та капіталу ТОВ «Гетьман», тис. грн.

Види активів (майна) та пасивів (капіталу)	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відношення 2018 р. до 2022 р., %
Майно - усього	4647,0	5474,0	7871,0	9457,0	9659,0	207,85
Необоротні активи	2172,0	2457,0	3275,0	5172,0	4831,0	222,42
Основні засоби	1889,0	1969,0	2672,0	4314,0	3919,0	207,46
Оборотні активи	2447,0	3002,0	4594,0	4283,0	4828,0	197,30
Оборотні виробничі фонди	954,0	1320,0	2512,0	1951,0	3674,0	385,12
Виробничі запаси	89,0	212,0	168,0	185,0	90,0	101,12
Фонди обігу	1493,0	1682,0	2082,0	2332,0	1154,0	77,29
Готова продукція і товари	865,0	1395,0	1068,0	2103,0	739,0	85,43
Поточна дебіторська заборгованість	505,0	286,0	894,0	192,0	347,0	68,71
Грошові кошти і поточні фінансові інвестиції	123,0	1,0	120,0	37,0	68,0	55,28
Витрати майбутніх періодів	28,0	15,0	2,0	2,0	0,0	0,00
Капітал – усього	4647,0	5474,0	7871,0	9457,0	9659,0	207,85
Власний капітал	4135,0	5301,0	6560,0	8199,0	6852,0	165,71
Зареєстрований (пайовий) капітал	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	105,56
Зобов'язання і забезпечення	512,0	173,0	1311,0	1258,0	2807,0	548,24
Довгострокові зобов'язання	0,0	0,0	0,0	120,0	87,0	-
Поточні зобов'язання	512,0	173,0	1311,0	1138,0	2720,0	531,25
Поточна кредиторська заборгованість	210,0	173,0	539,0	286,0	913,0	434,76

Провівши аналіз майнового стану ТОВ «Гетьман» можна зробити висновок, що загальна вартість майна підприємства за 2018-2022 рік зросла на 107,85%. Збільшення відбулось за рахунок зростання вартості

необоротних активів, вартість яких зросла в порівнянні з 2018 роком на 122,42% та за рахунок оборотних активів сума яких збільшилась відповідно на 97,30% за досліджуваний період за рахунок зростання залишків виробничих запасів, поточних біологічних активів та незавершеного виробництва. Разом з цим спостерігається деяке зниження фондів обігу. Зокрема, у 2022 р. вони знизилися на 22,71 %, порівняно з базовим 2018 роком. Такі зміни відбулися по причині зменшення залишків готової продукції і товарів, поточної дебіторської заборгованості та грошових коштів і поточних фінансових інвестицій. В цілому зростання валюти балансу свідчити про розширення господарської діяльності підприємства.

Паралельно з аналізом майна господарства, використовуючи баланси господарства за відповідні періоди, проведемо аналіз капіталу ТОВ «Гетьман». Виходячи з розрахунків бачимо, що вартість капіталу господарства зросла на 107,85 %. Це пояснюється як зростанням розміру власного капіталу на 65,71%, так і значним зростанням розміру зобов'язань на 448,24%. У зростанні власного капіталу особливу роль відіграв приріст нерозподіленого прибутку, що засвідчує економічну ефективність господарської діяльності, але при цьому зростання вартості кредиторської заборгованості на 334,76%, призводить до зменшення показника стабільності та збільшення фінансового ризику підприємства. Так, у порівнянні з 2018 р., у 2022 р. загальна сума зобов'язань ТОВ «Гетьман» підвищилася аж на 2295,00 тис. грн., основною причиною чого стало збільшення у підприємства кредиторської заборгованості у зв'язку з початком військових дій. Разом з цим, на сьогоднішній день, можна констатувати, що пасиви підприємства не мають критичного становища, оскільки власний капітал перевищує заборгованість. Проте підприємству слід контролювати це співвідношення, адже збереження такого стрімкого збільшення зобов'язань може спричинити кризові наслідки у майбутньому.

Для того, щоб більш повно оцінити стан підприємства та забезпеченість його ресурсами, проведемо аналіз руху та функціонального стану основних

засобів підприємства (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

Оцінка руху та функціонального стану основних засобів

ТОВ «Гетьман», тис. грн.

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відношення у % (відхилення, +/-) 2022 р. до 2018 р.
Вартість основних засобів на початок року	1526,0	2327,0	2666,0	3657,0	5740,0	376,15
Надійшло за рік	807,2	338,0	991,0	2117,0	226,0	28,00
Вибуло за рік	6,0	0,0	0,0	34,0	35,0	583,33
Вартість основних засобів на кінець року	2327,0	2666,0	3657,0	5740,0	5931,0	254,88
Нараховано амортизації за рік	191,0	258,0	288,0	441,0	586,0	306,81
Знос основних засобів:						
а) на початок року	248,0	439,0	697,0	985,0	1426,0	575,00
б) на кінець року	439,0	697,0	985,0	1426,0	2012,0	458,31
Річний приріст (+) або зменшення (-), тис. грн	801,00	339,00	991,00	2083,00	191,00	23,85
Темп зростання (зниження), %	152,49	114,57	137,17	156,96	103,33	-49,16
Темп приросту (зменшення), %	52,49	14,57	37,17	56,96	3,33	-49,16
Коефіцієнт оновлення, %	34,69	12,68	27,10	36,88	3,81	-30,88
Коефіцієнт вибуття, %	0,39	0,00	0,00	0,93	0,61	0,22
Період оновлення, років	2,92	7,89	3,69	2,78	31,24	28,33
Коефіцієнт простого відтворення, %	0,74	0,00	0,00	1,61	15,49	14,74
Коефіцієнт розширеного відтворення, %	99,23	100,30	100,00	98,39	84,51	-14,72
Період обороту, років	10,09	9,68	10,98	10,65	9,96	98,73
Коефіцієнт зносу, %:						
а) на початок року	16,25	18,87	26,14	26,93	24,84	8,59
б) на кінець року	28,77	29,95	36,95	38,99	35,05	6,28
Коефіцієнт придатності, %:						
а) на початок року	83,75	81,13	73,86	73,07	75,16	- 8,59
б) на кінець року	71,23	70,05	63,05	61,01	64,95	- 6,28

З проведеного аналізу видно, що відбулося збільшення вартості основних засобів на початок 2022 року, порівняно з 2018 на 276,15%.

Наявність основних засобів на кінець року збільшилась на 154,88%. Отже, у господарстві спостерігається придбання основних засобів різного функціонального призначення кожного року, що свідчить про відсутність конкретної стратегії по їх закупівлі, та залежність оновлення матеріальної бази від отриманого прибутку. На основі розрахунку коефіцієнту вибуття основних засобів, можна зазначити, що найбільшого значення цей показник досяг у 2021 році (0,93%). В 2019 та 2020 роках значення даного коефіцієнта зменшилося до нуля, оскільки в ці роки основні засоби не вибували взагалі.

Проаналізувавши показники функціонального стану основних засобів, бачимо, що коефіцієнт зносу зріс на 8,59 в.п. на початок року, та на 6,28 в.п. на кінець року, разом з цим значення вказаного показника залишається в межах норми – менше 50%. Коефіцієнт придатності відображає ту частину основних засобів, котра придатна до експлуатації. За період 2018-2022рр. спостерігається тенденція до зменшення даного показника. Так, на кінець 2022р. коефіцієнт придатності склав 64,95%, що на 6,28 в.п. менше, ніж на кінець 2018 року.

Важливим для оцінки фінансового стану підприємства є аналіз основних результатів діяльності та рівня витрат. Наведемо такий аналіз в таблиці 2.3.

Аналізуючи розраховані показники, можна констатувати, що дохід від реалізації продукції в 2022 році зріс на 58,55%, порівняно з 2018 роком. Разом з цим спостерігається збільшення і операційних витрат в порівнянні з базовим роком, а саме собівартість реалізованої продукції зросла на 111,43%, адміністративні витрати - на 155,98%.

Перевищення темпів зростання витрат над темпами зростання виручки, призвело до зменшення за досліджуваний період показника валового прибутку на 52,57%. Його частка в чистому доході від реалізації становить всього 11,62%. Відповідно, за досліджуваний період, різко зменшився також показник прибутку від операційної діяльності (на 85,55%) та розмір чистого прибутку (на 90,08%) (табл. 2.3).

Фінансові результати діяльності ТОВ «Гетьман», тис. грн.

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відношення у % 2022 р. до 2018 р.
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	4053,00	4233,00	6205,00	8024,00	6426,00	158,55
Операційні витрати, у тому числі: а) собівартість реалізованої продукції;	2686,00	3155,00	4784,00	6263,00	5679,00	211,43
б) адміністративні витрати;	184,00	209,00	217,00	432,00	471,00	255,98
в) витрати на збут;	21,00	5,00	64,00	10,00	22,00	104,76
г) інші операційні витрати.	0,00	0,00	157,00	22,00	56,00	-
Валовий прибуток (збиток)	1575,00	1398,00	1821,00	1935,00	747,00	47,43
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності	1280,00	1165,00	1259,00	1639,00	127,00	9,92
Чистий прибуток (збиток)	1280,00	1165,00	1259,00	1639,00	127,00	9,92
Чистий прибуток (збиток) у % до валового прибутку (збитку)	81,27	83,33	69,14	84,70	17,00	-64,27

За даними таблиці 2.3, спостерігаємо різке зменшення наведених показників у 2022 році. До цього підприємство працювало відносно стабільно. Такий стан пов'язаний з військовими діями, що призвели до різкого зростанням цін на матеріальні ресурси, тоді як закупівельні ціни на сільськогосподарську продукцію дещо знизилися, адже можливості торгівлі сільськогосподарським збіжжям в умовах військового стану і окупації частини територій скоротилися. При цьому, навіть в таких умовах за результатами 2022 року господарство залишалось прибутковим.

На основі наведених даних та даних балансу підприємства розрахуємо основні показники, що характеризують фінансову стійкість підприємства. Розрахунки показують, що більшість показників фінансової стійкості мають

фактичні значення вищі за нормативні. Отже дане підприємство є досить фінансово стійким. Зокрема, з проведених розрахунків видно, що господарство у 2022 році має належну кількість капіталу, яка інвестована в діяльність підприємства, оскільки коефіцієнт автономії більше нормативного значення 0,5. Частка зобов'язань у величині пасивів також знаходиться у межах норм, проте у порівнянні з базовим роком вона мала тенденцію до підвищення на 163,76 %.

Негативні явища в економіці України у зв'язку з війною вплинули також і на показники платоспроможності досліджуваного підприємства. Так, коефіцієнт абсолютної ліквідності у 2022 році склав лише 0,03, що значно меншим за нормативне значення 0,2. Це свідчить про недостатню кількість наявних грошових коштів у підприємства для негайного погашення поточної заборгованості. Проміжний коефіцієнт покриття також менший за нормативне значення, тому, можна сказати, що ймовірність погашення поточних зобов'язань є недостатньою. Коефіцієнт загальної ліквідності також не відповідає нормативному значенню, з чого можна зробити висновок, що у підприємства недостатньо коштів, що можуть бути направлені на покриття поточної заборгованості.

Таким чином, можна зробити висновок, що на кінець 2022 року товариство з обмеженою відповідальністю «Гетьман» є прибутковим сільськогосподарським підприємством, що вкладає кошти у подальший розвиток, хоча війна в Україні дуже негативно позначилася на його діяльності і призвела до зниження рівня прибутковості та платоспроможності досліджуваного підприємства.

2.2. Організація роботи бухгалтерської служби в ТОВ «Гетьман»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Гетьман» є окремою юридичною особою, що самостійно здійснює бухгалтерський, статистичний і

податковий облік та складає звітність у встановленому чинним законодавством України порядку.

Вся робота пов'язана з веденням бухгалтерського обліку в товаристві здійснюється бухгалтерською службою, яку очолює головний бухгалтер. Відповідальним за організацію обліку в господарстві є його керівник Деркач Микола Іванович. Головний бухгалтер є відповідальним за ведення обліку та формування звітності і достовірність даних, що в ній наведені. Крім головного бухгалтера в склад облікової служби входять: замісник головного бухгалтера, який займається обліком виробництва, бухгалтер з обліку розрахунків, який паралельно виконує обов'язки касира та бухгалтер з обліку основних засобів і ТМЦ. Організаційна модель облікової служби ТОВ «Гетьман» наведена на рис. 2.1.

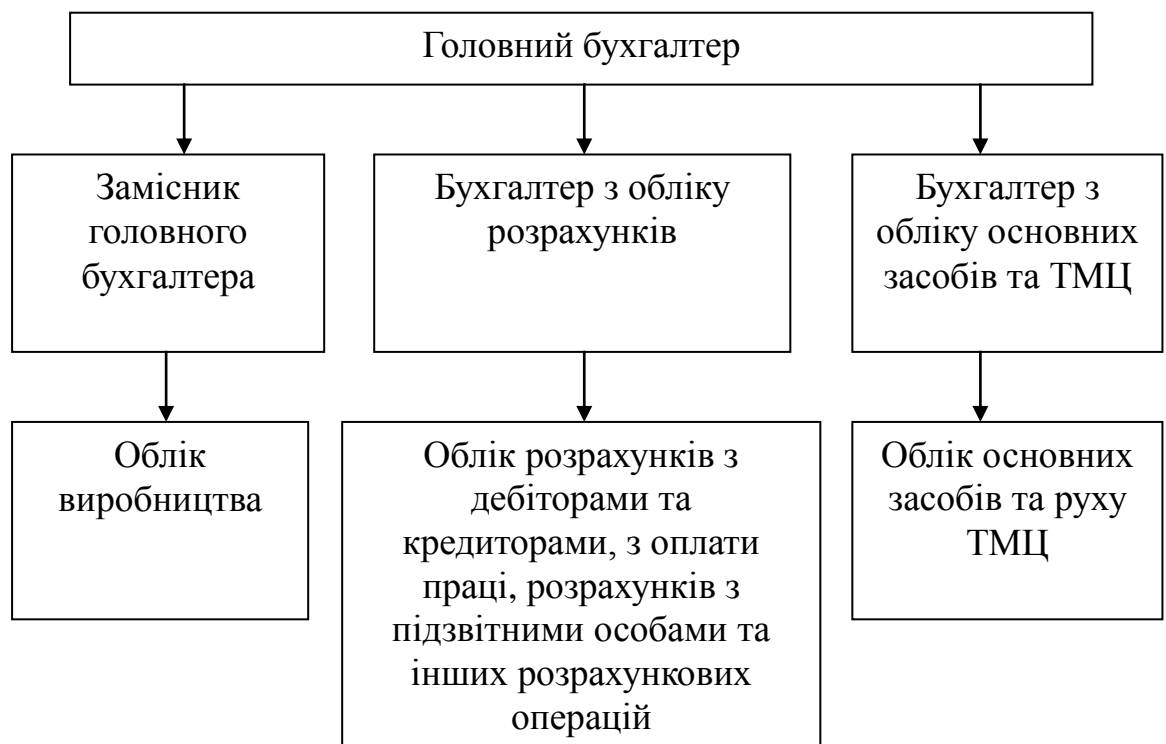


Рис 2.1. Організаційна структура бухгалтерії ТОВ «Гетьман» та функціональні обов'язку її співробітників

Функції всіх облікових працівників регламентуються посадовими інструкціями підприємства, хоча , на нашу думку у діючих посадових інструкціях не зазначені всі обов'язки, що виконують працівники бухгалтерії.

Облік у досліджуваному товаристві здійснюється з використанням програми «1С: Бухгалтерія 8.2». На сьогодні автоматизовано близько 70% облікових робіт. Частина операцій до цього часу виконується вручну. Облік наявності та руху готівкових грошових коштів введеться у касовій книзі встановленого зразка, яка складається вручну. Отже, господарство ще не повністю використовує можливості наявної бухгалтерської програми. Для складання фінансової, та податкової звітності у господарстві використовується програма М.Е.Дос.

В планах підприємства був перехід на використання програми «BAS-Бухгалтерія», проте з початком війни поки це питання відклалося. Враховуючи близькість Нікопольського району до території де ведуться військові дії та постійні обстріли більшість працівників бухгалтерії переведена на роботу в дистанційному режимі, хоча вони неухильно виконують всі свої обов'язки.

Щодо кваліфікаційних характеристик, то всі працівники бухгалтерської служби мають вищу освіту за фахом і володіють такими програмами як Microsoft Office, Internet Explorer, Excel , М.Е.Дос, «1С:Бухгалтерія». Проте технології не стоять на місці і зміни в законодавстві вимагають постійного підвищення кваліфікації, що в останній час на підприємстві не реалізується.

Основним документом, який регламентує облікову політику у господарстві є Наказ про облікову політику. В ньому визначені організаційні, методичні та технічні складові облікової політики підприємства.

Проте, діючий на підприємстві Наказ не можна назвати досконалим, адже в ньому розкриті не всі елементи облікової політики відносно певних об'єктів обліку, а також відсутні необхідні додатки. З організаційної точки зору недоліком також є відсутність розробленого та належним чином затвердженого графіку документообігу, який регулює надходження первинних документів з виробничих підрозділів. Не достатньо на підприємстві приділяють також уваги управлінському обліку та аналізу.

2.3. Облік загально виробничих витрат у досліджуваному підприємстві

Облік загально виробничих витрат на досліджуваному підприємстві умовно можна розділити на три етапи – це первинний облік вказаних витрат, поточний облік і зведений.

Організація обліку на кожному з цих етапів логічно вмонтовується в загальну систему обліку по підприємству. Так, первинний облік витрат всіх виробничих підрозділів в основному здійснюється на основі первинних документів, що виписуються в самих таких підрозділах, а потім, після передачі вказаних документів в бухгалтерію їх обробляють і заносять данні в існуючу на підприємстві бухгалтерську програму.

Враховуючи, що підприємство займається виробництвом продукції рослинництва, то окремою категорією обліку загально виробничих витрат – є саме облік таких витрат в рослинництві.

Склад первинних документів, на основі яких здійснюються проведення на бухгалтерських рахунках визначається переліком статей загально виробничих витрат.

Однією зі статей загально виробничих витрат у ТОВ «Носенко» є витрати на оплату праці працівників, що зайняті процесом організації та управління виробництвом. Це головний агроном, головний інженер, обліковець, кілька різноробочих, що виконують роботи на подвір'ї тракторної бригади. Ці працівники працюють на умовах погодинної оплати праці, а тому основним документом на основі якого відображаються витрати на оплату праці є Табель обліку робочого часу, що складається за стандартною формою обліковцем в програмі Excel. В цьому таблиці щодня зазначається відпрацьований час, а також дні відпустки, лікарняних і інші причини не виходу на роботу. На основі вказаного документу нараховується заробітна плата працівникам з погодинною оплатою праці.

Якщо певні роботи, що виконують трактористи не можливо пов'язати з певним видом продукції то заробітна плата таких працівників за виконану

роботу та інші витрати на її виконання також відносяться до загальновиробничих витрат. Відображаються вони на основі «Облікових листів трактористів-машиністів» чи «Подорожніх листів трактора», якщо трактори виконували транспортні роботи.

Витрати на автотранспорт підприємства, які стосуються взагалі галузі рослинництва, а не конкретної культури також облічуються на сонові стандартних форма первинних документів. Для обліку витрат вантажного автотранспорту складають «Подорожній лист вантажного автомобіля», а якщо необхідне використання легкового автомобіля господарства, то оформлюється «Подорожній лист легкового автомобіля».

Враховуючи, що агроному підприємства часто доводиться пересуватися по полях на великі відстані, то в його розпорядженні знаходиться службове авто. Витрати на утримання такого авто та паливо також відносять с на загальновиробничі витрати в рослинництві. Списуються такі витрати на основі «Подорожнього листа легкового автомобіля» та Лімітно-забірних карток за якими відображається видача пального на вказаний автомобіль.

Важливою статтею загальновиробничих витрат в ТОВ «Гетьман» є також витати на матеріальні цінності, що носять загальновиробниче призначення. Такі витрати списуються аналогічно матеріальних витрат на виробництво на основі Лімітно-збірних карток. Видача матеріалів зі складу здійснюється за вимогою на відпуск матеріалів, підписаною керівником.

Часто на загальновиробничі витрат доводиться списувати малоцінні і швидкозношувані предмети. Списання таких витрат оформлюють у ТОВ «Гетьман» на основі «Акту на списання виробничого і господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів». Цей Акт підписується членами комісії, які безпосередньо оглядають предмети, що підлягають списанню і якщо встановлена непридатність для подальшого використання, то такі предмети списуються і , при необхідності, видаються для подальшого використання нові. Найбільш часто списують мітли та віники, як використовуються на току.

Кількість використаної електроенергії на потреби підприємства фіксується за допомогою лічильників, які є в кожному підрозділі. В кінці місяця інженер, який відповідальний за зняття показів лічильників, здає в бухгалтерію підприємства «Звіт про використання електроенергії» і на основі цього документа і фактичної собівартості 1 кіловат годин витрати електроенергії включаються у загальновиробничі витрати.

Облік загальновиробничих витрат в ТОВ «Гетьман» ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Рахунок - активний, витратний, збірно-розподільчий, призначений для обліку господарських процесів. До цього рахунку в господарстві субрахунки не відкрито.

За дебетом вказаного рахунку відображаються всі вище описані витрати в розрізі основних п'яти статей, а за кредитом списання цих витрат на виробництво, тобто на основні види продукції рослинництва, що облічуються як аналітичні рахунки до рахунку 23 «Виробництво».

Основні бухгалтерські проведення за вказаними статтями загальновиробничих витрат відображено в таблиці 2.4

Таблиця 2.4

Бухгалтерський облік загальновиробничих витрат в досліджуваному підприємстві

Зміст операції	Кореспонденція	
	Дт	Кт
Віднесено на загальновиробничі витрати оплату праці працівників (головний агроном, головний інженер та інші)	91	661
Відрахування на соціальні заходи на заробітну плату працівників	91	651
Віднесено на загальновиробничі витрати, витрати матеріалів (паливо та ін.) та МШП	91	20, 22
Амортизація	91	13
Інші витрати	91	685, 372

Загальновиробничі витрати за вказаним рахунком накопичуються в Оборотно-сальдовій відомості, що формується в існуючій програмі «1С: Бухгалтерія 8.2», після того як вся інформація перенесена з первинних документів в електронну систему.

Для наглядності представимо основні аспекти стану обліку загальновиробничих витрат та зміни їх обсягу у ТОВ «Гетьман» на рис. 2.2.

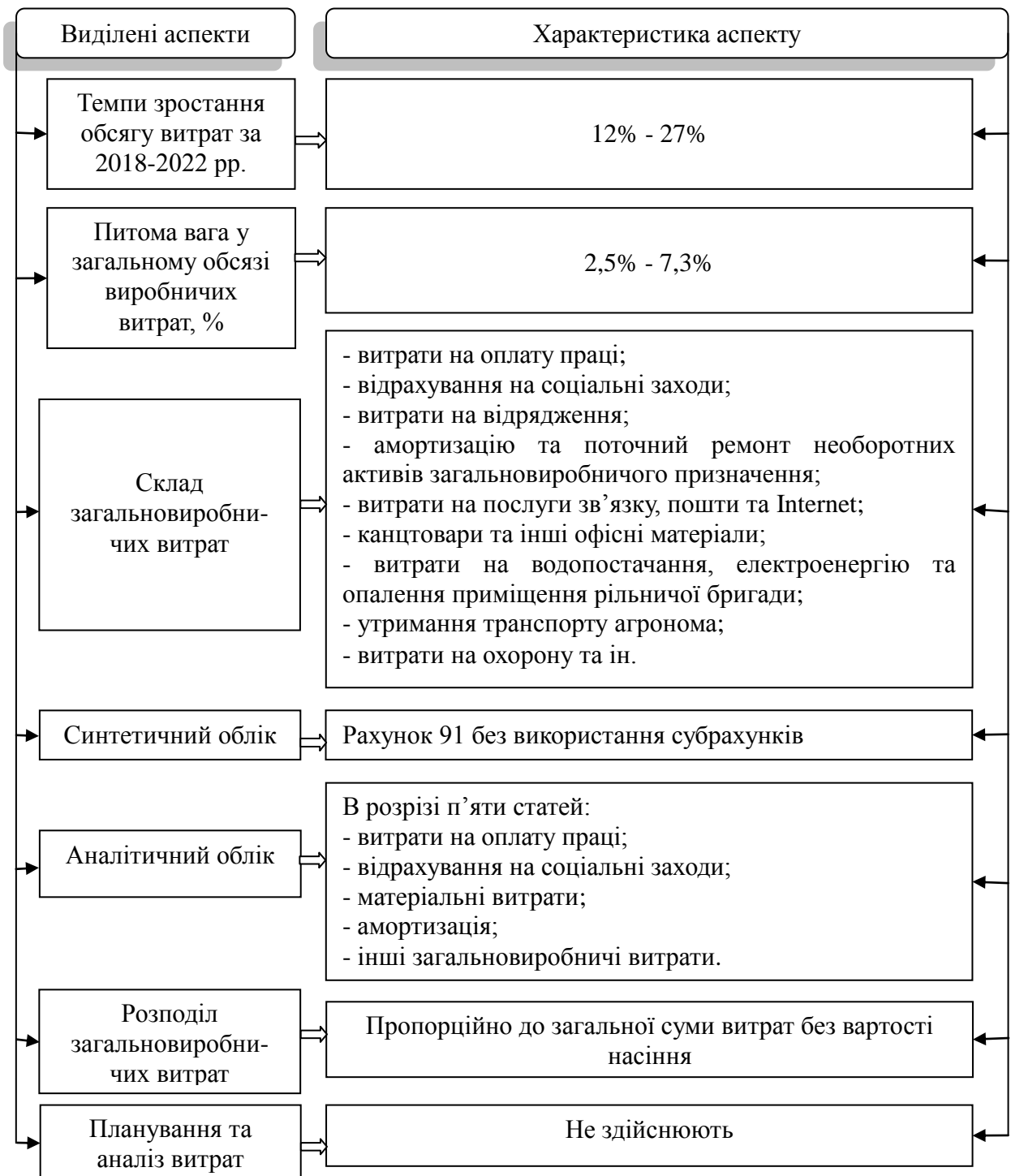


Рис. 2.2. Основні аспекти стану обліку загальновиробничих витрат та зміни їх обсягу у ТОВ «Гетьман»

Як видно з інформації рисунку, в ТОВ «Гетьман» накопичені загальновиробничі витрати розподіляють на різні види продукції в

рослинництві пропорційно до загальної суми витрат без вартості насіння, як того вимагають «Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт та послуг) сільськогосподарських підприємств» [26].

Нерозподіленою суми витрат після розрахунку не залишається, адже підприємство не поділяє загальновиробничі витрати на постійні та змінні, як того вимагає П(С)БО 16 «Витрати» [41].

Слід звернути також увагу на те, що в ТОВ «Гетьман» приділяється мало уваги питанням організації якісного документообігу. Первинні документи складаються несвоєчасно з порушенням вимог. Інколи такі документи заднім числом виписує сам головний бухгалтер. Це пояснюється відсутністю графіку документообігу і відповідальності працівників підприємства за неправильне складання первинних документів та несвоєчасну їх передачу працівникам бухгалтерії.

2.4. Удосконалення обліку загальновиробничих витрат у ТОВ «Гетьман»

Враховуючи, що загальновиробничі витрати мають вплив на собівартість продукції, важливо забезпечити максимально точний облік таких витрат та найбільш логічне їх віднесення на об'єкти витрат в рослинництві. Дослідження засвідчили, що, не дивлячись на те, що в цілому такий облік у ТОВ «Гетьман» відповідає законодавчим вимогам, все ж він не дає необхідної інформації для управління зазначеними витратами.

Так, перш за все, зауважимо, що відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати»: «Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні». У вказаному стандарті наведена така характеристика змінних витрат: «До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або май-

же прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності» [41]. Щодо розподілу таких витрат, то стандартом передбачено наступний порядок: «Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду» [41].

В той же час, стандартом передбачено: «До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності». Для таких витрат стандарт визначає дещо інші правила розподілу: «Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності». Зрозуміло, що при такому способі розподілу частина загальновиробничих витрат залишиться нерозподіленою. З приводу обліку такої частини загальновиробничих витрат в стандарті зазначено наступне: «Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення». Окремо зазначене наступне уточнення: «Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину» [41].

Отже, зазначений стандарт вимагає обов'язкового поділу загальновиробничих витрат на постійні і змінні та окремого їх розподілу на об'єкти обліку, а в досліджуваному товаристві такого поділу не здійснюють. Для ліквідації такого недоліку пропонуємо до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відкрити два субрахунки:

- 911 «Змінні загальновиробничі витрати»;
- 912 «Постійні загальновиробничі витрати».

При наявності такого розподілу керівництво господарства буде володіти інформацією про витрати на які можна впливати управлінськими рішеннями.

Крім того зазначений поділ витрат також дозволить виконати вимоги П(С)БО 16 «Витрати» щодо різного порядку розподілу змінних і постійних витрат на об'єкти обліку (рис. 2.3).

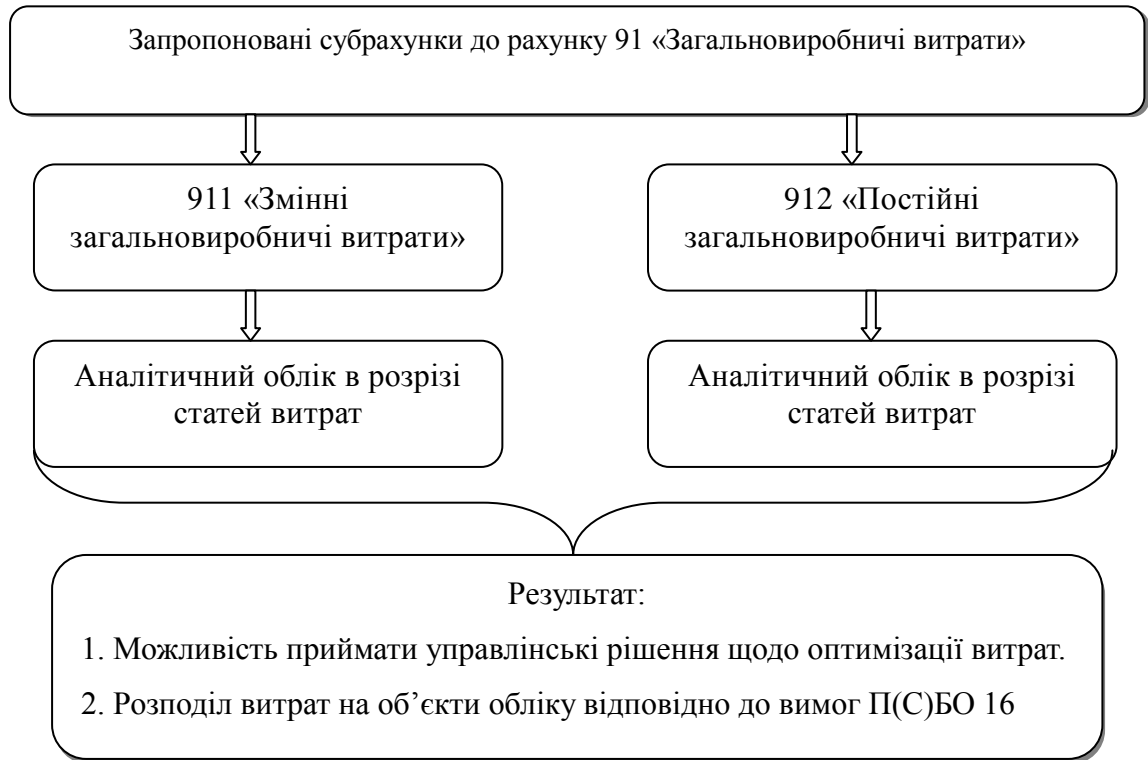


Рис. 2.3. Запропонована структура рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Сам процес розподілу загальновиробничих витрат повинен бути під постійною увагою керівництва господарства, адже від вибору бази розподілу залежить точність визначення виробничої собівартості готової продукції господарства.

Враховуючи те, що в товаристві не приділяють належної уваги вибору бази розподілу загальновиробничих витрат пропонуємо до використання товариству з обмеженою відповідальністю «Гетьман» та іншим аграрним підприємствам алгоритм вибору бази розподілу загальновиробничих витрат (додаток А).

В зазначеному алгоритмі запропоновані можливі варіанти вибору бази розподілу загальновиробничих витрат в залежності від того які витрати переважають в структурі прямих витрат на виробництво продукції. Такий алго-

ритм має стати основою раціонального підходу до вибору бази розподілу загально-виробничих витрат у досліджуваному товаристві.

Важливість обґрунтованого вибору бази розподілу загально-виробничих витрат підкреслюють і різні науковці. Так, за визначенням Дроздової О.Г.: «Обґрунтований вибір конкретного підходу залежно від особливостей технологічного процесу, домінування питомої ваги кожного з елементів витрат у собівартості продукції (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці виробничих працівників, витрати на амортизацію необоротних активів виробничого призначення) дозволяє побудувати методичне забезпечення бухгалтерського обліку розподілу загально-виробничих витрат» [16].

На нашу думку запропонований алгоритм вибору бази розподілу загально-виробничих витрат може бути застосований як сільськогосподарськими підприємствами так і підприємствами інших галузей діяльності в яких в структурі прямих витрат можуть переважати різні статті витрат. Застосування алгоритму повинно бути закріплене в Положенні (Наказі) про облікову політику.

Слушним, на нашу думку є також зауваження Ільків Л.А., щодо необхідності особливу увагу приділяти обліковій політиці підприємства: «Для ефективного управління непрямими виробничими витратами на підприємствах слід впроваджувати елементи облікової політики щодо таких витрат» [18]. В цьому питанні ми повністю погоджуємося з Кодимською Т.Ю., яка в своїй праці наводить перелік елементів облікової політики щодо загально-виробничих витрат у наступному розрізі: «Критерії розмежування результатів виробництва; перелік змінних і постійних загально-виробничих витрат; порядок вибору бази розподілу загально-виробничих витрат; методи обліку витрат і калькулювання собівартості результатів виробництва» [22].

Таким чином, впровадження більш дієвого алгоритму вибору бази розподілу загально-виробничих витрат, їх поділ на постійні та змінні, а відтак виділення частини загально-виробничих витрат, що не підлягає розподілу сприятиме більш точному визначенню собівартості продукції та

встановленню оптимальних цін при її реалізації. Внесені пропозиції будуть сприяти кращій організації обліку загальновиробничих витрат та дозволять поліпшити управління зазначеними витратами у товаристві з обмеженою відповідальністю «Гетьман».

Висновок до другого розділу

1. ТОВ «Гетьман» є окремою юридичною особою заснованою чотирма учасниками, що діє на основі статуту за принципами самоокупності. На кінець 2022 року товариство є прибутковим сільськогосподарським підприємством, що вкладає кошти у подальший розвиток, хоча війна в Україні дуже негативно позначилася на його діяльності і призвела до зниження рівня чистого прибутку у 2022 році, порівняно з 2021 на 80%, що в свою чергу призвело до зниження платоспроможності досліджуваного підприємства.

2. У товаристві для ведення обліку створена бухгалтерська служба в складі 4 осіб. Облік ведеться автоматизовано за допомогою програми «1С:Бухгалтерія 8.2», хоча є плани про перехід на використання програми «BAS-Бухгалтерія. Частково первинні документи та касова книга складаються вручну з подальшим занесенням інформації до встановленої програми.

3. Загальновиробничі витрати в товаристві відображаються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». До зазначеного рахунку не відкрито жодного субрахунку Регістрами обліку є оборотно-сальдові відомості за рахунком. Аналітичний облік ведеться за п'ятьма основними статтями без поділу витрат на постійні та змінні. Вся сума загальновиробничих витрат в кінці звітного періоду відноситься на виробничі витрати шляхом розподілу між об'єктами обліку відповідно до діючих методичних рекомендацій.

4. З метою удосконалення обліку загальновиробничих витрат пропонуємо до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відкрити два субрахунки для поділу витрат на змінні та постійні, що дозволить виокремити ту частину загальновиробничих витрат, що відразу має бути віднесена на собівартість реалізованої продукції та надасть можливість своєчасно впливати на розмір змінної частини загальновиробничих витрат підприємства.

5. Здійснено уточнення підходів до вибору бази розподілу загальновиробничих витрат через розроблений алгоритм вибору зазначеної бази з врахуванням особливостей діяльності підприємства, що забезпечить більш точне віднесення загальновиробничих витрат на об'єкти обліку та дозволить більш відповідально підходити до вибору бази розподілу загальновиробничих витрат.

РОЗДІЛ 3. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У ТОВ «ГЕТЬМАН»

3.1. Контроль за станом загальновиробничих витрат у товаристві

Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», встановлено: «Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [43].

Одним із способів, що дозволяє досягнути вказаної мети є організація контролю за використанням ресурсів та правильністю відображення в обліку господарських операцій.

Такий контроль може бути як зовнішнім так і внутрішнім.

Відомим і досить дієвим способом зовнішнього контролю є аудиторські перевірки. Дослідження показали, що, на жаль, у товаристві з обмеженою відповідальністю «Гетьман» ні зовнішній ні внутрішній аудит за жодним напрямком облікової роботи за період, що досліджується не здійснювався.

Для контролю за господарською діяльністю у досліджуваному товаристві застосовується лише інвентаризація, яка проводиться один раз на рік перед складанням та поданням річної звітності відповідно до вимог «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014» [40]. Відповідно до вказаного Положення товариство самостійно визначає строки такої інвентаризації та об'єкти, що їй підлягають, за виключенням тих інвентаризацій, що є обов'язковими.

У товаристві з обмеженою відповідальністю «Гетьман», для проведення річної інвентаризації до складу інвентаризаційної комісії за наказом директора підприємства включаються досвідчені працівники товариства та

працівник бухгалтерії.

Проте, слід зауважити, що така інвентаризація проводиться з метою підтвердження статей фінансової звітності. Як відомо, рахунок загальногосподарських витрат залишків на кінець звітного періоду не має і в балансі не відображаються, тому зазначені витрати взагалі залишаються поза увагою інвентаризаційної комісії і перевірки не підлягають.

Разом з цим, як уже відмічалось, загальновиробничі витрати у структурі виробничої собівартості продукції рослинництва у досліджуваному господарстві, за даними «Звіту про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» Ф. 50-сг, складають від 2 до 8%. Це говорить про те, що ігнорувати можливості внутрішнього контролю вказаних витрат не можна.

На важливості якісної організації внутрішньогосподарського контролю зазначених витрат та його інформаційного забезпечення наголошує і велика кількість науковців [3, 6, 8, 10, 31].

Зокрема, Дікань Л.В. зазначає: «Однією із зазначених проблем ефективної організації внутрішнього контролю загальновиробничих витрат є відсутність чітко сформульованих вимог до даної системи» [10].

Ще однією проблемою, на думку Орленко Ю., є те, що «відсутній науковий підхід до організації контролю в залежності від виду витрат, організаційної структури самого підприємства, і бухгалтерського обліку зокрема» [33].

Практика діяльності підприємств аграрного бізнесу засвідчує, що внутрішній контроль може здійснюватися як окремо виділеним підрозділом так і самою бухгалтерією господарства, аудиторською фірмою чи консалтинговою компанією. Його обсяги та організація залежить від розмірів підприємства та фінансових можливостей.

Таким чином метою контролю загальногосподарських витрат має бути встановлення правильності ведення обліку вказаних витрат, підтвердження законності включення цих витрат до собівартості сільськогосподарської про-

дукції та оцінка їх рівня в структурі витрат підприємства, встановлення доцільності понесених витрат і їх реальності.

Виходячи із мети внутрішньогосподарського контролю загальногосподарських витрат визначимо його основні завдання (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Завдання контролю загальногосподарських витрат підприємства

Особливістю контролю за станом загальногосподарських витрат є неможливість легкого застосування методу фактичного контролю, адже це комплексна стаття витрат, що мають досить багатостатейну структуру.

Ще однією проблемою, на нашу думку, є застосування на підприємствах здебільшого методів наступного контролю тоді як наступний контроль загальногосподарських витрат має поєднуватися із попереднім та поточним контролем. Лише за таких умов можна виявити недоліки в

організації обліку вказаних витрат у товаристві з обмеженою відповідальністю «Гетьман».

При проведенні якісного внутрішнього чи зовнішнього контролю загальнопромислових витрат у досліджуваному товаристві необхідно ретельно перевірити облікові записи в оборотно-сальдовій відомості до рахунку 91 та їх відповідність даним первинних документів.

Отже, дослідження стану внутрішньогосподарського контролю у ТОВ «Гетьман» засвідчило його не високий рівень, а зовнішній аудит взагалі на підприємстві не проводився.

3.2. Аналітичне забезпечення здійснення контролю загальнопромислових витрат підприємства

Розвиток бізнесу і підходів до управління підприємствами весь час перебуває в пошуку більш раціональних методів управління і дуже часто управлінські рішення торкаються необхідності коригування розміру витрат на управління виробництвом та господарством у цілому. Безконтрольне витрачання ресурсів на організацію виробництва призводить до фінансових втрат господарюючих суб'єктів. Ліквідувати ці недоліки, та поліпшити стан контролю за загальнопромисловими витратами можна на основі проведення аналізу загальнопромислових витрат підприємства.

На жаль, на сьогоднішній день, у ТОВ «Гетьман» такий аналіз не проводиться, а отже говорити про контроль за станом загальнопромислових витрат на належному рівні у досліджуваному господарстві ми не можемо.

Відзначаючи важливість здійснення аналізу загальногосподарських витрат, експерти в галузі аналізу на чолі з Целуйко О. наголошують: «Господарська діяльність підприємства потребує необхідних витрат, в тому числі і загальнопромислових витрат. У багатьох галузях народного господарства вони становлять високу питому вагу у собівартості продукції.

Тому аналіз витрат є важливим напрямком економічної роботи на всіх підприємствах» [1].

Розглянути загальновиробничі витрати та зробити висновки щодо доцільності їх понесення на досліджуваному підприємстві можна в розрізі статей витрат за якими ведеться аналітичний облік. Перелік вказаних статей був розглянутий в попередньому розділі кваліфікаційної роботи. Здійснюючи аналіз стану загальновиробничих витрат в системі внутрішнього контролю, побудуємо, перш за все, аналітичну таблицю, в якій зазначимо абсолютні значення і питому вагу окремих статей досліджуваних витрат у загальній їх сумі, а також визначимо відхилення значень показників звітного періоду від попереднього та зробимо висновки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка, склад і структура загальновиробничих витрат в розрізі статей витрат у ТОВ «Гетьман»

Статті витрат	Витрати, тис. грн.		Структура витрат, %		Відхилення, (+,-)	
	За попередній період	За звітний період	За попередній період	За звітний період	Абсолютне, тис. грн.	Структури, в.п.
Матеріальні витрати	2669,40	2803,10	75,80	75,68	133,70	-0,12
Витрати на оплату праці	415,20	421,70	11,79	11,38	6,50	-0,41
Єдиний соціальний внесок	122,00	123,90	3,46	3,35	1,90	-0,11
Амортизація	83,60	96,10	2,37	2,59	12,50	0,22
Інші витрати	231,40	259,20	6,57	7,00	27,80	0,43
Всього	3521,60	3704,00	100,00	100,00	182,40	-

За даними таблиці 3.1 видно, що продукція підприємства є досить матеріально місткою. Частка матеріальних витрат, навіть у складі загальновиробничих витрат, у звітному періоді становить 75,68 %, при 75,80

у попередньому. При цьому їх розмір зріс на 133,70 тисяч гривень при практично не змінній питомій вазі.

Найменшу питому вагу в структурі загальновиробничих витрат мають витрати на амортизацію, що пояснюється відсутністю у ТОВ «Гетьман» дорогих основних засобів. Не велику питому вагу мають і витрати на сплату єдиного соціального внеску, у зв'язку з невисокими заробітними платами загальновиробничого персоналу.

У 2022 році, порівняно з 2021 загальна сума загальновиробничих витрат зросла на 182,40 тис. гривень тобто на 5,2%. Зростання відмічається за всіма статтями загальновиробничих витрати товариства при практично стабільній структурі витрат.

Для більшої деталізації динаміки складу загальновиробничих витрат досліджуваного господарства відобразимо її на графіку (рис. 3.2).

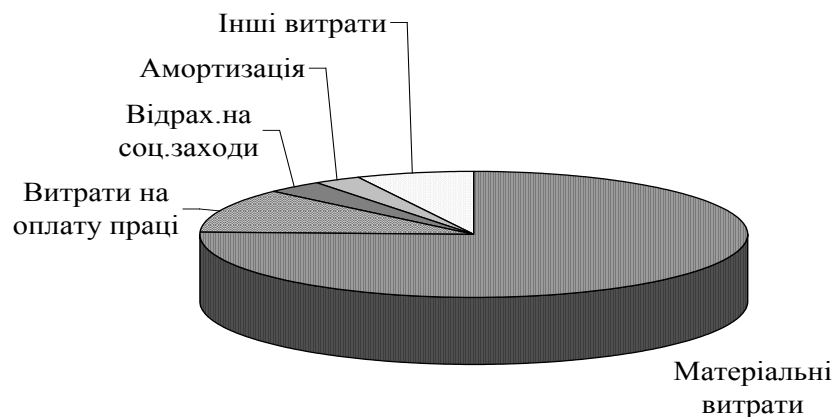


Рис. 3.2. Структура загальновиробничих витрат у ТОВ «Гетьман» за 2022 рік

Дані діаграми підтверджують висновки зроблені на основі попередніх досліджень. Найбільшу питому вагу у структурі загальновиробничих витрат займають матеріальні витрати. Виходячи з цього, головним напрямом пошуку резервів зниження загальновиробничих витрат є пошук шляхів зниження матеріальних витрат. Для цього необхідно здійснити більш поглиблені

дослідження змін окремих складових матеріальних витрат, виявити причини їх зростання та проаналізувати доцільність витрачання.

3.3. Удосконалення контролю загальновиробничих витрат ТОВ «Гетьман»

Проведені дослідження засвідчили, що контроль за станом загальновиробничих витрат у ТОВ «Гетьман» має здійснюватися на такому рівні, щоб надавати керівництву релевантну і правдиву інформацію про вказані витрати з метою своєчасного прийняття управлінських рішень.

Перш за все, у ТОВ «Гетьман» необхідно посилити дієвість внутрішнього контролю. Зокрема, визначити порядок його організації, етапи здійснення, контрольні номенклатури кожного етапу, встановити суб'єкти та об'єкти контролю, джерела для його проведення, методи та документальне забезпечення відображення результатів контролю.

З цього приводу Саванчук Т.М. зазначає: «На сьогодні в Україні питання організації внутрішнього контролю на підприємстві державою не врегульовані, а тому це питання належить до сфери діяльності власника підприємства і керівництва» [49].

Спираючись на вищевикладене та враховуючи специфіку діяльності ТОВ «Гетьман» зазначимо, що на нашу думку суб'єктами поточного внутрішньогосподарського контролю загальновиробничих витрат має бути директор підприємства та головні спеціалісти

В той же час, дієвим такий контроль не буде, якщо не здійснювати періодичних перевірок стану досліджуваних витрат та роботи осіб, діяльність яких супроводжується виникненням загальновиробничих витрат. Тому вважаємо за доцільне рекомендувати керівнику господарства періодично організовувати внутрішні ревізії при здійсненні яких одним із питань визначати питання контролю стану загальновиробничих витрат.

Для проведення таких ревізій наказом керівника затверджувати план ревізії та склад ревізійної комісії.

Комісія має визначити джерела здійснення контролю та контрольні номенклатури. Результати перевірки мають характеризувати різні відхилення від заданих параметрів і причинно-наслідкові зв'язки. Для їх встановлення виділимо напрямки перевірки даних щодо загальновиробничих витрат різними прийомами контролю (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Запропонована послідовність перевірки загальновиробничих витрат у ТОВ «Гетьман»

Здійснення внутрішньогосподарської ревізії загальновиробничих витрат за встановленими етапами, на нашу думку, дасть можливість визначити основні проблеми обліку вказаних витрат в господарстві та намітити шляхи раціонального скорочення вказаних витрат.

Висновок до третього розділу

1. У ТОВ «Гетьман» із методів внутрішнього контролю застосовується лише річна інвентаризація, яка не дає належної інформації про рівень та доцільність загальновиробничих витрат. Зовнішній контроль за станом цих витрат у господарстві за досліджуваний період не здійснювався жодного разу.

2. Важливим джерелом інформаційного забезпечення контролю за станом загальновиробничих витрат у господарстві має стати аналіз зазначених витрат, але у досліджуваному товаристві такий аналіз не проводиться. Разом з тим, розрахунки показали, що у 2022 році порівняно з 2018 роком, обсяг загальновиробничих витрат зріс на 82,4% тому контролю таких витрат треба приділяти особливу увагу.

3. Обґрунтовано, що для контролю за станом загальновиробничих витрат у ТОВ «Гетьман» необхідно провести внутрішню ревізію. Вона має проводитися тимчасовою ревізійною комісією за наказом керівника господарства і включати три основні етапи: підготовку даних для контролю; перевірку даних різними прийомами; узагальнення результатів внутрішньогосподарського контролю. Напрямки перевірки досліджуваних витрат мають охоплювати весь обліковий цикл та відображення у звітності.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами дослідження можемо зробити наступні висновки та внести пропозиції:

1. Розглянута сутність загальновиробничих витрат та встановлено, що вони представляють собою специфічну категорію витрат без якої виробництво не можливо організувати, але при цьому їх не можна прямо пов'язати з конкретними видами продукції. Загальновиробничі витрати є досить різноплановими, що вимагає особливої уваги при організації їх обліку та контролю.

2. Організовуючи облік загальновиробничих витрат, необхідно врахувати, що вони за кожною із статей діляться на постійні та змінні, а це, в свою чергу, вимагає вибору порядку та бази розподілу загальновиробничих витрат в залежності від умов здійснення виробничого процесу на підприємстві.

3. Аналіз нормативно-правових актів щодо організації витрачання ресурсів на загальновиробничі потреби та порядку їх відображення в обліку, засвідчив, що вказане питання регулюється значною кількістю нормативних документів різних рівнів, проте питання управлінського обліку таких витрат повинні бути визначені самим підприємством.

4. ТОВ «Гетьман» є окремою юридичною особою заснованою чотирма учасниками, що діє на основі статуту за принципами самоокупності. На кінець 2022 року товариство є прибутковим сільськогосподарським підприємством, що вкладає кошти у подальший розвиток, хоча війна в Україні дуже негативно позначилася на його діяльності і призвела до зниження рівня чистого прибутку у 2022 році, порівняно з 2021 на 80%, що в свою чергу призвело до зниження платоспроможності досліджуваного підприємства.

5. У товаристві для ведення обліку створена бухгалтерська служба в

складі 4осіб. Облік ведеться автоматизовано за допомогою програми «1С:Бухгалтерія 8.2», хоча є плани про перехід на використання програми «BAS-Бухгалтерія. Частково первинні документи складаються вручну у виробничих підрозділах з подальшим занесенням інформації до встановленої програми.

6. Загальновиробничі витрати в товаристві відображаються на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». До зазначеного рахунку не відкрито жодного субрахунку. Регістрами обліку є оборотно-сальдові відомості за рахунком. Аналітичний облік ведеться за п'ятьма основними статтями без поділу витрат на постійні та змінні. Вся сума загальновиробничих витрат в кінці звітної періоду відноситься на виробничі витрати шляхом розподілу між об'єктами обліку відповідно до діючих методичних рекомендацій.

7. З метою удосконалення обліку загальновиробничих витрат пропонуємо до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відкрити два субрахунки для поділу витрат на змінні та постійні, що дозволить виокремити ту частину загальновиробничих витрат, що відразу має бути віднесена на собівартість реалізованої продукції та надасть можливість своєчасно впливати на розмір змінної частини загальновиробничих витрат підприємства.

8. Здійснено уточнення підходів до вибору бази розподілу загальновиробничих витрат через розроблений алгоритм вибору зазначеної бази з врахуванням особливостей діяльності підприємства, що забезпечить більш точне віднесення загальновиробничих витрат на об'єкти обліку та дозволить більш відповідально підходити до вибору бази розподілу загальновиробничих витрат.

9. У ТОВ «Гетьман» із методів внутрішнього контролю застосовується лише річна інвентаризація, яка не дає належної інформації про рівень та доцільність загальновиробничих витрат. Зовнішній контроль за станом цих витрат у господарстві за досліджуваний період не здійснювався жодного разу.

10. Важливим джерелом інформаційного забезпечення контролю за

станом загальновиробничих витрат у господарстві має стати аналіз зазначених витрат, але у досліджуваному товаристві такий аналіз не проводиться. Разом з тим, розрахунки показали, що у 2022 році порівняно з 2018 роком, обсяг загальновиробничих витрат зріс на 82,4% тому контролю таких витрат треба приділяти особливу увагу.

11. Обґрунтовано, що для контролю за станом загальновиробничих витрат у ТОВ «Гетьман» необхідно провести внутрішню ревізію. Вона має проводитися тимчасовою ревізійною комісією за наказом керівника господарства і включати три основні етапи: підготовку даних для контролю; перевірку даних різними прийомами; узагальнення результатів внутрішньогосподарського контролю. Напрямки перевірки досліджуваних витрат мають охоплювати весь обліковий цикл та відображення у звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз господарської діяльності підприємств: плануємо ефективну роботу в новому році: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс» / [головний редактор О. Целуйко]. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2013. № 23. 112с.
2. Безверхий К. Непрямі витрати в контексті податкової та фінансової звітності: обліковий аспект узгодження показників *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №6. С.23-33.
3. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль суть і зміст. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія «Економічні науки». 2010. № 2(44). С. 31-42.
4. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. № 1. С. 11-15.
5. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України: підручник для сільськогосподарських вузів. / [В.Я. Плаксієнко, Л.М. Пісьмаченко, Г.Є. Павлова, Т.А. Крушельницька, Є.І. Рябий] / за редакцією В.Я. Плаксієнко. Дніпропетровськ, 2009. 490с.
6. Владімірська М. Які накази потрібні для проведення інвентаризації. Складаємо накази підприємства: рекомендації та зразки: практичне керівництво «Бібліотека баланс». 2015. № 18. С. 56-60.
7. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. 2-ге вид. К.: Лібра. 2004. 704 с.
8. Гоменюк М.О. Вдосконалення управління витратами у сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2015. № 6. С.8-12.
9. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / За ред. Кужельного М.В.- 6-е вид. Київ: А.С.К., 2005. 266 с.
10. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навч. посібник. 2-е вид. перероб. і

доп. К.: Знання, 2010. 327 с.

11. Добровольська О. В., Шрамко В.А. Теоретичні підходи до діагностики фінансового стану сільськогосподарського підприємства. *Облікова, фінансова та управлінська діяльність підприємств в умовах нестійкої економіки*: кол. моногр. / за заг. ред. І. П. Приходька; ДДАЕУ. Дніпро: Пороги, 2020. С. 174-184. – URL : <http://dspace.dsau.dp.ua/jspui/handle/123456789/5257>

12. Добровольська О., Кравченко М., Даніленко О. Фінансова звітність як елемент системи управління підприємством. *Економіка та суспільство*. 2021. №. 32. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-34>

13. Добровольська, О. В., Дуброва, Н. П. Показники ЕВІТ та ЕВІ в аналізі фінансової звітності: методичний підхід. *Інфраструктура ринку*, 2021, № 52), С. 14-20.

14. Доходи і витрати в бух обліку від А до Я: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс» / [головний редактор О. Целуйко]. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2017. № 23. 94 с.

15. Дроб'язко С. І. Методичні основи управління витратами підприємства. *Економіка підприємства*. 2014. № 1. С. 57- 59.

16. Дроздова О.Г. Бухгалтерський облік розподілу загальновиробничих витрат: методичний аспект. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економка*. 2016. Випуск 1 (47). Т.2. С. 396-400.

17. Збірник Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс» / [головний редактор О. Целуйко]. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2016. № 1. 187 с.

18. Ільків Л.А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дієвого контролю. *Облік і фінанси АПК*. 2007. №1-2. С. 105-108.

19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99р. № 291. *Головні нормативні документи для бухгалтера: практичне керівництво «Бібліотека*

баланс». 2016. № 2. С. 25 – 101.

20. Іщенко Я.П. Непрямі витрати на підприємствах АПК: методи обліку та порядок розподілу. *Облік і фінанси АПК*. 2015. №3. С.74-79.

21. Калюта І.О. Мета контролю адміністративних і загальнопромислових витрат та основні контрольні номенклатури. *Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи: матеріали X Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції 30-31 жовтня 2019 р.: В 3 т. Том 1. Дніпро : Видавничо-поліграфічний центр «Гарант СВ», 2019. С.108-109.*

22. Кодимська Т.Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загальнопромислових витрат на підприємствах . *Економіка: реалії часу*. 2013. № 1-6. [С.196-200.](#)

23. Кучеренко Т.Є., Матрос О.М., Підлубна О.Д. Накладні і непрямі витрати підприємства як інструмент управлінського обліку. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 22. С. 949-954.

24. Левицька І.О. База розподілу загальнопромислових витрат як інструмент оптимізації собівартості продукції. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 1 (79). С.31-35.

25. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств: лист Міністерства аграрної політики України від 04 грудня 2003 р. № 37-27-12/14023 URL: <http://ukraine.uapravo.net/data/base34/ukr34712.htm> вільний. Назва з екрану.

26. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт та послуг) сільськогосподарських підприємств: Затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. №132. *Все про бухгалтерський облік*. 2001. №77. С.39-82.

27. Методичні рекомендації по організації та веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах. *Правила бух обліку: збі-*

рник нормативних актів: практичне керівництво «Бібліотека баланс». 2018. № 14. С. 93 – 104.

28. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджена Наказом Міністерства Аграрної політики України № 390 від 04.06.2009. URL: www.balans.ua вільний. Назва з екрану.

29. Миронова Ю.Ю., Білаєнко А.О., Норка Я.О. Проблеми обліку та розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві. *Причорноморські економічні студії.* 2018. Випуск . С. 192-196.

30. Облікова політика та організація обліку на підприємстві: готуємося до нового року: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс» / [головний редактор О. Кантерман]. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2011. 112с.

31. Окулов Д. Загальновиробничі витрати аграрних підприємств: склад та роль в господарській діяльності. *Обліково-фінансове забезпечення в управлінні економічною стійкістю підприємства: сучасні тенденції і перспективи розвитку:* колективна монографія / за заг. ред. Губарик О.М., Халатур С.М., - Дніпро: Друкарня «Стандарт» (ПП Бойко В.В.) 2023. С.213-222.

32. Онищенко В. Загальновиробничі витрати: їх облік та розподіл *Головбух.* 2019. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/6703-qqq-17-m5-11-05-2017-yak-zagalnovirobnich-vitrati-rozpodlish-tako-rentabelnost-y-dosyagnesh>. Дата звернення 25.10.2019.

33. Орленко Ю. Значення контролю витрат на організацію виробництва в управлінні сільськогосподарським підприємством. *Матеріали VIII міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи».* 2017. Том 1. С. 34-35

34. Павлова Г.Є., Чернецька О.В. Фінансовий облік активів аграрних підприємств: навчальний посібник. Донецьк: Юго-Восток, 2012. 393с.

35. Папінова О. Загальновиробничі витрати. *Усе про облік доходів і*

витрат: практичне керівництво «Бібліотека баланс». 2018. № 22. С. 35 – 38.

36. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. К.:УБС НБУ. 2008. 219с.

37. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. *Головні нормативні документи для бухгалтера: практичне керівництво «Бібліотека баланс».* 2016. № 2. С. 22 – 24.

38. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями URL: zakon.rada.gov.ua/go/2755-17.

39. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.1995р. № 88 . *Головні нормативні документи для бухгалтера: практичне керівництво «Бібліотека баланс».* 2016. № 2. С. 105 – 108.

40. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.14 . *Баланс.* 2015. № 85-86. – С. 21 – 34.

41. Положення стандарт бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, із змінами і доповненнями. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. Дата звернення 20.10.2019.

42. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: закон України, від 21. 12. 2017 року № 2258-VIII. *Верховна Рада України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

43. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1997 р. № 996-XIV. *Верховна Рада України.* URL: <http://www.rada.gov.ua>. – Назва з екрану.

44. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.

45. Родіна О.В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії “витрати”. *Економіка та суспільство*. 2017. В. 9. С. 1181-1185. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/9_ukr/203.pdf

46. Саванчук Т. М., Чернецька О. В., Губарик О. М. Управлінський та фінансовий облік адміністративних витрат в системі прийняття рішень на підприємстві. *Приазовський економічний вісник*. 2022. № 3 (32). С. 49-53 URL: <http://pev.kpu.zp.ua/vypusk-32>

47. Саванчук Т.М. Губарик О.М. Основні елементи управління витратами підприємства та вимоги до його обліково-аналітичного забезпечення. *Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи* : матеріали XII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції 28-29 жовтня 2021 р. : В 2 т. – Том 1. – Дніпро : Видавничо-поліграфічний центр «Гарант СВ», 2021. – С.48-49

48. Саванчук Т.М. Сутність та організація управлінського обліку в системі прийняття управлінських рішень. *Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств (присвячена 100-річчю заснування Дніпровського державного аграрно-економічного університету)*: тези доповідей VI Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції 12-13 травня 2022 р. – Дніпро : факультет обліку і фінансів, 2022. – С. 47-49. URL: <https://www.dsau.dp.ua/ua/page/oblk-audit-opodatkovannya-ta-zvtnst-u-sistem-zabezpechennya-ekonomchno-stjkost-pdprimstv.html>

49. Саванчук Т.М. Управлінський облік загальнопромислових витрат в системі прийняття управлінських рішень. *Теоретичні та практичні питання аграрної науки : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції*, м. Дніпро, 18 травня 2022 р. : у 2 ч. / за заг. ред. А. С. Кобця. Дніпро, 2022. Ч. 2. С. 187-189.

50. Саванчук Т.М., Світенко М.Г. Організація внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах та його удосконалення. *Приазовський економічний вісник* 2023р. №4(36). С. 102-111.

URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2023/4_36_ukr/19.pdf

51. Сарапіна О.А., Пінчук Т.А., Шрам Т.В, Облік загальнопромислових витрат в управлінні сільськогосподарським підприємством. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. Том 31 (70). № 3, 2020 С. 165-171

52. Сук Л., Сук П. Облікові реєстри і форми бухгалтерського обліку. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2005. №9. С.2-8.

53. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібник. Київ: ЦУП, 2002. 656 с.

54. Шершун, І. Загальнопромислові витрати: порядок обліку та розподілу. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. №100. С.4-10.

ДОДАТКИ

Запропонований алгоритм вибору бази розподілу загально виробничих витрат

