

Міністерство освіти і науки України  
Національний технічний університет  
«Дніпровська політехніка»

Навчально – науковий інститут економіки

Фінансово-економічний факультет

Кафедра міжнародних відносин і аудиту

**ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА**

кваліфікаційної роботи ступеню бакалавра  
(бакалавра, магістра)

студентки Шапошникова Лілія Олегівна  
(ПІБ)

академічної групи 071-19зск-1  
(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»  
(офіційна назва)

на тему: «Облік і аналіз витрат виробництва на прикладі: ТОВ Молочний Дім»  
(назва за наказом ректора)

	Прізвище, ініціали	Оцінка	Підпис
Керівник роботи	Макурін А.А.	добре	
Рецензент	Троянська Л.Г.	відмінно	
Нормоконтроль	Макурін А.А.	добре	

Дніпро

2022

**ЗАТВЕРДЖЕНО:**  
завідувач кафедри  
міжнародних відносин і  
аудиту

\_\_\_\_\_ Папкевич М.С.  
(підпис) (прізвище, ініціали)

«\_\_» \_\_\_\_\_ року

**ЗАВДАННЯ**  
**на кваліфікаційну роботу**  
**ступеню роботи ступеню бакалавра**  
**(бакалавра, магістра)**

**Студентки Шапошникова Л.О. академічної групи 071-19зск-1**  
(прізвище та ініціали) (шифр)

**спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**  
(код і назва спеціальності)

**за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»**  
(офіційна назва)

**на тему: «Організація обліку і аналіз витрат виробництва на прикладі: ТОВ**  
**Молочний Дім»»**

затверджену наказом ректора НТУ «Дніпровська політехніка» від \_\_\_\_\_  
№ \_\_\_\_\_

Розділ	Зміст	Термін
1	РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ТА МЕТОДІВ АНАЛІЗУ У ПІДПРИЄМСТВА	16.05.22
2	РОЗДІЛ 2 ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА	22.05.22
3	РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	10.06.22

**Завдання видано**

\_\_\_\_\_ (підпис керівника)

Макурін А.А.  
(прізвище, ініціали)

**Дата видачі 20.04.2020 р.**

**Дата подання до екзаменаційної комісії 15.06.2020 р.**

**Прийнято до виконання**

\_\_\_\_\_ (підпис)

Шапошникова Л.О.  
(прізвище, ініціали)

## РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка: 59 стр., 13 рис., 17 табл., 34 джерела

### ОБЛІК, АНАЛІЗ, ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА, СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ

**Метою даної** дипломної роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів ведення обліку та проведення аналізу витрат виробництва на прикладі ТОВ «Молочний Дім»

**Предметом** цього дослідження є сукупність теоретично-методичних і практичних засад організації бухгалтерського обліку та аналізу використання витрат як головного напрямку підвищення економічної ефективності виробництва

**Об'єкт розроблення** – є процес формування обліку і аналізу витрат на виробництво продукції в підприємствах (на прикладі ТОВ «Молочний Дім»)

Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі та нормативно-правові матеріали з питань організації ведення бухгалтерського та управлінського обліку витрат, наукові роботи та публікації вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, рекомендації науково-дослідних організацій та установ.

Отримані результати досліджень з питань організації управлінського обліку мають важливе практичне значення, насамперед для фахового формування самого автора – бакалаврського дослідження, а також деякі положення бакалаврської роботи з питань обліку щодо раціонального використання витрат можуть бути використані у практиці організації агропромислового виробництва видів продукції підприємств.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ТА МЕТОДІВ АНАЛІЗУ У ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>7</b>
1.1 Техніко економічні показники діяльності ТОВ «Молочний Дім» .....	7
1.2 Виробництво молока та особливості діяльності ТОВ «Молочний Дім» .....	12
1.3 Проблеми функціонування ринку молока та підприємства ТОВ «Молочний Дім».....	17
<i>Висновки до розділу 1.....</i>	<b>21</b>
<b>РОЗДІЛ 2 ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА .....</b>	<b>23</b>
2.1 Облік витрат на виробництво продукції .....	23
2.2 Облік готової продукції на підприємстві.....	32
2.3 Удосконалення обліку готової продукції.....	38
<b>Висновки до розділу 2 .....</b>	<b>40</b>
<b>РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ</b>	<b>42</b>
3.1 Експорт готової продукції та склад витрат виробництва.....	42
3.2 Аналіз витрат виробництва.....	45
<i>Висновок до розділу 3.....</i>	<b>50</b>
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>52</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>56</b>

## ВСТУП

Процес господарсько-фінансової діяльності у кожному підприємстві супроводжується використанням наявних виробничих ресурсів, тобто у грошовому виразі витрат, понесених на виробництво і збут продукції. Проблема традиційно полягає в тому, що кожне підприємство має виробляти і продавати свою продукцію з використанням мінімальних (раціональних) витрат, що дасть змогу домогтися збільшити обсяги доходу і прибутку, необхідних для простого і розширеного відтворення. Водночас забезпечити виробництво продукції із одержанням прибутку може, як свідчить практика, не кожне підприємство. Зазначимо, що забезпечення прибуткового виробництва є складною проблемою і пов'язано із низкою внутрішніх і зовнішніх чинників. Важливу роль у вирішенні наявної проблеми у кожному підприємстві відіграє бухгалтерський облік (фінансовий і управлінський) та економічний контроль за використанням виробничих ресурсів. Необхідно зазначити, що раціональне використання витрат та ефективне управління ними – це ключова проблема в сучасній економіці кожної галузі як АПК зокрема, так і національної економіки загалом. На жаль, статистика засвідчує, що в кожному регіоні України більше третини аграрних підприємств використовує виробничі ресурси не раціонально, що призводить до збитковості виробництва. Все це засвідчує, що раціональне використання виробничих ресурсів в умовах їх обмеженості та на цій основі підвищення ефективного функціонування підприємств є архіважливою проблемою.

Метою дослідження є розгляд та розкриття теоретичних аспектів і методичних засад організації обліку витрат, визначення їх економічного змісту та класифікації витрат з метою уточнення наявних понять, принципів, функцій, тенденцій розвитку теоретичних положень управлінського обліку та економічного контролю в системі менеджменту.

Для досягнення поставленої мети були визначені наступні питання:

- розкрити економічний зміст «витрат» на виробництво продукції в підприємствах агропромислового бізнесу;

- описати науково обґрунтовану класифікацію витрат, яка використовується у фінансовому обліку;
- висвітлити нормативно-правові аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції;
- розкрити сутність, завдання та організаційні засади формування обліку витрат в агропромислових підприємствах;
- вияснити особливості обліку витрат на виробництво продукції;
- здійснити аналіз використання витрат на виробництво продукції у підприємстві;

Методи дослідження. В процесі дослідження були використані наступні методи: індукції та дедукції – на етапі збору, систематизації і обробки необхідної інформації; аналізу і синтезу – при поєднанні різних складових економічного процесу; балансовий – при визначенні зв'язків та взаємозалежності; абстрактно-логічний – при формуванні теоретичних висновків і закономірностей; монографічний – при вивченні наукового досвіду щодо організації бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції

Практичне значення отриманих результатів. Отримані результати досліджень з питань організації управлінського обліку мають важливе практичне значення, насамперед для фахового формування самого автора – бакалаврського дослідження, а також деякі положення бакалаврської роботи з питань обліку щодо раціонального використання витрат можуть бути використані у практиці організації агропромислового виробництва видів продукції підприємств

## РОЗДІЛ 1

### ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ТА МЕТОДІВ АНАЛІЗУ У ПІДПРИЄМСТВА

#### 1.1 Техніко економічні показники діяльності ТОВ «Молочний Дім»

Економічна ефективність функціонування підприємств молочної промисловості в значній мірі залежить від раціонального використання усіх видів наявних ресурсів, що обумовлює нагальну потребу поступового переходу до наукової системи управління витратами [1]

Водопідготовка для молочної промисловості. Молочна промисловість України традиційно представлена прогресивними підприємствами, що у процесі активного безперервного розвитку. Обладнання українських молочних, олійних та сироробних заводів – сучасне, високотехнологічне, із застосуванням мембранних методів обробки сироватки, конденсату та розсолів. Водопідготовчі системи на таких підприємствах є обладнанням першої необхідності, тому що вода потрібна не тільки в технологічних процесах переробки молока, але і для СІР-мийки обладнання розливу, миття систем нанофільтрації сироватки, електродіалізу та холодильних установок, а також для котельних агрегатів. У кожному з вищезгаданих процесів вимоги до води різні, наприклад: Для технології велике значення має відсутність аміаку (амонію), низька жорсткість та лужність. Для СІР-мийки установок нанофільтрації (GEA та ін.) потрібна вода без заліза та марганцю, найчастіше застосовується знесолена, так як мийки ведуться з високим рН, і знесолена вода в цих умовах є найбільш зручним та безпечним з точки зору осадоутворення розчинником для миючих засобів. композицій.

Для установок електродіалізу слід звернути увагу на відсутність у воді марганцю, низький кальцій та сульфати, а також невисокі значення загального вмісту солі. Холодильні установки повинні підживлюватися низькомінералізованою водою, яка не викликати ні відкладень, ні корозії, розрахунок ведеться за індексами стабільності Різнера, Ланжельє тощо.

У котельні агрегати парові та водогрійні подають воду згідно зі стандартними вимогами, враховуючи лише можливість контакту пари з харчовими продуктами, у випадках контакту вода повинна не перевищувати її питних норм. Часто підприємство зацікавлене у постачанні обладнання відразу для кількох цілей, у цьому випадку часто виходить спроектувати систему зі значною економією через об'єднання вузлів схеми більші. У таблиці 1.1 наведено основні показники функціонування підприємства в умовах господарювання [1].

Таблиця 1.1

### Основні відомості про суб'єкт господарювання

1	Повна назва	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ МОЛОЧНИЙ ДІМ
2	Скорочена назва	ТОВ «Молочний Дім»
3	Код ЄДРПОУ	31770165
4	Дата реєстрації	04.02.2002
5	Відповідальна особа	Троянська Лариса Георгіївна
6	Статутний капітал	173131551,51
7	Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю
8	Форма власності	Недержавна власність
9	Контактна інформація	Україна, 51400, Дніпропетровська область, місто Павлоград, вул. Харківська буд 1-в
10	Види діяльності, основний	10.51 Переробка молока та виробництво сиру
11	Додаткова діяльність	10.39 Інші види переробки та консервування фруктів та овочів
		10.82 Виробництво шоколаду, кондитерських виробів
		11.07 Виробництво безалкогольних напоїв, виробництво мінеральних вод.

Джерело: сформовано самостійно

ТОВ «Молочний Дім» - виробник молочної продукції, що випускає продукцію під торговою маркою «Фанні», заснований у 2002 році. Підприємство володіє Павлоградським молочним комбінатом, також має 11 власних філій на території України. З 2007 року ТОВ «Молочний Дім» належить групі «Лакталіс» (Groupe Lactalis, Франція), яка входить до четвірки кращих виробників молочної продукції світу і є світовим лідером у виробництві сирів. Група існує понад 80



років, а її продукція продається в 170 країнах світу. На українському ринку «Лакталіс» успішно працює з 1996 року, а її продукція представлена під брендами «President», «Galbani», «Дольче», «Lactel», «Лактонія», «Фанні», «Локо Моко» (рис 1.1).



Рис. 1.1 Торгова марка Фанні підприємства Молочний Дім

Відомо, що діяльність будь-якого підприємства завжди пов'язана з певними витратами матеріальних, трудових, інформаційних, грошових та інших ресурсів на виготовлення, зберігання, транспортування, сортування, пакування, фасування та реалізацію продукції. Необхідність дослідження витрат є актуальним питанням в сучасних умовах господарювання. Витрати підприємств, як свідчить література це сукупність усіх спожитих ресурсів на виробництво певного продукту. Вони характеризують вартість виробництва продукції для підприємства. Витрати підприємства складаються зі спожитих засобів виробництва та заробітної плати і набувають форми собівартості продукції. Різниця між вартістю продукції і собівартістю дорівнює розміру прибутку підприємства. Витрати підприємств виражають реальні виробничі відносини ринкової системи господарювання [2].

Витрати економічних ресурсів на рівні підприємства - це складова ціни, що формується під дією попиту і пропозиції, в силу своєї відносної рідкості. Обмеженість ресурсів змушує вибирати альтернативний спосіб використання ресурсів, тобто підприємець враховує, при прийнятті економічного рішення, альтернативні витрати – ту вартість ресурсів за найкращого альтернативного

використання. З цим важко не погодитися. Теорія витрат в країнах ринкової економіки зосереджує увагу товаровиробників на збереженні конкурентоспроможності і вмінні реагувати на зміни обсягу виробництва (табл. 1.2.)

Таблиця 1.2

**Деталізована інформація про ТМ Фанні Молочний Дім**

1	Керівник - директор	Троянська Лариса Георгіївна
2	Бухгалтер	Барабан Вікторія Геннадіївна
3	Реєстраційний номер підприємства	31770165
4	Банк	Філія «КІБ» ПАТ «Креді Агріколь Банк»
5	МФО	300379
6	Розрахунковий рахунок	26002010176000
7	Кількість працівників	210 осіб
8	ІПН	317701604105
9	Номер свідоцтва	3472497
10	Про компанію	На українському ринку «Лакталіс» успішно працює з 1996 року, а її продукція представлена під брендами «President», «Galbani», «Дольче», «Lactel», «Лактонія», «Фанні», «Локо Моко».
11	Виробляє	Сир свіжий неферментований та сир кисломолочний, Послуги з постачання пари і гарячої води електростанціями
12	Вид економічної діяльності	Перероблення молока та виробництво сиру
13	Компанія експортує	Грузія, Казахстан, Молдова
14	Компанія імпортує	Китай, Фінляндія, Франція, Німеччина, Угорщина, Казахстан, Іспанія, Туреччина

Рівень собівартості характеризує використання всіх наявних ресурсів підприємства. Практика засвідчила, що в тих підприємствах, де інтенсивніше використовують виробничі ресурси, запроваджують у виробництво прогресивну, ресурсощадну технологію та організацію праці, там буде нижча собівартість продукції [3].

Зниження собівартості сприяє зростанню цінової конкурентоспроможності продукції, підвищенню прибутковості підприємств. Все це засвідчує, що

собівартість продукції є важливим показником ефективності виробництва. На практиці при аналізі виробництва валової продукції визначають рівень собівартості валової продукції та собівартість одиниці продукції. Зазначена собівартість валової продукції включає суму усіх виробничих витрат, а собівартість одиниці продукції визначають відношенням виробничих витрат до обсягу валової продукції певного виду за діючими або порівняльними цінами. Опрацювання літературних джерел засвідчує різні собівартості, зокрема: технологічна; виробнича; повна (комерційна).

Технологічна собівартість характеризує витрати, пов'язані із технологією виробництва, організацією й управлінням виробництвом в окремих підрозділах.

Виробнича собівартість характеризує суму витрат, зумовлених технологією та витрат на управління підприємством й організацію виробництва загалом. Повна (комерційна) собівартість включає суму витрат виробничої собівартості та витрати, понесені на продаж продукції. За характером обчислення собівартість продукції поділяють на: планову і фактичну. Планова собівартість включає суму витрат на одиницю продукції в запланованому періоді. Її визначають на основі нормативних витрат праці, матеріалів, зносу основних засобів, витрат на організацію виробництва й управління підприємством згідно з прийнятою технологією і запланованою кількістю продукції, що передбачає одержати підприємство.

Фактичну собівартість включає фактичну суму витрат, понесених в розрахунку на одиницю продукції. Її визначають шляхом ділення фактичної суми понесених витрат на кількість отриманої продукції. Варто зазначити, що порівняння фактичної та планової собівартості за рівнем і за видами витрат дає змогу виявити допущені перевитрати або економію матеріальних витрат і праці, розробити заходи, спрямовані на зниження собівартості в майбутньому [4].

## 1.2 Виробництво молока та особливості діяльності ТОВ «Молочний Дім»

За місцем формування собівартість продукції поділяють на:

- індивідуальну – характеризує витрати за окремими підприємствами по кожному виду продукції;
- зональну – середні витрати за окремими зонами на виробництво певного виду продукції;
- галузеву – це витрати на виробництво одиниці певного виду продукції загалом по країні [5].

Зазначимо, що зменшення рівня індивідуальної, зональної та галузевої собівартості – це шлях при однакових цінах до збільшення прибутків на відповідних рівнях, підвищення економічної ефективності функціонування виробництв та зростання конкурентоспроможності, вихід на світовий ринок.

У формуванні повного циклу від виробництва молочної сировини до надходження готової продукції споживачам, сільське господарство знаходиться в складному становищі, перш за все, через велику роздробленість виробництва. У більшості випадків попит на кінцеві продукти переробки є більш еластичним на відміну від попиту на молочну сировину.

Переробники й закупівельники, практично мають владу на продовольчому ринку, перш за все, у формуванні цінової політики. Виробники ж молока змушені погоджуватися з подібними умовами, що пов'язано з особливостями молочної сировини. Виходячи зі специфіки виробництва молока, можна говорити про ринок молочної продукції у свіжому та переробленому вигляді [6]. Загалом, вплив факторів на формування ринку молока і молочних продуктів можна зобразити у вигляді рис. 1.2

Виробництво молока та молочних продуктів має свої специфічні господарські та організаційні особливості:

1. Коротко термінове зберігання продукції в сирому вигляді.
2. Наявність широкого асортименту продуктів переробки.
3. Потреба в кооперації та інтеграції.



Рис. 1.2 Ключові фактори формування ринку молока і молочних продуктів

Молоко і молочні продукти (продукти переробки молока) на ринку продовольчих ресурсів посідають значне місце. Це пояснюється, як підкреслювалось вище, значимістю і незамінністю молока на продовольчому ринку і в харчовому раціоні, у зв'язку з його високою харчовою поживністю, наявністю відповідних вітамінів і т.д. Молоко належить до пріоритетних товарів у споживчому кошику більшості громадян світу. Споживання молока має велике значення в життєдіяльності людини, підвищує стійкість організму до різних захворювань, має дієтичні і лікувальні властивості [7].

Важливою складовою розвитку тваринницьких галузей є виробництво молока, яке характеризується наявністю відповідних засобів і насамперед відповідним генофондом тварин, специфічним кінцевим продуктом та місцем його у продовольчому ринку. Особлива роль молока серед продуктів харчування, його вплив на життєдіяльність людини, дієтичне і лікувальне значення дають змогу відзначити, що незважаючи на регіональні особливості, воно має бути в раціоні кожної людини, незалежно від місця проживання. Виробництво молока та молочних продуктів [8]. Характерною рисою сучасного ринку молока і молочних продуктів є висока нестабільність і нестійкість між попитом і пропозицією. Утримання нових залежностей між попитом і пропозицією і

досягнення відносної рівноваги буде залежати передусім від загального економічного зростання, а також від активної ролі ринкових інституцій.

За даними infagro, економічне відновлення в ЄС іде активніше, ніж прогнозувалося. При цьому очікується, що в 2021 році реальний ВВП ЄС зросте на 4,6% відносно того ж періоду минулого року. Відкриття закладів громадського харчування та ослаблення обмежень на поїздки в ЄС, чому сприяє прогрес у вакцинації, як сподіваються, позитивно впливатимуть на споживання харчових продуктів у ЄС загалом. Зростання виробництва молока цьогоріч почалося повільно через холодну погоду, хоча показники були різними: в Німеччині та Франції в січні–квітні обсяги виробництва впали більш ніж на 2%, а в Ірландії зросли більш ніж на 8%. Згідно з прогнозами, в 2021 році загальне виробництво зросте на 0,8% порівняно з попереднім роком. Оптові ціни в ЄС протягом року в цілому росли. Вважається, що це підтримає закупівельні ціни на молоко і частково компенсує дорожчання кормів [9].

### ДИНАМІКА ІНДЕКСУ ЦІН НА МОЛОЧНІ ПРОДУКТИ (FAO), %



Рис 1.3 Динаміка росту цін на молочні продукти

Аналіз балансу попиту та пропозиції молока та молокопродуктів за січень-травень 2018-2021 року (табл. 1.3) дає можливість зробити висновок про скорочення попиту як на внутрішньому так і на зовнішньому ринку. Значне скорочення експорту з 266 тис. т у 2018 році до 151 тис. т. у 2021 році пов'язано із заборонаю імпорту деяких українських молочних продуктів до Російської Федерації [10].

Таблиця 1.3

## Баланс попиту і пропозиції молока в Україні

Показник	2018	2019	2020
Попит на продукцію			
Внутрішній ринок	4203	4398	3846
Фонд споживання	3773	4398	3846
Інше споживання	430	650	600
Зовнішній ринок (експорт)	266	225	151
Пропозиція продукції			
Внутрішній ринок	4303	4365	4057
Власне виробництво	4303	4365	4057
Зміна запасів	0	0	0
Зовнішній ринок (імпорт)	163	258	28

У зв'язку з чим постає необхідність пошуку нових ринків збуту, але, на жаль, головною перешкодою виходу вітчизняної продукції на міжнародні ринки є низька якість продукції. Справа в тому, що основними постачальниками молока на ринку залишаються господарства населення: на їхню долю припадало в 2018 році 77,5% всього обсягу виробництва молока. Але виробничі можливості господарств населення не дозволяють сформувати потужний обсяг сировинної бази, а санітарногігієнічні умови отримання в них молока не забезпечують його належну якість та відповідність прийнятим державним стандартам. Це призводить до того, що господарства населення можуть продукувати та постачати молоко тільки низького ґатунку (рисунок 1.4)

## ЦІНИ НА МОЛОКО В УКРАЇНІ, ГРН/Т, БЕЗ ПДВ (ЗА ДАНИМИ МІНАПП)

Показані 1-25 із 10 594 записів.

Регіон	Вищий ґатунок (с/г підприємства)	Перший ґатунок (с/г підприємства)	Молоко від господарств населення
П'ятниця, 3 грудня 2021			
Київська обл.	10340	10100	7500
Вінницька обл.	11900	11200	7900
Волинська обл.	11000	9900	6500
Дніпропетровська обл.	—	10800	8500
Донецька обл.	12550	11460	9700
Житомирська обл.	12000	11500	8000
Закарпатська обл.	—	9700	6400
Запорізька обл.	11900	11200	8500
Івано-Франківська обл.	—	11100	7100
Кіровоградська обл.	10900	10000	6700
Луганська обл.	10000	9000	6500
Львівська обл.	11500	9800	6100
Миколаївська обл.	12500	10500	7000
Одеська обл.	12720	12240	6500
Полтавська обл.	12000	10860	7640
Рівненська обл.	—	11500	7500
Сумська обл.	10604	10386	6063
Тернопільська обл.	11400	9200	7600

Рис 1.4 Ціни на молоко у травні 2021 року грн/т

Ситуація на світових ринках молочних продуктів погіршується. Кризові явища, які відбуваються в українській економіці, спричинюють значне зниження купівельної спроможності населення і, відповідно, вплинуть на зниження споживання молочних продуктів. Це значить що виробництво молочних продуктів в Україні ще більше впаде, а закупівельні ціни на молоко будуть низькими. При цьому ця категорія господарств разом з фермерами зможе продати на переробку приблизно на 10% молока менше, ніж в цьому році, тобто біля 3,5 млн. т. Багато переробників буде по можливості уникати закупок товару, який не дає податкового кредиту. Економічна криза колись закінчиться, попит на молочні продукти зросте як з боку українських споживачів, так і з боку імпортерів. Тільки вже нічого буде продавати. 10% зниження виробництва молока в Україні автоматично перетворить її в нетто-імпортера молочних продуктів.



### **1.3 Проблеми функціонування ринку молока та підприємства ТОВ «Молочний Дім»**

Провівши мікроекономічний аналіз ринку можна стверджувати що на даний час розвиток ринку молока то молокопродуктів в Україні проходить у складних фінансових умовах.

Основними проблемами на ринку молока та молочної продукції :

- низька якість молочної сировини;
- недостатнє технологічне оснащення молокозаводів;
- відсутність стандартів на молочну продукцію;
- недостатній захист споживачів продукції від неякісної.

Продукцію молочної галузі умовно можна розділити на сегмент традиційних продуктів і нових продуктів. Перші в грошовому вираженні змінюються відповідно доходів населення. Тут є перспективи зростання . Другий сегмент, буде ж активно рости у вартісному і натуральному вираженні при зростанні доходів населення. Продукти цього сегмента відносно дорогі, це обумовлено низькі порівняно з країнами Європи обсяги споживання [11].

Основними факторами, що впливають на процеси трансформації каналів збуту молока та продуктів його переробки підприємствами України, є наступні: по-перше, незадовільний стан сировини до цих пір є найбільшою проблемою молочної галузі. Низька якість українського молока пов'язана з незадовільним генетичним потенціалом молочного тваринництва, низькою якістю кормової бази та недостатнім рівнем технічного обладнання і технологій виробництва, в умовах дефіциту якісної сировини переробні підприємства змушені використовувати заміники. З'являються ризики фальсифікації молочної продукції, яка виробляється з використанням штучних добавок [12].

По-друге, ринок молочних продуктів контролюється десятком потужних холдингів, що спричиняє жорстку конкуренцію і унеможлиблює рівноправну участь у цьому ринку малих молокопереробних підприємств. Основними молочними продуктами, що реалізуються українськими компаніями на зовнішніх ринках, є сухі молокопродукти та сири. Найбільшими імпортерами

молочних продуктів вітчизняного виробництва є як традиційні партнери — Казахстан, Молдова, Вірменія, Грузія, Азербайджан, так і нові — Німеччина, Алжир, Єгипет. Основу імпорту молокопродуктів до України складають йогурти, сирні маси (кисломолочна група) та сири.

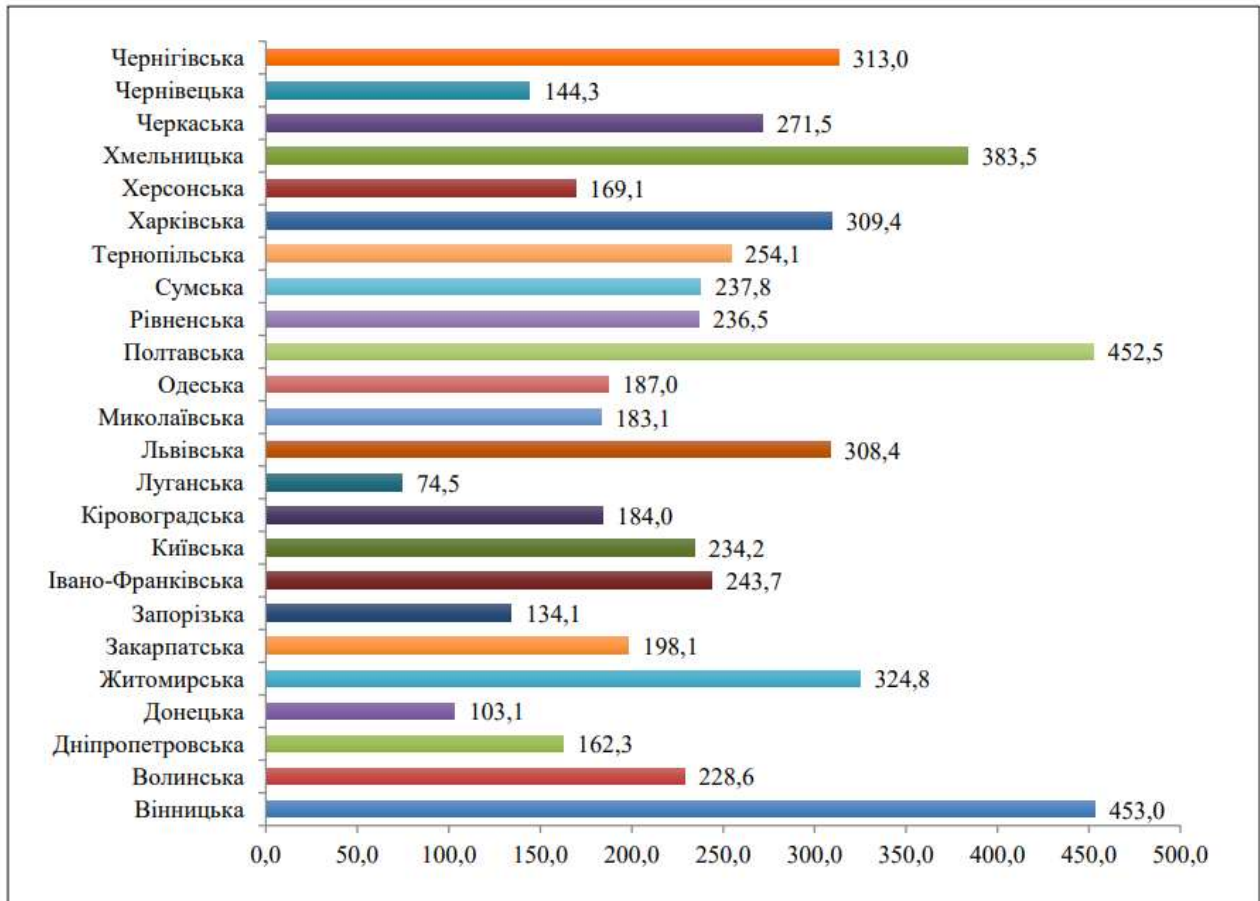


Рис 1.5 Виробництво молока в Україні у 2020-2021 роках

Одним із документів, який майже завжди вимагається власниками етнічних магазинів в ЄС від українських експортерів, є сертифікат EUR1. Він підтверджує походження партії товару з території України та, відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, право на її преференційний (безмитний) імпорт до країн ЄС. Отже, стратегічними шляхами розвитку молока і молочної галузі є: кардинальна зміна державної політики щодо галузі; ефективне використання виробничих потужностей; зміна вектору експорту продукції за межі СНД; розроблення довгострокових стратегій підприємств, які допоможуть завоювати нові світові сегменти ринку молока та молочної продукції, високоякісний менеджмент підприємств. Лише за умови спільних зусиль держави, виробників та переробників молока український ринок молочної

продукції має реальні можливості створити умови для ведення прибутковим бізнесом і потужним експортером молокопродуктів вітчизняного виробництва на європейські ринки й ринки інших країн [13].

Основна причина низької якості української молочної продукції, на нашу думку, – концентрація виробництва молока в особистих селянських господарствах, що тісно взаємопов’язана з окресленими проблемами: дефіцитом сировини та недостатнім державним контролем над дотриманням вимог до якості й безпечності продукції. Переважне виробництво молока у домогосподарствах населення зумовлює суттєві сезонні коливання обсягів його виробництва, до того ж ускладнюється прогнозування обсягів виробництва, що спричиняє проблему дефіциту сировини для молокопереробних підприємств. Також ускладнюється можливість управління розвитком галузі та здійснення державного контролю над якістю виробленого молока [14].

Таблиця 1.4

### Основні вимоги до якості молока

Норми для молока в ЄС та Україні: порівняння

	Регламент ЄС № 853/2004	Проект нового ДСТУ 3662:2015, норми для гатунків			Старий ДСТУ 3662-97, норма для гатунків			
	сире коров'яче молоко	екстра	вищий	перший	екстра	вищий	перший	другий
кількість мікроорганізмів, тис КУО/см <sup>3</sup>	≤100	≤100	≤300	≤500	≤100	≤300	≤500	≤3000
кількість соматичних клітин, тис/см <sup>3</sup>	≤400	≤400	≤400	≤500	≤400	≤400	≤600	≤800
точка замерзання	- 0,52 °С	не контролюється						
масова частка сухих речовин	-					>11,8	> 11,5	> 10,6

Якісні види продукції можна одержати лише за умов високих технологій та збалансованого застосування усіх компонентів забезпечення високоякісної продукції. Інтегруючись до Світової організації торгівлі та Європейського Союзу, українські товаровиробники повинні переходити на відповідні міжнародні стандарти. За умови спільних зусиль держави, виробників та переробників молока український ринок молочної продукції має реальні можливості створити умови для виведення прибутковим бізнесом і потужним експортером молокопродуктів вітчизняного виробництва на європейські ринки й ринки інших країн [15].

Для успішного розвитку вітчизняного ринку молока і молочних продуктів не вистачає адекватної і стабільної державної підтримки. Сьогодні молокопереробний комплекс України переживає чи не найглибшу кризу за останні 20 років. В Асоціації виробників молока зауважують: якщо не вжити заходів, то така тенденція приведе до жалюгідного стану як у молочному скотарстві, так і в молокопереробній промисловості, відновити, які буде вкрай важко.

Сьогодні в Україні відбувається відмирання неефективних молокопереробних підприємств, що можна пояснити такими причинами: — дуже низькими світовими цінами на молоко та молочні продукти; — нездатністю вітчизняного ринку молока і молочних продуктів випускати та експортувати продукцію, яка мала б попит не лише в країнах СНД, а і в країнах ЄС; — зниженням купівельної спроможності населення.

У таких умовах отримувати прибуток і розвиватися можуть лише потужні підприємства, які мають сучасну та ефективну організацію всіх виробничих процесів — від закупівлі молока до реалізації готової молочної продукції. Одне з головних завдань сьогодення для виробників та переробників молока є встановлення активної співпраці як між собою, так і з потенційними споживачами, а саме: активізація діалогу вітчизняних виробників молока та молочних продуктів, що виробляють якісну продукцію, із потенційними споживачами для просування її позитивного іміджу та створення системного експорту [16].

Такі організації, як, наприклад, Асоціація виробників молока повинна активно працювати над стимулюванням експорту вітчизняної продукції. Лише за умови спільних зусиль держави, виробників та переробників молока вітчизняний ринок молока і молочних продуктів може приносити прибуток та успішно експортувати українську молочну продукцію на європейські ринки та ринки інших країн світу.

### *Висновки до розділу 1*

1. Економічний зміст витрат полягає у проблемі обмеженості ресурсів, можливості організації їхнього раціонального та альтернативного використання.

2. Економічна сутність категорії «витрат» різна з точки зору нормативних документів та літературних джерел. Національні стандарти бухгалтерського обліку П(С)БО 1 та П(С)БО 16 визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.

3. Собівартість продукції характеризує сукупність поточних витрат, здійснених на виробництво та реалізацію продукції у грошовій формі. Рівень останніх показує, яку суму коштів витрачає підприємство на виробництво і реалізацію одиниці сільськогосподарської продукції.

4. За економічним змістом, собівартість є частиною вартості продукції, яка в процесі розподілу й обміну відшкодовується і повністю повертається підприємству, а додатковий продукт, створений в аграрному підприємстві. Відмінність між витратами підприємства та вартістю продукції у сфері виробництва має важливе практичне значення. Нераціональне й неефективне використання виробничих ресурсів і живої праці збільшить собівартість. Виробнича собівартість характеризує суму витрат, зумовлених технологією та витрат на управління підприємством й організацію виробництва загалом. Повна (комерційна) собівартість включає суму витрат виробничої собівартості та витрати, понесені на продаж продукції.

5. Величезне значення класифікації витрат, яке необхідне для підготування раціональних рішень та проведення калькуляції собівартості продукції для потреб, які виникли у процесі управління підприємством.

6. Класифікація витрат дає змогу правильно визначити фінансові результати підприємства за звітний період. У фінансовому обліку найважливішими ознаками класифікації витрат є їх розподіл за видами діяльності, періодами визнання, економічними елементами.

7. Термін «витрати» згідно з національними стандартами означає використання (відтік) грошових коштів. Класифікація витрат має важливе значення, яке необхідне для підготовки раціональних рішень щодо використання витрат та проведення калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції.

8. Основними завданнями управлінського обліку є: визначення стратегії та планування діяльності підприємства на перспективу; контроль поточної діяльності; оптимізація використання ресурсів; формування інформації щодо калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); планування, контроль, оцінка та послідовне вдосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства; оцінка ефективності діяльності окремих структурних підрозділів; прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень.

9. Основними завданнями аналізу витрат і собівартості продукції є: обґрунтованість планових завдань із собівартості продукції; загальна оцінка виконання завдань зі зниження собівартості продукції; виявлення і дослідження причин відхилень від планового завдання; вивчення структури і динаміки витрат за елементами і калькуляційними статтями; оцінка впливу окремих факторів на рівень собівартості продукції; виявлення і мобілізація резервів зниження собівартості продукції

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

#### 2.1 Облік витрат на виробництво продукції

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання на самому підприємстві. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством [17].

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат [18]. До складу інших прямих витрат належать усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку. Для обліку виробництва призначений рахунок 23 "Виробництво". Це активний калькуляційний рахунок,

за дебетом якого відображаються витрати, а за кредитом - вихід продукції або списання вартості виконаних робіт і послуг [19].

Таблиця 2.1

### Характеристика рахунків з обліку витрат

Рахунок відповідно до плану рахунків	Характеристика рахунку	Пояснення
1. Облік витрат виробництва та готової продукції:		
23 Виробництво	Узагальнення інформації про витрати виробництва	Рівень витрат виробництва
24 Брак у виробництві	Узагальнення інформації про витрати від браку у виробництві	Види браку
27 Продукція сільського виробництва	Наявність та рух продукції сільського господарства	
2. Облік витрат за елементами:		
Клас 8. Витрати за елементами	Витрати за елементами протягом року	Основні статті витрат
3. Облік витрат діяльності:		
Клас 9. Витрати діяльності	Узагальнення інформації про витрати від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства	Перелік витрат в залежності від виду діяльності

На підприємствах молочної промисловості з метою управління витратами використовуються їх групування: за структурними підрозділами підприємства, виробничими ланками та за етапами технологічного процесу [20].

Виробництва поділяються на основні та допоміжні. Крім того, на підприємствах можуть бути непромислові господарства. У молочній промисловості до основних виробництв, за якими ведуть планування та облік витрат відносяться: виробництво продукції з незбираного молока; виробництво масла вершкового; виробництво сиру сичужного; виробництво сиру плавленого; виробництво морозива, виробництво молочних консервів тощо.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво підрозділяють на:



1) основне виробництво — цехи та дільниці, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції (робіт, послуг), для випуску якої призначено підприємство;

2) допоміжні виробництва — виробництва, призначені для обслуговування основного виробництва інструментом, приладдям, запасними частинами для ремонту обладнання, різними видами енергії, транспортними та іншими роботами і послугами (інструментальні та ремонтні цехи, транспортні підрозділи, лабораторії тощо). У складі допоміжного виробництва планують і обліковують також підсобні виробництва (за винятком підсобного сільського господарства) — лісопильне, цегельне тощо;

3) непромислові виробництва та господарства — непромисловий транспорт, житлово-комунальне господарство та об'єкти соціально-культурного призначення, підсобні сільськогосподарські підприємства та інші структурні підрозділи, які не беруть участі у виробництві. Розподіл витрат за видами виробництв дозволяє визначити собівартість послуг допоміжних виробництв і включити їх до собівартості відповідних видів продукції (робіт, послуг) основного виробництва [21].

Першу визначимося, що таке статті калькуляції. Калькуляційною статтею прийнято називати певний вид витрат, що становлять собівартість як окремих видів, так і всієї продукції в цілому. На основі групування витрат за статтями калькуляції розраховують собівартості готових виробів, напівфабрикатів, окремих технологічних вузлів і деталей, а також обчислюють витрати за місцями їх виникнення (цехами, дільницями тощо). Підприємство самостійно встановлює перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) з урахуванням своєї галузевої приналежності, продукції, що випускається, технологічного процесу та методу планування витрат на підприємстві. Свій вибір підприємство відображає в наказі про облікову політику [22].

Брак у виробництві — це продукція, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, що не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або

технічним умовам. Унаслідок цього вони не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення (пп. 406, 407 Методрекомедацій № 373). Брак може бути різним. Це залежить від причин, з яких він виникає, можливості виправити недоліки тощо. Для того, аби мати уявлення про те, яким буває брак [23].



Рис 2.1 Перелік статей витрат

Аналітичний облік браку ведеться у розрізі видів виробництва Наприкінці місяця на рахунку 24 накопичується сума втрат від браку, яка враховує вказані зменшення. Ця сума визнається, так би мовити, остаточними втратами від браку і щомісячно списується у дебет рахунка 23 «Виробництво» (91 «Загальновиробничі витрати»), субрахунків 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». У якій ситуації які рахунки/субрахунки використовуються для відображення списання втрат від браку, ми розповімо далі. Списувати ці остаточні витрати потрібно щомісячно, адже втрати від браку включаються до витрат того місяця, у якому було виявлено брак (п. 419 Методрекомедацій № 373). Це стосується, у тому числі, втрат від браку, виявленого покупцями, — вони включаються до витрат того місяця, у якому були пред'явлені претензії від споживачів [24].

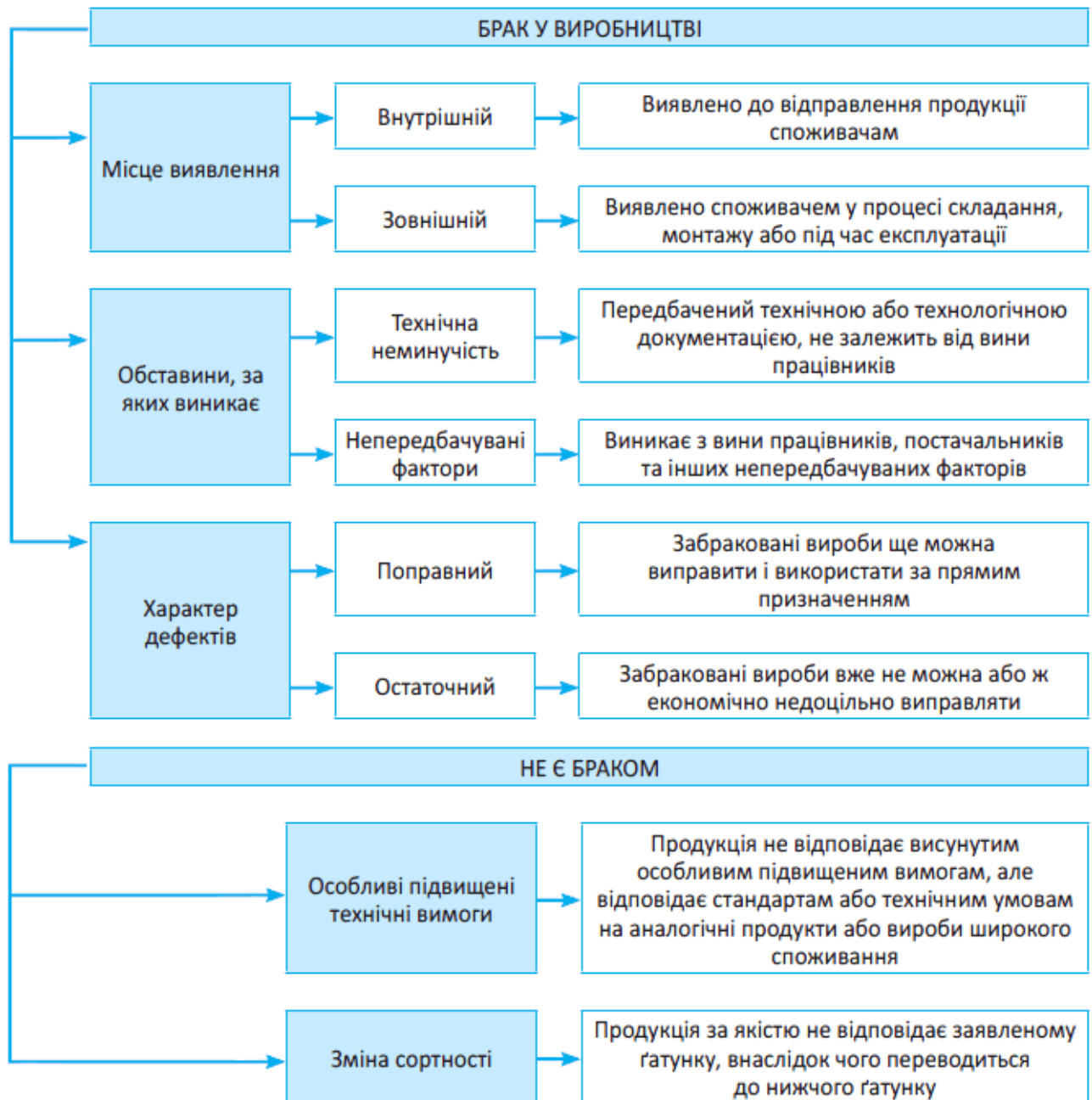


Рис 2.2 Види браку на підприємстві

На підприємствах молокопереробної галузі вищезазначені витрати обліковуються з використанням попередільного методу обліку з елементами нормативного методу. Калькуляційними одиницями на молокопереробних підприємствах є 1 т готової продукції певного найменування та тисяча умовних банок (туб) консервів за найменуваннями. У структурі молокопереробного підприємства виділяють виробничі і невиробничі підрозділи. [25]

Виробничі підрозділи включають основне і допоміжне (обслуговуюче) виробництва. Поділ виробництва на види потребує відповідного розмежування

витрат основного та допоміжного виробництв, а також невиробничих підрозділів, оскільки їм притаманні свої витрати, які відрізняються структурою, змістом, призначенням. Виробництво молочної продукції характеризується складним, масовим безперервним автоматизованим процесом технологічної переробки молока за умови суворого дотримання технологічних процедур, що вимагає нормування матеріальних витрат [26].

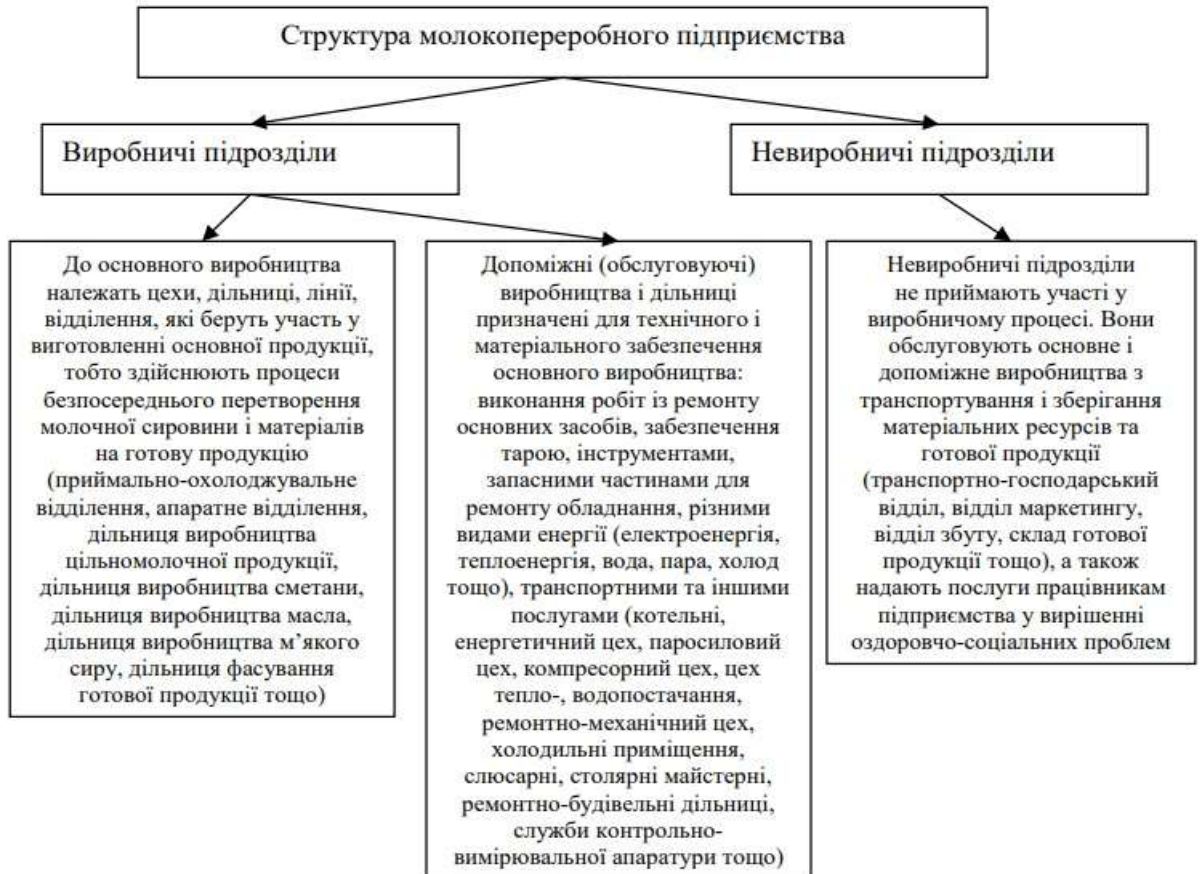


Рис 2.3 Структура молокопереробного підприємства

Розрахунки норм витрат основних та допоміжних матеріалів проводяться за результатами контролю технологічних процесів, технологічних специфікацій та рецептур. Розраховуються такі норми в натуральних показниках на одиницю продукції або напівфабрикат та використовуються під час визначення кількості молочної сировини та матеріалів, необхідної для відпуску у виробництво. Значний вплив на облік витрат здійснює комплексний характер виробництва. З переробленого молока отримують декілька видів основної готової продукції (вершки, сметана, масло, сир тощо) і супутню продукцію (сироватку, сколотини, знежирене молоко, відвійки).

Проте сьогодні існує певна проблема стосовно оцінки вартості супутньої продукції внаслідок того, що критерієм поділу продукції на основну та попутну є тільки один компонент – жир. Унаслідок такої однокритеріальної оцінки на підприємстві відбувається викривлення собівартості попутної продукції і зниження фінансових результатів діяльності підприємств.

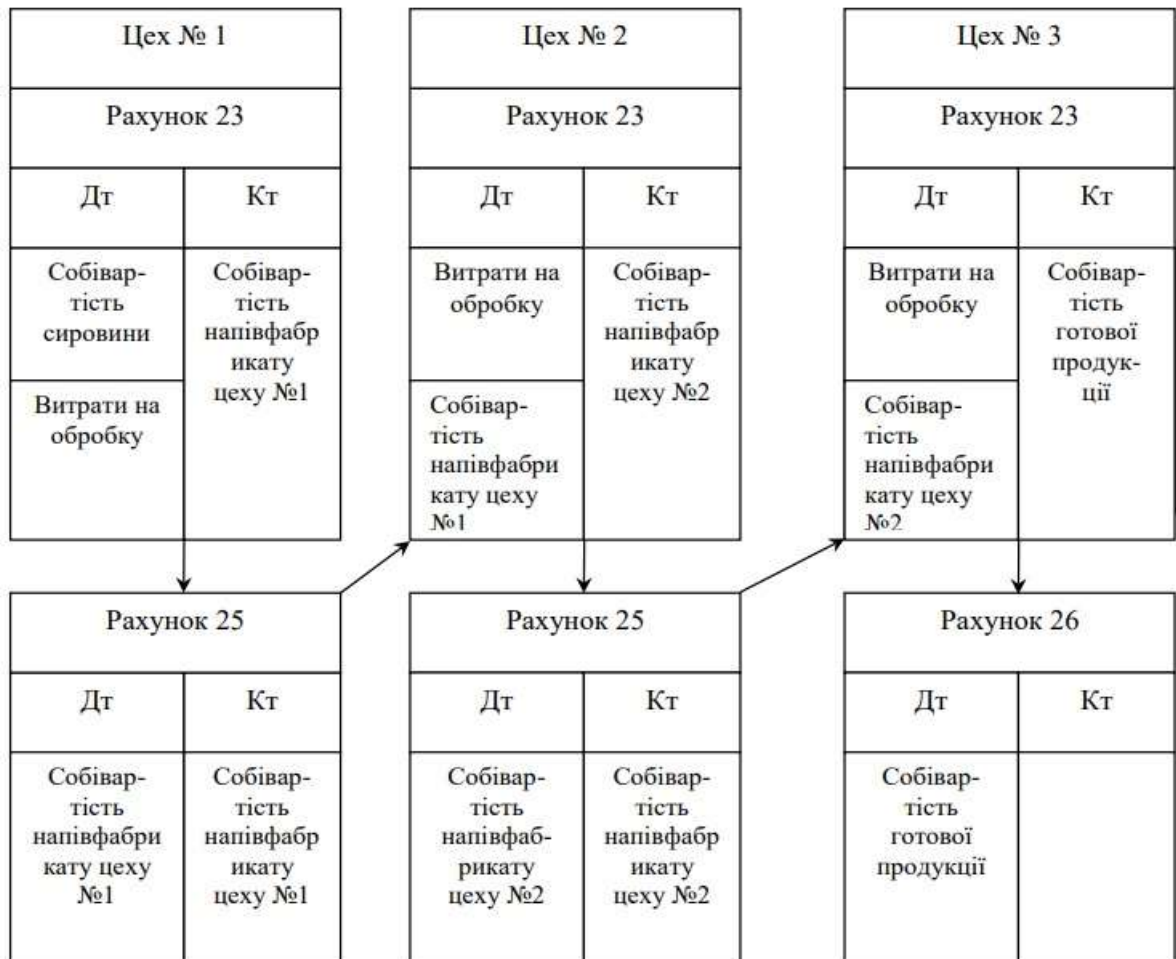


Рис. 2. 4 Відображення витрат та формування собівартості продукції молокопереробних підприємств за напівфабрикатного обліку витрат

Фактична собівартість продукції визначається щомісячно шляхом ділення загальної суми витрат на кількість випущеної продукції за переділом. Відповідно до отриманих даних за переділами і складаються калькуляції собівартості продукції (напівфабрикатів). На підприємствах можуть використовуватися два варіанти попередільного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості: напівфабрикатний і безнапівфабрикатний. Вибір варіанту зведеного обліку витрат (напівфабрикатний або безнапівфабрикатний) справляє

суттєвий вплив на формування собівартості не лише готової продукції, а й напівфабрикатів, особливо коли частина їх має бути реалізована на сторону.

Безнапівфабрикатний метод обліку витрат відрізняється від напівфабрикатного тим, що наявність та рух напівфабрикатів обліковуються у цехах (дільницях) тільки оперативним шляхом у натуральному виразі. Рух напівфабрикатів між цехами у бухгалтерському обліку в грошовому виразі не відображається. Вибір методів нормативного чи фактичного обліку витрат, повних чи неповних витрат залежить від стилю управління, характеру рішень, що приймаються, та етапу прийняття рішення.

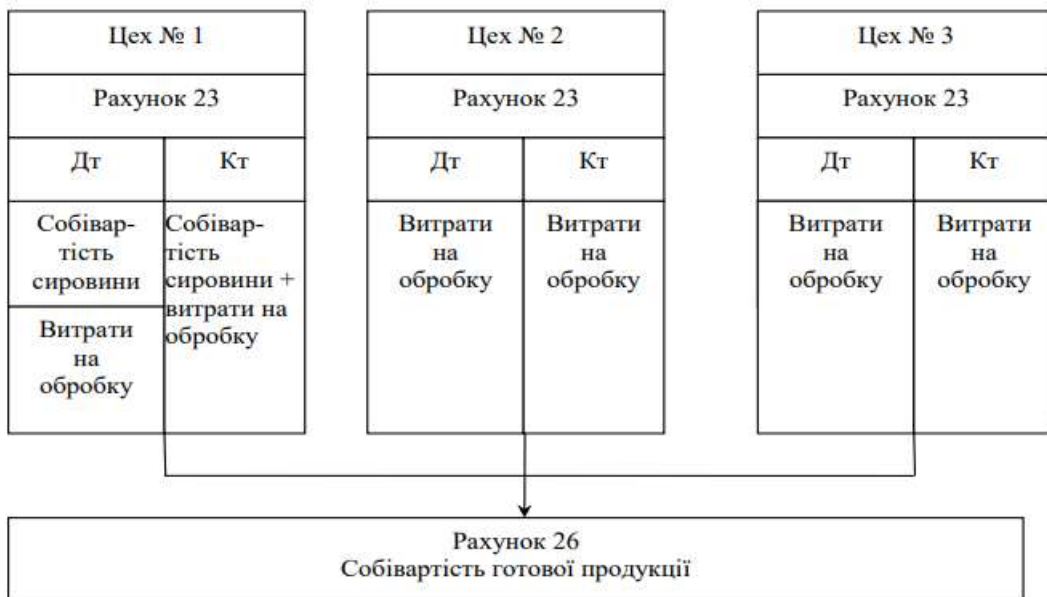


Рис. 2.5 Відображення витрат та формування собівартості продукції молокопереробних підприємств за безнапівфабрикатного обліку витрат

Слід також звернути увагу на те, що оскільки молоко надходить на підприємства від значної кількості постачальників і за різними цінами, його середньозважена оцінка викривлює фактичну собівартість молочної продукції та не дає змоги встановити, як вона змінюється внаслідок зміни цін, що значно ускладнює роботу бухгалтерської служби молокопереробних підприємств. Ураховуючи технологічні особливості молокопереробної галузі, а саме незначний термін зберігання молочної сировини, сезонне надходження та інші чинники, а також із метою спрощення процедури поточної оцінки й обліку.

Таблиця 2.2

**Структура витрат на виробництво молока в підприємствах України,  
Польща та Німеччини, 2020 р.**

Статті витрат	Підприємства України (базисні показники вмісту жиру 3,4%, білка - 3,0%)		Польща (базисні показники вмісту жиру 3,4%, білка - 3,0%)		Підприємства Німеччини (базисні показники вмісту жиру 3,7%, білка - 3,4%)		Підприємства України порівняно	
	у натур. показниках, грн	%	у натур. показниках, грн	%	у натур. показниках, грн	%	з під-вом Польща %	з під-вами Німеччини,%
<b>Прямі витрати</b>	<b>2324,1</b>	<b>95,8</b>	<b>1688,8</b>	<b>94,7</b>	<b>2882,5</b>	<b>97,5</b>	137,6	<b>80,6</b>
Оплата праці	356,1	14,7	189,4	10,6	648,5	22,0	188,0	76,9
Нарахування на оплату праці	142,3	5,9	59,9	3,4			237,7	
Корми	1173,8	48,4	714,3	40,0	1428,8	48,5	164,3	82,1
покупні	481,2	19,8	94,1	5,3	...	...	511,3	...
власного виробництва	692,5	28,6	620,1	34,8	...	...	111,7	...
Нафтопродукти	119,9	4,9	42,8	2,4	37,7	1,3	280,4	82,1
Газ, електроенергія, водопостачання	70,8	2,9	58,8	3,0	103,4	3,5	120,4	317,6
Поточний ремонт обладнання і будівель	64,2	2,6	11,8	0,6	230,2	7,8	542,6	68,5
Амортизація основних засобів	91,1	3,8	137,0	7,1	145,2	4,9	66,5	27,9
Медикаменти, в т.ч. вакцинація	40,4	1,7	42,7	2,2	133,3	4,5	94,8	62,7
Штучне осіменіння	9,8	0,4	3,8	0,2	59,7	2,0	257,4	30,3
Послуги сторонніх організацій	38,5	1,6	20,7	1,1	12,0	0,4	186,0	16,4
Інші прямі витрати	217,2	9,0	407,7	21,0	83,7	2,8	53,3	321,9
<b>Накладні витрати</b>	<b>100,6</b>	<b>4,1</b>	<b>95,2</b>	<b>5,3</b>	<b>61,2</b>	<b>2,1</b>	<b>105,6</b>	<b>164,4</b>
<b>Виробничі витрати – всього</b>	<b>2424,7</b>	<b>100,0</b>	<b>1784,0</b>	<b>100,0</b>	<b>2943,7</b>	<b>100,0</b>	<b>135,9</b>	<b>82,4</b>

Порівняння аналогічних витрат (на оплату праці, із соціальними нарахуваннями) по досліджуваних підприємствах України і Німеччини показує, що в останніх ці витрати в 1,3 раза вище. Але при цьому слід врахувати, що оплата 1 люд.-год в Німеччині – 18 євро проти 20 грн в Україні, тобто понад 10 разів вище.

У німецьких господарствах стаття витрат «Корми» в 1,2 раза вище, ніж в українських. Але ж німецькі фермери обліковують корми за ринковою вартістю, яка перевищує собівартість грубих, соковитих і зелених кормів, вирощених в українських підприємствах, в 2,5-6,5 раза. Стаття «Нафтопродукти» в структурі собівартості молока вітчизняних підприємств також у 2,8-3 рази перевищує аналогічний показник по білоруських і німецьких фермах. Щодо німецьких господарств можна стверджувати, що в українських підприємствах превалює

використання саме натуральних показників, оскільки ціна дизельного пального в Німеччині майже вдвічі вище – 1,5 євро (15 грн) проти 8 грн в Україні. А от щодо білоруських господарств, то причина криється ще й у ціні пального, яка в Білорусі вдвічі нижча, ніж в Україні [27].

Таблиця 2.3

### Вартісні показники розрахунку витрат виробництва

Показники	Підприємства України, в середньому	м. Павлоград "Молочний дім"
Затрати праці, люд.-год /т	32,7	19,2
Оплата 1 люд.-год, грн	11,5	16,0
Витрати кормів, корм. од./т	1258,6	910,0
Вартість 1 корм. од., грн	0,94	1,02
Витрати дизельного палива, кг/ т	12,0	16
Вартість 1 л дизельного палива, грн	8,1	9,2
Витрати електроенергії, кВт-год на 1 т	50,4	59
Вартість 1 кВт-год, грн	0,93	1,13

При обліку статті витрат «Корми» вітчизняні підприємства застосовують різні підходи для оцінки кормів, одержаних у власному господарстві. Досліджувані підприємства в середньому використовували 60% власних кормів, оцінюючи їх за собівартістю, і 40% покупних, оцінюючи їх за цінами ринку. Окремі підприємства використовували ринкові ціни для обліку власних кормів у собівартості молока, якщо ці корми можна реалізувати на регіональному ринку. Розрахунок за таким підходом підвищує собівартість молока в 1,2-1,3 раза, і виробництво молока в цих підприємствах стає збитковим навіть за наявності дотації [28].

## 2.2 Облік готової продукції на підприємстві

Одним із основних завдань цінового обліку готової продукції є приведення різної продукції промисловості до єдиного вираження: ціновий показник дає можливість зробити підсумок різної продукції як одиничних виробничих одиниць, так і промисловості в цілому. В отриманні єдиного підсумку по різних видах продукції і полягає основне завдання оцінки продукції. В бухгалтерському



обліку готова продукція повинна оцінюватись відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" за первісною вартістю. Але оскільки вартість продукції може бути визначена лише після збирання всіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик.

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою, – первісна вартість (по дебету рахунку 901 "Собівартість реалізації готової продукції"), та оцінка, що визначається за домовленістю сторін (по кредиту рахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції").

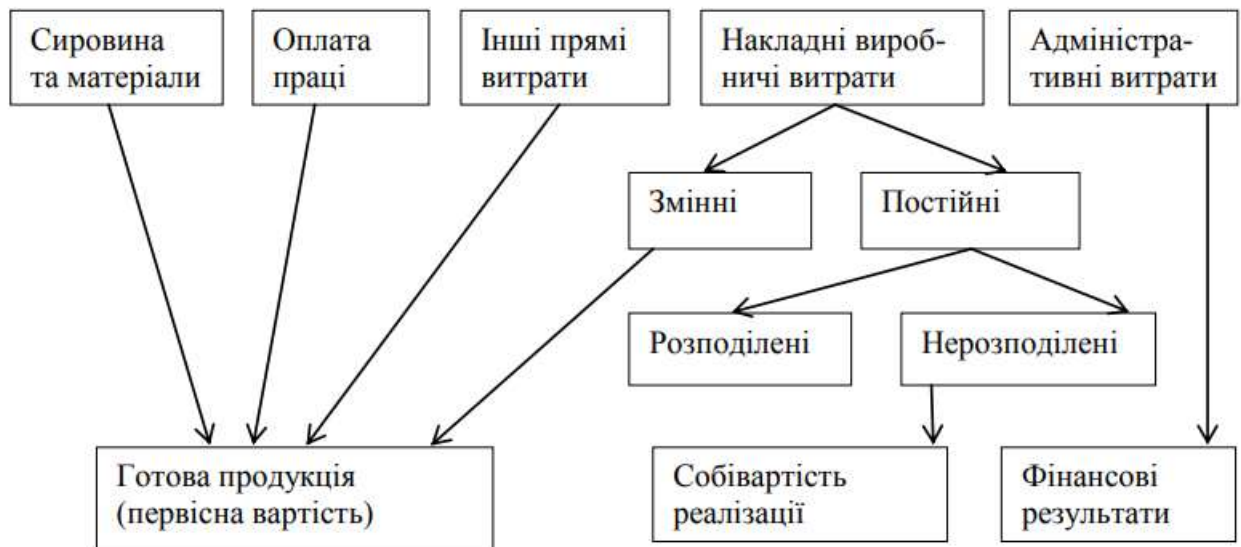


Рис. 2.6 Порядок формування первісної вартості готової продукції

Порядок проведення уцінки готової продукції аналогічний порядку проведення уцінки інших запасів. Він визначений Положенням про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно матеріальних цінностей (затв. спільним Наказом Мінекономіки та Мінфіну України від 15.12.1999 р. № 149/300, чинне з 09.01.2000 р.). Облік при випуску готової продукції.

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймальноздавальними документами, актами

приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю.

Вони виписуються в двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі. Кількість виробів, що оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг вимірюються, підраховуються і, при необхідності, зважуються. Для обліку випуску готових виробів з виробництва бухгалтерія складає відомість випуску готової продукції, зданої на склади підприємства, в натуральному і вартісному вираженні. Дані цієї відомості використовують для контролю за виконанням завдання по обсягу виробництва і для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку. Накопичувальні відомості випуску готової продукції (в натуральному і вартісному вираженні) і накопичувальні відомості відвантаженої продукції заповнюються на підставі первинних документів протягом місяця

Таблиця 2.4

#### Приклад основної та побічної сільгосппродукції

Активи	Основна сільгосппродукція	Супутня сільгосппродукція	Побічна сільгосппродукція
Основне стадо овець	Вовна	Молоко	Гній
Основне стадо великої рогатої худоби	Молоко	Приріст живої маси	Гній
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	Приріст живої маси	-	Гній
Рибництво	Товарна риба	-	-
Доросла птиця	Яйця	-	Пташиний послід
Сім'ї бджіл	Мед	Віск	Прополіс тощо

Розглянемо більш детально приклад відображення витрат в обліку та їх оброблення за рахунок операцій пов'язаних з виробництвом готової продукції

Таблиця 2.5

## Операції з витратами в обліку

№ з/п	Найменування господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Нарахована заробітна плата	23	661	25 000
2	Нарахований ЄСВ	23	651	9 300
3	Витрачено корми	23	208	48 000
4	Списано загальновиробничі витрати на собівартість	23	91	20 000

Облік робочого часу працівників оформляється Табелем обліку робочого часу (т. ф. № П-5), який складається окремо щодо кожного підрозділу сільгоспідприємства, в тому числі ферми. Надалі нарахування зарплати здійснюється відповідно до погодинної ставки, встановленої штатним розписом, якщо працівники перебувають на погодинній формі оплати. При відрядній формі оплати праці для обліку обсягу виконаних працівниками робіт, відпрацьованого часу і нарахування зарплати застосовується Наряд на відрядну роботу (для бригади) (с/г обл. ф. № 70), (індивідуальний) (с/г обл. ф. № 70а).

Списання використаних кормів може оформлятися Відомістю витрат кормів (форма № ВЗСГ-9) і Лімітно-забірними картками на отримання матеріальних цінностей (форма № ВЗСГ-1). Обидві форми і порядок їх застосування встановлені Методрекомедаціями № 929. Відомість виписується у двох примірниках – один завідувачому складом (коморою тощо), другий завідувачому фермою. Відомістю оформляється як видача кормів з місць зберігання (складів тощо) на ферму, так і використання кормів. Окрім того, передача кормів завідувачим фермою безпосередньо робітникам, які обслуговують тварин, оформляється Лімітно-забірними картками.

Сільгоспідприємство оприбуткувало надосене протягом звітного періоду молоко. Молоко (сільгосппродукція) оприбутковується за:

Варіант 1. Виробничою собівартістю.

Варіант 2. Справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Така вартість, визначена на підприємстві спеціально для цього

призначеною комісією, становить 150000 грн. Рішення: За другим варіантом буде різниця між собівартістю і справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу – 47700 грн. (150000 – 102300). Ця різниця є так званим доходом від первісного визнання сільгосппродукції (див. п. 18 П(С)БО 30), який списується на субрахунок 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю". А якщо собівартість перевищуватиме справедливу вартість, матимемо витрати від первісного визнання, місце яким на субрахунку 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю".

Таблиця 2.6

**Приклад оприбуткування готової продукції**

№ з/п	Найменування господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
<b>Варіант 1. Оприбуткування сільгосппродукції за собівартістю</b>				
1	Оприбутковано молоко	27	23	102300,00
<b>Варіант 2. Оприбуткування сільгосппродукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу</b>				
1	Оприбутковано молоко	27	23	150000,00
2	Визнано дохід від первісного визнання сільгосппродукції	23	701	47700,00

Облік реалізації сільгосппродукції відображається у загальному порядку, прийнятому для операцій продажу:

- 1) Дт 36 (377) Кт 701 "Дохід від реалізації готової продукції" – загальна вартість проданої продукції; •
- 2) Дт 701 Кт 64 – податкове зобов'язання з ПДВ;
- 3) Дт 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" Кт 27 – списана собівартість сільгосппродукції тощо.

Керівники підприємств, установ, організацій і їхні заступники а також керівники структурних підрозділів на підприємствах, в установах, організаціях та їхні заступники несуть обмежену відповідальність у розмірі заподіяної з їхньої вини шкоди, але не більше свого середньомісячного заробітку, якщо шкода підприємству, установі, організації заподіяні зайвими грошовими виплатами, неправильною постановкою обліку й зберігання матеріальних або грошових цінностей, незастосуванням необхідних заходів щодо запобігання простоїв, випуску недоброякісної продукції, розкраданню, знищенню і псуванню матеріальних або грошових цінностей [29].

Таблиця 2.6

**Приклад відображення в бухгалтерському обліку операцій  
відшкодування і списання втрат від браку**

п/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		дебет	кредит	
1	Визначено собівартість забракованих виробів	24	23	1350
2	Оприбутковано побічну продукцію від списання остаточного браку	209	24	200
3	Списані на винних осіб втрати від остаточного й поправного браку	949	24	500
		375	716	500
4	Висунуто претензію із поставку неякісної сировини й матеріалів	949	24	100
		374	716	100
5	Списано величину втрат від технічно неминучого браку (1350 - 200 - 500 - 1000)	23	24	550

Не менш важливе посідає аналіз, якому властивий досить потужний арсенал способів та прийомів дослідження господарських процесів за будьякий відрізок часу, що допомагає підвищенню управління і прийняттю оптимальних управлінських рішень. Однією з основних умов злагодженої роботи підприємства є безперервна забезпеченість потреби в матеріальних ресурсах джерелами покриття. Вони є зовнішніми і внутрішніми.

У цеху з переробки молока перероблено за рік 172 ц молока власного виробництва, з них 77 ц перероблено на вершки на суму 11108 грн. і 95 ц – на масло вершкове на суму 13705 грн.

Витрати на переробку склали 1150 грн.

Фактичний вихід готової продукції склав:

– 560 кг вершків за справедливою вартістю на суму 16100 грн.;

– 450 кг масла вершкового за справедливою вартістю на суму 18250 грн.

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

– від переробки молока на вершки в сумі 790 грн.;

– від переробки молока на масло вершкове – 1150 грн.

Реалізовано:

– вершки в кількості 560 кг за ціною 33 грн. за 1 кг;

– масло вершкове в кількості 450 кг за ціною 45 грн. за 1 кг.

**Таблиця 2.7**

### Витрати на переробку

№ з/п	Найменування продукції	Реалізаційна вартість продукції, грн.	Витрати на переробку, грн.	Вартість сировини, грн.	Вартість побічної 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
	Вершки	18150,00	5050,00	11108,00	790,00	15368,00		27,44
	Масло вершкове	20250,00	5230,00	13750,00	1150,00	17830,00		39,62
Разом		38400,00	24858,00	1940,00	33198,00	×	×	

### 2.3 Удосконалення обліку готової продукції

Після розноски по рахунках витрат, що розподіляються (послуги допоміжних виробництв, фіксований податок), на аналітичних рахунках будуть відображені всі витрати на виробництво [30].

Таблиця 2.8

## Рекомендований перелік витрат за калькуляційними статтями

Стаття витрат	Рослин- ництво	Твари- ництво	Допоміжні виробництва
Витрати на оплату праці	+	+	+
Насіння та садивний матеріал	+	—	-
Паливо та мастильні матеріали	+	+	л.
Засоби захисту рослин (тварин)	+	+	+
Корми	-	+	+
Сировина та матеріали (без зворотних відходів)	-	-	+
Роботи та послуги	+	+	+
Витрати на утримання основних засобів	+	+	+
Інші витрати	+	+	+
Брак у виробництві	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+

Таблиця 2.9

## Інвентаризаційний опис виробництва молока

Група тварин	Наявність на 01.01.				Наявність на 31.12.							
	го- лів	маса, ц	Балансова вартість, грн.		го- лів	маса, ц	Собівартість, грн.		Чиста вартість реалізації поголів'я		До балансу нл 31.12.	
			1 ц	всього поголів'я			1 ц	всього поголів'я	1 ц	всього поголів'я	ціна 1 ц	вартість усієї худоби
Молодняк великої рогатої худоби	15	20	400	8000	20	23,0	314,29	7229	450	10350	314,29	7229

Таким чином, характерні організаційнотехнологічні особливості молокопереробних підприємств мають суттєвий вплив на методику та організацію обліку й аналізу і визначають специфічні напрями їх удосконалення. Вивчення практики діяльності вітчизняних молокопереробних підприємств свідчить, що в умовах орієнтованої на ринок економіки існуюча система обліку виробничих запасів не може задовольнити інформаційні потреби.

## Висновки до розділу 2

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. У роботі досліджувалася проблема класифікації витрат та їх обліку на підприємствах молокопереробної промисловості. Під час відпуску у виробництво молока пропонується здійснювати його оцінку на основі нормативної ціни, яка розраховується один раз на місяць згідно з міжнародними та вітчизняними вимогами до вмісту білка в молоці та інших компонентів. На підставі викладеного доцільно сформулювати такі висновки:

1. Виробництво молочної продукції характеризується складним, масовим безперервним автоматизованим процесом технологічної переробки молока за умови суворого дотримання технологічних процедур, що вимагає особливого підходу до обліку витрат, який ураховує специфіку технологічного процесу.

2. Поряд із цим на сучасному етапі розвитку, у сучасних економічних умовах для кожного молокопереробного підприємства суттєве значення мають вибір та застосування методів обліку витрат виробництва.

3. Виходячи зі специфічних особливостей, молокопереробне виробництво носить попередільний характер, що зумовлює необхідність використання попередільного методу обліку витрат з упровадженням елементів поточної оцінки й обліку виробничих запасів за методом нормативних витрат.

4. У сучасних умовах господарювання на підприємствах молочної промисловості можливо використовувати два варіанти попередільного методу обліку витрат – напівфабрикатний і безнапівфабрикатний, а вибір варіанту обліку залежить від стилю управління, характеру рішень, що приймаються, та етапу прийняття рішення.

5. Сьогодні не існує універсального алгоритму вибору варіанту обліку витрат, що вимагає створення обґрунтованих підходів до відбору варіанту обліку і потребує подальшого дослідження.

Упровадження методу нормативних затрат сприятиме ефективному здійсненню оперативного контролю над рівнем використання виробничих запасів у виробництві. Його застосування дасть змогу обліковувати відпуск



запасів у виробництво відповідно до встановлених нормативів. Відхилення фактичних цін на виробничі запаси від нормативних доцільно накопичувати на спеціально введеному субрахунку «Вартісні різниці» в розрізі активного рахунку 20 «Виробничі запаси», на якому відображається економія (сприятливі різниці) або перевитрачання (несприятливі різниці) виробничих ресурсів. Це, своєю чергою, допоможе приймати необхідні управлінські рішення під час вибору постачальників, сприятиме ефективності контролю витрачання виробничих запасів та забезпечуватиме достовірність визначення фінансового результату молокопереробних підприємств.

Слід також звернути увагу на те, що оскільки молоко надходить на підприємства від значної кількості постачальників і за різними цінами, його середньозважена оцінка викривлює фактичну собівартість молочної продукції та не дає змоги встановити, як вона змінюється внаслідок зміни цін, що значно ускладнює роботу бухгалтерської служби молокопереробних підприємств.

## РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

### 3.1 Експорт готової продукції та склад витрат виробництва

За 2019 рік ми практично не вибираємо квоти за жодними показниками. Єдине, що за вершковим маслом нам вдалося реалізувати квоти на 100 %. Цьому посприяла біржова ціна у I кварталі 2019 року. Вона була вищою за ціну на нашому внутрішньому ринку. Тому багато наших виробників змогли на вигідних умовах експортувати власну продукцію [30].

Загалом ці квоти смішні. Я б навіть сказав, іронічні. Їх потрібно переглядати. По-перше, їх потрібно збільшувати і вводити дзеркальні квоти щодо імпорту молочних продуктів. Адже нам Європа на 500 млн споживачів-європейців дала такі квоти, а ми йдемо назустріч Європі й на 38 млн споживачів отримуємо такі ж само квоти, як і в Європі. Фактично у нас з Європою утворився гандикап у 12 разів. Тому ми маємо займати чітку позицію і наполягати на введенні дзеркальних квот, а все, що понад норму, має оподатковуватися у звичному режимі з відповідним митним стягненням. І ці кошти, які прийдуть від митного стягнення, мають акумулюватися у фонді підтримки молочної галузі.

**Таблиця 3.1**

#### Експорт молока та молочних виробів до ЄС

№	Категорія	Кількість, т						Вибрано квот, 2019 р	Вартість поза межами квот
		Домовленість	2017	2018	2019	2020	2021		
1	Вершкове масло	1 500 - 3 000	1 800	2 100	2 400	2 700	3 000	100%	від 189,6 до 231,3 € / 100 кг чистої ваги
2	Сухе молоко	1 500 - 5 000	2 200	2 900	3 600	4 300	5 000	30%	від 0,95 до 1,65 € / кг чистої ваги + * від 16 до 167,2 € / 100 кг чистої ваги
3	Молоко, вершки, згущене молоко та йогурти	8 000 - 10 000	8 400	8 800	9 200	9 600	10 000	15%	від 0,17 до 1,81 € / кг + * від 18,5 до 183,7 € / 10 кг чистої ваги
4	Оброблена продукція з вершків (сметана)	300 - 500	340	380	420	460	500	2%	від 5,4 до 15,4 € / кг + * 22,2 € / 100 кг чистої ваги + * податок
5	Оброблена продукція з молока (сир кисломолочний, морозиво)	2000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	39%	8,3 € / кг + * від 12,4 до 168,8 € / кг
6	Оброблена продукція з масла (спреди та суміші)	250	250	250	250	250	250	0%	9 € / кг + податок згідно додатку
7	Сир	КВОТ НЕМАЄ							

Особливості функціонування молокопереробних підприємств зумовлені такими ознаками галузі:

- виробництво молокопродукції є обмежене сировинними ресурсами, обсяг яких залежить від стану молочного скотарства;
- молокопродукти є одним із найцінніших і найдоступніших продуктів харчування, в яких всі складові є в достатній кількості та ідеальному співвідношенні, при якому вони якнайповніше задовольняють потреби людини;
- багатоасортиментність продукції, яка протягом останніх 20 років зросла майже вдвічі;
- територіальна розосередженість підприємств при невеликій їх потужності, внаслідок якої є високою питома вага транспортно-заготівельних витрат у загальних витратах виробництва;
- матеріаломісткість виробництва молокопродуктів, що можна пояснити використанням у якості сировини продукції сільського господарства, у якій уже втілені певні витрати виробництва.

Таким чином, згладжування сезонності заготівель молока, що йде на промислову переробку створює сприятливі умови для ритмічної роботи молокопереробних підприємств, забезпечує збільшення обсягів виробництва внаслідок кращого використання виробничих потужностей і тим самим дозволяє рівномірно постачати населенню молочні продукти протягом року. На сучасному етапі розвитку економіки важливе значення має вирішення проблеми комплексного і раціонального використання молочної сировини. Значною мірою цього можна досягти за рахунок удосконалення технологічного процесу переробки молока та підвищення якості сировини.

Таким чином, дослідивши тенденцію розвитку молокопереробних підприємств України та ознайомившись із специфікою виробництва молочних продуктів, можна якнайкраще підійти до питання оцінки рівня витрат на їх виробництво. Формування витрат у вітчизняній практиці здійснюється за економічними елементами та статтями калькуляції.

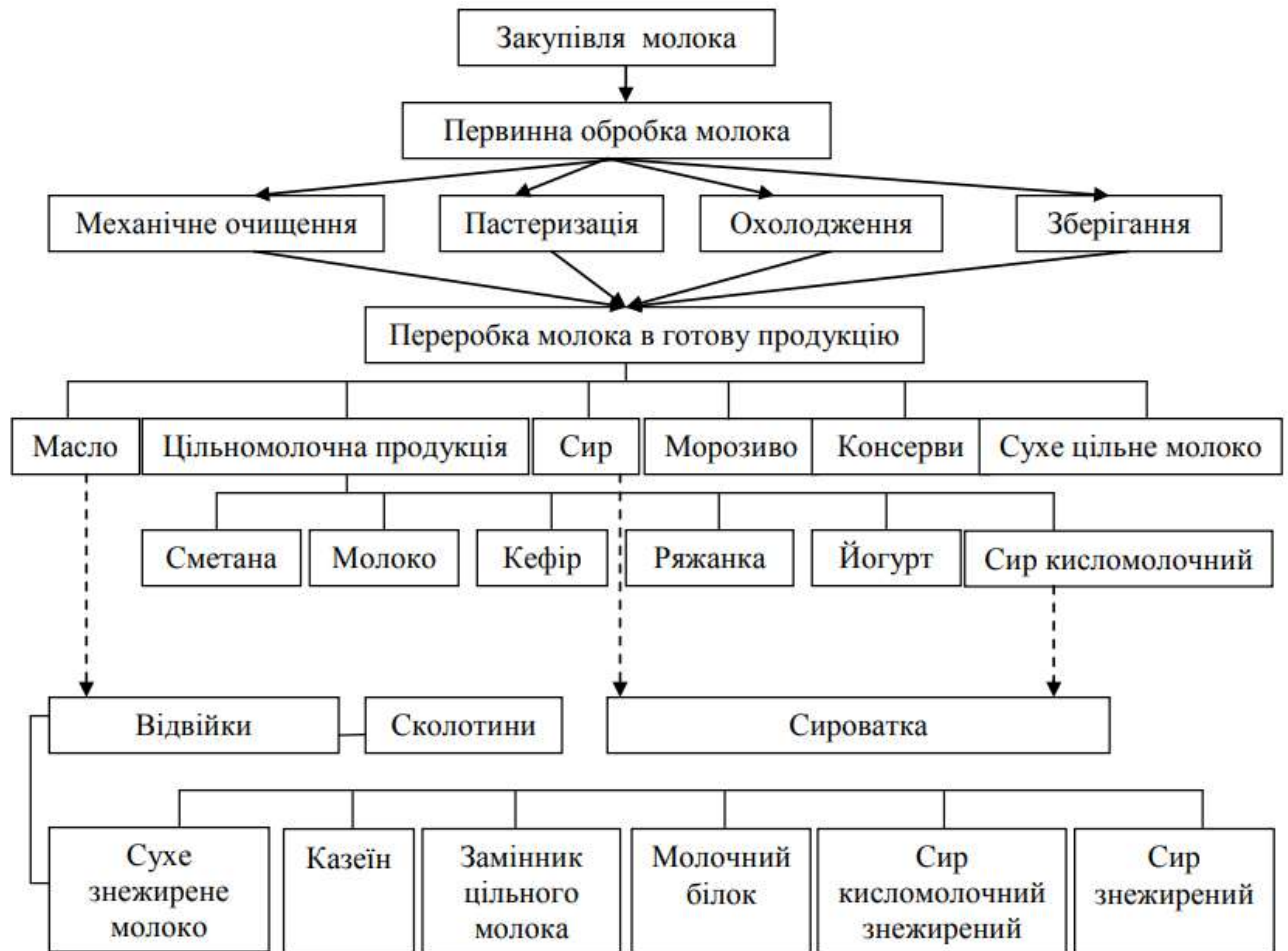


Рис 3.1 Етапи створення якісного молока та молочних виробів для ЕС

Групування витрат за економічними елементами використовують для планування продуктивності праці, відтворення основних і оборотних фондів, оскільки воно показує які види засобів витрачені на виробництво та враховує не тільки рівень організації процесу виробництва і реалізації продукції, але і ступінь використання необхідного і додаткового продукту [31].

За економічним змістом витрати можна поділити на три групи, які характеризують 1) участь засобів виробництва у створенні нової продукції (матеріальні витрати, амортизаційні відрахування);

2) використання необхідного продукту (витрати на оплату праці);

3) використання додаткового продукту (відрахування на соціальні заходи).

Однак для управління підприємством важливо знати не тільки, що затрачено, але і куди спрямовані дані витрати. Вирішенню даного питання сприяє класифікація витрат за статтями калькуляції, оскільки від того, наскільки правильно вона вирішена, значною мірою залежить об'єктивність економічного

аналізу діяльності підприємства. Якщо в кошторисі витрат на виробництво відображають кількісну сторону затрат підприємства, то в калькуляції – якісну сторону його роботи. Розробка класифікації витрат за статтями калькуляції має певну складність в тому, що у більшості випадків основну увагу звертають на те, які витрати необхідно включати в собівартість, в той же час чітко необхідно виділити те, яку ознаку необхідно покласти в основу побудови калькуляцій в певній галузі промисловості [32].

### **3.2 Аналіз витрат виробництва**

Виробництво молочної продукції ТОВ «Молочний Дім» здійснюється за таким загальним алгоритмом (на прикладі кисломолочних напоїв) [33]:

- 1) закупівля сировинних ресурсів (молока у ферм, наповнювачів тощо), необхідних для виготовлення готової продукції;
- 2) діагностика та перевірка якості поставленої на підприємство сировини
- 3) (перш за все, прийнятого молока);
- 4) фільтрація та нормалізація молока відповідно до передбачених вимог;
- 5) охолодження молока до потрібної температури для кращого зберігання його основних властивостей;
- 6) теплова обробка молока (пастеризація) з метою нейтралізації шкідливих мікроорганізмів, збереження вітамінів й мікроелементів;
- 7) додавання наповнювачів, заквасок та інших відповідних добавок;
- 8) упакування готової продукції.

На досліджуваному підприємстві важливе значення відіграє набір, підготовка й перепідготовка персоналу, який систематично у своєму складі зазнає певних змін. Ці зміни пов'язані із прийняттям на роботу нових й звільненням колишніх працівників, а також із переміщенням персоналу в межах підприємства.

Для кращого розуміння ефективності й результативності господарської діяльності ТОВ «Молочний Дім» слід проаналізувати значення її основних економічних показників у динаміці за декілька років. Інформація про обсяги

виробництва та реалізації основних видів продукції. Незважаючи на усі попередньо зазначені позитивні характеристики й досягнення, досліджуване підприємство зазнає значного тиску на національному ринку з боку основних конкурентів. До них можна віднести ТЗОВ «Люстдорф», ПАТ «Дубномолоко», ПАТ «Баштанський сирзавод», ПАТ «Житомирський маслозавод», ПрАТ «Галичина», ПрАТ «Лакталіс Миколаїв», ТЗОВ «Данон Дніпро», ПрАТ «Хмельницька маслосирбаза» й інші молокопереробні підприємства України.

Таблиця 3.2

### Обсяги виробництва та реалізації готової продукції за видами

Основний вид продукції	2020 р.			2021 р.		
	Обсяг виробленої продукції		у % до обсягу виробленої продукції у нат. формі	Обсяг реалізованої продукції		у % до обсягу виробленої продукції
	у нат. Формі, тонн	у грошовій формі, тис. грн.		у нат. Формі, тонн	у грошовій формі, тис. грн.	
Цільномолочна продукція	45380	592914	70,0	48234	708679	55,6
Масло	1350	85860	10,1	2738	273714	21,5
Казеїн	1386	155442	18,4	1925	278593	21,9
Знежирене молоко	3821	12815	1,5	4824	13805	1,1
Всього	51937	847031	100	57721	1274791	100

Важливе значення для ефективного функціонування має структура операційних витрат на виробництво продукції у підприємстві. Показники динаміки структури операційних витрат на виробництво молочної продукції на підприємстві [34].

Як видно з таблиці, найбільшу частку витрат в динаміці займають матеріальні витрати, відповідно 82,9 – 85,0 %. Все це обумовлено процесом виробництва продукції, поліпшенням її якості, підвищенням конкурентоспроможності. До негативу слід віднести низьку частку витрат на оплату праці, лише відповідно упродовж 2018 – 2020 рр. – 9,1 – 7,9 %, що не зумовлює працівників підприємства до підвищення продуктивності праці. В

цілому на підприємстві у теперішній час зосереджується достатня кількість основних засобів, необхідних для здійснення виробництва високоякісної молочної продукції й ведення належної господарської діяльності.

Таблиця 3.3

## Динаміка структури операційних витрат

Операційні витрати	2018 р.		2019 р.		2020 р.	
	у грошовому виразі, тис. грн.	в %	у грошовому виразі, тис. грн.	в %	у грошовому виразі, тис. грн.	в %
Матеріальні витрати	688057	82,9	951095	83,4	1230229	85,0
Витрати на оплату праці	74992	9,1	116612	10,2	114800	7,9
Відрахування на соціальні заходи	26319	3,2	24734	2,2	24589	1,7
Амортизація	30335	3,8	33435	2,9	46969	3,2
Інші операційні витрати	7991	1,0	14810	1,3	31363	2,2
Разом	827694	100	1140686	100	1447950	100

На перспективу підприємство планує запровадити нову автоматизовану систему управління технологічними процесами, здійснити реконструкцію дільниці з виготовлення та фасування сиру, сформувати цех сухого знежиреного молока й молочної сироватки. Вказані заходи забезпечать зниження тривалості виробничого циклу, скорочення потреб у робітниках, збільшення виробничої потужності ТОВ «Молочний Дім», зменшення витрат виробництва й підвищення його ефективності загалом.

З точки зору автора, факторний аналіз операційного прибутку слід проводити у двох площинах: перша – це зовнішнє середовище, під впливом якого факторні показники можуть істотно змінювати значення результативного показника; друга – це внутрішнє середовище впливу на прибуток, яка прогнозує

очікувані результати діяльності, створює певні індикатори майбутнього економічного стану підприємства



Рис. 3.2 Зовнішні та внутрішні фактори впливу на прибуток

Прибуток оцінює ступень досягнення кінцевої мети діяльності підприємства. На формування прибутку впливають об'єктивні процеси, які відбуваються в суспільстві, у сфері виробництва й розподілу валового внутрішнього продукту. Прибуток формується під впливом великої кількості взаємозалежних чинників, що впливають на результати діяльності підприємства по-різному: одні – позитивно, інші – негативно.

На формування абсолютної суми прибутку підприємств впливають: ефективність їх фінансово-господарської діяльності; сфера діяльності; галузь економіки; установлені законодавством умови обліку фінансових результатів. Зміни в обсягах прибутку підприємств різних галузей економіки свідчать про складні процеси, що відбуваються в окремих галузях економіки і пов'язані зі зміною обсягів виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг); зміною ефективності господарювання; розвитком ринкових відносин, ціноутворенням.



Таблиця 3.4

## Аналіз динаміки показників фінансових результатів 2019-2020 рр.

Стаття	Код рядка	2019	2020	Відхилення	
				млн.грн.	%
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1 056	1 482	426	40,3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	-724	-991	267	36,9
<b>Валовий: прибуток</b>	<b>2090</b>	<b>332</b>	<b>491</b>	<b>159</b>	<b>47,8</b>
Адміністративні витрати	2130	-34	-35	1	2,4
Витрати на збут	2150	-52	-71	19	36,0
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток</b>	<b>2190</b>	<b>250</b>	<b>374</b>	<b>123</b>	<b>49,2</b>
<b>Фінансовий результат до оподаткування: прибуток</b>	<b>2290</b>	<b>237</b>	<b>370</b>	<b>134</b>	<b>56,4</b>
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-43	-66	24	55,5
<b>Чистий фінансовий результат: прибуток</b>	<b>2350</b>	<b>194</b>	<b>304</b>	<b>110</b>	<b>56,6</b>

Проаналізувавши вище динаміку валового прибутку, ми дійшли висновку, що на підприємстві відбулося зростання прибутку у порівнянні з попереднім роком на 47,8% та склав 491 млн.грн. у 2019 році, а чистий прибуток - на 56,6% та склав 304 млн.грн. Також слід відмітити, що чистий дохід збільшився на 40,3% при зростанні валового прибутку на 47,8%, тобто темп приросту витрат на виробництво реалізованої продукції є нижчим за темп приросту доходу підприємства. У звітному періоді також знизилась інші операційні доходи та витрати. Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати у порівнянні із попереднім роком зросли на 2,4%, 36,0%, 35,5% відповідно, на загальну суму 35 млн.грн., що, крім всього іншого, пов'язано із збільшенням обсягу реалізованої продукції

### *Висновок до розділу 3*

1. У відповідності до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, до складу елемента “Матеріальні витрати” включається вартість витрачених у виробництві: сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

2. Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з оплатою праці здійснюється відповідно до Інструкції №291. Так, нарахування зарплати відображають за кредитом рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”.

3. Загальновиробничі (цехові) витрати - це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства.

4. Розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, що виробляються підприємством, здійснюється по-різному: змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду; постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності.

5. Синтетичний облік здійснюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”.

6. Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюють за видами діяльності підрозділів підприємства, встановленою номенклатурою статей витрат. Загальновиробничі витрати розподіляють між видами діяльності й об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат або іншої бази розподілу.

7. Непрямі витрати — це витрати, які не можна прямо віднести на конкретні вироби. До них належать різні адміністративні та управлінські

витрати, витрати на опалення та освітлення приміщень, страхування майна, витрати, пов'язані зі збутом продукції та ін.

8. Вивчення структури витрат за елементами, які відбулися за аналізований період на ТОВ «Молочний Дім», дозволяє зробити висновок, у структурі витрат підприємства найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, що обумовлено процесом виробництва продукції. Його торгівельна марка є однією із найбільш привабливих торгових марок молокопереробних підприємств України. Найбільшу частку витрат в динаміці на підприємстві займають матеріальні витрати, відповідно 82,9 – 85,0 %. Все це обумовлено процесом виробництва продукції, поліпшенням її якості, підвищенням конкурентоспроможності. До негативу слід віднести низьку частку витрат на оплату праці, лише відповідно упродовж 2015 – 2017 рр. – 9,1 – 7,9 %, що не зумовлює працівників підприємства до підвищення продуктивності праці.

9. Впродовж 2018-2020 років фінансові результати господарської діяльності досліджуваного підприємства зазнали позитивних тенденцій, а саме збільшились: виручка від реалізації продукції; валовий і чистий прибуток; поліпшилась економічна ефективність діяльності підприємства

## ВИСНОВКИ

У випускній кваліфікаційній роботі досліджені методика обліку і аналізу витрат на виробництво продукції. На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Процес виробництва – це взаємодія продуктивних сил і виробничих відносин, які перебувають у єдності, але відносно незалежні у своєму розвитку. Основне виробництво – це сукупність господарських операцій, пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.

2. Економічний зміст витрат полягає у проблемі обмеженості ресурсів, що обумовлює необхідність наукової організації їхнього раціонального та альтернативного використання. Економічна сутність категорії «витрат» різна з точки зору нормативних документів та літературних джерел. Національні стандарти бухгалтерського обліку П(С)БО1 та П(С)БО16 визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.

3. Собівартість продукції характеризує сукупність поточних витрат, здійснених на виробництво та реалізацію продукції у грошовій формі. Рівень останніх показує, яку суму коштів витрачає підприємство на виробництво і реалізацію одиниці продукції.

4. За економічним змістом, собівартість є частиною вартості продукції, яка в процесі розподілу й обміну відшкодовується і повністю повертається підприємству, а додатковий продукт, створений в підприємстві, – лише частково. Відмінність між витратами підприємства та вартістю продукції у сфері виробництва має важливе практичне значення. Нераціональне й неефективне використання виробничих ресурсів і живої праці збільшить собівартість, а отже призведе до погіршення економічної діяльності підприємства. Виробнича собівартість характеризує суму витрат, зумовлених технологією та витрат на управління підприємством й організацію виробництва загалом. Повна (комерційна) собівартість включає суму витрат виробничої собівартості та витрати, понесені на продаж продукції.

5. Значення класифікації витрат полягає у необхідності підготування раціональних рішень та проведення калькуляції собівартості продукції для потреб, які виникли у процесі управління підприємством. Класифікація витрат дає змогу правильно визначити фінансові результати підприємства за звітний період. У фінансовому обліку найважливішими ознаками класифікації витрат є їх розподіл за видами діяльності, періодами визнання, економічними елементами. Класифікація витрат має важливе значення, яке необхідне для підготовки раціональних рішень щодо використання витрат та проведення калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції.

6. Основними завданнями аналізу витрат і собівартості продукції є: обґрунтованість планових завдань щодо зменшення собівартості продукції; загальна оцінка виконання завдань зі зниження собівартості продукції; виявлення і дослідження причин відхилень від планового завдання; вивчення структури і динаміки витрат за елементами і калькуляційними статтями; оцінка впливу окремих факторів на рівень собівартості продукції; виявлення і мобілізація резервів зниження собівартості продукції.

7. У відповідності до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", до складу елемента "Матеріальні витрати" включається вартість витрачених у виробництві: сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів. 8. Витрати на оплату праці – важливий елемент операційних витрат у грошовому виразі, які за трудовим договором власник або уповноважений ним 73 орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Заробітна плата поділяється на основну додаткову та інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з оплатою праці, досить простий. Їх нарахування відповідно до Інструкції №291 відображають за кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

9. Загальновиробничі (цехові) витрати - це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та

іншими структурними підрозділами підприємства. Розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, що виробляються підприємством, здійснюється по-різному: змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду; постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності. Синтетичний облік загальновиробничих витрат здійснюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюють за видами діяльності підрозділів підприємства, встановленою номенклатурою статей витрат. Загальновиробничі витрати розподіляють між видами діяльності й об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат або іншої бази розподілу. Непрямі витрати — це витрати, які не можна прямо віднести на конкретні вироби. До них належать різні адміністративні та управлінські витрати, витрати на опалення та освітлення приміщень, страхування майна, витрати, пов'язані зі збутом продукції та ін. 74 10. Для обліку виготовленої продукції Планом рахунків передбачено два рахунки – 26 та 27. Ці рахунки активні, балансові, призначені для обліку господарських засобів. Рахунок 26 "Готова продукція" використовується для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством. По дебету рахунку 26 відображається надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю, по кредиту – списання готової продукції за сумою відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, яка визначається у відсотках та обчислюється як відношення відхилень по залишку готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами. Операції з обліку готової продукції відображаються в

журналі-ордері № 10. Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовується рахунок 26 «Готова продукція». Вироблена готова продукція зараховується на баланс за первісною вартістю. Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

11. ТОВ «Молочний Дім» є одним із найбільш конкурентоспроможних підприємств молокопереробної галузі України. Згідно статистичних досліджень вподобань споживачів торгівельна марка «Молочний Дім» є однією із найбільш привабливих торгових марок молокопереробних підприємств України. Найбільшу частку витрат в динаміці на підприємстві займають матеріальні витрати, відповідно 82,9 – 85,0 %. Все це обумовлено процесом виробництва продукції, поліпшенням її якості, підвищенням конкурентоспроможності. До негативу слід віднести низьку частку витрат на оплату праці, лише відповідно упродовж 2017 – 2021 рр. – 9,1 – 7,9 %, що не зумовлює працівників підприємства до підвищення продуктивності праці. Впродовж 2017-2021 років фінансові результати господарської діяльності досліджуваного підприємства зазнавали позитивних тенденцій, що свідчить про підвищення її ефективності й результативності загалом.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Байдик О., Сопко В. Бухгалтерський облік у виробництві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 31-38.
2. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підруч./ Р.Ф. Бруханський.- Тернопіль: ТНЕУ, 2016.-480 с. 7. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємства: монограф./ Р.Ф. Бруханський – Тернопіль: ТНЕУ: 2014.-384с.
3. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2012\\_1/2.pdf](http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_1/2.pdf).
4. Бухгалтерський облік формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) // Все про бухгалтерський облік. – 2014. - № 91. – С. 23-26. 77
5. Гордієнко Н.І. Фінансовий облік: навч. посібник.- 2-е вид., доп. / Н.І. Гордієнко; Харків. Нац. ун-т міськ. Госп. Ім. О.М. Бекетова.- Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2015. -284 с. 16. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. - Київ: ЦУЛ, 2015. – 425 с.
6. Давидюк Т. В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення // Економіка: реалії часу. - №1(23), 2016. – С. 6-13.
7. . Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку / О. І. Корольова // Економіка та управління на транспорті. - 2015. - Вип. 1. - С. 79–90.
8. 30. Кошевицька Г. С. Облік витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.02 . – К., 2015. – 23 с.
9. Лісовський І. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління витратами промислових підприємств : дис. канд. ек. наук : 08.00.04 / Лісовський Ігор Вікторович – Хмельницький, 2016. – 223 с.



10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. №2 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу:[http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293629&cat\\_id=293536](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293629&cat_id=293536).

11. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 9 липня 2007 року № 373.

12. Завитій О., Дідоренко Т., Кондрюк Л. Логістичні витрати виробничих підприємств як об'єкти обліку та контролю //Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2019. – №. 1-2. – С. 49-73.

13. Миронова Ю. Ю. Маржинальний підхід до аналізу витрат виробництва машинобудівних підприємств //Економіка і регіон. – 2016. – №. 3 (58). – С. 132-140.

14. Дідоренко Т. В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку //Молодий вчений. – 2015. – №. 1 (1). – С. 78-81.

15. Лега О. В., Яловега Л. В. Управлінський облік витрат виробництва в умовах автоматизованої обробки інформації. – 2016.

16. Задорожний З., Грицишин А. Логістичні витрати та їх класифікація. – 2017.

17. Кізіма Т. Витрати домогосподарств України: сутнісно-аналітичний аспект //Вісник Економіки. – 2017. – №. 2. – С. 61-70.

18. Коба О. В., Миронова Ю. Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу //Причорноморські економічні студії. – 2016. – №. 4. – С. 99-103.

19. Makurin A. A. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах впровадження сучасних інформаційних технологій //Oblik i Finansii. – 2020. – Т. 87. – С. 52-58.

20. Пашкевич М. С., Макурін А. А. Удосконалення розподілу накладних витрат між об'єктами обліку //Ефективна економіка. – 2014. – №. 11.

21. Макурін А. А. Формування інформації на підприємстві для прийняття управлінських рішень //Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. – 2017. – №. 26 (2). – С. 125-127.

22. Бондаренко Н. М., Устименко А. К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види //Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. – 2015. – №. 11 (2). – С. 51-54.

23. Череп О. Г., Момот І. Д. Собівартість промислової продукції //Науковий вісник ПУЕТ. Серія «Економічні науки». – 2019. – №. 1 (86).

24. Цап В. Д. Витрати і собівартість продукції в сільськогосподарських підприємствах України та їх формування. – 2016.

25. Стемковська І. СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ, ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ //Сучасні тенденції розвитку освіти й науки: проблеми та перспективи. – 2019. – С. 57.

26. Костюнік О. В., Савчук Я. В. Собівартість продукції як важливий показник ефективності роботи авіаційних підприємств //Інвестиції: практика та досвід. – 2017. – №. 22. – С. 38-43.

27. Чабанюк О. М. Собівартість як методичний інструментарій управління //Суспільні трансформації і безпека: людина, держава, соціум. – 2016. – С. 116.

28. Дерібо О. В., Дусанюк Ж. П., Козиняtko К. В. Аналіз впливу точності і продуктивності верстата на технологічну собівартість механічної обробки //Техніка, енергетика, транспорт АПК. – 2016. – №. 2. – С. 68-72.

29. Романенко М. Ю. Сутність поняття «фінансовий результат» та особливості його формування //ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ. – 2014. – С. 227.

30. Dankevych V., Dankevych Y., Ruvovar P. Формування кон'юнктури світового ринку меду: сучасний стан і перспективи для українських експортерів //Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal. – 2018. – Т. 4. – №. 2. – С. 37-54.

31. Хамід К., Аллам Ф. ОСОБЛИВОСТІ ВИРОБНИЦТВА МЕДУ У СХІДНИХ КРАЇНАХ //Аграрний вісник Причорномор'я. – 2021. – №. 99.
32. Тивончук С. В., Тивончук Я. О., Павлоцька Т. П. Розвиток ринку виробництва молока в Україні в контексті євроінтеграційних процесів //Економіка АПК. – 2017. – №. 4. – С. 25-31.
33. Д'яконова А. К., Степанова В. С. Виробництво рослинного замітника молока. – 2016.
34. Чорнопищук Т. І., Гуцалюк О. І. Сучасний стан та перспективи розвитку виробництва молока у господарствах Вінниччини //НАУКОВИЙ ВІСНИК. – 2012. – С. 535.

## ВІДГУК

на кваліфікаційну роботу бакалавра

студентки групи 071-19зск-1 спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**Шапошникова Л.О.***на тему «Організація обліку і аналізу витрат виробництва на прикладі: ТОВ  
Молочний Дім»»*

**Метою даної** дипломної роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів ведення обліку та проведення аналізу витрат виробництва на прикладі ТОВ «Молочний Дім»

**Предметом** цього дослідження є сукупність теоретично-методичних і практичних засад організації бухгалтерського обліку та аналізу використання витрат як головного напрямку підвищення економічної ефективності виробництва

**Об'єкт розроблення** – є процес формування обліку і аналізу витрат на виробництво продукції в підприємствах (на прикладі ТОВ «Молочний Дім»)

Отримані результати досліджень з питань організації управлінського обліку мають важливе практичне значення, насамперед для фахового формування самого автора – бакалаврського дослідження, а також деякі положення бакалаврської роботи з питань обліку щодо раціонального використання витрат можуть бути використані у практиці організації агропромислового виробництва видів продукції підприємств.

Дипломна робота виконана на високому рівні, може бути допущена до захисту та заслуговує оцінки “ \_\_\_\_\_”.

---

Науковий керівник:

к.е.н. , доцент

(вчене звання, науковий ступінь)

Макурін Андрій Андрійович

(Прізвище, ім'я, по-батькові)

---

(Дата)

(Підпис)