

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЗАОЧНОЇ ТА
ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ**

ДИПЛОМНА РОБОТА

освітній ступінь «Магістр»

на тему: **«Організація та методика обліку
переробки молока у фермерському
господарстві «Агротем» Пустомитівського
району Львівської області»**

**Виконав: студент 2 курсу, групи Оп-2маг
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
НАГАНЧУК Л. Р.
(Прізвище та ініціали)**

**Керівник: д.е.н., професор ГНАТИШИН Л. Б.
(Прізвище та ініціали)**

**Рецензент: _____ ТЕМЧИШИН О.С.
(Прізвище та ініціали)**

ДУБЛЯНИ 2021

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЗАОЧНОЇ ТА
ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

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

ЗАТВЕРДЖУЮ
Зав. кафедри _____
(підпис)
«21» травня 2021 року

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

НАГАНЧУКУ ЛЮБОМИРУ РОМАНОВИЧУ

(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи «Організація та методика обліку переробки молока у фермерському господарстві «Агротем» Пустомитівського району Львівської області»

Керівник роботи ГНАТИШИН ЛЮДМИЛА БОГДАНІВНА, д.е.н., професор
(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ЛНАУ від «19» липня 2021 року № 212 / к-с

2. Термін здачі студентом закінченої кваліфікаційної роботи до «26» листопада 2021р

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

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

ВСТУП

1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРОЦЕСІВ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА

1.1. Витрати на виробництво молочної продукції: економічна сутність, класифікація та облікові пріоритети

1.2. Декомпозиція технології переробки молока у системі інструментарію бухгалтерського обліку

1.3. Методологічна складова бухгалтерського обліку процесу переробки молока

2. МЕТОДОЛОГІЧНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ПІДРУНТЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА

2.1. Діагностика операційної діяльності та ефективності переробки молока у фермерському господарстві «Агротем»

2.2. Первинний облік операцій з переробки молока

2.3. Порядок аналітичного та синтетичного обліку переробки молочної сировини

2.4. Калькулювання продукції переробки молока

3. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА

3.1. Роль облікової інформації та калькулювання у процесі ціноутворення

3.2. Управлінська звітність у сфері виробництва молочної продукції

4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Аналіз стану охорони праці

4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування

4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці

4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, схеми, рисунки

6. Консультанти з розділів дипломної роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
З охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях		21.05.2021 р.	21.05.2021 р.

7. Дата видачі завдання «21» травня 2021 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі ДР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для дипломної роботи).	21.05.21-30.06.21 р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	01.07.21 – 31.08.21 р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з охорони праці та захисту населення. Розробка питань з охорони природи.	01.09.21 – 31.10.21 р.
4.	Кінцеве оформлення дипломної роботи (здача пояснювальної записки керівнику ДР; виправлення його зауважень; здача ДР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	01.11.21 – 25.11.21 р.
5.	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником ДР; виправлення зауважень у графічній частині).	26.11.21 – 06.12.21 р.

Студент _____
(підпис)

НАГАНЧУК Л. Р.
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
(підпис)

ГНАТИШИН Л. Б.
(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

У кваліфікаційній роботі обґрунтовано теоретичні основи економічної суті та класифікації витрат на переробку молока, що сприятиме удосконаленню вітчизняної правової регламентації бухгалтерського обліку витрат. Удосконалено номенклатуру виробничих витрат згідно зі специфікою виробництва молочної продукції, що забезпечить функціональний підхід до управління витратами у сільськогосподарському підприємстві, сприятиме узгодженню об'єктів та методики обліку переробки молока. Досліджено ефективність виробництва молочної продукції із власної сировини у межах фермерського господарства. З'ясовано роль облікової інформації та калькулювання у процесі ціноутворення. Розроблено пропозиції щодо формування управлінської звітності у сфері виробництва молочної продукції.

Ключові слова: витрати, об'єкти обліку, виробництво, молоко, переробка молока, бухгалтерський облік, молочна продукція, ціноутворення, калькулювання, управлінська звітність, додана вартість.

SUMMARY

Theoretical bases of economic essence and classification of expenses for milk processing are substantiated in the diploma work. The development will contribute to the improvement of domestic legal regulation of cost accounting. The nomenclature of production costs has been improved in accordance with the specifics of dairy production. The improved range of costs will provide a functional approach to cost management in the agricultural enterprise, will help to harmonize the objects and methods of accounting for milk processing. The efficiency of dairy production from own raw materials within the farm has been studied. The role of accounting and costing in the pricing process has been elucidated. Proposals for the formation of management reporting in the field of dairy production have been developed.

Keywords: costs, objects of accounting, production, milk, milk processing, accounting, dairy products, pricing, calculation, management reporting, value added.

УДК: 631.162:636.034:631.11(477.82)

Дипломна робота: 96 с. текстової частини, 13 рисунків, 19 таблиць, 45 позицій літературних джерел, 8 формул.

«Організація та методика обліку переробки молока у фермерському господарстві «Агротем» Пустомитівського району Львівської області»

НАГАНЧУК Л.Р. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, Львівський НАУ, 2021.

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

У першому розділі висвітлено економічну сутність та класифікацію витрат на переробку молока. Подано специфіку побудови системи обліку. Обґрунтовано застосовані методи дослідження.

У другому розділі здійснено організаційно-економічну характеристику та оцінку результатів операційної діяльності досліджуваного підприємства. Розраховано показники ефективності виробництва молочної продукції у фермерському господарстві. Розкрито порядок застосування інструментарію бухгалтерського обліку: первинне документування, калькулювання, методика синтетичного та аналітичного обліку процесу переробки молока. Представлено особливості калькулювання молочної продукції.

У третьому розділі сформульовано пропозиції щодо оптимізації організації обліку переробки молока. З'ясовано роль облікової інформації та калькулювання у процесі ціноутворення. Запропоновано практичні підходи щодо формування управлінської звітності у сфері виробництва молочної продукції.

У четвертому розділі подано аналіз стану охорони праці у досліджуваному фермерському господарстві.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРОЦЕСІВ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА	11
1.1. Витрати на виробництво молочної продукції: економічна сутність, класифікація та облікові пріоритети.....	11
1.2. Декомпозиція технології переробки молока у системі інструментарію бухгалтерського обліку.....	22
1.3. Методологічна складова бухгалтерського обліку процесу переробки молока.....	30
2. МЕТОДОЛОГІЧНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ПІДґРУНТЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА.....	34
2.1. Діагностика операційної діяльності та ефективності переробки молока у фермерському господарстві «Агротем».....	34
2.2. Первинний облік операцій з переробки молока.....	45
2.3. Порядок аналітичного та синтетичного обліку переробки молочної сировини.....	54
2.4. Калькулювання продукції переробки молока.....	61
3. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА.....	66
3.1. Роль облікової інформації та калькулювання у процесі ціноутворення.....	66
3.2. Управлінська звітність у сфері виробництва молочної продукції.....	73
4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ.....	80
4.1. Аналіз стану охорони праці.....	80
4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування	83
4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці.....	85
4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях.....	87
ВИСНОВКИ	89
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	92

ВСТУП

Промислова переробка продукції тваринництва – це одна із ключових галузей аграрного виробництва, яка є продовженням сільськогосподарського виробництва, подекуди в межах одного сільськогосподарського підприємства. Така форма організації сільськогосподарського виробництва, коли сільськогосподарський товаровиробник виробляє сільськогосподарську сировину і одночасно переробляє її, може мати суттєвий позитивний вплив на рентабельність сільськогосподарського виробництва. Науковцями доведено, що збільшення етапів переробки сільськогосподарської продукції сприяє збільшенню доданої вартості готової продукції. Усі етапи технологічного ланцюга відбуваються в межах одного підприємства, нівелюючи тим самим вплив посередників на формування ціни готового продукту. Відтак, прибуток, який міг би бути розподілений між усіма учасниками продовольчого ланцюга, залишається у сільськогосподарського підприємства, яке організувало переробку аграрної продукції.

Організація промислової переробки сільськогосподарської продукції в межах сільськогосподарського підприємства сприяє розиренню асортименту продукції. Усі вище перелічені організаційні і технологічні особливості виробництва мають безпосередній вплив на організацію обліку виробництва окремих видів продукції. Сільськогосподарське підприємство, яке здійснює промислову переробку продукції, зобов'язане забезпечити обліковий процес за усіма напрямками виробництва.

У господарській діяльності витрати на виробництво виступають як собівартість сільськогосподарської продукції, тобто сировини. Далі ланцюжок виробництва продовжується настанням етапу переробки, коли виникають інші витрати, які, доповнюючи вартість сировини, формують собівартість переробленої продукції. Таким чином, об'єктивність облікового процесу забезпечує достовірність інформації про витрати, собівартість готової продукції та фінансові результати сільськогосподарського підприємства як загалом, так і

в розрізі окремих об'єктів виробництва. Інформація про витрати на переробку сільськогосподарської продукції повинна бути достовірною і своєчасною, оскільки є базисом для прийняття виважених управлінських рішень. Особливої актуальності така вимога набуває для фермерських господарств – суб'єктів приватного агробізнесу. Усі вище перелічені аргументи підкреслюють актуальність вибраної тематики дослідження.

Метою дипломної роботи є розробка теоретичних засад і практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку процесу переробки молока у фермерському господарстві.

Досягнення мети вимагає вирішення таких завдань:

- теоретичного обґрунтування економічної суті витрат на переробку сільськогосподарської продукції із виділенням статей витрат;
- ідентифікації інструментарію бухгалтерського обліку у межах технологічного процесу переробки молока;
- діагностики операційної діяльності фермерського господарства «Агротем» з акцентом на дослідження ефективності переробки молока;
- дослідження стану обліку процесу переробки молока у фермерському господарстві;
- обґрунтування формування собівартості продукції переробки молока у фермерському господарстві;
- розробки управлінської звітності у сфері виробництва молочної продукції;
- обґрунтування пропозицій щодо вдосконаленню обліку процесу переробки молока та оприбуткування молочної продукції у фермерському господарстві;
- характеристики стану охорони праці у фермерському господарстві.

Предметом дослідження є система облікових процедур та інструментів щодо процесу переробки молока.

Об'єктом дослідження є організація і методика обліку переробки молока та оприбуткування молочної продукції у фермерському господарстві «Агротем».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в:

1. обґрунтуванні методики облікової системи переробки молока в межах фермерських господарств, як динамічної системи принципів, способів і методів відображення в обліку процесу промислової переробки молока;
2. удосконаленні організаційної складової облікової системи переробки молока шляхом виокремлення її організаційних етапів та побудови організаційної схеми функціонування облікової системи процесу переробки молока;
3. виявленні напрямків використання облікової інформації для формування ціни на молочну продукцію;
4. з'ясуванні методологічної можливості та економічної доцільності впровадження у вітчизняну облікову практику фермерських господарств концепції цільового калькулювання щодо молочної продукції.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРОЦЕСІВ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА

1.1. Витрати на виробництво молочної продукції: економічна сутність, класифікація та облікові пріоритети

Для сільськогосподарських товаровиробників, які в межах своїх господарств організували переробку сільськогосподарської продукції особливо актуальними є питання повного, своєчасного, і достовірного визначення обсягу фактичних витрат, що пов'язаних з пробкою. Водночас насущними є проблеми, котрі стосуються обчисленням фактичної собівартості як сільськогосподарської продукції, що є сировиною, так і продуктів переробки. У межах предмету дослідження калькулювання собівартості молочної продукції впливає на процес ціноутворення, генерування прибутку та визначення ефективності операційної діяльності. Для фермерських господарств належним чином налагоджена система обліку переробки сільськогосподарської продукції є запорукою контролю за використанням матеріальних і грошових ресурсів, запорукою прийняття виважених і ефективних управлінських рішень.

Скрипник М. І. свого часу досліджував питання економічної природи витрат виробництва. Науковець під витратами вбачала вартість усіх використовуваних ресурсів, що потрібні для виготовлення наперед визначеного обсягу продукції». Такий погляд на витрати є фундаментальним. Це основоположне трактування відзеркалює фактичний стан справ на будь-якому підприємстві. Відтак доречним є використання тако судження як вихідного посилу в теорії і практиці бухгалтерського обліку. Це цілком оправдано, бо ключовим завданням системи обліку є відображення власне фактичного руху товарних і матеріальних цінностей на підприємстві [37].

Отже, бухгалтерське розуміння витрат зводиться до бачення у сенсі витрат ресурсів за оцінкою цін їхнього придбання.

Розрізняємо також економічне бачення витрат як у сенсі витрат підприємства на придбання необхідних для виробничого процесу ресурсів. Сюди ж включається недоотриманий дохід підприємства, якщо було знехтувано найкращим альтернативним способом використання таких ресурсів.

Дилеми у трактуваннях понять були передумовою розробки концепції альтернативних витрат, яку у 80-х роках XIX ст. запропонував австрійський економіст Ф. Візер. Він був послідовником та учнем К. Менгера. Надалі цю теорію було розвинуто економістами із США Д. Гріном і Г. Давенпортом. Російський вчений В. В. Новожилов продовжив опрацювання цієї концепції. Він присвоїв теорії назву «витрати зворотного зв'язку» [41].

Отож, беручи за основу аспекти класичних теорій вважаємо, що ключовою ціллю обліку виробництва є своєчасне, вірогідне і всеосяжне відображення фактичної величини і контенту витрат, а також контроль за використанням усіх видів ресурсів, що використовуються у виробництві. Паралельно не менш важливим моментом є адекватне бухгалтерське відображення обсягу виробленої продукції чи наданих послуг у натуральних і грошовому вимірнику.

Отож, витрати – це використані для уможливлення процесу виробництва різноманітні речовини і сили природи. Результатом процесу виробництва є виготовлення та оприбуткування нового продукту праці. За умов товарного виробництва вираження у грошовому вимірнику величини витрат на створення конкретного конкретного продукту називається собівартістю. Відтак поняття «витрати виробництва» комбінує у собі терміни «витрати» і «собівартість».

З бухгалтерської позиції важливо пам'ятати про періодичність витрат. У контексті періодичності витрати ідентифікують у грошовому вимірнику як матеріальні та нематеріальні блага, що споживає підприємство для виготовлення конкретних видів продукції (товарів, послуг, робіт) за певний проміжок часу. Оптимальна величина витрат виробництва є індикатором ефективності управлінської діяльності підприємства загалом, бо показує сукупні затрати живої та уречевленої праці. Відображаючи у бухгалтерському

обліку адекватний потребам виробництва обсяг витрат, собівартість комплексно характеризує рівень використання усіх ресурсів підприємства, зокрема техніки, технологій, інновацій, організації праці і виробництва.

Методологічним базисом формування у системі бухгалтерського обліку інформації про величину витрат підприємства та розкриття цієї інформації у фінансовій звітності є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [34], згідно якого:

1. Витрати відображаються у системі бухгалтерського обліку синхронно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

2. Зменшення активів, або збільшення зобов'язань визнається витратами звітного періоду. Ці процеси призводять до зменшення обсягу власного капіталу підприємства (якщо це не є зменшення капіталу через його вилучення або розподіл власниками), але за умови достовірної оцінки таких витрат.

3. Періодизація прослідковується в одночасності визнання витрат і доходу в одному періоді. Тобто згідно методу нарахування поряд з витратами має бути визнаний дохід, для отримання якого ці витрати були здійснені.

4. Якщо величину витрат неможливо безпосередньо пов'язати з величиною доходу конкретного періоду, то такі витрати відображають у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені.

5. Якщо актив уможливорює отримання економічних вигод впродовж кількох звітних періодів, то витрати визнають через систематичний розподіл вартості такого активу у вигляді амортизації між конкретними звітними періодами, у яких використовувався цей актив.

До витрат, збільшення яких пов'язане із зменшенням активів, належать: витрачання матеріалів на потреби виробництва чи для ремонту необоротних активів, або на адміністративні потреби; суми нарахованого зносу необоротних та нематеріальних активів; витрачання МШП та інших оборотних і нематеріальних активів; втрати від знецінення запасів; виявлені недостачі оборотних активів (товарів, готової продукції, сировини, матеріалів), які виникли не через вину матеріально відповідальної особи; розрахунок резерву

сумнівних боргів чи списання суми дебіторської заборгованості, що через об'єктивні обставини не може бути погашена; благодійні внески; визнані економічні санкції.

Витратами, які впливають на збільшення зобов'язань, вважають такі нарахування: податків, зборів, заробітної плати та інших обов'язкових платежів; єдиного соціального внеску; транспортних витрат; орендної плати, комунальних послуг, плати за інтернет та послуги телефонного зв'язку; послуг з реклами; послуг інших організацій; тощо. Пункт 6 П(С)БО 16 декларує: зменшення активів або збільшення зобов'язань є витратами звітного періоду. Водночас обумовлена умова достовірної оцінки таких витрат. Виняток становить зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками – такі зміни не є витратами звітного періоду. Отож, основною критеріальною ознакою визнання витрат та інших зобов'язань і активів, є їхня достовірна грошова оцінка.

Нормативною базою обумовлено низку понять та процесів, які не вважаються витратами підприємства, і як наслідок їх не включають у звіт про фінансові результати:

- видані аванси чи повна попередня авансова оплата постачальникам під майбутнє придбання запасів, робіт, послуг; погашення коротко- та довгострокових позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, ознаки яких суперечать наведеним у НП(С)БО положенням;
- витрати, які ідентифікуються зменшенням власного капіталу згідно з нормами НП(С)БО.

Згідно з національними стандартами обліку (а саме: п.5 П (С)БО 16 «Витрати») [34] витрати у бухгалтерському обліку повинні відображатися паралельно із збільшенням зобов'язань чи зменшенням активів. На основі прописаної норми Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими Наказом Міністерства аграрної політики України

від 18. 05. 2001 р. № 132, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими Наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001р. № 47 (Типове положення) та П(С)БО 16 «Витрати», витрати класифікують за чіткими ознаками, окресленими в табл. 1.1 [7, 12, 13].

Таблиця 1.1

Класифікація витрат згідно із нормативним забезпеченням

Ознаки	Витрати		
	Методичні рекомендації, п.2.6.	Типове положення, п.2.6	П(С)БО16 «Витрати»
За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби	витрати виробництва, цеху, дільниці, служби	
За видами продукції (робіт, послуг)	витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію	витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, товарну, реалізовану продукцію	
За єдністю складу (однорідністю) витрат	одноеlementні, комплексні		
За видами витрат	витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції	витрати за економічний елементами, витрат за	витрати за економічними елементами
За способами перенесення вартості на продукцію	витрати прямі, непрямі	втррати прямі, непрямі	витрати прямі, непрямі
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	витрати змінні, постійні	витрати умовно змінні, умовно-постійні	витрати змінні, постійні
За календарними періодами	витрати поточні, довгострокові, одноразові	витрати поточні, одноразові	
За доцільністю витрачання	продуктивні, непродуктивні		
За визначенням відношення до собівартості продукції	витрати на продукцію, витрати періоду		
За видами діяльності			витрати звичайної та надзвичайної діяльності.

Класифікація витрат на виробництво допомагає краще зрозуміти призначення витрат та їх економічну роль у виробництві продукції. Під класифікацією витрат на виробництво вбачають їх розподіл. Декомпозиція витрат формує собівартість готової продукції із економічно однорідних груп витрат в цілях планування, обліку і діагностики собівартості. Класифікація витрат – це декомпозиція витрат за чіткими ознаками. Класифікація вбачає глибше розуміння суті витрат, вивчення порядку їхнього формування і напрямків здійснення.

Науковці виділяють кілька підходів щодо класифікації витрат. Вони згруповані на рис. 1.1.



Рис.1.1. Класифікація витрат підприємства

Представимо коротку характеристику низки класифікаційних груп витрат [7].

Вичерпані (спожиті) витрати є витратами звітного періоду. Виникнення таких витрат традиційно призводить до зменшення активів чи збільшення зобов'язань в ході операційної діяльності підприємства. Ціллю підприємства, здійснюючи такі витрати, є одержання доходу за результатами діяльності у звітному періоді. До таких витрат належать витрачання сировини і матеріалів, нарахована оплата праці тощо. Обов'язковою умовою визнання таких витрат у конкретному звітному періоді є те, що продукція, на виготовлення якої були здійснені ці витрати, була реалізована у тому самому звітному періоді. Вичерпані витрати як собівартість реалізованої продукції мають своє місце у Звіті про фінансові результати.

Невичерпані (неспожиті) витрати ідентифікують із збільшенням зобов'язань чи зменшенням активів у ході операційної діяльності з метою генерування доходу у майбутньому. До невичерпних витрат належать витрати на купівлю: матеріалів, які ще не витрачені на виробництво чи інші потреби; товарів, котрі у якості запасів показують у складі активів підприємства, оскільки вони ще не реалізовані. Вартість таких витрат на кінець звітного періоду відображають в розділі II активу Балансу (виробничі запаси, незавершене виробництво, поточні біологічні активи, дебіторська заборгованість за виданими авансами тощо).

Слід зауважити, що не всі вичерпані витрати, тобто витрати здійснені в межах конкретного звітного калькуляційного періоду, безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції. Відтак під час калькулювання слід диференціювати витрати та ті, що формують собівартість готової продукції та на витрати періоду.

Витрати на продукцію завжди мають відношення до процесу виробництва продукції чи купівлі товарів для подальшої реалізації. Іншими словами їх називають виробничими витратами. У ході виробництва генеруються витрати на виробництво конкретного виду продукції та виробнича собівартість цієї продукції. До витрат на переробку сільськогосподарської продукції належать ті

види витрат, що передбачені П(С)БО 16 «Витрати» і стосуються функції виробництва конкретного виду продукції. Також маємо прав оговорити, що такі витрати утворюють історичну собівартість виробленої продукції.

Витрати періоду за своїм економічним змістом суттєво відрізняються від витрат на продукцію. Так, витрати періоду безпосередньо не стосуються виробничих процесів. До витрат періоду належать витрати на забезпечення функцій менеджменту, маркетингу, дослідження. Такі витрати не входять до собівартості готової продукції чи запасів. Їх ідентифікують як витрати того періоду, у якому ці витрати були здійснені.

Специфічною ознакою витрат у виробничій чи переробній сфері сільськогосподарських товаровиробників є характер зв'язку таких витрат із конкретним об'єктом: видом продукції, підрозділом, проектом тощо. Характер такого зв'язку дозволяє поділити витрати на прямі та непрямі. Прямі витрати безпосередньо стосуються конкретного об'єкта обліку витрат, тобто здійснюються для виробництва конкретного виду продукції. Відтак оцінені витрати включають до собівартості конкретної продукції (робіт, послуг).

Прямі витрати на оплату праці складаються із сум заробітної плати та інших виплат персоналу, зайнятому у виробництві конкретної продукції, наданні послуг. Обов'язковою умовою є безпосередність віднесення цих витрат до визначеного об'єкта витрат. Інші прямі витрати включають інші види виробничих витрат, які безпосередньо стосуються конкретного об'єкта витрат. Сюди належать нараховані суми ЄСВ, визначена орендна плата за земельні паї і необоротні активи, амортизація тощо.

Непрямі (опосередковані) витрати безпосередньо не відносять до конкретного об'єкта обліку витрат. Тобто в обліку непрямих витрат не застосовують прямий метод. Такі витрати у сільськогосподарських товаровиробників стосуються вирощування багатьох видів сільськогосподарських культур чи кількох груп тварин, виконання різних робіт. Відтак включаючи до собівартості такі витрати потребують попереднього розподілу між об'єктами обліку. Тому бухгалтери-практики нерідко називають

їх тими, що розподіляються. П(С)БО 16 «Витрати» непрямі витрати ідентифікує як загальновиробничі. Подальша декомпозиція витрат в обліку проходить в розрізі статей калькулювання собівартості.

Основними статтями витрат у переробці молока є: сировина і матеріали; куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх організацій; зворотні відходи; паливо і енергія на технологічні цілі; основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників; відрахування до соціальних фондів; відрахування на підготовку і освоєння виробництва; витрати на утримання і експлуатацію обладнання; цехові витрати; відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристосувань цільового призначення й інші спеціальні витрати; втрати від технічного неминучого браку; інші виробничі витрати; позавиробничі витрати; супутня продукція (вираховується).

Прямі витрати безпосередньо відносяться на собівартість конкретного виду продукції відповідно з обґрунтованими нормативами і нормами, що зафіксовані в технологічних картах виробництва конкретного виду продукції. Суми таких витрат доволі легко контролювати і співставляти із фактичними та плановими витратами.

Своєю обліковою політикою кожне підприємство самостійно встановлює базу розподілу непрямих витрат. Орієнтиром є загальноприйнята практика, специфіка виробничого процесу та вимоги методичних рекомендацій.

Отже, виробничу собівартість складають прямі та непрямі витрати (загальновиробничі витрати) без частини адміністративних витрат, витрат на збут. Прямі виробничі витрати облічуються на призначеному бухгалтерському рахунку 23 «Виробництво». Непрямі витрати відображають на бухгалтерському рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Методикою передбачено закриття у кінці звітної періоду рахунку 91 через списання розподілених між різними видами готової продукції сум загальновиробничих витрат в дебет бухгалтерського рахунка 23 «Виробництво». Описана методика передбачає облік підприємством виробленої продукції за скороченою (неповною) собівартістю.

В окремих випадках є потреба визначати собівартість конкретного виду продукції шляхом приймання до уваги частини витрат на збут та частини загальногосподарських витрат. При цьому керуються декларованою у Наказі про облікову політику методикою, беручи до уваги встановлені ставки розподілу таких видів витрат. Таким чином визначають повну фактичну собівартість виготовленої продукції. Витрати, що стосуються управління та обслуговування підприємства загалом, обліковують на бухгалтерському рахунку 92 «Адміністративні витрати». Витрати на функціонування підрозділів, що координують збут продукції, просування реклами, забезпечують доставку продукції споживачам та інші реалізаційні витрати підприємства обліковують на бухгалтерському рахунку 93 «Витрати на збут».

Прямі витрати на продукцію називають основними витратами. Без таких витрат неможливим є виробництво продукції. До основних витрат належать прямі витрати: на оплату праці, матеріальні витрати, амортизація, інші прямі витрати.

Поділ витрат на основні, непрямі, накладні, прямі обумовлений необхідністю точнішого калькулювання, тобто одержання об'єктивнішої інформації щодо рівня витрат.

Взаємозв'язок окремих видів витрат зображено на рис. 1.2.

Об'єкт обліку витрат чи об'єкт калькулювання – це конкретне окреме виробниче замовлення. Після виконання замовлення чи завершення виробничого циклу можна визначити фактичну собівартість. До моменту визначення собівартості, тобто до моменту калькулювання, усі суми витрат, які стосуються даного процесу, вважаються незавершеним виробництвом.

Отже, після завершення виробничого циклу можна приступати до визначення фактичної собівартості окремих видів продукції (замовлення). Якщо є потреба у визначенні собівартості частини виготовленої продукції, можна застосувати так звану умовну її оцінку. Отже часткове виробництво і випуск продукції можна оцінити за фактичною собівартістю аналогічної продукції, яка відпускатись раніше чи за плановою собівартістю цієї продукції.

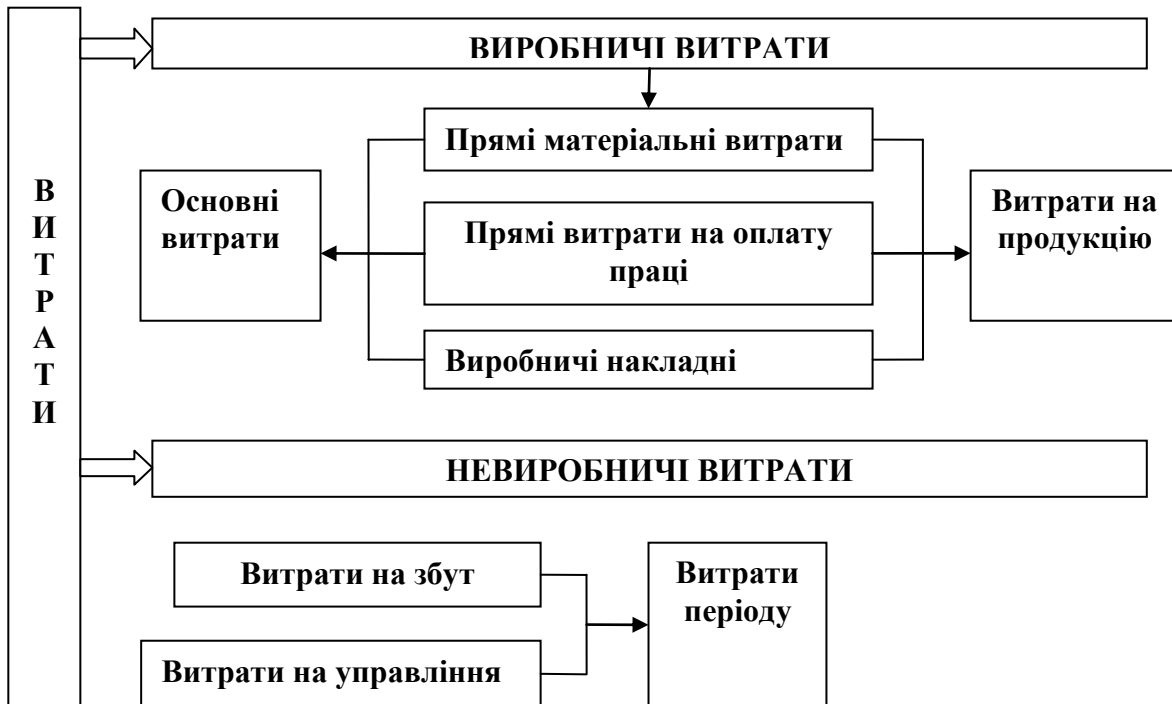


Рис. 1.2. Взаємозв'язок різних видів витрат

Основними завданнями обліку витрат на виробництво молочної продукції є:

- розмежування виробничих витрат та ідентифікація їх переліку за економічним змістом, центрами відповідальності, статтями обліку, елементами та іншими ідентифікаційними ознаками, що передбачені обліковою політикою підприємства, стандартами фінансового та вимогами управлінського обліку;

- повне та своєчасне відображення обсягів виготовленої продукції, наданих робіт чи послуг за окремими об'єктами обліку, центрами відповідальності, періодами;

- виявлення згідно із затвердженими положеннями фактичного рівня собівартості одиниці продукції (робіт, послуг); порівняння визначеного рівня з нормативними, прогнозними чи ринковими параметрами;

- генерування належного інформаційного масиву про суми витрат та обсяги виготовленої продукції (робіт, послуг) в передбаченій системі первинних документів, облікових реєстрах та формах звітності.

1.2. Декомпозиція технології переробки молока у системі інструментарію бухгалтерського обліку

Ефективна організація технологічного процесу на молокопереробних виробництвах значною мірою залежить від належно налагодженої системи обліку та обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства загалом. Водночас важливим є дотримання стандартів та санітарних умов при переробці молока. Розглянемо окремі нормативно-правові положення, що стосуються переробки молока.

Згідно із Законом № 1870-IV «Про молоко і молочні продукти» від 24.06.04 р. під молочною сировиною розуміють молоко, котре попередньо підлягало фізичному обробітку (охолодженню, підігріванню, фільтрації). Також до молочної сировини належать молочні продукти, які містять лише складники молока (знежирене молоко, вершки тощо) й надалі будуть використовуватись для виробництва іншої продукції. Формування коров'ячого молока як сировини на молокопереробних підприємствах нині відбувається згідно з вимогами таких стандартів: до 1 січня 2019 року – ДСТУ 3662:2015 «Молоко-сировина коров'яче. Технічні умови»; з 1 січня 2019 року – ДСТУ 3662:2018 «Молоко-сировина коров'яче. Технічні умови»; з 1 липня 2018 року до 1 січня 2020 року – п. 3.4, 3.9 ДСТУ 3662-97 «Молоко коров'яче незбиране. Вимоги при закупівлі», відтак до 1 січня 2020 року можна було приймати для переробки молоко другого гатунку.

Згідно з чинними вимогами стандартів під час закупівлі молока виділяють кілька об'єктів обліку: фізична маса, кількість жиру, кількість білка, у розрізі екстра, вищого, першого таа другого гатунків. Органічне молоко виокремлюють іним об'єктом обліку. Виробництво органічного молока здійснюється згідно з постановою КМУ від 30.03.16 р. № 241 «Детальні правила виробництва органічної продукції (сировини) тваринного походження». При цьому сільськогосподарський товаровиробник повинен мати сертифікат відповідності України або держав ЄС.

Окрім якісних параметрів, для обліку молока також використовують натуральні одиниці, зокрема фізичну масу і кілограмах, центнерах, тонах. В окремих випадках за допомогою молокомірів для виміру молока в літрах, тобто в об'ємних одиницях, за допомогою відповідної формули можна здійснити перерахунок молока в одиниці маси.

Отож, молоко як сировину одержують за результати біологічного перетворення у тваринництві на сільськогосподарських підприємствах. Для забезпечення дотримання вимог стандартів сільськогосподарський товаровиробник зобов'язаний забезпечити вимоги первинної обробки молока, зокрема його очищення від механічних доміюк, охолодження та зберігання за низької температури, транспортування. Важливо, щоб для первинної обробки молока у сільськогосподарського товаровиробника було спеціально обладнане приміщення – молокозливна для приймання, дослідження і очищення молока; мийна – для миття, сушіння, дезінфекції і зберігання молочного посуду та доїльної апаратури.

Якщо ж сільськогосподарський товаровиробник також займається переробкою молока, то для цього потрібно мати окремі спеціальні приміщення – цехи для виготовлення молочної продукції і спеціальне приміщення для аналізу молока. Основним призначенням молочних цехів, які відкривають сільськогосподарські товаровиробники, є: першочергове забезпечення високої якості видоєного молока і загалом покращення ведення галузі молочного скотарства; виготовлення якісної молочної продукції (організація крафтового виробництва молочної продукції) для забезпечення споживачів якісними продуктами харчування та для підвищення конкурентоспроможності дрібних сільськогосподарських товаровиробників.

Технологія виготовлення молочних продуктів є складним комплексом різноманітних і специфічних технологічних процесів. Для виготовлення питного молока та кисломолочних продуктів у технологію включають усі компоненти молока. Вершки, сметана, кисломолочний сир, масло, тверді сири виробляють з використанням окремих компонентів молока. Виготовлення

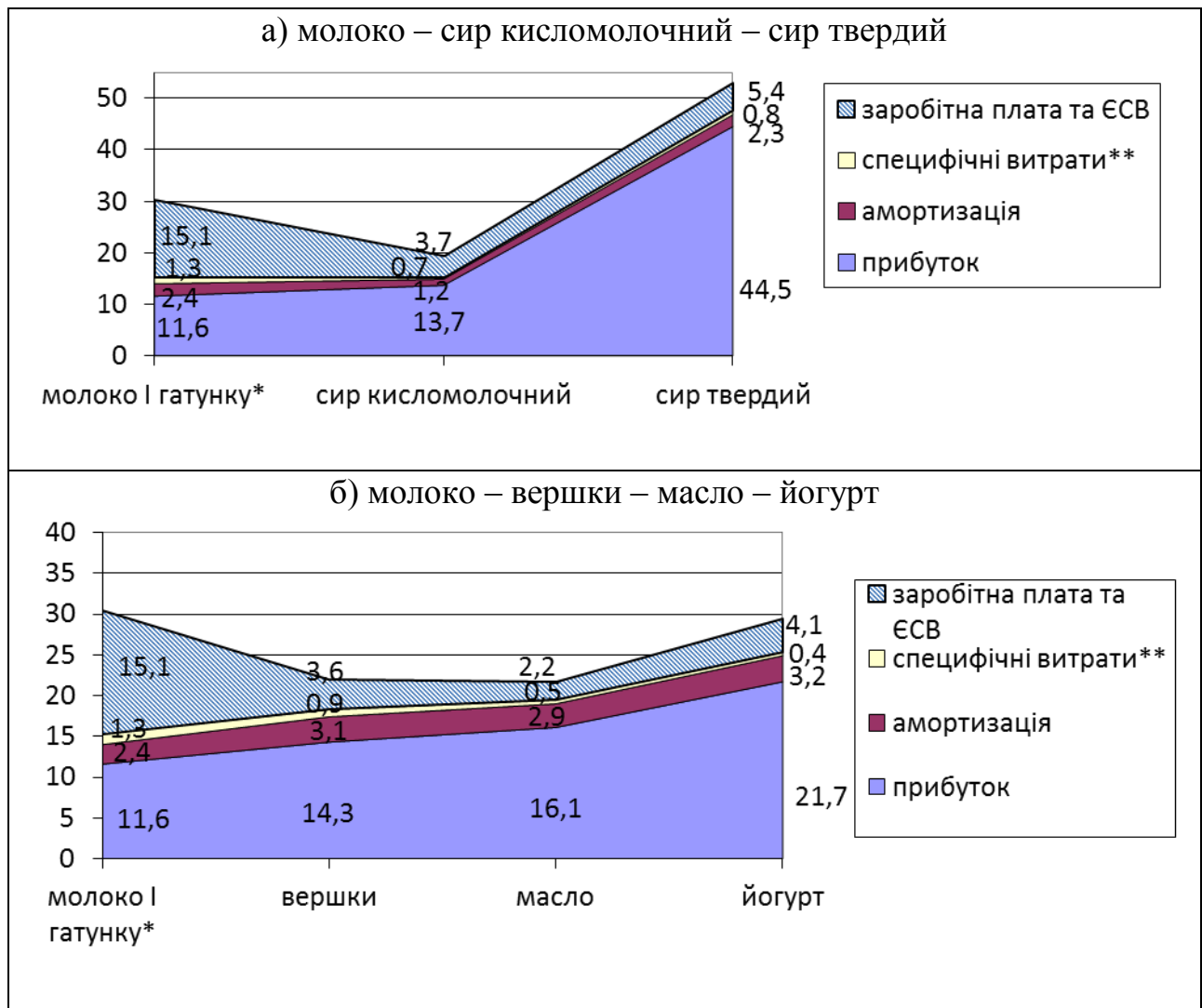
сухих молочних продуктів, морозива та молочних консервів пов'язане із використанням сухого молока. Із вторинної молочної сировини виготовляють харчовий та технічний казеїн, молочний білок, молочний цукор, замінник незбираного молока, згущену молочну сироватку.

Із організацією переробки молока у фермерському господарстві пов'язане поняття «валоризація». Це поняття інтерпретують із сукупністю етапів виробництва, які впливають на штучне підвищення ціни продовольства. Оскільки сьогодні фермерські господарства особливо гостро відчують загострення конкуренції із агрохолдингами, організація переробки сільськогосподарської продукції в межах господарства є одним із шляхів збільшення доданої молочної продукції. У такому випадку фермери повинні відчувати очевидну перевагу, оскільки валоризація є передумовою зростання конкурентоспроможності та збільшення прибутковості фермерських господарств.

Показник доданої вартості (*ДВ*) формується у системі бухгалтерського обліку фермерських господарств і складається з таких елементів: амортизація основних засобів та інших необоротних активів (*A*), заробітна плата персоналу (*ЗП*), прибуток (*П*), орендна плата за землю (*В_С*). Сума усіх цих компонентів становить величину доданої вартості продукції, яка виготовлена у конкретному звітному періоді:

$$ДВ = A + ЗП + СВ + П + В_C \quad (1)$$

Розуміємо, що процес створення вищої доданої вартості молочної продукції можливий лише за умови розширення економічної діяльності. Тобто технологічний процес змушений вийти за межі внутрішнього виробництва молока. Відтак валоризація включає сукупність матеріальних та нематеріальних витрат, котрі в умовах фермерського господарства створюють основну і додану вартість. Із рис. 1.3 видно, що процес переробки молока у певній технологічній точці розподіляється на кілька видів продукції.



*свій початок кожен із двох зображених цінних ланцюгів бере на фермі фермерського господарства «Агротем», а продовжується у молокопереробному цеху фермерського господарства «Агротем»;

**для молока специфічними витратами є орендна плата за земельні ділянки (паї), для молочної продукції – плата за ветеринарний експертний висновок.

Рис. 1.3. Формування доданої вартості у ланцюгах цінностей виробництва молочної продукції у фермерському господарстві «Агротем», у середньому за 2019 р., %

Джерело: розраховано і побудовано за даними бухгалтерського обліку фермерського господарства «Агротем»

Просуваючись на ринок далі, кожен окремий вид молочної продукції створює свій власний ланцюг цінностей. Таке дослідження дозволяє ідентифікувати види молочної продукції, виробництво яких уможливило контроль і координацію конкурентної переваги фермерського господарства на

ринку молочної продукції. Частка прибутку на етапі оприбуткування молока на фермі господарства є меншою через постійне дорожчання послуг для тваринництва, матеріалів та енергоносіїв. Переробка молока дає можливість фермерському господарству надавати готовій продукції унікальних конкурентоспроможних якостей, особливо твердим сирам. Внаслідок цього на етапах переробки зростає комерційний вектор доданої вартості, що видно із рисунка. Власна роздрібна торгівля також сприяє забезпеченню зростання доданої вартості, оскільки формує чи не найважливіший її якісний показник – свіжість фермерської продукції. Таке раціональне ведення операційної діяльності через виключення посередників із цінового ланцюга змінює пріоритети на ринку молочної продукції та уможлиблює отримання фермерським господарством вищого рівня прибутку. Розширення операційної діяльності у фермерському господарстві, поява нових видів виробництва зумовлює особливі інформаційні потреби фермерів та потребує специфічного підходу в організації обліку виробництва і переробки молока.

Внутрішнє наповнення системи бухгалтерського обліку фермерських господарств зумовлене низкою чинників: спеціалізація, розміри за різними ознаками, організаційна структура, організаційно-правова форма господарювання тощо. Водночас професійний рівень ведення обліку, його методичне та організаційне наповнення, структурно-функціональна регламентація повсякчас повинні відповідати зростаючим інформаційним запитам та сприяти захисту приватної власності фермера. Використовуючи класичну схему фінансового обліку і деякі складові управлінського обліку, середні та великі фермерські господарства успішно ведуть облік виробництва. Багаторівневість системи бухгалтерського обліку у таких товаровиробників будується згідно з принципами національних стандартів бухгалтерського обліку і корелює з вимогами Методичних рекомендацій щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств № 390 від 4 червня 2009 року [26] та Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

сільськогосподарських підприємств №132 від 18 травня 2001 року . Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах № 189 від 2 липня 2001 року здебільшого є методичною основою організації бухгалтерського обліку у господарствах із площею землекористування до 20 га сільськогосподарських угідь (сімейних фермах). Спостерігаємо суттєві відмінності структурно-функціонального контенту означеного нормативного документа та Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами №720 від 15 червня 2011 року [25]. Здебільшого розбіжності стосуються рекомендації до застосування різних форм реєстрів обліку (аналітичних та синтетичних реєстрів), співставлення списку який представлено в табл. 1.2.

Проведені дослідження засвідчують прогалини у Методичних рекомендаціях з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах та інших нормативних документах, які стосуються нівелювання організаційно-правової та галузевої специфіки розвитку фермерства на сучасному етапі. Доволі часто положення нормативних документів суперечать основним положенням та крайнім змінам і доповненням до Закону України «Про фермерське господарство» № 973-IV від 19 червня 2003 року. Отож, нормативно-правова база організації бухгалтерського обліку у фермерських господарствах загалом та зокрема процесу виробництва і переробки молока потребує перегляду і оновлення.

Теперішній стан справ засвідчує недосконалість напрацьовань методологічного характеру для належної організації бухгалтерського обліку у фермерських господарствах. Слабким місцем є обліку витрат на виробництво та переробку аграрної продукції. Окрім цього немає однастайності у виборі методів обліку витрат та оцінки готової продукції – створення біологічних активів чи виробництво сільськогосподарської продукції; фактична собівартість чи ринкова (справедлива) вартість. Означен рознобіжності є наслідком неузгодження вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30

«Біологічні активи» та чинної регламентації організації обліку у фермерських господарствах.

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика реєстрів обліку і первинних документів для малих підприємств і фермерських господарств за спрощеною формою

№ п/п	Ділянка обліку	Мале підприємство	Фермерське господарство
1	Реєстрація всіх господарських операцій	-	Журнал реєстрації господарських операцій
2	Облік необоротних активів, амортизації (зносу)	Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів	Відомість обліку основних засобів
3	Облік виробничих запасів, готової продукції і запасів	Журнал 1-мс обліку активів	Книга (карточка) складського обліку
4	Облік тварин на вирощуванні і відгодівлі	-	Книга обліку руху тварин і птиці на фермі
5	Облік витрат на виробництво	Журнал 4-мс обліку витрат	Книга обліку доходів та витрат
6	Облік зобов'язань, прибутку і капіталу	Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань	Журнал реєстрації господарських операцій
7	Облік розрахунків та інших операцій	Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом	Відомість обліку розрахунків
8	Облік реалізації	Журнал 3-мс обліку доходів	Журнал реєстрації господарських операцій і Книга обліку доходів та витрат
9	Облік праці і заробітної плати	Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками	Розрахунково-платіжна відомість
10	Узагальнення даних по синтетичних рахунках	Оборотна відомість	-
11	Фінансова звітність	<u>Баланс (форма № 1-мс)</u> <u>Звіт про фінансові результати (форма № 2-мс)</u>	<u>Баланс (форма № 1-мс)</u> <u>Звіт про фінансові результати (форма № 2-мс)</u>

Низка не роз'яснених і спірних питань виникли після впровадження в облікову практику сільськогосподарських підприємств П(С)БО 30 «Біологічні активи». Новизна проблеми, не готовність облікового персоналу сільськогосподарських підприємств до нововведень, нестабільність економіки та вплив на результати господарювання інфляційних чинників повсякчас стаюна перекодї ефективного практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Горкавий В. К. розмірковує про розширення переліку об'єктів обліку в сільському господарстві, що зумовлено прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи». Тепер об'єктами обліку виступають як біологічні активи, так і сільськогосподарська продукція [11]. До незавершеного виробництва тепер прийнято відносити поточні біологічні активи. Хоча насправді П(С)БО 30 трактує незавершене виробництво як окремий об'єкт обліку з метою акумулювання витрат на виробництво сільськогосподарської продукції з довгим циклом виробництва. З цього приводу зауважимо, що для обліку виробництва та переробки молока у фермерському господарстві «Агротем» використовується бухгалтерський рахунок 23 «Виробництво». Такий підхід досі не обґрунтований теоретично, що ускладнює і без того трудний облік виробництва у сільськогосподарських підприємствах.

Дідоренко Т. В. наголошує на проблемні моменти, які виникають у зв'язку з нормативно-правовим регулюванням оцінки аграрної продукції та біологічних активів за справедливою вартістю [13]. Відомо, що в основі такої оцінки лежать ціни активного ринку на аналогічну продукцію. Водночас практично неможливо володіти оперативною інформацією про ціни активного ринку на конкретну звітну дату. Нестабільність ринкової ситуації, низький платоспроможний попит населення, вплив інфляції є причинами різких коливань цін, тому оперативно їх відслідкувати бухгалтеру дуже важко. Недостовірність отриманої бухгалтером інформації про ціни активного ринку може призвести до помилок в обліку через неправильну оцінку готової продукції за справедливою вартістю.

У підручнику за редакцією Огійчук М. Ф. [29] автор акцентує, що об'єктами калькулювання собівартості в тваринництві є основна продукція. Також у виданні наведено перелік робіт, які передбачено виконати перед початком обчислення собівартості готової продукції тваринництва та продукції переробки молока. Неабияку цінність становить матеріал щодо порядку первинного документування операцій, пов'язаних з виробництвом та переробкою молока. Окреслено перелік статей для обліку витрат, описано порядок синтетичного та аналітичного обліку виробництва та переробки молока. Описано порядок первинного документування оприбуткування молока від біологічного перетворення у тваринництві та молочної продукції за результатами переробки молока. Детально описано обчислення собівартості продукції тваринництва та промислових виробництв, порядок списання калькуляційних різниць.

1.3. Методологічна складова бухгалтерського обліку процесу переробки молока

Дослідження питань промислової переробки молока та обліку витрат на виробництво молочної продукції побудоване на опрацюванні системи економічних індикаторів та соціально-економічних відносин в сучасних умовах. Основою таких досліджень є взаємозалежність процесів і явищ, а також діалектичний зв'язок між цими процесами і явищами, які притаманні аграрному секторі економіки та відбуваються загалом в суспільстві. Діалектичний підхід уможливорює застосування багатоваріантної діагностики умов та чинників формування ринку молочної продукції. При цьому до уваги приймаються тенденції у розвитку галузі молочного скотарства як сировинної бази для промислової переробки молока та розгляду можливості організувати переробку молока власними силами в межах фермерського господарства, де утримується продуктивне стадо корів та виробляється молоко.

Діалектичний метод використовують у дослідженнях розвитку концепцій обліку витрат, оцінки готової продукції тваринництва та промислової переробки такої продукції, а також щодо практики калькулювання собівартості продукції у тваринницві та переробцімолока. В основі діалектичного методу лежать виразні філософські та загальнонаукові принципи.

Загальнонаукові принципи призначені для вивчення структурно-функціональних та системних підходів під час дослідження суспільних явищ. Водночас в межах цих принципів відбувається використання методів аналізу і синтезу під час дослідження економічних особливостей промислової переробки продукції тваринництва та впливу цієї специфіки на контент системи обліку. Методи дедукції та індукції в межах предмету дослідження передбачають виявлення місця витрат виробництва в процесі управління діяльністю підприємства. У дипломній роботі для характеристики суті та місця витрат в обліковій системі конкретного сільськогосподарського товаровиробника використано монографічний метод.

Неабиякої важливості для досягнення поставлених у роботі завдань мали статистичні методи: графічний, табличний, порівняння, історико-системний (при вивченні класифікації витрат для переробки молока), абстрактно-логічний. Достовірність рекомендацій та пропозицій за результатами дослідження залежить від рівня комплексності їх застосування [17].

Промислова переробка молока складається з окремих самостійних елементів, які у взаємозв'язку представлені системою – технологією переробки. Дослідження вказують, що ці компоненти становлять своєрідну інфраструктуру, яка визначає цілісність підходу до розв'язання назрілої проблеми. Для оцінки розвитку процесів переробки молока на базі сільськогосподарських товаровиробників застосовано принцип системності, що дало змогу дослідити низку чинників, критеріїв та сукупність методів для оцінки розвитку промислового виробництва молочної продукції.

Системний підхід до діагностики промислової переробки молока потребує переходу від окремого дослідження господарських ситуацій і процесів до

узагальненого розгляду концепції. Для виявлення реальних особливостей розвитку промислової переробки молока в межах фермерських господарств слід відштовхуватись від реальних особливостей розвитку галузі промислового виробництва молочної продукції. Методи економічного аналізу забезпечують пошук ефективніших рішень щодо організації промислової переробки молока в межах фермерських господарств.

При вивченні теперішнього стану переробки молока на базі сільськогосподарських товаровиробників широко був використаний прийом порівняння. Застосовувався такий підхід для зіставлення інформації звітного року з даними минулих років, щоб виявити величину відхилень.

Узагальнена інформація для наочного зображення в динаміці подана графічно.

При визначенні фактичної собівартості молочної продукції керувалися методикою, передбаченою Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими Наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001р. № 47.

Оцінка молочної продукції проводилась за допомогою всебічного використання прийомів візуального контролю. Візуальний контроль базується на прийомах збору інформації під час спостережень в умовах виробничих процесів, огляді робочих місць. Також при цьому широке застосування мають економіко-статистичні методи, прийоми економічного аналізу, нормативно-правове регулювання, документальні прийоми тощо. Так, зіставлення фактичних даних з нормативними і законодавчими нормами також дозволяє виявляти певні відхилення і порушення. Використання таких прийомів доречно власне в обліковій площині для виявлення недотримання вимог чинної нормативно-правової бази, зокрема різного роду інструкцій, положень, методичних рекомендацій, наказів тощо.

Як будь-яка наука бухгалтерський облік також користується низкою властивих виключно йому методів. До них належать: первинне документування; узагальнюючий облік у системі бухгалтерських рахунків;

групування інформації у системі реєстрів аналітичного та синтетичного обліку; систематизація інформації за принципом подвійного запису; балансове узагальнення; калькуляція.

Документування призначене для встановлення фактів фіксації витрат на переробку молока, а також для надання юридичної сили обліковій інформації та уможливлення достовірності кінцевого результату облікової системи. Оцінка – це віддзеркалення в обліку затрат уречевленої і живої праці у господарських засобах, встановлення фактичних витрат у процесі переробки молока для формування справедливої вартості молочної продукції. Калькуляція призначена для обчислення собівартості молочної продукції у розрізі її видів за даними бухгалтерського обліку. На основі подвійного запису інформація пов'язана з переробкою молока систематизується через відображення її за дебетом і кредитом економічно споріднених бухгалтерських рахунків, що зводить до мінімуму кількість помилок в обліку. Балансове узагальнення призначене для відображення активів, пасивів та зобов'язань підприємства на конкретну чи звітну дату в єдиній грошовій оцінці. Балансове узагальнення дозволяє диференціювати активи підприємства за джерелами утворення і цільовим призначенням, складом та функціональною роллю у діяльності підприємства.

Дослідження, проведене у межах виконання кваліфікаційної роботи, має комплексний характер, представляє повну і всебічну оцінку сучасному стану обліку переробки молока у фермерському господарстві та передбачає конкретні шляхи оптимізації організації обліку даної ділянки.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДОЛОГІЧНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ПІДГРУНТЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА

2.1. Діагностика операційної діяльності та ефективності переробки молока у фермерському господарстві «Агротем»

Місцем розташування фермерського господарства «Агротем» є село поблизу Львова. За організаційно-правовим статусом фермерське господарство «Агротем» є юридичною особою і провадить господарську діяльність на основі статуту. Основним видом економічної діяльності досліджуваного господарства «Агротем» є змішане сільське господарство. Забігаючи наперед зазначимо, що основною його спеціалізацією є молочне скотарство та промислова переробка молока. Будучи суб'єктом агробізнесу і переслідуючи основну мету – отримання прибутку, фермерське господарство «Агротем» використовує інноваційні технологічні рішення для виробництва продукції молочного скотарства, переробки молока та реалізації молочної продукції; за власним розсудом будує взаємини у сфері ділового партнерства, у тому числі зовнішньоекономічного. Для відтворення виробничого потенціалу, розвитку господарства на засадах здорової конкуренції, фермерське господарство «Агротем» має право використовувати кошти державних програм підтримки фермерства, а також грошові ресурси Українського державного фонду підтримки фермерських господарств.

Попри те, що основним видом діяльності ФГ «Агротем» є виробництво продукції молочного скотарства та переробка молока, фермерське господарство паралельно займається ще рослинництвом, здебільшого для забезпечення тваринництва кормовою базою. У господарстві вирощують фуражне зерно, кукурудзу, багаторічні трави. Специфіка виробництва визначає організаційну структуру ФГ «Агротем». Отож, організаційна структура господарства складається із рільничої бригади, 2-х тваринницьких ферм, цеху з переробки

молока, тракторної бригади, складських приміщень, автопарку, ремонтної майстерні. Перевагою фермерського господарства та є зручне та компактне розташування виробничих підрозділів, зокрема ферм та цеху з переробки молока (рис. 2.1).

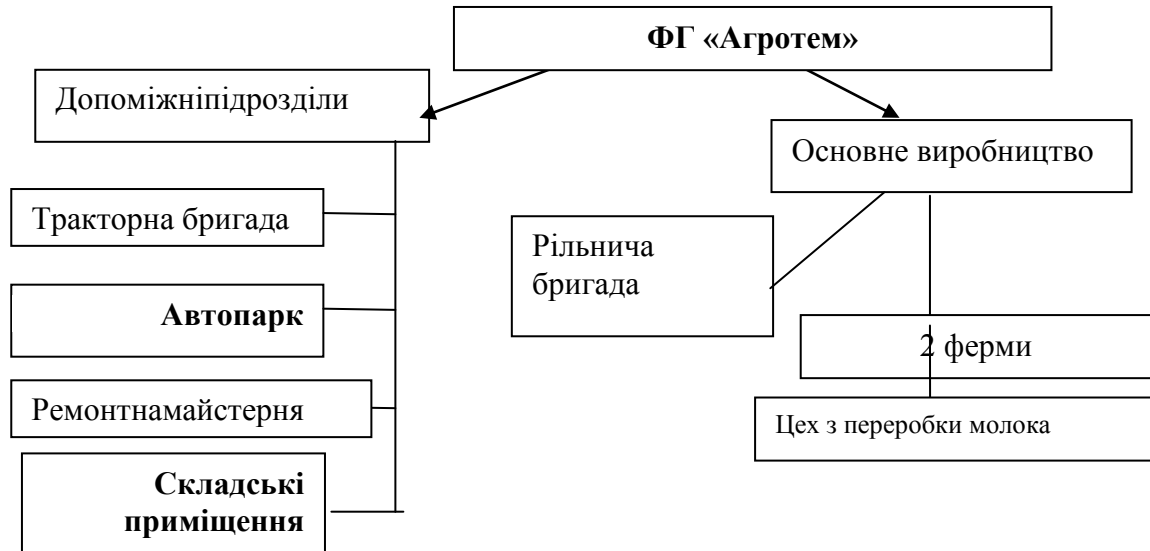


Рис. 2.1. Організаційна структура ФГ «Агротем»

Ключову роль серед чинників сільськогосподарського виробництва відіграє земля. Масштаби землекористування визначають обсяги діяльності сільськогосподарського товаровиробника, а ефективне використання землі своєю чергою залежить від рівня продуктивних сил, рівня впровадження інновацій у виробництво, ефективного менеджменту. Землі ФГ «Агротем» мають вигідне розташування – рельєф території є рівнинним, слабо хвилястим. Найпоширенішими ґрунтами на теренах ФГ «Агротем» є суглинки, дерново-підзолисті ґрунти та супіски.

Для виявлення тенденцій у системі землекористування досліджуваного господарства дослідимо структуру земельних угідь ФГ «Агротем». Структуру землекористування визначаємо шляхом виявлення процентного співвідношення площ різних категорій земельних угідь у складі площі сільськогосподарських угідь чи загальної земельної площі. Структура землекористування досліджуваного фермерського господарства впродовж досліджуваного періоду була незмінною. Її незмінність з одного боку є свідченням стабільності у

виробничій діяльності, а з іншого боку – уникненням екстенсивного шляху діяльності, коли збільшення виробництва відбувається за рахунок збільшення кількості вхідних ресурсів. Отож, загальна площа землекористування ФГ «Агротем» кілька років поспіль становить 114,5 га земельних угідь. Під рілля відведено 102,3 га або 89,3 %, сінокосам належить 2,3 га або 2,0 %, а пасовищам – 10,0 га або 8,7 %. Земельний банк ФГ «Агротем» сформований за рахунок орендованих земель. Площі сінокосів призначені для вирощування кормів власного виробництва, а площі пасовищ – для пасовищного утримання худоби.

Діагностика параметрів основної діяльності суб'єкта господарювання забезпечує керівну ланку фермерського господарства релевантною інформацією для побудови стратегії розвитку господарства та прийняття виважених управлінських рішень в цьому керунку. У сучасних умовах операційна діяльність сільськогосподарських товаровиробників націлена не лише на досягнення максимально можливого економічного ефекту, а здебільшого на підвищення конкурентоспроможності на ринку сільськогосподарської продукції і продовольства.

Якщо сутність економічного ефекту зводиться до одержання максимальної результативності з одиниці вкладеного виробничого ресурсу, то рівень конкурентоспроможності свідчить про здатність фермерського господарства виробляти і продавати сільськогосподарську продукцію та продовольство, цінові та нецінові якості котрих є привабливішими, порівняно із аналогічною продукцією конкурентів. Максимізація прибутку є наслідком та успіхом конкурентної боротьби на відповідному сегменті ринку.

Генерування прибутку забезпечує для фермерського господарства створення додаткових фінансових джерел для реінвестування коштів у відтворення виробничого потенціалу. Попри те, позитивна динаміка згенерованого фінансового результату сприяє зміцненню фінансового становища фермерського господарства, налагодженню довірливих контактів у діловому партнерстві, ритмічності розрахункових операцій, переходу на

інноваційний шлях розвитку, своєчасності розрахунків з бюджетом, зростанню добробуту селян та загалом розвитку сільських територій. Розмаїття джерел фінансування, до яких належать кредити, проектні кошти, державне фінансування, кошти програм підтримки та власні кошти, а також їхнє раціональне використання забезпечують широкі можливості щодо подальшого покращання якісних і кількісних параметрів ведення аграрного бізнесу.

У табл. 2.1 представлено рівень параметрів економічної ефективності операційної діяльності ФГ «Агротем» згідно з даними річної фінансової та статистичної звітності.

Таблиця 2.1

Основні економічні показники ФГ «Агротем»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2018р.
Середня чисельність працівників, чол.	3	4	3	100,0
Фонд оплати праці, грн.	30295,26	51800,00	50980,00	168,3
Середньомісячна зарплата 1 працюючого, грн.	8418,54	10791,17	14165,11	168,3
Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	3163,1	10537,8	13169,3	у 4,2 р.
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	3789,8	13718,5	11685,5	у 3,1 р.
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	-	176,2	203,8	-
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	104,8	2125,8	946,9	у 8,8 р.
Наявність власного капіталу і фондів, тис. грн.	6173,9	11005,5	12936,3	209,3
Наявність необоротних активів, тис. грн.	10525,6	17098,8	18755,8	178,2
Одержано чистого прибутку (збиток), тис. грн.	- 216,9	- 1351,0	1725,7	194,6
Рівень рентабельності, %	- 5,4	- 9,8	14,1	+19,5

Проведені розрахунки дають підстави для узагальнення, що впродовж досліджуваного періоду ФГ «Агротем» суттєво покращило рівень прибутковості та ефективності діяльності. Будучи збитковим у 2018 році,

господарство за результатами діяльності у 2020 році від здійснення операційної діяльності згенерувало 1725,7 тис. грн. чистого прибутку. Позитивний вплив на зростання показника рівня рентабельності має переважання темпів зростання виручки від її реалізації над темпами зростання собівартості продукції. Описаний тренд є наслідком інноваційних рішень, які стосуються закупівлі високопродуктивних корів та нового устаткування для переробки молока.

Усі постійні працівники ФГ «Агротем» зайняті у тваринництві. Їхня кількість невелика – лише три особи. Для робіт у рослинництві господарство залучає сезонних працівників. У рослинництві досить часто користуються послугами сторонніх організацій, які проводять оранку, посів та збирання врожаю. Заготівлю кормів суміщають постійні та сезонні працівники.

Середньомісячна заробітна плата постійних працівників ФГ «Агротем» переважала рівень мінімального заробітку і у 2020 році становила 14165,11 грн. Сезонні працівники також можуть розраховувати на гідний заробіток, відтак ФГ «Агротем» є привабливим місцем для сезонного працевлаштування.

Негативним явищем є зростання рівнів кредиторської та дебіторської заборгованості, а також собівартості продукції. Зростання прибутку вплинуло на збільшення величини власного капіталу і вартості необоротних активів, які взяті на баланс. Це є ознакою розширення операційної діяльності ФГ «Агротем» за рахунок реінвестування прибутку, тобто власних джерел фінансування.

За 2020 рік згідно з даними балансу у ФГ «Агротем» зросла величина дебіторської заборгованості, що є ознакою несвоєчасності погашення покупцями заборгованостей за відвантажену їм продукцію. Натомість позитивним фактом є зменшення величини кредиторської заборгованості, що свідчить про покращення розрахункової дисципліни господарства. Знову ж таки, це є наслідком покращення його фінансового стану.

У фермерському господарстві левову частку виручки від реалізації продукції становить виручка від реалізації молока (табл. 2.2). Розмір виручки від продажу молочної продукції ще недостатній, оскільки ФГ «Агротем»

здійснює пошук нових покупців, веде перемовини щодо укладання договорів на гуртові поставки. Нажаль роздрібна торгівля у спеціалізованих магазинах не дозволяє забезпечити бажаний рівень виручки від реалізації продуктів переробки молока.

Таблиця 2.2

Рівень та структура товарної продукції ФГ «Агротем»

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2018 р.
Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	3163,1	10537,8	13169,3	у 4,2 рази більше
Виручка від реалізації молока, тис. грн.	1975,9	5028,7	8919,2	147,1
Виручка від реалізації молочної продукції, тис. грн.	1154,8	4952,6	4147,2	у 3,6 рази більше
Виручка від реалізації іншої продукції молочного скотарства, тис. грн.	32,4	556,5	102,9	у 3,2 рази більше
Частка виручки від реалізації молока, %	62,5	47,7	67,7	5,2
Частка виручки від реалізації молочної продукції, %	36,5	47,0	31,5	-5,0
Частка виручки від реалізації іншої продукції молочного скотарства, %	1,0	5,3	0,8	-0,2
Фінансовий результат від реалізації продукції, тис. грн.	- 216,9	- 1351,0	1725,7	+1942,6
Фінансовий результат від реалізації молока, тис. грн.	-342,2	-1709,4	549,6	+891,8
Фінансовий результат від реалізації молочної продукції, тис. грн.	125,3	358,4	1176,1	у 9,4 рази більше

Попри збільшення грошових надходжень від реалізації молочної продукції у 3,6 раза, частка цього виду виручки у загальній масі виручки від реалізації має нечітку тенденцію. Очевидно, що обсяги реалізації впродовж 2018-2020 років були рівномірні, а на зростання доходу від реалізації молочної продукції мав вплив ціновий чинник, спричинений інфляційними процесами. Налагодження процесу переробки молока мало позитивний вплив на ормування загального результату досліджуваного підприємства.

Цінними індикаторами діагностики операційної діяльності досліджуваного господарства є поголів'я і продуктивність корів основного стада, а також розміри виробництва молока. Основою виробничого потенціалу, поряд із землею, є продуктивне поголів'я корів молочного стада. Поголів'я продуктивних корів належить до довгострокових біологічних активів, тобто необоротних активів. Якісний склад поголів'я має безпосередній вплив на обсяги та ефективність виробництва молока, а також його якісні параметри. В умовах сучасних технологій придатність корів до інтенсивного використання є ключовим критерієм формування основного стада корів у ФГ «Агротем».

Структура стада ВРХ віддзеркалює спеціалізацію галузі скотарства. Від термінів реалізації молодняка та періодів обороту стада залежить питома вага корів у стаді. Структуру стада великої рогатої худоби у ФГ «Агротем» детально показано в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Структура стада великої рогатої худоби у ФГ «Агротем»

Статеві-вікові групи	2018 р.		2019 р.		2020 р.	
	поголов'я, голів	структура, %	поголов'я, голів	структура, %	поголов'я, голів	структура, %
Всього великої рогатої худоби	107	100	104	100	115	100
в т.ч. телята до року	30	28,0	29	27,9	28	24,4
телиці осіменені	20	18,7	8	7,7	12	10,4
корови молочного стада	54	50,5	64	61,5	72	62,6
Корови, виділені для підсосного вирощування телят	3	2,8	3	2,9	3	2,6

Досліджуване фермерське господарство систематично нарощує поголів'я корів молочного стада. Їхня частка у структурі стада великої рогатої худоби зросла від 50,4% до 62,6%. Джерелами поповнення молочного стада є переведення тварин між групами, а також купівля високопродуктивних корів

голандських порід. Загалом поголів'я великої рогатої худоби зросло на 7,5%, частково за рахунок придбання корів підвищеної продуктивності і розширення на 33,3% поголів'я молочного стада.

Від якісних та кількісних параметрів основного молочного стада залежить валовий надій молока, тобто обсяг його виробництва. Тип годівлі і раціон корів, а також порода тварин впливають на жирність молока, тобто визначають його якісні параметри. Такий параметр як середньорічний надій на одну корову визначає рівень продуктивності корів. Підвищення рівня цього якісного показника поліпшує інші параметри галузі молочного скотарства, зокрема сприяє: зниженню затрат праці на виробництво одиниці продукції та зниженню собівартості одиниці продукції, зростанню доходу від реалізації продукції молочного скотарства. Водночас важливим чинником забезпечення ефективності використання грошових, матеріальних і трудових ресурсів та максимізації валового надою молока є середньорічне поголів'я корів молочного стада.

Детальнішу оцінку основних параметрів молочного скотарства у ФГ «Агротем» наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Динаміка основних параметрів молочного скотарства у ФГ «Агротем»

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2018 р.
Поголів'я на кінець року, голів: великої рогатої худоби	107	104	115	107,5
Середньорічне поголів'я корів молочного стада, голів	35	53	58	165,7
Надій молока на середньорічну корову, кг	2322	3462,3	3941,4	169,7
Валовий надій молока, ц	813	1835	2286	281,0
в т.ч. на 100 га с.-г. угідь	7,13	16,10	20,05	281,0
Отримано телят від корів молочного стада, голів	30	29	28	93,3
т.ч. на 100 корів молочного стада, наявних на початок року	55	45	39	70,9

Із таблиці бачимо, що впродовж років дослідження середньорічне поголів'я ВРХ збільшилось на 7,5%. Особливо помітно зросло поголів'я корів молочного – на 65,7 % – за рахунок придбання високопродуктивного поголів'я джерсейської породи. Цей факт забезпечив зростання надою на 1 середньорічну корову – на 69,7%. За рахунок збільшення поголів'я корів молочного стада та їх продуктивності спостерігаємо зростання валового надою молока зріс в 2,8 рази. Водночас на 29,1 % констатуємо зменшення кількості отриманих телят, що є свідченням про молону породу корів основного стада. Як уже зазначали, досліджуване господарство у 2018 та 2019 роках придбавало корови джерсейської породи покращеної продуктивності, що і спричинило збільшення усіх результативних показників біологічного оперетворення у тваринництві досліджуваного фермерського господарства.

Цінним індикатором, що аналізується під час дослідження економічної ефективності біологічного перетворення у тваринництві, є собівартість молока. Собівартість як економічна категорія об'єднує в собі усі затрати на виробництво одиниці продукції конкретного виду. До уваги приймають трудові, грошові та матеріальні витрати.

Собівартість 1 ц молока формується в ході біологічного перетворення безпосередньо у фермерському господарстві. Вона віддзеркалює умови виробництва, індивідуальні затрати, конкретні результати прийнятих управлінських рішень зі сторони фермера, політику господарства щодо персоналу, масштаби залученого процес виробництва ресурсного потенціалу, фізіологічні параметри тварин, інновації. Тому закономірно, що собівартість аналогічних видів продукції на підприємствах різних різного розміру неоднакова. Особливість кліматичних та погодніх окремих регіонів і територій, технологічні аспекти та організація праці мають певний вплив на формування загальних розмірів витрат виробництва, а згодом і на величину собівартості одиниці продукції.

Інформація щодо витрат на виробництво молока у ФГ «Агротем» представлена в табл. 2.5.

Якщо вести мову про інтенсифікацію молочного скотарства, то ключовим індикатором рівня цього стану є показник виробничих витрат з розрахунку на одну корову. Зауважимо, що впродовж досліджуваного періоду рівень згаданого індикатора зріс на 95,2%. Доволі висока продуктивність корів є наслідком належного ресурсного забезпечення та використання у виробництві сучасних технологій. Про це свідчить питома вага витрат на виробництво молока у загальних витратах фермерського господарства – 58,9%. Таким чином, більше половини витрат підприємства спрямовані на виробництво молока. Отож переробка молока, тобто виробництво молочної продукції, у фермерському господарстві ще не досягло бажаного рівня товарності.

Таблиця 2.5

Рівень витрат на виробництво молока у ФГ «Агротем»

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2018 р.
Витрати на виробництво молока, тис. грн.	3789,8	13718,5	11685,5	у 3,1 р.
в т.ч. на одну середньорічну корову, грн.	60832	81245	118742	195,2
Собівартість 1 ц молока, грн.	621,87	784,65	801,26	128,8
Частка витрат на виробництво молока у витратах на основне виробництво, %	56,2	31,4	58,9	+ 2,7 п.

Тенденція до збільшення собівартості 1 ц молока на 28,8 % в досліджуваному господарстві можна пояснити впливом як внутрішніх, так зовнішніх чинників. До внутрішніх віднесемо зростання витрат на ветеринарне обслуговування тварин. Серед чинників зовнішнього середовища найпомітніший вплив має здороцання ресурсів та загальний вплив інфляції. Порівнюючи рівень собівартості фермерського господарства із середньою собівартістю молока по Україні констатуємо, що досліджуваний показник в ФГ «Агротем» не є суттєво більший.

Сільськогосподарське підприємство лише тоді ефективно функціонує, коли вироблена аграрна продукція чи надані послуги мають на ринку надійних

споживачів, тобто відбуваються ритмічні відвантаження продукції згідно укладених контрактів, а розрахунки з покупцями характеризуються своєчасністю та повнотою. Своєчасно отримані фінансові ресурси у вигляді виручки є джерелом реінвестицій для простого і розширеного відтворення виробництва. ФГ «Агротем», реалізувавши сільськогосподарську продукцію та продукти її переробки, одержані грошові кошти спрямовує для покриття витрат на виробництво. У випадку коли виручка від реалізації сільськогосподарської продукції переважає над витратами на її виробництво, підприємство генерує фінансовий результат у вигляді прибутку, частина якого реінвестується у наступні цикли виробництва. Цей господарський факт визначає важливість реалізації аграрної продукції як важливого етапу кругообігу коштів в операційній діяльності будь-якого підприємства.

Основні результативні параметри ефективності виробництва молока фермерським господарством «Агротем» наведені в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Аналіз ефективності виробництва молока ФГ «Агротем»

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2018 р.
Валовий надій молока, ц	813	1835	2286	281,0
Обсяг реалізації молока, ц	520	1474	665	127,9
Рівень товарності молока, %	64,0	80,3	29,1	-34,9
Середня ціна реалізації 1 ц молока, грн.	3411,6	3799,8	13412,3	більше в 4 рази
Виручка від реалізації молока, тис. грн.	1975,9	5028,7	8919,2	147,1
Обсяг молока, переданий на переобку, ц	293	361	1621	більше в 5,5 рази

Як показали наші попередні дослідження галузь молочного скотарства у досліджуваному господарстві не є надто рентабельною. Виручка від реалізації молока у 2020 році суттєво зросла за рахунок помітному підвищенню закупівельних цін. Водночас у 2020 році фермерське господарство 70,9 % виробило на власних потужностях, а 29,1 %, або 665 ц молока було реалізовано.

Здійснена економічна діагностика вказує на тенденцію до підвищення економічної ефективності операційної діяльності досліджуваного фермерського господарства власне за рахунок налагодження переробки молока. Важливе значення мало підвищення закупівельних цін на молоко, хоча суттєвого впливу на зростання ефективності діяльності цей факт не мав через зростаючу інфляцію. З огляду на це фермерському господарству «Агротем» й надалі потрібно достатньо уваги приділяти впровадженню у виробничий процес інноваційних рішень.

2.2. Первинний облік операцій з переробки молока

Обумовлюючи питання первинного обліку переробки молока у ФГ «Агротем» слід зазначити, що цю проблему слід розглядати в кількох аспектах: первинний облік витрат на переробку молока та первинний облік оприбуткування готової молочної продукції. З цього приводу зазначимо, що загалом система первинного обліку у ФГ «Агротем» налагоджена належним чином, маємо на увазі як первинне документування біологічного перетворення у скотарстві, так і первинний облік процесу переробки молока. Керуючись відповідною нормативною базою, досліджуване господарство застосовує передбачені для обліку цих процесів комплекти первинної документації. Водночас серед недоліків слід зазначити несвоєчасність складання окремих первинних документів та відсутність у них певних реквізитів.

Виробництво молочної продукції, тобто виготовлення масла, сирів, йогуртів, цільномолочної продукції тощо належить до промислових виробництв з переробки сільськогосподарської. Сільськогосподарські підприємства здійснюючи промислову переробку молока можуть випускати один, або кілька видів молочної продукції, застосовуючи відповідні технології. Розмаїття видів продукції у комбінації із специфікою технологій кожного окремого обумовлюють виокремлення різних об'єктів обліку витрат та

використання різних методів обліку. Вибір цих облікових компонентів підприємство здійснює самостійно і декларує у своїй обліковій політиці.

Організовуючи первинний облік витрат переробки молока у ФГ «Агротем» керуються Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88, П(С)БО 16 «Витрати» і Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373.

Положення № 88 регулює основні організаційні та методичні питання, які пов'язані із створенням, прийняттям та відображенням у бухгалтерському обліку, а також зберіганням первинної облікової документації, облікових реєстрів та звітності. П(С)БО 16 «Витрати» встановлює єдині методологічні засади класифікації витрат, які приймаються за основу і при організації обліку витрат процесу переробки молока в межах сільськогосподарського підприємства. Класифікацію витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати» покладено в основу організації обліку за статтями витрат. Тому первинне документування операцій з обліку витрат процесу переробки молока здійснюється в розрізі статей витрат. Впродовж виробничого циклу на основі первинних документів витрати нагромаджуються у розрізі статей. Далі постатейні витрати включаються у калькуляційні розрахунки для визначення собівартості виготовленої молочної продукції.

Первинні документи – це бухгалтерські документи, які складають безпосередньо в момент здійснення операції або одразу після її завершення. Первинному документуванню підлягають усі без винятку господарські операції, які відбуваються у фермерському господарстві. Отож, для обліку витрат на переробку молока і виходу молочної продукції у ФГ «Агротем» використовується низка первинних документів.

Об'єктом обліку витрат промислової переробки молока є кожне окреме виробництво. У ФГ «Агротем» функціонує дві технологічні лінії з переробки молока.

На першій лінії із молока І гатунку виготовляють сир кисломолочний та тверді сири. Кисломолочний сир не оприбутковують як окремий вид готової продукції. Він виступає проміжним продуктом, який згідно технології використовують далі для виготовлення твердих сирів.

На другій технологічній лінії із молока І гатунку виготовляють вершки, масло вершкове та йогурт. Тут аналогічно, вершки у якості сировини використовують для виробництва масла. Також вершки та маслянка є основою виготовлення йогуртів.

Таким чином спостерігаємо довгі технологічні ланцюги переробки молока, у кожному з яких здавалось би готовий вид продукції насправді є основою подальшого виробництва і виготовлення інших видів молочної продукції. Тому можемо стверджувати, що технологія переробки молока є складним процесом, який складається з кількох самостійних етапів. Відповідно організація первинного документування переробки молока потребує неабиякої відповідальності та дотримання вимог зовнішньої і внутрішньої регламентації.

З огляду на те, що за результатами переробки молока випускається різноманітна продукція, а технології її виробництва суттєво різняться і здійснюються на різних технологічних лініях, для обґрунтованого нагромадження витрат на виробництво у ФГ «Агротем» застосовують пряме віднесення витрат. Таким чином кожен вид продукції, що буде оприбутковуватись як готовий продукт, виділяють як об'єкт обліку.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає економічні елементи обліку витрат щодо переробки молока:

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

Кожний елемент витрат має свій зміст і складові елементи у вигляді статей калькуляції.

У промисловій переробці молока номенклатура статей витрат має свої особливості. Основними статтями витрат у промисловій переробці молока є: сировина і матеріали; зворотні відходи; паливо і енергія на технологічні цілі; куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх організацій; основна і додаткова заробітна плата виробничого персоналу; ЄСВ; витрати на утримання і експлуатацію обладнання; відрахування на підготовку і освоєння виробництва; цехові витрати; амортизація; інші виробничі витрати; супутня продукція (вираховується).

За статтею «Сировина та матеріали» нагромаджують вартість сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами та формують основу виготовленої молочної продукції, а саме: вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших інгредієнтів. Молоко власного виробництва, яке використовують як сировину, включають до витрат по собівартості. Вартість використаних сировини та матеріалів зменшують на вартість зворотних відходів, якщо такі виникають у процесі виготовлення готової молочної продукції та не можуть бути використані за прямим призначенням. Основними первинними документами для списання вартості сировини і матеріалів, що були використані у процесі переробки молока, є Лімітно-забірні картки та Накладні внутрішньогосподарського призначення. В цих документах вказують назву матеріальних цінностей, їх кількість та напрямки використання. Лімітно-забірні картки та Накладні внутрішньогосподарського призначення підписує керівник господарства, головний бухгалтер, комірник і особа, яка одержує сировину для виробничих потреб.

За статтею «Витрати на оплату праці» в бухгалтерському обліку відображають суми основної і додаткової оплати праці персоналу, який безпосередньо зайнятий у технологічному процесі по переробці молока. Підставою для визначення розміру заробітку є первинні документи: табель обліку робочого часу (форма № П-5) та наряд на відрядну роботу (форма №

70а). Наряд на відрядну роботу при переробці молока складають на кожний вид робіт окремо.

Табель обліку робочого часу – це первинний документ для обліку відпрацьованого часу працівниками переробного молочного цеху. Його складають щомісяця щодо відпрацьованого часу працівника, який зайнятий на виробництві твердих сирів. Цей працівник працює за погодинною оплатою праці, оскільки виробництво і дозрівання твердих сирів триває довше місяця. Через неспівпадання тривалості виробничого циклу із періодом нарахування заробітної плати, було прийнято рішення про застосування на виробництві твердих сирів погодинної, а на виробництві масла та йогуртів – відрядної форм оплати праці. Записи в Табелі обліку робочого часу в досліджуваному господарстві проводить бухгалтер. У ньому записується кількість відпрацьованого часу працівником.

Оплату праці працівникам молочного переробного цеху у ФГ «Агротем» нараховують у Розрахунку нарахування оплати праці за кількість оприбуткованої продукції. В цьому реєстрі зазначають прізвища працівників, їх табельні номери, а також кількість виробленої продукції та розцінку за одиницю цієї продукції. Згідно з цими даними розраховують суму оплати працівнику переробного молочного цеху за місяць. Відтак інформація з Розрахунку нарахування оплати праці є підґрунтям для проведення записів у Книгу розрахунків з оплати праці.

За статтею «Єдиний соціальний внесок» показують нарахування єдиного соціального внеску.

За статтею «Паливо та мастильні матеріали» показують вартість палива та мастил, які використовують для здійснення окремих технологічних операцій (варіння, обсмаження, нагрівання, сушіння тощо).

Слід зауважити, що для забезпечення належного функціонування переробного цеху подекуди послуговуються послугами сторонніх організацій, зокрема санітарно-епідеміологічних установ. Вартість виданого сантарного експертного висновку списують на витрати переробки молока на основі

платіжного доручення. В окремих випадках вартість послуг сторонніх організацій списують на підставі Товарно-транспортних накладних, Рахунків-фактур, Актів виконаних робіт.

Амортизацію необоротних активів, що приймають участь у процесі переробки молока нараховують у Відомості нарахування амортизації за місяць.

За статтею «Загальновиробничі витрати» накопичують цехові, загальновиробничі витрати. Їх розподіляють між об'єктами обліку переробки молока. Щомісячно у витрати щодо переробки молока включають загальновиробничі витрати. Місячну суму загальновиробничих витрат, до якої включають амортизацію, нараховану на будівлю переробного цеху, розподіляють пропорційно до загальної суми прямих витрат, здійснених на виробництво конкретного виду молочної продукції. Розподіл сум загальновиробничих витрат здійснюють у Відомості розподілу накладних витрат.

За статтею «Зворотні відходи» нагромаджують відходи, які споживаються ФГ «Агротем» в інших технологічних процесах для виготовлення продукції основного чи допоміжного виробництва. Так, маслянка, що одержується як супутня продукція під час виробництва масла, використовується за двома напрямками: для виготовлення йогуртів у молокопереробному цеху та для випоювання телят на фермі. Маслянка як супутня продукція самостійно не калькулюється. Вартість маслянки віднімають від загальних витрат по статті «Сировина і матеріали» за можливою ціною реалізації на сировину.

По статті «Витрати на підготовку і освоєння виробництва» обліковують витрати на підготовку і освоєння виробництва нових видів продукції та нових технологічних процесів. Зокрема сюди належать витрати на розробку проектно-кошторисної документації включно із платнею персоналу, зайнятому на пусконаладжувальних роботах і пробним випробуванням роботи обладнання, а також вартість послуг підрядних організацій. Методикою передбачено, що такі витрати попередньо слід обліковувати у складі рахунка 39 «Витрати

майбутніх періодів», а потім поетапно включати у собівартість виготовленої продукції.

За статтею «Витрати від технічно неминучого браку» показують втрати від браку. Браком у переробці молока вважають продукцію і напівфабрикати, що за своїми якостями не відповідають встановленим технічним вимогам або стандартам і не можуть бути реалізовані покупцям чи використані в інших технологічних процесах. Облік втрат від браку здійснюють за відповідними статтями на окремому синтетичному рахунку 24 «Брак у виробництві». Виявлений у процесі виробництва так званий внутрішній брак оцінюють за виробничою собівартістю. Якщо брак був виявлений на складі готової продукції, то до оцінки за якої він буде списаний також включають витрати на упаковку. Якщо брак був виявлений покупцями, так званий, зовнішній брак, то його списують за виробничою собівартістю включно із витратами на транспортування забракованої продукції та її заміну. Вартість браку відносять на собівартість молочної продукції того періоду, у якому під час виробництва він був допущений. Окрім вартості забракованої продукції, сировини і матеріалів на витрати від браку також списують суми, які стосуються виправлення цього браку.

До статті «Роботи та послуги» включають вартість послуг власного автомобільного чи тракторного транспорту. Цю статтю витрат доцільно поділити на дві: роботи і послуги власних структур; роботи і послуги зі сторони. Роботи і послуги власних допоміжних виробництв, зокрема щодо ФГ «Агротем» маємо на увазі послуги автотранспорту, на витрати переробки молока відносять на основі нагромаджувальних відомостей обліку роботи вантажного автотранспорту. Записи у нагромаджувальні відомості роблять на підставі Подорожніх листків вантажного автомобіля і Подорожніх листків трактора. Вартість використаної електроенергії та води відносять на витрати переробки молока на підставі Звіту про використання електроенергії та Розрахунку розподілу води по споживачах.

На об'єкти обліку переробки молока вартість послуг власних допоміжних виробництв відносять шляхом їх розподілу пропорційно до бази розподілу на основі відомостей розподілу, а послуги зі сторони – на основі рахунків чи актів на приймання-здачу виконаних робіт.

За статтею «Витрати на ремонт основних засобів» нагромаджують витрати, пов'язані з ремонтом необоротних активів, що використовують для переробки молока. Первинними документами для визнання таких витрат є рахунки підрядників.

За статтею «Інші виробничі витрати» накопичують виплати щодо обов'язкового страхування майна ФГ «Агротем», щодо сертифікації продукції, плати за оренду, знос нематеріальних активів та інші. Документами, що є підставою для цього виступають договори страхування, сертифікати, платіжні доручення, виписки банку тощо.

У статті «Інші витрати» відображають плату за воду, величину екологічного податку ФГ «Агротем» та інші. Підтверджуючими документами є податкові декларації, рахунки, платіжні доручення.

Для обліку одержаної молочної продукції у ФГ «Агротем» використовують низку первинних документів. Вихід продукції промислової переробки молока оформляють накладними, або відомостями випуску молочної продукції. Використання первинного документа щодо оприбуткування залежить від виду готової молочної продукції. У кожному з перелічених документів про вихід молочної продукції слід вказати кількість переробленої сировини та норми виходу продукції. Попри те також вказують кількість оприбуткованої молочної продукції.

Усі перелічені первинні документи щодо збільшення витрат на виробництво молочної продукції у розрізі статей витрат є підставою для здійснення бухгалтерських записів у зведені бухгалтерські документи, а також реєстри аналітичного та синтетичного обліку.

Під час виконання дослідження для виконання завдання дипломної роботи здійснили порівняльний аналіз первинних документів, що застосовуються у ФГ

«Агротем» для обліку витрат на переробку молока, та переліку нормативно рекомендованої первинної документації. Результати порівняння представлені у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Порівняльна характеристика документів з обліку витрат на переробку молока і виходу молочної продукції

<i>Документ</i>	<i>Застосування</i>	
	<i>по нормативу</i>	<i>у господарстві</i>
1. Авансовий звіт	+	+
2. Рахунок-фактура	+	+
3. Розрахунок нарахування оплати праці та розрахунок ЄСВ	+	+
4. Товарно -транспортна накладна, рахунки контрагентів	+	+
5. Відомості нарахування амортизації	+	+
6. Лімітно-забірні картки	+	+
7. Акт виконаних робіт (по технічному обслуговуванню обладнання)	+	+
8. Накладна внутрішньогосподарського призначення	+	+
9. Податкові декларації	+	+
10. Табель обліку робочого часу	+	+
11. Наряд на відрядну роботу	+	+
12. Подорожній лист трактора	+	+
13. Подорожній лист вантажного автомобіля	+	+
14. Накладна, накладна внутрігосподарського призначення	+	+
15. Платіжне доручення	+	+
16. Звіт про використання електроенергії	+	+
17. Розрахунок розподілу води по споживачах	+	+
18. Відомість розподілу накладних витрат	+	+
19. Відомість випуску молочної продукції	+	+

Бачимо, що у ФГ «Агротем» для обліку витрат на переробку молока та виходу молочної продукції дотримуються рекомендацій щодо застосування номенклатури первинної документації. Зауважимо, що у промисловій переробці молока використовують типові форми первинних документів.

2.3. Порядок аналітичного та синтетичного обліку переробки молочної сировини

У промислових виробництвах, зокрема і при переробці молока, облік витрат у розрізі статей можна здійснювати використовуючи позамовний, попередільний і нормативний методи. За умови застосування позамовного методу об'єктом обліку витрат і калькулювання є виробниче замовлення, яке оформляють заздалегідь для виробництва визначеної кількості молочної продукції. Усі прямі витрати прораховують у межах таких окремих замовлень. Суми прямих витрат збирають на окремих аналітичних рахунках, а потім узагальнюють за кожним окремим замовленням. Фактичну собівартість загалом замовлення та одиниці продукції за цим замовленням визначають після завершення виробництва та оприбуткування продукції за даним замовленням. Згідно з нормативними вимогами, продукція, що виготовлена ще до завершення виконання замовлення, оцінюється за плановою собівартістю, або фактичною собівартістю виробленої раніше аналогічної.

Отож, у промислових виробництвах, зокрема і при переробці молока застосовують позамовний метод організації обліку витрат та калькулювання молочної продукції. На початку технологічного процесу, а ним може бути також початковий етап конкретного замовлення, на кожний вид молочної продукції відкривають окремий аналітичний рахунок (замовлення). Прямі витрати (вартість сировини, заробітна плата, ЄСВ, амортизація тощо) накопичують у межах конкретних об'єктів обліку, тобто на відкритих аналітичних рахунках, що відповідають видам продукції. Непрямі (загальновиробничі) витрати розподіляють згідно бази розподілу у призначених відомостях. У сфері промислової переробки молока розподіл непрямих витрат здійснюють систематично – щомісяця. При цьому у сільськогосподарському виробництві ФГ «Агротем» розподіл загальновиробничих витрат, які нагромаджені на іншому аналітичному рахунку, здійснюють лише раз на рік.

Отож, як було зазначено, фактичну собівартість одиниці молочної продукції визначають наприкінці технологічного процесу чи завершення замовлення, тобто в обох випадках – після оприбуткування готової продукції.

Пригадаємо, що згідно з Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах № 189 від 2 липня 2001 року для обліку витрат на виробництво фермерським господарствам рекомендовано вести Книгу обліку доходів та витрат. Але Книга обліку доходів та витрат призначена для обліку витрат біологічного перетворення, тому пристосувати її до умов промисловості доволі важко. Водночас Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами №720 від 15 червня 2011 року регламентують використання для потреб обліку виробництва Журнал 4-мс обліку витрат. На нашу думку означений зведений бухгалтерський документ не забезпечує інформаційних запитів щодо промислової переробки молока у малих масштабах у межах фермерського господарства. Тому приймаючи до уваги вимоги Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затверджених наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373 ФГ «Агротем» інформацію з первинних документів про величину витрат у розрізі видів молочної продукції групують у Журналі обліку робіт і витрат.

У Журналі обліку робіт і витрат бухгалтер у розрізі об'єктів обліку переробки молока відображає дати та номери первинних документів, що є підставою виникнення витрат на виготовлення молочної продукції. Усю інформацію щодо витрат на переробку на підставі первинних документів групують за статтями витрат. Отож у Журналі обліку робіт і витрат відображають нараховану заробітну плату, нараховану суму ЄСВ, вартість витрачених матеріалів, розподілені загальнопромислові витрати тощо. бухгалтер господарства вважає, що застосування Журналу обліку робіт і витрат не лише забезпечує достовірне обчислення собівартості молочної продукції, а й сприяє

ефективному управлінню виробництвом, оскільки сповна відповідає інформаційним запитам фермера.

Журнал обліку робіт і витрат є реєстром аналітичного обліку. Його відкривають щомісячно. На кожен об'єкт обліку витрат відводять окрему сторінку. У ФГ «Агротем» Журнал обліку робіт і витрат ведуть в електронному форматі за допомогою програми Excel.

В цілях обліку та контролю за витратами молочної сировини власного виробництва і виходом готової продукції переробки молока також використовують зведені бухгалтерські документи. Так, у переробному цеху ФГ «Агротем» складають відомість переробки молока й молочних продуктів. У цій відомості щоденно на підставі первинної документації відображають надходження молока на переробку в фізичних одиницях і в перерахунку в жиросодержанні. Другий розділ відомості призначений для відображення інформації про вихід продукції у кількісних та якісних одиницях виміру.

Слід відмітити, що згідно з П(С)БО 16 «Витрати» підприємство має право самостійно встановити перелік статей калькулювання виробничої собівартості. Єдиною вимогою є те, щоб перелік статей калькулювання чітко відповідав елементам витрат, передбаченим П(С)БО 16 «Витрати». Таким чином, перелік статей калькулювання є елементом облікової політики ФГ «Агротем». Якщо до уваги беремо промислову переробку молока в межах фермерського господарства, то для формування переліку статей калькулювання молочної продукції слід керуватись Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373. У цьому циркулярі рекомендовано примірну номенклатуру статей витрат для промислових підприємств. Звідси, у ФГ «Агротем» встановлено таку номенклатуру статей витрат для обліку переробки молока:

1. Сировина та матеріали;
2. Витрати на оплату праці;

3. Єдиний соціальний внесок;
4. Паливо та мастильні матеріали;
5. Зворотні відходи;
6. Загальновиробничі витрати;
7. Витрати від технічно неминучого браку;
8. Роботи та послуги;
9. Витрати на ремонт основних засобів;
10. Інші виробничі витрати;
11. Інші витрати.

Підсумки про витрати у розрізі статей витрат із Журналу обліку робіт і витрат, тобто із реєстру аналітичного обліку, у кінці кожного місяця зметою подальшої систематизації інформації про витрати переносять до реєстру синтетичного обліку. ФГ «Агротем», керуючись Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах № 189 від 2 липня 2001 року, для обліку витрат використовує рекомендований реєстр синтетичного обліку Книгу обліку доходів та витрат. Записи у Книгу обліку доходів та витрат здійснюються із дотриманням принципу подвійного запису, тобто інформація про витрати за статтями витрат відображається у кореспонденції бухгалтерських рахунків.

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань, а також Інструкції щодо його застосування, у ФГ «Агротем» для обліку процесу переробки молока призначено синтетичний бухгалтерський рахунок 23 «Виробництво». До синтетичного бухгалтерського рахунка відкрито субрахунок 233 «Переробка молока». У межах субрахунка 233 відкривають аналітичні бухгалтерські рахунки за видами молочної продукції, яку одержують за результатами переробки молока, тобто у розрізі об'єктів обліку витрат.

За дебетом субрахунку 233 «Переробка молока» та усіх відкритих до нього аналітичних рахунків нагромаджують усі фактичні витрати, що були понесені для забезпечення перебігу процесу переробки молока протягом звітного

періоду. За кредитом субрахунку 233 «Переробка молока», відповідно і аналітичних рахунків, відображають вартість одержаної за результатами переробки молочної продукції. Оприбутковану молочну продукцію оцінюють за фактичною собівартістю.

Систематизовуючи інформацію про витрати на переробку молока, загальні постатейні суми витрат у Книзі обліку доходів та витрат відображають у кореспонденції, що представлена у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Основна кореспонденція за субрахунком 233 «Переробка молока»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючий рахунок	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахування зносу на необоротні активи, що задіяні у процесі переробки молока	233	13
2.	Списання сировини та інших виробничих запасів на переробку молока	233	20
3.	Списання вартості малоцінних і швидкозношуваних предметів, строком служби менше одного року	233	22
4.	Відображення послуг власних допоміжних виробництв для потреб переробки молока	233	234
5.	Нарахування заробітної плати працівникам, зайнятим на переробці молока	233	661
6.	Нараховано ЄСВ на фонд оплати праці працівників, зайнятих на переробці молока	233	651
7.	Списання вартості послуг ветеринарно-санітарних установ	233	631
8.	Нарахування страхових платежів з майнового страхування основних засобів галузі переробки молока	233	655
9.	Списання загально виробничих витрат, частка яких припадає на переробку молока	233	912
10.	Оприбуткування молочної продукції, одержаної від переробки молока	26	233

Із наведеної вище системи кореспонденції бухгалтерських рахунків видно, що за дебетом рахунку 233 «Переробка молока» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати на виготовлення молочної продукції, а за кредитом – суми фактичної виробничої собівартості виробленої молочної продукції.

Як було зауважено попередньо, ФГ «Агротем» організовуючи бухгалтерський облік, керується Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку в фермерських господарствах № 189, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р. При цьому цьому досліджуване ФГ «Агротем» веде спрощену форму бухгалтерського обліку із застосуванням бухгалтерських рахунків. Такий підхід сприяє процедурі формування фінансової звітності. Реалізація означеної форми ведення бухгалтерського обліку у фермерському господарстві відбувається шляхом використання аналітичних відомостей у розрізі ділянок обліку та систематизації бухгалтерської інформації за допомогою кореспонденції рахунків в Оборотній відомості у кінці звітного періоду. Таким чином, описаний методичний аспект значною мірою спрощує, по перше, процедуру аналітичного обліку процесу переробки молока і, по друге, процедуру складання скороченої фінансової звітності ФГ «Агротем».

Отже, для обліку процесу переробки молока в ФГ «Агротем» у Журналі обліку робіт і витрат відкривають окремі аналітичні рахунки у розрізі видів молочної продукції, а витрати нагромаджують впродовж звітного періоду чи окремого етапу виробництва за встановленими обліковою політикою статтями витрат. Для обліку і нагромадження витрат до бухгалтерського субрахунка 233 «Переробка молока» відкривають такі аналітичні рахунки: 2331 «Вершки», 2332 «Масло», 2333 «Маслянка», 2334 «Сир кисломолочний», 2335 «Сир твердий».

У Книзі обліку доходів та витрат оприбуткування готової молочної продукції за фактичною собівартістю показують у графі «Доходи». Підсумкові дані з Книги обліку доходів та витрат наприкінці календарного року переносять до Оборотної відомості. Узагальнені підсумки Оборотної відомості є підставою для формування річної форми балансу. У ФГ «Агротем» Оборотна відомість, згідно запровадженої форми обліку, виступає основним реєстром синтетичного обліку. Зауважимо, що ФГ «Агротем» в обліковій практиці не використовує Журнал реєстрації господарських операцій. Бухгалтер вважає, що паралельне

складання і використання додаткових таблиць у програмі Excel сповна забезпечує інформаційні запити керівництва, а також є інформаційною базою для формування внутрішньої управлінської звітності за вимогою фермера. Відтак, сформована у господарстві система бухгалтерського обліку сповна забезпечує контрольні функції, а форми подачі інформації управлінській ланці господарства сприяє прийняттю виважених управлінських рішень.

Узагальнюючи проведені дослідження щодо організації та методики обліку переробки молока та виходу молочної продукції, на рис. 2.2 подамо схему документального забезпечення цих процесів.

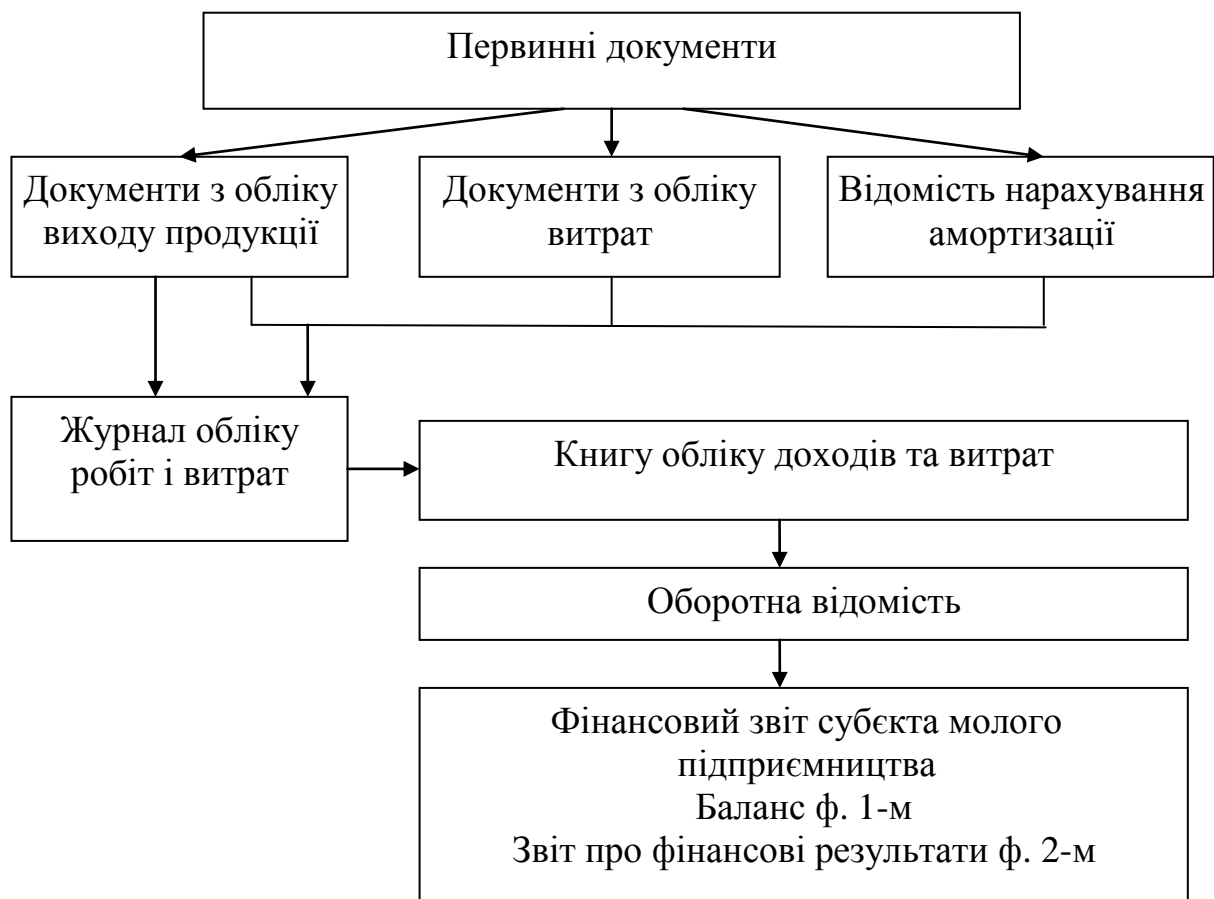


Рис. 2.2. Схема документального забезпечення бухгалтерського обліку витрат на переробку молока та виходу молочної продукції у ФГ «Агротем»

2.4. Калькулювання продукції переробки молока

Обґрунтованість та точність калькуляційних розрахунків є ключовою передумовою об'єктивності низки значущих показників економічної діяльності суб'єктів господарювання, які займаються виробництвом і переробкою сільськогосподарської продукції.

Собівартість молочної продукції – це витрати ФГ «Агротем», що пов'язані з переробкою молока.

Собівартість одиниці молочної продукції – це відношення суми витрат, що були здійснені під час переробки молока, до обсягу виробленої та оприбуткованої молочної продукції конкретного виду. Одиницею калькулювання молочної продукції є 1 кг.

Порядок калькулювання молочної продукції значною мірою залежить від особливостей технологічного процесу переробки молока. Так, на рис. 2.3 зобразимо схеми технологічних процесів переробки молока у ФГ «Агротем».

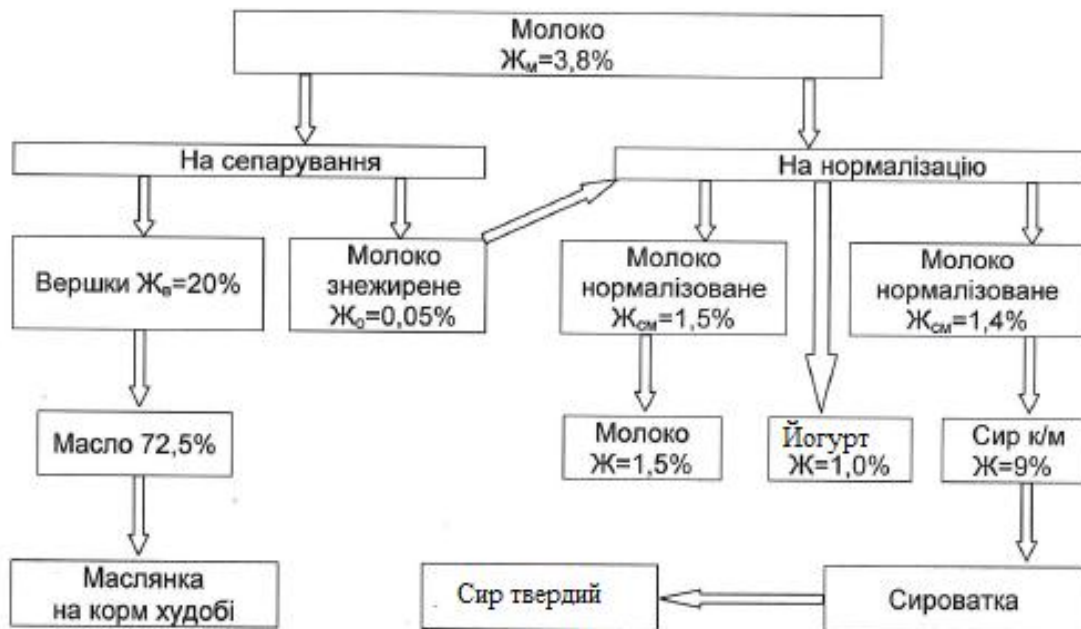


Рис. 2.3. Схема технологічних процесів з переробки молока у ФГ «Агротем»

Одержану в процесі переробки молока молочну продукцію поділяють на основну і супутню. У промисловій переробці молока основною продукцією є

вершки, масло, йогурт, сир кисломолочний та сир твердий. До супутньої продукції належать молочні відвійки або маслянка, а також сироватка. Тому, в основі калькулювання собівартості молочної продукції лежить розподіл витрат за окремими видами одержаної молочної продукції. Супутню продукцію промислової переробки молока у ФГ «Агротем» частково використовують в інших технологічних етапах переробки молока, а також використовують для випоювання телят, тобто як корм у тваринництві.

На даний момент сільськогосподарські формування, які здійснюють переробку власно виробленої сільськогосподарської продукції в межах своїх господарств, при обчисленні фактичної собівартості, у нашому випадку молочної продукції, керуються Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373 [24]. Згідно з цими рекомендаціями процедура калькулювання молочної продукції складається з кількох етапів, послідовність яких зображено на рис. 2.4.

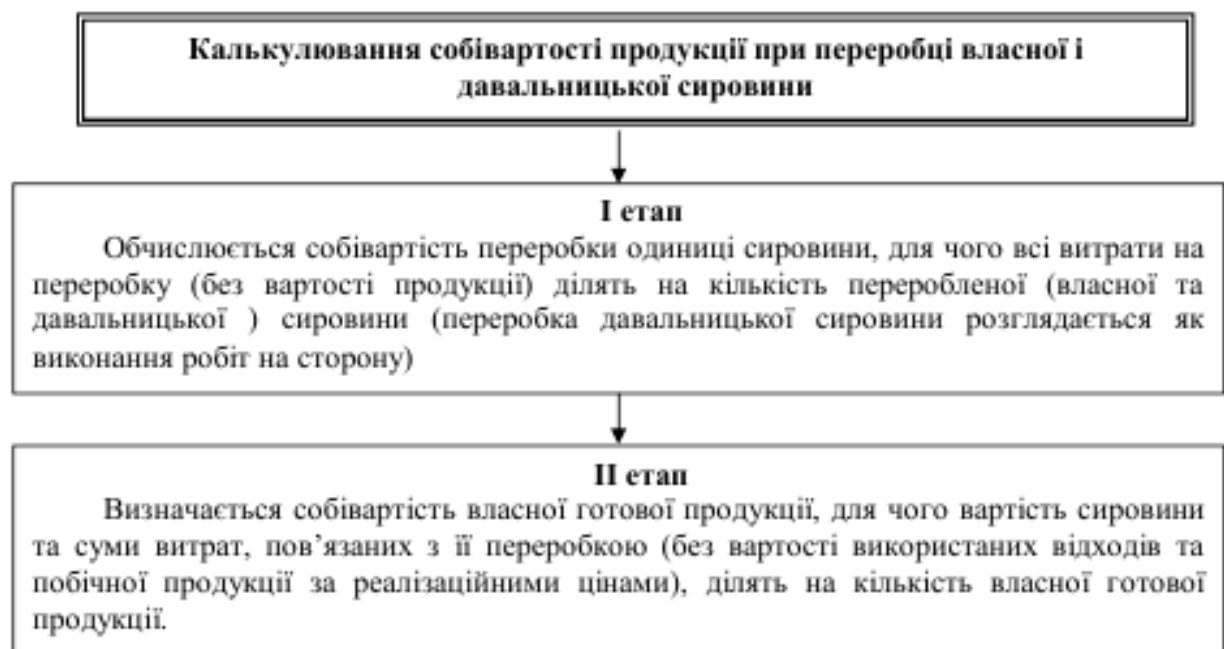


Рис. 2.4. Загальна схема процедури калькулювання собівартості продукції переробки молока

Наведемо конкретний приклад калькулювання собівартості продукції переробки молока у ФГ «Агротем» на прикладі виробництва вершкового масла (табл. 2.9).

У цеху з переробки молока ФГ «Агротем» впродовж жовтня 2020 року на технологічній лінії молоко-вершки-масло перероблено 172 ц молока власного виробництва, з них 77 ц перероблено на вершки на суму 29152,8 грн і 95 ц – на масло вершкове на суму 33035,0 грн. Витрати на переробку склали 31578,4 грн. Фактичний вихід готової продукції склав:

560 кг вершків за фактичною собівартістю на суму 46099,2 грн;

450 кг масла вершкового за фактичною собівартістю на суму 53487,0 грн.

Оприбутковано молочні відвійки (супутня продукція) за ціною можливої реалізації:

Від переробки молока на вершки на суму 2370,0 грн;

Від переробки молока на масло вершкове на суму 3450,0 грн.

Реалізовано:

Вершки в кількості 560 кг за ціною 98,8 грн за 1 кг;

Масло вершкове в кількості 450 кг за ціною 145,6 грн за 1 кг.

Зазвичай у ФГ «Агротем» собівартість молочної продукції визначають наприкінці місяця. Господарство не здійснює виробництва під конкретні замовлення покупців. Вироблена молочна продукція відвантажується покупцям з якими укладено договори з відтермінуванням оплати. Відтак наприкінці місяця сума до оплати коригується згідно з розрахунками фактичної собівартості виробленої та оприбуткованої продукції.

Оприбуткування готової молочної продукції у бухгалтерському обліку проводять у такій кореспонденції бухгалтерських рахунків: дебет рахунку 26 «Готова продукція» та кредит рахунку 233 «Переробка молока». Записи оприбуткованої готової продукції здійснюють на відповідних аналітичних рахунках в оцінці за фактичною собівартістю. Оцінка оприбуткованої молочної продукції за фактичною собівартістю забезпечує дотримання принципів вимірювання в бухгалтерському обліку.

Водночас традиційне калькулювання, результати якого впливають на ціноутворення, не гарантує того, що покупці погодяться заплатити таку ціну за молочну продукцію. Тому серед важливих завдань є модифікувати методики обліку витрат і калькулювання собівартості молочної продукції з метою досягнення бажаної економічної вигоди, збільшення кількості покупців та їх максимального задоволення.

Таблиця 2.9

Калькулювання молочної продукції у ФГ «Агротем», жовтень 2020 року

№ з/п	Найменування продукції	Реалізаційна вартість продукції, грн	Витрати на переробку, грн	Вартість сировини, грн	Вартість супутньої продукції за цінами реалізації, грн	Усього витрат, (гр. 4 + гр. 5 – гр. 6), грн	Вихід готової продукції, кг	Фактична собівартість 1 кг продукції (гр. 7 : гр. 8), грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Вершки	55319,0	14576,4	29152,8	2370,0	46099,2	560	82,32
2	Масло вершкове	64189,0	17002,0	33035,0	3450,0	53487,0	450	118,86
Разом		119508,0	31578,4	62187,8	5820,0	99586,2	х	х

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА

3.1. Роль облікової інформації та калькулювання у процесі ціноутворення

Важливим оперативним рішенням щодо реалізації стратегії у ФГ «Агротем» на бухгалтерському рівні є ціноутворення. Управлінський облік процесів переробки молока має забезпечити належне інформаційно-методичне підґрунтя для ціноутворення. Для ФГ «Агротем» особливо важливим напрямком ціноутворення є зовнішнє ціноутворення, яке передбачає формування цін, залежно від каналів реалізації господарства та рівня цін на ринку. Належний рівень облікового забезпечення процесу ціноутворення є запорукою успішного регулювання взаємин між учасниками ринку.

Ринковий метод ціноутворення передбачає встановлення такого рівня цін на продукцію, за якими ФГ «Агротем» матиме змогу реалізувати у даному випадку молочну продукцію зовнішнім споживачам або таку ціну, яку пропонує конкурент. Цей метод має певні переваги, які полягають у наближеному оцінюванні результатів діяльності ФГ «Агротем» загалом. Недоліком такого методу є залежність ціноутворення від впливу соціально-політичних, сезонних та інших чинників у різних часових інтервалах.

Перевагами встановлення ціни на молочну продукцію на основі її повної фактичної собівартості є об'єктивність і точність обчислень ціни. Під час збільшення обсягів виробництва молочної продукції такий метод може бути орієнтиром, оскільки величина постійних, а у нашому випадку накладних витрат, залишається незмінною.

Калькулювання собівартості продукції переробки молока у ФГ «Агротем» могло б успішно здійснюватись за нормативним методом. Перевагами цього методу є: можливість окремої оцінки ефективності роботи переробного цеху як окремого центру відповідальності; формування інформаційного масиву для

аналізу й контролю витрат; мінімізація облікової роботи, пов'язаної з калькулюванням собівартості; своєчасне забезпечення фермера інформацією про очікувані витрати на переробку молока.

За умови впровадження методу калькулювання за змінною собівартістю можливим стане використання інформації про змінні витрати на переробку молока. Серед переваг виділимо можливість забезпечення ефективного використання ресурсів ФГ «Агротем» та визначення внеску кожного виду молочної продукції у формування прибутку у ФГ «Агротем».

Водночас найпопулярнішими методами калькулювання щодо ціноутворення є метод повної собівартості та ринковий метод. Використання методу повної собівартості доречно за умови якщо ціль фермера співпадає із місією фермерського господарства та фермерського укладу загалом. Основна проблематика цього методу калькулювання полягає у забезпеченні контролю за витратами переробного цеху, оскільки надалі вони переносяться на господарство загалом. Ринковий метод дозволяє створити конкурентне середовище між підрозділами ФГ «Агротем» та оцінити ефективність господарювання кожного із них.

Ефективність договірною методу калькулювання залежить від рівня етики та корпоративної культури контрагентів ФГ «Агротем», компетентності фермера, рівня інформаційного забезпечення про перебіг переробки молока у господарстві.

Процедура прийняття рішення щодо ціноутворення на основі калькулювання насамперед передбачає визначення мети цього процесу (збільшення частки конкретного виду молочної продукції на ринку, входження на ринок, максимізація прибутку, укладання контрактів тощо). Наступним етапом є збір та аналіз інформації (калькулювання витрат, визначення попиту, аналіз цін і асортименту молочної продукції конкурентів), вибір стратегії ціноутворення, який передбачає встановлення ціни на молочну продукцію на короткостроковий термін чи довгострокову перспективу.

Для обґрунтування зовнішньої ціни реалізації молочної продукції доречно використовувати одну з двох моделей: ціноутворення на основі аналізу витрат або економічна модель. Зіставлення суми витрат та прогнозованого обсягу доходів лежить основі економічної моделі, яка передбачає встановлення такого рівня ціни на молочну продукцію, який зможе забезпечити максимізацію прибутку. При цьому потрібно вдатись до додаткових маніпуляцій, зокрема аналізу еластичності ціни, динаміки доходів і витрат тощо. при цьому слід мати на увазі, що різниця між загальними доходами і загальними втратами зростає до тих пір, доки швидкість зростання загального доходу переважає видкість зростання витрат. Хоча науковці зауважують, що така схема притаманна здебільшого ринку сировини.

Ширше застосування на різних типах ринку має метод ціноутворення за принципом «витрати плюс». Він дає змогу визначати ціну на основі витрат шляхом додавання до них відповідної націнки.

$$\text{Ціна} = \text{Витрати} + \text{Націнка}; \quad \text{Націнка} = \text{Відсоток націнки} \times \text{Витрати} \quad (1)$$

Націнку можна визначити на підставі змінних виробничих витрат, повної виробничої собівартості, повних витрат або загальних змінних витрат. У ФГ «Агротем» для формування відпускної ціни використовують норми П(С)БО 9 «Запаси».

Для формулювання і надання рекомендацій щодо доцільності впровадження методу «витрати плюс» у господарстві, нами проведено дослідження процесу формування ціни на йогурт вітамінізований «Джерсей» 500 г у відерку, яке виробляється у переробному цеху ФГ «Агротем» без додавання рослинних жирів згідно ДСТУ 4753:2107. Ціна у фірмових магазинах ФГ «Агротем» на різних торговельних майданчиках м. Львова на такий йогурт становить 82 грн. Аналіз рецептури виготовлення йогурту дав змогу встановити прямі матеріальні витрати для виготовлення 100 кг йогурту «Джерсей» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Структура прямих матеріальних витрат для виготовлення 100 кг йогурту
«Джерсей» у ФГ «Агротем» станом на 01.05.20120р.**

№ з/п	Вид сировини та матеріалів	Кількість, кг	Ціна за 1 кг, грн	Собівартість 100 кг суміші, грн
	Молоко коров'яче питне 1-го гат.	42,36	8,46	358,37
	Молоко знежирене сухе 33% білка	3	98,32	294,96
	Закваска	16	93,54	1496,64
	Масло вершкове	3,92	116,2	455,5
	Цукор	17,5	10,86	190,05
	Ванілін	0,015	100	1,5
	Борошно рисове	0,2	45,32	9,07
	Жовток яєчний сухий	0,725	198,25	143,73
	Вода	16,28	0,05	0,82
	Разом	100	-	2 950,64

Ціну на йогурт ФГ «Агротем» визначає за повними витратами: Відсоток націнки = $13\ 600 / 10\ 542,64 = 0,29$, де 13 600 – величина бажаного прибутку, 10 542,64 грн – добуток повної собівартості одиниці (500 г) морозива і обсягу виробництва ($52,71 \times 200$). Адже 200 одиниць по 500 г це є 100 кг йогурту.

Ормування ціни на йогурт «Джерсей» представлено у табл. 3.2.

**Результати обчислення ціни 100 кг йогурту «Джерсей» у ФГ «Агротем»
станом на 01.05.2020 р.**

№ з/п	Показник	Питома вага у повних витратах, %	Сума, грн
А	Б	1	2
1	Прямі матеріальні витрати	27,99	2 950,88
2	Загальновиробничі змінні витрати, у т.ч.		
	. амортизація виробничих ліній і обладнання	17,57	1 852,33
	паливо та електроенергія на виробничі цілі	4,62	487,1
	заробітна плата виробничих працівників	7,63	804,4
	нарахування ЄСВ на заробітну плату	1,7	179,22
	паливно-мастильні матеріали	2,23	235,1
	інші витрати	2,62	276,21
3	Загальновиробничі постійні розподілені витрати	8,32	877,15
4	Собівартість реалізації	72,68	7 662,39
5	Адміністративні витрати	13,2	1 391,63
4	Витрати на збут	14,12	1 497,05
6	Повна собівартість для ціноутворення	100	10 542,64
7	Націнка	29	3 057,36
8	Ціна без ПДВ	-	13 600
9	ПДВ	20	2 720
10	Ціна з ПДВ	-	16 320

Отож, націнка дорівнює добутку повної собівартості одиниці (500 г) йогурту 52,71 грн і коефіцієнта націнки 0,29, тобто 15,29 грн, а ціна дорівнює 68 грн без ПДВ. Нарахування ПДВ формує відпускну ціну 81,6 грн за відерко (500 г).

Альтернативою ціноутворення для ФГ «Агротем» може бути цільове калькулювання, коли собівартість визначають як різницю між ціною і прибутком. Обчислення собівартості молочної продукції у такому випадку слід здійснювати, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації. Таку ціну

визначають через маркетингові дослідження. Тому для визначення цільової собівартості молочної продукції слід величину прибутку, яку бажає отримати ФГ «Агротем», зменшити на рівень очікуваної ринкової ціни. Потім усі учасники виробничого процесу з переробки молока повинні працювати над тим, щоб вироблена молочна продукція максимально відповідала цільовій собівартості. Тут проявляється ітеративний та новаторський підхід, пошук нестандартних рішень через поетапне обмірковування кожного виробничого нюансу стосовно собівартості.

Для одержання бажаної економічної вигоди в майбутньому, бухгалтеру та технологам слід обчислити величину цільового зниження витрат за такими етапами:

- визначити можливу ціну реалізації одиниці молочної продукції;
- обчислити цільову собівартість молочної продукції (одиниці і загалом);
- порівняти цільову і кошторисну собівартості молочної продукції для визначення величини цільового зменшення витрат;
- перепроектувати продукцію і водночас внести коригування у виробничий процес для досягнення цільового зниження витрат.

Безумовною перевагою цільового калькулювання є фокусування уваги на зовнішніх (ринкових), а не винятково на внутрішніх факторах. Цільове калькулювання забезпечує вмотивовану поведінкову орієнтацію фермера на ринок, звертаючи при цьому увагу на рівень допустимої собівартості, яка має бути усвідомленою, якщо ФГ «Агротем» хоче бути прибутковим господарством в умовах конкуренції.

Отож за умови застосування цільового калькулювання, виробнича діяльність ФГ «Агротем» може координуватися і контролюватися відповідно до особливого стратегічного орієнтиру господарства – цільової собівартості (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Схематичне зображення процесу цільового калькулювання для визначення ціни на продукцію

Концепція цільового калькулювання ФГ «Агротем» повинна передбачати тісну взаємодію маркетингу з управлінським обліком, тому рівень організації цільового калькулювання суттєво впливає на взаємини ФГ «Агротем» з покупцями, а також на організацію обліку у господарств загалом. У цільовому калькулюванні повинен втілюватися командний підхід з метою досягнення рівня цільової собівартості. У цільовому калькулюванні вирішальна роль повинна належати постачальникам, бо зменшення витрат на закупівлю енергоносіїв та сировини згідно з рецептурою переробки молока вимагає перегляду умов договору щодо зменшення цін придбання.

Також цільове калькулювання буде вимагати від ФГ «Агротем» вчасного перегляду бюджетів за цехом переробки молока, систематичної оцінки результатів його діяльності задля оперативного коригування рівня показників для наступних бюджетів.

Отож перевагами впровадження концепції цільового калькулювання на ФГ «Агротем» є інтеграція маркетингу із управлінським обліком операцій переробки молока; вдосконалення інструментарію калькулювання задля успішного ціноутворення.

3.2. Управлінська звітність у сфері виробництва молочної продукції

У сучасних умовах економічного розвитку система управлінського обліку повинна сприяти підвищенню якості, достовірності та повноти інформації, яка лежить у площині управлінського обліку, зокрема обліку виробництва і переробки молока. Управлінська звітність, повинна бути основним інформативним джерелом прийняття ефективних управлінських рішень у сфері управління процесом переробки молока.

Актуальність проблематики управлінської звітності у сфері переробки молока пов'язана із тим, що внутрішні користувачі облікової інформації, основним з яких у ФГ «Агротем» є голова господарства, для оцінки рівня та ефективності переробки молока використовують показники внутрішньої

звітності. Також управлінська звітність є підґрунтям для оцінки майнового і фінансового стану ФГ «Агротем», обґрунтування управлінських рішень, планування і прогнозування його діяльності. Доволі часто необхідні фермеру конкретні і аналітичні дані про результати господарської діяльності відсутні у фінансовій, статистичній чи податковій звітності. Тому управлінській звітності слід відвести особливе місце в системі звітних інформативних джерел щодо діяльності підприємств різних організаційно-правових форм та галузей економіки. На відміну від інших форм звітності, управлінська звітність є найінформативнішою і найперативнішою, що обумовлює її особливе місце в системі менеджменту та планування діяльності ФГ «Агротем». Проте доволі часто виникає ситуація, коли немає єдиного бачення засад розробки підходів до формування управлінської звітності у галузі сільського господарства.

За сучасних умов успішна операційна діяльність фермерських господарств, які мають замкнутий цикл виробництва продукції, тобто організують переробку продукції на місці, вимагає вдосконалення інформаційного забезпечення управління як виробництвом сировини, так і її переробкою. Джерелом якісної інформації повинна бути належно організована і структурована форма звітності, що контент якої забезпечить прийняття виважених управлінських рішень. Внутрішня управлінська звітність – це форма представлення важливої інформації, яка є підґрунтям вибору певного варіанта розвитку подій з безлічі альтернативних. Вона може включати інформацію, що характеризує фактичні результати операційної, інвестиційної та фінансової діяльності ФГ «Агротем» загалом, а також в розрізі галузей – рослинництва, тваринництва та промислової переробки молока, як за минулі періоди, так і станом на конкретний момент часу. Також внутрішня управлінська звітність може демонструвати результати діагностики внутрішніх і зовнішніх чинників, що мають вплив на досягнення поставлених цілей, а також планових та стратегічних показників діяльності ФГ «Агротем» у майбутніх періодах.

Слід нагадати, що внутрішня управлінська звітність щодо переробки молока та сільськогосподарського виробництва не регулюється нормативними і

законодавчими, отже її форма є не уніфікованою. Управлінська звітність не орієнтується на стандартизовані форми звітності, а навпаки – на реальні потреби менеджменту. Це дає змогу звертатися до різного роду економічної, фінансової, кадрової та маркетингової інформації, яка в конкретний момент може бути потрібна фермеру. Відтак, найважливішими вимогами до системи управлінської звітності у галузі переробки молока є точність, всебічність, зручність із точки зору сприйняття інформації, регулярність її складання та своєчасність одержання фермером чи технологом переробного цеху.

Загалом систему обліково-аналітичної інформації внутрішньої управлінської звітності та порядок її формування варто відобразити у вигляді наступної схеми (рис. 3.2).

Наведена схема чітко демонструє, що управлінська звітність складається на основі формалізованих вимог, яким має відповідати документ, що має юридичну силу. Тобто, у запровадженій у господарстві формі управлінської звітності повинні бути присутні точні реквізити, що дозволяє ідентифікувати господарство. Зазвичай управлінську звітність подають у формі таблиць, діаграм, графіків. Такий підхід забезпечує якнайповніше сприйняття інформації, чітко узгоджується з іншими формами звітності в частині назв індикаторів, одиниць їх виміру тощо.

Крім того, управлінська звітність ФГ «Агротем» повинна чітко відповідати потребам фермера, тобто розробка форм такої звітності має бути компромісом між уніфікованими формами та вимогами управлінського апарату ФГ «Агротем» щодо її контенту та подання. У ФГ «Агротем» щодо процесу переробки молока зазвичай управлінську звітність подають у вигляді таблиць, графіків або тексту.

Таблична форма подання управлінської звітності щодо процесу переробки молока є найприйнятнішою як для виконавців, так і для користувачів. Ліва частина внутрішньої звітної інформації представляється цифровим матеріалом, який найзручніше подавати в табличній формі. У вигляді пояснень до звіту складають пояснювальну записку із розкриттям основних показників.

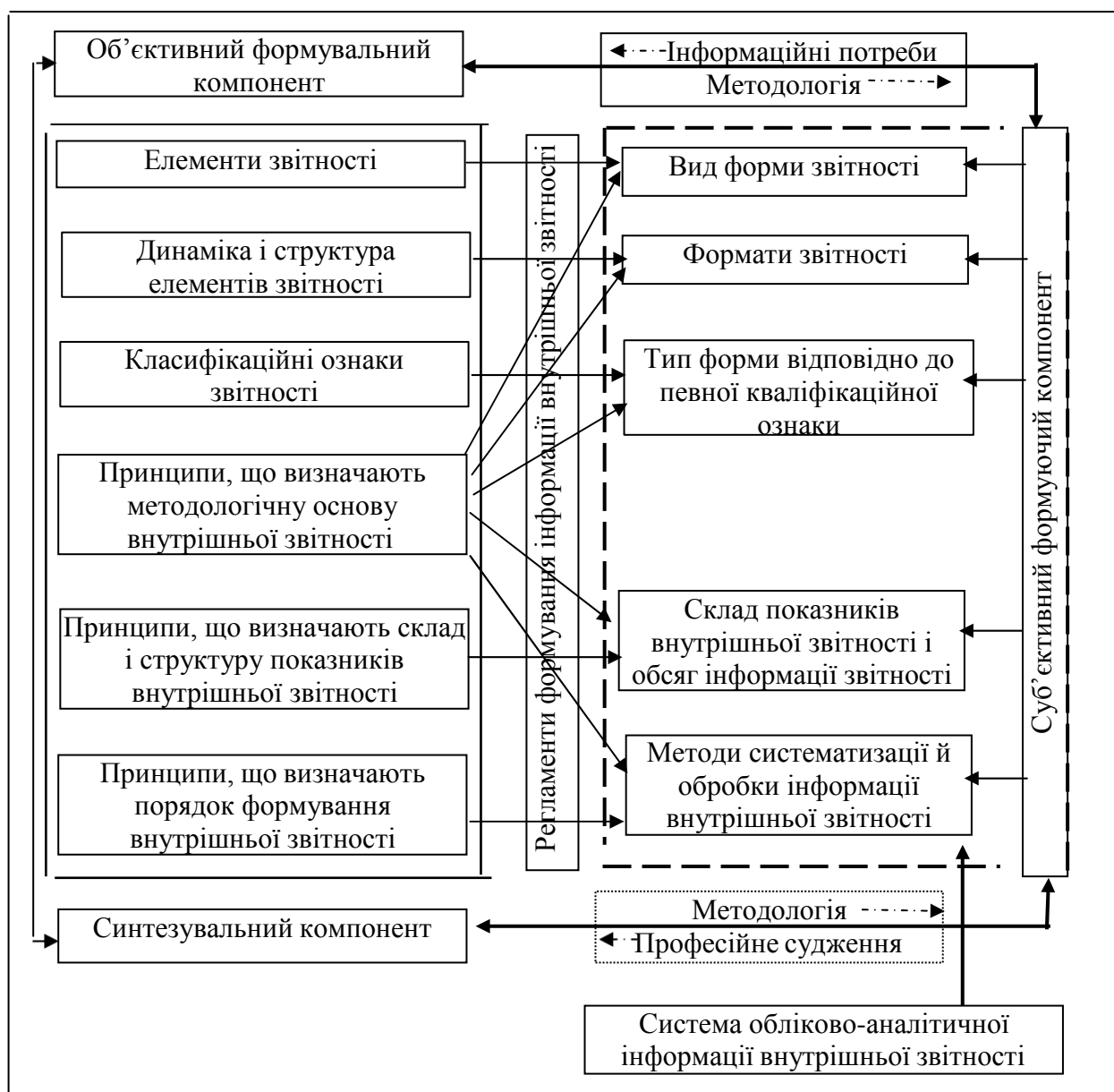


Рис. 3.2. Загальні принципи формування системи обліково-аналітичної інформації у системі внутрішньої управлінської звітності

Наочною є графічна форма подання даних в управлінській звітності. Проте її дуже рідко використовують у практиці роботи молокопереробного цеху ФГ «Агротем». Справа в тому, що відображення великої кількості економічних індикаторів у графічному форматі ускладнює сприйняття інформації. Тому великі цифрові масиви зручніше і доречніше подавати в табличній формі.

Текстова форма подання економічної інформації є виправданою за умови коли цифрова інформація потребує коментарів. Тому процедуру формування управлінської звітності слід розглядати у плані зручності сприйняття

інформації. При цьому встановлення виду і форми внутрішньої управлінської звітності щодо результатів переробки молокопереробного цеху у ФГ «Агротем» не є суттєвою практичною проблемою, бо перелік ключових елементів звітності не надто розлогий, і фермер може чітко сформулювати свої вимоги власне в частині елементів управлінської звітності.

Вимоги до побудови і контенту внутрішньої управлінської звітності є напрацьовані наукою і практикою. Отож, до складу формалізованих вимог щодо внутрішньої управлінської звітності процесу переробки молока у ФГ «Агротем» слід віднести:

- доцільність – інформація повинна бути актуальною і відповідати практичним потребам фермера;

- точність і об'єктивність – контент управлінської звітності не повинен містити суб'єктивної думки виконавця чи особистих оцінок експерта, тим паче якщо вони не обґрунтовані відповідними фактами;

- оперативність звітності проявляється в тому, що вона повинна подаватися в терміни, які забезпечать своєчасність прийняття фермером управлінських рішень;

- універсальність та стислість – в управлінській звітності не повинно бути надмірної чи зайвої інформації.

Для формування системи управлінської звітності щодо діяльності молокопереробного цеху ФГ «Агротем» слід ретельно узгодити перелік форм звітності з технологічними етапами виробництва молочної продукції. З цією метою пропонуємо послідовність розробки форм управлінських звітів, завданням яких є демонстрація витрат ресурсів відповідно до етапів виробничої діяльності та технологічних процесів переробки молока (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Схема послідовності розробки управлінських звітів із обліку витрат ресурсів відповідно до етапів та технологічних особливостей процесу переробки молока у ФГ «Агротем»

Розроблені форми управлінської звітності повинні бути ретельно структуровані для забезпечення найвищої інформаційної наповненості та зручності для користування. Тому Журнал оперативного управлінського обліку і здійснення оперативного контролю за витратами молока на виробництво молочної продукції та інших інгредієнтів згідно з рецептурою доцільно структурувати в наступний спосіб (табл. 3.3).

Доцільно зауважити, що контент управлінської звітності, а також ступінь деталізації інформації про результати переробки молока залежать від адресатів, тобто переліку осіб, для яких призначені ці форми.

Таблиця 3.3

Структура Журналу оперативного управлінського обліку і здійснення оперативного контролю за витратами молока та інших інгредієнтів на виробництво молочної продукції

№ розділ	Назва розділу	Зміст	Щоденна виробнича звітність, що є основою звіту	Первинна документація, (використовується для розробки звітності)
1	Рух молока-сировини	Узагальнюються та аналізуються кількісні та фізико-хімічні показники: надходження сировини-молока від постачальників сільськогосподарської продукції; фактичне його відвантаження з апаратного цеху для підготовки до дальшого використання, втрати під час приймання вихідної сировини, залишки на початок і кінець звітного періоду	Журнал виробничого контролю, оформлюваний щодня за результатами роботи цеху приймання молока	Реєстр із заготівлі сировини-молока, журнал обліку надходження сировини-молока, товарно-транспортні накладні постачальників сільськогосподарської продукції, журнали лабораторних вимірювань
2	Витрати молока-сировини на виробництво продукції	Узагальнюються та аналізуються кількісні та фізико-хімічні показники, витрати на підготовку нормалізованих	Журнал виробничого контролю, оформлюваний щодня за результатами роботи апаратного цеху	Рецептури за видамимолочної продукції; затверджені на підприємстві норми витрат сировини, матеріальних ресурсів, втрат; журнали лабораторних вимірювань
3	Обсяги готової продукції	Узагальнюються та аналізуються кількісні та фізико-хімічні показники витрат на конкретний вид молочної продукції з виявленням нормативних і фактичних витрат під час виробництва	Журнал виробничого контролю, оформлюваний щодня за результатами роботи цехів, що виготовлюють молочну продукцію	Рецептури за видамимолочної продукції; затверджені на підприємстві норми витрат сировини, матеріальних ресурсів, втрат; журнали лабораторних вимірювань

Високий ступінь деталізації економічних індикаторів характерний для корпоративного рівня. Аналітичні показники про стан переробки молока надходять до технологів. Хоча в умовах фермерського господарства, тобто приватного дрібного бізнесу, максимально детальна інформація також буде цікавою і корисною для фермера. Отож, впровадження запропонованої системи управлінської звітності у практику фермерських господарств, які здійснюють переробку молока в межах своїх господарств, уможливить структурування релевантних інформаційних масивів для прийняття фермерами виважених управлінських рішень.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Аналіз стану охорони праці

Основні положення з охорони праці в Україні встановлені і регламентовані відповідними законодавчими і нормативно-правовими документами. До них належать Конституція України, Кодекс Законів про працю, Закон України «Про охорону праці», «Про забезпечення санітарного та епідеміологічного благополуччя населення», «Про загальнодержавне соціальне страхування від нещасних випадків та професійних захворювань» і «Положення про роботу по охороні праці і техніці безпеки на підприємствах, організаціях і сільськогосподарських підприємствах» та ін.

Відповідальність за організацію охорони праці покладено на керівництво господарства. Контроль за дотриманням законодавства проводить профспілковий комітет та інженер з техніки безпеки. Також в його обов'язки входить перевірка проведення різних видів інструктажів. Всі працівники господарства раз на рік проходять медичний огляд.

Об'єктом дослідження виступає ФГ «Агротем», яке розташоване у Жидачівському районі в селі Грусятичі. Площа всіх земель становить 114,5 га, з них рілля – 102,3 га (89,3%), сінокоси – 2,3 га (2,0%) та пасовища – 10,0 га (8,7%).

Середньооблікова чисельність працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві станом на 1 січня 2020 року становила 3 особи. Природні умови задовольняють вимогам розвитку тваринництва й рослинництва.

ФГ «Агротем» є вузькоспеціалізованим підприємством і спеціалізується на молочно-м'ясному скотарстві та переробці молока. Наявні сільськогосподарські угіддя використовуються для виробництва кормів власного виробництва та пасовищного утримання худоби.

У підприємстві при укладенні трудового договору кожен працівник інформується керівництвом про умови праці, наявність на робочому місці небезпечних і шкідливих виробничих чинників, які ще не усунуто та можливі наслідки їх впливу на здоров'я, а також він ознайомлюється із правами на пільги і компенсації у таких умовах.

Заходи щодо поліпшення стану виробничої санітарії і гігієни праці здійснюються з метою створення безпечних умов праці шляхом: доведення до нормативного рівня показників виробничого середовища за елементами умов праці (технічні та технологічні рішення); захисту працівників від дії шкідливих виробничих чинників тощо.

Постійний контроль за додержанням працівниками вимог нормативних актів про охорону праці покладається на інженера по охороні праці. Трудові колективи через обраних ними уповноважених, професійні спілки в особі своїх виборних органів і представників контролюють додержання всіма працівниками нормативних актів про охорону праці на підприємствах, в установах, організаціях.

Для оцінки рівня травматизму розраховують показники його частоти та тяжкості:

$$П_{чТ} = Т \times 1000 \backslash Р, \quad (4.1)$$

$$П_{тТ} = Д_{т} \backslash Т, \quad (4.2)$$

де Т – кількість випадків травматизму за звітний період;

Р – середньоспискова чисельність працівників;

Д_т – кількість днів непрацездатності через травми.

Показник втрати працездатності П_{нт} через травми – це число людино-днів непрацездатності, що припадає на 1000 працівник.

$$П_{нт} = 1000 \times Д_{т} \backslash Р \quad (4.3)$$

Під дією шкідливих чинників на виробництві у робітників можуть виникати гострі професійні або хронічні отруєння і захворювання. З цією метою розраховують частоти випадків захворювань П_{чз}, показник важкості

захворювань $\Pi_{ТЗ}$ та показник втрат працездатності $\Pi_{ДЗ}$ через хвороби, які припадають на 100 працюючих:

$$\Pi_{ЧЗ} = 3 \times 100 \backslash P, \quad (4.4)$$

$$\Pi_{ВЗ} = Д_3 \backslash 3, \quad (4.5)$$

$$\Pi_{ДЗ} = Д_3 \times 100 \backslash P, \quad (4.6)$$

де 3 – кількість випадків захворювань за звітний період;

$Д_3$ – кількість днів непрацездатності через захворювання працівників за цей же період; P – загальна кількість працюючих.

Основні показники з охорони праці подано в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Основні показники виробничого травматизму

Показник	Умовне позначення	Рік			% до базового
		2018	2019	2020	
Середньоспискове число працівників, осіб	P	3	4	3	100,0
Асигновано на охорону праці, грн	$A_{П}$	2631,1	2999,7	4192,4	159,34
Витрати на спецодяг, грн	$B_{О}$	898,5	988,4	1231	137,01
Протипожежні витрати, грн	$B_{ПП}$	1732,6	2011,3	2961,4	170,92
Кількість нещасних випадків (травм)	T	-	-	-	-
Кількість захворювань	$З$	1	2	2	200,0
Кількість днів непрацездатності через захворювання	$Д_3$	5	12	14	280,0
Показник частоти захворювань	$\Pi_{ЧЗ}$	6,7	13,3	13,3	199,0
Показник тяжкості захворювань	$\Pi_{ТЗ}$	5	6	7	140,0
Показник втрати працездатності через захворювання	$\Pi_{ВЗ}$	33,5	79,8	93,1	277,0

Проаналізувавши дані таблиці 4.1 можна зробити висновок, що господарство в 2020 році на 59,34% більше коштів витратило на охорону праці, що дало позитивний ефект – відсутність випадків травматизму. Так показник тяжкості захворювань збільшився відповідно на 60%, аналогічно частоти

захворювань та втрат працездатності через захворювання відповідно 2018-2020 рр., що вимагає підвищення уваги до умов праці.

4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування

На основі проведеного аналізу стану охорони праці в ФГ «Агротем» Пустомитівського району Львівської області необхідно провести низку заходів, що дасть змогу знизити рівень травматизму, покращити умови праці. Насамперед доцільно створити оптимальні мікрокліматичні умови, які забезпечують високу працездатність і продуктивність праці.

У приміщенні, куди звозять і зберігають сировину, забороняється курити та користуватися відкритим вогнем. Необхідно також забезпечити працівників спецодягом та засобами індивідуального захисту, які не піддаються впливу шкідливих факторів. Слід на окремих ділянках (цех, пункти технічного обслуговування) обладнати і створити куточки з охорони праці, частіше проводити семінари, курси і тематичні заняття з працівниками та перевіряти їх знання.

Отже, внаслідок покращення умов праці, очікується збільшення кількості робочих місць, які відповідають нормативам, зниження кількості захворювання та зниження рівня травматизму.

Ймовірними причинами пожеж, що можуть виникнути на території підприємства є: порушення правил користування відкритим вогнем; порушення правил зберігання сировини; порушення правил техніки безпеки і технічної експлуатації електрики.

Тому для запобігання виникненню пожеж у досліджуваному підприємстві слід проводити навчання з охорони праці: вступний первинний інструктаж на робочому місці; повторний та позаплановий інструктаж на робочому місці; курсове і семінарне навчання. Проте останні два проводяться інколи і лише формально.

Отже, стан охорони праці вимагає проведення заходів щодо покращення умов праці. До таких заходів належать всі види діяльності, спрямовані на попередження, нейтралізацію або зменшення негативної дії шкідливих і небезпечних виробничих факторів на працівників.

Заходи щодо поліпшення умов праці здійснюються з метою створення безпечних умов праці шляхом доведення до нормативного рівня показників виробничого середовища за елементами умов праці; захисту працівників від дії небезпечних і шкідливих виробничих факторів.

До показників ефективності заходів щодо поліпшення умов праці належать: зміни стану умов праці: зміна кількості засобів виробництва, приведених у відповідність до вимог стандартів безпеки праці; поліпшення санітарно-гігієнічних показників тощо; соціальні результати заходів: збільшення кількості робочих місць, що відповідають нормативним вимогам; зниження рівня виробничого травматизму тощо; економічні результати заходів щодо поліпшення умов праці виражаються у вигляді економії за рахунок зменшення збитків внаслідок аварій, нещасних випадків і професійних захворювань у економіці в цілому та на кожному підприємстві (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Заходи з покращення охорони праці та витрати коштів

№ п/п	Зміст заходів	Вартість робіт, тис грн.	Строки виконання заходів	Відповідальний за виконання заходів
1.	придбання засобів індивідуального захисту	2,61	протягом року	керівник господарства
2.	покращення протипожежної безпеки	1,56	протягом року	керівник господарства
3.	навчання та інструктажі	0,93	протягом року	керівник господарства
4.	Всього	5,1		

Як видно з таблиці 5.3 на покращення умов охорони праці господарству потрібно виділити 5,1 тис.грн. Джерелами фінансування заходів повинні бути власні кошти підприємства у розмірі не менше 0,5% від фонду оплати праці за минулий рік.

Джерелами фінансування заходів щодо поліпшення умов праці на підприємстві можуть бути: власні кошти підприємства, фінансові ресурси від продажу акцій, кредити, бюджетні кошти держави, благодійні внески тощо. Розрахунок витрат коштів для впровадження рекомендованих заходів з охорони праці у господарстві виконується залежно від характеру пропонованих заходів.

4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці

В результаті реалізації заходів з охорони праці ефект, який виражається з одного боку підвищенням продуктивності праці, збільшенням обсягу випуску продукції за рахунок повного використання номінального фонду робочого часу і засобів виробництва, і з іншого - зниженням матеріальних затрат внаслідок травматизму і захворювань за рахунок зниження оплати листків непрацездатності.

Для оцінки ефективності заходів з покращання умов і охорони праці потрібно порівняти наслідки травматизму у грошовому виразі, а також затрати на ці заходи до і після їх запровадження.

Загальні матеріальні витрати внаслідок травматизму і захворювань визначають за формулою:

$$M_3 = P_T + P_L, \quad (4.7)$$

де M_3 – загальні матеріальні витрати, грн.,

P_T – матеріальні наслідки травматизму, грн.,

P_L – матеріальні наслідки захворювань, пов'язані з несприятливими умовами праці, грн.

До основних елементів, які складають матеріальні наслідки травматизму (P_T), відносять:

- виплати за листками непрацездатності в результаті травматизму, грн. (P_1);
- вартість невиробленої продукції в результаті нещасних випадків, грн. (P_2);

- інші матеріальні витрати, грн. (P₃), які включають затрати на утримання стаціонарних і лікування амбулаторних хворих, доплати при тимчасовому переведенні потерпілих на легшу роботу, допомогу членам сімей потерпілих, затрати на підготовку кадрів на місце тих, що вибули через травми.

Згідно з проведеними дослідженнями, було встановлено, що інші матеріальні витрати в результаті травматизму можна обчислити, увівши коефіцієнт 1,5 (табл. 4.4). Тому формулу для визначення матеріальних показників травматизму можна написати у вигляді:

$$P_T = 1,5 (P_1 + P_2). \quad (4.8)$$

Таблиця 4.4

Показники матеріальних наслідків захворювань

Показник	Значення показника
Затрати праці в результаті виробничого захворювань, дні	14
Середньоденна заробітна плата одного працівника, грн.	110
Витрати на оплату лікарняних листків, грн.	1540
Середньоденна вартість виробітку одного працівника, грн.	432,5
Вартість недоданої продукції у результаті виробничого травматизму, грн.	6050

Втрати робочого часу внаслідок як виробничого травматизму, так і в результаті захворювань після впровадження заходів на охорону праці за статистичними даними зменшуються орієнтовно на 25 %, оскільки випадків травматизму не було, то враховуємо тільки виробничі захворювання.

Таким чином, матеріальні витрати (P_{T25}) в результаті впровадження типових заходів на охорону праці порівняно з існуючими (P_{Tд}) будуть меншими на відповідну суму.

На основі розрахованих показників розрахуємо економічну ефективність заходів з покращання охорони праці (табл.5.5).

На основі даної таблиці бачимо, що економічний ефект від впровадження заходів на покращання умов охорони праці становить 2490 гривень, які окупляться протягом двох років.

Економічна ефективність заходів з покращання охорони праці

Показники	Значення
Затрати праці в результаті виробничого травматизму і захворювань, дні	14
Матеріальні витрати в результаті захворювань і виробничого травматизму, грн.	7598,8
Економічна ефективність від впровадження заходів щодо покращання умов праці, грн.	2490,0
Сума коштів, затрачених на покращання умов праці, грн.	5100
Термін окупності вкладених коштів, роки	2,0

Отже, стан охорони праці у підприємстві можна вважати задовільним, оскільки за останні роки травматизм відсутній. Зважаючи на те, який рівень травматизму та професійних захворювань при незначному фінансуванні заходів з охорони праці вказують на ефективну організацію робіт щодо забезпечення відповідного рівня виробничої санітарії, техніки безпеки та пожежної безпеки на робочих місцях.

4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

У підприємстві надзвичайна ситуація техногенного та природного характеру – це порушення нормальних умов життя і діяльності людей на окремій території чи об'єкті на ній або на водному об'єкті, спричинене аварією, катастрофою, стихійним лихом або іншою небезпечною подією, у тому числі епідемією, епізоотією, епіфітотією, пожежею, що призвело (може призвести) до неможливості проживання населення на території чи об'єкті, здійснення там господарської діяльності, загибелі людей та/або значних матеріальних втрат.

Залежно від причин походження подій, що можуть зумовити виникнення надзвичайної ситуації на території району, а також у підприємстві розрізняють такі надзвичайні ситуації:

- техногенного характеру – транспортні аварії (катастрофи), пожежі, неспровоковані вибухи або їх загроза, аварії з викидом (загрозою викиду) небезпечних хімічних, радіоактивних, біологічних речовин, раптове

руйнування споруд і будівель, аварії на інженерних мережах і спорудах життєзабезпечення, гідродинамічні аварії на греблях, дамбах тощо;

- природного характеру – небезпечні геологічні, метеорологічні, гідрологічні морські та прісноводні явища, деградація ґрунтів або надр, природні пожежі, зміна стану повітряного басейну, інфекційна захворюваність людей, сільськогосподарських тварин, масове ураження сільськогосподарських рослин хворобами чи шкідниками, зміна стану водних рослин хворобами чи шкідниками, зміна стану водних ресурсів та біосфери тощо;

- соціально-політичного характеру – пов'язані з протиправними діями терористичного і антиконституційного спрямування: здійснення або реальна загроза терористичного акту (збройний напад, захоплення і затримання важливих об'єктів, ядерних установок і матеріалів, систем зв'язку і телекомунікацій, напад чи замах на екіпаж повітряного або морського судна), викрадення (спроба викрадення) чи знищення суден, захоплення заручників, встановлення вибухових пристроїв у громадських місцях, викрадення або захоплення зброї, виявлення застарілих боєприпасів тощо.

Керівництво підприємства забезпечує працівників засобами індивідуального та колективного захисту, створює сили для ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій та забезпечує їх готовність до практичних дій, виконує інші заходи ЦО і несе пов'язані з цим матеріальні та фінансові витрати в порядку та обсягах, які передбачені законодавством України.

На території ФГ «Агротем» до потенційно небезпечних об'єктів належать: будівлі, споруди, цехи, склади отрутохімікатів та пестицидів. Можливими небезпеками природного характеру на підприємстві є буревії, грози, повені, урагани. У разі виникнення стихійних лих та надзвичайних ситуацій необхідно своєчасно оповістити населення, провести комплекс заходів, які повинні забезпечити укриття населення в захисних спорудах, його евакуацію, медичний, радіаційний і хімічний захист, а також захист від впливу біологічних засобів ураження.

ВИСНОВКИ

Здійснене дослідження щодо організації обліку переробки молока та оприбуткування молочної продукції у ФГ «Агротем» дає підстави до таких висновків:

Облік витрат на переробку молока здійснюють згідно із затвердженою у відповідних нормативних документах класифікацією, яка визначає статті витрат. Як і у будь-якому виробничому процесі, на переробку молока виникають прямі і непрямі витрати.

ФГ «Агротем» є господарством тваринницького напрямку – спеціалізується на молочному скотарстві. Паралельно у господарстві започатковано допоміжне виробництво – переробку молока на вершки, масло, йогурт, кисломолочний сир та твердий сир. Сільськогосподарські угіддя, які є у користуванні ФГ «Агротем» – орендовані та використовуються здебільшого для вирощування фуражного зерна, інших кормів для тваринни та пасовищного утримання худоби.

ФГ «Агротем» із збиткового із рівнем збитковості 5,4% у 2018 році завдяки організації допоміжного виробництва стало високорентабельним. Так у 2020 році рівень рентабельності сягнув 14,1%. Зростання рентабельності відбулося через зміну стратегії ФГ «Агротем» – організації замкнутого циклу виробництва. Переробка власної продукції у межах фермерського господарства сприяє зростанню прибутковості, оскільки прибуток не осідає у посередників, а залишається у ФГ «Агротем». З цього приводу спостерігаємо переважання темпу зростання виручки від її реалізації над темпом зростання собівартості реалізованої продукції.

Для ФГ «Агротем» дохід від реалізації молока є основним складником виручки від реалізації продукції – 67,7 % у 2020 році. ФГ «Агротем» реалізовує молоко як сировину на Львівський міський молокозавод та Ременівський молокозавод. Частину молока ФГ «Агротем» переробляє на власних потужностях. Проте частка від реалізації молочної продукції у загальній

виручці господарства становить приблизно третину. Зважаючи на значні обсяги реалізації молока як сировини, у ФГ «Агротем» є потенціал щодо подальшого підвищення рівня прибутковості за рахунок розширення масштабів переробки молока.

У ФГ «Агротем» керуючись Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку в фермерських господарствах № 189, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р., ведуть спрощену форму обліку. При цьому використовують метод подвійного запису. Тобто спрощена форма обліку переплітається з окремими елементами фінансового та управлінського обліку. Використовують низку аналітичних відомостей у яких систематизують інформацію за допомогою кореспонденції бухгалтерських рахунків. Основою формування балансу є Оборотна відомість.

Для обліку процесу переробки молока у ФГ «Агротем» у розрізі видів молочної продукції відкривають окремі аналітичні рахунки у Журналі обліку робіт і витрат. Витрати нагромаджують протягом усього технологічного циклу виробництва згідно із встановленими обліковою політикою статтями витрат. Журнал обліку робіт і витрат є реєстром аналітичного обліку. Його відкривають щомісячно. На кожен об'єкт обліку витрат відводять окрему сторінку. У ФГ «Агротем» Журнал обліку робіт і витрат ведуть в електронному форматі за допомогою програми Excel.

Оприбуткування готової молочної продукції за фактичною собівартістю показують у графі «Доходи». Для обліку виробництва процесу переробки молока у ФГ «Агротем» відкрито один субрахунок 233 «Переробка молока».

Підсумкові дані Журналу обліку робіт і витрат у кінці звітної періоду переносять до Книгу обліку доходів та витрат для узагальнення та наступного перенесення до оборотної відомості.

У ФГ «Агротем» при визначенні собівартості молочної продукції керуються Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції

(робіт, послуг) у промисловості, затвердженими Наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001р. № 47.

Метою управлінської звітності щодо переробки молока є формування інформації про витрати ресурсів задля оптимізації рівня собівартості з метою підвищення конкурентоспроможності молочної продукції власного виробництва.

Узагальнюючи здійснене дослідження можна зробити низку пропозицій, щодо вдосконалення обліку процесу переробки молока у ФГ «Агротем»:

1. Серед основних чинників успіху ФГ «Агротем» – виробництво та реалізація конкурентоспроможної молочної продукції, ціноутворення яких доцільно здійснювати через цільове калькулювання. Цільове калькулювання у переробці молока передбачає стратегію зниження витрат і забезпечує реалізацію функцій планування виробництва нових видів молочної продукції. За умови використання цільового калькулювання, переробна діяльність ФГ «Агротем» координується і контролюється відповідно до важливого стратегічного орієнтиру – цільової собівартості. Такий підхід уможливує пошук резервів зниження витрат, для встановлення цільової ціни, нижчої за ціну конкурентів.

2. Впровадження у діяльності ФГ «Агротем» системи управлінської звітності щодо переробки молока підвищить рівень структурування релевантних інформаційних масивів для прийняття виважених управлінських рішень, а також сприятиме підвищенню інформаційного наповнення процесу управління. Перелік форм управлінської звітності слід узгодити із технологічними етапами переробки молока. Контент управлінської звітності повинен відповідати інформаційним запитам фермера та керівників структурних підрозділів. Управлінська звітність щодо переробки молока підвищить рівень структурування релевантних інформаційних масивів для прийняття виважених управлінських рішень, а також сприятиме підвищенню інформаційного наповнення процесу управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безверхий К. В. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності підприємства. *Економіка: теорія та практика*. 2015. № 2. С. 49-55.
2. Белова І. М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності. *Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання*. Миколаїв, 2015. Вип. 3. С. 821-826.
3. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 9. С. 3–5.
4. Бородін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 2. С. 45-53.
5. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 223 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підручник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб. і допов. Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.
7. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 1(22). С. 11-18.
8. Великий Ю. В. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Миколаїв: Вид-во ЧДУ імені Петра Могили, 2014. 156 с.
9. Вільчинська Н. Л. Формування структури капіталу молокопереробних підприємств. *Економіка. Менеджмент. Бізнес*. 2015. № 1. С. 183-188.
10. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. / 2-ге вид., перероб. і допов. Львів: Магнолія 2006, 2016. 438 с.

11. Горкавий В. К., Герасименко Ю. С. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах: монографія. Харків, 2015. 239 с.
12. Грицай О. І. Удосконалення класифікації витрат на інноваційні процеси промислового підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 6. Т. 3. С. 219-223.
13. Дідоренко Т. В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. *Молодий вчений*. 2015. № 1 (16). С. 78-81.
14. Жук В. М. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 2. С. 75-83.
15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291, із змінами і доповненнями від 25 вересня 2009 р. № 1125. URL: <http://search.ligazakon.ua>.
16. Качалай В. В. Облік і аналіз витрат виробництва на молокопереробних підприємствах. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 1. С. 451-456.
17. Клименко М. О., Фещенко В. П., Вознюк Н. П. Основи та методологія наукових досліджень: навч. посіб. Київ: Аграрна освіта, 2010. 351 с.
18. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. *Бізнес Інформ*. 2014. № 7. С. 325-331
19. Крупка Я. Д., Фаріон В. Облік як основа контролю витрат за місцями їх виникнення та сферами діяльності. *Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природноресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції*: зб. наук. праць. 2011. Вип. XVI, № 4. С. 168-179.
20. Кузнецова С. А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та

локальні рішення в епоху ноосфери. *Економічний нобелівський вісник*. 2014. № 1(7). С. 270–279.

21. Ластовецький В. Є. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності: наук.-практ. посіб. Чернівці, 2003. 156 с.
22. Левицька С. О., Лук'янчук Л. В. Економічна сутність дефініцій використання ресурсів: витрати, видатки, затрати. *Вісник національного університету водного господарства та природокористування*. URL: <http://nuwm.rv.ua>.
23. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник / за ред. В. Я. Амбросова; 2-е вид., доп. і переробл. Київ: Професіонал, 2005. 896 с.
24. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373. URL: <http://uazakon.com>.
25. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами №720 від 15 червня 2011 року. URL: <http://uazakon.com>.
26. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств / затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.09 р. № 390 URL: <http://zakon.nau.ua>.
27. Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Баранік О. О., Кабацька А. М. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. Київ: Центр навч. літ., 2008. 472 с.
28. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджене Наказом Мінфіну №73 від 07.02.2013 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

29. Огійчук М. Ф. та ін. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / за ред. проф. М. Ф. Огійчука; 7-те вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.
30. Партин Г. О. Управління витратами операційної діяльності підприємства та його інформаційне забезпечення. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2007. № 276. С. 221–226.
31. Пархоменко В. М. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. С. 3-20.
32. Погорелов Ю. С., Христенко Л. М., Алєйніков А. А. Управління витратами підприємства: навч. посібник / за заг. ред. Козаченко Г.В. Луганськ: Ноулідж, 2011. 628 с.
33. Погосова А. В., Ярмолюк О. Ф. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки. *Облік і фінанси*. 2012. № 4. С. 18-20.
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. *Право. Податки. Консультації*: зб. систематизованого законодавства. 2008. № 1. С. 140–145.
35. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.03.95 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
36. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями № 3332-VI від 12.05.2011 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
37. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять. *Міжнародний збірник наукових праць*. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Житомир: ЖДТУ, 2009. Вип. 1 (13). С. 236-240.

38. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2006. 526 с.
39. Спільник І. В., Загородна О. М. Економічний аналіз: навч.-метод. комплекс дисципліни. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 432 с.
40. Сук Л. К., Сук П. Л. Структура і класифікація витрат на підприємствах. *Бухгалтерія у сільському господарстві*. 2007. № 20. С. 46-49.
41. Телегіна А. В. Особливості побудови системи обліку витрат виробництва на підприємствах молочної промисловості. *Управління розвитком*. 2014. № 9. С. 98-101.
42. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / 5-те вид., доп. і перероб. Київ: Алерта, 2011. 976 с.
43. Фаріон В. Я. Сутність витрат як економічної категорії. URL: <http://chteiknteu.cv.ua>.
44. Чумаченко М.Г. Білоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 10. С. 3–7.
45. Якимович В. В. Облік витрат основної діяльності: методика та організація. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: зб. наук. пр. студ. Тернопільського національного економічного університету. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С. 52-53.