МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра економічної політики, маркетингу та бізнес-аналітики

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему **«Обліково-аналітичне забезпечення управління готовою продукцією суб'єкта господарювання»**

здобувача вищої освіти II курсу, групи **ОМУ-23-1**,
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
освітньо-професійна програма «Управлінський облік та бізнес-аналітика»

підпис — **Паламарчук Віктор Ярославович**

Науковий керівник: підпис — **Остапенко Яна Олександрівна,** *кандидат економічних наук, доцент*

Керівник освітньо-професійної програми:

підпис — **Мискін Юрій Ігорович** *доктор економічних наук, доцент*

Допущено до захисту за рішенням кафедри облікових технологій та бізнес-аналітики, протокол від «07» 01 2025 р. № 1

підпис — **Паянок Тетяна Миколаївна** *кандидат економічних наук, доцент*

Ірпінь – 2025

номер дата підпис фахівця кафедр

Результат перевірки Реєстрація № 13 07.01.25 Кравчук

до захисту 07.01.25 Остапчук

до захисту, на доопрацювання — дата — ініціали, прізвище науков керівника

Результат захисту 77 4.02.25

оцінка — дата захисту

Голова комісії підпис В.К. Савчук ініціали, прізвище

Члени комісії підпис Ю.Г. Тискін ініціали, прізвище

підпис В.М. Красовський ініціали, прізвище

підпис Н.М. Балюк ініціали, прізвище

АНК ОЦІНЮВАН

Об'єкти контролю

ОЦІНЮВАННЯ КВАЛ
т випускної роботи (якість ичного матеріалу, його з практичним, вміння авляти матеріал в логічній овності, наявність висновк позицій)
отримання вимог ш лення
сне виконання роботи на в у встановлені кафедрою и
знзент
РАЗОМ БАЛІВ
ОЦІНЮВАННЯ К
овідь
датковий матеріал
ння теоретичного та ичного матеріалу, вміння ідати на запитання
обація (участь ренціях)
РАЗОМ БАЛІВ
ЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛ

ПЕРЕВЕДЕННЯ

нка за 100-ною шкалою	Оцінка ш шкалою ЄКТС
77	C

вила переведення

інка за 100-бальною шкалою
90-100
80-89
70-79
60-69
50-59
35-49

підпис фахівця кафедр

Савчук

ініціали, прізвище науков керівника

АНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
т випускної роботи (якість ичного матеріалу, його к з практичним, вміння тавляти матеріал в логічній овності, наявність висновків позицій)	від 0 до 30	30	25	
Отримання вимог щодо лення	від 0 до 10	10	7	
сне виконання роботи на всіх у встановлені кафедрою ни	від 0 до 5	5	5	
ензент	від 0 до 5	5	4	
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	**50**	41	
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
овідь	від 0 до 10	20		Савчук В.К.
датковий матеріал	від 0 до 5	5		Мисюн Ю.І.
ння теоретичного та ичного матеріалу, вміння відати на запитання	від 0 до 25	21		Красовський В.М.
обація (участь у ренціях)	від 0 до 10	0		Паенок Т.М.
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	36		Остапенко Л.О.
ЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	77		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

нка за 100-ною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
77	C	4	4.02.2025	Савчук В.К. Мисюн Ю.І. Красовський В.М. Паенок Т.М. Остапенко Л.О.

вила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС

інка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНОЇ
ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

акультет **податкової справи, обліку та аудиту**
афедра **економічної політики, маркетингу та бізнес-аналітики**
пеціальність: **071 «Облік і оподаткування»**
світня програма: «**Управлінський облік та бізнес-аналітика**»

Затверджую
Завідувач кафедри облікових технологій та бізнес-аналітики _____ **Т.М. Паянок**
«01» жовтня 2023 р.

ЗАВДАННЯ
на випускну кваліфікаційну роботу здобувачу вищої освіти **Паламарчука Віктора Ярославовича**

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи: «**Обліково-аналітичне забезпечення управління готовою продукцією суб'єкта господарювання**», затверджена наказом ректора від 06.12.2023 № 1639.
2. Строк здачі закінченої роботи: 07 січня 2025 р.
3. Цільова установка (мета роботи): окреслення напрямків удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління готової продукції.

Об'єкт дослідження: виступає обліково-аналітичне забезпечення суб'єкта господарювання на СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ.

Предмет дослідження: є обліково-аналітичне забезпечення управління готовою продукцією суб'єкта господарювання.

4. Вихідні дані до роботи: Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV; Про стандартизацію: Закон України від 05.06.2014 № 1315-VII ; Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI; фінансова звітність СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» за 2023 рік.
5. Перелік графічного матеріалу: 3 таблиць, 5 рисунків (графіків, схем).
6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік питань за розділами):

– сутність та класифікація готової продукції суб'єкта господарювання;
– нормативно-правове регулювання управління готовою продукцією суб'єкта господарювання;
– значення обліково-аналітичного забезпечення в управлінні готовою продукцією суб'єкта господарювання;

– аналіз фінансово-господарської діяльності СТОВ «АГРОФІРМА СУНЬ»;

– аналіз обліково-аналітичного забезпечення управління готовою укцією СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»;

– аналіз формування прибутку СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»;

– шляхи покращення обліку виробництва готової продукції СТОВ РОФІРМА КОРСУНЬ» та напрями підвищення прибутку;

– пропозиції удосконалення обліково-аналітичного забезпечення авління готовою продукцією СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

7. Календарний план виконання роботи:

№	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		за планом	*фактично*
	Вибір теми, вивчення літературних джерел та складання плану роботи	16.09.2023-27.10.2023	20.09.2023
	Підготовка розділу роботи та подання його керівнику		
1	перший розділ	30.10.2023-26.05.2024	30.09.2024
2	другий розділ	27.05.2024-25.10.2024	30.09.2024
3	третій розділ	28.10.2024-13.12.2024	28.10.2024
	Перевірка роботи на наявність академічного плагіату	16.12.2024-27.12.2024	16.12.2024
	Попередній захист роботи	27.12.2024	07.01.2025
	Отримання відгуку керівника роботи	27.12.2024	13.01.2025
	Отримання зовнішньої рецензії	20.01.2025-24.01.2025	24.01.2025
	Допуск до захисту завідувача кафедри	27.12.2024	07.01.2025
	Захист дипломної роботи	03.02.2025	03.02.2025

8. Дата видачі завдання: «01» жовтня 2023 р.

9. Керівник випускної кваліфікаційної роботи — Я.О. Остапенко

(підпис) *ініціали, прізвище*

10. Керівник освітньої програми — Ю.І. Мискін

(підпис) *ініціали, прізвище*

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти — В.Я. Паламарчук

(підпис) *ініціали, прізвище*

Відгук керівника кваліфікаційної роботи

Кваліфікаційна робота Паламарчука Віктора Ярославовича на тему бліково-аналітичне забезпечення управління готовою продукцією суб'єкта сподарювання» виконана на актуальну тему з дотриманням всіх тодичних рекомендацій.

В роботі розкрито теоретико-методичні аспекти обліково-аналітичного безпечення управління готовою продукцією суб'єкта господарювання: тність та класифікацію готової продукції, нормативно-правове гулювання управління готовою продукцією суб'єкта господарювання, ачення обліково-аналітичного забезпечення в управлінні готовою одукцією суб'єкта господарювання. Проведено аналіз обліково-алітичного забезпечення управління готовою продукцією СТОВ ГРОФІРМА КОРСУНЬ»: проаналізовано фінансово-господарську яльність СТОВ та обліково-аналітичне забезпечення управління готовою одукцією базового підприємства, здійснено аналіз формування прибутку вариства.

На увагу заслуговує визначення напрямів удосконалення обліково-алітичного забезпечення управління готовою продукцією СТОВ ГРОФІРМА КОРСУНЬ». Автором запропоновано шляхи покращення бліку виробництва готової продукції СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» та прями підвищення прибутку, а також надано пропозиції удосконалення бліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією.

Всі розділи кваліфікаційної роботи були подані на перевірку вчасно.

Кваліфікаційна робота Паламарчука Віктора Ярославовича є вершеним науковим дослідженням, заслуговує на оцінку «добре» та може ти допущена до захисту, а автору присвоєно кваліфікацію магістра з обліку і оподаткування

ерівник кваліфікаційної роботи _____ Я.О.Остапенко
(підпис, ініціали, прізвище, дата)

** висновок кафедри про кваліфікаційну роботу:**

ісля попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від 05 01 2025 № 4 допущена / не допущена до захисту на кзаменаційній комісії.

авідувач кафедри _____
(підпис, ініціали, прізвище, дата)

АНОТАЦІЯ

«Обліково-аналітичне забезпечення управління готовою продукцією суб'єкта господарювання»

Мета роботи полягає в окресленні напрямків удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління готової продукції.

Завданнями роботи є розкриття сутності та класифікація готової продукції суб'єкта господарювання; дослідження нормативно-правового регулювання управління готовою продукцією суб'єкта господарювання; характеристика значення обліково-аналітичного забезпечення в управлінні готовою продукцією суб'єкта господарювання; проведення аналізу фінансово-господарської діяльності; опис обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією; виявлення ключових способів формування прибутку підприємства; ідентифікація методів підвищення прибутку та напрями покращення обліку виробництва готової продукції; формування пропозицій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління готової продукції.

Предметом дослідження є обліково-аналітичне забезпечення управління готовою продукцією суб'єкта господарювання.

Об'єктом дослідження виступає обліково-аналітичне забезпечення управління готовою продукцією суб'єкта господарювання (на прикладі СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»).

Базою дослідження виступає СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ».

За результатами дослідження сформульовані пропозиції, щодо запровадження спеціалізованого програмного забезпечення для обліку та аналізу руху готової продукції, яке інтегрується з іншими модулями управління підприємством, такими як бухгалтерський облік, закупівлі, продажі та логістика; вдосконалення системи документування операцій з готовою продукцією шляхом запровадження електронного документообігу; покращення аналітичної роботи. Додатково наголошено, що для ефективного впровадження вказаних заходів необхідно проводити регулярне навчання персоналу, включаючи курси з використання сучасних інформаційних систем та тренінги з аналітичного мислення.

Одержані результати можуть бути використані як при написанні тез, доповідей на науково-практичних конференціях, так і застосовані при проведення лекційних і семінарських занять із студентами профільних факультетів.

Кваліфікаційна робота містить 50 сторінок, 3 таблиці, 5 рисунків, список використаних джерел з 41 найменування.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, виробнича діяльність, комерційна діяльність, стандарт, фінансові показники, сільське господарство.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2024.

Рік захисту роботи: 2025

SUMMARY

«Accounting and analytical support for the management of finished products of a business entity»

The purpose of the study is to outline the directions for improving the accounting and analytical support for the management of finished products.

The objectives of the work are to disclose the essence and classification of the finished products of an enterprise; study the regulatory and legal regulation of the management of finished products of an enterprise; characterize the importance of accounting and analytical support in the management of finished products of an enterprise; analyze financial and economic activities; describe the accounting and analytical support for the management of finished products; identify the key ways to generate enterprise profits; identify methods to increase profits.

The subject of the study is the accounting and analytical support for the management of finished products of an enterprise.

The object of the study is the accounting and analytical support for the management of finished products of a business entity (on the example of «AGROFIRMA KORSUN»).

The basis of the study is the «AGROFIRMA KORSUN».

Based on the results of the study, the author formulates proposals for the introduction of specialized software for accounting and analysis of the movement of finished products, which integrates with other enterprise management modules, such as accounting, procurement, sales and logistics; improving the system of documenting operations with finished products by introducing electronic document management; improving analytical work. It is additionally emphasized that for the effective implementation of these measures, it is necessary to conduct regular staff training, including courses on the use of modern information systems and training in analytical thinking.

The results obtained can be used both in writing abstracts and reports at scientific and practical conferences, and can be applied in lectures and seminars with students of specialized faculties.

The qualification work consists of 50 pages, 3 tables, 5 figures, and a list of references of 41 items.

Keywords: accounting and analytical support, production activity, commercial activity, standard, financial indicators, agriculture.

Year of completion of the qualification work: 2024.

Year of defense of the work: 2025

ЗМІСТ:

Вступ…….....3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ГОТОВОЮ ПРОДУКЦІЄЮ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Сутність та класифікація готової продукції суб'єкта господарювання…....7

1.2.Нормативно-правове регулювання управління готовою продукцією суб'єкта господарювання……..12

1.3. Значення обліково-аналітичного забезпечення в управлінні готовою продукцією суб'єкта господарювання ……16

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ГОТОВОЮ ПРОДУКЦІЄЮ СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

2.1 Аналіз фінансово-господарської діяльності СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»…….21

2.2 Аналіз обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»…….26

2.3 Аналіз формування прибутку СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»……...31

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗБЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

3.1 Шляхи покращення обліку виробництва готової продукції СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» та напрями підвищення прибутку ……35

3.2 Пропозиції удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»…..……38

ВИСНОВКИ……..…42

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……..46

ДОДАТОК……..……53

ВСТУП

Актуальність теми. Повномасштабне вторгнення країни-агресора на територію незалежної України, яке триває більше двох років, значно вплинуло на кон'юнктуру розвитку вітчизняного бізнесу та видозмінило показники держави у світових рейтингах. Так, згідно із показниками Global Business Complexity Index 2024 (рейтинг «легкості» ведення бізнесу»), Україна посідає 24 місце із 79 країн світу, за результатами яких підводяться підсумки [41]. Порівняно із більшістю країн Європи, Україна залишається більш дружньою до підприємців, формуючи для них сприятливі умови і стимулюючи провадити свою діяльність саме в межах країни.

Бізнес-середовище поступово адаптується до реалій війни, навіть усвідомлюючи той факт, що реалізувати підприємницькі амбіції набагато складніше, ніж у мирний час. Так, ефективність ведення бізнесу на сучасному ринку детермінується значною кількість показників, серед яких система управління готовою продукцією займає чи не найбільш провідне місце. Успішність даного процесу на будь-якому із етапів розвитку компанії залежить від якості обліково-аналітичного забезпечення, що надає комплексну та структуровану інформацію про внутрішні, а за потреби і зовнішні процеси, котрі транслюють діяльність конкретного представника бізнесу. Відповідно, у світлі розвитку цифрових технологій та впровадження нових програм, які оптимізують описані процеси, питання удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією суб'єкта господарювання не втрачатиме своєї актуальності.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. На зазначеному наголошено також у дослідженні вітчизняних та іноземних фахівців, до яких ми відносимо роботи українських вчених, таких як Верига Ю. А., який досліджує теоретичні засади облікової політики підприємства [5]. Бурко К. В. аналізує методи обліку витрат в обліковій політиці

сільськогосподарських підприємств [4], відповідно його висновки є цінними з позиції емпіричної частини нашої роботи, шо ґрунтується також на аналізі обліково-аналітичного управління ідентичної категорії підприємства. Проливає світло на актуальну специфіку нормативно-правового забезпечення наукова стаття Гончарової В. Г. та Савчина А. І. [6]. Тільки до питань податкового законодавства звужує спектр свого дослідження Клепар Г. І. [14].

Методологічні аспекти формування прибутку підприємства були почерпані із наукових розвідок Дембовського Е. Д. [9], Свириди О. В. та Марковської Н. В. [29]. На необхідності щонайбільш раціонального управління витратами наголошено у навчальному посібнику, підготовленому Чорною М.В., Смірновою П.В., Бугріменко Р.М. [37].

Мета кваліфікаційної роботи – є систематизація та узагальнення теоретичного та практичного матеріалу щодо обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією, а також окреслення напрямків удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління готової продукції.

Для досягнення поставленої мети, було детерміновано та реалізовано низку наступних **завдань**:

- розкриття сутності та класифікація готової продукції суб’єкта господарювання;
- дослідження нормативно-правового регулювання управління готовою продукцією суб’єкта господарювання;
- характеристика значення обліково-аналітичного забезпечення в управлінні готовою продукцією суб’єкта господарювання;
- проведення аналізу фінансово-господарської діяльності СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»;
- аналіз обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією на прикладі СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»;

- виявлення ключових способів формування прибутку підприємства;
- визначення шляхів підвищення прибутку та напрямів покращення обліку виробництва готової продукції СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»;
- формування пропозицій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією досліджуваного підприємства.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітичне забезпечення суб'єкта господарювання.

Предмет дослідження – обліково-аналітичне забезпечення управління готовою продукцією суб'єкта господарювання.

Базою дослідження є СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ».

Методи дослідження. Методи дослідження були обраними у відповідності до вищеокресленої мети та поставлених задач, з огляду на предмет і об'єкт кваліфікаційної роботи. Зокрема, герменевтичний метод застосовувався при ідентифікації ключових понять, розкритті дефініцій (п. п. 1.1, 2.1); догматичний – при здійсненні комплексного аналізу нормативно-правової бази, що регулює управління готовою продукцією суб'єкта господарювання (п.п. 1.2, 2.1, 2.2); функціональний, на основі якого досліджено наслідки таких дій (п. 2.3, 3.1); діалектичний – в процесі формування перспектив удосконалення поточного стану управління обліково-аналітичного забезпечення управління готової продукції.

Науково-практична значимість одержаних результатів. Дослідження сприяє поглибленню наукових знань про методи і підходи до управління обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією. Результати дослідження спрямовані на вирішення низки теоретичних та практичних проблем, що дозволяє інтегрувати отримані знання у практику управлінської діяльності.

Не менш важливою є й інноваційна складова дослідження, що стосується впровадження сучасних інформаційних технологій у процеси обліку й аналізу готової продукції. Використання автоматизованих систем і програмного забезпечення дає змогу прискорити обробку даних, знизити витрати часу на рутинні операції та забезпечити доступ до аналітичної інформації в реальному часі.

Результати роботи, зокрема викладені у емпіричній частині роботи, можуть бути використані як при написанні тез, доповідей на науково-практичних конференціях, так і застосовані при проведення лекційних і семінарських занять із студентами профільних факультетів.

Структура дослідження. Кваліфікаційна робота складається із вступу, 3 розділів, висновку та списку використаних джерел (включає в себе 41 найменування), додаток; містить 3 таблиці і 5 рисунків. Загальна кількість сторінок – 62.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ГОТОВОЮ ПРОДУКЦІЄЮ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Сутність та класифікація готової продукції суб'єкта господарювання

Результатом фактичної діяльності будь-якого із підприємств являється виготовлення продукції чи надання послуг, котрі несуть в собі відповідну форму вираження. У науковій літературі представлена значна кількість трактувань поняття «готова продукція»: від вузького розуміння до широкого. Так, найбільш узагальнено до окресленого поняття підходять доктори економічних наук Сук Л. К. та Сук П. Л., детермінуючи його виключно як матеріальний результат виробничої діяльності [32]. Більш якісні характеристики як неодмінну складову готової продукції описує у своєму авторському визначенні Макарова Г. С. зазначаючи, що в даному випадку мова йде про виготовлену на підприємстві продукцію, котра має відповідне призначення, а разом з цим відповідає технічним та якісним вимогам, що висуваються із вимог нормативно-правової площини чи зафіксовані у договорі [17]. Зазначене трактування, безумовно, має право на існування, але ми вважаємо, що автор є прибічником занадто ідеалістичного підходу, що не в повній мірі враховує реалії сьогодення. Зокрема, як в цілому світі, та і в Україні поширені зразки неякісної, не відповідної встановленим вимогам продукції, яка попри це є завершеною та введена в обіг виробниками/постачальниками. Разом з тим, маємо зауважити, що таке бачення повною мірою кореспондується із ДСТУ 2960-94, де ключовою ознакою являється саме відповідність вимогами стандартів [11].

Цікавий підхід запропонований у роботі авторства Заокіпна Н. С., де до даного концепту включено також і послуги, напівфабрикати, котрі пройшли всі без виключення стадії техобробки, регламентовані підприємством; підтверджено їх відповідність стандартам/договірним умовам, здані на склад

чи передані замовнику згідно передбаченого порядку [13]. Ми вважаємо, що ототожнення готової продукції із напівфабрикатами доречно не у всіх випадках, так як згідно загальноприйнятої класифікації за ступенем готовності (рис. 1.1) продукти окремих технологічних фаз є окремою категорію.



Рис. 1.1. Класифікація готової продукції

Джерело[38, с. 14]

Із точки зору бухгалтерського обліку пропонує розкривати поняття «готової продукції» Верига Ю. А. На думку автора значної кількості профільних навчальних посібників, зміст концепту варто розглядати із об'єкта облікової системи промислового підприємства, що синтезує організаційні інструменти обліку виробництва і продажу продукції, виступає засобом для досягнення основної мети функціонування підприємства [5]. Можна наголосити, що з позиції управлінського обліку дане визначення є одним із найбільш влучних.

Враховуючи плюралізм думок і підходів до визначення поняття «готової продукції» пропонуємо розуміти під ним заключний етап виробничого

процесу, його результат, що може як відповідати встановленим стандартам якості, так і порушувати їх, але при цьому є укомплектований для виконання свого функціонального призначення, а також підготовлений для передачі замовнику або випуску на ринок. До ключових характеристик поняття ми відносимо:

- закінчений виробничий цикл (готова продукція є результатом повного завершення технологічного процесу, що включає всі стадії виробництва);
- відповідність стандартам (продукція повністю/частково відповідає технічним умовам, державним стандартам або спеціально встановленим вимогам замовника);
- функціональна придатність (готова до використання за призначенням без необхідності додаткової обробки або доопрацювання);
- маркування та упаковка (містить необхідну інформацію про виробника, дату виготовлення, умови зберігання та використання; також вона може бути упакована відповідно до вимог транспортування та зберігання);
- комерційна готовність (продукція може бути передана замовнику, реалізована через торгівельну мережу або інші канали продажу);
- документальне оформлення (якісні, кількісні та інші показники підтверджуються супровідною документацією (акти приймання, сертифікати якості, паспорти виробів тощо).

Слід наголосити, що описуючи сутнісні характеристики готової продукції, вона не завжди буде мати якісні чи кількісні параметри виміру, але у ста відсотків випадків буде мати цінове відображення. До прикладу, програмне забезпечення, яке розроблене для унікального клієнта, може не мати наперед детермінованих стандартів якості чи кількісного обсягу функцій (оскільки оцінка якості в даному випадку є досить суб'єктивною), однак воно завжди має вартісну характеристику, наприклад, зазначену в контракті вартість створення або ринкову ціну.

По звершенню виробничого процесу частина із готової, ще не реалізованої продукції, мігрує у категорію «запасів». Методологічні засади формування інформації у бухгалтерському обліку та розкриття її у фінансовій звітності про запаси, у тому числі й про готову продукцію, визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246 [22]. Описуючи поняття запасів ми в першу чергу маємо розуміти, що мова йде про конкретно визначені активи, що акумулюються підприємством задля подальшої їх реалізації. Відповідно, з точки зору ведення підприємницької діяльності слід забезпечити такі умови їх збереження, щоб готова продукція не псувалася, зберігала свою цілісність та вартісний вимір. Запаси можуть бути як володінням конкретного підприємства, так і не являтися його власністю. Видова палітра далеко не обмежується готовою продукцією, адже в даному випадку буде коректним вести мову про сировину, інші допоміжні матеріали, матеріальні цінності чи комплектуючі вироби, націлені на обслуговування адміністративних потреб, надання послуг, забезпечення належного функціонування виробництва. Також сюди прийнято включати незакінчені технологічні процеси (незавершене виробництво), швидкозношувані предмети і об’єкти, що не представляють собою значної цінності; біологічні активи, у окремих випадках сільськогосподарську продукцію, окремі частини лісового господарства.

Кінцевою метою маніпуляцій із готовою продукцією є її реалізація. Процес реалізації продукції формується на трьох основних стадіях: випуск продукції з виробництва та її надходження на склад готової продукції, відвантаження продукції покупцям і грошові розрахунки за відвантажену продукцію.

На першій стадії формування реалізованої продукції пов'язане з кількістю випущеної продукції, відповідно до визначених нормами якості та запитами покупців. Так, якщо вироблено малу кількість якісної продукції, то,

відповідно, і попит на неї буде низьким, а отже, і обсяг реалізації також буде низьким. У разі якщо випуск продукції здійснюється у великій кількості і заздалегідь не вивчені потреби покупців, то можливо, що ця продукція буде важко реалізована або взагалі не реалізована.

Безпосередньо реалізація продукції здійснюється на другій стадії виробничо-фінансової діяльності підприємства. Відвантаження продукції відбувається за договорами купівлі-продажу продукції, де обговорюються і фіксуються всі умови продажу товарів (строки поставки, місце поставки, вид оплати та її строки тощо). Відвантаження продукції може здійснюватися як після її оплати, так і з подальшою оплатою. Для підприємства важливо, щоб затримка оплати продукції не була тривалою за часом, необхідно вживати заходів щодо стягнення заборгованості з покупців при умові затримки виплати по виконанню обов’язків зі сторони виробника/постачальника.

Процес реалізації продукції та отримання підприємством виручки нерозривно взаємопов'язані. Реалізованою, в свою чергу, вважається продукція, за яку надійшла плата від покупця на розрахунковий або інший рахунок постачальника (виробника). При теперішніх умовах основне значення надається реалізації продукції за договорами поставки – одному з основних показників роботи, що визначає ефективність, доцільність господарської діяльності підприємства [19].

Таким чином, процес реалізації завершує кругообіг господарських коштів підприємства, що дозволяє йому виконувати зобов'язання перед бюджетом, банками за позиками, робітниками і працівниками залученими на умовах аутсорсингу, постачальниками та відшкодовувати вироблені витрати. Тому в системі управління продукцією на підприємствах особливе місце посідає облік готової продукції, її відвантаження та реалізації. Вивчивши дані літературних джерел, актів нормативної і законодавчої бази України у сфері питань економіко-правового характеру в частині обліку готової продукції на підприємствах потрібно зазначити, що виробництво, купівля, рух і реалізація

готової продукції кожного підприємства повинні бути своєчасно і коректно документально оформлені та відображені на рахунках бухгалтерського обліку підприємства відповідно до правил, закріплених в обліковій політиці, котра розробляється і затверджується щорічно, що найголовніше із дотриманням вимог чинного законодавства.

1.2.Нормативно-правове регулювання управління готовою продукцією суб'єкта господарювання

У світлі систематичних змін, які відбуваються у правовому полі, питання нормативно-правового регулювання системи управління готовою продукцією потребують належного моніторингу, зокрема зі сторони суб'єктів господарювання. Систему управління обліком в Україні можна репрезентувати у формі чотирьохрівневої структури, яка включає:

- перший рівень: міжнародні договори, Закони України, постанови Кабінету Міністрів України, Укази Президента;
- другий рівень: нормативні документи, що виходять із-під пера міністерств та інших відомств, а за тим проходять процедуру погодження та реєстрації у Міністерстві юстиції України;
- третій рівень: методичні рекомендації, накази, інструкції, рекомендації, вказівки, що не вимагають додаткової реєстрації у Міністерстві юстиції України для публікації на офіційному сайті та сайті Верховної Ради України;
- четвертий рівень: документи розпорядчого характеру, видані самим підприємством для реалізації вимог і положень документів, перелічених у першому – третьому пункті, які в комплексі і формують облікову політику компанії [8].

Значний вплив на правове регулювання здійснює економічний стан, вітчизняна податкова система, становище країни, інтенсивність та специфіка

експорту/імпорту країни, юридичне становище. Ключовий нормативно-правовий акт, що детермінує правила ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [24]. Ним власне і визначається мета даного процесу, а саме – повна, правдива та неупереджена інформація відносно фінансового стану, яка щонайбільш достовірно відображає рух фінансових коштів на підприємстві. Податковим кодексом, в свою чергу, встановлено об'єкт оподаткування, відповідно положення даного зведеного нормативно-правового акту також потрібно враховувати. Мова йде про прибуток, що детермінується шляхом зменшення суми скорегованого валового доходу. Разом з тим, саме в цьому кодексі визначено платників ПДВ, базу і ставку оподаткування; перелік звільнених від оподаткування операцій або тих, що неоподатковуються; надання податкової накладної і т.і. Перелічені нюанси важливо брати до уваги зважаючи на особливості готової продукції, яка виробляється на підприємстві.

Далеко не останню роль в даній системі відіграють національні стандарти. В цілому, стандартизація являє собою один із найбільш ефективних способів організації виробничих процесів [15, с. 7], та згідно із п. 21 ст. 1 Закону України «Про стандартизацію» являє собою діяльність, котра зводиться до установлення положень для загального та неодноразового використання щодо наявних чи потенційних завдань і спрямована на досягнення оптимального ступеня впорядкованості в певній сфері [25]. В контексті зазначеного, ми розподіляємо думку, викладену Сакоян Д. І., який веде мову у своїх дослідженнях про національну стандартизацію як один із найбільш вагомих елементів державної економічної політики. Її результат – це акумуляція технічних і юридичних засобів, за рахунок чого відбувається впровадження передових засобів, не «нижче встановленого мінімуму». Що не менш важливо, за останні роки стандартизація поступово виходить з-під тіні системи технічного регулювання та постає в образі унікальної сфери

суспільної діяльності [27]. Не в останню чергу такому розвитку завдячуємо євроінтеграційним процесам та підписаній Угоді про асоціацію [35], на виконання якої було суттєво видозмінено підхід до регуляторної політики. Іншими словами, якщо вітчизняна готова продукція прогне виходити на європейські ринки збуту, вона має бути створена із дотриманням мінімальних вимог. Так, для обліку виробництва готової продукції, оперують наступними НП(С)БО:

- 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», відображення готової продукції, її реалізацію у всіх формах фінансової звітності;
- 9 «Запаси», відображає наявність та рух готової продукції на підприємстві;
- 10 «Дебіторська заборгованість», вказує на оцінку дебіторської заборгованості, яка може виникнути при реалізації;
- 15 «Доходи», відповідно чого складається інформація про дохід на підприємстві при систематизації фінансової звітності;
- 16 «Витрати», визначення витрат які були здійснені на підприємстві [20].

Разом з тим, слід зауважити, що в Україні наразі діють три основні види стандартизації: національна (перелічена вище), відомча та стандартизація організації [23, с. 66]. Найвищим рівнем, безумовно, є національні стандарти, котрі поширюються свою дію на всі без виключення підприємства і організації, не зважаючи на форму власності. За галузевим принципом розробляються відомчі стандарти, вимога щодо обов'язковості застосування яких поширюється виключно на тих суб'єктів господарювання, котрі виробляють/постачають певний вид товару. Як правило, така стандартизація здійснюється із подачі профільних міністерств та інших відомчих органів державної влади, що є компетентними і уповноваженими регулювати окреслені питання. Насамкінець, стандартизація організації – це внутрішні

документи або результат консолідованої роботи із компаніями, які виготовляють ідентичну продукцію, націлені на підвищення якісних показників певного виду товару у конкретно визначеній сфері. Таким чином, констатуємо, що результатом стандартизації являється спеціальний нормативний документ – стандарт, який в обов'язковому порядку має бути заснований на консенсусі, регламентувати правила адаптовані до неодноразового застосування різними суб'єктами та бути націленим для впорядкування вимог у конкретній сфері [2].

Аналіз наявної бази, яка формує систему нормативно-правового регулювання, дає змогу окреслити ключові завдання обліку:

- систематичний контроль за готовою продукцією зважаючи на диференційовані показники (якість, обсяг, асортимент, кількість);
- комплексний облік, що провадиться на складі, включаючи контроль за збереженням запасів;
- систематичний облік реалізованої та відвантаженої продукції, чітка організація договірної роботи в системі «покупець – замовник»;
- достовірні відомості щодо результатів ведення комерційної діяльності [6, с. 55].

Для потреб реалізації вже готової продукції прийнято керуватися нормами Цивільного кодексу України [39] та Господарського кодексу України [7]. Зокрема, у Цивільному кодексі України перебачено розділ із окремими видами зобов'язань, де акумулюються основні вимоги щодо договорів купівлі-продажу, поставки; зафіксовані обов'язки сторін; міра та випадки, за яких настає відповідальність; наслідки порушення договірних умов тощо. Як правило, такі договори оформляються у письмовій формі (ст. 208 Цивільного кодексу України) [39].

Отже, нормативно-правове регулювання управління готовою продукцією суб'єкта господарювання є складною системою, яка забезпечує

дотримання законодавчих вимог, захист прав споживачів і конкурентоспроможність бізнесу. Для ефективного управління підприємствам необхідно в першу чергу, регулярно відстежувати зміни у законодавстві, а також впроваджувати сучасні підходи до автоматизації обліку та управління продукцією, забезпечуючи при цьому відповідність продукції технічним регламентам/ стандартам. Можемо підсумувати, що дотримання нормативно-правових вимог у сфері управління готовою продукцією сприяє не лише ефективній роботі підприємства, але й підвищенню довіри споживачів, що є важливим фактором успішного функціонування на ринку.

1.3. Значення обліково-аналітичного забезпечення в управлінні готовою продукцією суб'єкта господарювання

За загальним правилом, передача готової продукції на склад відбувається при оформленні відповідної супровідної документації, якою може бути акт приймання, накладна, інші приймально-здавальні документи. Із числа обов'язкових реквізитів, що мають бути відображеними, – найменування продукції, номенклатурний номер, шифр цеху/складу, одиниця виміру та ціна за неї, дата тощо. Подібного роду документація має два примірники, перед підписанням яких представник зі сторони складського приміщення ще раз перевіряє відповідність даних, зазначених у документах, дійсності.

Облік випуску готової продукції, яка вибуває за межі виробництва, здійснюється бухгалтерією, для чого підготовляється спеціальна відомість. Документ містить як натуральне, так і вартісне вираження характеристик готової продукції. Протягом місяця на основі інформації, отриманої із первинних документів, мають бути заповненими накопичувальні відомості випуску готової і відвантаженої продукції. Встановлення ціни відбувається шляхом призначення номенклатури-цінника. Для обліку необхідно зазначити

вид кожного виробу, призначений товару код, відмінні ознаки які виділяють його з-поміж інших елементів (марка, фасон, артикул, модель тощо) та сукупний номенклатурний номер, що в подальшому буде супроводжувати дану продукцію як в межах виробничих процесів, так і при збуті товару.

При обліку випуску готової продукції на підприємствах активно використовуються різноманітні цифрові ресурси, які автоматизують і спрощують процеси, забезпечують точність даних і їхню доступність у реальному часі. Серед найпоширеніших ресурсів можна виділити ERP-системи (системи планування ресурсів підприємства), спеціалізовані програмні рішення для обліку, а також інструменти інтеграції з іншими бізнес-процесами. Наприклад, ERP-системи, такі як SAP, Oracle NetSuite або Microsoft Dynamics 365, дозволяють відстежувати всі етапи виробництва, починаючи з закупівлі сировини та закінчуючи випуском готової продукції. Важливим є те, що вони інтегруються з бухгалтерськими програмами, автоматично формуючи звітність і забезпечуючи контроль за витратами.

Для невеликих підприємств часто використовуються локальні рішення, наприклад, «1С:Підприємство», BAS ERP чи «M.E.Doc», що в комплексі забезпечують облік випуску продукції, формування складських залишків та управління замовленнями. Також популярні спеціалізовані програми, як-от SoftPro для обліку в харчовій промисловості, що дозволяють враховувати специфіку виробничих процесів. Крім того, використовуються цифрові датчики, RFID-технології та IoT (Інтернет речей), які інтегруються з обліковими системами для автоматичного збору даних про випуск продукції. Наприклад, на виробничій лінії можуть встановлюватися датчики, що фіксують кількість виготовлених одиниць, а ці дані автоматично передаються в облікову систему. Хмарні платформи, такі як Google Workspace або Zoho, також застосовуються для ведення документації, аналітики та звітності. На великих підприємствах формуються також:

- довідники продукції (товар, який оподатковується/не оподатковується);

- довідники із переліками платників та вантажоодержувачів;
- довідники середньоквартальної та середньорічної собівартості;
- інструкції по визначенню суми рахунку за продукцію (для внутрішнього ринку/на експорт).

У випадку із зазначеними системами, можна обмежитися їх систематизацією через Excel/Google Sheets, Microsoft Access, Airtable. Очевидними є переваги зі сторони зручності, адже цифрові ресурси адаптовані для швидкого створення таблиць із фільтрами та формулами; простоті у використанні через інтуїтивно зрозумілий інтерфейс, а також надають можливість спільної роботи в реальному часі (зокрема, Google Sheets).

Практика свідчить, що вид готової продукції суттєво впливає на те, яким саме чином відбувається її випуск. Так, до прикладу, для продукції із речовим характером вираження мають бути підготовлені первинні документи із бухгалтерськими розрахунками за схемою представленою на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Облік випуску готової продукції, що здається на склад і має кількісні та якісні характеристики

Джерело: сформовано автором

У протилежному випадку із виробами, які не наділені натуральними параметрами виміру, випуск продукції означає фактичну передачу продукції замовнику, а його факт відображається наступним способом (рис. 1.3).

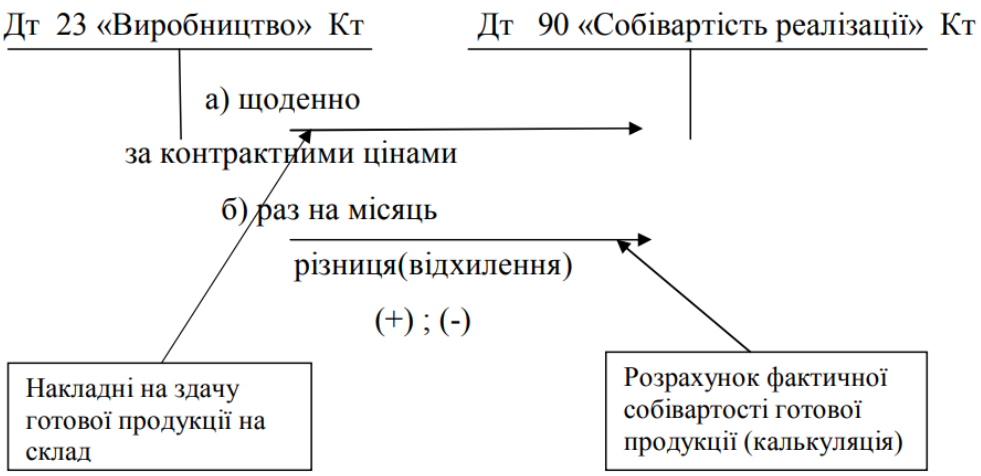


Рис. 1.3. Облік випуску готової продукції, що не здається на склад і не має кількісних та якісних характеристик

Джерело: сформовано автором

Як видно із рис. 1.2. на складських приміщеннях облік готової продукції має володіти кількісним вираженням, що фіксується у облікових регістрах (книга обліку, картки, відомості і т.і.). Якщо ведення обліку здійснюється за методом сортових карток, то в бухгалтерії складають або обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників та за місцями зберігання [16, с. 133-134]. При використанні цифрових платформ формуються оборотні відомості обліку випуску продукції із виробництва. В цих же відомостях будуть відображатися дані відносно руху готових виробів. Слід бути особливо пильним із тим, як узгоджуються між собою дані щодо оприбуткування, відпуску і залишків по продукції, де останні підлягають систематичній інвентаризації.

Обираючи картковий/книжний спосіб обліку всі записи ведуться вручну, при цьому щоденно мають фіксуватися залишки. На повністю автоматизованих складах аналогічний вид обліку неможливо зустріти. З метою проведення ефективного управління відомості можна отримати згідно встановленого запиту.

Аналітичний облік – це облік випущеної та проданої готової продукції на складі та в бухгалтерії, як у вартісних, так і натуральних вимірниках. Він ведеться за найменуваннями, сортами, розмірами, видами і місцями зберігання готової продукції [30]. Метою аналітичного обліку є збір інформації про надходження, наявність і витрачання готових виробів, а також створення умов їх збереження матеріально-відповідальними особами. Аналітичний (сортовий) облік готової продукції на підприємствах може вестися на сьогодні одним із таких методів: паралельним; за допомогою сортової оборотної відомості; сальдовим (оперативно-бухгалтерським) методом [33]. Розглянемо кожен із них більш детально.

Паралельний метод можна охарактеризувати тим, що коли сортовий облік готової продукції ведеться на підставі одних і тих самих прибутково-видаткових документів, то тоді між значеннями, що зіставляються, має бути рівність. У разі їх розбіжностей необхідно перевірити точність записів регістрів синтетичного й аналітичного обліку з даними первинних документів.

Суть методу аналітичного обліку готової продукції з використанням сортової оборотної відомості полягає в наступному механізмі: на складі ведуться картки складського обліку в кількісному вираженні, а бухгалтер складає сортову оборотну відомість за подібною формою, що використовується при паралельному методі.

Сальдовий (оперативно-бухгалтерський) метод обліку готової продукції передбачає формування сальдової відомості обліку. У сальдовій відомості (відомості обліку залишків) мають бути відображені залишки на перше число кожного звітного періоду. Відомість складається бухгалтером за кожним складом і ведеться в розрізі груп і найменувань (номенклатурних номерів) готової продукції. Після закінчення звітного періоду відомість має бути передана на склад. Наприкінці звітного періоду з карток (книги) складського обліку комірник (завідувач складу) переносить у відомість залишок у натуральному вираженні за кожним номенклатурним номером. Зі складів

відомості мають бути передані бухгалтеру, де підсумовуються залишки, підраховуються суми за групами, складами і по підприємству в загалом.

Бухгалтерія підприємства повинна здійснювати стабільний контроль за обліком випуску готової продукції та її продажом, забезпечувати його рівномірність і систематичність, тим самим сприяючи виконанню договірних зобов'язань щодо відвантаження продукції покупцям, а також своєчасно провадити виконання всіх виплат і розрахунків.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

2.1 Аналіз фінансово-господарської діяльності СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

Україна у всьому світі відома своїм потужним агропромисловим комплексом, завдяки родючим землям та наявності трудового потенціалу кваліфікованих спеціалістів. Саме тому, для емпіричної частини дослідження нами було обрано компанію-представника сільськогосподарського сектору – СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ». Фактична та юридична адреса знаходиться у м. Корсунь-Шевченківський, Черкаська обл. Фірма, яка успішно функціонує із 2002 року, пройшла належну процедуру реєстрації (код ЄДРПОУ 32012939).

Основний вид діяльності – 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур (відповідно до інформації, отриманої із ЄДР). Окрім зазначеного, компанія спеціалізується на вирощенні свиней, післяурожайній діяльності, виробництві цукру, допоміжній діяльності у рослинництві, розведенні великої рогатої худоби молочних порід та ін., згідно обраних КВЕД-ів. Загальна кількість працівників – 412. Суб'єкт господарювання діє на основі статуту [31]. Документ є ключовим юридичним інструментом, що формує основу функціонування агропідприємства та встановлює його взаємовідносини з партнерами, державними органами і співробітниками. У статуті насамперед визначається найменування підприємства, його правова форма, місцезнаходження та мета діяльності. У випадку із СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» мета пов'язана з вирощуванням сільськогосподарських культур, тваринництвом та іншими видами агровиробництва. Обране засновниками формулювання не лише окреслює сферу діяльності підприємства, а й створює юридичну базу для податкового обліку, укладання контрактів та отримання ліцензій.

Також у статуті прописуються основні принципи управління. Вказуються органи управління підприємством, їхні повноваження, процедура прийняття рішень та порядок скликання загальних зборів. Важливим є регламентування розподілу прибутку, що може впливати на мотивацію учасників і розвиток підприємства. Окрему увагу приділяють питанням власності. У статуті фіксуються права на земельні ділянки, техніку, виробничі приміщення та інші активи, що важливо для визначення внесків учасників у статутний капітал, а також для врегулювання суперечок у разі виходу одного з партнерів.

Статут визначає порядок ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, розподілу прибутків і покриття збитків. У ньому фіксуються умови отримання кредитів, участі у грантових програмах або залучення інвесторів. Документ, з-поміж іншого, враховує екологічні аспекти та соціальну відповідальність підприємства. Для агропідприємств це особливо важливо, адже їх діяльність безпосередньо впливає на екосистему та громади, які живуть поруч.

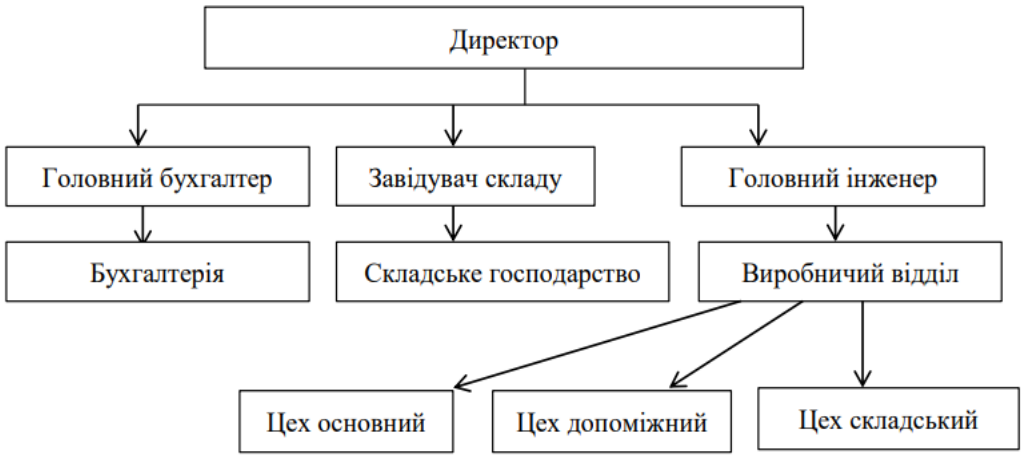


Рис. 2.1. Структура управління СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

Джерело: сформовано автором

Як видно із рис. 2.1., керівну позицію в системі управління займає директор, на час відсутності якого заміняє його заступник. На цю особу покладаються головні управлінські рішення, підписання фінансових документів, розпорядження майном, визначення правил та регламентація дисципліни (трудової, виробничої) тощо. Тактичний та операційний рівень функціонування компанії забезпечується бухгалтерією, працівниками складу, виробничим відділом, що мають свою внутрішню градацію. В світлі зазначеного не можна недооцінювати роботу бухгалтерського відділу. Зокрема, до їх посадових обов'язків відносимо [18]:

- ведення бухгалтерського обліку всіх операцій, пов'язаних з виробничою та фінансовою діяльністю підприємства;

- складання первинних документів (акти, накладні, платіжні доручення тощо);
- розрахунок і сплата податків, включаючи ПДВ, податок на прибуток, земельний податок та інші платежі;
- підготовка податкової звітності відповідно до законодавства;
- облік витрат на виробництво, включаючи витрати на посівні, збиральні роботи, обслуговування техніки тощо;
- контроль за надходженням доходів від реалізації продукції, субсидій, дотацій;
- складання фінансової звітності для керівництва (баланс, звіт про прибутки та збитки, рух грошових коштів);
- подання звітів до податкових органів, статистичних управлінь, банків і інших зацікавлених сторін;
- контроль за розрахунками з постачальниками та покупцями;
- ведення обліку кредитів, позик та інших фінансових зобов'язань і т.і.

Станом на 31 грудня 2023 року компанія відображає активи у вигляді прав користування орендованими земельними ділянками у сумі 347 255 тис. грн. (станом на 31.12.2022 року у сумі 302 237 тис. грн.) та зобов'язання з оренди в сумі 449 803 тис. грн. (станом на 31.12.2022 року у сумі 357 979 тис. грн.), у тому числі довгострокові зобов'язання – 313 371 тис. грн. [31].

Таблиця 2.1.

Основні фінансові показники СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

(тис. грн.)

Стаття	**Код рядка**	**Примітка**	**2022**	**2023**	**Відхилення: +,-**	
					абсолютне	відносне, %

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	2000		821887	1200249	+378362	+46,04
Собівартість реалізованої продукції	2050	23	690088	1103007	+412919	+59,84
Валовий:						
-прибуток;	2090		131799	97242	-34557	-26,22
-збиток;	2095		-	-	-	-
Інші операційні доходи	2120	26	88844	55272	-33572	-37,79
у тому числі доходи від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	26	86912	53632	-33280	-38,29
Адміністративні витрати	2130	24	357003	22049	-334954	-93,82
Витрати на збут	2150	25	39310	59128	+19818	+50,41
Інші операційні витрати	2180	27	53156	31868	-21288	-40,05

Джерело: розраховано автором

Як видно із даних, отриманих за результатами звіту за 2023 рік, виручка значно збільшилась порівняно з 2022 роком (на 46,04%), що свідчить про зростання обсягів реалізації продукції чи підвищення цін. Разом з тим, зростання собівартості у 2023 році на 59,84% перевищило темп зростання виручки, що може вказувати на збільшення витрат на виробництво продукції, підвищення цін на ресурси або неефективність у процесах виробництва (див. Додаток).

СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» провадить впродовж року різні типи відрахувань, включаючи сплату податків, зборів та видатки на інші соціальні заходи, що більш структуровано відображено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2.

Рух коштів внаслідок операційної діяльності
СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

(тис. грн.)

Стаття	Код рядка	2022	2023	Відхилення: +,-	
				абсолютне	відносне, %
Витрати на оплату:					
- товарів (робіт та послуг)	3100	666667	911602	+244935	+36,74
- праці	3105	60489	73186	+12697	+20,99
Відрахування на соціальні заходи	3110	15889	19088	+3199	+20,13
Зобовязання з податків та зборів	3115	93346	82783	-10563	-11,32
Витпрати на оплату зобовязань з податку на прибуток	3116	-	-		
Витпрати на оплату зобовязань з ПДВ	3117	33825	10654	-23171	-68,50
Витпрати на оплату зобовязань з інших податків та зборів	3118	59521	72138	+12617	+21,20
Витпрати на оплату авансів	3135	-	-		
Витпрати на оплату повернення авансів	3140	5074	10375	+5301	+104,47
Інші витрати	3190	8154	7706	-448	-5,49

Джерело: розраховано автором

Як видно із таблиці 2.2., витрати на соціальні заходи були збільшені, але не суттєво, на 3199 тис. грн. Збільшити асигнування за даним напрямком вдалося за рахунок зменшення загальної кількості податків і зборів, сплачених у 2023 році порівняно з минулим [31].

Щодо сплати податків варто зауважити, що компанія є платником єдиного податку четвертої групи, що передбачає звільнення від нарахування та сплати податку на прибуток підприємств. Сума єдиного податку до сплати розраховується виходячи з площі і грошової оцінки всіх земельних ділянок, котрі перебувають в оренді або у власності платника податків. Єдиний податок відноситься на витрати в міру нарахування до сплати згідно вимог Податкового кодексу України.

Виручка, витрати і активи визначаються за вирахуванням ПДВ, за винятком випадків коли:

- ПДВ, що виник при придбанні товарів та послуг, не підлягає включенню до складу податкового кредиту. У цьому випадку він визначається як частина витрат на придбання активу або відображається в складі статті «Інші операційні витрати» звіту про сукупний дохід;
- дебіторська та кредиторська заборгованості, крім авансів виданих та отриманих, відображаються з урахуванням ПДВ.

В Україні ПДВ стягується, зокрема за ставками 20%, 14% та 7% за операціями продажу та імпорту товарів у межах країни, а також робіт і послуг та 0% за операціями експорту товарів і надання робіт або послуг, які використовуються поза межами України [1].

СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» орендує землі сільськогосподарського призначення для вирощування рослин. Станом на 31.12.2023 земельний банк склав 21,97 тис. га (станом на 31 грудня 2022: 21,88 тис. га). Основні суми виплат є по суті фіксованими та здійснюються один раз на рік восени або для порівняно невеликої кількості договорів протягом року рівними платежами. Компанія має велику кількість орендодавців, основну частину яких складають фізичні особи, окрім цього існують договори оренди у селищних рад, в яких фірма здійснює свою діяльність. Строки оренди складають від 7 до 49 років, і, відповідно, ці строки використовуються для амортизації активів в формі права користування.

Одержані результати, які базуються на фінансово-аналітичній звітності СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ», вказують на позитивний розвиток фірми. Не зважаючи на тяжку ситуацію, в якій опинився бізнес в результаті воєнного стану, все ж вдається досягати позитивних результатів та отримати очікуваний прибуток. Більш детально виявити переваги і недоліки ведення бінесу шляхом оцінки обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією.

2.2 Аналіз обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

Статистичні дані, отримані за результатами річних звітів, дають змогу оптимізувати об’єм виробничих запасів відносно мінімуму втрат, що викликані надлишком або дефіцитом матеріалів, які виникають через зміну внутрішніх і зовнішніх умов виробничої діяльності [34, с. 201].

Одна із ключових задач, яка постає перед бухгалтерським відділом в рамках управління готовою продукцією – підрахунок її собівартості, що має важливе значення в діяльності сільськогосподарських організацій. Такі маніпуляції є найважливішим інструментом фінансового аналізу та прийняття рішень, забезпечуючи всебічне розуміння економічних аспектів, пов'язаних із готовою продукцією. У такий спосіб, суб'єкти сільського господарства можуть точно оцінити витрати, пов'язані з виробництвом продукції. Саме тому, вони включають у себе ретельний облік прямих витрат (сировина, обслуговування, робоча сила), безпосередньо пов'язаних із тваринництвом та ін., а також непрямі витрати (утримання об'єктів та адміністративні накладні витрати).

Розрахунок собівартості продукції – основоположний аспект фінансового управління СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ». Зазначене дає організаціям можливість краще зрозуміти структуру своїх витрат, правильно розрахувати повну собівартість і, провівши маркетингове дослідження ринку, визначити оптимальний плановий прибуток. Усе це веде до прийняття правильних стратегічних рішень і сприяє загальній економічній стійкості діяльності.

Бухгалтерський облік у аграрному секторі передбачає такі методи визначення собівартості:

- простий – застосовується, коли доводиться мати справу з одним видом продукції, незавершене виробництво відсутнє або виконується однорідна робота. У цьому випадку собівартість розраховується безпосередньо, тобто як сума витрат за цим об'єктом. Собівартість

одиниці продукції виходить шляхом простого ділення її на кількість одиниць продукції;

- метод виключення витрат на побічну продукцію – має місце у випадку, якщо разом з основним видом продукції йде випуск одного або декількох видів побічної. Спочатку із загальної суми витрат на продукцію віднімають витрати на побічну, після цього визначають вартість одиниці основної;
- коефіцієнтний спосіб розрахунку застосовується, коли при виробництві одного виду вихідної продукції отримують кілька різновидів сполученої. Спочатку продукцію від заданої культури перераховують за прийнятими коефіцієнтами в умовну. Після цього рахують загальну кількість умовної продукції та собівартість однієї умовної одиниці; потім розподіляють витрати за видами продукції і в кінці собівартість кожного виду;
- пропорційний спосіб застосовується, коли при одному виробничому процесі отримують кілька різновидів продукції, собівартість якої потрібно розрахувати. За такого способу витрати за кожним з об'єктів розподіляють за різновидами продукції пропорційно базі (умовні одиниці);
- комбінований спосіб, що являє собою спільне використання відразу декількох способів;
- нормативний спосіб. При ньому методі розрахунок фактичної собівартості складається з витрат за встановленими нормами з урахуванням відхилення від них і зміни самих норм.

На СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» застосовується комбінований спосіб.

Таблиця 2.3.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

(тис.грн)

Показники	**2023**	**2022**
Собівартість реалізації продукції рослинництва	643976	276016
Собівартість реалізації цукру та продуктів переробки	280842	333149
Собівартість реалізації продукції тваринництва	119146	78802
Собівартість надання послуг	55709	322
Собівартість реалізації товарів та іншої продукції	3334	1799
Сума	**1103007**	**690088**
Собівартість реалізації за елементами представлена наступним чином:		
Матеріальні витрати	583667	505745
Послуги сторонніх організацій	257630	42684
Заробіна плата вирбнчиного персоналу та повязані нарахування	108600	44654
Амортизація необоротних активів	126739	92047
Інші витрати	26371	4958
Сума	**1103007**	**690088**

Джерело: сформовано автором

Для підсумкового обліку готової продукції СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» застосовуються наступні форми фінансової та статистичної звітності:

– «баланс форма № 1–м (розділ II активу балансу «Оборотні активи» код «Запаси» (у тому числі код «Готова продукція» – сальдо Дт 27)» [3], як форма фінансової звітності застосовується для відображення підсумкових даних щодо розміру сільськогосподарської продукції у складі майна підприємства станом на кінець звітного періоду);

– «звіт про фінансові результати форма № 2–м («Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» – відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу; «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» – відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів, визначена відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», оборот за Дт 90)» [14] – форма фінансової

звітності у якій наводиться інформація про обсяги реалізації готової продукції рослинництва та собівартість реалізованої продукції, а також визначається фінансовий результат за звітний період);

– звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду форма № 29 СГ (містить показники, що характеризують уточнену посівну та зібрану площі, валовий збір сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду з усіх земель, з яких, у разі здійснення поливу земель під урожай у звітному році, виділяють площі та врожай, що отримано з политих земель);

– звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств форма № 50 (статистична форма звітності, яка відображує витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ», обсяги надходження та вибуття продукції за звітний період);

– декларація з ПДВ (податкова форма звітності за якою у платників ПДВ перевіряється показники нарахування ПДВ пов’язані з рухом сільськогосподарської продукції (податкові зобов’язання та податковий кредит з ПДВ).

Важливим фактором є також те, що вищезазначена звітність стосовно операцій з готової продукцією має терміни подання до відповідних органів. Так, до прикладу, перший – четвертий документи із вищевказаного переліку подаються у формі річного звіту до територіального управління Державної служби статистики України не пізніше 28 лютого від імені головного бухгалтера компанії. Декларація з ПДВ надається СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» у формі щомісячного звіту до податкової інспекції у строк, який не перевищує 20 днів із дня закінчення податкового місяця.

При аналізі продажу продукції інформаційною базою слугують дані, що містяться в бухгалтерській звітності, статистичній звітності, звіті про

фінансові результати. Обсяг виробництва та реалізації продукції є взаємопов'язаними показниками (рис. 2.2). В умовах обмежених виробничих можливостей і необмеженому попиті на перше місце висувається обсяг виробництва продукції. У міру насичення ринку і посилення конкуренції не виробництво визначає обсяг продажів, а можливий обсяг продажів є основою розроблення виробничої програми. Виробнича діяльність СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» спрямована на досягнення максимальної ефективності за мінімальних матеріальних витратах. В даному контексті бухгалтерським відділом враховується асортиментна політика і структура продукції, котра випускається. При формуванні асортименту і структури випуску продукції підприємство має враховувати, з одного боку, попит на ці види продукції, а з іншого – найбільш ефективне використання трудових, сировинних, технічних, технологічних, фінансових та інших ресурсів, наявних у його розпорядженні.

У структурі комерційних витрат найбільше значення мають транспортні витрати і становлять – 41,85%. Питома вага витрат на комунальні послуги становить – 7,87%. Витрати на оренду та утримання будівель становлять – 9,07% у структурі комерційних витрат. Питома вага інших витрат становить – 7,54%.

Для раціональної організації бухгалтерського обліку продажу готової продукції велике значення має використання найбільш досконалих способів і прийомів групування облікових даних, форм облікових регістрів, оптимальне

поєднання синтетичного й аналітичного обліку та застосування найбільш прогресивних форм бухгалтерського обліку.

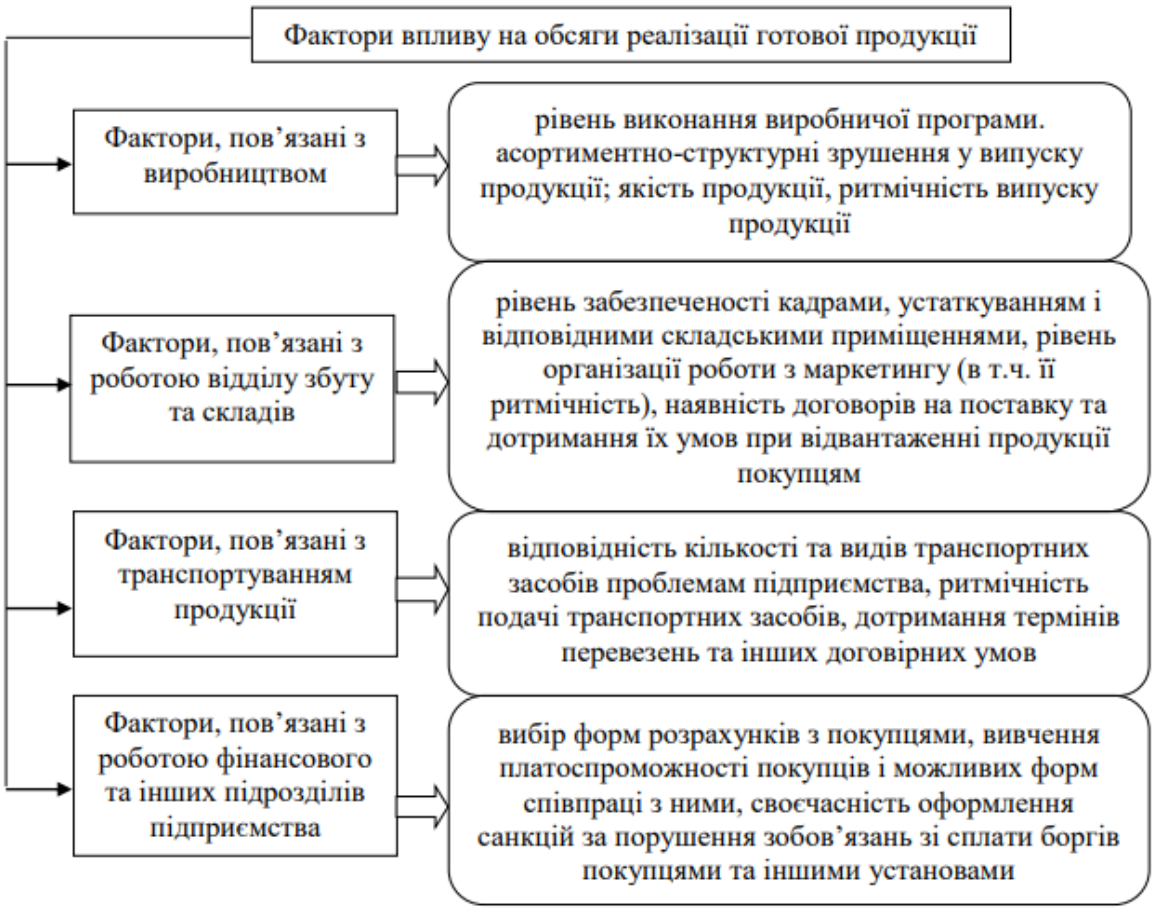


Рис. 2.2. Фактори впливу на обсяги реалізації готової продукції

Джерело: [26, с. 98]

Таким чином, аналіз продажу готової продукції є головним елементом управління в системі організації і на основі аналізу забезпечується контроль за виробництвом, реалізацією, транспортуванням продукції.

2.3 Аналіз формування прибутку СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

Прибуток являє собою одну із чи не найбільш важливих категорій, що транслює ефективність діяльності агропідприємства, відображає ефективність сільськогосподарського виробництва, продуктивність праці і конкурентоспроможність відповідного бізнесу в цілому. Система заходів із формування

прибутку покликана врегулювати дві основні задачі: ідентифікація подальших орієнтирів щодо бажаних показників росту компанії та ефективний розподіл отриманих дивідендів за різними сегментами [10, с. 194-195]. Звісно, якщо співвідносити ці дві функції між собою, то очевидним є вагомість першої, адже від неї залежить форми та пропорції розподілу прибутку на підприємстві. Як видно із попередніх розділів, механізм формування прибутку від реалізації готових товарів має тісний зв'язок із доходом та видатками, а також товарообігом конкретного суб’єкта господарювання. За тим, простіше встановити значення окремих чинників, що безумовно впливають на формування прибутку.

Виручка від реалізації готової сільськогосподарської продукції є не лише ключовим джерелом прибутку, але й покриває витрачені перед тим кошти на її виробництво [37]. Саме тому, кожному підприємству, яке продукує відповідні товари чи надає послуги вкрай важливо забезпечити своєчасне надходження коштів та їх кругообіг. Звідси ж відбувається своєчасне відшкодування витрат, понесених на потреби оплати праці, закупки та збереження сировини, палива, електроенергії, матеріалів тощо. У протилежному випадку, ситуація може повернутися для компанією протилежною стороною та призвести до кризи. Як правило, причина криється у порушенні договірних зобов’язань, що слугують передумовою до зниження прибутку. Підхід до формування ціни на товар має ґрунтуватися на закладенні в кінцеву вартість змінних витрат та частини постійних витрат. Саме завдяки цьому, виробництво сільськогосподарської продукції здатне функціонувати як в поточних, так і в екстремальних умовах [40].

Методика та послідовність розподілу й використання чистого прибутку, тобто доходу, який залишається у розпорядженні підприємства після сплати податків та обов’язкових платежів, визначається в статуті підприємства. Протягом 2023 та 2022 років зміни у складі учасників компанії та часток власників у статутному капіталі не відбувалося. Згідно протоколу №23/01/23

Загальних зборів учасників було збільшено статутний капітал СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» у 2023 році за рахунок додаткових вкладів учасників на суму 3 286 тис. грн. Станом на кінець 2023 року статутний капітал склав 3 300 тис. грн. (на 31 грудня 2022 року – 14 тис. грн.). У звітному періоді учасникам компанії було виплачено 50 200 тис. грн. дивідендів до оподаткування (податки склали 5 271 тис. грн.). У 2022 році виплати склали 20 000 тис. гривень (податки склали 2 100 тис. грн.) [31].

В умовах ринкової економіки важливе значення має обґрунтоване визначення пропорцій у спрямуванні прибутку на виробничо-технічний розвиток, соціальні потреби, створення фінансового резерву, виплати засновникам (власникам), дивіденди акціонерам тощо. Окрім цього, прибуток також слугує джерелом для сплати штрафних санкцій, фінансування благодійної діяльності та погашення кредитів, залучених для інвестиційних проєктів. Окрім зазначеного слід враховувати той момент, що фірма закуповує насіння, засоби захисту рослин, паливо та інші матеріали зі звичайною відстрочкою платежу до 6 місяців. У 2023 році кредиторська заборгованість складає 208 290 тис. грн., в т.ч. кредиторська заборгованість перед пов’язаними сторонами – 42 259 тис. грн. або 21,90%. У 2022 році кредиторська заборгованість становила 85 566 тис. грн., з них кредиторська заборгованість пов’язаних осіб – 59 630 тис. грн. (69,69%) [31].

З-поміж вітчизняних компаній досить розповсюдженим є створення фондів з розвитку виробництва [12]. Як внутрішній інститут суб’єкта господарювання, він є потужним інструментом фінансової підтримки, що спрямований на забезпечення стійкого розвитку, інноваційного оновлення та підвищення конкурентоспроможності компанії. Його діяльність характеризується інтегрованим підходом до вирішення ключових проблем, зокрема у сфері фінансування, технічного переоснащення, розвитку інфраструктури та підвищення екологічної стійкості виробництва. Специфіка такого фонду полягає у його здатності акумулювати фінансові ресурси з різних

джерел, включаючи власні доходи, державні субсидії, гранти, інвестиції та кошти місцевих громад.

СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» не має власного фонду з розвитку виробництва, проте розглядає доцільність його створення спільно із фондом споживання. Як правило, останні типи фондів утворюються при підприємствах задля стимулювання продуктивності праці. Кошти з даного фонду спрямовуються на виплати персоналу, одноразові премії за конкретні досягнення, у випадку необхідності виділення матеріальної допомоги працівнику.

Аналіз формування прибутку СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» демонструє, що підприємство має значний потенціал для підвищення своєї рентабельності. Дана ситуація вимагає комплексного підходу до управління доходами та витратами, ефективного використання ресурсів і адаптації до зовнішніх умов. Реалізація стратегічних заходів із підвищення ефективності дозволить підприємству не лише зміцнити свої позиції на ринку, а й забезпечити стійкий розвиток у довгостроковій перспективі.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗБЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

3.1 Шляхи покращення обліку виробництва готової продукції СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» та напрями підвищення прибутку

За результатами проаналізованого матеріалу та в ході оцінки звітів, котрі відображають діяльність СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ», було виокремлено ключові аспекти, що здатні впливати на кінцевий річний дохід компанії. При проведенні коректних маніпуляцій та правильному управлінському обліку, це може стати шляхом підвищення прибутку фірми.

По-перше, мова йде про строк корисного застосування основних засобів. Знос або амортизація основних засобів враховується протягом терміну їхнього корисного використання. Строки корисного використання засновані на оцінках керівництва того періоду, протягом якого активи, як очікується, приноситимуть прибуток. Терміни періодично переглядаються на предмет їх актуальності.

По-друге, знецінення основних засобів та активів із права користування. СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» оцінює на кожну звітну дату чи є ознаки того, що актив може бути знеціненим. Якщо такі ознаки існують, фірма бере до уваги орієнтовну суму очікуваного відшкодування активу. Для цього потрібно провести оцінку вартості використання одиниці, що генерує грошові кошти, до якої належить цей актив. Визначення знецінення основних засобів та активів із права користування ґрунтується на обґрунтованих припущеннях щодо причин, термінів і суми знецінення. Знецінення ґрунтується на великій кількості факторів, таких як: зміни поточних умов конкуренції, зміни обсягу діяльності, збільшення майбутньої доступності фінансування, технологічне вдосконалення, збільшення витрат на заміну і інші зміни обставин, які вказують на знецінення. Для визначення вартості використання одиниці, що

генерує грошові кошти, необхідно враховувати прогнозовані грошові потоки, які використовуються для визначення справедливої вартості, включаючи методики, засновані на ринкових показниках. У випадку, якщо компанія проведе оцінку дисконтування майбутніх грошових потоків від одиниці, що генерує грошові кошти, потрібно використати середньозважену вартість капіталу як ставку дисконтування для розрахунку приведеної вартості грошових потоків. У результаті розрахунку дисконтування майбутніх грошових потоків оцінка може суттєво змінитися, залежно від вибраних методик.

По-третє, оцінка справедливої вартості біологічних активів. СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» провадить оцінку біологічних активів при первісному визнанні та на дату складання звітності. Така оцінка здійснюється керівництвом компанії із залученням незалежного оцінювача. Для первісного визнання біологічних активів, що є результатом сільськогосподарської діяльності, використовується ринкова ціна. У випадках, коли ринкова ціна недоступна, альтернативні розрахунки справедливої вартості здійснюються керівництвом сільськогосподарського підприємства. СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» використовує поточну ринкову ціну для оцінки стану активів, застосовуючи при цьому поправку на ставку дисконту у разі необхідності. Компанія також враховує методику оцінки активів, у випадках коли вони доступні, із використанням даних об'єктивної оцінки.

По-четверте, оцінка справедливої вартості сільськогосподарської продукції в момент збору врожаю. Керівництво оцінює справедливу вартість сільськогосподарської продукції в момент переходу в категорію готової продукції при досягненні певного рівня ваги за даними з використанням цін на активних і відкритих ринках. Переоцінка проводиться відповідно до МСФЗ 13 з обліком витрат на продаж на момент збору врожаю оцінюється і відміняється із справедливою вартістю. Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж є балансовою вартістю запасів на дату збору врожаю.

По-п’яте, резерв очікуваних кредитних збитків. Суб’єкт господарювання застосовує матрицю оцінок резервів для розрахунку очікуваних кредитних збитків за дебіторською заборгованістю третіх сторін. Ставки оціночних резервів встановлюються залежно від даних історичних рівнів дефолтів і прогнозних планів. У основі розрахунку лежать спостережувані дані виникнення дефолтів у минулих періодах. На кожну звітну дату компанія оновлює матрицю, щоб скорегувати минулий досвід виникнення кредитних збитків з урахуванням прогнозної інформації. Оцінка взаємозв'язку між історичними рівнями дефолту, що спостерігаються, прогнозованими економічними умовами і очікуваними кредитними збитками є значною розрахунковою оцінкою. Величина очікуваних кредитних збитків чутлива до змін в обставинах і прогнозованих економічних умовах. Минулі практики виникнення кредитних збитків у компанії і прогнози економічних умов також можуть не бути показовими для фактичного дефолту покупців у майбутньому.

По-шосте, визнання доходу. Виручка оцінюється за очікуваною вартістю винагороди, яка отримана або підлягає отриманню, і являє собою суму за товари, послуги за вирахуванням знижок, повернень і податку на додану вартість. Компанія визнає виручку, коли виручка може бути надійно оцінена; коли існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод і коли дотримуються конкретні критерії щодо кожного виду діяльності. Оцінки фірми базуються на умовах договорів з клієнтами та професійному судженні управлінського персоналу. Так, компанія зазвичай класифікує договори з клієнтами, які до моменту надходження замовлення від клієнта не призводять до виникнення зобов’язань або прав у сторін, відповідно вона визнає доходи згідно МСФЗ 15, накладних замовлень від клієнта, а кожне замовлення обліковується як окремий договір. Невизначеність щодо ймовірності отримання виручки, особливо під час дії угоди, обліковується в майбутньому як можливі збитки від знецінення дебіторської заборгованості чи облікової

компенсації. Договори компанії з клієнтами обліковуються тільки в разі повної впевненості в отриманні компенсації. Відповідно, на початку дії угоди індивідуальні договори не містять змішаних компенсацій, знижок і невизначених кількостей товарів, що будуть поставлені у майбутньому.

Відділу продажів слід звернути увагу на максимальне задоволення потреб покупців, необхідно сформувати систему знижок для постійних і оптових покупців. Управлінцям-маркетологам варто розрахувати ємність ринку, що дасть змогу знизити ризик випуску зайвого обсягу продукції, затоварення складу, зростання витрат на зберігання готової продукції і, як наслідок, зростання виробничого циклу. Доцільно також уважно підходити до процесу реалізації продукції та вибору покупців. Ретельний і оперативний аналіз платоспроможності покупців дасть змогу вчасно виявити можливі складнощі з оплатою поставленої продукції, що, своєю чергою, може спричинити зниження фінансової стійкості підприємства. У сучасних кризових умовах ми рекомендуємо реалізовувати продукцію на умовах передоплати.

Збільшення розриву між собівартістю і ціною реалізованої продукції, як відомо, сприяє зростанню прибутку і підвищенню рівня рентабельності. Зниження собівартості є важливим завданням підприємства. Своєчасний ретельний аналіз структури витрат на виробництво продукції дасть змогу оперативно відстежувати її зміни, наприклад, регулювати фактори, що спричинили зростання трудомісткості продукції, зниження її якості.

3.2 Пропозиції удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ»

Обліково-аналітичне забезпечення управління готовою продукцією на СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» потребує удосконалення з урахуванням сучасних вимог ефективного управління ресурсами підприємства. Одним із

ключових напрямків покращення є впровадження автоматизованих систем обліку, які дозволять знизити вплив людського фактору, підвищити точність даних та прискорити обробку інформації. Рекомендується запровадити спеціалізоване програмне забезпечення для обліку та аналізу руху готової продукції, яке інтегрується з іншими модулями управління підприємством, такими як бухгалтерський облік, закупівлі, продажі та логістика.

Окрім «1С:Підприємство», яке функціонує у СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ», слід звернути увагу на інші альтернативи, такі як BAS ERP чи «M.E.Doc». Як зазначалося у п. 1.1 до кваліфікаційної роботи, впровадження SoftPro для обліку в сільськогосподарському підприємстві дозволяють оптимізувати управління, враховувати специфіку виробничих процесів. Крім того, використовуються цифрові датчики, RFID-технології та IoT (інтернет речей), які інтегруються з обліковими системами для автоматичного збору даних про випуск продукції. При пошуку шляхів оптимізації ми проаналізувати іноземні рішення, у зв’язку з чим вважаємо за доцільне взяти до уваги досвід Сербії, де аграрії активно застосовують додаток Crop – це цифрова платформа, яка використовує передові алгоритми та аналітику великих даних для прогнозування врожайності, ризиків сільсько-господарських культур і сортів залежно від місцевих погодних і ґрунтових умов. Платформа здатна аналізувати сотні тисяч показників щодо організації виробництва. Діагностична і прогнозна аналітика заснована на алгоритмах машинного навчання, що використовують супутникові знімки, агрономічні моделі та дані про погоду.

Крім того, важливо вдосконалити систему документування операцій з готовою продукцією шляхом запровадження електронного документообігу. Аналогічний підхід дозволить оптимізувати процес формування звітності, забезпечить оперативний доступ до необхідної інформації та скоротить витрати на паперовий документообіг. З найбільш поширених виділяємо

АСКОД (розробник – ІнфоПлюс), ДОК ПРОФ 2.0 (СВІТ Проф), OPTIMA-WorkFlow (Optima), Megapolis. Документообіг (Софтлайн).

АСКОД – це система електронного документообігу, яка завдяки своїм функціонально-технічним можливостям дозволяє нагромаджувати та систематизувати інформацію, що початково являється не структурованою, підтримувати ділові процеси, котрі орієнтовані на роботу із документацією та аналізувати відомості в частині документообігу.

ДОК ПРОФ 2.0 дає змогу здійснювати контроль за виконавською дисципліною, фіксувати термін виконання, терміновість опрацювання. Для цього, система запрограмована на інформування (нагадування) осіб за три дні до завершення строку. Відповідальність за зміст наданої відповіді, дотримання термінів, якість документу – покладається на відділ чи виконавця, котрий визначений резолюцією як головний. Ситуація не змінюється за умови наявності співвиконавців по відношенню до одного і того ж документу. Програма передбачає підготовку документів у форматі Microsoft Word або OpenOffice.org із застосування визначеного шаблону. На нашу думку, це формує не лише єдиний підхід до підготовки документації, але дисциплінує виконавців. Централізоване збереження документації відбувається у стислому форматі, у випадку необхідності – виконавці залишають копію текстової частини на своїх персональних комп’ютерах. Через систему можна надсилати пропозиції, службові записки співвиконавців, залишати коментарі та зауваження.

Також варто приділити увагу системі внутрішнього контролю за рухом готової продукції. Рекомендується розробити чіткі процедури для виявлення та запобігання втратам, псуванню чи несанкціонованому використанню продукції.

Аналіз діяльності СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» свідчить про необхідність покращення аналітичної роботи. Запровадження глибокого аналізу даних щодо витрат на виробництво, зберігання та реалізацію готової

продукції допоможе виявити резерви для зниження собівартості та підвищення прибутковості. Особливу увагу слід приділити моніторингу ринкових тенденцій, що дозволить оперативно реагувати на зміни попиту та коригувати плани реалізації.

Для ефективного впровадження вказаних заходів необхідно проводити регулярне навчання персоналу, включаючи курси з використання сучасних інформаційних систем та тренінги з аналітичного мислення. В комплексі, такі заходи будуть націленими на підвищення компетентності працівників і, відповідно, покращенню якості прийнятих управлінських рішень. Також варто розглянути можливість залучення зовнішніх консультантів для розробки та впровадження оптимальних рішень у сфері обліку та аналітики.

Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення сприятиме не лише підвищенню ефективності управління готовою продукцією, а й покращенню загальної фінансово-господарської діяльності підприємства. Таким чином, впровадження сучасних технологій, оптимізація процесів та розвиток професійних навичок персоналу є ключовими кроками до підвищення конкурентоспроможності СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» у сучасних умовах ринку.

ВИСНОВКИ

Отже, за результатами проведеного дослідження приходимо до наступних висновків:

Готова продукція є одним із ключових елементів діяльності суб'єкта господарювання, що характеризує кінцевий результат виробничого циклу та визначає основні фінансові показники підприємства. Сутність готової продукції полягає у її придатності до реалізації, що включає відповідність певним технічним, якісним та нормативним вимогам. Готова продукція класифікується за різними ознаками: за галузевою належністю, асортиментом, якістю, рівнем готовності та ін. З точки зору економічного аналізу, така класифікація дозволяє підприємству ефективніше керувати виробничими процесами, обліком та маркетинговою стратегією. До основних категорій відносять продукцію промисловості, сільського господарства, будівництва, а також товари широкого споживання. Класифікація продукції впливає на методи обліку, планування та оптимізації витрат, а також на управлінські рішення, спрямовані на досягнення стратегічних цілей підприємства.

Нормативно-правове регулювання управління готовою продукцією відіграє ключову роль у забезпеченні прозорості та відповідності діяльності підприємства встановленим стандартам. Основою такого регулювання є законодавство, що включає Податковий кодекс України, Господарський кодекс України, а також спеціалізовані нормативно-правові акти, які регулюють облік, контроль та реалізацію готової продукції. Одним із найважливіших інструментів у цій сфері є національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (П(С)БО та МСФЗ), які визначають порядок обліку виробничих витрат, оцінки залишків готової продукції, формування собівартості та відображення доходів у фінансовій звітності. Крім того, регулювання охоплює питання ліцензування, сертифікації та відповідності продукції стандартам якості, що особливо актуально для підприємств, які

займаються експортною діяльністю. Належне дотримання правових норм сприяє зниженню ризиків, пов’язаних із штрафами, судовими спорами та репутаційними втратами.

Обліково-аналітичне забезпечення є важливим інструментом управління готовою продукцією, оскільки дозволяє підприємству отримувати актуальну інформацію для прийняття ефективних рішень. Облік готової продукції забезпечує відображення її наявності, руху та реалізації в бухгалтерських реєстрах, що сприяє контролю за фінансовими потоками та оптимізації ресурсів. Зокрема, управлінський облік забезпечує деталізовану інформацію про собівартість продукції, що є основою для формування цінової політики. Аналітична складова охоплює вивчення основних економічних показників: обсягів виробництва, рентабельності, динаміки реалізації та оборотності продукції. Використання сучасних інформаційних технологій, таких як автоматизовані системи обліку та аналітики, підвищує оперативність обробки даних та якість прийняття управлінських рішень.

Аналіз фінансово-господарської діяльності є основою для оцінки ефективності функціонування підприємства, визначення його фінансової стабільності та перспектив розвитку. У дослідженні діяльності СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» було проведено оцінку основних фінансових показників, таких як прибутковість, ліквідність, платоспроможність та оборотність активів. Аналіз показав, що підприємство демонструє стабільні темпи зростання доходів завдяки ефективній організації виробничих процесів, збалансованій структурі витрат та вдалій маркетинговій стратегії. Позитивні тенденції підтверджуються покращенням рентабельності продукції, зростанням обсягів реалізації та забезпеченням належного рівня оборотності активів. Водночас, у структурі витрат було виявлено певні резерви для оптимізації, що дозволить підвищити фінансову стійкість підприємства.

Аналіз обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією в СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» показав, що підприємство

використовує стандартизовану систему бухгалтерського обліку, яка відповідає національним стандартам, що тим самим дозволяє забезпечувати своєчасне та достовірне відображення даних про виробництво, зберігання та реалізацію готової продукції. Проте, було виявлено, що аналітична складова обліку потребує вдосконалення, зокрема у контексті більш детальної класифікації продукції за її економічною доцільністю та ринковими перспективами. Використання сучасних інформаційних технологій для автоматизації облікових процесів та впровадження управлінського обліку значно підвищило б ефективність управління готовою продукцією, дало б змогу більш оперативно реагувати на зміни в ринковому середовищі, оцінювати маржинальність продукції та розробляти ефективні стратегії ціноутворення.

Формування прибутку СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ» є комплексним процесом, що залежить від різних факторів, включаючи собівартість продукції, обсяги реалізації, цінову політику та ефективність управління витратами. Аналіз показав, що основними джерелами прибутку підприємства є продукція рослинництва та тваринництва, яка користується стабільним попитом на ринку. Позитивним фактором є зниження питомих витрат завдяки впровадженню сучасних технологій виробництва та оптимізації використання ресурсів. Водночас, певні зовнішні фактори, такі як коливання цін на сировину, зміна податкового законодавства та ринкові ризики, можуть впливати на фінансовий результат підприємства. Підвищення рентабельності можливо завдяки вдосконаленню виробничих процесів, диверсифікації продукції та розширенню ринків збуту.

Водночас, важливим завданням є оптимізація системи обліково-аналітичного забезпечення для підвищення прозорості та ефективності управління готовою продукцією. Інтеграція автоматизованих систем обліку та використання сучасних інструментів економічного аналізу сприятиме зростанню прибутковості підприємства, зміцненню його конкурентних позицій на ринку та забезпеченню довгострокової фінансової стійкості.

Таким чином, ефективне управління готовою продукцією суб’єкта господарювання вимагає комплексного підходу, що поєднує чітко визначену класифікацію, дотримання нормативно-правових вимог та використання обліково-аналітичного інструментарію. В комплексі, це дозволяє підприємству не лише забезпечувати високий рівень конкурентоспроможності на ринку, але й створювати додаткову вартість для акціонерів, споживачів та інших зацікавлених сторін. Дотримання таких принципів є запорукою сталого розвитку підприємства та його успішної діяльності у довгостроковій перспективі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Болдовська К. П., Ткаль Я. С., Гузь М. М. Особливості нарахування та обліку податку на додану вартість за експортними та імпортними операціями суб'єктів господарювання. Економіка і суспільство. Вип. 46. 2022. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-5
2. Бондаренко С., Терещенко Н. Стандартизація як інструмент цілей сталого розвитку. Економіка та суспільство, Вип. 43. 2022. https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-43-68
3. Бородкін О.С. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 3. с. 32-41
4. Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. Думка молодого вченого. 2019. № 2. С. 162- 178
5. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства: навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2015. 315 с.
6. Гончарова В. Г., Савчина А. І. Нормативно-правове регулювання обліку готової продукції. Міжнародний науковий журнал «Грааль науки». Вип. № 23. 2022. с. 55-57
7. Господарський кодекс України від 16.01.2004 № 436. Відомості Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text
8. Грабова Н. М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках. К.: А.С.К. 2000. 504 с.
9. Дембовський Е. Д. Управлінський облік та аналіз формування прибутку підприємства: збірник наукових праць VII Всеукраїнської студентської науково-практичної конференції «Актуальні проблеми ефективного соціально-економічного розвитку України: пошук молодих». 2018. № 55. с. 227–235.

10. Добровольська О.В., Терещенко В.О. Резерви підвищення прибутковості підприємства в умовах ринку. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Одеса: Міжнародний гуманітарний університет. 2015. №13. с. 194-197
11. ДСТУ 2960-94 Організація промислового виробництва. Основні поняття. Терміни та визначення (Чинний від 1994-12-28). Вид. офіц. Київ, 2010. 44 с.
12. Жадько К.С. Управління прибутком суб'єкта підприємницької діяльності: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «економіко-правові та управлінські аспекти розвитку суспільства: молодіжний погляд». 2019. с. 58–60
13. Заокіпна Н. С. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації. Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. 2013. 15 с.
14. Клепар Г. І. Витрати підприємства в податковому кодексі України та національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку : узгодженість та суперечності. Науковий вісник ужгородського університету, 2011. № 33. с.96-100
15. Кропівна А. В., Бондаренко Г. С., Кропівний В. М. Стандартизація : Навчальний посібник. Кропивницький; ЦНТУ, 2021. 307 с.
16. Лебедик Г. В., Максимович Л. І. Особливості обліку готової продукції та її реалізація на підприємстві. Економіка і регіон. Вип. №5 (54). 2015. с. 131-135
17. Макарова Г. С. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. Економіка і суспільство, 2016. № 3. с. 527-533
18. Максімова В. Ф. Бухгалтерський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит». Одеса: ОНЕУ, 2012.670 с.

19. Мирославський С. В., Шестаченко Д. С. Теоретичні та практичні проблеми укладання і виконання договору поставки в Україні. Правові горизонти. 2017. с. 99-104
20. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в підприємницькій сфері: офіційний сайт Міністерства фінансів України. 2024. URL: https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1
21. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text
23. Попович Т. Г. Стандартизація як засіб регулювання господарської діяльності: монографія. Науково-дослідний інститут приватного права і підприємництва імені академіка Ф. Г. Бурчака Національної академії правових наук України. Київ, 2018. 220 с.
24. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text
25. Про стандартизацію: Закон України від 05.06.2014 № 1315-VII URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1315-18#Text
26. Савчина А. І. Облік та аналіз руху готової продукції на ТОВ «Лідер»: кваліфікаційна робота на зд. ст. «магістр». Запорізький національний університет. Запоріжжя. 2022. 128 с.
27. Сакоян Д. І. Правове регулювання стандартизації в промисловості: моногр. Донецьк : ДонУЕП, 2010. 135 с.
28. Сарапіна О.А., Герасименко В.І. Облікова політика як механізм управління витратами виробництва. Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки: тези доповідей XII міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців,

аспірантів, здобувачів і студентів, м. Луцьк, 5 грудня 2020 р. Луцьк, 2020. с. 295-297

29. Свирида О. В., Марковська Н. В. Особливості обліку формування та використання прибутку підприємств. Економіка та управління: сучасний стан та перспективи розвитку. 2018. с. 455–458
30. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Київ. КПІ ім. І. Сікорського. Вид-во «Політехніка». 2017. 248 с.
31. СТОВ «АГРОФІРМА КОРСУНЬ». Фінансова звітність за рік, що закінчився 31 грудня 2023 року разом зі Звітом незалежного аудитора. Київ. ТОВ «БДО». 2024. 50 с.
32. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. К. : Каравела. 2009. 624 с.
33. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 5-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта, 2011. 976 с.
34. Томчук В., Михайлишена А. Особливості обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими запасами. Економічний аналіз. 2021. Том 31. № 3. с. 198-205
35. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011/
36. Чернишенко Я. Г. Формування облікової політики підприємства в частині основних засобів. Молодий вчений. 2016. № 3 (30). С. 229-233
37. Чорна М. В., Смірнова П. В., Бугріменко Р. М. Управління витратами: навч. посіб. за ред. М. В. Чорна, П. В. Смірнова, Р. М. Бугріменко, 2017. 166 с.
38. Чорнуцький В. В. Облік і аудит готової продукції: стан, проблеми та напрями удосконалення. дип. робота. ВНЗ УКООПСПІЛКИ «Полтавський університет економіки і торгівлі». Полтава. 2019. 98 с.

39. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV із змінами та доповненнями. Відомості Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text.
40. Шляга О. В. Прибуток та рентабельність як показники ефективності виробництва. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2014. № 8. с. 75-81.
41. Global Business Complexity Index 2024. Tackling cross-border business challenges in turbulent times. Foreword / GBCI. 2024. 59 p. URL: https://www.tmf-group.com/globalassets/pdfs/publications/gbci/global-business-complexity-index-2024-english-tmf-group.pdf

ДОДАТОК 1

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)

За 2022-2023 роки

Стаття	Прим.	Код рядка	2023	2022
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності				
Надходження від:				
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)		3000	1 385 528	931 597
Повернення податків і зборів		3005	996	553
у тому числі податку на додану вартість		3006	-	-
Цільового фінансування		3010	-	39
Надходження від отримання субсидій, дотацій		3011	-	-
Надходження авансів від покупців і замовників		3015	2 606	14 828
Надходження від повернення авансів		3016	-	29
Надходження від відшкодування коштів на поточних рахунках		3017	-	-
Надходження від безнадійних неустойок (штрафи, пені)		3018	-	-
Надходження від оренди		3040	-	-
Надходження від отриманих роялті, авторських винагород		3045	-	-
Надходження від страхових премій		3050	-	-
Надходження від фінансових установ від повернення позик		3055	-	-
Інші надходження		3095	654	4 554
Витрачання на оплату:				
Товарів (робіт, послуг)		3100	(911 602)	(666 667)
Праці		3110	(79 088)	(66 483)
Відрахування на соціальні заходи		3115	(13 816)	(10 965)
Зобов'язань з податків і зборів		3116	(82 723)	(83 348)
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток		3117	-	-
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість		3118	(10 645)	(9 257)
Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів		3119	(72 138)	(59 521)
Витрачання на оплату авансів		3140	-	-
Витрачання на оплату повернення авансів		3141	(10 375)	(7 054)
Інші витрачання		3190	-	-
Чистий рух коштів від операційної діяльності		3195	285 455	101 991

II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності				
Надходження від реалізації:				
Фінансових інвестицій		3200	-	-
Нерухомих активів		3205	-	-
Надходження від отримання:				
Дивідендів		3210	-	-
Надходження від деривативів		3215	-	-
Надходження від погашення позик		3220	-	-
Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої		3230	40 000	-
Інші надходження		3235	-	-
Витрачання на придбання:				
Фінансових інвестицій		3250	(106 395)	(24 609)
Нерухомих активів		3255	-	-
Інші платежі		3290	-	-
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності		3295	(66 395)	(24 609)