

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ**  
**ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА**  
**КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ**

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

Освітній ступінь «Магістр»

на тему: «ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ БІОЛОГІЧНОГО  
ПЕРЕТВОРЕННЯ У РОСЛИННИЦТВІ (НА ПРИКЛАДІ ХХХХ  
ХХХХ РАЙОНУ ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ)»

**Виконав: студент групи Оп – 61**  
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

**УШКАЛО О. В.**

(Прізвище та ініціали)

**Керівник: к.е.н., доцент ПРОКОПИШИН О. С.**

(Прізвище та ініціали)

**Рецензент: \_\_\_\_\_**

(Прізвище та ініціали)

**ЛЬВІВ 2024**

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ**  
**ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА**  
**КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ**

Освітній ступінь **«Магістр»**

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Зав. кафедри \_\_\_\_\_

(підпис)

«20» лютого 2023 року

**ЗАВДАННЯ**  
**на кваліфікаційну роботу студенту**

**УШКАЛУ ОЛЕГУ ВОЛОДИМИРОВИЧУ**

(прізвище, ім'я, по-батькові)

**1. ТЕМА РОБОТИ: «ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У РОСЛИННИЦТВІ (НА ПРИКЛАДІ ХХХХХХХХ РАЙОНУ ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ)».**

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

**Затверджена наказом ЛНУП від «27» жовтня 2023 року № 572/К-С**

**2. Термін здачі студентом закінченої кваліфікаційної роботи до «15» січня 2024 року**

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

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

**1. МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ У РОСЛИННИЦТВІ**

1.1. Витрати у процесах біологічного перетворення: суть та класифікація

1.2. Готова продукція рослинництва як об'єкт обліку витрат

1.3. Науково-методичні засади обліку витрат на біологічні перетворення активів у рослинництві

**2. ДІАГНОСТИКА СТАНУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В РОСЛИННИЦТВІ**

2.1. Умови господарювання та рівень економічного розвитку господарства

2.2. Організація первинного обліку на біологічне перетворення в рослинництві

2.3. Методика аналітичного та синтетичного обліку в галузі рослинництва

2.4. Особливості калькулювання собівартості продукції рослинництва

**3. ОПТИМІЗАЦІЯ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ В РОСЛИННИЦТВІ**

- 3.1. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічного перетворення у рослинництві
- 3.2. Удосконалення обліку біологічного перетворення в рослинництві в умовах інформаційних технологій

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

### 5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, схеми, рисунки

6. Дата видачі завдання «20» лютого 2023 року

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для дипломної роботи).	20.02.2023-15.04.2023 р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	16.04.2023 – 15.07.2023 р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Написання основної частини роботи; висновків і пропозицій.	16.07.2023 – 18.10.2023 р.
4.	Кінцеве оформлення дипломної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	19.10.2023 – 11.12.2023 р.
5.	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником КР; виправлення зауважень у графічній частині).	12.12.2023 – 15.01.2024 р.

Студент \_\_\_\_\_  
(підпис)

**УШКАЛО О.В.**  
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) \_\_\_\_\_  
(підпис)

**ПРОКОПИШИН О.С.**  
(прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

У роботі систематизовано й удосконалено класифікацію витрат у процесах біологічного перетворення в рослинництві, визначено категорію «готова продукція», розкрито теоретичні та практичні аспекти обліку готової продукції, описано науково-методичні засади обліку витрат на біологічні перетворення активів у рослинництві.

Показано умови господарювання та рівень економічного розвитку господарства. Висвітлено важливість первинного обліку в організації обліку процесу на біологічне перетворення в рослинництві, представлено методiku аналітичного та синтетичного обліку в галузі рослинництва. Відображено особливості калькулювання собівартості продукції рослинництва.

Розроблено пропозиції щодо оптимізації обліку біологічного перетворення в рослинництві. Надано інформацію про основні аспекти формування облікової політики у сільськогосподарських підприємств щодо біологічного перетворення у рослинництві. Вказано на необхідність вдосконалення обліку біологічного перетворення в рослинництві з точки зору інформаційних технологій.

**Ключові слова:** витрати, класифікація витрат, біологічне перетворення, об'єкти обліку, готова продукція, бухгалтерський облік, аналіз діяльності, виробництво, рослинництво, зернові культури, зерно, посівна площа, валовий збір, собівартість, урожайність, рентабельність, документування, інформаційні технології, сільське господарство.

## SUMMARY

The paper aims to systematize and improve the classification of costs involved in the processes of biological transformation in crop production. It identifies the category of "final products," studies the theoretical and practical aspects of accounting for final products, and describes the scientific and methodological principles of accounting for biological transformations of assets in crop production.

The research demonstrates the farming conditions and the level of economic development. The author emphasizes the importance of primary accounting in the organization of the accounting process of biological transformation in crop production and presents methods of analytical and synthetic accounting in crop production. The research also describes the peculiarities of the calculations of the costs of crop-growing products.

The thesis suggests proposals for optimizing the accounting of biological transformations in crop production and provides information about the main aspects of the accounting policy of agricultural enterprises regarding biological transformation in crop production. Furthermore, the research highlights the need to improve the accounting of biological transformation in crop production with the involvement of information technologies.

**Key words:** costs, costs classification, biological transformation, accounting objects, final products, accounting, analysis of activity, production, crop production, cereals, grain, cropping area, gross yield, yield capacity, profitability, documenting, information technologies, agriculture.

**УДК 657.429: 633/635(477.82)**

**Кваліфікаційна робота:** 90 с. текстової частини, 12 рисунків, 29 таблиць, 82 позиції літературних джерел.

**«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У РОСЛИННИЦТВІ (НА ПРИКЛАДІ ХХХХХХХХ РАЙОНУ ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ)».**

**УШКАЛО О.В.** – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, Львівський НУП, 2024.

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

В першому розділі роботи систематизовано й удосконалено класифікацію витрат у процесах біологічного перетворення в рослинництві, визначено поняття категорії «готова продукція», розкрито теоретичні та практичні аспекти обліку готової продукції, описано науково-методичні засади обліку витрат на біологічні перетворення активів у рослинництві.

У другому розділі показано умови господарювання та рівень економічного розвитку господарства. Висвітлено важливість первинного обліку в організації обліку процесу на біологічне перетворення в рослинництві, представлено методику аналітичного та синтетичного обліку в галузі рослинництва. Відображено особливості калькулювання собівартості продукції рослинництва.

У третьому розділі розроблено пропозиції щодо оптимізації обліку біологічного перетворення в рослинництві. Надано інформацію про основні аспекти формування облікової політики у сільськогосподарських підприємств щодо біологічного перетворення у рослинництві. Вказано на необхідність вдосконалення обліку біологічного перетворення в рослинництві з точки зору інформаційних технологій.

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

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1. МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ У РОСЛИННИЦТВІ.....	10
1.1. Витрати у процесах біологічного перетворення: суть та класифікація.	10
1.2. Готова продукція рослинництва як об'єкт обліку витрат.....	24
1.3. Науково-методичні засади обліку витрат на біологічні перетворення активів у рослинництві.....	30
2. ДІАГНОСТИКА СТАНУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В РОСЛИННИЦТВІ.....	35
2.1. Умови господарювання та рівень економічного розвитку господарства.....	35
2.2. Організація первинного обліку на біологічне перетворення в рослинництві.....	47
2.3. Методика аналітичного та синтетичного обліку в галузі рослинництва.....	57
2.4. Особливості калькулювання собівартості продукції рослинництва.....	65
3. ОПТИМІЗАЦІЯ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ В РОСЛИННИЦТВІ.....	73
3.1. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічного перетворення у рослинництві.....	73
3.2. Удосконалення обліку біологічного перетворення в рослинництві в умовах інформаційних технологій.....	78
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	87
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	91

## ВСТУП

Для розвитку економіки України важливу роль відіграє сільське господарство, адже забезпечує продуктами харчування населення країни, а промисловість – сировиною. У контексті євроінтеграції і вступу до Світової організації торгівлі (СОТ) визначальний напрям аграрної політики України – збільшення виробничого потенціалу аграрного сектору економіки, зокрема пріоритетним завданням є подальший розвиток рослинницької галузі, яка для розвитку вітчизняної економіки України має важливе економіко-політичне, а також енергетичне значення з метою розширення участі нашої країни на зовнішніх ринках.

Зважаючи на площу України, її природні умови достатньо неоднорідні, але для вирощування сільськогосподарських рослин сприятливі. Рослинництву притаманна низка організаційно-технологічних особливостей, а саме: широкий асортимент продукції та отримання її лише один раз на рік, значний вплив на процес виробництва природних чинників, сезонний характер робіт тощо. Значне збільшення економічного ефекту виробництва забезпечить врахування організаційно-технологічних чинників галузі у створенні обліково-аналітичної системи.

Облік у сільському господарстві має надавати достовірні дані про результати діяльності підприємства, а оцінити їх можливо за допомогою фінансового обліку. Зараз перед вітчизняними підприємствами стоїть завдання наблизити принципи бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів з метою налагодження зовнішньоекономічних відносин та формування привабливого інвестиційного клімату.

Водночас за нинішніх умов менеджмент аграрних підприємств висуває нові вимоги до управління процесом оприбуткування готової продукції та його інформаційного забезпечення, зокрема це стосується зернової продукції. З цією метою необхідне поглиблення досліджень питань організації обліку процесу біологічного перетворення в рослинництві, враховуючи специфіку аграрного

виробництва та особливості чинного законодавства України. Викладеними обставинами і пояснюється **актуальність** теми нашого дослідження.

Теоретичні і практичні питання обліку в рослинництві висвітлювалися у працях багатьох науковців, зокрема таких, як І.Ф. Баланюк, І.М. Белова, Ф.Ф. Бутинець, Ю.М. Грибовська, В.М. Жук, Г. Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, Л. В. Нападовська, М.Ф. Огійчук П. Л. Сук, П. Т. Саблук, та ін. Водночас питання обліку процесу біологічного перетворення в рослинництві вимагає за умов ринку ґрунтовнішого вивчення й подальшого вдосконалення.

**Мета і завдання дослідження.** Мета кваліфікаційної роботи – наукове обґрунтування теоретико-методичних основ та розроблення практичних рекомендацій із вдосконалення організації обліку процесу біологічного перетворення у рослинництві.

Зазначеною метою дослідження визначається необхідність вирішення таких **завдань:**

- вдосконалити й уточнити наявну класифікацію витрат та біологічних активів на підставі особливостей галузі рослинництва і технологічних особливостей виробництва рослинницької продукції;
- дослідити й обґрунтувати теоретичні положення і чинну практику обліку готової продукції рослинництва;
- обґрунтувати науково-методичні основи обліку витрат на біологічні перетворення активів у рослинництві;
- охарактеризувати стан обліку процесу біологічного перетворення в рослинництві;
- проаналізувати умови господарювання і рівень економічного розвитку досліджуваного господарства;
- оптимізувати облік процесу біологічного перетворення у рослинництві.

**Об'єкт дослідження** – процес обліку біологічного перетворення в рослинництві. Поглиблені дослідження здійснювали на прикладі XXXXXXXX району Волинської області.

**Предмет дослідження** становить сукупність теоретичних, методичних і



прикладних аспектів обліку процесу біологічного перетворення в рослинництві.

**Методи дослідження.** Теоретичну та методологічну основу дослідження формують праці провідних вітчизняних і закордонних учених з теорії й методології бухгалтерського обліку, законодавчі і нормативні акти з питань обліку процесу біологічного перетворення, матеріали наукових конференцій і семінарів. Для поєднання в єдине ціле різних складових економічних явищ в процесі дослідження ми використовували загальнонаукові методи аналізу і синтезу. З метою визначення стану обліку в галузі рослинництва застосовували методи індукції і дедукції, а також метод спостереження. У дослідженні сучасного стану обліку виробництва сільськогосподарської продукції використано методи деталізації, групування й узагальнення.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробленні положень і рекомендацій, що стосуються вдосконалення організації обліку процесу біологічного перетворення в рослинництві. У процесі дослідження отримано такі результати, які характеризуються науковою новизною: удосконалено методичні підходи до обліку виробничих витрат у частині формування інформації на рахунку 23 «Виробництво» і враховуючи основні вимоги національного П(С)БО 30 «Біологічні активи»; усунуто недоліки документального оформлення процесу виходу готової продукції; набули подальшого розвитку організаційно-методичні аспекти обліку процесу біологічного перетворення для здійснення оперативного контролю за витратами протягом технологічного процесу й підвищення дієвості оперативних рішень; сформульовано рекомендації з удосконалення роботи облікових служб стосовно інформаційного забезпечення ефективного управління витратами.

**Практичне значення** отриманих результатів полягає в тому, що було обґрунтовано практичні положення і прикладні рекомендації з удосконалення організації обліку процесу біологічного перетворення у рослинництві. Отримані результати спрямовані на підвищення оперативності, достовірності й аналітичності обліку процесу біологічного перетворення у рослинництві.

## РОЗДІЛ 1

### МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ У РОСЛИННИЦТВІ

#### **1.1. Витрати у процесах біологічного перетворення: суть та класифікація**

У сільському господарстві адаптація вітчизняного бухгалтерського обліку до міжнародних вимог почалася одночасно з запровадженням Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», який був розроблений на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». Однак національний стандарт – це не прямий переклад МСБО 41 «Сільське господарство», він максимально враховує особливості сільського господарства в нашій країні. П(С)БО 30 «Біологічні активи» розроблений з метою вдосконалення облікової системи та посилення процесів її гармонізації і стандартизації. Він був затверджений через відсутність уніфікованих методичних, методологічних підходів до ведення бухгалтерського обліку та способів розкриття інформації про виробництво і вихід продукції рослинництва і тваринництва.

У П(С)БО 30 «Біологічні активи» під сільськогосподарською діяльністю розуміють «процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів» [61]. МСБО 41 «Сільське господарство» цей термін тлумачить як «управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією та збір врожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в сільськогосподарську продукцію або/в додаткові біологічні активи» [48].

Приклади сільськогосподарської діяльності: тваринництво, вирощування однорічних та багаторічних рослин, багаторічних насаджень, лісництво, квітникарство і водне господарство (зокрема рибництво). Однак і такій різноманітності видів діяльності притаманні загальні риси:

- біологічна трансформація живих тварин та рослин, тобто їхня здатність до змін;
- управління змінами, яке передбачає управління біологічними перетвореннями завдяки поліпшенню або забезпеченню необхідних умов для того, щоб процес відбувався (наприклад, підтримка рівня родючості, вологості);
- оцінка змін, тобто вимірювання й контроль змін якості (наприклад, стиглості) чи кількості (наприклад, плодів і ягід), які виникають під час біологічних перетворень.

Результат біологічної трансформації – зміна якості або кількості наявних біологічних активів, нових біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Вважаємо, що будь-яка сільськогосподарська діяльність володіє двома взаємопов'язаними складовими, якими є біологічні перетворення (які не контролюються людиною) і виробництво (що є цілеспрямованою діяльністю людини), а її метою є підвищення рівня впливу на процес біологічних перетворень для поліпшення якості і збільшення кількості отриманої продукції. Сільському господарству притаманні різні види діяльності, до яких належить і рослинництво. Воно передбачає вирощування довгострокових і поточних біологічних активів рослинництва й отримання рослинницької продукції.

«Біологічні перетворення, – зазначається в п. 4 ст. 1 П(С)БО 30 «Біологічні активи», – це процес якісних і кількісних змін біологічних активів» [59].

Водночас в МСБО 41 «Сільське господарство» біологічні перетворення ототожнено з біологічною трансформацією, тобто процесами росту, дегенерації, продукування, відтворення, які спричинюють якісні й кількісні зміни біологічних активів [42].

Біологічні перетворення, як зазначає у своїх працях М. М. Коцупатрий, «надзвичайно складний і багатогранний процес формування рослини або тварини у сільськогосподарській діяльності, сутність якого полягає в поєднанні традиційних чинників виробництва із біологічними процесами, що відбуваються всередині живих організмів, з метою створення нового продукту – біологічного

активу або сільськогосподарської продукції» [30, с. 25]. За економічною суттю в сільськогосподарській діяльності процес біологічних перетворень – це виробництво, результат якого залежний від біологічних чинників.

Кожне виробництво пов'язане з витратами, які втілюються у виробленому продукті (товарі або послугі) і формують його виробничу собівартість. Витратами виробництва є та частина вартості, яка використовується для його постійного функціонування.

«Витрати» та «виробництво» як економічні категорії взаємозалежні і взаємопов'язані. Витрати мають важливе значення в провадженні діяльності підприємства, позаяк їхній обсяг впливає на організацію, цінову політику виробництва та фінансовий результат господарюючого суб'єкта. Тому з ними пов'язано чимало проблемних питань теоретичного і практичного характеру. До розроблення методики дослідження сутності й процесу формування собівартості потрібен раціональний підхід, який дасть змогу ефективно використовувати ресурси господарства та аналізувати процеси і явища, які негативно впливають на них.

Термін «витрати виробництва» в економічній літературі має багато визначень. Зокрема, Л. Г. Мельник і О. І. Корінцева вважають, що «це прямі і непрямі, фактичні та можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах даного напрямку» [32, с. 369].

Закордонні вчені-економісти К. Р. Макконнел, Л. Брю Стенлі, Дж. Долан Едвін та Дейвід Е. Ліндсей у процесі розгляду сутності витрат та здійснення їх аналізу враховують беруть до уваги можливості альтернативного використання ресурсів, враховуючи їх обмеженість. Зокрема, К. Р. Макконнелл зазначає, що розуміння витрат вченими-економістами обґрунтовується фактом рідкості ресурсів та їх альтернативного використання. Тобто витрати на будь-який ресурс, обраний для виробництва товарів, дорівнюють його вартості в разі його найкращого використання [20].

Учені зазначають, що в економічних дослідженнях особлива цінність належить економічним витратам, а в господарській практиці – бухгалтерським

витратам. Термін «витрати виробництва», або економічні витрати, належить до мікроекономічного рівня, хоча можливий вплив на них і з боку макроекономічних структур (держави).

«Витрати виробництва, зазначає О.М. Костенко, – це економічна категорія, що однаковою мірою належить до кількісного й вартісного вираження витрат засобів виробництва і робочої сили для виготовлення продукції» [29, с. 27].

Таким чином, на підставі тверджень українських і закордонних вчених вважаємо, що під витратами виробництва потрібно розуміти суму матеріальних та людських ресурсів, використаних для виробництва певного виду продукції, що виражається в грошовому вираженні.

Тлумачення понять «витрати» й «витрати виробництва» з розвитком економічної теорії змінювалося, й ці терміни набували різного значення. Учені вважають, що з прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи» з'явився новий термін – «витрати на біологічні перетворення». На їхню думку, його належить тлумачити як «витрати, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів». Не можна погодитися з таким визначенням, адже в П(С)БО 30 «Біологічні активи» термін «витрати на біологічні перетворення» взагалі відсутній, водночас подано визначення витрат, що пов'язані з біологічними перетвореннями, які визнаються витратами основної діяльності. Тобто маються на увазі витрати виробництва, які несе сільськогосподарське підприємство під час провадження господарської діяльності з метою отримання якісної сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Як засвідчують наші дослідження, нерідко під час висвітлення проблем витрат вчені вживають поняття «витрати», «затрати» і «собівартість» або в однаковому, або в різному тлумаченні.

Позаяк витрати виступають як собівартість, чимало вчених-економістів ототожнюють ці поняття [3; 5; 30], інші ж не погоджуються з такою думкою і переконані в протилежному [22; 50; 67], обґрунтовуючи це тим, що коли йде процес перетворення придбаних ресурсів на продукт діяльності до моменту його

продажу (отримання доходу), тобто коли відбуваються технологічні й організаційні операції аж до моменту продажу, то цей процес не може бути названий терміном «витрати», а його історична назва «затрати». Він уже не характеризує витрачання грошей, а означає процес перетворення ресурсу.

Дослідниця Л. В. Нападовська термін «затрати» розглядає як сукупність затрат на виробництво продукції і її реалізацію та пропонує поняття «витрати» застосовувати лише у фінансовому обліку, а «затрати» – в управлінському [50, с. 64]. Ми вважаємо таке розмежування не дуже точним, позаяк у наведених системах обліку можна використовувати поняття як «витрати», так і «затрати».

На думку І. Б. Садовської поняття «затрати» є ширшим і означає сукупність затрат на ресурси незалежно від їх використання в господарській діяльності. Натомість витрати – це фактично спожиті матеріальні та нематеріальні ресурси в процесі виробництва і реалізації продукції, робіт або послуг. Водночас вона вважає, що категорію «витрати» варто відносити до витрат [68], з чим не можна погодитися.

Дискусії стосовно розмежування понять «витрати» і «затрати» призводять до невизначеності деяких облікових проблем. На увагу заслуговує думка В. А. Дерія, який пропонує в сучасній економічній науці використовувати термін «витрати» і вважає, що поняття «затрати» можна вживати лише в тому разі, коли йдеться про затрати конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць тощо), реальних грошей на придбання товарно-матеріальних цінностей [19].

Першим кроком до вирішення проблем обліку витрат стало затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», в якому визначено методологічні основи обліку виробництва. У цьому нормативному документі подано визначення терміна «витрати», а також наведено принципи їх віднесення на собівартість продукції [60]. Умови визнання витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати» наведено на рис. 1.1.

<b>Витрати</b>	
<b>Умови визнання витрат</b>	<b>Не визнаються витратами</b>
<p>Зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.</p> <p>Одночасно з визнанням доходу, для отримання якого їх здійснено.</p> <p>При систематичному розподілі вартості активу (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.</p>	<p>Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.</p> <p>Погашення одержаних позик.</p> <p>Інші зменшення або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п. 6 П(С)БО 16 «Витрати».</p> <p>Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до П(С)БО.</p>

Рис. 1.1. Умови визнання витрат в бухгалтерському обліку  
згідно з П(С)БО 16 «Витрати»

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» тлумачить поняття «витрати» «як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [53].

На практиці у зв'язку з упровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи» витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманих у результаті сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного) року, визначають як різницю між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому пунктами 9 і 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи», та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Ці витрати включають до складу інших операційних витрат [61]. Таким чином, у разі оцінки продукції

сільськогосподарського призначення за справедливою вартістю неможливо отримати інформацію про виробничу собівартість, адже в момент її виходу витрати не збільшуються.

Загальна мета класифікації витрат полягає в створенні впорядкованої структури, без якої неможливе ефективне ведення обліку і прив'язки витрат до об'єкта. Класифікація дає змогу створити теоретично-економічну модель системи витрат підприємства, без якої важко вирішувати завдання контролю.

Підходи до теорії витрат з розвитком економіки змінювалися. У результаті з'являлися різні класифікаційні ознаки, які задовольняли практичні аспекти управління.

На підставі аналізу класифікацій витрат виробництва в економічній літературі було досліджено та узагальнено класифікаційні ознаки витрат виробництва (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

#### Узагальнена класифікація витрат виробництва

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

Джерело: [67]



У П(С)БО 16 «Витрати» подано перелік витрат, які формують собівартість продукції (рис. 1.2).

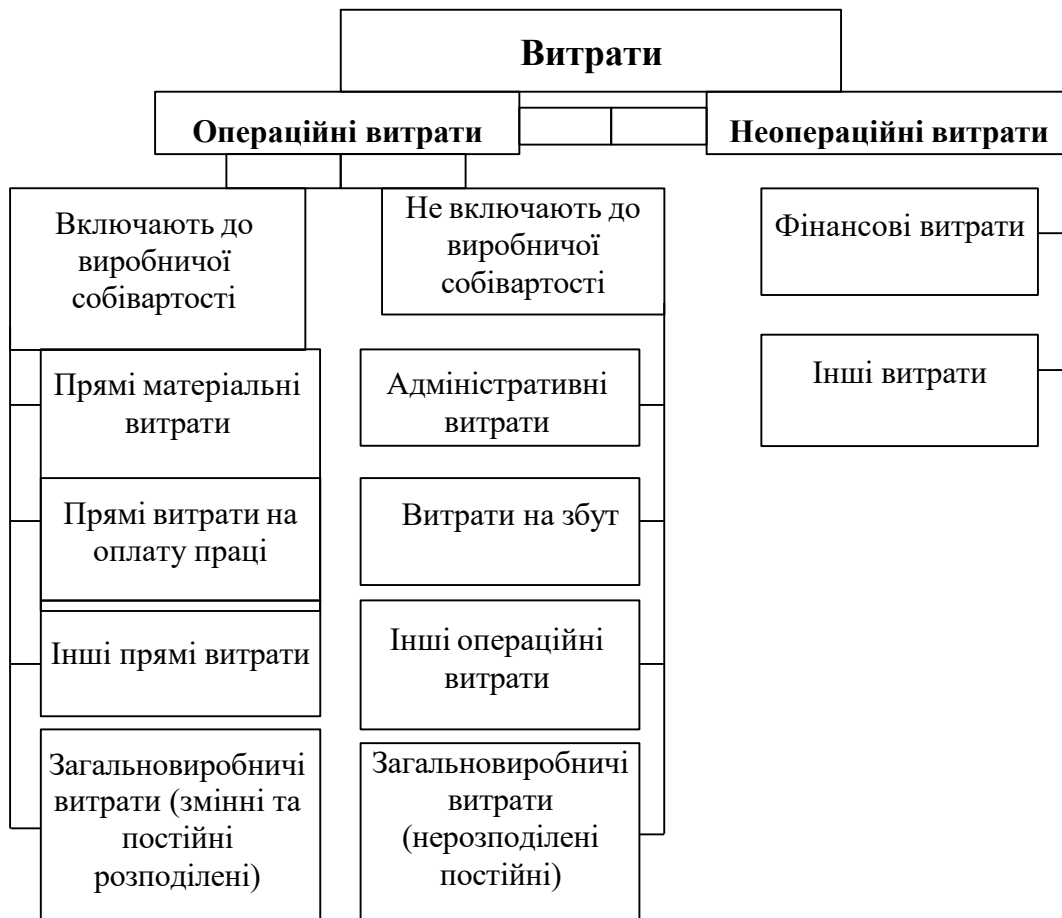


Рис. 1.2. Поділ витрат у бухгалтерському обліку

Відповідно до Податкового кодексу України витрати класифікуються в такий спосіб: 1) витрати операційної діяльності, до яких відносять: собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, витрати банківських установ; 2) інші витрати, до яких належать адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності [59, с. 138].

Класифікація витрат за економічними елементами затверджена на законодавчому рівні і зручна у використанні. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» виділяють 5 груп економічних елементів витрат: 1) матеріальні витрати, що включають вартість витрачених у виробництві сировини й основних матеріалів, палива, енергії, запасних частин, тари і тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів; 2) витрати на оплату праці, тобто витрати на

заробітну плату за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та інший невідпрацьований час, інші витрати на оплату праці; 3) відрахування на соціальні заходи: загальнообов'язкове державне соціальне страхування, індивідуальне страхування персоналу підприємства, інші соціальні заходи; 4) амортизація, до якої відносять суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів; 5) інші операційні витрати, що включають витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу наведених вище елементів: витрати на відрядження працівників цехів, послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги тощо [60].

Схематично цю класифікацію подано на рис. 1.3.

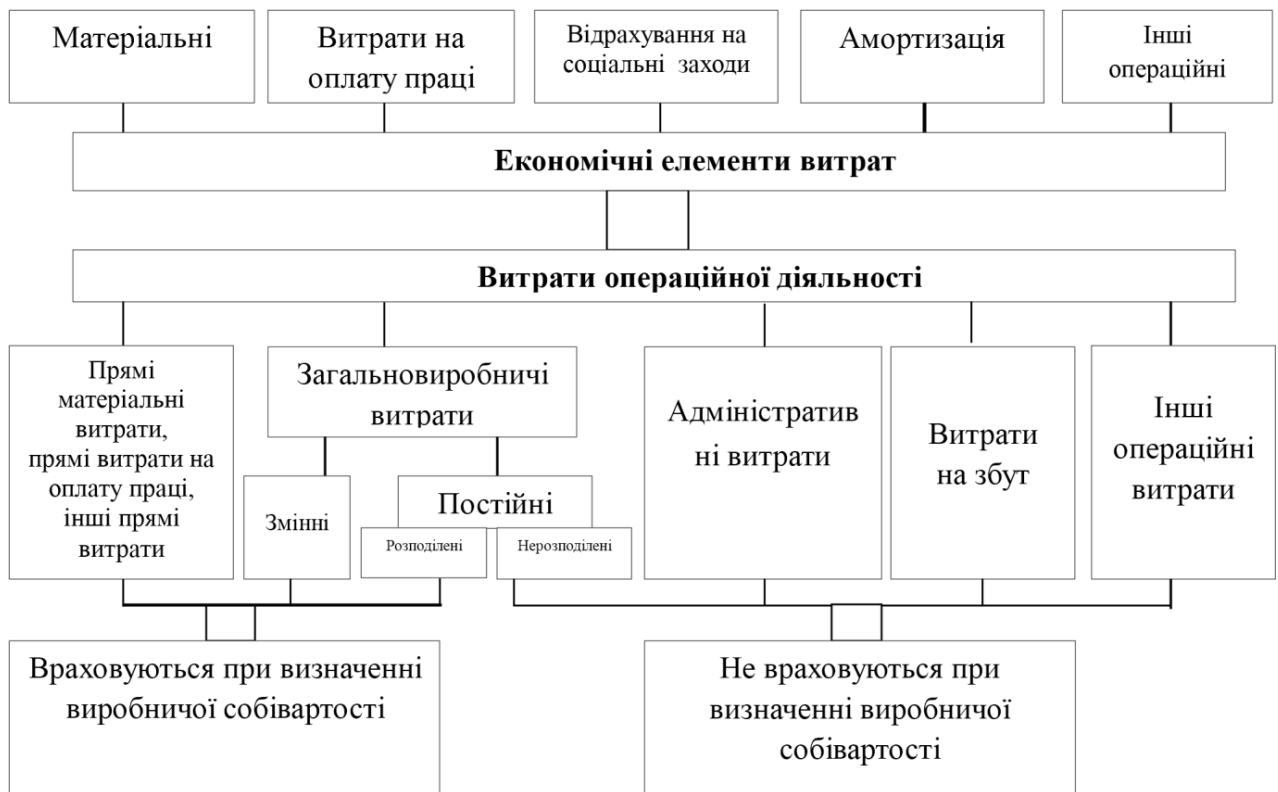


Рис. 1.3. Групування витрат операційної діяльності

Однак для визначення цільового призначення витрат у технологічному процесі виробництва класифікації за економічними елементами недостатньо. Тому виникає потреба групування витрат за статтями калькуляції. Адже організація планування та облік витрат виробництва за видами і місцем виникнення витрат ґрунтуються на номенклатурі калькуляційних статей.

Проте відповідно до вимог інформаційного забезпечення сучасної ринкової економіки умови формування статей калькуляції змінилися. Через це їх групування потребує уточнення та доопрацювання. Таким чином, нарівні з класифікацією витрат за економічними елементами для обліку, контролю та аналізу понесених витрат необхідно застосовувати і класифікацію витрат на виробництво за статтями калькуляції, за якими належить здійснювати планування та обчислювати собівартість продукції.

Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18.05.2001 р. № 132 для рослинництва передбачено орієнтовну номенклатуру статей витрат для галузі рослинництва (табл. 1.2) [42].

Класифікація витрат за запропонованими статтями калькуляції допоможе визначити призначення витрат і їх роль, дасть змогу здійснювати контроль за витратами, виявляти якісні показники господарської діяльності підприємства загалом, вишукувати резерви зниження витрат виробництва. На основі цієї класифікації ведуть аналітичний облік витрат на виробництво, складають планову (нормативну) і фактичну калькуляцію собівартості окремих видів продукції. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» непрямими є такі витрати, які не можуть бути економічно доцільним способом віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку витрат. Проте особливістю сільськогосподарського виробництва є те, що від одного об'єкта обліку витрат, крім основної продукції, отримують супутню або побічну продукцію. Тому витрати, які відносяться на конкретний вид продукції прямо, є прямими. У галузі рослинництва часто отримують основну, супутню та побічну продукцію. При цьому понесені витрати на вирощування неможливо розподілити в момент їх виникнення, а тому розподіл відбувається в кінці звітної періоду.

Витрати, які одночасно відносять на виробництво двох і більше видів продукції, називаються непрямими. Отже, прямі витрати можна віднести до конкретного об'єкта обліку витрат, а непрямі потрібно розподіляти між об'єктами обліку відповідно до бази розподілу витрат, обраної підприємством.

**Перелік і зміст статей витрат на біологічні перетворення в рослинництві  
згідно з Методичними рекомендаціями № 132**

<b>Стаття витрат</b>	<b>Склад витрат</b>
Витрати на оплату праці	Основна і додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва (в тому числі трактористів-машиністів).
Відрахування на соціальні заходи	Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.
Насіння та посадковий матеріал	Вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, що використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур та насаджень, крім молодих багаторічних насаджень.
Паливо та мастильні матеріали	Комплексна ціна палива, до якої входять його вартість на виконання технологічних операцій, а також вартість мастил тощо.
Добрива	Витрати на внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури органічні, мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива.
Засоби захисту рослин	Вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, які використані для боротьби з бур'янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин.
Роботи та послуги	Витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, і вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду для зрошення та інші послуги, надані організаціями.
Витрати на ремонт необоротних активів	1) суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту.
	2) вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання.
	3) витрати на ремонт плівкових теплиць і парників, а також витрати на ремонт і заміну гусениць та гумових шин тракторів і сільськогосподарських машин.
Інші витрати на утримання основних засобів	Суми, використані на їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві.
Інші витрати	Витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції та не включені ні до однієї з наведених вище статей.
Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати, бригадні, цехові.

На такий розподіл не впливає ступінь використання наявних виробничих потужностей господарства, тому він завжди є умовним, адже залежить тільки від обґрунтованості вибору бази розподілу. Розподіл непрямих витрат за об'єктами

обліку ускладнює здійснення калькуляційних розрахунків і не завжди забезпечує отримання точних і обґрунтованих кінцевих результатів.

Для ухвалення правильних рішень управлінський персонал мусить здійснювати поділ витрат на постійні та змінні. Постійні – це витрати, розмір яких не залежить прямо від обсягу виготовленої продукції, а лише змінюється з часом. Натомість змінні витрати не залишаються сталими при зміні обсягу виробництва.

Погоджуємося з думкою В. Б. Моссаковського, що треба виділяти категорію умовно-змінних витрат, що визначаються площами посівів та прямо не залежать від обсягів отриманої продукції [49, с. 59]. До змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції та зменшується з його зниженням: сировина, паливо та інші нафтопродукти, виробничі матеріали, тара, заробітна плата працівників, що зайняті збиранням урожаю. Склад таких витрат залежно від обсягів виробництва продукції рослинництва зображено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

### Класифікація витрат галузі рослинництва залежно від обсягів виробництва

№ з/п	Найменування статей витрат	Технологічний етап		
		Підготовка ґрунту	Догляд за довгостроковими та поточними біологічними активами рослинництва	Отримання врожаю
1	Заробітна плата основних працівників	Умовно-змінні	Умовно-змінні	Умовно-змінні
2	Заробітна плата сезонних працівників	–	–	Умовно-змінні
3	Відрахування на соціальні заходи	Умовно-змінні	Умовно-змінні	Умовно-змінні
4	Посадковий матеріал	–	–	–
5	Мінеральні добрива	Умовно-змінні	Умовно-змінні	–
6	Органічні добрива	Умовно-змінні	Умовно-змінні	–
7	Засоби захисту рослин	Умовно-змінні	Умовно-змінні	–
8	Пально-мастильні матеріали	Умовно-змінні	Умовно-змінні	Умовно-змінні
9	Витрати на утримання основних засобів	Постійні	Постійні	Постійні
10	Послуги автомобільного транспорту	Умовно-змінні	Умовно-змінні	Умовно-змінні
11	Інші послуги сторонніх організацій	Умовно-змінні	Умовно-змінні	Умовно-змінні

За економічним складом витрати поділяють на одноелементні (прості) та комплексні (складні). Одноелементні витрати є економічно однорідними, тобто їх не можна розділити на окремі компоненти за їх призначенням і місцем виникнення. Комплексні витрати поєднують у собі кілька таких елементів [82].

Витрати, періодичність здійснення яких відбувається в межах одного місяця, називають поточними, а витрати, які несе підприємство один раз протягом тривалого часу (більш як один місяць), прийнято вважати одноразовими.

За відношенням до технологічного процесу вчені-економісти виділяють основні та накладні витрати. Основні витрати є безпосередньо пов'язаними з технологічним процесом виробництва продукції і являють собою сукупність прямих витрат. Накладні витрати – це всі інші витрати, які пов'язані з обслуговуванням та управлінням господарством і безпосередньо не беруть участі в процесі виробництва. До накладних витрат не належать непрямі витрати, оскільки вони разом з прямими витратами становлять витрати виробництва. Крім того, накладні витрати поділяють на загальногосподарські та загальновиробничі витрати, що виокремлюються за умовним методом.

Для контролю діяльності окремих структурних підрозділів важливим є групування витрат на контрольовані та неконтрольовані. Основою такого розподілу є здатність управлінського персоналу впливати на розмір понесених витрат в процесі виробництва продукції.

У науковій літературі за ознакою доцільності виділяють продуктивні (пов'язані з технологією та організацією виробництва, які включають витрати на оплату праці, засоби виробництва, що використовують у виробництві продукції) та непродуктивні (витрати, що є не обов'язкові та виникають через неправильну організацію технологічного процесу, наприклад, брак виробництва, штрафи, пеня тощо) витрати.

Одними з витрат, які можна віднести до бухгалтерських, є явні (зовнішні) витрати, які розраховують підсумовуванням витрат на оплату придбаних ресурсів, що не є власністю господарства (сировина, пальне, енергія тощо).

Неявні витрати відрізняються від явних тим, що вони характеризуються вартістю засобів виробництва, якими підприємство безпосередньо володіє [79].

Важливою ознакою класифікації є поділ витрат за терміном планування на довгострокові (такі, що формують необоротні активи підприємства) та короткострокові (витрати, що не належать до довгострокових). Класифікація витрат на плановані й неплановані дає змогу визначити планову собівартість продукції. Такий розподіл уможлиблює визначення розміру у фактично здійснених витратах незапланованих виробничих витрат.

У разі класифікації витрат виробництва треба звернути увагу на їх поділ за об'єктами управління, що передбачає виокремлення витрат за місцями їх виникнення, центрами відповідальності. У галузі рослинництва місцями виникнення витрат можуть бути виробництва, відділення, бригади, ланки.

У разі створення на підприємстві центрів відповідальності керівник розпоряджається фінансовими ресурсами виходячи з потреб підрозділу, який він очолює. Функціонування центрів відповідальності забезпечує своєчасне виявлення відхилень від норм, нормативів, планових показників у центрах, де їх було здійснено. Під центром відповідальності варто розуміти посадову особу, яка документально уповноважена відповідати за провадження діяльності на тій чи іншій ділянці виробничого процесу. Центром витрат водночас є місце їх виникнення, наприклад виробничі підрозділи, де безпосередньо здійснюються конкретні господарські операції виробничого процесу.

Отже, класифікація витрат потрібна для організації аналітичного обліку й ухвалення правильних управлінських рішень. Вона також забезпечує науково обґрунтоване планування, являє собою базу для побудови обліку витрат на виробництво, обчислення собівартості, здійснення аналізу та здійснення своєчасного контролю. Узагальнена класифікація витрат для підприємств відповідає національним стандартам і враховує галузеві організаційно-технологічні особливості. Вона є фундаментальною основою побудови системи управління витратами й ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

## 1.2. Готова продукція рослинництва як об'єкт обліку витрат

З набуттям чинності національних стандартів обліку господарюючим суб'єктам надано широкі права й можливості в реалізації своїх економічних інтересів, виборі способів організації виробництва і збуту продукції, організації й методики її обліку.

У звітності будь-якого сільськогосподарського підприємства домінуючу позицію в складі оборотних активів посідає стаття «готова продукція», позаяк від обсягів виробництва та реалізації продукції залежить прибуток. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку суттєво вплинули на облікові аспекти сільськогосподарських підприємств, з'явилася необхідність по-новому відображати господарські операції щодо виробництва й реалізації готової продукції.

До основних завдань і напрямів вивчення проблем обліку готової продукції відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку належать: вивчення постановки та організації облікової політики підприємства; визначення правильності формування витрат на виробництво; дослідження правильності віднесення активів до складу готової продукції згідно з національними стандартами; дослідження документального оформлення господарських операцій; визначення правильності формування доходу від реалізації продукції; вивчення обліку виробництва, надходження та реалізації готової продукції; дослідження правильності відображення інформації у звітності.

Результатом виробництва є готова продукція. Діяльність сільськогосподарських підприємств пов'язана з виробництвом і реалізацією сільськогосподарської продукції. У табл. 1.4 розглянемо наукові підходи до обґрунтування сутності поняття «готова продукція». Отже, прямі витрати можна віднести до конкретного об'єкта обліку витрат, а непрямі потрібно розподіляти між об'єктами обліку відповідно до бази розподілу витрат, обраної підприємством.



Таблиця 1.4

## Дефініція поняття «готова продукція» в наукових дослідженнях

Автор	Визначення
Бутинець Ф.Ф. [8, с. 324]	Готова продукція – повністю завершена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки). Це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові-покупцеві згідно з чинним порядком прийняття продукції.
Вороніна В. А., Черниш В.В. [14, с. 75]	Готова продукція – виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові-покупцеві згідно з чинним порядком прийняття продукції.
Баланюк І.Ф., Григорів О.О., Іванюк Т.Л. [4, с. 159]	Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства, коли запаси набувають нової якості. Крім випуску речової продукції, підприємство може виконувати роботи для інших підприємств або надавати послуги. На відміну від тієї, яка в обліку зазначається як готова продукція, цей вид продукції називають «виконані роботи і послуги». Отже, продукція підприємства складається з готової продукції та виконаних робіт і послуг.
Шепель І. [82]	Готова продукція – це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові-покупцеві згідно з чинним порядком прийняття продукції.
Ткаченко Н.М. [72, с. 671]	Готова продукція – це продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на цьому підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад. Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Крім випуску речовинної продукції (машин, взуття, одягу, хліба, цукерок тощо), підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. Наприклад, перевезення вантажів своїм транспортом для інших підприємств, ремонтні роботи, будівництво та інше.
Хом'як Р.Л. [80, с. 144]	Готова продукція промислового виробництва – конкретні вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, прийняті відділом технічного контролю і здані на склад або безпосередньо замовнику.
Шевців Л.Ю. [81, с. 23]	Готова продукція – це запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам.

Однак відповідно до Методичних рекомендацій щодо складання рахунку капіталу за інституційними секторами економіки готова продукція охоплює товари, що зберігаються на підприємствах, які їх виробляють і використовують

для постачання іншим інституційним одиницям і які не призначені для подальшої переробки на цьому підприємстві [47].

Також згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 9 «Запаси» готовою вважається продукція, яка виготовлена на підприємстві, в установі та призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [64]. Відповідно у нормативних документах роботи і послуги не відносяться до складу готової продукції.

Що ж до наданих підприємством послуг чи виконаних робіт, вважаємо за доречне відносити їх до складу виробництва та відобразити на рахунку 23 «Виробництво». Підтвердженням нашої думки є норми П(С)БО 9 про те, що для підприємств витрати на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу, є незавершеним виробництвом.

Зокрема, у П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів. При цьому біологічні перетворення – це процес якісних та кількісних змін біологічних активів.

Зазначимо, що біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень спроможна давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб приносити економічні вигоди.

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки чи внутрішньогосподарського споживання. Додаткові біологічні активи – це біологічні активи, що одержані в процесі біологічних перетворень [61].

Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку передбачена категорія «продукція сільськогосподарського виробництва», до якої належить продукція, яка одержана від власних рослинницьких, тваринницьких і промислових підрозділів підприємства, що призначена для продажу на сторону

та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад, у їдальні, дитячі садки тощо); продукція, яка призначена для споживання у тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукція, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелена маса, корм, плоди тощо, а також побічна продукція та відходи, одержані під час доведення товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадковий матеріал, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень [24].

Зазначимо, що виконані роботи (надані послуги) не є готовою продукцією, це дії виконавця, результат яких спрямований на задоволення потреб замовника щодо зміни об'єкта.

Досліджувана категорія характеризується з різних позицій. Тому це поняття потребує уточнення з погляду системності визначення та практичного використання. На нашу думку, готова продукція – це частина запасів та сільськогосподарської продукції, виготовлених підприємством, які призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання і не потребують технічних та біологічних перетворень (рис. 1.4).

План рахунків бухгалтерського обліку передбачає два рахунки для облікового відображення операцій щодо наявності та руху готової продукції: 26 «Готова продукція» і 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» [58]. На рахунку 23 «Виробництво» ведуть синтетичний облік витрат на виробництво та виходу продукції рослинництва у сільськогосподарському підприємстві, до названого рахунка відкривають субрахунок 231 «Рослинництво».

Субрахунок 231 активний на початок року і активно-пасивний протягом року. За дебетом рахунка 23 «Виробництво» в розрізі субрахунків за об'єктами обліку витрат відображаються прямі матеріальні витрати, трудові й інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку; за кредитом – надходження продукції, виконані роботи та послуги [58].



Рис. 1.4. Авторське визначення категорії «готова продукція»

Витрати виробництва – це сукупність витрат живої праці і праці, уречевленої в засобах виробництва, на всіх стадіях створення продукції. Класифікація виробничих витрат зумовлює організацію бухгалтерського обліку. Для обліку кожного виробництва планом рахунків передбачається окремий синтетичний рахунок, за дебетом якого відображають протягом року прямі витрати, за кредитом – вихід продукції.

Для складання фінансової звітності велике значення має організація обліку витрат за економічними елементами. Перелік калькуляційних статей підприємство встановлює самостійно, на підставі особливостей технології й організації виробництва. На основі цього переліку складають форми калькуляційних розрахунків, кошторисів і внутрішньої звітності. Усі дані про виробничі витрати підприємства відображають у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Мета ведення обліку витрат виробництва – формування системи взаємопов'язаних показників, що моделюють собівартість. Тому за способом віднесення витрат та формуванням собівартості повинен бути встановлений

постійний контроль.

Управлінський облік законодавчо не регламентується, а тому нема офіційно затвердженого поняття, яке б в управлінському аспекті відображало зміст категорії «витрати виробництва» [32]. Облік господарських операцій щодо виробництва та реалізації готової продукції відображено в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

### Кореспонденція рахунків з обліку руху готової продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Оприбуткована продукція власного виробництва	27	23
2.	Списані відходи після сортування та сушіння зерна («мертві» та використовувані)	27	23
3.	Оприбутковуються зерновідходи (використовувані)	27	23
4.	Списується продукція на реалізацію	901	27
5.	Відпущена сільськогосподарська продукція працівникам підприємства в рахунок оплати праці (на суму вартості продукції)	901	27
6.	Передано безоплатно сільськогосподарську продукцію іншим організаціям:– на вартість продукції	949	27
	– на суму ПДВ	949	641
7.	Списано насіння власного виробництва на посів, корми власного виробництва на годівлю	23	27
8.	Оприбутковані залишки, виявлені під час інвентаризації	27	719
9.	Списана виявлена нестача готової продукції	947	27
10.	Передано сільськогосподарську продукцію для переробки	206	27

Відповідно до П(с)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарська продукція – це актив, що одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу і призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Сільськогосподарська продукція визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з її використанням, та її вартість може бути достовірно визначена.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», сільськогосподарську продукцію під час її первісного визнання оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю (чи собівартістю за прямими

витратами) згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається в тому звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу. Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють і відображають згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається в обліку в тому звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу.

Різноманіття підходів до сутності досліджуваної категорії зумовлене відмінними тлумаченнями її в чинних П(С)БО та інших нормативних документах.

### **1.3. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку витрат на біологічне перетворення активів у рослинництві**

Основними нормативними документами, які визначають правову базу для регулювання, організації, обліку і складання фінансової звітності в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996–XIV, який допомагає визначити правову основу регулювання, організації, обліку активів, корпоративного капіталу, відповідальності та складання фінансової звітності в Україні і надає користувачам повну, правильну та справедливу інформацію для прийняття рішень. Витрати та обсяги виробництва регулюються і залежать від визначення цього закону [66].

Одним з основних нормативних документів є також П(С)БО 16 «Витрати», яке визначає поняття, склад витрат та формує поняття «виробничі витрати». Згідно з п. 6 П(С)БО 16 «Витрати» витрати протягом звітного періоду вважаються зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, і якщо ці витрати можна надійно виміряти, вони призведуть до зменшення капіталу (за винятком

зменшення капіталу внаслідок вилучення або розподілу власником) [60].

П(С)БО 16 «Витрати» формулює основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності, функціонує для організації обліку операцій, що пов'язані з витратами підприємства [60].

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Таке визначення поняття «витрати» передає зміст витрат діяльності, що відображаються у «Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)», але не виражає сутності категорії «витрати виробництва» на рівні виробничого процесу. У результаті випуск сировини та матеріалів під час виробництва спричинює зміну структури активів компанії, не змінюючи розміру активної речовини або боргу [53].

Визначення витрат наведено у пп. 14.1.27 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, а саме: витрати – «це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)» [59].

Відображення обліку виробничих витрат здійснюють згідно з вимогами Інструкції щодо застосування схем для обліку корпоративних активів, капіталу, відповідальності та господарських операцій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. за № 892/4185. В Інструкції про застосування Плану рахунків подано характеристику рахунка 23. Рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про виробничі витрати та відображення випуску [24].

За дебетом рахунка 231 «Рослинництво» відображають прямі витрати на матеріали, витрати на оплату праці та інші прямі витрати, децентралізовані

загальновиробничі витрати та втрати через брак продукції (робочої сили, послуг) з технічних причин, заборгованості чи понесених виробничих витрат. За рахунком 23 «Виробництво» облік ведуть за видами культур, за статтями витрат і видами або групами продукції, яка виробляється.

Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023 пояснюють, що інвентаризація незавершеного виробництва має визначити обсяги і фактичні витрати, понесені у виробництві. До незавершеного виробництва в рослинництві відносять витрати на майбутній урожай: зяб, пари, добрива, озимий урожай, багаторічні трави (частини, що використовуються в наступному році), підготовка парників, теплиць та інших споруд закритого ґрунту, посіви під зиму (у розсадниках, теплицях), затримка снігу, необроблені рослини у звітному році тощо.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств (від 4 червня 2009 р. № 390) облік витрат виробництва ведуть у Журналі-ордері 5 В с.-г., призначеному для відображення кредитних оборотів щодо виходу продукції, робіт і послуг (списання для відповідних споживачів) з кредиту рахунка 23 «Виробництво» (за видами виробництв) [45].

Прийняття низки нових нормативно-правових документів з обліку біологічних активів, зокрема П(С)БО 30 «Біологічні активи» [61] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [40], суттєво змінило теперішній облік виробництва. П(С)БО 30 введено нові об'єкти обліку – біологічні активи, що являють собою живі організми (рослини, тварини), які вирощує підприємство з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримує з метою отримання інших вигод. Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції рослинництва розглянуто в табл. 1.6.



**Приклади біологічних активів та сільськогосподарської продукції галузі  
рослинництва**

<b>Активи</b>	<b>Сільськогосподарська продукція, на яку поширюється П(С)БО 30</b>	<b>Додаткові біологічні активи, на які поширюється П(С)БО30</b>	<b>Продукти переробки, на які не поширюється П(С)БО 30</b>
<b>Довгострокові біологічні активи</b>			
Виноградники	виноград	чубуки	виноматеріал, сокоматеріал
Сади	плоди	саджанці	сухофрукти, консерви фруктів, пиломатеріали
Дерева в лісі (лісовий масив)	деревина ділова, дрова		
<b>Поточні біологічні активи</b>			
Зернові культури	Зерно, зернові відходи, солома	-	борошно, крупа, комбікорм
Овочеві культури	овочі	-	консерви овочеві, соління
Технічні культури	Тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки	-	тютюн ферментів, олія рослинна, цукор
Кормові культури	Зелена маса, коренеплоди	-	силос, сінаж
Розсадники	-	саджанці	-

Коли сільськогосподарська продукція відокремлена від біологічних активів (під час виробництва зерна, зернових, фруктів, овочів), зелена маса, що отримана під час збору врожаю, вже не є елементом біологічних активів, вони вважаються окремими активами.

Продукція поділяється на: основну, супутню, побічну (табл. 1.7) [61].

П(С)БО 30 «Біологічні активи» змінило спосіб визначення та пояснення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності. Відповідно до цих вимог стандарту фінансові результати сільськогосподарської діяльності складаються з трьох компонентів:

1) фінансові результати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

Таблиця 1.7

**Класифікація сільськогосподарської продукції за цільовим призначенням**

Зміст	Приклад
<b>Основна</b>	
Сільськогосподарська продукція, їх використання може принести найбільші економічні вигоди для компанії та надходження на підтримку біологічних активів, які можуть виробляти ці сільськогосподарські продукти.	у рослинництві – зерно, овочі, фрукти насіння соняшнику, виноград коренеплоди тощо; у тваринництві – молоко в молочному скотарстві, приріст живої маси при вирощуванні і відгодівлі тварин, вовна основного стада овець, мед, товарна риба тощо.
<b>Супутня</b>	
Сільськогосподарська продукція, отримана з цих біологічних активів або груп одночасно з основною продукцією, відповідає стандартам або технічним вимогам, які були визначені та застосовані для подальшої переробки або продажу.	у рослинництві – насіння льону і конопель; у тваринництві – молоко від основного стада овець, віск у бджолярстві тощо.
<b>Побічна</b>	
Сільськогосподарська продукція, що отримується з одного біологічного активу або групи, є одночасно первинною, але їх вторинне значення та економічні вигоди незначні.	у рослинництві – солома, гичка, бадилля; у тваринництві – гній, пташиний послід тощо.

2) фінансові результати від продажу товарно-матеріальних цінностей сільськогосподарської продукції та біологічних активів. Це розумна ціна за мінусом очікуваних витрат при продажу;

3) фінансові результати від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу. Це вимірюється справедливою вартістю за мінусом вартості продажу [79].

Згідно з Методичними рекомендаціями з обліку біологічних активів [40] та Інструкцією про застосування Плану рахунків [24] для обліку доходів (витрат) від первісного визнання та від зміни справедливої вартості використовують рахунки 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

## РОЗДІЛ 2

### ДІАГНОСТИКА СТАНУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В РОСЛИННИЦТВІ

#### 2.1. Умови господарювання та рівень економічного розвитку господарства

XXXX розташоване в XXXX XXXX району Волинської області. Підприємство засноване внаслідок реорганізації сільськогосподарського виробничого кооперативу XXXX. За даними Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (ЄДР), дата державної реєстрації XXXX(код 03735570) – 15.03.2000 р.

Як платник єдиного внеску перебуває на обліку в ГУ ДПС у Волинській області з 01.01.1992 р., а в реєстр платників податків внесений 20.03. .

Основні задекларовані види діяльності відображено в табл. 2.1.

*Таблиця 2.1*

#### Основні види діяльності

Шифр діяльності	Вид діяльності
01.11	Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур
01.13	Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів
01.19	Вирощування інших однорічних і дворічних культур
01.25	Вирощування ягід, горіхів, інших плодових дерев і чагарників
01.41	Розведення великої рогатої худоби молочних порід
01.42	Розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів
01.46	Розведення свиней
01.49	Розведення інших тварин
01.61	Допоміжна діяльність у рослинництві
01.62	Допоміжна діяльність у тваринництві
10.11	Виробництво м'яса
10.61	Виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості
10.81	Виробництво цукру
46.21	Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин
47.81	Роздрібна торгівля з лотків і на ринках харчовими продуктами, напоями та тютюновими виробами
47.89	Роздрібна торгівля з лотків і на ринках іншими товарами

XXXX засноване на приватній власності. Очолює господарство XXXX Основним видом діяльності є вирощування продукції рослинництва, зокрема пшениці озимої, кукурудзи на зерно та сої.

Для виробництва продукції підприємство має достатній набір необхідної техніки, проте частину орендує. В основному продукцію реалізують українським підприємствам.

Діяльність ХХХХ здійснює згідно з Господарським кодексом України, іншими законодавчими актами України, установчим договором про створення і діяльність підприємства і Статутом. Воно є юридичною особою, належить до суб'єктів малого підприємництва, виконує різні види діяльності від власного імені, перебуває на самостійному балансі, має розрахунковий та інші рахунки в банках, печатку зі своєю назвою, штампи і власні бланки тощо.

Мета підприємства – забезпечення доходів від фінансово-господарської практики і задоволення інтересів керівників, а також економічних і соціальних інтересів працівників від реалізації діяльності виробництва та надання послуг населенню.

Загалом повна та комплексна оцінка господарської діяльності підприємства виконується на основі системи вартісних і натуральних показників, а також часткових і загальних. Вона забезпечує інформацією про наявність і використання окремих виробничих ресурсів (праці, землі, капіталу) та в цілому. А порівняння інформації в динаміці дає змогу встановити певні тенденції та оцінити перспективні напрями розвитку господарства.

Зараз діяльність підприємства в основному зосереджена на вирощуванні зернових (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

ХХХХ вирощує продукцію рослинництва, зокрема зернові (пшениця озима і кукурудза на зерно) і технічні (соя). До 2021 р. вирощували ще й ріпак. Свою діяльність провадять на орендованих землях з посівною площею сільськогосподарських угідь 232,68 га станом на 31 грудня 2022 р. У 2020 р. господарство використовувало 251,75 га, а у 2021 р. – 246,4 га. Отже, за останні три роки площа сільськогосподарських угідь скоротилася на 7,6 % (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

## Площа сільськогосподарських угідь, склад та структура посівів

XXXX

Показник	2020 р.		2021 р.		2022 р.		2022 р. до 2020 р., %
	га	%	га	%	га	%	
Площа сільськогосподарських угідь	251,75		246,4		232,68		92,4
з них взяті в оренду		100		100		100	-
Посівна площа	251,75		246,4		232,68		92,4
Культури зернові	-	-	105,0	42,6	187,0	80,4	177,9*
з них пшениця озима	-	-	50,0	20,3	50,0	21,5	100,0*
кукурудза на зерно	-	-	55,0	22,3	137,0	58,9	У 2,5р.*
Культури технічні	251,75	100,0	141,4	57,4	45,68	57,4	18,1
з них соя	176,75	70,2	141,4	57,4	45,68	19,6	25,8
ріпак озимий	75,0	29,8	-	-	-	-	-

\*До 2021р.

У 2022 р. серед посівів зернових культур переважали посіви кукурудзи на зерно, які становили 58,9 % всіх посівних площ. Посіви сої скоротилися на 74,2 %.

Для визначення спеціалізації досліджуваного підприємства проаналізуємо структуру реалізованої продукції XXXX на основі грошового виразу розміру створеної й готової до збуту продукції (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

## Аналіз структури реалізації продукції у XXXX

Назва продукції	2020 р.		2021 р.		2022 р.		У середньому за три роки		Місце
	вартість, тис. грн	структура, %	вартість, тис. грн	структура, %	вартість, тис. грн	структура, %	вартість, тис. грн	структура, %	
Зернові всього	109,3	2,4	3751,4	81,3	4102,6	84,9	2654,4	57,4	
З них пшениця озима	109,3	2,4	831,1	18,0	1060,1	21,9	666,8	14,4	3
кукурудза на зерно	-	-	2920,3	63,3	3042,5	63,0	1987,6	42,9	1
Соя	2620,6	59,1	859,7	18,7	724,6	15,1	1401,6	30,3	2
Ріпак озимий	1708,5	38,5	-	-	-	-	569,5	12,3	4
<b>Всього</b>	<b>4438,4</b>	<b>100</b>	<b>4611,1</b>	<b>100</b>	<b>4827,2</b>	<b>100</b>	<b>4625,6</b>	<b>100</b>	-

Як видно з даних табл. 2.3, основною продукцією підприємства є кукурудза на зерно, яка у 2022 р. забезпечувала підприємству більше половини доходу від реалізацій продукції (63 %, або 3042,5 тис. грн). У 2020 р. кукурудзу взагалі не вирощували, а основний дохід забезпечувався від реалізації технічних культур: сої та ріпаку (59,1 % та 38,5 % відповідно). У 2021 р. відмовилися від виробництва ріпаку, а посівні площі під соєю суттєво скоротили, тому й виторг від реалізації технічних культур суттєво скоротився.

У 2020 р. виробництва пшениці озимої не було, а реалізовували урожай попередніх років.

Отже, зміна в структурі посівних площ суттєво вплинула на структуру товарної продукції. Якщо у 2020 р. основна частина доходу від реалізації продукції забезпечувалась за рахунок реалізації сої, то у 2022 р. – за рахунок кукурудзи на зерно. Загалом виторг від реалізації продукції за аналізований період зріс на 8,8 %, або на 187,2 тис. грн, і становив 4625,6 тис. грн. Зростання виторгу від реалізації продукції свідчить про вибір правильної стратегії щодо зміни структури посівних площ.

Ефективне використання виробничих ресурсів і їх господарське використання в комплексі формує фінансово-економічне становище підприємства завдяки взаємодії низки складових системи фінансових відносин організації разом з виробничо-господарськими чинниками. Система показників із наявністю, розташуванням і застосуванням фінансових ресурсів дає змогу оцінити фінансово-економічне становище підприємства.

Такими основними показниками є оцінка собівартості продукції та рентабельності виробничої діяльності. Динаміка фінансових результатів діяльності ХХХХ наведена в табл. 2.4. Як бачимо (див. табл. 2.4), у звітному році порівняно з базовим спостерігається позитивна тенденція. Про покращання фінансового стану підприємства свідчить суттєве зростання рівня рентабельності через зниження на 43,1 % собівартості реалізованої продукції та

зростання прибутку підприємства у 8,5 раза. Результатом цього є ріст рівня рентабельності підприємства від 6,91 % до 104,3 % відповідно на початок і кінець аналізованого періоду.

Таблиця 2.4

**Фінансові результати виробничо-господарської діяльності  
у XXXX**

Показник	2020р.	2021р.	2022р.	2022 р. до 2020 р., %
Чистий дохід від реалізації, тис. грн	4438,4	4611,1	4827,2	108,8
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	4149,3	2866,8	2362,9	56,9
Чистий прибуток (збиток), тис. грн	289,1	1744,3	2465,1	У 8,5 р.
Рівень рентабельності (збитковості), %	6,9	60,8	104,3	+97,4 п.

Проаналізуємо структуру дебіторської та кредиторської заборгованості, які є важливими показниками, що впливають на економічний стан підприємства. Відповідна оцінка наведена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Рівень та структура дебіторської і кредиторської заборгованості  
XXXX, 2022р., тис. грн**

Заборгованість	Початок періоду		Кінець періоду		Зміни (+,-)
	тис. грн	%	тис. грн	%	
Дебіторська заборгованість:					
- за товари, роботи і послуги	477,7	100	90,9	28,1	-386,8
- за розрахунками з бюджетом	-	-	67,4	20,8	+67,4
- інша дебіторська заборгованість	-	-	165,2	51,1	+165,2
<b>Разом</b>	<b>477,7</b>	<b>100</b>	<b>323,5</b>	<b>100</b>	<b>-154,2</b>
Кредиторська заборгованість:					
- за товари, роботи і послуги	0,4	1,7	258,2	28,2	+257,8
Поточні зобов'язання за розрахунками:					
- з бюджетом	23,0	98,3	-	-	-23,0
- зі страхування	-	-	-	-	
- з оплати праці	-	-	-	-	
- інші поточні зобов'язання	-	-	658,5	71,8	+658,5
<b>Разом</b>	<b>23,4</b>	<b>100</b>	<b>916,7</b>	<b>100</b>	<b>+893,3</b>

Розрахувавши ці показники, бачимо, що за 2022 рік розмір дебіторської заборгованості в підприємства зменшився на 154,2 тис. грн, що є позитивним

явищем, адже означає, що заборгованість замовників та інших дебіторів перед підприємством значно скоротилася. Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги також зросла на 257,8 тис. грн, що є негативним чинником і свідчить про те, що підприємство має заборгованість перед постачальниками і, отже, зросла заборгованість за розрахунками на 893,3 тис. грн. Позитивним є те, що підприємство не має заборгованості з оплати праці й повністю розрахувалося з бюджетом за 2022 р.

Основний вид діяльності підприємства – виробництво продукції рослинництва (пшениця озима, кукурудза на зерно, ріпак і соя). А отже, для результативності підприємства дуже важлива динаміка врожайності основних сільськогосподарських культур. Це показник ефективності використання землі в господарстві в галузі рослинництва. Обсяг виробництва зерна залежить від урожайності та посівних площ. З підвищенням урожайності поліпшуються всі економічні показники: знижуються собівартість одиниці продукції й затрати праці на її виробництво, збільшується сума грошових надходжень. Урожайність є важливим чинником, який забезпечує ефективність використання трудових і грошово-матеріальних ресурсів та одержання запланованого валового збору зерна.

Динаміку врожайності основних зернових культур відображено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Динаміка зібраних площ та урожайності основних зернових культур  
у XXXX**

Культура	2020 р.		2021 р.		2022 р.		2022 р. до 2020 р., %	
	зібрана площа, га	урожайність, ц з 1 га	зібрана площа, га	урожайність, ц з 1 га	зібрана площа, га	урожайність, ц з 1 га	зібрана площа, га	урожайність, ц з 1 га
Пшениця озима	-	-	50	39,1	50	46,2	100	118,6*
Кукурудза на зерно	-	-	55	68,4	137	70,9	у 2,5р.	103,6*
Соя	176,75	15,33	141,4	12,4	45,68	5,69	25,8	37,2*
Ріпак озимий	75,0	23,30	-	-	-	-	-	-

\*У відсотках до 2021 р.



Як було зазначено, у 2020 р. господарство вирощувало лише технічні культури.

З 2021 р. відмовились від вирощування ріпаку, а натомість почали вирощувати пшеницю й кукурудзу на зерно.

А тому визначатимемо динаміку врожайності зернових культур за два останніх роки, а сої – за три. З табл. 2.6 бачимо, що врожайність пшениці озимої збільшилася на 18,6 %, а кукурудзи на зерно – на 3,6 %. Урожайність сої зменшилась у три рази.

Під пшеницю озиму й кукурудзу на зерно було відведено у 2,5 рази більше площі, а площі під соєю площу скорочено на 74,2 %.

Внаслідок цього змінилися обсяги виробництва продукції рослинництва (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

#### Динаміка валових зборів продукції рослинництва у XXXX

Вироблено продукції, ц	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2020 р., %
Зернові і зернобобові, всього	-	5719	12024,77	у 2,14р.
Пшениця озима	-	1957	2310,0	118,1*
Кукурудза на зерно	-	3762	9714,77	у 2,6 р.*
Соя	2710,0	1753,36	260	9,6*
Ріпак	1747,4	-	-	-

\*До 2021р.

Як бачимо, валові збори зернових зросли в основному за рахунок зростання обсягів виробництва кукурудзи на зерно. Таке зростання відбулося внаслідок зростання посівних площ, тобто екстенсивних чинників, а не за рахунок суттєвого зростання врожайності. Натомість виробництво сої різко зменшилося як через зниження посівних площ, так і врожайності.

Для будь-якого підприємства важливими показниками діяльності є обсяг реалізованої продукції й рівень товарності.

Кожне підприємство ціну товарної продукції розраховує за щоденними цінами збуту, рівень яких залежить від джерела й термінів збуту продукції, від її якості, кон'юнктури ринку тощо. Переважно від обсягу виробництва продукції

залежить рівень товарності за окремими її видами. Що він більший, то більшу кількість продукції підприємство спроможне збути за інших рівних умов, і навпаки. Для рівня товарності притаманні зміни й за рівного розміру створення валової продукції, за умови зменшення чи збільшення потреб підприємства в будь-якій продукції на внутрішньогосподарські цілі.

Виробленою (валовою) продукцією є оцінка вартості загальної кількості продукції підприємства як наслідку основної його діяльності.

Динаміку виробництва продукції рослинництва та рівень товарності проаналізуємо в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

**Динаміка реалізації та рівня товарності зернових культур  
у XXXX**

Культура	Обсяг реалізації, ц			2022 р до 2020 р., %	Рівень товарності, %		
	2020 р.	2021 р.	2022 р.		2020 р.	2021 р.	2022 р.
Зернові та зернобобові, всього	257	5968	8166	у 31,8р.	-	104,3	67,9
Пшениця озима	257	1143	1944	у 7,6р.	-	58,4	84,1
Кукурудза на зерно	-	4825	5671	117,5*	-	128,1	58,4
Соя	2085	553	551	26,4	76,9	31,5	211,9
Ріпак	1589	-	-	-	90,9	-	-

\*До 2021р.

Як бачимо (див. табл. 2.8), обсяг реалізації за аналізований період суттєво зріс для зернових культур і знизився для технічних, що спричинено зміною структури посівних площ і, відповідно, валових зборів. Важливо зазначити, що господарство реалізує свою продукцію не повністю в поточному році, а й у подальші роки реалізує, про що свідчить перевищення рівня товарності понад 100 %. Так, у 2020 р. пшениці озимої не виробляли, а реалізація була.

Рівень товарності є високим за всіма культурами, оскільки підприємство реалізує продукцію не тільки власного виробництва, а й прийняту на зберігання. Перевищення рівня товарності понад на 100 % зумовлене реалізацією продукції попередніх років за більш вигідними цінами.

Фундаментальною економічною категорією є ціна – кількість грошей, за яку продавець згоден продати, а покупець готовий купити одиницю товару. Ціна певної кількості товару становить його вартість, тому про ціну можемо говорити як про грошову вартість одиниці товару.

Ціна встановлюється власниками підприємства відповідно до попиту на продукцію, до цін конкурентів та відповідно до очікуваного рівня прибутку.

Як бачимо (див. табл. 2.9), у ХХХХ ціна на пшеницю озиму зросла на 28,2 %, водночас на кукурудзу зменшилась на 11,4 %. Ціна сої дещо збільшилася – на 4,6 %.

Таблиця 2.9

**Динаміка реалізаційних цін 1 ц зернових та технічних культур  
у ХХХХ, грн**

<b>Вид продукції</b>	<b>2020 р.</b>	<b>2021 р.</b>	<b>2022 р.</b>	<b>2022 р. до 2020 р., %</b>
Пшениця озима	425,29	727,12	545,32	128,2
Кукурудза на зерно	-	605,24	536,50	88,6*
Соя	1256,88	1554,61	1315,06	104,6
Ріпак	1075,20	-	-	-
*У відсотках до 2021 р.				

Таким чином, з кожним роком змінюються ціни на продукцію. На це впливає чимало чинників.

У табл. 2.10 проаналізуємо витрати на виробництво продукції рослинництва, які істотно впливають на ефективність виробництва. Як бачимо (див. табл. 2.10), за досліджуваний період витрати на насіння зросли в 4,1 раза, на електроенергію – у 3,2 раза, на пальне – у 3,5 раза.

Натомість майже вдвічі скоротилися витрати на мінеральні добрива, що є результатом зниження врожайності.

Істотно зросли загальновиробничі витрати, переважно за рахунок використання у виробничому процесі сторонніх організацій, оплата послуг яких зросла у 12,6 раза. Частка у загальновиробничих витратах прямих виробничих витрат скоротилася з 64,9 % до 47,3 % відповідно на початок і кінець досліджуваного періоду.

Дуже важливою узагальнювальною ознакою результатів роботи аграрних підприємств є ефективність виробництва. Вона є критерієм повної та всебічної оцінки, позаяк об'єкт або захід може бути частково добрим, однак недостатньо ефективним загалом.

Таблиця 2.10

**Динаміка та структура витрат на виробництво зернових та технічних культур У ХХХХ**

Показник	2020р.		2021р.		2022р.		2022 р. до 2020 р., %
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	
<b>Прямі матеріальні витрати - усього</b>	<b>1783,3</b>	<b>100</b>	<b>2375,8</b>	<b>100</b>	<b>1976,8</b>	<b>100</b>	<b>110,8</b>
У т. ч.							
Насіння та посадковий матеріал	127,2	7,1	328,3	13,8	520,8	26,3	У 4,1р.
Мінеральні добрива	1316,4	73,8	1431,4	60,2	673,0	34,0	51,1
Пальне і мастильні матеріали	207,3	11,6	-	-	658,0	33,3	У 3,2р.
Електроенергія	22,4	1,2	72,3	3,0	80,1	4,0	У 3,5р.
Паливо й енергія	-	-	479,6	20,2	-	-	-
Запасні частини та матеріали для ремонту	110,0	6,2	64,2	2,7	34,2	1,7	31,1
Прямі витрати на оплату праці	88,5	5,0	151,9	6,4	144,5	7,3	163,3
<b>Інші прямі витрати – усього</b>	<b>287,2</b>	<b>100</b>	<b>1256,4</b>	<b>100</b>	<b>340,2</b>	<b>100</b>	<b>118,4</b>
З них амортизація	174,1	60,6	965,4	76,8	72,0	21,2	41,3
<b>Загальновиробничі витрати</b>	<b>423,4</b>	<b>100</b>	<b>913,1</b>	<b>100</b>	<b>1593,4</b>	<b>100</b>	<b>У 3,8р.</b>
З них оплата послуг сторонніх організацій	115,0	27,1	674,7	73,9	1450,3	91,0	У 12,6р.
<b>Адміністративні витрати</b>	<b>251,6</b>		<b>269,2</b>		<b>271,4</b>		<b>107,9</b>
Частка прямих витрат у загальновиробничих витратах, %	<b>64,9</b>		<b>49,3</b>		<b>47,3</b>		<b>-</b>

Також не варто вважати, що існує єдиний підхід до такої оцінки.

Основною причиною спаду ефективності роботи будь-якого підприємства є вища собівартість продукції.

Собівартість одиниці продукції відображає ефективність застосування земельних ресурсів, насіння, добрив, сільськогосподарської техніки тощо. З метою об'єктивного визначення собівартості продукції потрібно безпомилково зважити всі витрати стосовно звітнього періоду, а також точно відтворити весь оприбуткований урожай агрокультур.

Собівартість 1 ц продукції формується безпосередньо на підприємстві. Вона відображає умови виробництва й індивідуальні затрати, конкретні результати господарювання колективу, власника майна. Тому зрозуміло, що на різних підприємствах вона неоднакова. Ставлення до праці і її результатів працівників підприємств, особливі умови окремих зон, регіонів, територій формують розміри витрат виробництва, а отже, й суму собівартості одиниці продукції.

Рівень інтенсивності галузі рослинництва відображає такий важливий показник, як обсяг виробничих витрат з розрахунку на 1 га посівних площ. Позитивним явищем є зростання витрат на 1 га посівних площ, що свідчить про інтенсифікацію виробництва.

У табл. 2.11 проаналізуємо собівартість виробництва продукції рослинництва й витрати на 1 га посівної площі за окремими культурами.

Таблиця 2.11

### Динаміка рівня витрат та собівартості 1 ц на виробництво рослинницької продукції у ХХХХ

Продукція	2020 р.	2021р.	2022р.	2022р. у % 2020 р./ 2021р.
<b>Пшениця озима</b>				
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	112,7	444,6	388,8	У 3,5р.
Витрати на 1га посівної площі, грн	-	8892	7776	87,4
Витрати на збут, тис. грн	3,5	11,0	24,6	У 7 р.
В т. ч. на 1 ц реалізованої продукції, грн	13,67	9,64	12,65	92,5
Собівартість 1 ц виробництва, грн	425,34	727,2	545,31	128,2
<b>Кукурудза на зерно</b>				
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	-	2106,3	1780,8	84,5
Витрати на 1га посівної площі., грн	-	38296,36	12998,54	33,9
Витрати на збут, тис. грн	--	51,4	113,0	У 2,2р.
В т. ч. на 1 ц реалізованої продукції, грн	-	10,65	19,92	187,0
Собівартість 1 ц виробництва, грн	-	605,22	536,50	88,6
<b>Соя</b>				
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	2371,8	315,9	193,3	8,1
Витрати на 1га посівної площі., грн	13418,95	2234,09	4231,61	31,5
Витрати на збут, тис. грн	46,0	7,0	11,3	24,6
В т. ч. на 1 ц реалізованої продукції, грн	22,12	12,65	20,51	92,7
Собівартість 1 ц виробництва, грн	1256,91	1554,61	1315,06	122,3

Як і очікувалося, собівартість істотно зросла – на 28,2 % для пшениці та на 22,3 % для сої. Для кукурудзи дещо знизилася – на 12 %. Скорочення витрат в розрахунку на 1 га посівних площ суттєво знижує врожайність культур, та й ефективність виробництва загалом.

Основні результати аналізу ефективності виробництва продукції рослинництва наведено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

**Аналіз ефективності окремих видів продукції рослинництва  
у XXXX**

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. у % до 2020/2021 р.
<b>Рівень рентабельності продукції рослинництва – всього, %</b>	<b>6,9</b>	<b>60,8</b>	<b>104,3</b>	<b>97,4п.</b>
<b>Прибуток на 1 га посівних площ, грн</b>	<b>1148,4</b>	<b>7079,1</b>	<b>10594,4</b>	<b>У 9,2р.</b>
<b>Пшениця озима</b>				
Вартість реалізованої продукції, тис. грн	109,3	3751,4	1060,1	У 9,7р.
Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн	112,7	2550,9	388,8	У 3,4р.
Прибуток (збиток), тис. грн	-8,4	1200,5	671,3	-
Рівень рентабельності, %	-7,4	47,1	172,6	+180,0п.
<b>Кукурудза на зерно</b>				
Вартість реалізованої продукції, тис. грн	-	831,1	3042,5	У 3,7р.
Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн	-	444,6	1780,8	У 4р.
Прибуток (збиток), тис. грн	-	386,5	1261,7	У 3,3р.
Рівень рентабельності, %	-	86,9	70,8	-16,1п.
<b>Соя</b>				
Вартість реалізованої продукції, тис. грн	2620,6	859,7	724,6	27,6
Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн	2371,8	315,9	193,3	8,1
Прибуток (збиток), тис. грн	248,8	543,8	531,3	У 2,1р.
Рівень рентабельності, %	10,5	172,1	274,8	+264,3п.

Як бачимо з проведених розрахунків, у 2022 р. порівняно з 2020 р. виручка від реалізації зерна пшениці зросла в 9,7 раза. Як уже зазначалося, у 2020 р. виробництва пшениці не було, а реалізовували врожай попередніх років, тому така велика різниця.

Зріс і рівень рентабельності виробництва пшениці із 47,1 % до 172,6 % (2020 р. до уваги не брали, оскільки не було виробництва пшениці). Дещо

знизився (на 16,1 пункта) рівень рентабельності виробництва кукурудзи у 2022 р. порівняно з 2020 р., однак він є досить високим – 70,8%. Хоча посівні площі під соєю істотно скоротилися, а отже, й обсяги виробництва та реалізації, рівень рентабельності сої є досить високий – 274,8 %, із суттєвою тенденцією до зростання. Загалом у підприємстві рівень рентабельності виробництва продукції рослинництва становить 104,3 % і має тенденцію до зростання, що є позитивним явищем.

Господарство у 2022 р. на 1 га посівних площ від реалізації продукції рослинництва одержало 10594,4 грн прибутку, що в 9 разів перевищує показник 2020 року. Таким чином, можемо зазначити, що виробництво продукції рослинництва досить ефективне. Найвищий рівень рентабельності у виробництва сої – 274,8 %.

Отже, вирощування продукції рослинництва в господарстві є високорентабельним і підприємству доцільно зберегти цю спеціалізацію й надалі.

## **2.2. Організація первинного обліку на біологічне перетворення в рослинництві**

Підставою для відображення фактів господарського життя підприємства на рахунках в бухгалтерському обліку є первинні документи, носії інформації про господарсько-економічне життя суб'єкта підприємництва, а первинний облік є початковою стадією господарського обліку. Від належно оформленого документа залежать повнота й достовірність облікової інформації для користувачів.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначає, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, складені за результатами здійснення таких операцій [66]. Варто зазначити, що будь-яка господарська операція, яка не має свого відображення в первинному документі, але фіксується в бухгалтерському обліку, є незаконною. Документування господарських операцій має велике економічне

й юридичне значення. Економічне значення полягає в тому, що з допомогою документів ведеться облік, здійснюється контроль за виробничою діяльністю та її аналіз. З юридичного погляду, первинний документ – це письмове засвідчення здійснюваної операції, підтвердження її законності.

Щодо терміна «документ», то єдиного його трактування досі немає. Зокрема, Верига Ю.А. під «документом» розуміє свідоцтво, доказ, на якому зафіксована інформація [10, с. 84]. А К.В. Бурко зазначає, що первинна документація підтверджує достовірність даних про факти господарської діяльності та за необхідності є доказом проведених операцій у цивільно-правових спорах юридичних і фізичних осіб [7, с. 315].

Науковець Ф. Бутинець дає таке визначення бухгалтерського документа: «це письмовий доказ фактичного здійснення господарських операцій або письмове розпорядження на право її здійснення» [8, с. 28].

У навчальному посібнику авторів Гнатишин Л.Б. та Прокопишин О.С. уточнено, що документ – це письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку. Саме слово «документ» походить від латинського, що означає свідчення, доказовість, підтвердження на їх проведення [15, с. 38].

У ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [66].

Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [65].

Для забезпечення умови повноти й достовірності даних бухгалтерського обліку необхідне якісне й правильне заповнення первинних документів. Крім того, мають бути наявні всі необхідні реквізити і заповнені згідно з правилами ведення бухгалтерської документації.



У всіх документах, що містять інформацію про господарську діяльність підприємства, мають бути такі реквізити: назва документа (форми); дата і місце складання; назва підприємства, в якому складений документ; зміст, обсяг та одиниці виміру господарської операції; посади осіб, які є відповідальними за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис (або інші дані) особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

За відсутності хоча б одного з наведених обов'язкових реквізитів первинний документ буде юридично недійсним, а здійснена господарська операція за ним – незаконною.

У ХХХХ використовується велика кількість первинних документів, серед яких не тільки типові й галузеві форми, а й самостійно розроблені. Записи в бухгалтерському обліку про витрати на виробництво продукції в галузі рослинництва на підприємстві проводять на підставі відповідних первинних документів, які можна згрупувати таким чином (рис. 2.1): з обліку витрат праці; з обліку предметів праці; з обліку засобів праці; з обліку вартості робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами та організаціями.

У документах з обліку витрат праці фіксуються трудові витрати на виконання конкретних робіт з вирощування культур і нарахована при цьому оплата.

Від правильності організації обліку у сфері оплати праці залежить оперативне й об'єктивне відображення руху трудових ресурсів, відпрацьованого часу та обсягів виконаних робіт, нарахування заробітної плати і посилення її стимулюючої ролі, належний контроль за трудовою дисципліною та продуктивністю.

Основний первинний документ з обліку відпрацьованого часу та оплати праці – Табель обліку робочого часу (ф. № П-5), затверджений наказом «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 05.12.2008 р. № 489 [74].

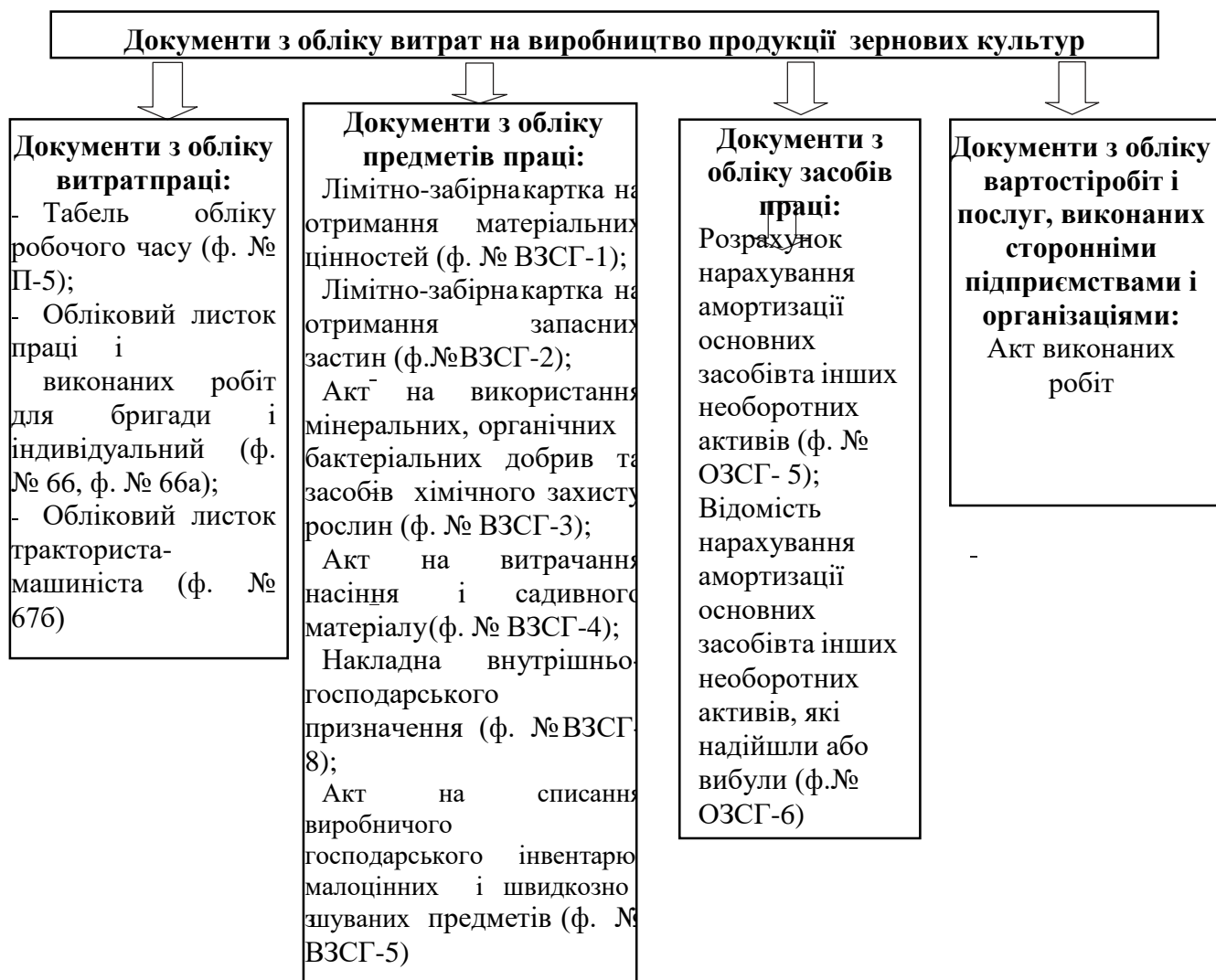


Рис. 2.1. Первинні документи з обліку витрат на виробництво продукції зернових культур

Для обліку ручних та кінно-ручних робіт призначено Обліковий лист праці та виконаних робіт, який може складатися для бригади, де записується група працівників, що виконували відповідні роботи, або бути індивідуальним (ф. № 66, ф. № 66а).

Для обліку робіт з обробки ґрунту (посівів) і нарахування заробітної плати за виконання таких робіт застосовують Обліковий лист тракториста-машиніста (ф. № 67-Б).

Документи з обліку предметів праці підтверджують витрачання в рослинництві різних матеріальних цінностей: насіння, добрив, малоцінних предметів тощо. Ця група документів затверджена наказом «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних

документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах» від 21.12.2007 р. № 929 [47].

У ХХХХ матеріальні цінності відпускають у виробництво в межах встановлених лімітів за лімітно-забірними картами (ф. № ВЗСГ-1 і ф. № ВЗСГ-2); одноразовий відпуск оформляють накладними внутрішньогосподарського призначення (ф. № ВЗСГ-8).

Насіння кожному відділу чи бригаді відпускають відповідно до ліміту, що встановлений агрохімічною службою залежно від площі та норми висіву. Для списання насіння з підзвіту матеріально відповідальної особи підставою є Акт витрати насіння і садивного матеріалу (ф. № ВЗСГ-4). Акт оформляється за кожною культурою і разом з доданими документами до нього (накладними внутрішньогосподарського призначення та лімітно-забірними картками) передається бухгалтеру з обліку товарно-матеріальних цінностей.

У разі внесення добрив під культури, а також використання для обробки посівів отрутохімікатів і гербіцидів складається Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ф. № ВЗСГ-3). Акт складають у двох примірниках. У ньому наводиться назва культури, під яку були внесені добрива, назва добрив чи отрутохімікатів, площа, номер поля, кількість внесених добрив. Акт затверджується керівником підприємства.

Спецодяг, малоцінні та швидкозношувані предмети на витрати виробництва списують на підставі затвердженого Акта на списання виробничого і господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів (ф. № ВЗСГ-5).

Документи з обліку засобів праці фіксують витрати в рослинництві з використання основних засобів за допомогою нарахування амортизації. З цією метою наказом «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування» від 27.09.2007 р. № 701 [46] передбачено Розрахунок нарахування амортизації

основних засобів та інших необоротних активів (ф. № ОЗСГ-5) і Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (ф. № ОЗСГ-6).

Однак запровадження в дію Податкового кодексу України вимагає повного перегляду системи документування операцій з обліку амортизації, оскільки він вводить обмеження щодо терміну використання об'єкта з метою продовження строку нарахування амортизації на основні засоби. Необхідність удосконалення первинних документів зумовлена ще й тим, що вони втратили свій початковий зміст та не задовольняють вимоги користувачів інформації стосовно системи амортизаційної політики підприємства, в напрямі нарахування й ефективності використання амортизаційних коштів як основного джерела відтворення основних засобів підприємства [59].

Вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами та організаціями, фіксують документи з обліку вартості таких робіт і послуг. Це рахунки на оплату, товарно-транспортні накладні, акти приймання виконаних робіт. На підставі цих документів відображають витрати щодо конкретних об'єктів обліку рослинництва.

Для ХХХХ збирання врожаю – одна з найвідповідальніших робіт. Головне його завдання – не допустити втрат під час збирання, транспортування та доробки зерна. Однією зі складових цього процесу є забезпечення правильного обліку на всіх етапах зазначених робіт.

Потрібно провести велику підготовчу роботу ще до початку збирання врожаю. Необхідно підібрати і проконсультувати матеріально відповідальних осіб, перевірити, як підготовлені місця приймання та збереження продукції, стан вагового господарства тощо.

У момент відокремлення від біологічного активу зерно визнають як сільськогосподарську продукцію, яка призначена для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. Первинний облік зернової продукції, отриманої від врожаю, можна здійснювати декількома методами (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

### Методи первинного обліку зернової продукції на сільськогосподарських підприємствах

Метод	Коротка характеристика
З використанням путівок на вивезення продукції з поля (ф. № 77)	Комбайнер отримує у бухгалтерії бланки путівок, які виписує у трьох примірниках і два з них передає водієві машини при відвантаженні зерна. Шофер, здаючи зерно на склад, пред'являє путівки завідувачу складом, а той після зважування зерна розписується в отриманні путівки та повертає другий примірник шоферові. Третій примірник залишається у завідувача складу.
З використанням реєстрів відправлення зерна та іншої продукції (ф. № 77)	Комбайнер отримує у бухгалтерії реєстри, які виписує у трьох примірниках раз на день при першому завантаженні автомобіля з бункера комбайна. Перший примірник реєстру залишається у себе, а інші передає водієві машини. Водій другий примірник реєстру залишає у себе, а третій – при першому розвантаженні у день передає завідувачу складу. Комбайнер при завантаженнях автомашини зерном записує інформацію у в свій примірник реєстру (на даного водія), шофер – у свій примірник, а завідувач складу, отримавши зерно – у свій (третій) примірник. Інформація з реєстрів в кінці дня узагальнюється у зведеному реєстрі приймання зерна та іншої продукції з поля і разом з відомістю руху зерна та іншої продукції передається в бухгалтерію. Комбайнер отримує у бухгалтерії реєстри, які виписує у трьох примірниках раз на день при першому завантаженні автомобіля з бункера комбайна. Перший примірник реєстру залишається у себе, а інші передає водієві машини. Водій другий примірник реєстру залишає у себе, а третій – при першому розвантаженні у день передає завідувачу складу. Комбайнер при завантаженнях автомашини зерном записує інформацію у в свій примірник реєстру (на даного водія), шофер – у свій примірник, а завідувач складу, отримавши зерно – у свій (третій) примірник. Інформація з реєстрів в кінці дня узагальнюється у зведеному реєстрі приймання зерна та іншої продукції з поля і разом з відомістю руху зерна та іншої продукції передається в бухгалтерію.
З використанням талонів водія (77 б), талонів комбайнера (77 в) та спеціальних реєстрів	Талони видаються в бухгалтерії, комбайнер і шофер обмінюються талонами при завантаженні автомашини зерном. Завідувач складу, приймаючи від шофера зерно, зважує його і записує дані в реєстр приймання зерна від шофера, який знаходиться у шофера, а талон комбайнера, який шофер отримав при завантаженні машини, він віддає завідувачу складу. Завідувач складу також робить запис про отримання зерна в реєстр приймання зерна вагарем, що є підставою для заповнення відомості руху зерна та іншої продукції, а також карток обліку матеріалів.

Кожне підприємство обирає найбільш прийнятний саме для себе спосіб обліку продукції, але головне – забезпечити на кожному етапі контроль.

Облік зібраного урожаю зерна в першому випадку здійснюють так: до початку збирання кожному комбайнеру та водієві видають під розпис пронумеровані талони комбайнера (сільгоспоблік, ф. № 77в) і талони водія (сільгоспоблік, ф. № 77б) відповідно. Після завантаження зерна для транспортування водій і комбайнер обмінюються талонами. На зерноток у вагар зважує автомашина та визначає вагу зерна. На підставі виданого водієм талона проводить запис у Реєстрі приймання зерна від водія (сільгоспоблік, ф. № 71ф), який виписується щоденно в одному примірнику на кожного водія й упродовж робочого дня постійно перебуває в нього. Після внесення вагарем даних до Реєстру талон повертають водієві, а кількість зерна відображають у Журналі вагара.

Після зважування транспортного засобу із зерном завідувач току записує номери талонів комбайнерів, що прийняті від водія, прізвище водія, який доставив зерно, номер транспортного засобу й інші дані до Реєстру приймання зерна вагарем (сільгоспоблік, ф. № 78). Наступного дня Реєстр, підписаний завідувачем току чи комірником, потрапляє вбухгалтерію.

На підставі Реєстрів завідувач току або комірник щодня складає відомість руху зерна та іншої продукції (сільгоспоблік, ф. № 80) і Книгу складського обліку (ф. № ВЗСГ-10).

Талони комбайнера та водія разом із Відомістю руху зерна та іншої продукції з доданими до неї Реєстрами приймання зерна вагарем завідувач току щодня передає до бухгалтерії підприємства.

У другому випадку бухгалтерія перед початком збирання врожаю видає кожному комбайнерові під розписку бланки реєстрів.

Під час завантаження зерна комбайнер виписує реєстр, перший примірник якого залишає в себе, а другий і третій передає шоферу під розписку на першому екземплярі.

Шофер відвозить зерно на тік і третій примірник реєстру передає завідувачеві току, а другий залишає в себе.

Отже, в комбайнера буде стільки реєстрів, скільки автомобілів його обслуговують. У шофера буде один реєстр на один агрегат, який підписаний комбайнером і завідувачем току під час приймання зерна від шофера на току. У завідувача току буде стільки реєстрів, скільки автомобілів возить зерно від комбайнів.

Реєстри щодня здають до бухгалтерії підприємства: комбайнери після запису даних про кількість зібраного зерна в облікові листи тракториста-машиніста, шофери разом з подорожнім листом, завідувач току разом з Реєстром приймання зерна вагарем (сільгоспоблік, ф. № 78), а на їх підставі формують Відомість руху зерна (сільгоспоблік, ф. № 80) та Книгу складського обліку (ф. № ВЗСГ-10).

У третьому випадку для обліку врожаю зернової продукції використовують путівку на вивезення продукції з поля (ф. № 77а). Перед початком збиральних робіт комбайнер одержує в бухгалтерії блокноти путівок аналогічно, як і реєстрів.

Вивантажуючи бункер комбайна в кузов автомобіля, комбайнер виписує путівку в трьох примірниках. На першому примірнику путівки, яка залишається в комбайнера, шофер підписується за кількість отриманого зерна. Другий і третій примірники путівки комбайнер підписує і передає шоферу, який після здачі зерна на току віддає третій примірник путівки завідувачеві току під час приймання-здачі зерна. Комбайнер, шофер і завідувач току щодня здають путівки до бухгалтерії разом з іншими документами, аналогічно, як і реєстром. У ХХХХна сьогодні застосовують третій метод первинного обліку зернової продукції, тобто за допомогою талонів та спеціальних реєстрів (рис. 2.2).

На власних складах підприємство зберігає зібране зерно. На складі його сушать і сортують. Кожну партію зерна, яка відпущена для очищення, сортування та сушіння, зважують.

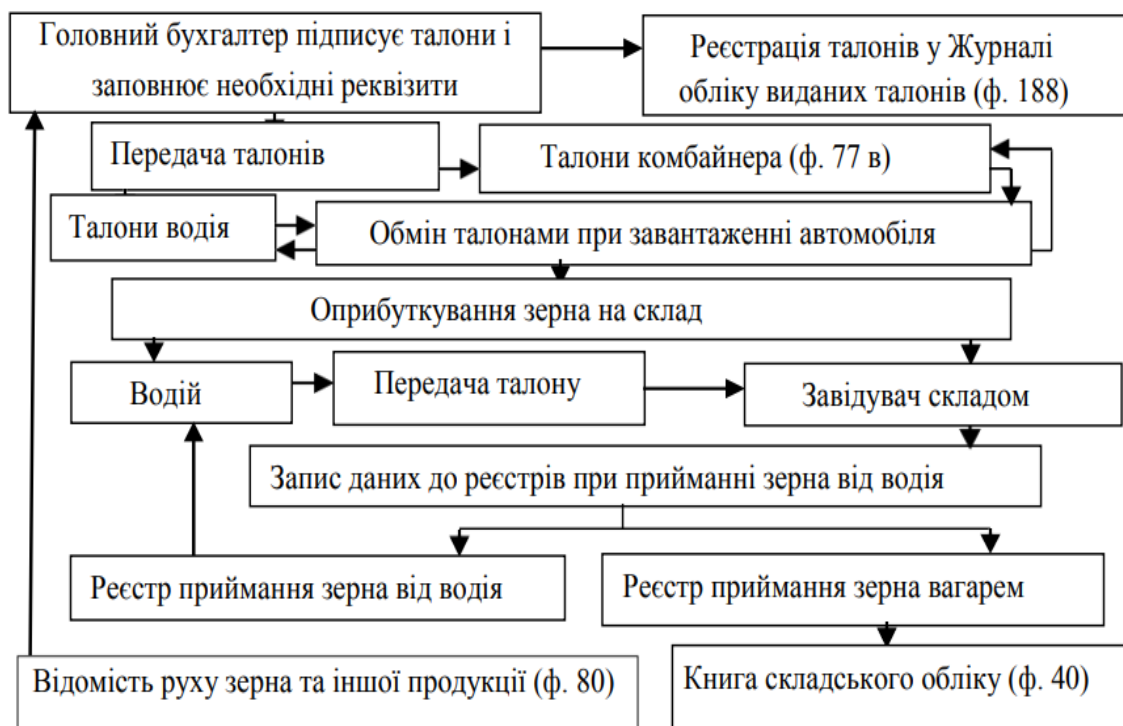


Рис. 2.2. Первинний облік надходження зерна у XXXX

Наприкінці очищення визначають обсяг усушки й невикористаних відходів. Це оформляють актом на сортування і сушіння (ф.82).

На кожен партію зерна, яку відправляють на сторону, виписують Товарно-транспортну накладну спеціалізованої форми № 1-сг (зерно) в чотирьох примірниках, а в разі його перевезення транспортом зі сторони – у п'яти.

У бухгалтерії XXXX всі документи, які надійшли від завідувача складу, перевіряють та звіряють з даними бухгалтерського обліку і складають накопичувальну відомість руху зерна за кожною культурою, а списання поточних біологічних активів рослинництва здійснюють на момент збирання врожаю та оформляють актом на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю).

Дослідження сучасного стану первинного обліку витрат і виходу врожаю зернової продукції показали, що йому притаманна низка недоліків, які впливають на якість та ефективність відображення інформації в обліку.



Основні недоліки первинного обліку виробництва продукції рослинництва такі: застарілі форми документів; деякі з первинних документів дуже громіздкі та незручні через наявну велику кількість граф, які нерідко підприємство не заповнює. Також до ускладнення робочого процесу в бухгалтерії призводить значне нагромадження первинних документів через щоденне здійснення великої кількості однорідних за своєю суттю господарських операцій.

Вважаємо, що зменшення кількості форм первинних документів вплинуло б позитивно на ведення виробничого обліку на підприємстві і дало б змогу заощадити ресурси, час, а головне – зробити облік більш оперативним. Це допоможе своєчасно ухвалювати правильні важливі для подальшого господарювання управлінські рішення.

### **2.3. Методика аналітичного та синтетичного обліку в галузі рослинництва**

У бухгалтерському обліку всі записи про витрати і вихід продукції в галузі рослинництва проводять на основі відповідних первинних документів. Виділяють такі групи документів: з обліку витрат праці; з обліку витрат засобів праці; з обліку витрат предметів праці; з обліку інших витрат; з обліку виходу продукції.

До того моменту, поки зерно не буде вирощене і зібране, його вважають частиною біологічного активу. З біологічного активу воно перетворюється на окремий актив за умови, якщо підприємство може отримати в майбутньому економічну вигоду від його використання і вартість зерна може бути достовірно визначена (п. 5 П(С)БО 30).

Однорічні рослини визнаються поточним біологічним активом з моменту появи сходів у разі, якщо їхня справедлива вартість може бути достовірно визначена. Якщо ж справедливу вартість поточних біологічних активів достовірно визначити неможливо, їх визнають і обліковують у порядку,

визначеному Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» для незавершеного виробництва.

У разі відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів здійснюють за: останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, економічному, ринковому або правовому середовищі, в якому діє підприємство); ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість; додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Некондиційні сільськогосподарська продукція і додаткові біологічні активи у разі відсутності активного ринку на такі активи можуть оцінюватися виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну сільськогосподарську продукцію, додатковий біологічний актив, з коригуванням на рівень якості та придатності до використання.

Побічну сільськогосподарську продукцію (гичку, соломку, стебла кукурудзи і соняшнику, капустає листя тощо) за умови відсутності для неї активного ринку можна оцінювати за нормативними витратами на збирання, переміщення, транспортування, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції.

Браковану сільськогосподарську продукцію та відходи, які використати у виробничому процесі або реалізувати неможливо, активом не визнають. Витрати на утилізацію такої продукції та відходів включають до складу інших операційних витрат.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання та додаткові біологічні активи, які не беруть участі в сільськогосподарській діяльності, утримуються для продажу, напрями їх подальшого використання не визначені тощо, оцінюють та відображають відповідно до Положення (стандарту) 9.

Додаткові біологічні активи рослинництва після їх первісного визнання і відокремлення від біологічного активу та/або ґрунту визнають запасом і обліковують у складі продукції сільськогосподарського виробництва.

Первісною вартістю сільськогосподарської продукції як запасу є її справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена при первісному визнанні. Первісною вартістю додаткових біологічних активів, які не використовуються в сільськогосподарській діяльності, є їх справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена при первісному визнанні, або вартість, за якою вони відображаються в обліку на дату визнання їх запасами.

Для обліку поточних біологічних активів призначений активний рахунок 21 «Поточні біологічні активи».

За дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» відображають надходження (оприбуткування зернових, овочевих, технічних та інших культур, приплоду молодняку робочої та продуктивної худоби, вибракуваних з основного стада тварин для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, а за кредитом – вибуття поточних біологічних активів внаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

Облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, ведеться на субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю». Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, відображають на дебеті рахунка 23 «Виробництво» в кореспонденції з кредитом рахунків і зобов'язань. Як тільки визначення справедливої вартості таких біологічних активів стає можливим, їх відображають за дебетом субрахунка 211 і кредитом рахунка 231 «Рослинництво».

Сільськогосподарську продукцію обліковують на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій №132 сільгосппродукцію оцінюють за справедливою вартістю, заснованою на цінах активного ринку та зменшеною на очікувані затрати на місці продажу [42].

У табл. 2.14 розглянемо два варіанти відображення в обліку отриманого врожаю в ХХХХ.

Таблиця 2.14

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку доходу і витрат від визнання біологічних активів у ХХХХ**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Д-т	К-т
1	Віднесено витрати на біологічне перетворення біологічних активів у рослинництві та інші	231	27,661
2	Визнано поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю та збільшено вартість таких біологічних активів на дату балансу	211	231
2.1.	Визнано суму різниці між справедливою вартістю поточних біологічних активів рослинництва та сумою понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями:		
	- дохід від первісного визнання приросту біологічних активів на дату балансу	231	710
	- витрати від первісного визнання біологічних активів на дату балансу	940	231
2.2.	Списано поточні біологічні активи рослинництва на початок збирання врожаю	231	211
3.	Віднесено витрати на вирощування культур, що загинули внаслідок стихійного лиха, на надзвичайні витрати	991	231
4.	Одержано від урожаю неочищене зерно озимої пшениці в кількісному виразі. Після очистки:		
4.1.	- оприбутковано повноцінного зерна за справедливою вартістю -	271	231
4.2.	- оприбутковано використуваних зерновідходів (за нормативною вартістю)	277	231
4.3.	- списано мертві відходи (в кількісному виразі)		
4.4.	На різницю між сумою, визначеною за справедливою вартістю, та витратами виробництва, що пов'язані з отриманням продукції:		
	- у разі перевищення витрат на виробництво над справедливою вартістю	940	231
	- у разі, якщо справедлива вартість більша від витрат виробництва	231	710

Облік витрат на вирощування зерна сільськогосподарськими підприємства ведуть на рахунку 23 «Виробництво» (рис. 2.3).

Д-т	Рахунок 23 «Виробництво»	К-т
Витрати на біологічні перетворення		Вартість продукції, отриманої від урожаю при її первісному визнанні за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за фактичною собівартістю

Рис. 2.3. Правила відображення операцій на рахунку 23 «Виробництво»

За дебетом цього рахунка обліковують витрати на біологічні перетворення.

За кредитом відображають вартість продукції, отриманої від урожаю при її первісному визнанні за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за фактичною собівартістю.

Кожне підприємство на рахунку 23 «Виробництво» відкриває аналітичні субрахунки, на яких збираються витрати на вирощування певного виду продукції (зерно пшениці, ячменю, жита тощо). Такі витрати групують за статтями витрат, наведеними у П(С)БО 16 «Витрати» (п. 17 П(С)БО 30 «Біологічні активи», п. 2.7 Методрекомедацій № 132).

Перелік основних статей витрат, які формують виробничу собівартість продукції рослинництва, а саме зернових культур, наведено у табл. 2.15.

Для ведення аналітичного обліку витрат і виходу продукції рослинництва в ХХХХ використовують «Книгу обліку витрат і виходу продукції рослинництва». Такі книги ведуть щодо кожної бригади, а на їх основі складають зведену по господарству. Це дозволяє систематично контролювати витрати в кожній бригаді, а також перевіряти облікові записи в інших реєстрах. Таким чином упродовж року по всіх аналітичних рахунках субрахунка 231 за дебетом відображають витрати, а за кредитом – вихід продукції за плановою

собівартістю. Сальдо показують розгорнуто і наростаючим підсумком з початку року. У кінці року за даними аналітичних рахунків (зокрема й по технічних культурах) визначають фактичну собівартість продукції рослинництва.

Таблиця 2.15

### Статті витрат при вирощуванні продукції зернових культур

Стаття витрат	Характеристика
Витрати на оплату праці	Відносять нараховану основну та додаткову заробітну плату штатних працівників, найманих і залучених осіб, зайнятих безпосередньо вирощуванням зернових культур. Тобто працівників, які займалися оранкою поля, на якому вирощується пшениця, висівом зерна на ньому, доглядом за посівами тощо. Такі операції в обліку відображають проводкою: <b>Дт 231 — Кт 661</b>
Прямі матеріальні витрати	Відображають витрати на вартість: <ul style="list-style-type: none"> <li>• насіння і посадкового матеріалу (власного виробництва та придбаних на стороні);</li> <li>• добрив мінеральних та органічних;</li> <li>• засобів захисту рослин (вартість пестицидів, протруювачів, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних засобів);</li> <li>• нафтопродуктів (палива і мастильних матеріалів, витрачених машинно-тракторним парком та іншими сільгоспмашинами на роботах на полі, на якому вирощується пшениця);</li> <li>• витрати інших матеріалів, потрібних для вирощування пшениці (наприклад, робочий інвентар тощо).</li> </ul> Витрачання таких матеріалів на вирощування пшениці в обліку відображають кореспонденцією: <b>Дт 231 — Кт 201, 203, 207, 208, 209, 22 та 27</b>
Інші прямі витрати	Включають усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до вирощування пшениці. Зокрема, йдеться про: <ul style="list-style-type: none"> <li>• нарахування ЄСВ на фонд оплати праці. Такі нарахування відображають в обліку проводкою <b>Дт 231 — Кт 651</b>;</li> <li>• амортизацію основних засобів, які беруть безпосередню участь у вирощуванні зернових. Її включають до складу витрат кореспонденцією: <b>Дт 231 — Кт 13</b>;</li> <li>• інші витрати, прямо пов'язані з вирощуванням зернових культур: плата за оренду земельних і майнових паїв, податок на майно (земельний податок чи орендну плату), страхування посівів, вартість робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями та власними допоміжними виробництвами. В обліку такі витрати відображають кореспонденцією: <b>Дт 23 — Кт 64, 63, 685 та 234</b></li> </ul>
Загально-виробничі витрати рослинництва	Відображають витрати, які пов'язані з вирощуванням не тільки зернових культур (наприклад, пшениці), а й інших культур. Наприклад, зарплата агрономів, механізаторів тощо. До складу загально-виробничих витрат належать окремі види витрат, що стосуються всіх напрямків діяльності господарства. Ці витрати обліковують на окремому субрахунку рахунка 91 і наприкінці року розподіляють між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів: кормів, насіння, сировини). В обліку такі витрати відображають кореспонденцією: <b>Дт 23 — Кт 911</b>

Основну кореспонденцію з обліку витрат на біологічні перетворення у ХХХХ розглянемо на прикладі вирощування пшениці (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат на біологічні перетворення  
озимої пшениці**

№з/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано насіння на посів	231	208
2	Списана вартість мінеральних добрив та гербіцидів	231	208
3	Списана вартість органічних добрив	231	232
4	Списана вартість нафтопродуктів	231	203
5	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на вирощуванні озимої пшениці	231	661
6	Списана вартість послуг наданих власним вантажним автотранспортом	231	234
7	Сума відрахувань на соціальні заходи	231	65
8	Списана частина загальновиробничих витрат рослинництва	231	911
9	Оприбутковано зерно озимої пшениці	271	231

Вирощене зерно, незалежно від того, для яких цілей воно буде в подальшому використовуватися (для реалізації чи використання у власному виробництві), належить оприбуткувати у склад активів підприємства на дебет рахунка 27 «Продукція сільського господарства». На цей рахунок зерно оприбутковується як окремий актив у кореспонденції з кредитом субрахунка 231 «Рослинництво».

Кожне підприємство самостійно обирає, який спосіб оформлення надходження зерна йому підходить найкраще.

Синтетичний облік витрат і виходу продукції рослинництва здійснюють у журналі-ордері № 5 В с.-г., кредитові обороти яких переносять до Головної книги.

Схема записів в облікових реєстрах витрат на біологічні перетворення в рослинництві наведена на рис. 2.4.

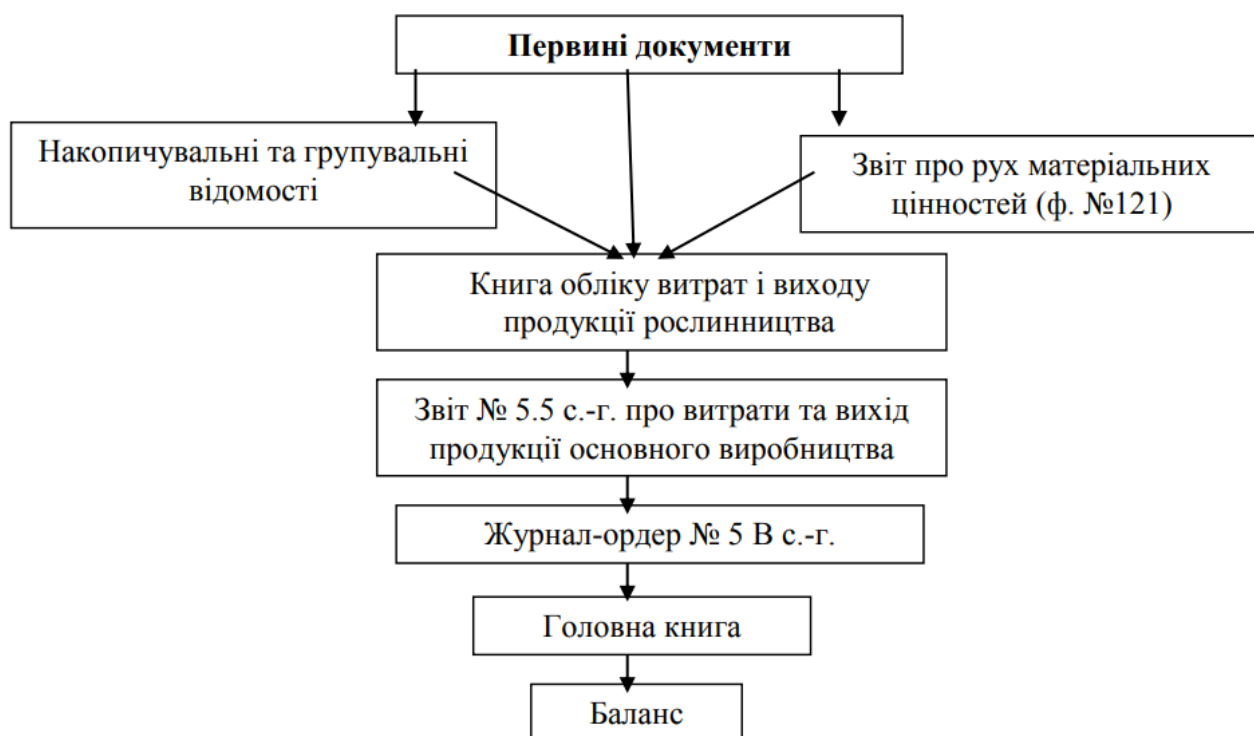


Рис. 2.4. Схема записів в облікових реєстрах витрат на біологічні перетворення у рослинництві

Для обліку основних виробництв (субрахунок 231 «Рослинництво») передбачено ведення Звіту № 5.5 с.-г. про витрати та вихід продукції основного виробництва; промислових, допоміжних виробництв, витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання (рахунок 23 «Виробництво») та інших виробництв – Звіту № 5.6 с.-г. про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв; загальновиробничих витрат – Звіту № 5.7 с.-г. про загальновиробничі витрати; адміністративних витрат – Звіту № 5.8 с.-г. про адміністративні витрати; витрат на збут – Звіту № 5.9 с.-г. про витрати на збут.

Звіти складають за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Показники Звітів № 5.5 с.-г., 5.6 с.-г. за кредитом аналітичних рахунків виробництв переносять у Зведену відомість № 5.10 с.-г. до Журналу-ордеру № 5 В с.-г. в межах галузей виробництв та структурних підрозділів.

Підсумки Зведеної відомості № 5.10 с.-г. з деталізацією сум за



синтетичними рахунками (субрахунками) переносять до Журналу- ордеру № 5 В с.-г. Облік витрат виробництва ведуть згідно з П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 30 «Біологічні активи».

#### **2.4. Особливості калькулювання собівартості продукції рослинництва**

Серед важливих показників, які впливають на ефективність виробничо-господарської діяльності підприємства певної галузі чи його структурних підрозділів, варто назвати собівартість продукції, яка відображає поточні витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією сільськогосподарської продукції.

Система планування виробничої діяльності, застосування методів управлінського обліку і калькулювання собівартості продукції передбачає класифікацію витрат, що виникають у процесі вирощування зернових і зернобобових культур. На класифікацію витрат впливають такі чинники: специфічність об'єкта калькулювання – біологічний актив; технологія і організація виробничого процесу; можливість запровадження різних методів виробничого планування, їх обліку та оптимізації під час використання в поєднанні між собою та з різними системами планування та обліку витрат («стандарт-кост», «директ-костинг» тощо); рівень кваліфікації працівників економічних служб і забезпечення їх сучасними засобами обчислювальної техніки та передачі інформації; потреба в інформаційному забезпеченні для прийняття управлінських рішень; інфляційні процеси і рівень державної підтримки сільського господарства.

Класифікація витрат залежно від економічного змісту під час виробництва зерна необхідна для визначення в процесі планування й аналізі об'єктів розподілу живої та уречевленої праці.

Для раціональнішої організації планування й обліку, а також контролю та обґрунтованого розрахунку собівартості продукції зернових культур витрати можна розподілити так, щоб їхня частка, яку відносять на собівартість продукції

в поточному періоді, відповідає кількості продукції, що виробляється в цьому ж періоді. Таким чином, витрати доцільно групувати на поточні і довгострокові (витрати майбутніх періодів), відповідно до часового визнання фактів господарської діяльності. Виробничий процес забезпечують поточні витрати, а довготривалість їх дії не перевищує одного року (оплата праці, насіння тощо). Довгострокові витрати здійснюються періодично і забезпечують виробничий процес протягом років (витрати на осушення, зволоження, органічні добрива тощо). У плануванні та обліку довгострокові витрати потрібно відображати як витрати майбутніх періодів або капітальні вкладення в об'єкти основних засобів неінвентарного характеру. Витрати у виробництві зерна за стадіями життєвого циклу продукції пропонують розподіляти на витрати передвиробничої, виробничої і після виробничої стадій.

Витрати на виробництво продукції за рівнями управління процесом виробництва зерна доцільно розподіляти за центрами відповідальності та підприємства в цілому. Групування витрат сприяє покращанню планування, контролю й аналізу окремих груп і видів витрат, дозволяє більш достовірно й об'єктивно оцінювати діяльність окремих підрозділів, відділів і підприємства загалом. Процес визначення ефективності виробничої діяльності вимагає здійснення оцінки чинників і заходів, що впливають на розмір доходів і значення продуктивності використання ресурсного потенціалу. Одним з центральних питань у забезпеченні ефективності виробничої діяльності є пошук та реалізація заходів щодо зниження витрат на одиницю продукції. Тому для поліпшення інформаційного забезпечення контролю витрат, їх аналізу та управління, матеріальні витрати в зерновому виробництві, такі як витрати на добрива, у плануванні й нормуванні рекомендують розподіляти на підтримувальні та продуктивні. Наприклад, збільшення частки активної речовини добрив, внесених у ґрунт, підвищує урожайність зернових культур і, відповідно, знижується рівень витрат у розрахунку на одиницю продукції.

Отже, однією з найбільш об'єктивних класифікацій витрат у рослинництві, що відповідає сучасним вимогам, завданням і функціям управлінського обліку,

планування, контролю, аналізу витрат і нарахування собівартості продукції в системі управління ефективністю зернового господарства, є класифікація, наведена в табл. 2.17.

Таблиця 2.17

### Групування витрат у плануванні й управлінському обліку виробництва зерна

Ознака групування	Групи витрат
1. За економічним змістом	1.1. Витрати вартості необоротних активів
	1.2. Витрати на формування виробничих запасів
	1.3. Витрати на оплату праці та фінансові витрати
2. Відносно технології виробництва	2.1. Основні
	2.2. Накладні
3. За способом віднесення на об'єкти виробництва і калькуляції	3.1. Прямі
	3.2. Непрямі
4. Відносно обсягу виробництва (площі, продукції)	4.1. Змінні
	4.2. Постійні
5. За складом і ступенем однорідності	5.1. Елементи витрат
	5.2. Статті витрат
6. За часом визначення витрат	6.1. Поточні
	6.2. Довгострокові (витрати майбутніх періодів)
7. За рівнем прибутковості	7.1. Продуктивні
	7.2. Підтримувальні

Вибір і деталізація об'єктів планування й обліку витрат залежать не лише від можливостей калькулювання собівартості, а й від інших ознак: особливостей виробничого і технологічного процесів та їх кінцевих результатів (види продукції, робіт), спеціалізації діяльності, потреб і запитів щодо використання планово-облікової інформації для управління виробництвом [5].

Проблема калькулювання собівартості основної продукції за виробництва зернових і зернобобових культур виникає під час визначення собівартості побічної продукції – соломи. Нині в більшості господарств витрати на побічну продукцію відносять на основну – зерно, що призводить до невиправданого завищення собівартості й відповідно до зниження фінансових результатів.

Цей методичний захід є певною мірою виправданим, оскільки солома на основі існуючих технологічних процесів не використовується для годівлі тварин або інших цілей, крім як органічне добриво під попередники зернових.

Найобґрунтованішими методами розподілу витрат є їх розподіл між зерном і соломою за коефіцієнтним методом і пропорційно площі посіву, необхідній для одержання конкретної кількості продукції з 1 га.

У процесі калькулювання собівартості продукції зернових культур досі актуальним є обґрунтований розподіл загальних технологічних витрат на спільно вироблені види продукції. Для вирішення цієї проблеми пропонуємо прямі витрати, що пов'язані зі збиранням урожаю, які належать до одного виду зернопродукції, обліковувати на окремих аналітичних рахунках, а витрати, які пов'язані з осінньо- та весняно-польовими роботами (підготовка ґрунту до сівби, сівба й догляд за зерновими культурами), тобто загальнотехнологічними, розподіляти пропорційно використаній площі.

Завершальним етапом калькулювання зернових культур є включення під час визначення їх собівартості витрат, пов'язаних із наданням послуг елеваторами.

Собівартість продукції рослинництва визначають один раз у кінці року. Обчислення собівартості – важливий і відповідальний етап у бухгалтерській діяльності, їй передують підготовча робота, пов'язана з уточненням суми витрат і обсягу одержаної продукції.

У рослинництві виділяють три групи аналітичних рахунків:

1. Рахунки з обліку витрат, які підлягають розподілу в кінці року.
2. Рахунки з обліку витрат під культури урожаю поточного року.
3. Рахунки з обліку витрат під урожай майбутніх років.

Аналітичні рахунки третьої групи відображають витрати під урожай майбутніх років, тому їх у кінці року не закривають, а суми витрат показують як незавершене виробництво, що залишається за дебетом рахунка 23 «Виробництво». Отже, у рослинництві закривають рахунки першої і другої груп.

Починають закриття з розподілу загальних витрат на зрошення та осушення земель, їх вапнування і гіпсування. Потім списують витрати з догляду за полезахисними насадженнями, розподіляючи їх на культури, на які впливають такі насадження.

Перед закриттям рахунків другої групи на них списують частину витрат бджільництва, що відносяться на запилення сільськогосподарських культур. Цей розрахунок має зробити агрономічна служба разом з пасічниками. Витрати на обробіток площ, на яких загинув урожай внаслідок стихійного лиха, списують на надзвичайні витрати. Якщо площа повністю загиблих посівів була пересіяна, на надзвичайні витрати відносять лише вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток ґрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві новою культурою (повторювані витрати).

У розрізі статей на пересіяну культуру списують витрати на лушення стерні, підняття зябу й снігозатримання, вартість добрив і витрачені на їх внесення суми тощо (неповторювані витрати). Після закриття рахунків першої групи та уточнення суми витрат беруться до закриття рахунків другої групи. Цей процес відбувається за допомогою калькуляції собівартості продукції, визначення і списання калькуляційних різниць.

Відповідно до Методичних рекомендацій виробнича собівартість продукції зернових культур визначається: а) зерна, насіння соняшнику – франко-тік (франко-місце зберігання); б) соломи, сіна – франко-місце зберігання; в) зеленої маси на корм – франко-місце споживання; г) зеленої маси на силос, трав'яного борошна, сінажу, гранул – франкомісце силосування, сінажування, виробництва борошна, гранул.

Об'єктами калькулювання собівартості в рослинництві у ХХХХ є окремі види основної, супутньої (зерно, зерновідходи тощо) та побічної (солома, гичка, стебла кукурудзи) продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур. При вирахуванні із загальної суми витрат на виробництво сільськогосподарської культури вартості побічної продукції отримується в залишку собівартість основної продукції.

Згідно з Методичними рекомендаціями № 132, п. 8.2, собівартість побічної продукції обчислюють за єдиною методикою на підставі розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею основної чи побічної продукції.

В обчисленні собівартості важливе значення має визначення моменту завершення виробничого процесу, витрати після якого не включають до виробничої собівартості продукції, так зване франко-місце. Нині для кожного виду продукції встановлено визначене франко-місце.

Об'єктами обчислення собівартості продукції зернових культур у ХХХХ є зерно, зерновідходи і солома. Витрати на вирощування й збирання зернових культур становлять собівартість зерна, зернових відходів і соломи. Загальну суму витрат (за вирахуванням вартості соломи) розподіляють на зерно і зернові відходи пропорційно питомій вазі повноцінного зерна, що міститься в зернових відходах.

Собівартість 1 ц зерна і зернових відходів визначають діленням витрат вирощування зернових культур на відповідну фізичну масу зерна і зернових відходів після очищення і сушіння. Зернові належать до найважливіших культурних рослин. Серед інших сільськогосподарських культур вони мають найбільшу питому вагу в структурі посівних площ та валовий збір продукції. Це пояснюється їх винятковим значенням і різнобічним використанням.

Розглянемо приклад визначення собівартості 1 ц зерна, зерновідходів, соломи пшениці озимої. На прикладі підприємства ХХХХ проведено калькуляцію озимої пшениці.

У ХХХХ у 2022 р. отримано валовий збір пшениці озимої: чисте зерно від намоту – 2053 ц; зернових відходів – 676 ц; соломи – 1005 ц. Витрати на вирощування озимої пшениці становлять 1284791,10 грн.

Нормативна ціна 1 ц соломи – 25 грн. Вміст зерна в зерновідходах становить 38%.

Розрахунок.

1. Визначаємо вміст зерна в зернових відходах:  $676 \times 0,38 = 257$  (ц).
2. Визначаємо загальну кількість зерна:  $2053 + 257 = 2310$  (ц).
3. Загальна нормативна сума витрат на збирання і скиртування соломи 25125,00 грн.

3. Розраховуємо суму затрат, яка відноситься на зерно:  $1284791,10 - 25125,00 = 1259666,10$  (грн).

4. Визначаємо собівартість 1 ц зерна повноцінного:  $1259666,10:2310=545,31$  грн.

5. Розраховуємо собівартість 1 ц зерновідходів:  $545,31 \times 0,38 = 207,22$  (грн).

Відповідь: собівартість 1 ц зерна – 545,31 грн, собівартість 1 ц зернових відходів становить 207,22 грн, собівартість 1 ц соломи – 25 грн.

З проведених досліджень було встановлено, що при визначенні собівартості побічної продукції значна частина витрат, що пов'язана із її виробництвом, не враховується до її собівартості.

Зокрема, найпоширенішим у практиці методом визначення собівартості побічної продукції є виокремлення фактичних витрат, що пов'язані зі збиранням, скиртуванням, пресуванням, транспортуванням та іншими роботами, пов'язаними із заготівлею побічної продукції. Оскільки в собівартість продукції має включатися певна частка загальновиробничих витрат, а в сільському господарстві розподіл цих витрат здійснюється після завершення календарного року, то й калькуляція собівартості продукції (робіт, послуг) обчислюється лише після завершення календарного року під час складання річного звіту.

Отже, калькуляційним періодом для визначення виробничої собівартості продукції рослинництва є календарний рік із закінченим технологічним циклом виробництва сільськогосподарської продукції. В усіх галузях рослинництва доцільно використовувати нормативний метод обліку витрат (табл. 2.18).

Враховуючи особливості процесу вирощування продукції рослинництва, сучасний стан обліку витрат рослинництва у ХХХХ не повною мірою задовольняє господарські потреби, не сприяє своєчасному отриманню оперативної інформації, ухваленню ефективних управлінських рішень, що суперечить сучасним вимогам господарювання. Вдосконалення обліку витрат необхідно здійснювати відносно двох основних, на нашу думку, функцій обліку, зокрема інформаційної, а саме: дослідити і вдосконалити процес обліку та розподілу накладних витрат з метою визначення собівартості продукції (робіт,

### Класифікаційна модель обліку витрат для зернових культур

Основа моделі	Характеристика
Види отримуваної продукції	Основна – зерно, насіння Побічна – солома, стебла
Часова характеристика виробництва	Сезонне виробництво
Об'єкти обліку витрат	Сільськогосподарські культури, сільськогосподарські роботи, витрати, які підлягають розподілу
Методи обліку незавершеного виробництва	Витрати в незавершеному виробництві обліковуються на окремих аналітичних рахунках за видами робіт. Всі витратинезавершеного виробництва розподіляються: по озимихкультурах по кожній статті окремо, на аналітичних рахунках по обліку витрат під врожай поточного року; по ярових культурах навесні майбутнього року, після визначення фактичної площі посіву під культури всі витрати з аналітичних рахунків розподіляються пропорційно площам посівів
Способи калькулювання собівартості	Комбінований спосіб. Із загальної суми витрат виключаємо вартість побічної продукції – соломи. Далі по відсотку вмісту зерна в зерновідходах всю їх масу переводять в повноцінне зерно. Потім діленням суми витрат що залишилася на загальну кількість отриманого зерна визначаємо собівартість 1 ц продукції.
Об'єкти калькулювання	Зерно, зерновідходи, насіння.

послуг) рослинництва для керівництва та формування внутрішньої звітності (форма № 50 - сг), а також забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією для здійснення процесу бюджетування (планування) та контрольної, а саме: виокремлення центрів відповідальності, розробка планових завдань для кожного з них з метою оперативного контролю та регулювання діяльності цих центрів відповідальності окремо та в цілому у підприємстві для зниження собівартості продукції (економії витрат).

Продукцію рослинництва протягом року оприбутковують за плановою собівартістю. Тому відхилення між фактичною й плановою собівартістю визначають в кінці року і списують їх згідно з каналами руху продукції рослинництва. Для розрахунку собівартості та визначення суми корективів формують окрему відомість, дані якої розписують за відповідними аналітичними рахунками. У виробничому звіті відображають суму корективу на доведення планової собівартості продукції до фактичної, закриваючи таким чином відповідні аналітичні рахунки



## РОЗДІЛ 3

### ОПТИМІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ В РОСЛИННИЦТВІ

#### **3.1. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічного перетворення у рослинництві**

Через нові сучасні підходи у трактуванні витрат сільськогосподарської діяльності й потреби задоволення інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів виникла необхідність розроблення відповідної методики обліку витрат.

Цими підходами передбачається здійснювати оперативний розподіл накладних витрат упродовж року зі застосуванням нормативних ставок розподілу, що визначаються на основі планових прямих і загальновиробничих витрат або прямих і загальновиробничих витрат минулого періоду за умови, що не передбачається суттєвих змін в обсягах і структурі виробництва продукції підприємства. Це дасть змогу за дебетом рахунка 23 «Виробництво» формувати інформацію про витрати сільськогосподарської діяльності й визначати виробничу собівартість сільськогосподарської продукції. За кредитом субрахунка 23 відобразатиметься, як передбачено П(С)БО 30, оприбуткована за справедливою вартістю сільськогосподарська продукція й додаткові біологічні активи.

Різниця між справедливою вартістю одержаної продукції і витратами сільськогосподарської діяльності становитиме результат від первісного визнання сільгосппродукції та біологічних активів.

У кінці року необхідно спочатку відкоригувати на рахунках бухгалтерського обліку витрати сільськогосподарського виробництва згідно з фактичним розміром загальновиробничих витрат. Тільки після цього коригують фінансові результати, що визначені впродовж року, до фактично визначених фінансових результатів у кінці року згідно з П(С)БО 30.

Запропоновані методичні підходи до обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства, що забезпечують можливість визначення показників собівартості продукції і враховують основні вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи», наведено на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Запропоновані методичні підходи до обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства

Таким чином, внаслідок використання розроблених методичних підходів до обліку витрат стане можливим за дебетом рахунку 23 обліковувати тільки фактичні витрати сільськогосподарської діяльності, а отже, й визначати виробничу собівартість продукції в момент її отримання. Наведені пропозиції

сприятимуть оперативному ухваленню управлінських рішень щодо формування прийнятної ціни реалізації порівняно з фактичним рівнем витрат на виробництво продукції з метою максимізації прибутку.

У момент визнання й оприбуткування готову продукцію рослинництва потрібно правильно оцінити. При цьому в наказі про облікову політику обов'язково зазначають спосіб оцінки готової продукції рослинництва за її оприбуткування. Від обраного методу залежатиме побудова обліку виходу готової продукції зернових культур.

У разі, якщо підприємство вирішило оцінювати готову продукцію за справедливою вартістю, потрібно визначитися з порядком її розрахунку та документальної фіксації. Тоді продукцію оприбутковують за справедливою вартістю з одночасним визначенням доходів чи витрат від її первісного визнання. У випадку, якщо справедлива вартість виявиться вищою, ніж виробничі витрати, то виникає дохід від первісного визнання готової продукції рослинництва, якщо ж меншою – виникають витрати на суму зазначеної різниці. Якщо ж підприємство вирішило оцінювати продукцію за виробничою собівартістю, то розрахувати її можна згідно з «Методичними рекомендаціями із планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств». У такому разі оцінку зернової продукції, яка оприбутковується у звітному періоді, здійснюють за плановою собівартістю з доведенням її до фактичної в кінці року завдяки списанню калькуляційних різниць.

Тепер виникає потреба формування якісної інформаційної бази стосовно обсягів і вартості виробництва сільськогосподарської продукції на основі облікової інформації. У первинних документах фіксується первинна інформація, тому в цих джерелах дані повинні відображатися в тому обсязі, який необхідний для ухвалення оптимальних рішень в умовах діяльності аграрних товаровиробників. Нині існують певні недоліки в системі документального оформлення процесу виходу готової продукції, які необхідно усунути (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Напрями вдосконалення первинного обліку виходу готової продукції  
рослинництва**

Документ	Пропозиції щодо вдосконалення	Результат впровадження пропозиції
Обліковий лист тракториста-машиніста	Доповнити показниками недотримання термінів виконання робіт, втрати зерна, відхилення від технологічних норм, простоїв вини працівника	Дасть змогу здійснювати нарахування заробітної плати комбайнерам, яка буде враховувати реальні втрати зерна під час його збирання
Талони, путівки, реєстри, щоденник надходження сільськогосподарської продукції	Єдиний документ «Щоденник надходження сільськогосподарської продукції» з реквізитами щодо обліку кількості, якості та вартості всіх видів продукції зернових культур	Зменшиться кількість первинних документів з однаковими реквізитами, що приводить до дублювання облікової роботи
Акт про сушіння, сортування продукції рослинництва, акт про переробку продукції рослинництва	Об'єднати в один документ «Акт про сушіння, сортування і переробку продукції рослинництва»	Скоротить кількість первинних документів щодо операції, виконуваної в одному структурному підрозділі
Відсутній документ для первинного обліку зерновідходів	Накладна на зерновідходи	Призначений для визначення результатів зважування кормових зернопродуктів і зерновідходів
Відсутній документ для оптимізації проведення збиральної кампанії	Звіт щодо використання зернозбиральної техніки з реквізитами: зібрана площа, намолот зернових, тривалість робочого дня, години, повного завантаження зернозбирального комплексу та простою із зазначенням їхніх причин	Дасть змогу оптимізувати терміни збирання шляхом ефективного переведення збиральних загонів з одного поля на інше, враховуючи місце розташування та час настання сприятливих умов для скошування зернових

На рівні з удосконаленням первинного обліку виходу готової продукції зернових культур для управління підприємством важливе значення має й можливість отримання менеджерами аналітичної інформації зі системи поточного обліку.

Відсутність детального обліку зернової продукції за її видами призводить до труднощів у разі необхідності вибрати дані про наявність або реалізацію певного виду продукції (основної, супутньої чи побічної). Зазвичай аналітичний облік в такому разі ведуть за видами продукції в розрізі культур, і бухгалтер

може сформувати інформацію для керівника про обсяг реалізації зерна, зернових відходів або соломи тільки арифметичним способом. Вважаємо, що досі в аграрних підприємствах проблематичним залишається й відображення передачі готової продукції, яка надходить з поля на доробку, та відображення результатів доробки відповідно до даних «Акта на сортування та сушіння продукції рослинництва» (ф. № 82), адже без відкриття додаткових субрахунків до рахунка 271 «Готова продукція рослинництва», керівництво аграрних підприємств не може отримати зі системи фінансового обліку інформацію про зібрану бункерну масу зерна та масу зерна після доробки. Для розв'язання вказаних проблем і покращання інформативності обліку виходу готової продукції зернових культур вважаємо за необхідне до субрахунка 271 «Готова продукція рослинництва» відкрити рахунки четвертого порядку в розрізі видів продукції та окремий рахунок для відображення готової продукції в бункерній масі (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Запропонований робочий план рахунків для обліку готової продукції  
зернових культур в аграрних підприємствах**

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Рахунки третього порядку		Рахунки четвертого порядку (аналітичний облік)
код	назва	код	назва	код	назва	
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	271	Готова продукція рослинництва	2711	Зерно на складі	У розрізі культур
				2712	Зерно, передане на доробку	У розрізі культур
				2713	Зерно повноцінне після доробки	У розрізі видів зерна за культурами
				2714	Супутня продукція (придатні зерновідходи)	У розрізі видів зерна за культурами та рівнем придатності
				2715	Побічна продукція	За видами продукції

У разі використання запропонованих субрахунків бухгалтер зможе в будь-який момент часу дати керівництву підприємства інформацію про зібрану бункерну масу зерна в розрізі всіх культур, які вирощуються в господарстві, кількість зібраного зерна у вазі після доробки, наявність зерновідходів різної придатності та побічної продукції (соломи, гички, стебел тощо). Така інформація

необхідна також для складання Звіту за формою ф. № 29-сг (річна), «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду». У першому розділі вказаного звіту у колонках 3 та 4 необхідно відобразити інформацію про обсяг виробництва продукції за кожною сільськогосподарською культурою в початково-оприбуткованій вазі та у вазі після доробки. Без зазначеної деталізації вказану інформацію можна отримати лише з первинних документів, що вимагає значних затрат часу на складання звітності.

На нашу думку, вдосконалення первинного обліку виходу готової продукції зернових культур і необхідна деталізація інформації щодо цього процесу в синтетичному та аналітичному обліку сприятимуть забезпеченню керівництва аграрних підприємств достатньою інформацією в процесі управління як процесом виробництва, так і підприємством у цілому.

### **3.2. Удосконалення обліку біологічного перетворення в рослинництві в умовах інформаційних технологій**

Забезпечити менеджмент підприємства необхідною інформацією для ефективного управління витратами можливо тільки за умови систематичної повного відображення всіх господарських операцій у системі бухгалтерського обліку, тобто за умови наявності добре налагоджених фінансового і, більшою мірою, управлінського обліку за допомогою сучасних інформаційних програм. Автоматизація обліку за допомогою програм BAS АГРО, Agri: бухгалтерія вдосконалює облік витрат виробництва, максимально забезпечує одержання достовірних даних для управління, контролю за дотриманням норм виробничого споживання засобів, предметів праці та живої праці з метою оцінки діяльності підприємства.

Питання деталізації, наповнення і функціонування підсистеми управлінського обліку залежать від потреб конкретного підприємства, масштабів (обсягів) його діяльності та економічної доцільності запровадження системи управлінського обліку.

Введення в первинні документи, на підставі яких продукцію відпускають покупцю, обов'язкового реквізиту «Критерії якості» є, по суті, обґрунтуванням відпускної ціни такої продукції. Визначення вартості продажу продукції на момент її відвантаження покупцю значно знижує ризики, що пов'язані з втратами від опортуністичної поведінки постачальників, підрядників, замовників і покупців.

Відповідно первинні документи потрібно доповнити реквізитами, які містять критерії визначення якості в розрізі окремих показників і загальний висновок. Первинним документом, який підтверджує якість тієї чи іншої продукції, є деталізований експертний висновок, що повинен містити розшифрування основних параметрів якості продукції, встановлених вимогами державних стандартів України. На нашу думку, якісні дані готової продукції сільськогосподарського виробництва повинні бути невід'ємною складовою накладної на відпуск продукції покупцю. Визначати показники якості доцільно на підставі аналізу незалежних лабораторій (рис. 3.2).

Продукція		Клас						
Партія								
1. Критерії визначення типу:								
Зернові домішки, %	Відтінок	Колір	Склоподібність, %	Висновок:		Наявність нетипових ознак		
				тип	підтип			
2. Критерії визначення класу:								
Вага в натурі, г/л	Вологість, %	Зернова домішка, %	Смітна домішка %	Сажкове зерно, %	Масова частка:		Якість клейковини	Число падання
					білка, у перерахунку на суху речовину, %	група		
					сирої клейковини %	одиниць ВДК		
3. Інші обов'язкові якісні характеристики:								
Зараженість (%), найменування шкідника	Відповідність вимогам свіжості(+,-)					Висновок:		
	Колір	Запах	Смак	Інше				

Рис. 3.2. Фрагмент накладної на відпуск зерна пшениці: критерії якості  
Джерело: складено автором на підставі [15, с. 63]

Необхідно затвердити правила документування фактів реалізації сільськогосподарської продукції. Уточнення первинних документів, якими оформляється продаж продукції сільського господарства, передбачає реалізацію такої схеми організації створення, перевірки та обробки первинних документів у бухгалтерському обліку:

1. Продажну вартість продукції визначають на момент її відпуску покупцю.

2. Підставою для визначення продажної вартості продукції є висновок незалежної лабораторії щодо якості такої продукції.

3. Продаж продукції оформляють накладною (Товарно-транспортною накладною), де в товарній частині вказують показники якості продукції, що приймаються за основу під час визначення продажної вартості.

4. Оформлення накладної відбувається одночасно зі згодою покупця придбати продукцію попередньо визначеної якості та оплатити вартість такої продукції.

Для отримання прибутку підприємства повинні виробляти продукти з доданою вартістю, вони не мають втрачати дохід через невдалий вибір технології виробництва, а повинні мати інформацію про альтернативні варіанти виробництва продукту з різним рівнем витрат. Управлінський облік перетинається з фінансовим у частині обліку витрат, різницю в методах у першому випадку можна розглядати як аналітичний, у другому – синтетичний види бухгалтерського обліку. Тобто головним правилом матеріального обліку є отримання інформації для управління, а саме: планування, контролю, стимулювання [74, с. 34].

У рамках програми BAS АГРО є можливість розробляти головними фахівцями унікальний функціонал технологічних карт полів, за допомогою яких здійснюють комплексне планування процесу виробництва сільськогосподарських культур у розрізі робіт, засобів виробництва, описом необхідних засобів, матеріальних витрат та робочої сили з урахуванням цін, тарифів, попередників вирощувальних культур (рис. 3.3).





Рис. 3.3. Основні можливості BAS АГРО. ERP

Джерело: складено автором на підставі [2]

Для планування сільськогосподарської діяльності та формування потреб рослинництва у сировині, матеріалах і трудових ресурсах основним джерелом є планові обсяги продажів готової продукції на підставі технологічних карт з визначенням цін реалізації та прибутків в автоматизованій програмі за допомогою створення ресурсної специфікації і замовлення.

Автоматичні розрахунки статей витрат дають змогу здійснювати розшифрування до вихідних даних та істотно оптимізувати процес впровадження (коригування) обраних виробничих моделей на підставі цін з реалізації сільськогосподарської продукції на експорт.

Виробничий облік за допомогою програми BAS АГРО ведеться на рівні підрозділів-виконавців з реалізацією можливості обліку автотранспортних і механізованих сільськогосподарських робіт, що виконуються співробітниками

для власних підрозділів. Крім того, оперативний облік сільськогосподарської продукції, робіт і послуг дає змогу реєструвати сільськогосподарські та ремонтні роботи, що виконуються вручну для внутрішніх і сторонніх замовників.

У рамках подальших дій програми передбачена комплексна можливість реєстрації фактів зважування, оформлення супровідних друкованих документів для автотранспорту (накладні, товаро-транспортні накладні), за допомогою яких здійснюється перевезення вантажів з току, на тік, внутрішні переміщення ТМЦ для підробітку або сушки зерна. Крім того, є можливість створення первинних і зведених документів щодо робіт допоміжних підрозділів, де здійснюється обробка зерна, аналіз витрат та розподілення загальновиробничих витрат на основне виробництво.

За допомогою автоматизованих робочих місць на елеваторах потрібно організувати в рамках програми розрахунок строків зберігання, собівартості послуг елеватора та сум послуг і виставлення рахунків власникам зерна. Система контролю здійснюється за допомогою підключення до вагового обладнання відеокамер, АСУ ТП. За функціональними можливостями BAS АГРО є змога нарахувати орендні операції за паями з деталізацією договорів про пай та територіальну належність згідно з державною реєстрацією і видами земель (рілля, сіножаті, пасовища). Важливою умовою успішної діяльності підприємства є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зросте конкурентоспроможність продукції. На підприємстві мало уваги приділяється вдосконаленню методів планування й обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції.

У табл. 3.3 згруповано інформацію про можливості специфіки BAS АГРО. ERP. За допомогою програми є змога здійснювати автоматичний облік нарахованої орендної плати та проводити розрахунки ПДФО (18 %) і військового збору (1,5 %) з нарахованих сум у разі, коли пайовиками виступають як юридичні, так і фізичні особи. Є можливість формувати аналітичні дані за договорами про паї (розміри, строки, відсоток нарахувань, реєстраційні дані),

**Призначення і можливості складових галузевої специфіки BAS АГРО. ERP**

Назва елементів галузевої специфіки	Характеристика можливостей ведення
<b>Планування сільськогосподарського виробництва</b>	
<p>Необхідна для формування первинних бюджетів, та впровадження різні сценарії прогнозування виходячи точку безбитковості кожної культури.</p> <p>Дає можливість формувати статті калькуляційних витрат та перелік робіт, матеріалів, які необхідні для виробництва конкретного виду сільськогосподарської продукції (культури) продукції. Комплексно реалізована функціональність визначення результатів сільськогосподарського планування при бюджетному планування. Програма дає можливість сформувати бюджет (плановий та фактичний) на підставі накопичених в інформаційній базі даних про доходи та витрати.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– процес планування вирощування культур на окремих полях</li> <li>– розрахунок технологічних карт полів з окремими сценаріями та їх коригування</li> <li>– формування планової структури витрат по статтям витрат, культурах і полях, сортах</li> <li>– оприбуткування можливого обсягу та балансу продукції</li> <li>– планування обсягів продажу продукції рослинництва та внутрішніх або зовнішніх ринках та розрахування бюджетів витрат культури</li> <li>– здійснення аналізу сільськогосподарських витрат за визначеними факторами</li> <li>– проведення комплексного аналізу структури собівартості біологічних активів</li> <li>– аналіз інформації про витрати, накопичені на виробничих підрозділах сільського господарства в розрізі культур, полів і видів робіт.</li> </ul>
<b>Оперативний облік сільськогосподарської продукції, робіт і послуг</b>	
<p>Сформовані форми (реєстри аналітичного та синтетичного обліку) програми призначені для оперативного обліку витрат, як джерело для автоматичного формування звітності управлінського та фінансового обліку.</p> <p>Створений автоматичний функціонал фактичних витрат оперативного обліку з аналітичними даними у розрізі полів, культур, марок техніки, автомобіля або персоналу: агронома, тракториста дає можливість приймати оперативні рішення.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– плановий (фактичний) розрахунок заробітної плати водіїв і трактористів на підставі створених первинних документів</li> <li>– здійснення обліку нормативних і фактичних витрат палива, формування даних про фактичні використані матеріально-технічні ресурси</li> <li>– реєстрація факту зважування</li> <li>– здійснення розрахунку прямих та непрямих витрат по полях. проведення аналізу обсягу збору врожаю, врожайність кожного поля культур; – перспективний аналіз витрат виробничих підрозділах сільського господарства у розрізі культур, полів і видів робіт</li> <li>– розрахунок та аналіз рівня рентабельності вирощуваних культур в розрізі полів.</li> </ul>
<b>Облік на елеваторі</b>	
<p>Для зручної роботи створення автоматизовані робочі місця для різних ролей співробітників:</p> <p>АРМ «Транспорт», АРМ «Контроль якості», АРМ «Зважування», АРМ «Підробіток зерна»</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– формування виробничих процесів елеватора</li> <li>– проведення лабораторного контролю якості зерна та проведення кількісно-якісного обліку та формування внутрішньої звітності.</li> <li>– здійснення контролю руху транспорту на території елеватору.</li> </ul>

нарахування та утримання, порядок видачі та проведення взаєморозрахунків з пайовиками грошовими та негрошовими засобами і формування регламентованої внутрішньогосподарської звітності за пайовими розрахунками. Для зручної роботи користувачів з підсистемою «Облік на елеваторі» реалізовані автоматизовані робочі місця для різних ролей співробітників (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

### Види та призначення автоматизованих робочих місць програми BAS АГРО

Вид АРМ	Призначення
АРМ «Транспорт»	Створено для призначення при реєстрації транспорту та контролю його пересування на території елеватора та поза нею. Відображає довжину черги транспортних засобів, та фіксує в якій контрольній точці знаходиться той чи інший автомобіль. Комплексно передбачено видання дозволу на в'їзд та виїзд з території транспортних засобів.
АРМ «Контроль якості»	Створено для реєстрації результатів лабораторних аналізів з фіксацією в системі результатів аналізу зерна (автоматичний і ручний режим). Формування сертифікатів якості і актів розбіжності. АРМ «Контроль якості» з визначенням необхідності в ступені обробки зерна.
АРМ «Зважування»	Створено для забезпечення безперебійної роботи ділянки зважування: отримання даних з вагового обладнання та коректність їх заповнення у системі. Подальший розрахунок залікової ваги, отримання знижок та націнок, у форматі приймання та відвантаження зерна.
АРМ «Підробіток зерна»	Призначено для відображення окремих виробничих операцій з зерном та формування документів фінансового обліку.

Для великих підприємств можливо застосовувати ERP систему Парус Підприємство 8.0, яка передбачає ведення обліку витрат і калькуляцію собівартості із забезпеченням автоматизації функції бухгалтерії виробничого підприємства. Цей застосунок призначений для використання бухгалтерами виробництв (цехів) і калькуляційних відділів (секторів, груп) [2].

Ефективна й дієва система управління витратами можлива лише в разі побудови чіткої управлінської структури на підприємстві та автоматизації контролю витрат за допомогою програми Agri: бухгалтерія (рис. 3.4).

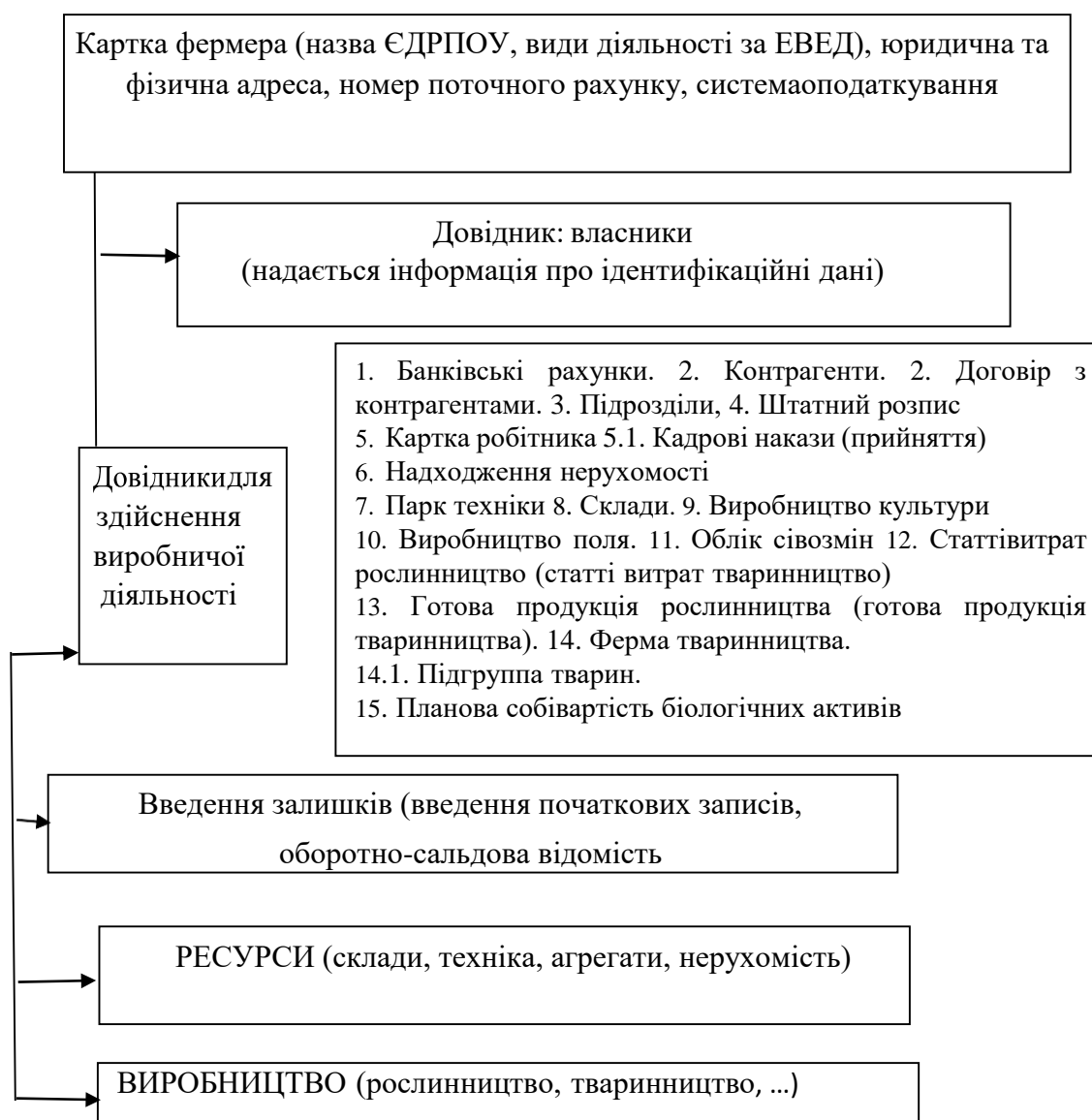


Рис. 3.4. Основні складові ведення фінансового обліку витрат виробництва готової продукції за допомогою програми Agri: бухгалтерія

Джерело: складено автором на основі даних [1]

Бухгалтерський облік процесу виробництва залежить від конкретних властивостей, розмірів та характеру технології і організації виробництва та визначення індивідуальних особливостей, які потрібно передбачити в програмі. Іноді виготовлення одного продукту за допомогою різних технологічних прийомів вимагає різної системи групування статей витрат собівартості. При цьому можливі два варіанти: готовий продукт має кількісні параметри або і кількісні, і якісні. Усі ці характеристики повинні міститися в первинних документах на випуск, а не то калькулювання собівартості продукції буде

неможливим. Тому доцільно відображати дані характеристики за допомогою сучасних інформаційних систем та програми Agri: бухгалтерія.

Більшість сучасних комп'ютерних облікових систем передбачають спільну роботу бухгалтерів у мережі. Тому в її основу пропонуємо покласти принцип відповідальності: кожний бухгалтер відповідає за ведення інформації на своїй ділянці обліку. За допомогою такого поділу функцій можна, з одного боку, підвищити якість їх виконання, а з іншого – реалізувати додаткову контрольну функцію завдяки погодженню завершальних результатів роботи інших працівників.

Процес автоматизації витрат дасть змогу максимально контролювати процес виробництва, переглядати внутрішню систему бухгалтерської звітності аграрних підприємств, що формується на основі фінансового обліку, і акумулюватиме показники різних видів звітності. Це допоможе поліпшити управлінську роботу як на рівні підприємства, так і на рівні держави щодо регулювання аграрного сектору загалом.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі науково обґрунтовано теоретико-методичні засади й розроблено практичні рекомендації з удосконалення організації обліку процесу біологічного перетворення в рослинництві. У результаті сформульовано такі висновки і пропозиції.

Узагальнена класифікація витрат для підприємств, які займаються виробництвом продукції рослинництва, відповідає національним стандартам і враховує галузеві організаційно-технологічні особливості. Запропонована у роботі класифікація витрат дасть змогу вести їх облік і здійснювати контроль за центрами відповідальності, калькулювати собівартість окремих видів продукції і технологічних стадій виробничого процесу, розраховувати повну виробничу собівартість і собівартість за змінними витратами.

У процесі дослідження сутності категорії «готова продукція», ми дійшли висновку, що готова продукція – це частина запасів і сільськогосподарської продукції, що виготовлені підприємством і призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання та не потребують технічних і біологічних перетворень.

Для виробництва продукції підприємство має достатній набір необхідної техніки, однак частину орендує. Продукцію реалізують в основному українським підприємствам.

XXXX займається вирощуванням продукції рослинництва, зокрема зернових (пшениця озима і кукурудза на зерно) і технічних (соя) культур. До 2021 р. вирощували ще й ріпак. Свою діяльність провадять на орендованих землях з посівною площею сільськогосподарських угідь 232,68 га (станом на 31 грудня 2022 р.). У 2020 р. господарство використовувало 251,75 га, а у 2021 р. – 246,4 га сільськогосподарських угідь. Тобто за останні три роки площа сільськогосподарських угідь скоротилась на 7,6 %.

Про покращання фінансового стану підприємства свідчить суттєве зростання рівня рентабельності через зниження майже удвічі собівартості реалізованої продукції (на 43,1 %) та зростання прибутку підприємства у 8,5 раза. Результатом цього є ріст рівня рентабельності підприємства від 6,91 % до 104,3% відповідно на початок і кінець досліджуваного періоду.

Динаміку урожайності основних зернових культур показано в табл. 2.6. На основі проведених розрахунків бачимо, що у 2020 р. підприємство вирощувало лише технічні культури. З 2021 р. Воно відмовилось від вирощування ріпаку, а натомість почало вирощувати пшеницю і кукурудзу на зерно. Тому ми визначали динаміку врожайності зернових культур за два останніх роки, а сої – за три. Урожайність пшениці озимої зросла на 18,6 %, а кукурудзи на зерно – на 3,6 %. Урожайність сої зменшилась утричі. Під пшеницю озиму та кукурудзу на зерно було відведено у 2,5 раза більше площі, а площі під соєю скоротились на 74,2 %.

Обсяг реалізації за досліджуваний період суттєво зріз для зернових культур і знизився для технічних, що зумовлено зміною структури посівних площ і, відповідно, валових зборів. Важливо зазначити, що підприємство не повністю реалізує свою продукцію в поточному році, а продовжує її реалізацію і в наступні роки, про що свідчить перевищення рівня товарності понад 100 %. Зокрема, у 2020 р. пшениці озимої не виробляли, а реалізація була.

Рівень товарності високий за всіма культурами, оскільки підприємство реалізує продукцію не тільки власного виробництва, а й прийняту на зберігання. Перевищення рівня товарності понад на 100 % зумовлене реалізацією продукції попередніх років за вигіднішими цінами.

На ефективність виробництва істотно впливають витрати на виробництво продукції рослинництва. За аналізований період у 4,1 раза зросли витрати на насіння, на електроенергію – у 3,2 раза, на пальне – у 3,5 раза. Натомість витрати на мінеральні добрива скоротилися майже удвічі, що спричинило зниження врожайності. Суттєво зросли загальновиробничі витрати в основному за рахунок використання сторонніх організацій у виробничому процесі, оплата послуг яких



зросла у 12,6 раза. У загальновиборничих витратах частка прямих виборничих витрат скоротилася з 64,9 % до 47,3 % відповідно на початок і кінець досліджуваного періоду.

На основі проведених розрахунків бачимо ріст рівня рентабельності виробництва пшениці із 47,1 % до 172,6 % (2020 р. до уваги не беремо, оскільки не було виробництва). Рівень рентабельності виробництва кукурудзи у 2022 р. порівняно з 2020 р. дещо знизився – на 16,1 пункта, однак є досить високим – 70,8 %. Хоча посівні площі під соєю суттєво скоротилися, а отже, й обсяги виробництва і реалізації, рівень рентабельності сої є досить високим – 274,8 % із суттєвою тенденцією до зростання. Загалом рівень рентабельності виробництва продукції рослинництва становить 104,3 % і має тенденцію до зростання, що є позитивним явищем. Підприємству в подальшому доцільно зберегти цю спеціалізацію.

У ХХХХ на сьогодні застосовують третій метод первинного обліку зернової продукції, тобто за допомогою талонів та спеціальних реєстрів.

Проведені дослідження сучасного стану первинного обліку витрат і виходу врожаю зернової продукції показали, що він має низку недоліків, які впливають на якість та ефективність відображення інформації в обліку. Основними недоліками первинного обліку виробництва продукції рослинництва є: застарілі форми документів; деякі з первинних документів є дуже громіздкими і незручними через наявність великої кількості граф, які нерідко не заповнюються підприємством.

Для ведення аналітичного обліку витрат і виходу продукції рослинництва в ХХХХ використовують «Книгу обліку витрат і виходу продукції рослинництва».

Синтетичний облік витрат і виходу продукції рослинництва здійснюють у журналі-ордері № 5 В с.-г., кредитові обороти яких переносять до Головної книги. Звіти складають за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Показники Звітів № 5.5 с.-г., 5.6 с.-г. за кредитом аналітичних рахунків виробництв переносять у Зведену відомість № 5.10 с.-г. до журналу-ордеру № 5 В с.-г. в

межах галузей виробництв та структурних підрозділів. Сучасний стан обліку витрат рослинництва у ХХХХ не повною мірою задовольняє господарські потреби.

Проведеними дослідженнями було встановлено, що під час визначення собівартості побічної продукції значна частина витрат, що пов'язана з її виробництвом, не враховується до її собівартості. Калькуляційним періодом для визначення виробничої собівартості продукції рослинництва є календарний рік із завершеним технологічним циклом виробництва продукції.

Відсутність детального обліку зернової продукції за її видами призводить до труднощів за необхідності вибрати дані про наявність певного виду продукції. Для покращання інформативності обліку виходу готової продукції зернових культур вважаємо за необхідне до субрахунка 271 «Готова продукція рослинництва» відкрити рахунки четвертого порядку в розрізі видів продукції та окремий рахунок для відображення готової продукції у бункерній масі. За використання запропонованих субрахунків бухгалтери аграрних підприємств зможуть у будь-який момент надати керівництву інформацію про зібрану бункерну масу зерна в розрізі всіх культур, кількість зібраного зерна у вазі після доробки, наявність зерновідходів різної придатності та побічної продукції (соломи, гички, стебел тощо).

Упровадження сучасних програм допоможе обрати сучасну, ефективну українську програму ведення обліку для аграрних підприємств та поліпшити ефективність діяльності облікового апарату. Процес автоматизації витрат дасть змогу максимально контролювати процес виробництва, переглядати внутрішню систему бухгалтерської звітності аграрних підприємств, яка формується на основі фінансового обліку, та акумулюватиме показники різних видів звітності. Це допоможе поліпшити управлінську роботу як на рівні підприємства, так і на рівні держави щодо регулювання аграрного сектору.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Agri: бухгалтерія. URL: [https://agrianalytica.com/uk/products\\_farmer\\_ac](https://agrianalytica.com/uk/products_farmer_ac) (дата звернення: 24.09.2023).
2. BAS АГРО. Бухгалтерія. URL: <https://www.bas-soft.eu/soft/bas-sectoral/bas-agro-erp/#popularPosts> (дата звернення: 23.09.2023).
3. Адамовська В. С., Брітан Н. В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *Агросвіт*. 2015. № 8. С. 58-61.
4. Баланюк І. Ф., Григорів О. О., Іванюк Т. Л. Організація обліку і контролю готової продукції підприємства. *Інноваційна економіка*. 2020. № 1-2. С. 157-163.
5. Белова І. М. Проблеми управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог НСФЗ, П (С) БОЗО «Біологічні активи» та галузевого управління. *Бізнес-інформ*. 2015. № 3. С. 184-191.
6. Белова І. М. Теоретико-методологічні розробки з управлінського обліку в галузі рослинництва. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 2 (27). С. 246-252.
7. Бурко К. В. Сучасні погляди на первинний документ та первинний облік. *Сучасні тенденції, новації, перспективи розвитку фінансового механізму та обліково-аналітичного забезпечення економічного розвитку діяльності суб'єктів господарювання: теорія, методика, практика*: колективна монографія / під ред. Н. Л. Правдюк. Вінниця: ПП ТД «Едельвейс і К», 2015. С. 312-328.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2013. 604 с.
9. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Н. С. Акімова, О. О. Говоруха, Л. О. Кирильєва, Т. О. Євлаш. Харків: ХДУХТ, 2019. 182 с.
10. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік: підручник. Київ: Центр навч. літ., 2019. 520 с.
11. Верига Ю. А., Гладких Т. В., Орищенко М. М. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: Центр навч. літ., 2019. 492 с.

12. Верига Ю. А., Яковенко А. А. Особливості ведення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. *Економічний розвиток держави та її соціальна стабільність*: матеріали Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. молодих учених, студентів та аспірантів, 11 черв. 2020 р. Полтава: Нац. ун-т ім. Ю. Кондратюка, 2020. С. 142-144.

13. Вороніна В. Л. Торгові мережі України: особливості функціонування, управління та розвитку. *Економічний форум*. 2018. № 4. С. 56-62. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor\\_2018\\_4\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2018_4_11) (дата звернення: 05.11.2023).

14. Вороніна В. Л., Черниш В. В. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. Ч. 1. 277 с.

15. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О.С. Організація обліку: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і допов. Львів: Магнолія–2006, 2016. 438 с.

16. Гончарова Т. В. Облік продукції, робіт, послуг та їх реалізація. URL: <http://www.kpi.kharkov.ua/archive/.pdf> (дата звернення: 07.11.2023).

17. Господарський кодекс України: станом на 26.04.2015 р. / Верховна Рада України. Київ: Парлам. вид-во, 2003. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10. 01.2023).

18. Грибовська Ю. М. Облік довгострокових біологічних активів рослинництва. *Економіка та держава*. 2019. № 12. С. 83-88.

19. Дерій В. А. Облік, контроль і аналіз в системі управління біологічними активами. *Регіональна бізнес-економіка та управління*: зб. наук. праць Вінницьк. фін.-екон. ун-ту. Вінниця, 2014. № 4 (44). С. 144-149.

20. Економічна теорія (історія економіки та економічної думки, політекономія, мікроекономіка, макроекономіка): у 2 ч. Ч. 1: Історія економіки та економічної думки, політекономія: навч. посіб. / за ред. М. М. Теліщука; Ун-т ДФС України. Ірпінь, 2020. 544 с.

21. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.

22. Жук В. М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні

активи». *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 34-42.

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

24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 лист. 1999 р. № 291 із змінами і доповненнями від 25 вер. 2009 р. № 1125. URL: <http://search.ligazakon.ua> (дата звернення: 17.10.2023).

25. Клименко М. О., Фещенко В. П., Вознюк Н. М. *Основи та методологія наукових досліджень: навч. посіб.* Київ: Аграрна освіта, 2010. 351 с.

26. Кодекс законів про працю України. Ужгород: ІВА, 1998. 268 с.

27. Кодекс цивільного захисту України від 1 лип. 2013 р. (зі змінами і доповненнями від 27.03.2014 р. № 1166 VII). URL: <http://search.ligazakon.ua> (дата звернення: 04.11.2023).

28. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. URL: <http://advoc.kiev.ua> (дата звернення: 16.11.2023).

29. Костенко О. М. *Управлінський облік – інформаційна система прийняття рішень.* *Агросвіт*. 2013. № 1. С. 26-30.

30. Коцупатрій М. М., Золотарьова Н. С. *Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними перетвореннями в інкубаторно-птахівничих підприємствах: монографія.* Київ: КНЕУ, 2012. 232 с.

31. Кравченко О. В., Дьякова В. В. Вітчизняний та європейський досвід обліку та оподаткування біологічних активів. *Вісник Сумського державного університету. Серія «Економіка»*. 2022. № 3. С. 9-16.

32. Кулініч Т., Шепель І., Гавриленко Н. Розвиток управлінського обліку на основі ризик-орієнтованого підходу. *Економічний аналіз*. 2021. Т. 31, № 1. С. 17–24. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/1868/6565656954> (дата звернення: 16. 10.2023).

33. Лагодієнко В. В., Каламан О. Б., Пурцхванідзе О. В. Особливості методології наукового дослідження сфери управління. *Бізнес-навігатор*. 2020. №

5 (61). С. 77–83. doi: 10.32847/business-navigator.61-12.

34. Лобода Н. О., Чабанюк О. М. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: Алерта, 2022. 224 с.

35. Луценко І., Яковенко С. Розвиток моделей бухгалтерського обліку в умовах сучасних інформаційних технологій. *Молодий вчений*. 2022. № 1 (101). С. 28-31. doi: 10.32839/2304-5809/2022-1-101-6.

36. Любохинець Л. С., Шавкун В. М., Бабич Л. М. Історія політичних та економічних вчень: навч. посіб. / Хмельниц. нац. ун-т. Київ: ЦУЛ, 2017. 293 с.

37. Матвійчук Л. Формування інформаційно-організаційної системи управління та обліку основними засобами аграрних підприємств. *Економічний дискурс*. 2020. Вип. 1. С. 41-51.

38. Мацелюх Н. П., Максименко І. А. Історія економіки та економічної думки. Політична економія. Мікроекономіка: навч. посіб. Київ: Центр навч. літ., 2019. 382 с.

39. Мельник Л. Г., Корінцева О. І. Економіка підприємства: конспект лекцій. Суми: ВТД «Університетська книга», 2014. 412 с.

40. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Мін-ва фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315, зі змінами і доповненнями від 02.06.2010 р. № 302. URL: <http://search.ligazakon.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

41. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Мін-ва фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

42. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 18.05.2001 р. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

43. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: затв. наказом Мін-ва фінансів України від 07 груд. 2018 р. № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (дата звернення: 02.10.2023).

44. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433. URL: <http://dtkk.com.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

45. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Мін-ва аграр. політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <http://zakon.nau.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

46. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів: наказ Мін-ва аграр. політики України від 27.09.2007 р. № 701. URL: <http://uazakon.com> (дата звернення: 02.10.2023).

47. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах» від 21.12.2007 р. № 929. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023)

48. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ): список, стандарт, міжнар. док. від 01.01.2012 р. (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

49. Моссаковський В. Б. Особливості управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2013. № 6. С. 40-45.

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

51. Мулик Т. О., Материнська О. А., Пльонсак О. Л. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Київ: Центр навч. літ., 2017. 288 с.

52. Нападовська Л. В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 8–9. С. 50–62.

53. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мін-ва фінансів

України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://dtkt.com.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

54. Ніпорко Н. І. Поняття системи та методів обліку витрат і калькулювання собівартості. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2017. Т. 19, вип. 5-6. С. 130–133.

55. Облік фактичних витрат і калькуляція собівартості. URL: <http://www.parus.ua/ua/149/> (дата звернення: 02.10.2023).

56. Онисько С. М., Марич П. М. Фінанси підприємств: підручник. 2-ге вид., стереотип. Львів: Магнолія Плюс, 2005. 366 с.

57. Пархоменко Л., Фротер О., Осіпова А. Сучасний розвиток економічної думки в Україні. *Економіка та суспільство*. 2022. № 35. doi: 10.32782/2524-0072/2022-35-38.

58. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

59. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://pro-u4ot.info/index> (дата звернення: 02.10.2023).

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Мінфіну від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затв. наказом Мін-ва фінансів України від 18 лип. 2005 р. № 790 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід»: затв. наказом Мінфіну № 290 від 29.11.1999 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 19 «Об'єднання підприємств»: затв. наказом Мін-ва фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023).



64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси»: затв. наказом Мін-ва фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

65. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: затв. наказом Мін-ва фінансів України від 24.03.1995 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

66. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями № 3332-VI від 12.05.2011 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

67. Рижикова Н. І., Накісько О. В. Управління витратами: навч. посіб. Харків: ХНТУСГ, 2013. 198 с.

68. Садовська І. Б., Бабіч І. І., Нагірська К. Є. Організація обліку і оподаткування у фермерських господарствах в контексті професійного бухгалтерського судження. *Облік і фінанси*. 2019. № 4. С. 45-53.

69. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік: практикум: навч. посіб. для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти / КПІ ім. Ігоря Сікорського. Київ: КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2023. 114 с.

70. Скрипник С. В., Франчук І. Б., Шепель І. В. Особливості автоматизації обліку підприємств у сучасних умовах. *Економіка та держава*. 2020. № 10. URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4757&i=6> (дата звернення: 05.10.2023).

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

72. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. Київ: Алерта, 2015. 1080 с.

73. Управлінський облік в інформаційній системі підприємства: навч. посіб. / І. Б. Чернікова та ін.; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. Харків: Видавець Іванченко І. С., 2016. 209 с.

74. Усатенко О. В. Бухгалтерський облік та звітність організацій: навч. посіб. / М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». Дніпро: НТУ «ДП», 2022. 74 с.

75. Ушкало О., Дзяма В. Екологічний податок: світовий і український підходи. *Студентська молодь і науковий прогрес: тези доп. Міжнар. студ. наук. форуму*, 4 – 6 жовт. 2023 р. Львів, 2023. С. 282.

76. Ущатовський Ю. В. Історія економіки та економічної думки: навч. посіб. Житомир: Житомир. політехніка, 2020. 144 с.

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

78. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М. Ф. Огійчук та ін.; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.

79. Формування обліку фінансових результатів у підприємствах / І. Ф. Баланюк, Д. І. Шеленко, Т. Л. Іванюк, А. В. Жовнір, Т. П. Банашкевич. *Вісник Прикарпатського університету. Серія: Економіка*. 2019. Вип. 14. С. 179-186.

80. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. Львів: Інтелект-Захід, 2013. 820 с.

81. Шевців Л. Ю. Управлінський облік: навч. посіб. Львів: Растр-7, 2022. 642 с.

82. Шепель І. Сучасні можливості організація обліку витрат виробництва і готової продукції в умовах комплексної автоматизації. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. doi: 10.32782/2524-0072/2023-55-7.