

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВЕТЕРИНАРНОЇ МЕДИЦИНИ
ТА БІОТЕХНОЛОГІЙ ІМЕНІ С.З. ГЖИЦЬКОГО
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь «Магістр»

на тему: **«ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І
БЮДЖЕТУВАННЯ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА
В ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ xxxxxxxx ЛЬВІВСЬКОГО
РАЙОНУ ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ»**

Виконав: студент групи Оп-61

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр і назва)

ЛУЧИШИН АНДРІАН ЯРОСЛАВОВИЧ
(прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доцент ЖИДОВСЬКА Н.М.
(прізвище та ініціали)

ЛЬВІВ 2025

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВЕТЕРИНАРНОЇ МЕДИЦИНИ
ТА БІОТЕХНОЛОГІЙ ІМЕНІ С.З. ГЖИЦЬКОГО
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

Освітній ступінь «Магістр»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
(шифр спеціальності)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____
(підпис)
д.е.н., проф. Гнатишин Л.Б.
(звання, ступінь, прізвище та ініціали)
«18» березня 2025 року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу студенту

ЛУЧИШИНУ АНДРІАНУ ЯРОСЛАВОВИЧУ
(прізвище та ініціали)

1. Тема роботи: «ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І БЮДЖЕТУВАННЯ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА В ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ xxxxxxxx ЛЬВІВСЬКОГО РАЙОНУ ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ».

Керівник роботи: ЖИДОВСЬКА НАТАЛІЯ МИХАЙЛІВНА, к.е.н., доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом по ЛНУВМБ від «14» березня 2025 року № 194-4

2. Термін здачі студентом кваліфікаційної роботи: 5 грудня 2025 р.

3. Вихідні дані для кваліфікаційної роботи: нормативно-правові та літературні джерела за темою роботи, дані аналітичного та синтетичного обліку, річна фінансова та статистична звітність за результатами діяльності сільськогосподарського підприємства, методичні рекомендації, наукові праці, періодичні видання, інтернет-ресурси.

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

1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ БЮДЖЕТУВАННЯ В СИСТЕМІ
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Процес бюджетування як інструмент ефективного управління витратами

1.2. Нормативно-правове та літературне забезпечення в частині обліку і
бюджетування виробництва продукції

1.3. Методика дослідження

2. СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ТА МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА І БЮДЖЕТУВАННЯ У РОСЛИННИЦТВІ

2.1. Діагностика основних економічних показників виробничо-господарської діяльності фермерського господарства»

2.2. Обліково-аналітичне забезпечення виробництва продукції рослинництва на сільськогосподарському підприємстві

2.3. Методологічні підходи до калькулювання собівартості продукції рослинництва у ФГ
xxxxxxx

2.4 Аналітичне забезпечення бюджетування на підприємстві

3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ І БЮДЖЕТУВАННЯ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

3.1. Покращення обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства на засадах бюджетування

3.2. Альтернативні стратегії сталого розвитку галузі рослинництва

3.3. Процес бюджетування на підприємстві в контексті його автоматизації

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, схеми, рисунки

6. Дата видачі завдання «18» березня 2025 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі роботи. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для кваліфікаційної роботи).	18.03.25- 23.05.25р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	26.05.25 – 21.07.25р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Написання економічної частини роботи; висновків і пропозицій з реалізації роботи; кінцеве редагування пояснювальної записки; оформлення кінцевого варіанту роботи та інших графічних матеріалів, які представляються до захисту в ЕК).	22.07.25 – 07.10.25р.
4.	Кінцеве оформлення кваліфікаційної роботи (здача пояснювальної записки керівнику роботи; виправлення його зауважень; здача роботи на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	08.10.25 – 05.11.25р.
5.	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (проходження плагіату; написання доповіді й погодження її з керівником роботи; виправлення зауважень у графічній частині).	06.11.25– 08.12.25р.

Студент _____
(підпис)

Керівник роботи _____
(підпис)

ЛУЧИШИН А.Я.
(прізвище та ініціали)

ЖИДОВСЬКА Н.М.
(прізвище та ініціали)

УДК 631.15:633.1:631

91 с. текст. част., 18 табл., 17 рис., 42 літер. джерела.

«Організація бухгалтерського обліку і бюджетування виробництва продукції рослинництва в фермерському господарстві xxxxxxxx Львівського району Львівської області».

Лучишин А.Я. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку і оподаткування – Львів, ЛНУВМБ, 2025.

Перший розділ висвітлює концептуальні основи бюджетування в системі обліково - аналітичного забезпечення діяльності сільськогосподарського підприємства, економічну суть та значення витрат, підходи вітчизняних вчених щодо визначення цих понять, а також основні методи досліджень.

У другому розділі розкрито сучасний стан організаційного та методичного забезпечення обліку виробництва і бюджетування у рослинництві, зокрема проведено діагностику основних економічних показників виробничо-господарської діяльності ФГ xxxxxxxx, висвітлено стан обліку виробництва продукції рослинництва, обґрунтовано методологічні підходи до калькулювання собівартості продукції рослинництва та аналітичне забезпечення процесу бюджетування.

У третьому розділі розглянуто питання вдосконалення організації облікового процесу і бюджетування виробництва продукції рослинництва, окреслено альтернативні стратегії розвитку галузі рослинництва, внесено пропозиції автора стосовно процесу бюджетування на підприємстві в контексті його автоматизації.

АНОТАЦІЯ

У роботі висвітлено концептуальні засади бюджетування в системі обліково-аналітичного забезпечення діяльності сільськогосподарського підприємства. Проведено діагностику основних економічних показників виробничо-господарської діяльності фермерського господарства та проаналізовано стан обліку виробництва продукції рослинництва у досліджуваному суб'єкті господарювання. Обґрунтовано раціональну систему обліку витрат за центрами відповідальності, що може слугувати науковою основою для формування диференційованих підходів в аграрній політиці. Розглянуто альтернативні стратегії розвитку галузі рослинництва, визначені на основі аналізу динаміки ключових характеристик стратегічного позиціонування. Проведено SWOT-аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища з метою стратегічного позиціонування аграрного підприємства. Окреслено ключові напрями вдосконалення системи бюджетування аграрних підприємств, сформовані на базі методики виробничого планування із застосуванням технологічних карт та класифікації витрат на змінні, умовно-змінні та постійні.

Ключові слова: сільськогосподарське підприємство, виробництво, витрати, продукція рослинництва, процес бюджетування, облікова політика, бухгалтерський облік, бухгалтерські рахунки, автоматизація.

ANNOTATION

The study presents the conceptual foundations of budgeting within the accounting and analytical support system of an agricultural enterprise. Diagnostics of the key economic indicators of the production and economic activities of the farming enterprise have been conducted, and the state of accounting for crop production in the enterprise under study has been examined. A rational cost accounting system based on responsibility centers is substantiated, which may serve as a scientific basis for developing differentiated approaches in agricultural policy; alternative development strategies for the crop production sector are identified, determined by the dynamics of key features of strategic positioning; a SWOT analysis of the external and internal environment for the strategic positioning of the agricultural enterprise is carried out. The key vectors for improving the budgeting system of agricultural enterprises are outlined, based on production planning methodology using technological charts and the classification of costs into variable, conditionally variable, and fixed.

Keywords: agricultural enterprise, production, costs, crop production, budgeting process, accounting policy, accounting, accounting accounts, automation.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ БЮДЖЕТУВАННЯ В СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	10
1.1. Процес бюджетування як інструмент ефективного управління витратами	10
1.2. Нормативно-правове та літературне забезпечення в частині обліку і бюджетування виробництва продукції.....	21
1.3. Методика дослідження.....	26
2. СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ТА МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА І БЮДЖЕТУВАННЯ У РОСЛИННИЦТВІ.....	36
2.1. Діагностика основних економічних показників виробничо- господарської діяльності фермерського господарства xxxxxxxx.....	36
2.2. Обліково-аналітичне забезпечення виробництва продукції рослинництва на сільськогосподарському підприємстві	44
2.3. Методологічні підходи до калькулювання собівартості продукції рослинництва у ФГ xxxxxxxx.....	52
2.4 Аналітичне забезпечення бюджетування на підприємстві	58
3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ І БЮДЖЕТУВАННЯ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА.....	63
3.1. Покращення обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства на засадах бюджетування	63
3.2. Альтернативні стратегії сталого розвитку галузі рослинництва	72
3.3. Процес бюджетування на підприємстві в контексті його автоматизації..	77
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	83
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	87

ВСТУП

Актуальність дослідження. Теоретичні та методологічні питання, пов'язані з побудовою системи управління витратами, вимагають одночасного вирішення кількох взаємопов'язаних завдань, зокрема, чіткого визначення стратегічних цілей підприємства та визначення центру відповідальності, побудови системи внутрішніх бізнес-взаємозв'язків, координації діяльності підрядників, а також створення системи матеріального стимулювання кожного працівника для досягнення запланованих результатів. Ці заходи можуть бути досягнуті шляхом впровадження бюджетного планування всередині підприємства.

Організація бюджетного планування в сільськогосподарських підприємствах є специфічним процесом, оскільки виробництво продукції сільського господарства відрізняється від інших видів виробництва. Він характеризується тим, що сільськогосподарська діяльність є багатогранною, з взаємодією факторів, специфічних для сільського господарства (природно-кліматичних, технічних та соціальних), які особливо впливають на методологію бюджетування витрат на виробництво продукції рослинництва.

Значний внесок у розробку теоретичних та методологічних основ бюджетування зробили такі зарубіжні вчені, як Друрі К., Райан Б., Фостер Дж., Хорнгрен К.Т., Шим Дж. К. та інші, але використання західних концепцій без адаптації їх до національних економічних умов господарювання, особливо в такій специфічній галузі, як рослинництво, є недоцільним.

Незважаючи на існуючі вітчизняні наукові досягнення у розробці теоретичних аспектів бюджетування витрат, проблема дослідження специфіки сектору рослинництва та його впливу на процес бюджетного планування залишається відкритою.

Метою кваліфікаційної роботи є ознайомлення з теоретичними та методологічними аспектами організації бухгалтерського обліку й

бюджетування виробництва продукції рослинництва на сільськогосподарському підприємстві та надання практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

Розкриття поставленої мети у кваліфікаційній роботі передбачало вирішення наступних **завдань**:

1. Розкрити сутність бюджетування, його основні методи та ключові етапи формування бюджетів на рівні підприємства;
2. Ознайомитися з правовими нормами, що регулюють організацію обліку та бюджетування виробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах;
3. Провести діагностику фінансово-економічних показників діяльності фермерського господарства xxxxxxxx;
4. Ознайомитися з організацією первинного, аналітичного, синтетичного обліку виробництва продукції у рослинництві, а також методологією бюджетування витрат у сільськогосподарських підприємствах;
5. Визначити ключову проблематику в організації бухгалтерського обліку продукції рослинництва та бюджетуванні на рівні сільськогосподарського підприємства та запропонувати напрямки їх удосконалення.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітичні процеси, що використовуються для забезпечення бюджетування виробництва рослинницької продукції на прикладі фермерського господарства xxxxxxxx (ФГ) Львівського району Львівської області.

Предмет дослідження зосереджено на низці теоретичних, практичних та організаційних компонентів обліку та бюджетування виробництва рослинницької продукції, спрямованих на створення ефективної системи управління сільськогосподарськими підприємствами.

Методи дослідження. Методологічними основами дослідження в кваліфікаційній роботі вважаються головні домінантні принципи економічної теорії, загальнонаукові методи та принципи здійснення цього наукового

дослідження.

Зокрема, були використані такі методи: монографічний (здійснення теоретичних та методологічних узагальнень, дослідження сучасного стану формування собівартості сільськогосподарських підприємств); економіко-статистичний (аналіз виробництва й собівартості та впливу витрат на рентабельність сільськогосподарського виробництва); абстрактно-логічний (для визначення особливостей в організації облікового процесу і бюджетування виробництва продукції рослинництва); метод SWOT-аналізу (для стратегічного позиціонування суб'єкта господарювання у зовнішньому та внутрішньому середовищі); таблично-графічний (візуальне представлення інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарства та облік виробничих витрат); метод бухгалтерського обліку тощо.

Інформаційною основою дослідження були нормативно-правові акти, спеціалізована та наукова література з теми роботи, фінансова звітність фермерського господарства xxxxxxxx, внутрішні регламенти фермерського господарства, МСБО, статистичні дані, матеріали конференцій, семінарів, інтернет-ресурси та ін.

Основні результати цього дослідження демонструють **наукову новизну** та відображають зміст виконаної роботи, зокрема в таких аспектах:

- продемонстровано облік раціональних витрат на основі центрів відповідальності, що може слугувати науковою базою для формування диференційованої сільськогосподарської політики;
- покращено процедури бухгалтерського обліку собівартості продукції рослинництва для контролю витрат під час виробництва, виявлення неочікуваних відхилень та прийняття ефективних операційних рішень;
- удосконалено стратегічні альтернативи (варіанти) розвитку рослинницької галузі, які залежать від важливості ключових характеристик динамічного стратегічного позиціонування та дозволять галузі забезпечити її безперервне функціонування;

- окреслено ключові вектори вдосконалення системи бюджетування аграрних підприємств, побудовані на методиці виробничого планування з використанням технологічних карт і розподілом витрат на змінні, умовно-змінні та постійні.

- розроблено заходи стосовно регулювання ринкової пропозиції з урахуванням принципів рівності паритетності та справедливого розподілу для задоволення ринкового попиту на сільськогосподарську продукцію;

- застосовано SWOT-аналіз внутрішнього середовища та зовнішнього середовища стратегічного позиціонування підприємств в сільському господарстві.

Практична цінність роботи полягає у викладенні автором пропозицій щодо удосконалення системи обліку та бюджетування виробництва продукції рослинництва у фермерському господарстві xxxxxxxx Львівського району Львівської області.

РОЗДІЛ І

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ БЮДЖЕТУВАННЯ В СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Процес бюджетування як інструмент ефективного управління витратами

З огляду на нестабільну економічну ситуацію в країні, підприємствам дедалі важче стає керувати своєю діяльністю та підтримувати прибутковість. Ефективним інструментом управління діяльністю суб'єкта господарської діяльності є управлінський облік, який спрямований на підвищення операційної ефективності суб'єкта господарської діяльності шляхом виявлення та використання існуючих резервів і вирішення проблемних аспектів діяльності.

За сучасних умов управлінський облік є не лише інструментом аналізу статей витрат та розподілу їх між суб'єктами господарювання, але й ефективним механізмом прогнозування та планування ключових показників майбутньої діяльності, що досягається завдяки процесу бюджетування [14].

Бюджетування, по суті, є управлінським методом, який застосовується на всіх етапах управлінського циклу, а саме при прогнозуванні, плануванні, виконанні, аудиті, аналізі та моніторингу, для досягнення заздалегідь визначених цілей.

Застосування самого процесу бюджетування на рівні підприємства може покращити ефективність використання ресурсів та його фінансові показники, тим самим створюючи необхідні умови для оптимізації собівартості продукції та збільшення обсягу продажів.

Вітчизняні науковці вважають, що бюджетування (складання бюджету) – це стандартизований процес, який використовується для визначення складу та масштабів різних витрат, при цьому власні ресурси підприємства відіграють вирішальну роль в покритті цих витрат. Цей процес базується на

відповідних документах та використовує стандартизовані форми, розроблені самим підприємством. Зауважимо, що в процесі складання бюджету важливо враховувати не лише результати порівняння статей доходів та витрат, а й усі внутрішні та зовнішні фактори, що впливають на діяльність підприємства.

Якісне бюджетування неможливе без врахування зовнішніх факторів, оскільки цей процес спрямований на прогнозування реальних майбутніх умов діяльності з урахуванням впливу зовнішніх макроекономічних показників [9].

Отже, бюджетування – це складний економічний процес у системі управлінського (внутрішнього) обліку. Основним завданням бюджетування є визначення та розподіл ресурсів підприємства шляхом виявлення масштабів та складу витрат, пов'язаних з функціонуванням різних підрозділів підприємства. Мета бюджетування полягає в тому, щоб забезпечити підприємством покриття витрат власними ресурсами, тим самим досягаючи максимального прибутку за найменших витрат, враховуючи як внутрішні, так і зовнішні фактори.

Правильне використання бюджетування може бути ефективним інструментом управління підприємством, оскільки воно може значно покращити прозорість управління підприємством та посилити контроль за витратами коштів й виконанням поставленого плану. Тому питання бюджетування мають відношення не лише до державних установ, які повинні обов'язково формувати бюджети, а й багатьох інших бізнес-організацій.

Порівняно з типовими формами бухгалтерської звітності, форми бюджетів не стандартизовані, а визначаються на основі цілей і завдань планування, сфери діяльності, структури підприємства та його фінансово-виробничих показників.

Для кращого розуміння процесу бюджетування, важливо проаналізувати його системні елементи, такі як основні цілі, суб'єкти (виконавці) та критерії складання бюджету (рис 1.1).

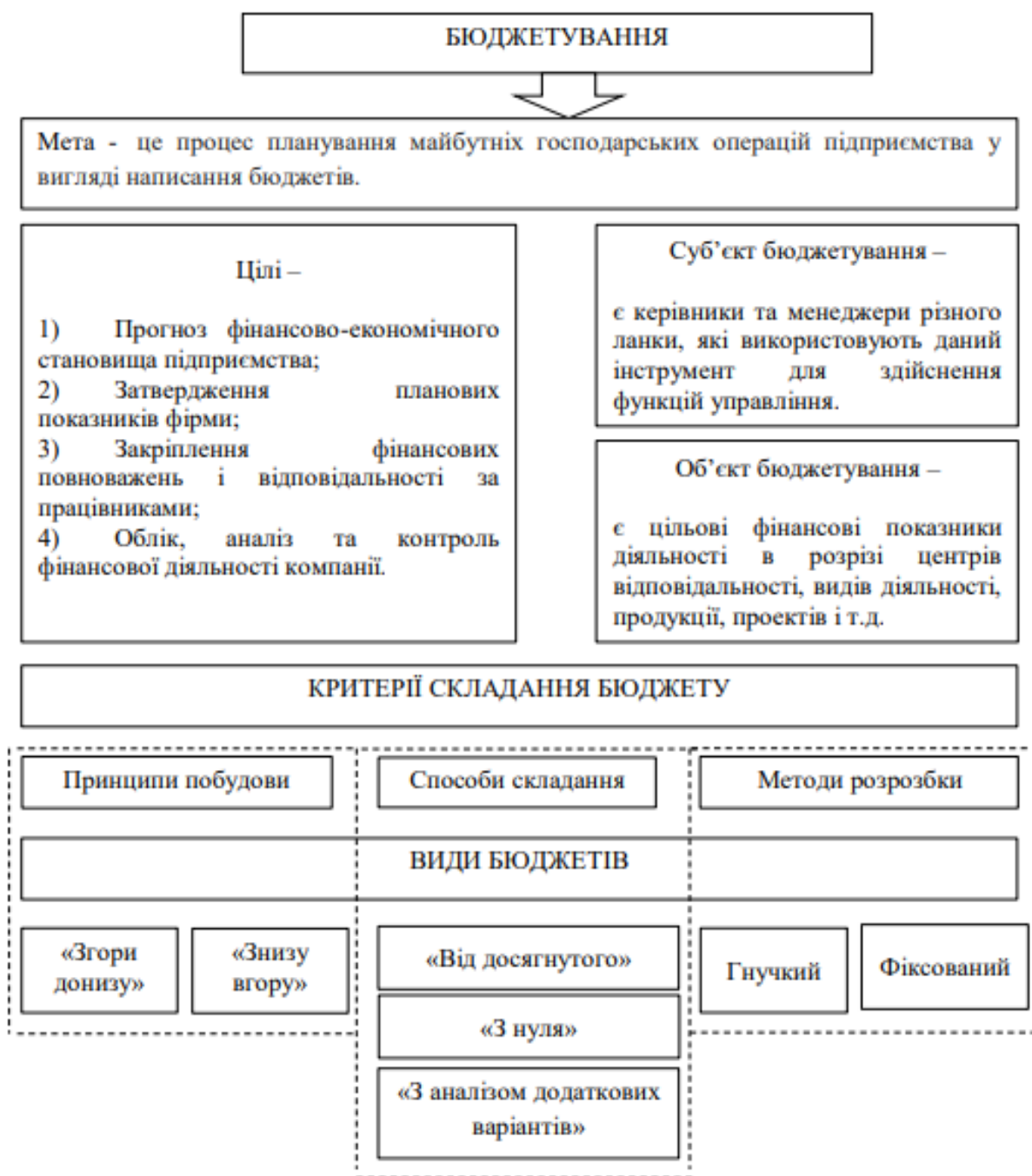


Рис. 1.1. Основні складові процесу бюджетування на підприємстві *

*Джерело: узагальнено автором

Щоб краще зрозуміти сутність системи бюджетування на підприємстві, необхідно розглянути її крізь призму функцій (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Функції бюджетування на рівні підприємства*

Назва функції	Сутність
Інформаційна	У бюджетах присутня вся необхідна інформація для проведення повного економічно-фінансового аналізу діяльності суб'єкта господарювання.
Приймання рішень та розподіл повноважень	На підприємстві при використанні системи бюджетування присутній чіткий розподіл обов'язків та відповідальних за прийняття рішень. Крім того за кожним головним менеджером закріплений відрізок для прийняття кінцевих рішень. Така система дасть змогу максимально зняти навантаження керівника підприємства.
Комунікативна	При чіткому розподілі обов'язків між менеджерами відразу розподіляється інформація по центрам відповідальності і кожен працівник проінформований про відповідальність та обов'язки менеджерів.
Оцінка діяльності	За допомогою показників, присутніх в бюджеті підприємства, можна здійснити фінансово-економічний аналіз діяльності.
Оцінка тенденцій	При аналізі виконання бюджету можна відразу зрозуміти чи правильно були обрані та проаналізовані внутрішні та зовнішні чинники, тенденції, зміни та що потрібно змінити для покращення діяльності підприємства.
Мотивація працівників	При чіткому розмежуванні обов'язків між працівниками під час проведення аналізу діяльності можна прийти до висновку який відділ працював найкраще, а де потрібно здійснити більший контроль. Оскільки за діяльність тепер несе відповідальність не лише керівник в цілому, а кожен менеджер по своєму підрозділі.

*Джерело: узагальнено автором

Крім того, для забезпечення ефективної та безперервної роботи системи бюджетування необхідно виконати певні обов'язкові умови, інакше система не функціонуватиме.

Ці умови включають виконання таких блоків:

- блок аналітичний;
- блок обліковий;
- блок організаційний;
- блок програмно-технічний.

Складові процесу бюджетування на підприємстві подано в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Складові процесу бюджетування на підприємстві

№	Назва	Зміст
1.	Аналітичний блок	Підприємство повинно мати відповідну методологію та методичну базу для формування, контролю та аналізу виконання зведеного бюджету, а управлінський персонал повинен мати достатню кваліфікацію для застосування цього підходу на практиці. Методи та методичні основи формування, контролю та аналізу виконання комплексних бюджетів є аналітичною частиною (або складовою) бюджетного процесу.
2.	Обліковий блок	Для складання бюджету, моніторингу та аналізу його виконання необхідна відповідна кількісна інформація про діяльність підприємства, достатня для візуалізації його реального фінансового стану, руху товарних і фінансових потоків, основних господарських операцій. Тому підприємства повинні мати систему управлінського обліку, яка фіксує факти господарської діяльності, необхідні для забезпечення процесу складання, контролю та аналізу зведених бюджетів.
3.	Організаційний блок	Процес бюджетування не відбувається в «герметичному просторі», оскільки завжди реалізується через існуючі відповідні організаційні структури та системи управління бізнесом, бо процес бюджетування є безперервним і ітеративним (регулярним). Система бюджетного управління – це регламентація взаємодії служб між органом управління та структурними підрозділами, що спрямовує відповідальність підрозділу на кожній стадії бюджетного процесу у відповідних внутрішніх положеннях. Так само бухгалтерська інформація, необхідна для її надання, повинна регулярно надходити від структурного підрозділу органу управління.
4.	Програмно-технічний блок	Структурні підрозділи протягом бюджетного періоду повинні отримувати кошторисні призначення та уточнення до них від органу управління. Таким чином, найважливішим компонентом формалізованого бюджетного процесу є внутрішній документообіг – регулярний набір інформаційних потоків, закріплених у відповідних внутрішніх регламентах і директивах, для різних підрозділів суб'єкта господарювання в процесі формування, контролю та аналізу виконання бюджету.

Таким чином, процес бюджетування – це складний механізм, що охоплює структуру бюджету, моделі та системи, які тісно взаємодіють на кожному етапі. Фактори, котрі впливають на всі аспекти бюджетування, включають як внутрішнє, так і зовнішнє середовище. Врахування цих

факторів допомагає нам визначити оптимальні стандарти функціонування механізмів бюджетування суб'єкта господарювання.

На економічну діяльність будь-якого суб'єкта господарювання впливають різноманітні фактори, такі як зростання цін на матеріальні ресурси, законодавче регулювання заробітної плати, процентні ставки за кредитами, інфляція. Тому бюджетування є складним механізмом та ефективним інструментом управлінського обліку, призначеним для прогнозування впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на діяльність будь-якого суб'єкта господарювання [40].

Суть процесу підготовки бюджету полягає у підготовці обов'язкового документа, який включає відповідні статті доходів та витрат. Процес підготовки бюджету включає кілька аспектів та є складним замкнутим циклом, що складається з трьох послідовних етапів:

1. Формулювання відповідних планових показників господарської діяльності підприємства.
2. Затвердження проекту бюджету.
3. Аналіз виконання планових бюджетних показників на кінець періоду [35].

На початковому етапі розробляється загальний план майбутнього бюджету, враховуючи всі зовнішні та внутрішні фактори, зокрема ринкову кон'юнктуру, рівень інфляції, очікувані ціни на вироблену продукцію та витрати виробництва.

Другий етап включає підготовку та затвердження остаточного бюджету. Керівник відділу підписує відповідний наказ про затвердження підготовленого бюджету, в якому детально описані всі деталі роботи. Бюджети для малого бізнесу безпосередньо затверджуються та приймаються керівником, тоді як бюджети для середнього та великого бізнесу затверджуються радою директорів або зборами акціонерів.

Аналіз виконання бюджету проводиться на третьому етапі, який є вирішальним для формування та вдосконалення нового проекту бюджету.

Після детального аналізу та порівняння фактичних і планових показників переглядається економічна та бізнес-стратегія суб'єкта господарювання, а також приймаються рішення щодо подальшої діяльності суб'єкта господарювання [34].

Бюджетний цикл на підприємстві має вирішальне значення для процесу бюджетування. Його тривалість визначається від першого етапу створення бюджету до третього етапу аналізу. Основне правило успішного бюджетного процесу полягає в тому, щоб розпочати розробку бюджету на наступний період одразу після завершення аналізу планових показників поточного періоду.

Дослідження показали, що більшість підприємств обирають річний період планування, але місячні та квартальні періоди також важливі. Протягом останніх п'яти років спостерігається тенденція переносити початок процесу бюджетування на місяць вперед, тобто бюджет готується у листопаді, а не в грудні.

Процес підготовки та затвердження бюджету є складним та ретельним. Розподіл обов'язків та завдань між відповідним персоналом є вирішальним кроком для уникнення проблем із підзвітністю та забезпечення ефективності в роботі. Безперервність бюджету та можливість коригування запланованих показників на основі отриманих минулорічних даних є ключовими характеристиками цього процесу.

Дослідження показують, що процес бюджетування найчастіше використовується у виробничому секторі, зокрема на виробничих підприємствах. Оскільки в бізнес-практиці існує значна класифікація бюджетів, ми обмежимося обговоренням основних особливостей та критеріїв бюджетування, зокрема виробничих бюджетів, щоб ретельно проаналізувати та уточнити, які типи бюджетів є найбільш доцільними для виробничих підприємств (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Критерії оцінки різновидів виробничого бюджету*

Назва характеристики	«Згори донизу»	«Знизу вгору»	«Від досягнутого» або «спадкоємний бюджет»	«З нуля»	«З аналізом додаткових варіантів»	Гнучкий	Фіксований
Економія часу			+				+
Трудомісткість	+	+		+	+	+	
Точність		+		+	+	+	
Простий у розробці	+	+	+				+
Обізнаність складаючого бюджет	-	+	+	+	+	+	+
Перекручування бюджетних даних з метою власного інтересу	+	+	+	+			+
Вибір найоптимальнішого виду бюджету					+	+	
Охопленість помилок минулого			+				
Ретроспективний характер			+				
Розробляється детальний аналіз					+	+	
Великі витрати, на розробку бюджету				+	+	+	
Окреслює основні цілі діяльності	+			+	+	+	

*Джерело: узагальнено автором

Дослідження показали, що для виробничих підприємств цілком доцільно використовувати гнучкі бюджети й операційні бюджети під час розрахунку та обліку витрат на основне виробництво, тому що фіксовані бюджети не залежать від обсягу виробництва, тоді як основні бюджети, допоміжні бюджети та спеціальні бюджети мають лише опосередкований вплив на виробництво і не можуть безпосередньо конкретизувати обсяг виробництва.

Гнучке бюджетування використовується для проведення детальнішого аналізу обсягу виробництва, що дозволяє враховувати різні сценарії обсягів виробництва та продажів. У цьому виді бюджету виробничі витрати включають дані, скориговані з урахуванням фактичного обсягу виробництва продукції. Цей гнучкий підхід передбачає, що якщо показники в плановому бюджеті встановлені заздалегідь, то в гнучкому бюджеті вони будуть скориговані на основі фактичного обсягу виробництва та продажів продукції.

У контексті управління витратами гнучке бюджетування сприяє більш ефективному використанню ресурсів та дозволяє знаходити напрями оптимізації витрат, які пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання.

Першим етапом для всіх виробничих підприємств є підготовка бюджету продажів, який базується на прогнозах самих продажів, котрі передбачають майбутні обсяги реалізації готової продукції. Цей бюджет відображає обсяги продажів продукції у вартісному вираженні покупцями та замовникам протягом року. Інформація для розробки плану продажів отримується з договорів купівлі-продажу, укладених за 3-6 місяців до початку фінансового року [34]

Планований обсяг продажів продукції слід розділити на дві частини: загальний обсяг продажів та обсяг, що залишився для виконання плану. Під час встановлення цін на продукцію необхідно враховувати рівні виробничих витрат та витрат на реалізацію, цінову конкурентоспроможність, регулювання національного ринку на державному рівні та інші внутрішні і зовнішні фактори.

План продажу готової продукції також повинен враховувати умови та терміни оплати, щоб забезпечити точне прогнозування грошового потоку підприємства. Наступним кроком є підготовка бюджету виробництва, який базується на даних плану продажів та запасах сировини, необхідних для безперервного виробництва.

Потім слід підготувати інші види бюджетів, такі як бюджет використання допоміжних матеріалів, бюджет заготівлі сировини, бюджет

закупівлі матеріалів, бюджет витрат на оплату праці та бюджет собівартості готової продукції.

На рисунку 1.2 показано процес бюджетування основного виробництва на рівні сільськогосподарського підприємства.

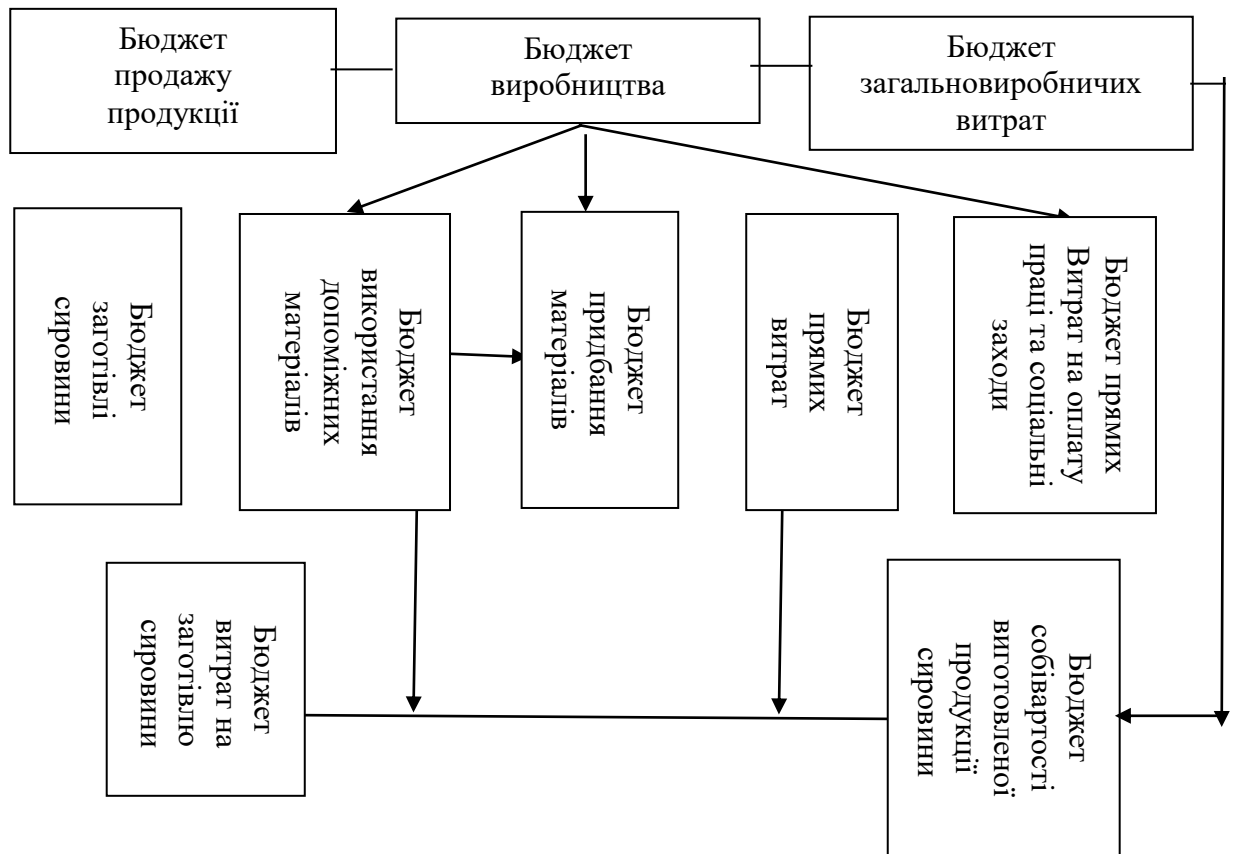


Рис. 1.2. Процес бюджетування основного виробництва на рівні сільськогосподарського підприємства*

*Джерело: узагальнено автором.

Як показано на рис. 1.2, бюджет основного виробництва формується на основі бюджету продажів. Він являє собою план виробництва, який визначає заплановану кількість готової продукції, що буде вироблена протягом бюджетного періоду. На основі цього формуються бюджет закупівлі сировини, бюджет використання допоміжних матеріалів, бюджет прямих витрат на оплату праці та соціальних виплат.

Розгляд усіх можливих варіантів під час складання бюджету допомагає визначити найкращий варіант для вашого бізнесу та прийняти ефективні управлінські рішення. Як правило, планування собівартості готової продукції базується на таких видах бюджетів: витрати на придбання (закупівлю) сировини, витрати на використання допоміжних матеріалів, прямі витрати на оплату праці та загальні виробничі витрати.

Варто зазначити, що процес бюджетування має як позитивні, так і негативні сторони (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Позитивні та негативні сторони бюджетування*

Переваги	Недоліки
- здійснює стимулюючий вплив на мотивацію та настрій у колективі	- дестимулююче сприйняття бюджетування працівниками підприємства
- забезпечує координацію у роботі підприємства в цілому	- висока вартість та складність процесу бюджетування;
- проведення оцінки та аналізу бюджетів дозволяє вчасно вносити коригувальні дії	- протиріччя між досягненням мети і стимулюючим ефектом: якщо досягти поставленої мети занадто легко, то бюджет не матиме стимулюючого впливу на підвищення продуктивності; якщо досягти мети занадто важко, то стимулюючий ефект зникне, бо ніхто в це не вірить можливість досягнення цілей.
- виступає інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів	- якщо бюджети не доводяться до працівників, то вони не справляють практично ніякого впливу на мотивацію і результати роботи, а замість цього сприймаються як засіб для оцінки діяльності працівників та відстеження їх помилок
- дозволяє враховувати досвід складання бюджетів минулих періодів і служить інструментом порівняння досягнутих та бажаних результатів	- бюджети вимагають високої продуктивності праці від співробітників, що призводить до конфліктів, викликає стан страху та знижується ефективність роботи.

*Джерело: власне узагальнення.

Отже, для забезпечення ефективної роботи в сучасних умовах господарювання, кожне підприємство прагне впровадити систему бюджетування, що базується на загальноприйнятій методології, з врахуванням особливостей структури витрат, технології виробництва та інших факторів, що впливають на досягнення стратегічних цілей підприємства.

1.2 Нормативно-правове та літературне забезпечення в частині обліку і бюджетування виробництва продукції

Сільськогосподарське виробництво є стратегічним вектором діяльності як для споживачів, так і для виробників сільськогосподарської продукції, його ефективність має важливе значення для продовольчої безпеки країни та добробуту громадян. Як наслідок, суспільні відносини, пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції, є першочерговими для аграрного права. У навчальній та науковій літературі вісню таких відносин виступає галузь земельних відносин, яка формується під час виробництва сільськогосподарської продукції та обробітку землі. Для регулювання специфічного характеру сільськогосподарських виробничих відносин, основним предметом яких є виробництво продовольчих культур, використовуються різні законодавчі і нормативні акти.

Законодавство, прийняте в Україні, має на меті забезпечити суб'єктам господарювання однакові умови ведення діяльності незалежно від їхніх організаційних форм чи форм власності, користуватися однаковими правами та нести однакову відповідальність за результати своєї господарської діяльності.

Законодавчі, нормативні і правові акти щодо бухгалтерського обліку в Україні – це сукупність законів та нормативних актів, розроблених для регулювання господарської та фінансової діяльності підприємств та забезпечення ними ведення їх бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Уповноваженими органами в Україні, які мають регуляторні повноваження щодо системи бухгалтерського обліку є: Президент, який видає укази, Верховна Рада, яка приймає і оприлюднює закони та постанови, Кабінет Міністрів, який приймає постанови.

Таким чином, нормативну базу щодо обліку і бюджетування виробництва продукції представимо у таблицях 1.5-1.7.

Таблиця 1.5

**Законодавчі акти, що регулюють облік витрат на виробництво
продукції**

№ п/п	Назва нормативного документу	Основний зміст
1.	Господарський Кодекс України від 16.01.2003 року №436-IV [7]	Встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності
2.	Податковий Кодекс України від 02.12.2010 року №2755-VI [30]	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки
3.	Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 року №435-IV [41]	Регулює особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників
4.	Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [4]	Регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів, а також питання бюджетного процесу, міжбюджетних відносин та відповідальності за порушення бюджетного законодавства.
5.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року №996-XIV [14]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НПСБО) — це нормативні правові акти, котрі затверджені МФУ та визначають основні принципи і методи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні [27].

Основні національні положення - ПСБО та міжнародні бухгалтерські стандарти обліку – МСБО, які регулюють облік виробництва та бюджетування продукції рослинництва сільськогосподарських підприємств наведено в таблиці 1.6.

Нормативні документи (інструкції, положення, постанови) та інші нормативні документи, котрі регулюють бухгалтерський облік виробництва продукції рослинництва, представлено в таблиці 1.7.

Таблиця 1.6

**Положення та міжнародні (стандарти) бухгалтерського обліку,
що регулюють облік витрат на виробництво продукції**

№ п/п	Назва нормативного документу	Основний зміст
1.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затв. Наказом МФУ від 07.02.2013 року № 73 [27]	Вимоги до складання фінансової звітності, визнання і розкриття її елементів. Визначає мету, склад, принципи підготовки фінзвітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, що застосовуються підприємствами.
2.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Затв. Наказом МФУ від 31.12.1999 року №318 [31]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.
3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» Затв. Наказом МФУ від 18.11.2005 року №790 [32]	Визначає методологічні засади формування у бухобліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи та розкриття інформації про них у фінзвітності.
4.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» Затв. Наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246 [24]	Регулює методологічні засади формування інформації про запаси в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності.
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» Затв. Наказом МФУ від від 28.04.2006 № 415. [23]	Регулює методологічні засади формування інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності. Встановлює правила для капіталізації фінансових витрат, тобто включення їх до собівартості активу.
5.	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 року [24]	Визначає основи подання фінзвітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінзвітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди.
6.	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» від 01.01.2012р [25]	Визначає обліковий підхід, а також розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю

Охарактеризувавши різні положення стосовно обліку витрат (собівартості) на основі національних та міжнародних стандартів, можемо стверджувати, що одним із напрямків подальшого державного регулювання є удосконалення нормативно-правової бази обліку витрат виробництва та собівартості продукції, оскільки сьогодні ще значна кількість підприємств досі використовує застарілі інструктивні матеріали.

Таблиця 1.7

**Нормативні документи (інструкції, положення, постанови), що
регулюють облік витрат на виробництво продукції**

№ п/п	Назва нормативного документу	Основний зміст
1.	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132 від 18.05.2001 року [22]	Забезпечення єдності в складі і класифікації витрат, застосування методики їх планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності, включаючи їх допоміжні і підсобні підрозділи.
2.	Інструкція «Про застосування плану рахунків бух. обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [15]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств.
3.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р № 291 [29]	Згідно з яким підприємствами та організаціями у 2000 році з дати, визначеної розпорядчими документами керівника підприємства, організації запроваджується новий план рахунків та інструкції
4.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено Мінфіном України від 24.05.95 р. № 88 [33]	Визначення та порядок оформлення первинних документів та облікових регістрів, виправлення в них помилок, організація документообігу.
5.	Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств від 4 червня 2009р. №390 [23]	Прийняті Методичні рекомендації є важливим кроком виконання заходів з реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності.

Наразі дуже важливим питанням залишається розробка методичних рекомендацій щодо обліку собівартості, контролю витрат та їх раціонального розподілу, що базуються на положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та податковому законодавстві України, а також враховують галузеві особливості виробництва та собівартості продукції.

Однією з основних причин неефективності управління операційними витратами підприємства є відсутність сучасних інструментів аналізу витрат, що застосовуються до економічної діяльності на операційному та

стратегічному рівнях. Це призводить до нераціональних управлінських рішень підприємствами через недостатнє розуміння механізмів цільового формування витрат, що призводить до зниження прибутковості. Прогрес досліджень у цій галузі вказує на необхідність удосконалення методів оцінки операційних витрат на виробничих підприємствах, зокрема шляхом уточнення завдань оцінки, визначення нових об'єктів аналізу операційних витрат, побудови системи факторів оптимізації витрат та моделей резервної системи витрат в конкурентному середовищі, розширення баз аналітичної інформації та вдосконалення методів аналізу операційних витрат.

Значний внесок у розробку методів аналізу та розрахунку операційних витрат на виробничих підприємствах зробили провідні вітчизняні вчені: П. Атамас, Ф. Бутинець, В. Івахненко, Г. Кіндрацької, Є. Мних, О. Олійник, І. Парасій-Вергуненко, П. Попович, В. Сопко, Л. Сук, М. Яцків та інші.

Аналіз фахової літератури свідчить про те, що вітчизняна методологія аналізу витрат на виробничих підприємствах недостатньо враховує зарубіжний досвід та концептуальні принципи розробки технологій управління операційними витратами та бюджетування, зокрема в контексті нормативного методу їх розрахунку. Недостатньо уваги також приділяється аспектам оптимізації витрат та мінімізації витрат на основі функціонально-процесного підходу до обліку витрат [1].

Враховуючи вже отримані результати та внесок науковців у галузі аналізу, бухгалтерського обліку та бюджетування, слід зазначити, що деякі теоретичні, методологічні й практичні аспекти оцінки операційних витрат для виробничих підприємств, все ще потребують удосконалення. Зокрема, потребують удосконалення такі аспекти: уточнення сутності операційних витрат як об'єкта обліку та аналізу, методи їх класифікації для забезпечення поточного контролю та стратегічного контролю, управління операційними витратами; розробка баз даних та інструментів аналізу витрат, а також розгляд як функціональних, так і процедурних підходів до обліку витрат тощо.

1.3. Методика дослідження

У методології дослідження обліку виробництва та бюджетування сільськогосподарської продукції окремим аспектом виділяють його технічні характеристики, технологічні та специфічні сучасні умови господарювання. Економічне пізнання законів й моделей обліку виробництва сільськогосподарської продукції являє собою дуже складний процес, котрий вимагає правильних методів дослідження.

Класифікацію методів і принципів, які використовуються для оцінки стану обліку виробництва продукції, відображено на рисунку 1.3.

Дотримуючись цих комплексних принципів та використовуючи об'єктивні економічні закони й категорії мікроекономіки та макроекономіки, система економічного аналізу може проводити поглиблене та всебічне дослідження об'єкта, слугуючи ефективним дослідницьким інструментом для аналітиків. Таким чином, вона може встановити всі притаманні взаємозв'язки та залежності у виробництві сільськогосподарських культур, тобто його поточний стан.

Бухгалтерський облік вивчає економічні (господарські) процеси, факти та явища на основі економічних законів та категорій. Методи бухгалтерського обліку повинні всебічно, безперервно та об'єктивно відображати всі економічні процеси, що відбуваються в межах підприємства.

Метод бухгалтерського обліку становить сукупність спеціальних прийомів, котрі застосовують для вивчення предмету бухобліку. Він дозволяє сформувати необхідну облікову інформацію як для зовнішнього, так і для внутрішнього користувача. Ключовою складовою методу бухобліку є його елементи.

На рисунку 1.4 представлено загальнонаукові методи та конкретні емпіричні методи та прийоми дослідження, які розроблені в бухгалтерському обліку.

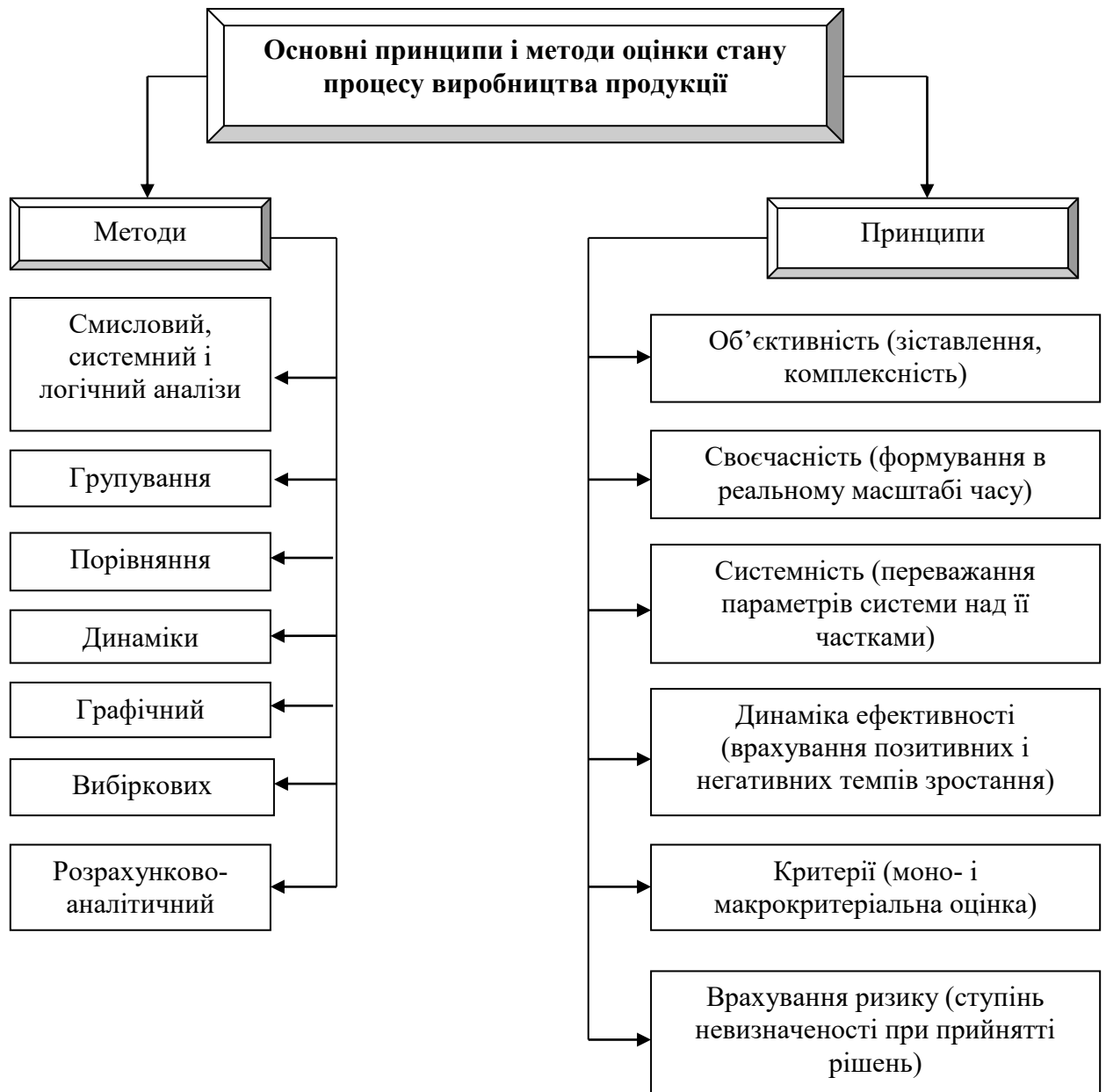


Рис. 1.3. Класифікація методів і принципів оцінки стану процесу виробництва продукції*

*Джерело: власне узагальнення.

Головними елементами методу в бухгалтерському обліку є: калькуляція (розрахунок), документація, інвентаризація, оцінка, метод подвійного запису, балансове узагальнення, звітність. Їх раціональне використання на практиці визначається відповідними нормативними актами та інструкціями, розробленими та затвердженими державними органами.

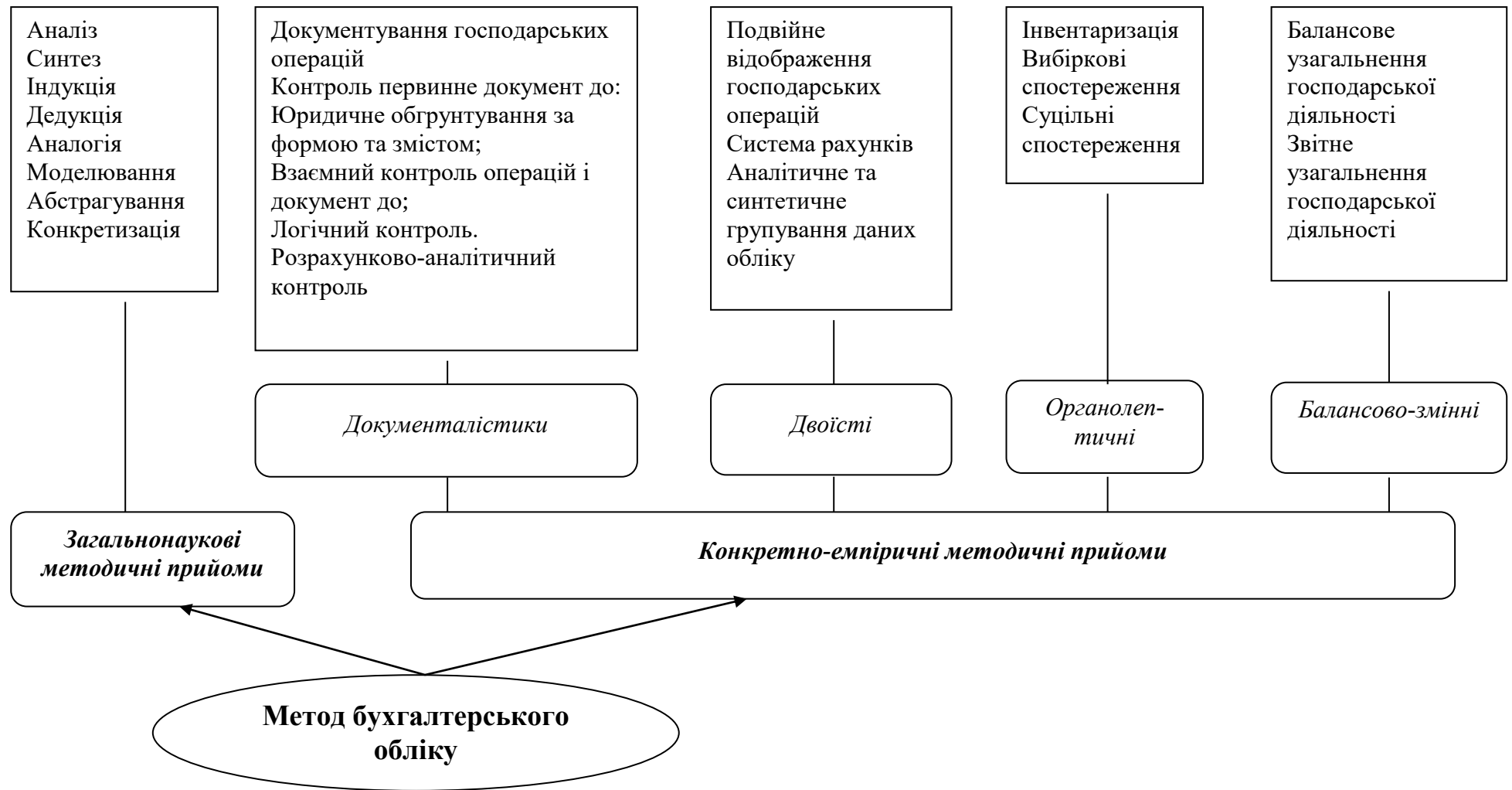


Рис.1.4. Загальнонаукові та конкретно-емпіричні методичні прийоми у бухгалтерському обліку*

*Джерело: розробка автора

Використання різних статистичних методів має вирішальне значення в дослідженні витрат, їх оцінці та бюджетуванні, оскільки явища та процеси демонструють свою значну багатогранність та мінливість. Основою статистичних методів у дослідженнях є аналіз та синтез. Аналіз та аналітична оцінка економічних та соціальних явищ допомагає нам виявляти закономірності, тим самим класифікуючи всі процеси та явища та визначаючи їхні характеристики. Також зауважимо, що з врахуванням динамічного характеру соціально-економічних явищ, ми можемо класифікувати їх на основі подібних характеристик та вивчати їхні тенденції, темпи та напрямки динамічних та структурних змін. Статистичний аналіз також дозволяє нам оцінювати явища не ізольовано, а враховуючи вплив зовнішнього середовища. Отже, на рисунку 1.5 показано інформаційну та організаційну базу для досліджень обліку та бюджетування процесу виробництва [22].

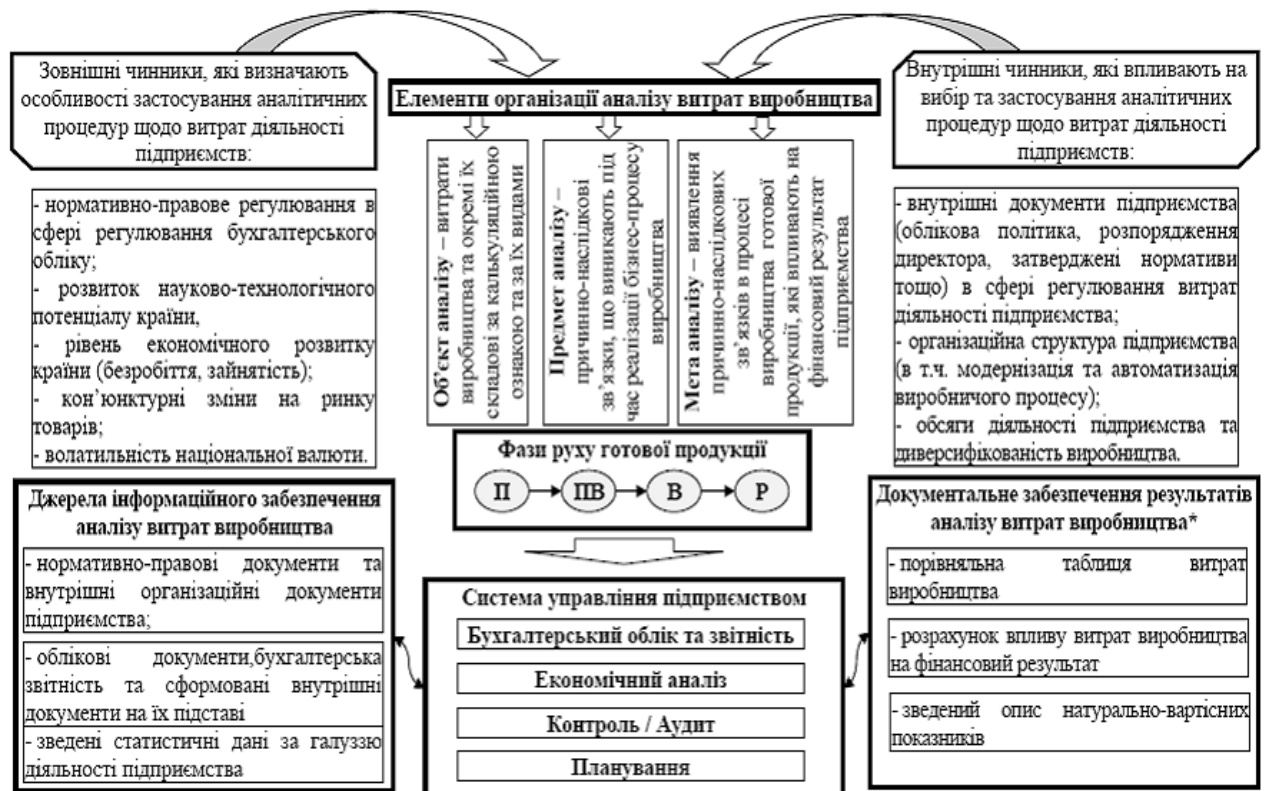


Рис. 1.5. Інформаційна та організаційна база дослідження обліку і бюджетування процесу виробництва*

*Джерело: власне узагальнення.

Для забезпечення довгострокової прибутковості та конкурентоспроможності підприємства повинні проводити комплексну оцінку внутрішнього та зовнішнього середовища діяльності, аналізувати витрати на виробництво продукції (роботи, послуги), а також знаходити шляхи зниження витрат та оптимізації цін на продукцію (роботи, послуги). Оцінка витрат може бути ефективною лише в поєднанні з іншими основними елементами управління підприємством, включаючи прийняття оптимальних управлінських рішень за результатами економічного аналізу та забезпечення реалізації цих рішень на основі необхідної аналітичної інформації [6].

Під час аналізу управління операційними витратами, їх оцінка, діагностика та пошук раціональних резервів повинні проводитися в певному порядку.

На початковому етапі виконання бюджету витрат, він має бути комплексно оцінений з точки зору цілого, в розрізі різних об'єктів управління та економічних факторів. Це дозволить не лише виявити позитивні чи негативні відхилення, але й визначити зміни у структурі витрат.

На другому етапі проводять факторний аналіз відхилення прямих витрат, який повинен враховувати зміни в масштабі та структурі операційної діяльності, беручи до уваги оцінку нормативів витрат та їхню обґрунтованість.

Третій етап включає аналіз виконання бюджетів непрямих витрат.

Четвертий етап передбачає аналіз (розрахунок) собівартості різних видів продукції (робіт, послуг), що допомагає визначити конкурентні виробничі програми та напрямки реструктуризації виробництва.

П'ятий етап включає оцінку впливу змін операційних витрат на кінцеві виробничі та фінансові результати діяльності підприємства [9].

Побудова ефективної системи управління та аналізу операційних витрат тісно пов'язана з наступними моментами: створенням конкурентоспроможних продуктів; отриманням достовірної та точної інформації про витрати на конкретні види продукції, виконані роботи

(послуги) та їх позиції на ринку; впровадженням гнучкої системи ціноутворення; наданням об'єктивної інформації (даних) для складання бюджету. Крім того, дана система повинна мати можливість оцінювати ефективність зусиль щодо раціоналізації витрат за кожним центром генерування витрат та центром відповідальності.

Отже, для впровадження ефективної методології оцінки операційних витрат у будь-якому суб'єкті господарювання, необхідно: по-перше враховувати специфіку наявної системи бухгалтерського обліку, по-друге процес бюджетування та калькулювання собівартості продукції, а також побудову та взаємодію відділів (центрів відповідальності) підприємства, асортимент та види продукції, що виготовляється.

РОЗДІЛ II

СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ТА МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА І БЮДЖЕТУВАННЯ У РОСЛИННИЦТВІ

2.1. Діагностика основних економічних показників виробничо-господарської діяльності фермерського господарства xxxxxxxx

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є фермерське господарство (далі - ФГ) xxxxxxxx Львівського району Львівської області. Засноване ФГ 08 квітня 2013 року. Основою діяльності ФГ xxxxxxxx Львівської області є чинні нормативно-законодавчі акти та засади приватної власності на землю й засоби виробництва. Фермерське господарство розташовано в селі Загір'я Львівської області. Відстань від центральної садиби ФГ до обласного центру м. Львів - 124 км. На основі витягу з Єдиного національного державного реєстру (ЄДР) детально опишемо об'єкт дослідження кваліфікаційної роботи в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Характеристика фермерського господарства xxxxxxxx Львівської області відповідно до витягу з ЄДР*

Показник	Характеристика
Повна назва	Фермерське господарство (ФГ) xxxxxxxx Львівської області
Код ЄДРПОУ	38641950
Дата реєстрації	08.04.2013 р.
Організаційна форма	Фермерське господарство
Місцезнаходження	81139, Україна, Львівська область, с. Загір'я
ПІН	386419513253
Основні види діяльності	01.11 - Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур, олійних культур; 01.13 - Вирощування овочів, баштанних культур, коренеплодів й бульбоплодів; 7.19 Інші види роздрібної торгівлі у неспеціалізованих магазинах; 47.21 Роздрібна торгівля фруктами та овочами
Адреса	79018, м. Львів, вул. Городоцька, буд. 171, кв.79
Керівник	xxxxxxx

*Джерело: узагальнено автором

Площа сільськогосподарських угідь ФГ хххххххх Львівської області за досліджуваний період 2022-2024 рр. становила 426,15 га, котрі взято в оренду. Кількість працівників в 2024р. залишалася на рівні 9 осіб.

За досліджуваний період (2022-2024рр.) фермерське господарство хххххххх частково змінило напрям своєї виробничо-господарської діяльності. Тобто окрім вирощування зернових культур (пшениці озимої, кукурудзи, гречки), технічних культур (сої, ріпаку озимого) ФГ займається виробництвом картоплі, вирощуванням овочів (капусти, перцю, моркви, огірків, помідорів, буряка) та їх реалізацією в роздріб. В цілому, спеціалізацію ФГ хххххххх можемо визначити як вирощування ріпаку та овочів відкритого ґрунту.

З точки зору економічної діяльності, ФГ хххххххх зареєстроване в Державній службі статистики та є платником єдиного податку IV групи.

Діагностику основних фінансово-економічних показників діяльності ФГ хххххххх було проведено на основі горизонтального аналізу та вертикального аналізу форм фінансової звітності досліджуваного господарства.

З метою оцінки фінансового стану підприємства використовують основні форми фінансових звітів, зокрема Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). За результатами проведеного аналізу, отримана інформація про минулий, поточний та прогнозований фінансовий стан підприємства буде цікава інвесторам, кредиторам, менеджерам та іншим зацікавленим сторонам з метою моделювання своїх взаємовідносин з суб'єктом господарювання [12].

Горизонтальний аналіз фінансових звітів ФГ хххххххх дозволяє здійснити порівняння окремих статей Балансу та Звіту про фінансові результати за досліджуваний період, виявити відхилення від попереднього періоду та визначити причини цих відхилень. З суто практичної точки зору, горизонтальний аналіз ґрунтується на дослідженні динаміки різних фінансових показників господарства, а також з'ясуванні абсолютних та

відносних відхилень.

Вертикальний (структурний) аналіз ґрунтується на визначенні питомої ваги різних показників фінансових звітів ФГ xxxxxxxx, що дозволяє робити узагальнення стосовно Балансу та Звіту про фінансові результати, а також аналізувати динаміку цієї структури.

Метод вертикального аналізу полягає в припущенні, що підсумок балансу (аналіз ф.1 Балансу) та чистий дохід від реалізації продукції (товарів, виконаних робіт, наданих послуг) (аналіз ф.2 Звіту про фінансові результати) приймаються за 100%, а всі статті відповідного фінансового звіту представлені як частка від прийнятого базового значення [25].

Горизонтальний аналіз активів (господарських засобів) ФГ xxxxxxxx за 2022-2024 рр. представлено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Горизонтальний аналіз активів ФГ xxxxxxxx за 2022-2024 рр.,

тис. грн.*

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	Абсолютне відхилення, +/-	Темп росту, %
I. Необоротні активи					
Незавершені капітальні інвестиції	0	0	0	0	0
Основні засоби:	8022,1	7987,1	7864,6	-157,5	98,0
<i>Усього за розділом I</i>	8022,1	7987,1	7864,6	-157,5	98,0
II. Оборотні активи					
Запаси	5574,0	17277,8	18434,5	12860,5	В 3,3р.
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	565,5	991,3	1918,1	1352,6	В 3,4р.
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	0,2	7,5	16,0	15,8	80,0.
Інша поточна дебіторська заборгованість	569,8	642,2	1845,6	1275,8	В 3,4р.
Гроші та їх еквіваленти	630,2	637,7	2338,0	1707,8	В 3,7р.
Інші оборотні активи	1369,2	2161,6	2021,2	652,0	В 1,5р.
<i>Усього за розділом II</i>	13015,2	21718,1	26573,4	13558,2	В 2,0р.
Баланс	21037,3	29705,2	34438,0	13400,7	В 1,6р.

*Джерело: розраховано автором на основі ф.№ 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)

З табл. 2.2 спостерігаємо, що протягом 2022-2024рр. відбулося збільшення активів, котрі перебувають у власності ФГ хххххххх в 1,6 рази або на 13400,7 тис. грн. (з 21037,3 тис. грн. у 2022р. до 34438,0 тис. грн. у 2024р.). Такі істотні зміни пов'язані із збільшенням вартості оборотних активів ФГ, зокрема за такими статтями активу балансу як запаси, котрі збільшилися на 12860,5 тис. грн. (в 3,3р.), гроші та їх еквіваленти, які збільшилися на 1707,8 тис. грн. (в 3,7р.) та дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, яка зросла на 1352,6 тис. грн. (в 3,4р.). Щодо необоротних активів фермерського господарства, які представлені тільки основними засобами, то за період 2022-2024рр. не спостерігається суттєвих змін у їх вартості, зокрема в 2024р. їх вартість становила 7864,6 тис.грн.

Вертикальний аналіз активів (господарських засобів) ФГ хххххххх за 2022-2024 рр. представимо в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Вертикальний аналіз активів ФГ хххххххх за 2022-2024 рр.,

тис. грн.*

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	Абсолютне відхилення, +/-
I. Необоротні активи				
Незавершені капітальні інвестиції	0	0	0	0
Основні засоби:	38,1	26,9	22,8	-15,3
<i>Усього за розділом I</i>	38,1	26,9	22,8	-15,3
II. Оборотні активи				
Запаси	46,9	58,2	60,5	13,6
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2,7	3,3	3,2	0,5
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	0,1	0,1	0,1	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	2,7	2,2	3,0	0,3
Гроші та їх еквіваленти	3,0	2,1	2,8	-0,2
Інші оборотні активи	6,5	7,2	7,6	1,1
<i>Усього за розділом II</i>	61,9	73,1	77,2	15,3
Баланс	100,0	100,0	100,0	x

*Джерело: розраховано автором на основі ф.№ 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)

Як свідчать дані табл. 2.3 у ФГ хххххххх протягом 2022-2024 рр. прослідковувався не пропорційний розподіл між необоротними активами та оборотними активами. Наприкінці 2024р. структура активів виглядала наступним чином, частка необоротних активів становила – 22,8%, а частка оборотних активів – 77,2%. Серед оборотних активів ФГ лідируючу позицію займають запаси - 60,5%, а серед необоротних – основні засоби (22,8%).

У ФГ хххххххх крім проведеної оцінки активів господарства, належну увагу приділяють горизонтальному аналізу та вертикальному аналізу пасивів (джерел формування господарських засобів). Результати проведеного аналізу пасивів ФГ за 2022-2024рр. подамо в табл. 2.4 і 2.5.

Таблиця 2.4

Горизонтальний аналіз пасивів ФГ хххххххх за 2022-2024 рр.,

тис. грн.*

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	Абсолютне відхилення, +/-	Темп росту, %
I. Власний капітал					
Зареєстрований (пайовий) капітал	70,7	70,7	70,7	0	100
Нерозподілений прибуток	12171,1	16191,4	22074,3	9903,2	В 1,8р.
<i>Усього за розділом I</i>	12241,8	16262,1	22145,0	9903,2	В 1,8р
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування і забезпечення					
Довгострокові кредити	5115,8	9245,4	10804,3	5688,5	В 2,1р.
<i>Усього за розділом II</i>	5115,8	9245,4	10804,3	5688,5	В 2,1р.
III. Поточні зобов'язання					
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	379,1	803,5	517,1	138,0	В 1,4р.
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	65,4	93,8	129,0	63,6	В 2,0р.
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування	5,5	5,8	19,5	14,0	В 3,5р.
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці	19,0	19,5	80,3	61,3	В 4,2р.
Інші пот. зобов'язання	3210,7	3275,1	742,8	-2467,9	23,0
<i>Усього за розділом III</i>	3487,1	3679,7	1488,7	-1998,4	42,0
Баланс	21037,3	29705,2	34438,0	13400,7	В 1,6р.

*Джерело: розраховано автором на основі ф.№ 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)

Таблиця 2.5

Вертикальний аналіз пасивів ФГ xxxxxxxx за 2022-2024 рр.,**тис. грн.***

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	Абсолютне відхилення, +/-
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	0,3	0,2	0,2	-0,1
Нерозподілений прибуток	57,8	54,5	54,1	-3,7
<i>Усього за розділом I</i>	58,1	54,7	54,3	-3,8
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування і забезпечення				
Довгострокові кредити банків	24,5	31,1	31,4	6,9
<i>Усього за розділом II</i>	24,5	31,1	31,4	6,9
III. Поточні зобов'язання				
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1,8	2,7	5,6	3,8
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	0,3	0,3	0,5	0,2
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування	0,1	0,1	1,0	0,9
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці	0,1	0,1	2,1	2,0
Інші поточні зобов'язання	15,1	29,0	5,1	-10,0
<i>Усього за розділом III</i>	17,4	32,2	14,3	-3,1
Баланс	100,0	100,0	100,0	x

*Джерело: розраховано автором на основі ф.№ 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)

Аналізуючи аналітичні дані табл. 2.4 та табл. 2.5, можемо констатувати, що до головних джерел формування пасивів ФГ належить власний капітал, довгострокові й поточні зобов'язання господарства.

Протягом 2022-2024рр. величина власного капіталу ФГ xxxxxxxx залишається не змінною на рівні 70,7 тис. грн. Його визначальною складовою є нерозподілений прибуток, який збільшився у 2024р. проти 2022р. в 1,8 рази і становив 22074,3 тис. грн. Питома вага статті «Нерозподілений прибуток» у 2024р. становила 54,1%, що становить половину всіх джерел формування господарських засобів.

Зауважимо, що в структурі пасиву балансу, вартість довгострокових зобов'язань (довгострокових кредитів) ФГ в 2022 - 2024 рр. суттєво змінилася, зросла майже в 2 рази та становила 5115,8 - 10804,3 тис. грн. відповідно. Питома вага статті «Довгострокові кредити банків» у 2024р. становила 31,4% всіх пасивів ФГ, що свідчить про те, що досліджуване господарство користується кредитами банків в сучасних умовах.

Найбільшу питому вагу у структурі поточних зобов'язань ФГ xxxxxxxx займають статті «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» та «Інші поточні зобов'язання» (5,6%-5,1% відповідно) в 2024рр. Також відзначаємо зменшення величини поточної кредиторської заборгованості фермерського господарства в 2024р. порівняно з 2022р. на 1998,4 тис. грн. або на 58% за рахунок вагомого зменшення інших поточних зобов'язань (2467,9 тис.грн.), що є позитивним моментом.

Стосовно інших видів зобов'язань ФГ xxxxxxxx, а саме розрахунків з бюджетом, розрахунків з оплати праці та розрахунків з страхування, то в динаміці висліджуємо зростання всіх перелічених видів зобов'язань, що можна охарактеризувати як негативне явище у виробничо-господарській діяльності фермерського господарства.

Проведення горизонтального аналізу Звіту про фінрезультати ФГ xxxxxxxx має на меті оцінити головні економічні показники фінансово-господарської діяльності об'єкту дослідження (табл. 2.6).

Проаналізувавши аналітичні дані табл. 2.6 зазначимо, що чистий дохід від реалізації продукції ФГ xxxxxxxx за 2022-2024рр. збільшився в 1,6 рази, що в абсолютному відхиленні складає 7312,6 тис. грн. Чистий прибуток ФГ за той самий період дослідження збільшився на 10% або на 2974,4 тис. грн. Як позитивне явище, відмітимо, що протягом досліджуваного періоду ФГ xxxxxxxx залишається рентабельним. В 2022-2024 рр. рівень рентабельності становив 37,6%, 36,6%, 34,1% відповідно. Негативним моментом в діяльності ФГ xxxxxxxx вважаємо ріст показника інших витрат, які в 2024р. в порівнянні з 2022р. зросли в 8,2 рази.

Таблиця 2.6

Горизонтальний аналіз Звіту про фінансові результати**ФГ xxxxxxxx за 2022-2024 рр., тис. грн.***

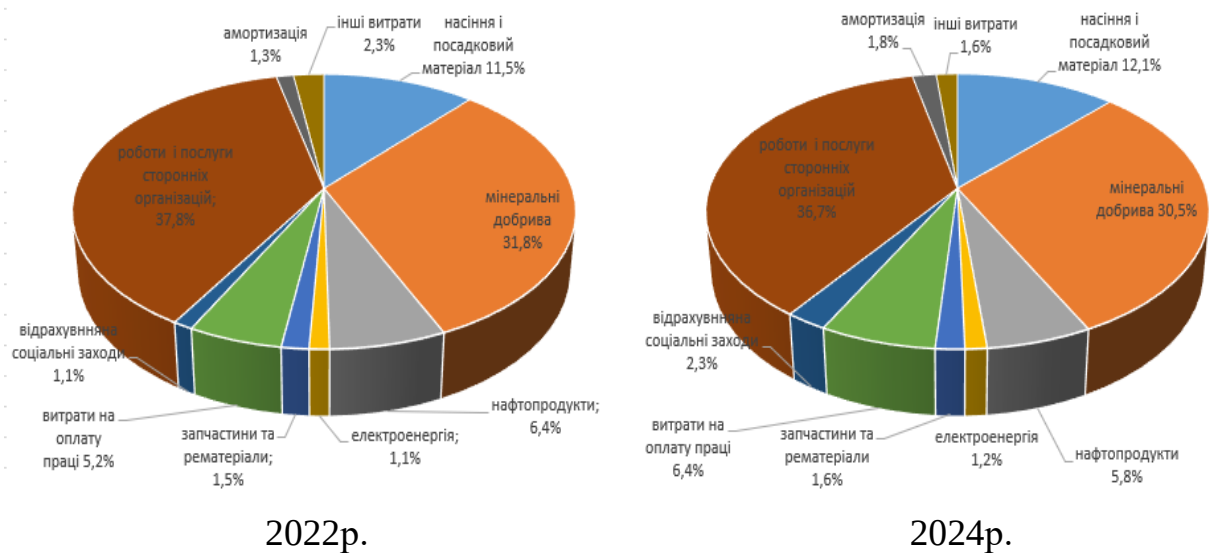
Показники	2022р.	2023р.	2024р.	Абсолютне відхилення, +/-	Темп росту, %
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	15580,6	15797,9	24586,8	7312,6	В 1,6р.
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	10090,2	10962,5	17213,6	3673,4	В 1,7р.
Інші операційні доходи, тис. грн.	833,3	99,6	0	-	.
Інші операційні витрати, тис. грн.	397,2	544,1	1064,3	445,0	В 2,7р.
Інші доходи, тис. грн.	0	0	549,5	-	-
Інші витрати, тис. грн.	119,5	370,6	975,5	236,7	В 8,2р.
Разом доходи, тис. грн.	16414,0	15897,5	25136,3	7329,5	В 1,5р.
Разом витрати, тис. грн.	10606,8	11877,2	19253,4	4325,1	В 1,8р.
Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	5807,2	4020,3	5882,9	2974,4	В 1,1р.
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	5807,2	4020,3	5882,9	2974,4	В 1,1р.
Рівень рентабельності (збитковості), %	37,6	36,6	34,1	-3,5 п.	х

*Джерело: розраховано автором на основі ф.№ 2 Звіт про фінансові результати

У ФГ xxxxxxxx вирощування сільськогосподарських культур становить основну частку доходів, яка надходить від реалізації продукції. Тому дуже важливо провести оцінку структури витрат на виробництво (вирощування) продукції рослинництва (рис. 2.1).

Як показано на рисунку 2.1, матеріальні витрати становлять понад половину загальної собівартості продукції рослинництва, причому понад 30% з них припадає на вартість придбаних мінеральних добрив, а приблизно 10% – на вартість палива та мастил. Зростання цін на входні ресурси рік за роком призводить до збільшення собівартості виробництва, що зрештою негативно впливає на фінансово-економічні показники підприємств.

Отже, зростання вартості матеріалів та технічних ресурсів, низька цінова політика на сільськогосподарську продукцію та відсутність державної підтримки в сільському господарстві, мають негативний вплив на розвиток сільськогосподарських підприємств та організацій.



**Рис. 2.1. Структура витрат на виробництво продукції
рослинництва в ФГ ххххххх***

*Джерело: розраховано за даними звітності ФГ хххххххх.

2.2. Обліково-аналітичне забезпечення виробництва продукції рослинництва на сільськогосподарському підприємстві

У ФГ хххххххх первинні документи, зазвичай, створюються за місцем здійснення прямих витрат на паперових носіях, пізніше інформація обробляється в бухгалтерії суб'єкта господарювання в електронному вигляді з використанням програми «1С:Бухгалтерія».

Первинна документація з бухгалтерського обліку виробничих витрат на ФГ хххххххх можна розділити на три групи (рис. 2.2).

У ФГ хххххххх одним з основних первинних документів, що використовуються для розрахунку заробітної плати працівникам механізованих робіт, є Обліковий лист тракториста-машиніста. Основними обліковими первинними документами для немеханізованих робіт є Обліковий листок праці та виконаних робіт (для бригади або індивідуальний). Крім того, у ФГ хххххххх для розрахунку витрат на оплату праці також використовуються Наряди на відрядну роботу, які складаються в розрізі кожного виду робіт.



Рис. 2.2. Первинна документація з обліку виробництва продукції рослинництва у ФГ xxxxxxxx*

*Джерело: узагальнено автором

Якщо роботу виконує кілька працівників, тоді формується Наряд для бригади; якщо роботу виконує лише один працівник - Індивідуальний наряд. Заробітна плата загальновиробничого персоналу в секторі рослинництва ФГ xxxxxxxx розраховується на основі Табеля обліку робочого часу. [16]

Витрати на послуги вантажного транспорту, необхідні для виробництва ФГ xxxxxxxx, відшкодовуються на основі Дорожнього листка вантажного автомобіля. Витрати на послуги трактора у виробництві відшкодовуються (списуються) на основі Дорожнього листка трактора.

Отже, в ФГ xxxxxxxx на основі первинної документації з обліку оплати праці заповнюють електронні форми документів.

В автоматизованій програмі «1С: Бухгалтерія» інформацію з таких первинних документів як Табель обліку робочого часу, Обліковий листок тракториста-машиніста і Обліковий листок праці й виконаних робіт вносять до електронного документа під назвою «Нарахування заробітної плати». Ця форма містить такі вкладки: «Основна зарплата», «Додаткова зарплата» і табличний розділ (частину).

У вкладці «Основна» вибирається вид оплати, рахунок для обліку зарплати та інші статті виплат, кількість робочих днів та середньооблікова кількість працівників. У вкладці «Додаткова» заповнюється вид обліку витрат, рахунок обліку витрат та різновид діяльності. Після цього система автоматично розподіляє заробітну плату працівників ФГ xxxxxxxx на конкретні об'єкти обліку витрат.

У реєстрах з обліку засобів праці ФГ xxxxxxxx обліковуються витрати на використання основних засобів у рослинництві шляхом нарахування амортизації. Такі операції належать до категорії бухгалтерського обліку і тому формуються в бухгалтерії в програмі «1С:Бухгалтерія». У довіднику програми відображається рахунок витрат, що відповідає сумі амортизації для кожного об'єкта необоротних активів. Амортизація основних засобів розраховується у документі «Закриття місяця». Щоб розпочати розрахунок та облік амортизації основних засобів, необхідно перейти до пункту меню «Операції», а потім вибрати «Регламентні операції та Закриття місяця» [42].

Для контролю амортизаційних витрат на основні засоби ФГ xxxxxxxx необхідно переглянути відомість (звіт) про амортизаційні витрати за певний період (у меню «Основні засоби» – «Відомість амортизації основних засобів за період»).

Документація щодо обліку предметів праці у ФГ xxxxxxxx підтверджує витрачання різних матеріальних цінностей на виробничий процес, зокрема насіння, різного роду добрив тощо. Для обліку таких операцій складаються наступні облікові реєстри: Акти на витрату насіння садивного матеріалу матеріалу – списання на посів насіння та насінневого матеріалу; Акти на

використання мінеральних, органічних та бактеріальних добрив та засобів захисту рослин – списання використаних добрив, пестицидів та гербіцидів; Акти на списання виробничого та господарського інвентаря, Лімітно-забірні картки на отримання матеріальних цінностей, Лімітно-забірні картки на отримання запасних частин та ін. [39].

Всі вищезазначені документи є основою для введення даних до комп'ютерної програми «1С:Бухгалтерія». Для списання запасів в середовищі «1С: Підприємство» у ФГ xxxxxxxx, бухгалтер з обліку запасів та матеріалів на основі одержаних документів створює електронний документ «Списання ТМЦ», в якому вказується склад, рахунок списання та предмет обліку витрат, причина списання запасів, їх найменування, кількість та вартість. Ця електронна форма дозволяє отримати друковану форму акту списання.

Систематизування даних із цих документів ФГ xxxxxxxx в рамках автоматизованої програми «1С: Бухгалтерія» відбувається в Журналі операцій.

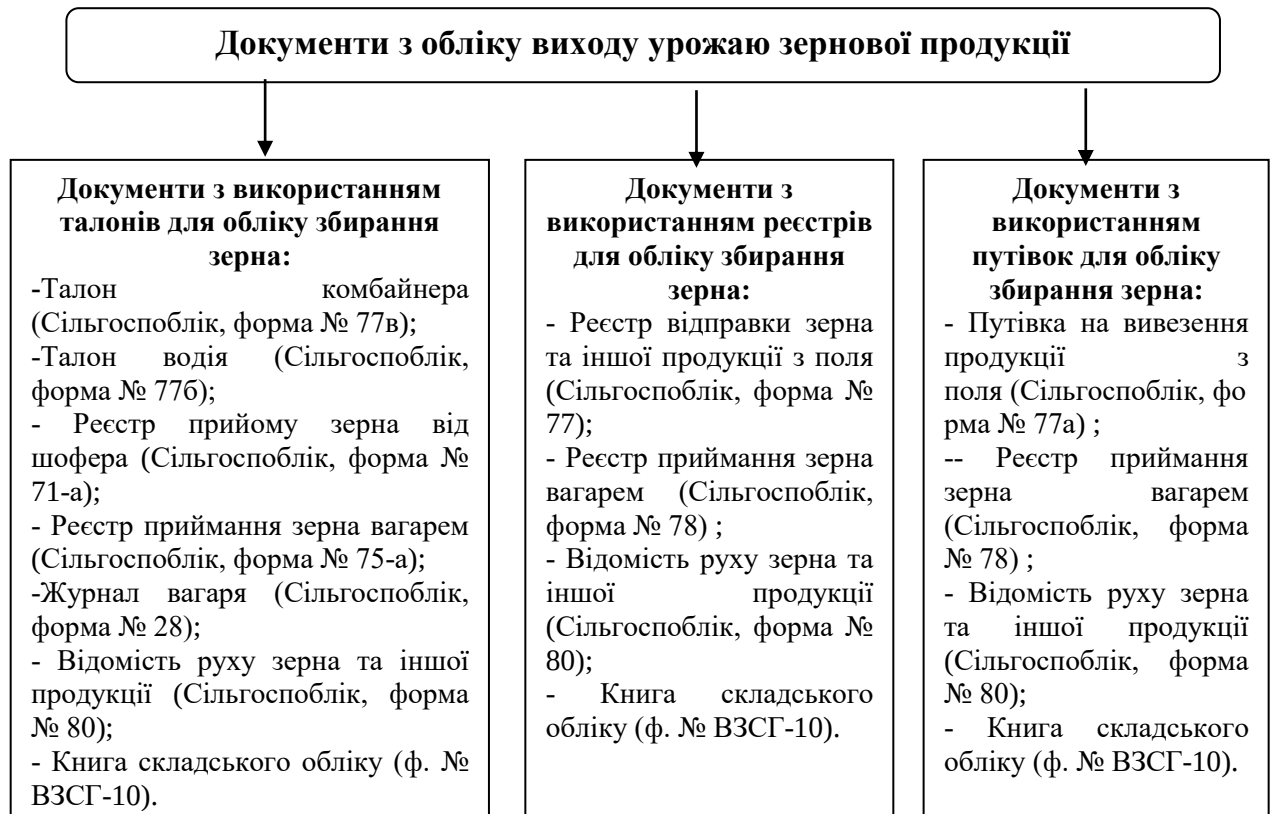
У досліджуваному ФГ в рахунках-фактурах на послуги та актах на виконанні роботи, фіксують дані про вартість робіт та послуг, виконаних сторонніми підприємствами та організаціями. У рамках програми «1С:Підприємство» форми електронних документів типу:

- «Рахунок-фактура»;
- «Послуги сторонніх організацій».

Ці форми електронних документів заповнюються на основі даних первинних документів обліку виробництва продукції рослинництва.

У ФГ xxxxxxxx документація для обліку виробництва готується вручну, а потім обробляється автоматично.

Первинна документація з бухгалтерського обліку виходу урожаю зернової продукції у ФГ xxxxxxxx Львівської області представлена на рис. 2.3.



**Рис. 2.3. Первинна документація з обліку виходу врожаю зерна у
ФГ xxxxxxxx***

*Джерело: узагальнено автором

Для здійснення первинного обліку продукції зернових культур, котру отримано від урожаю, використовують наступні облікові документи: Реєстри відправки зерна та іншої продукції з поля, Реєстри приймання зерна вагарем, Реєстри приймання зерна та іншої продукції з поля, Відомості руху зерна, Акти на сортування та сушіння продукції рослинництва. Облік овочевої продукції відображають в Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції [15].

У ФГ xxxxxxxx оригінали первинних документів передаються до бухгалтерії, а вся інформація агрегується в комп'ютерну програму. У рамках програми «1С: Бухгалтерія» для обробки операцій, пов'язаних з відпуском готової продукції протягом звітного періоду, система передбачає документ під назвою «Калькуляція», який фіксує вартість матеріальних цінностей на

основі даних первинних документів та автоматично розраховує собівартість одиниці отриманої продукції.

Аналітичний облік виробництва сільськогосподарських культур у ФГ хххххххх ведеться за об'єктами, якими виступають культури (групи культур), види робіт та внутрішньогосподарські підрозділи чи відділи. Кожне господарство самостійно визначає свої об'єкти обліку в рослинництві, виходячи з конкретних умов господарювання. Аналітичні рахунки у ФГ хххххххх формуються з використанням механізму субконто до синтетичного рахунка 23. Витрати обліковуються щомісяця і нарастаючим підсумком з початку року, згідно з встановленою номенклатурою статей витрат (рис. 2.4).

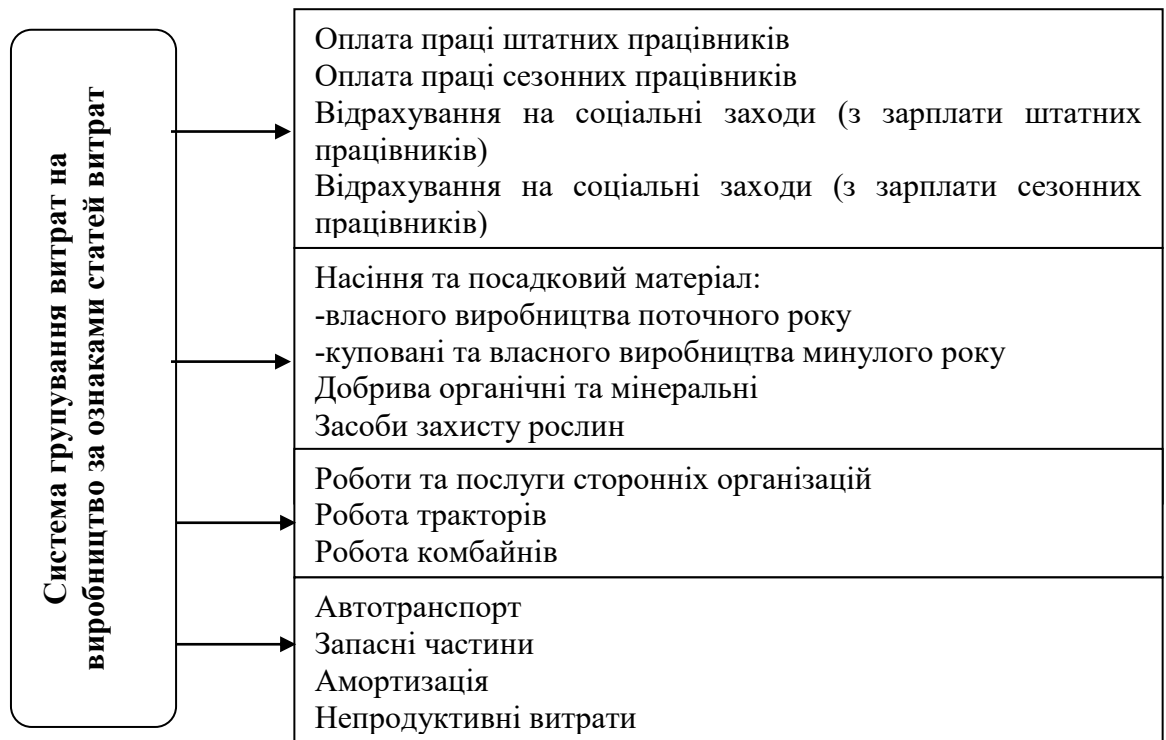
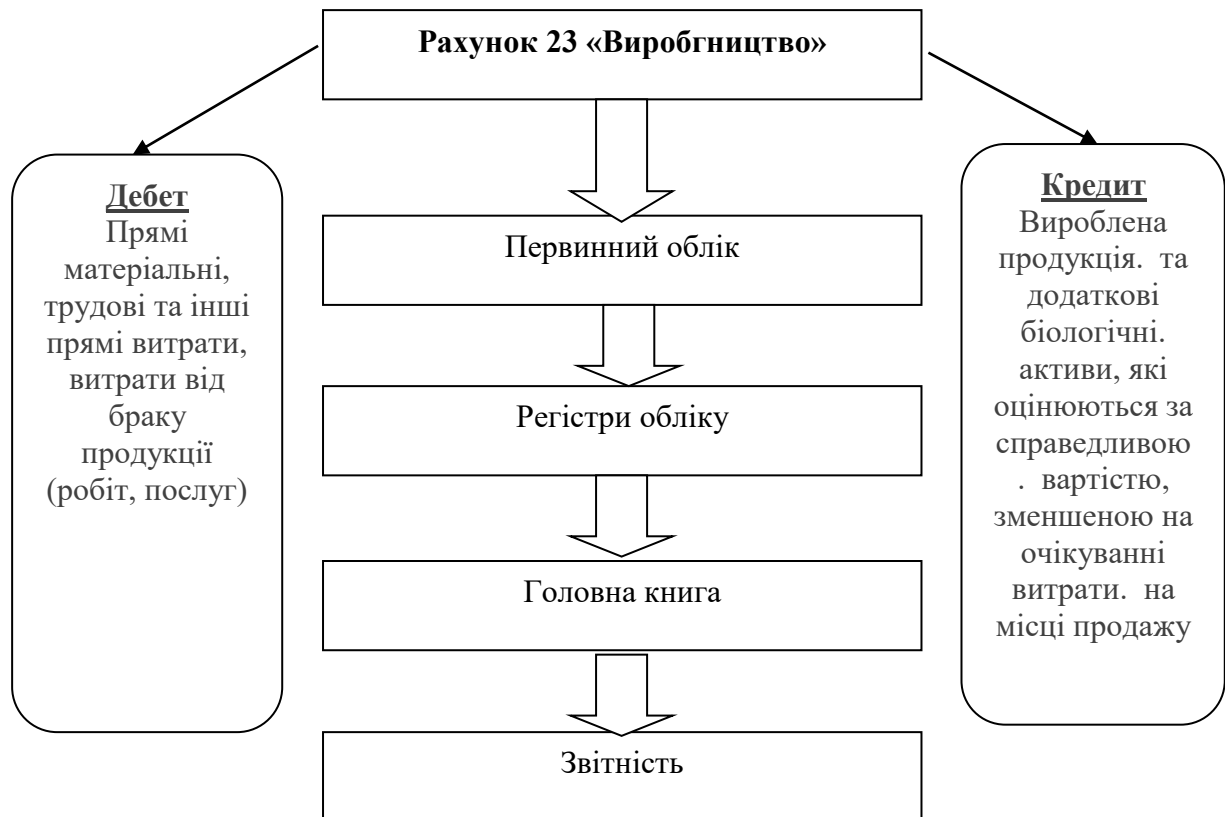


Рис. 2.4. Групування витрат за статтями калькуляції у рослинництві в ФГ хххххххх*

*Джерело: узагальнено автором

У ФГ хххххххх Львівської області за програмою «1С: Бухгалтерія» для обліку виробництва різних видів продукції використовується рахунок 23

«Виробництво», який є балансовим, активним, операційним, розрахунковим рахунком (рис. 2.5).



**Рис. 2.5. Організація обліку виробництва продукції рослинництва у
ФГ xxxxxxxx Львівської області ***

*Джерело: узагальнено автором

Всі дані, що вводяться в програму у вигляді сформованих документів або безпосередньо у Журнал операцій, створюють відповідні бухгалтерські проведення.

У ФГ xxxxxxxx на основі внесених до програми «1С: Бухгалтерія» операцій складаються такі супровідні документи: оборотно-сальдова відомість за рахунками та (або) субрахунками; шахова оборотна відомість; аналіз рахунку, який містить суми кореспонденції цього рахунку з усіма рахунками; обороти рахунку, які містять сальдо та обороти по дебету та кредиту рахунку, а також обороти з іншими рахунками за конкретні місяці або квартали; зведені проведення – підсумки всієї використаної

кореспонденції; аналіз рахунку за датою – сальдо, обороти та кореспонденція з іншими рахунками за кожну дату звітного періоду; журнал-ордер – вибірка проведень з журналу операцій за конкретними рахунками, кореспонденцією та іншими характеристиками; картка рахунку – всі проведення з цим рахунком.

Для цілей аналітичного обліку у ФГ xxxxxxxx в програмі «1С:Бухгалтерія» формується ряд документів для конкретних об'єктів обліку: оборотно-сальдова відомість, яка містить дані про залишки та обороти для об'єктів обліку; картка субрахунку - містить усі проведення з даним об'єктом обліку; аналіз рахунку в розрізі субрахунків - кореспонденція з різними рахунками кожного об'єкта обліку; аналіз субрахунків - зведення всіх операцій, в котрих використовується даний субрахунок; обороти між субрахунками - обороти між одним субрахунком одного типу та одним або кількома субрахунками іншого типу.

Типові бухгалтерські проведення (записи), що відображають облік виробництва продукції в рослинництві, представлені в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

**Типова кореспонденція з обліку виробництва продукції
рослинництва**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на вирощуванні продукції рослинництва	231	661
2.	Нарахування ЄСВ на заробітну плату працівників, зайнятим в галузі рослинництва	231	651
3.	Здійснено нарахування до резерву відпусток на заробітну плату працівників галузі рослинництва	231	47
4.	Списано покупне насіння (насіння власного виробництва) на посів сільськогосподарських культур	231	208 (27)
5.	Списано покупні добрива, внесені під сільськогосподарські культури	231	208
6.	Списано вартість палива, мастильних матеріалів на сільськогосподарські роботи в рослинництві	231	203
7.	Нарахована амортизація на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, задіяні на виконанні робіт в рослинництві	231	131

8.	Нараховано страхові платежі на посіви і основні засоби у рослинництві	231	655
9.	Списано послуги власних допоміжних виробництва та МТП на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур	231	234, 235
10.	Списано послуги сторонніх організацій на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур	231	632, 685
11.	Розподілено загальновиробничі витрати рослинництва на відповідні види сільськогосподарських культур	231	911
12.	Оприбутковано основну продукцію від урожаю сільськогосподарських культур за справедливою вартістю.	271	231
13.	Оприбутковано побічну продукцію від урожаю сільськогосподарських культур	208	231
14.	Відображено різницю між справедливою вартістю та фактичними витратами на виробництво сільськогосподарських культур: - в разі перевищення витрат на виробництво над справедливою вартістю - в разі, якщо справедлива вартість більша від витрат виробництва	940 231	231 710

У ФГ хххххххх Львівської області оборотно-сальдова відомість та головна книга підприємства створюються автоматично на основі даних аналітичного та синтетичного обліку. Потім отримані дані експортуються до програми «М.е.doc» з метою складання фінансової звітності.

Загалом, організація первинного, аналітичного і синтетичного обліку собівартості продукції у ФГ хххххххх ведеться на належному рівні, суттєвих недоліків щодо цієї ділянки обліку в ході нашого дослідження не виявлено.

2.3. Методологічні підходи до калькулювання собівартості продукції рослинництва у ФГ хххххххх

Однією з першочергових цілей кожного підприємства є максимізація прибутку, і в цьому контексті першочерговим завданням є підвищення ефективності виробництва та оптимізація виробничих витрат. Варто зазначити, що одним із показників, який безпосередньо впливає на фінансові результати сільськогосподарських підприємств, є собівартість, яка враховує

ресурси, використані у виробництві певного виду продукції, та відображає економічні вигоди від цих ресурсів.

В сучасному середовищі забезпечення належної оцінки ефективності виробництва та прийняття розумних рішень з оптимізації управління на основі цієї оцінки є ключем до успішної діяльності. Об'єктом визначення витрат у сфері рослинництва є різні види продукції, котрі отримані під час вирощування сільськогосподарських культур [28].

Після збору врожаю сільськогосподарську продукцію потрібно транспортувати та переробляти (сушити, очищати, сортувати тощо), тому необхідно визначити, які витрати слід включити до собівартості виробництва продукції.

Отже, для розрахунку фактичних витрат на виробництво сільськогосподарських культур у ФГ xxxxxxxx, слід спочатку перевірити правильність ведення обліку по дебету та кредиту аналітичних рахунків. Під час списання посівних площ, що загинули внаслідок форс-мажору та повторного посіву, до витрат сільськогосподарського підприємства включаються лише повторні витрати (витрати на насіння, витрати на посів тощо). Водночас одноразові витрати (оранка, витрати на удобрення тощо) відносяться до новопосіяних культур.

Загальні методологічні підходи щодо оцінки та калькуляції собівартості продукції рослинництва зображено на рис. 2.6.

Вищезазначена методика була використана для розрахунку собівартості зернових культур у ФГ xxxxxxxx.

Таким чином, загальні витрати, пов'язані з вирощуванням та збиранням зерна (включаючи витрати на переробку та обмолот зерна), – це витрати на зерно, зерновідходи та соломі. Ці витрати розподіляються на зерно та зерновідходи, причому зерно розглядається як одиниця, а зерновідходи оцінюються за допомогою коефіцієнта, визначеного на основі вмісту в ньому цілого зерна.



Рис. 2.6. Методологічні підходи до оцінки та калькулювання собівартості продукції рослинництва*

*Джерело: узагальнено автором

Таким чином, сума витрат (без урахування вартості соломи) розподіляється пропорційно масі цільного зерна, що міститься у зерновідходах. Собівартість 1 центнера зерна та зерновідходів розраховується шляхом ділення загальних витрат на вирощування зернових на фізичну масу зерна та зерновідходів після очищення та сушіння [20].

Під час вирощування насіння зернових культур, витрати, включаючи додаткові витрати на придбання насіння різних сортів, розподіляються між

класами насіння відповідно до їхньої ринкової вартості. Ціна закупівлі 1 ц насіння визначається шляхом ділення витрат, пов'язаних з насінням даного класу, на його масу після переробки.

Методологія розрахунку собівартості інших зернових культур аналогічна до методології для озимої пшениці.

Собівартість сої визначається шляхом ділення загальних витрат на вирощування та збирання врожаю, за вирахуванням вартості побічної продукції, на відповідну кількість зібраної сої.

Для ріпаку собівартість 1 центнера розраховується шляхом ділення загальних витрат на вирощування та збирання врожаю, за вирахуванням вартості побічної продукції, на фізичну вагу ріпаку.

У випадку з цукровим буряком собівартість 1 центнера коренеплодів цукрового буряка визначається шляхом ділення виробничих витрат та витрат на збиральння коренеплодів (без урахування витрат на збирання та транспортування гички) на масу зібраної та оприбуткованої продукції.

Слід зазначити, що сільськогосподарські підприємства, які не використовують П(С)БО 30 «Біологічні активи» у своїй фінансово-господарській та виробничій діяльності для визначення фактичної собівартості виробленої ними продукції, повинні використовувати Методичні вказівки з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг сільськогосподарських підприємств № 132 від 18.05.2001 р. [22]

Враховуючи, що ФГ xxxxxxxx використовує застарілу методику і вся сільськогосподарська продукція протягом певному періоді обліковується за плановою собівартістю, наприкінці періоду, після визначення фактичної собівартості, проводиться розрахунок на списання різниці між фактичною та плановою собівартістю.

На прикладі ФГ xxxxxxxx у таблиці 2.8 наведено коригування різниці між фактичною та плановою собівартістю окремих видів сільськогосподарських культур.

Таблиця 2.8

Коригування між фактичною і плановою собівартістю окремих видів продукції рослинництва у ФГ xxxxxxxx, 2024 р.*

Вид	Кількість, ц	Собівартість фактична, грн.		Собівартість планова, грн.		Калькуляційна різниця	
		1 ц	Всього	1 ц	Всього	1 ц	Всього
Пшениця озима	4900	875,4	4289460	850,5	4167450	24,9	122010
Ріпак	4000	1821,7	7286800	1688,4	6753600	133,3	533200
Соя	2000	1785,3	3570600	1684,0	3368000	101,3	202600

*Джерело: розраховано автором

Дані табл. 2.8 показують, що у ФГ xxxxxxxx коригування планової собівартості окремих видів продукції рослинництва (пшениця озима, ріпак, соя) до рівня фактичної собівартості здійснювалося методом дооцінки.

Заключним етапом визначення фактичної собівартості продукції рослинництва для сільськогосподарських підприємств є сторнування (списання) калькуляційних різниць та перенесення їх на аналітичний рахунок 231 «Рослинництво». Якщо сільськогосподарське підприємство обліковує виробничі витрати відповідно до планових, то після визначення фактичних виробничих витрат на кінець року, планові витрати будуть скориговані до фактичного рівня, тобто будуть визначені калькуляційні різниці. Після сторнування калькуляційних різниць за кредитом субрахунку 231 «Рослинництво», його буде закрито, однак аналітичні рахунки, які використовувалися для пояснення витрат на збирання врожаю на наступний рік, не буде закрито.

Існує й другий варіант: оцінювати готову сільськогосподарську продукцію, вироблену підприємством, за справедливою вартістю, використовуючи ціни активного ринку. Цей метод оцінки також передбачає коригування в обліку при закритті субрахунку 231 «Рослинництво» (рис. 2.7).

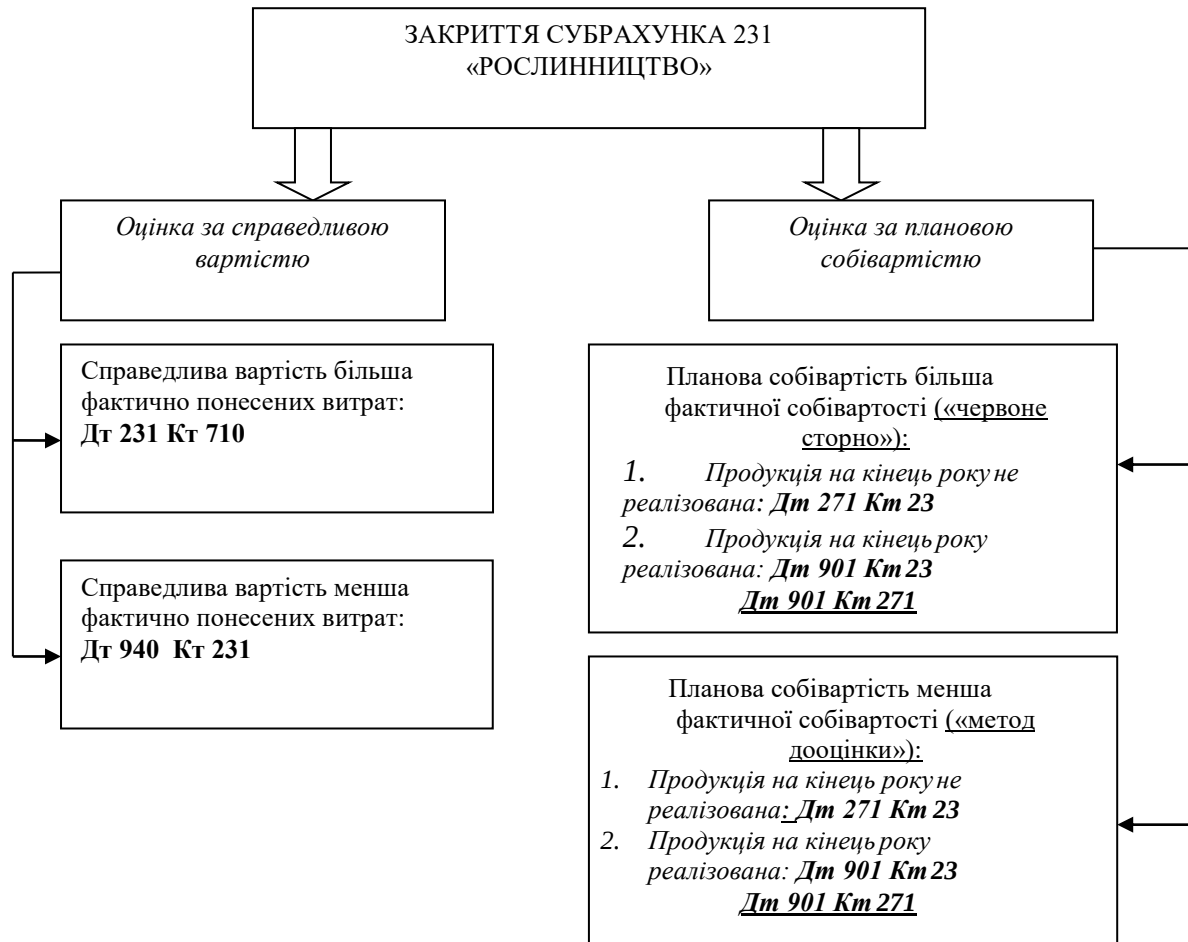


Рис. 2.7. Методика закриття рахунку 231 «Рослинництво»*

*Джерело: узагальнено автором

На завершення варто зазначити, що галузь сільськогосподарського виробництва - рослинництво, має свої унікальні характеристики з точки зору накопичення та аналізу витрат, які залежать від розміру та організаційної структури конкретних підприємств. Облік витрат є важливою частиною бухгалтерської роботи, оскільки прибутковість підприємств залежить у великій мірі від масштабу їх виробничих витрат.

Отже, ефективний облік собівартості продукції рослинництва та її правильний розрахунок, мають на меті забезпечити своєчасне, достовірне та повне формування даних про кількість та собівартість готової продукції (виконаних робіт та наданих послуг), а також трудові, матеріальні та грошові

витрати, необхідні для виробництва продукції підприємством в цілому та його різними структурними підрозділами.

2.4. Аналітичне забезпечення бюджетування на підприємстві

Процес бюджетування оцінює технологічні аспекти виробництва, види продукції та виробничі витрати. Ця інформація використовується для управлінського обліку та аналізу відхилень, а також для контролю за нормою споживання ресурсів та фінансовими засобами. Іншими словами, бюджетування охоплює всі аспекти бізнес-процесів підприємства, включаючи процес постачання, виробництво, реалізацію продукції та фінансові розрахунки.

Таким чином, специфіка технологічних процесів, пов'язаних з вирощуванням біологічних активів та сільськогосподарським виробництвом, вимагає використання гнучких бюджетів у практиці сільськогосподарських підприємств [18]. Основними вимогами до бюджетів є їх прийнятність та доцільність, тобто вони повинні базуватися на стратегічних планах суб'єкта господарювання та ретельному аналізі всіх наявних даних і умов.

Гнучке бюджетування застосовується переважно у трьох напрямках:

- Підготовка бюджету на основі очікуваного обсягу бізнесу до отримання фактичних результатів;
- Розрахунок витрат, що відповідають фактичному обсягу бізнесу, та підготовка звітів про виконання на основі цього;
- Передбачення фінансових результатів на різних рівнях бізнесу та їх використання для прогнозування фінансових результатів за різних можливих сценаріїв.

Для створення гнучкого бюджету підприємство коригує витрати відповідно до фактичної господарської активності [17]. Відправною точкою для бюджетування є створення бюджету продажів, який включає запланований обсяг продажів конкретних видів продукції. Усі інші бюджети

на базуються на бюджеті продажів, який визначає майбутні обсяги виробництва або закупівлі товарів, витрати на виробництво та реалізацію, рух грошових коштів тощо.

Бюджет продажів складається на основі прогнозу очікуваних обсягів продажів та рівнів цін у наступному бюджетному періоді з урахуванням обсягів продажів окремих видів продукції, ціни продажу та очікуваних доходів від реалізації.

На основі інформації з бюджету продажів, підприємство складає бюджет виробництва. Цей бюджет може бути складений з урахуванням змін у запасах готової продукції на початок та кінець періоду, а також прогнозованих показників площі земель та врожайності.

Специфіка створення виробничого бюджету заключається в тому, що продукція виготовляється протягом довгого періоду та реалізується негайно. Розробка виробничого бюджету та витрат, пов'язаних із сільськогосподарським виробництвом, повинна базуватися на технологічній карті. Важливим є планування не лише обсягу виробництва основної продукції, а й обсягу виробництва побічної продукції.

Отже, бюджет виробництва є основою для складання бюджету матеріальних витрат, витрат на заробітну плату та інших прямих витрат. Матеріальні витрати на вирощування озимих культур включають витрати на насіння, витрати на добрива, засоби захисту рослин та інші.

Озимі зернові культури потребують ретельно підібраної системи удобрення, тому науково обґрунтована система удобрення є необхідною умовою не лише для отримання високих врожаїв, а й для підвищення економічної ефективності вирощування цієї культури [10].

Під час планування витрат на засоби захисту рослин підприємство враховує розроблену схему захисту рослин від бур'янів та хвороб, а також вивчає характер забур'яненості різних видів бур'янів та вплив на них гербіцидів. Це дозволяє оптимально планувати терміни, норми та способи їх застосування.

Під час формування бюджету насіння у підприємстві враховуються терміни та норми сівби. Щодо бюджетних показників за окремими складовими собівартості продукції, важливо розрізняти витрати поточного року, витрати минулого року на майбутні врожаї та витрати поточного року на майбутні врожаї. Специфіка вирощування озимих культур вимагає планування витрат не лише за місяцями року, а й, загалом, за розрахунковими періодами.

Дані щодо бюджету матеріальних витрат, особливо в розрізі витрат поточного періоду, складають основу для планування закупівель даних матеріалів [17].

Наступним етапом бюджетування на підприємстві, яке базується на виробничому бюджеті, є створення бюджету прямих витрат на оплату праці. Цей бюджет базується на технологічних нормативах витрат на оплату праці на одиницю продукції та тарифних ставках для працівників відповідної кваліфікації (категорій). Розрахунки виконуються з використанням технологічних карт різних процесів або середніх показників на одиницю продукції. Ці розрахунки виконують окремо для кожного виду продукції, а потім розраховують загальні витрати на оплату праці.

Під час визначення прямих витрат на оплату праці враховуються витрати на оплату праці, які можуть бути передбачені системою преміювання на рівні підприємства за досягнення бюджетних показників, оскільки вони будуть включені як додаткова сума винагороди за працю.

Інші прямі витрати на вирощування озимих культур включають прямі витрати, які раніше не були включені до бюджету. Це включає амортизацію та амортизаційні відрахування на основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні активи; витрати на утримання необоротних активів; та інші прямі витрати.

Після визначення усіх прямих матеріальних витрат, витрат на заробітну плату та інших витрат, складають бюджет виробничих витрат і собівартості продукції.

Розглянемо процес бюджетування виробничих витрат та собівартості озимої пшениці детальніше в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Зведений бюджет виробничих витрат та собівартості озимої пшениці на 2024 рік*

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Витрати на оплату праці, тис. грн.	29,8	84,6	88,0	84,5	286,9
Відрахування на соціальні заходи, тис. грн.	13,6	33,8	36,1	34,1	117,6
Витрати на насіння, тис. грн.	180,8	95,3	0,0	7,4	283,5
Витрати на добрива, тис. грн.	0,0	356,8	107,3	0,0	464,1
Витрати на паливо-мастильні матеріали, тис. грн.	160,1	160,1	320,2	0,0	640,4
Інші матеріальні витрати, тис. грн.	222,2	456,8	192,7	17,0	888,7
Амортизація необоротних активів, тис. грн.	108,1	108,1	108,1	108,1	432,4
Загальновиробничі витрати, тис. грн.	0,0	0,0	0,0	526,3	526,3
Всього витрат, тис. грн.	714,6	1295,5	852,4	777,4	3639,9
Бюджетна кількість отриманого урожаю, ц					8080
Виробнича собівартість 1 ц пшениці, грн					450,48

*Джерело: Розраховано автором

Під час формування бюджету витрат на виробництво озимих культур, підприємство враховує, що загальні виробничі витрати розподіляються відповідно до обраної бази розподілу. Базою для господарства обрано суму прямих витрат, згідно з відповідним аналітичним рахунком для даного виду продукції, без урахування витрат на насіння.

Для визначення загальних витрат необхідно скласти бюджет на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Дослідження показують, що ці суми слід планувати з урахуванням

показників попереднього року та коригувати з урахуванням інфляції та інших ринкових факторів.

Ефективним аспектом підготовки та виконання бюджету є контроль його виконання, що включає виявлення відхилень, аналіз причин та пошук резервів, які можуть зменшити витрати або максимізувати доходи. Крім того, також важливо розробити заходи щодо оптимізації бюджетних показників та врахувати фактори ризику при подальшому плануванні бюджету [3].

Отже, інтеграція бюджетування в діяльність сільськогосподарського підприємства сприятиме досягненню багатьох важливих цілей, таких як оптимізація доходів, оптимізація витрат, ефективний контроль різних витрат, раціональне використання грошових ресурсів та підвищення рівня конкурентоспроможності в сучасних умовах господарювання.

РОЗДІЛ III

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ І БЮДЖЕТУВАННЯ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

3.1. Покращення обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємства на засадах бюджетування

Через специфічний характер сільськогосподарського виробництва, процес бюджетного планування для аграрних підприємств є особливим завданням, що відрізняється від інших видів промисловості. У цьому контексті необхідно враховувати різноманітність сільськогосподарської діяльності, де різні фактори, включаючи природно-кліматичні, технологічні та соціальні, взаємодіють та мають суттєвий вплив на процес бюджетування витрат в сільському господарстві [5].

Аналіз практики управління сільськогосподарськими підприємствами показує, що наразі відсутня загальна система внутрішнього планування, яка б могла ефективно керувати виробничою та фінансовою діяльністю. Особливу роль у цьому відіграють операційні бюджети, оскільки вони передбачають бюджетування для конкретних сегментів бізнесу. Це дає змогу прогнозувати та порівнювати майбутні витрати та доходи, координувати дії різних центрів відповідальності, вибирати найкращі схеми розподілу ресурсів та контролювати використання ресурсів, тим самим підвищуючи ефективність виробництва [13].

Методології операційного бюджетування базуються на кількох принципах, таких як встановлення системи показників, визначення джерел даних для розрахунків, порядку кроків розрахунку та узгодження результатів розрахунку з формулюванням стратегічних цілей. Системи стратегічних показників, особливо в сільськогосподарській галузі, можуть базуватися на технологічних картах та нормативах витрат щодо одиниці продукції.

Цей метод дозволяє вести оперативний облік та контроль витрат, а також забезпечує остаточний контроль результатів діяльності в кожному

центрі відповідальності протягом звітного періоду. Забезпечення обґрунтованого розумного контролю витрат вимагає встановлення відповідних контрольних показників для порівняння бюджетних даних та бухгалтерської інформації [17].

З огляду на те, що методи планування зазвичай базуються на давно існуючих технологічних картах, уточнення деяких їхніх положень, зокрема деталізація витрат на виробництво сільськогосподарських культур та класифікація витрат з урахуванням функціонального зв'язку між витратами та обсягом виробництва (змінні витрати, умовно-змінні витрати та постійні витрати), може бути ключовим кроком у вдосконаленні системи бюджетного планування у сільськогосподарських підприємствах (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Методика формування бюджетів витрат рослинництва за центрами відповідальності рекомендована для ФГ xxxxxxxx*

*Джерело: узагальнено автором

Запропонована схема враховує особливості складання бюджету виробництва сільськогосподарських культур і базується переважно на двох виробничих факторах: площі посівів сільськогосподарських культур та їх

врожайності. Під час складання бюджету виробництва сільськогосподарських культур необхідно враховувати деякі специфічні фактори, такі як спеціалізація та організаційні принципи підприємств, що визначають перелік об'єктів виробництва та облік витрат. Водночас планування постійних витрат здійснюється за бригадою, а не за певним видом культури. Впровадження передових ресурсозберігаючих технологій з врахуванням конкретних видів робіт або циклів, також вплине на нормативи витрат тощо.

Отримані дані можна використовувати для розрахунку витрат для різних об'ємів виробництва, різних бригад та різних підрозділів, які займаються вирощуванням продукції рослинництва, а також для визначення розміру матеріальної винагороди за економію витрат за умов досягнення певного рівня виробництва.

Для галузі рослинництва, що виробляє побічну продукцію, розуміння очікуваної собівартості кожного виду побічної продукції є надзвичайно важливим. Рекомендується застосовувати розрахунково-нормативні витрати для оцінки совартості побічної продукції. Ці витрати розраховуються на основі поточних цін на кожний вид робіт (наприклад, скирдування соломи). Даний норматив можна використовувати для розрахунку нормативних (стандартних) та фактичних витрат на наступні кілька років та оновлювати його у міру зміни вартості робіт або вартості ресурсів.

Витрати, котрі пов'язані з збиранням, транспортуванням, пресуванням та обмолотом, не включаються до загальних витрат на вирощування сільськогосподарських культур. Однак, згідно з методом співвідношення витрат до об'єму діяльності, ці витрати вважаються змінними витратами або умовно-змінними витратами.

Системи бюджетування, засновані на технологічних картах, повинні бути узгоджені з системами бухгалтерського обліку. Існує три методи бюджетування: бюджетування на основі 10 гектарів або 100 гектарів посівної площі, бюджетування на основі фактично засіяної площі (яка може бути або

не бути розділена відповідно до технологічних операцій) та бюджетування на основі робочих циклів.

Бюджетування розглядається як самостійна галузь рослинництва та підсистема загального управління діяльністю підприємства, що досягається шляхом розробки бюджетів для кожного центру відповідальності та центру витрат. Такий підхід враховує рівень планування факторів виробництва та встановлює систему обліку та контролю витрат і результатів діяльності таких центрів, а також враховує аналіз відхилень від бюджетних показників [35].

Облік виробництва повинен забезпечувати достовірні дані про рівень його ефективності, що є важливим для управління та контролю норм виробництва, пов'язаних зі споживанням предметів праці та засобів виробництва, а також споживанням живої праці, для розрахунку собівартості продукції та оцінки господарської діяльності.

Для зручності рекомендуємо побудувати систему обліку витрат у центрах відповідальності та узгодити такі пункти:

- 1) Операційний контроль.
- 2) Річне зведення підсумку.
- 3) Процес калькуляції (розрахунку) та звітності.

Шляхом порівняння фактичних обсягів виконаних робіт та виконання витрат із запланованими плановими нормативами технологічної карти, оперативний контроль витрат на виробництво сільськогосподарських культур, повинен проводитися щоденно та синхронізовано з технічним контролем, тобто безперервним моніторингом основних засобів, незавершеного виробництва та виробництва, що дозволяє розраховувати витрати за об'єктами обліку. Дані повинні накопичуватися та групуватися для подальшого порівняння бюджетних показників з фактичних показників з метою виявлення відхилень.

Оперативний контроль витрат на сільськогосподарське виробництво повинен проводитися щоденно та паралельно з техніко-технологічним контролем шляхом порівняння фактичного обсягу робіт та їх витрат із

плановими нормативами техніко-технологічних креслень або карт. Це передбачає постійний моніторинг руху основних засобів та незавершеного сільськогосподарського виробництва для накопичення та групування витрат в бухгалтерському обліку, а також подальше порівняння планових (бюджетних) та фактичних показників для виявлення відхилень [34].

Річний підсумок є частиною завершального етапу техніко-технологічного процесу вирощування рослин. Під час його реалізації центр відповідальності оцінюватиме загальне виконання запланованих робіт. Такий контроль витрат дозволяє виявити області для економії ресурсів (перевитрат).

Природно-кліматичні умови також мають значний вплив на виробництво. І хоча їхній вплив на виробництво може бути дуже помітним, його, на жаль, дуже важко передбачити. Вони вимагають періодичного уточнення та коригування (доповнення) подібних витрат, щоквартально, з подальшим складанням відповідних документів. У відділах (підрозділах) рослинництва рекомендується коригувати поставлені виробничі завдання до початку або під час весняно-польових робіт.

Процес калькуляції (розрахунку) та звітності є завершальним етапом обліку та контролю витрат на виробництво сільськогосподарських культур за центрами відповідальності. Усі скориговані витрати відображають витрати бригади на вирощування сільськогосподарських культур. Ця інформація використовується для підготовки внутрішніх звітів бригади та формування зведених фінансових звітів і статистичних таблиць за формою № 50 – с.-г. у майбутньому.

Запропонована структурована модель бухгалтерського обліку витрат дозволить:

- ✓ Здійснювати операційний контроль витрат у техніко-технологічних процесах, виявляти непередбачені відхилення та приймати ефективні оперативні рішення щодо управління підприємством;

- ✓ Наприкінці року, на основі поточних економічних даних операційного контролю, коригувати бюджетні дані відповідно до фактичної ситуації, підбивати підсумки роботи працівників виробничого підрозділу та досягати самоокупності;
- ✓ На основі фактичних облікових та контрольних показників операційних витрат здійснюється процес калькуляції та створення загальної звітності для окремого підрозділу, а потім і для всього підприємства.

Така модель обліку витрат на виробництво сільськогосподарських культур, вимагає правильної підготовки інформації для ведення бухгалтерського обліку та контрольної перевірки виявлення нових додаткових об'єктів обліку, котрі пов'язані з витратами у виробництві сільськогосподарських культур на кожному етапі.

У сільськогосподарських підприємствах, через існування структурних підрозділів, обслуговуючого, допоміжного виробництва та специфіку технічних процесів у виробництві різних видів продукції, кількість об'єктів обліку витрат на сільськогосподарську продукцію зазвичай досить велика.

Дослідження фінансово-господарської діяльності ФГ xxxxxxxx показало, що у більшості випадків основою для розподілу об'єктів обліку в рослинництві є посівна площа. Однак обґрунтування розподілу витрат на три групи (змінні, умовно-змінні витрати та постійні) свідчить про те, що така схема розподілу об'єктів обліку не завжди є безпечною.

При розподілі об'єктів обліку, враховується, що сільськогосподарська продукція не виробляється в господарстві, а отримується шляхом вирощування. Це означає, що її отримують шляхом використання різних технологій, що впливають на рослинні організми. В результаті виробничого процесу в рослинництві створюються такі види продукції: основна (первинна), побічна (другорядна), супутня продукція, які також слід враховувати під час розподілу об'єктів обліку.

Беручи до уваги сучасні об'єкти обліку, що використовуються на практиці суб'єктами господарювання, та враховуючи вищезазначені обставини, пропонуємо розглядати об'єкти обліку витрат на виробництво сільськогосподарських культур, залежно від рівня обліку витрат:

- ✓ За центрами відповідальності або витрат;
- ✓ За культурами, видами робіт, видами продукції;
- ✓ За виробничими циклами або періодами;
- ✓ За технологічними процесами у виробництві;
- ✓ За технологічними операціями;
- ✓ За статтями витрат з подальшим їх поділом на змінні, умовно-змінні та постійні.

Удосконалення моделі обліку та контролю витрат на виробництво сільськогосподарських культур, представлено на рис. 3.1.

Важливо зазначити, що в цьому випадку постійні витрати виділяються як окремий об'єкт обліку, що тісно пов'язано з їхньою природою та роллю в процесі виробництва сільськогосподарської продукції. Така практика виділення засобів обліку витрат на кожному етапі виробничого процесу, забезпечить оперативну інформацію для обліку витрат у рослинництві та контролю за ними.

На основі впровадження операційного контролю на підприємстві існують три методи побудови обліку витрат на виробництво сільськогосподарських культур за центрами відповідальності:

- ✓ За циклом різних сільськогосподарських операцій;
- ✓ За технологією виробничого процесу, який об'єднує ці операції в єдине ціле;
- ✓ За обліком за статтями витрат (змінні витрати, умовні витрати та постійні витрати) кожної господарської операції.

Кожен із вищезазначених методів організації обліку виробничих витрат за центрами відповідальності залежить від цілей, поставлених керівництвом кожного структурного підрозділу підприємства.

Дослідження тривалості техніко-технологічного процесу виробництва продукції рослинництва в ФГ xxxxxxxx, впливає з необхідності регулярного розрахунку витрат на виробничо-технічні операції (роботи) в розрізі кожного центру відповідальності.

Для контролю витрат вкрай важливо, щоб бухгалтерський облік підприємства уникав дублювання бухгалтерських документів для кожного виду культури, оскільки ці документи містять кілька первинних документів зі схожими реквізитами. Для усунення цього недоліку в бухгалтерському обліку підприємства рекомендується використовувати первинний документ: Щоденник надходження сільськогосподарської продукції, який повинен містити детальну інформацію про кількість, якість та собівартість виробленої сільськогосподарської продукції. Однак рекомендується робити записи в цьому первинному документі тільки на точці або на складі [39].

Процес з надходження зерна на тік документується відповідними первинними документами, в яких ми пропонуємо позначати показник «Засміченість зерна». Якщо такий обліковий документ складається на елеваторі, то позначка цього показника є обов'язковою, оскільки якість зерна має бути визначена на елеваторі для врахування його класу та відображення в бухгалтерському обліку.

Для збільшення обсягу інформації про склад та структуру витрат, рекомендується заповнювати звіти тракторно-рільничої бригади. Окрім фактичних витрат, звіти також повинні відображати планові (розрахункові) дані за місяць та сукупні результати на початок року, щоб фактичні дані можна було порівняти з аналогічними плановими даними для виявлення розбіжностей.

При надходженні зерна різних культур від підприємств чи фермерських господарств на зерносховище, у лабораторії аналізуються середньодобові проби, і в процесі складається реєстраційний документ під назвою Картка аналізу зерна.

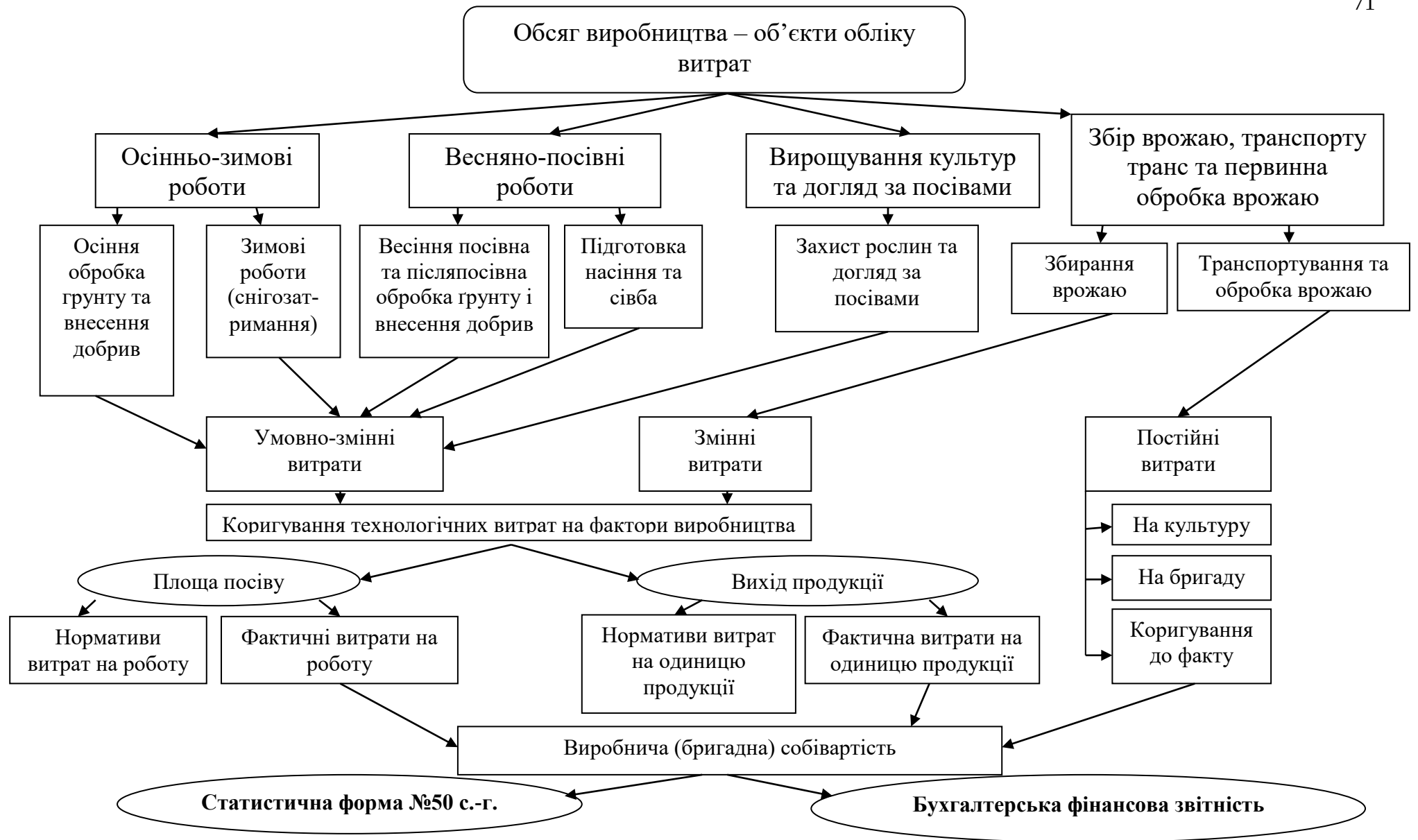


Рис. 3.2. Удосконалення побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва*

*Джерело: розробка автора

У цьому документі фіксується розрахований середній показник вологості (відсоток) під час процесу вимірювання, а також показник засміченості (відсоток), визначений на основі ваги зразка дистилляту.

Також рекомендуємо використовувати внутрішній документ під назвою Накладна на зернові відходи, який включатиме результати зважування продуктів фуражного зерна й зерновідходів, а потім на цій підставі визначатиметься кількість надходження.

Отже, тривалість технологічного процесу вирощування рослинницької продукції, зумовлює необхідність періодичного розрахунку витрат з розбивкою на виробничі періоди та технологічні операції (роботи), зокрема в розрізі кожного центру відповідальності.

3.2. Альтернативні стратегії сталого розвитку галузі рослинництва

Стратегічний розвиток сільськогосподарських підприємств є вирішальним компонентом ефективного функціонування аграрного сектору в економіці. У цьому процесі розробка та впровадження відповідних стратегій розвитку відіграють унікальну роль, підвищуючи конкурентоспроможність підприємств, забезпечуючи сталий економічний розвиток та адаптуючись до постійно мінливого середовища. Галузь рослинництва – це одна із ключових галузей аграрного сектору України, а її розвиток безпосередньо впливає на продовольчу безпеку країни, її економічну стабільність та експортний потенціал [20].

Як з теоретичної, так і з практичної точки зору, ринок конкретного продукту має свою власну структуру, характеристики та суперечності, а його природа змінюється залежно від змін умов сільськогосподарського виробництва. Концептуально ми припускаємо існування кількох ринків, пов'язаних з економікою та інфраструктурою. Ці ринки повинні бути взаємопов'язані, утворюючи єдиний великий ринок. Цей великий ринок має

бути органічно інтегрований з ринком землі. Водночас, ми вважаємо, що для регулювання пропозиції слід розробити план наповнення ринку (рис. 3.3).

Активна участь різних комерційних установ та посередників у процесі маркетинга призвела до уповільнення продажів сільськогосподарських культур, що призвело до необґрунтованого зростання цін.

Ринок включає певну кількість обігу валюти; тому слід наголосити на дослідженні грошового ринку. У виробничому секторі це має включати інвестиції в інновації, зокрема в нові сорти насіння. Безсумнівно, ринок сільськогосподарської продукції повинен включати саме ринок продукції. Оскільки жорстка конкуренція спирається на підприємництво, важливо залучати ринки праці з високим попитом та жорсткою конкуренцією щодо ефективного управління.

Згідно із запропонованим планом, практичний підхід до відновлення ринку сільськогосподарської продукції має починатися з внутрішнього ринку, трансформуючи існуючі неформальні ринки на абсолютно нові, регульовані державою ринки. Це вимагає використання бірж (платформ) торгівлі сільськогосподарською продукцією, ринків найефективніших технологій та механізмів трансферу.

При визначенні стратегічних варіантів розвитку ринку сільськогосподарської продукції важливо проаналізувати та оцінити зовнішнє середовище та внутрішнє середовище самих учасників ринку. Це допоможе визначити їх ключові елементи.

Тому ми проведемо SWOT-аналіз, описавши з одного боку сильні та слабкі сторони досліджуваного фермерського господарства, а з іншого – взаємозв'язок між загрозами та перспективами у зовнішньому середовищі, тим самим визначивши їх відповідне поєднання. Для проведення SWOT-аналізу нами обрано фермерське господарство xxxxxxxx Львівської області. Співвідношення зовнішніх факторів до внутрішніх факторів, котрі проаналізовані за допомогою SWOT, подано на рис. 3.4.

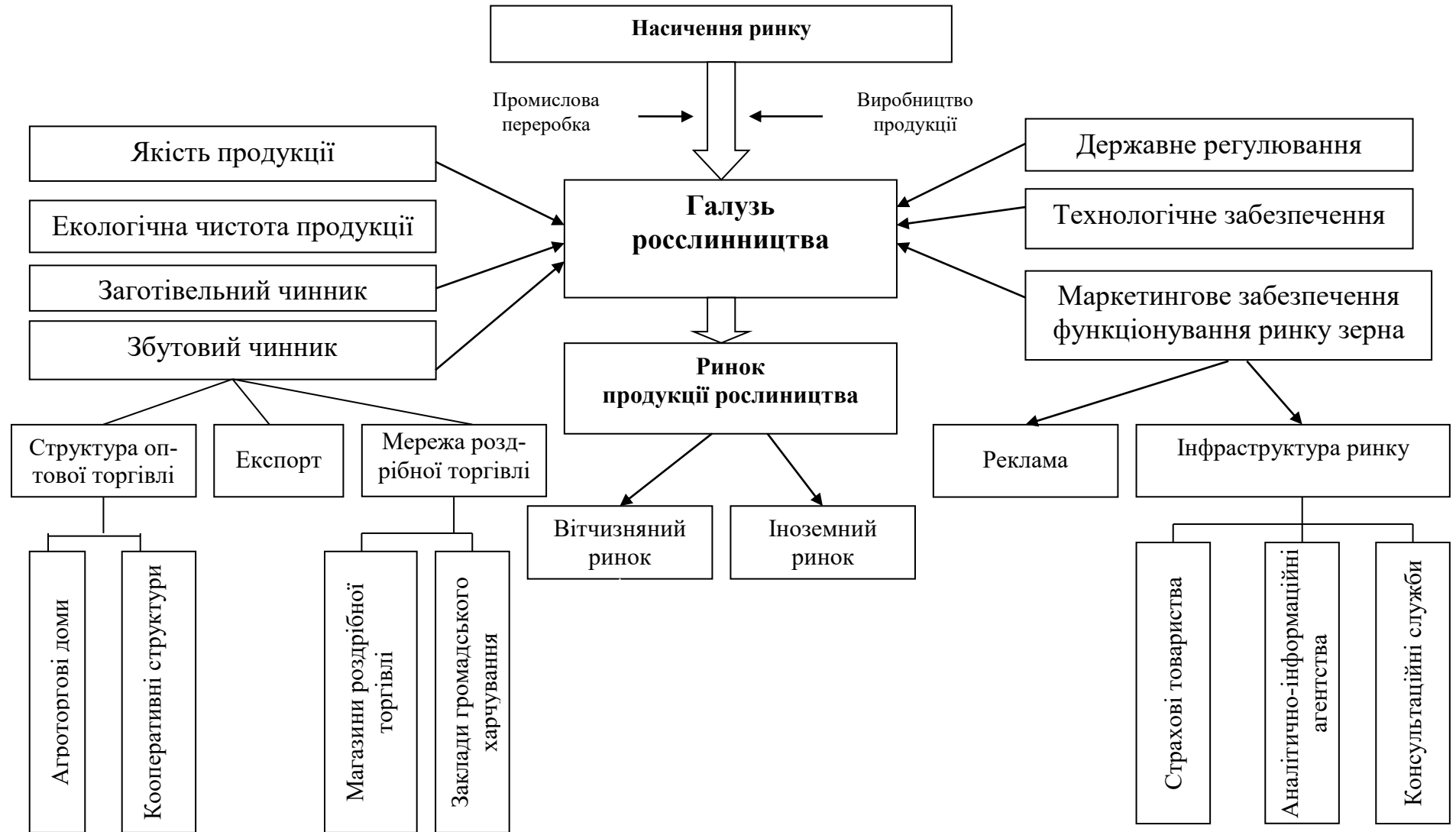


Рис. 3.3. Схема наповнення ринку продукцією рослинництва*

*Джерело: роробка автора

Внутрішнє середовища	
Сильні сторони - Реалізація посадкового матеріалу сільськогосподарських культур - Наявність кваліфікованого та компетентного кадрового потенціалу - Значна відносна частка ринку - Вигідне географічне положення	Слабкі позиції - Відсутність структурний підрозділів з маркетингу - Невідповідність стандартам якості - Низька ділова активність - Недостатній рівень фінансових ресурсів - Нестійке фінансово-економічне становище - Низький рівень рентабельності - Низький рівень екологізації виробництва - Зношеність обладнання - Вузька виробнича спеціалізація - Недостатнє володіння інформацією про ринок
Зовнішнє середовище	
Можливості - Вертикальна інтеграція - Можливість виходу на нові ринки	Загрози - Високий рівень конкуренції через лібералізацію зовнішньоекономічних зв'язків - Мінливість і недостатність нормативно-правової бази - Високий рівень інфляції - Відсутність інвестиційних та інноваційних проектів - Неефективна цінова політика - Скорочення внутрішнього попиту через низький рівень платоспроможності населення

**Рис. 3.4. SWOT-аналіз середовища ФГ xxxxxxxx
Львівської області***

*Джерело: розробка автора

На базі SWOT-аналізу, проведеного на у ФГ xxxxxxxx, ми розробили функціональну практичну стратегію стабілізації виробництва в галузі рослинництва (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Стратегічні альтернативи розвитку галузі рослинництва

Стратегічна альтернатива	Цільове призначення та заходи щодо реалізації
Технологічна	Екологізація виробництва за рахунок проведення заходів, пов'язаних з комплексним відродженням родючості землі: боротьба з ерозією ґрунтів, вапнування, гіпсування, дотримання сівозмін та агротехнологічних норм обробітку ґрунту, використання сидератів Зміцнення матеріально-технічної бази зернових господарств Впровадження енерго-, ресурсоощадних та екологічно чистих технологій виробництва та переробки сільськогосподарських культур
Продуктова	Зниження виробничих витрат на вирощування сільськогосподарських культур та збільшення урожайності за рахунок використання нових сортів насіння та гібридів Підвищення якості сільськогосподарських культур
Ринкова	Створення ринку інформаційних ресурсів та інформаційного забезпечення на основі впровадження маркетингу Створення цивілізованого внутрішнього ринку зерна Забезпечення виведення зерна на зовнішні ринки Лібералізація господарських ринків
Забезпечувальна	Забезпечення господарств якісним насінням, добривами в оптимальні терміни Досягнення збалансованості виробництва та переробної сфери Повна відмова від давальницьких схем Формування зон посіву для кожного переробного підприємства та концентрація підприємств у сприятливих для вирощування сільськогосподарських культур ґрунтово-кліматичних зонах Впровадження дотацій за виробництво зернових культур та захист і підтримка вітчизняного сільськогосподарського виробництва Відновлення (встановлення) цінового паритету цін між сільським господарством та промисловістю Проведення земельної реформи Розвиток соціальної інфраструктури села

Ці стратегії залежать від важливості ключових характеристик стратегічного позиціонування в динамічному середовищі: продукт, ринок збуту, позиція в галузі, технології та конкуренція, що надалі забезпечуватиме подальший розвиток рослинницької галузі.

На основі вище викладеного, можемо стверджувати, що основними завданнями розвитку сучасної галузі рослинництва є:

- Формування та створення єдиного та конкурентоспроможного національного ринку сільськогосподарської продукції;
- Визначення перспектив розвитку галузі рослинництва;

- Якомога швидше перетворення галузі рослинництва в Україні на пріоритетну галузь національної економіки;
- Відновлення (встановлення) розумного цінового балансу між сільськогосподарським та промисловим секторами;
- Захист, підтримка та розвиток внутрішнього ринку сільськогосподарської продукції;
- Побудова виробничої інфраструктури галузі рослинництва;
- Забезпечення адаптації сільськогосподарського виробництва України, особливо галузі рослинництва, до потреб та вимог світового ринку;

Таким чином, управління сільськогосподарським підприємством передбачає використання різних стратегічних підходів, котрі спрямовані на забезпечення стабільного та ефективного розвитку підприємств в умовах постійно мінливого середовища. Гнучкі методи управління дозволяють сільськогосподарським підприємствам коригувати свої стратегії та операційні плани у відповідь на нові можливості та виклики.

3.3. Процес бюджетування на підприємстві в контексті його автоматизації

Для будь-якого суб'єкта господарювання, процес удосконалення завжди є важливою частиною його діяльності. На етапі складання бюджету виникають дві проблеми, які ускладнюють цей процес. По-перше, методологія складання бюджету може бути застаріла; по-друге, існує велика розбіжність між запланованими та фактичними цілями, що призводить до непорозумінь між керівництвом та відділом виробництва [26].

Підприємства в основному використовують дві різні програми для бюджетування – 1С Підприємство та Microsoft Excel. Однак це призводить до значних витрат часу та потенційних помилок під час передачі даних.

Автоматизація ІТ-процесів допомагає зменшити навантаження на бухгалтерський облік та пришвидшити обробку необхідної інформації.

Сьогодні бухгалтери все частіше використовують різноманітне програмне забезпечення, від простих пакетів Microsoft Office до складного програмного забезпечення.

Щоб оптимізувати процеси бухгалтерського обліку та уникнути помилок, підприємства впроваджують ERP-системи (система планування ресурсів підприємства). Ці системи можуть автоматизувати бухгалтерські процеси, включаючи бухгалтерський облік, контроль, аналіз та планування. Однією з особливостей ERP-систем є їхня спільна міжвідомча база даних, яка дозволяє менеджерам і бухгалтерам одночасно отримувати доступ до інформації та використовувати її для задоволення своїх відповідних потреб [2].

Завдання ERP-системи полягає не лише в обробці даних та поданні звітів до контролюючих органів, але й у наданні інформації для прийняття аргументованих управлінських рішень (рис. 3.5).

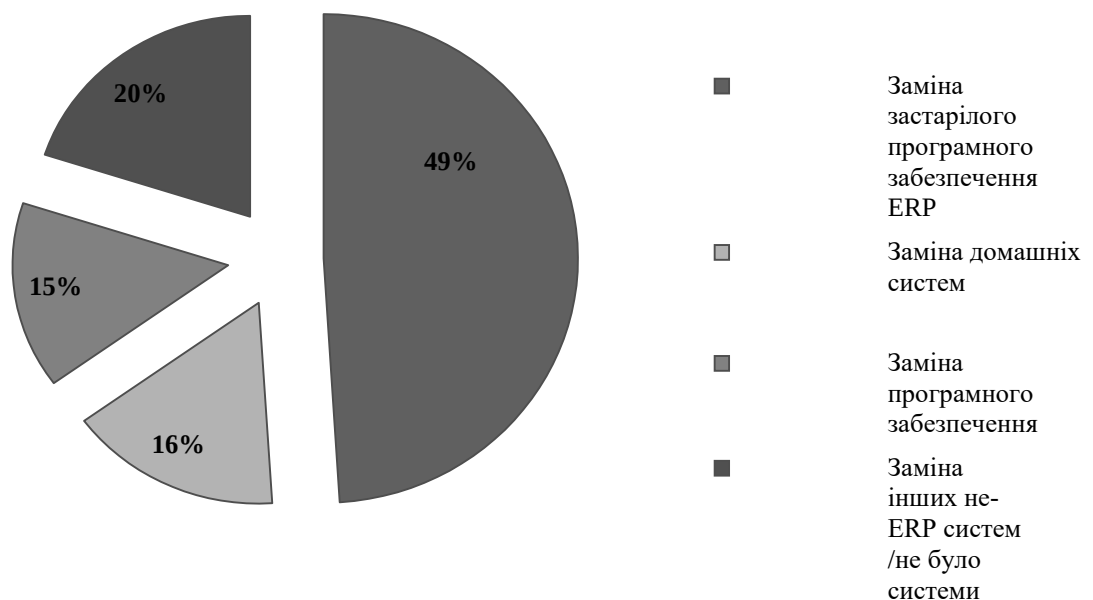


Рис. 3.5. Причини впровадження ERP-системи*

*Джерело: узагальнено автором

Отже, для забезпечення належного рівня управлінського обліку на підприємстві, програмне забезпечення ERP дозволяє одночасно керувати

всіма бізнес-активами, включаючи людські ресурси, інтелектуальні ресурси, фінансові та матеріальні ресурси, з кількох серверів. Найпопулярнішими ERP-системами є: BAS ERP, система Бюджет, Active Planner, Comshare MPC та 1С: Бюджетування (табл. 3.2) [3].

Таблиця 3.2

**Характеристика програмного забезпечення для автоматизації
процесу бюджетування на підприємствах**

Назва програмного забезпечення	Характеристика
BAS ERP	Комплексний програмний продукт, який автоматизує бізнес-процеси підприємств з технічно складним виробництвом, застосовується і для торгових компаній. Це облікова програмне забезпечення містить готовий набір інструментів для стандартизації, управління і контролю бізнес-процесів. Найчастіше використовується великими підприємствами, легкий у використанні, але дорого вартісний.
Бюджет	Дана програма має вид двох книг MS Excel, які містять планові та фактичні показники відповідно, крім того вбудовані коефіцієнти, фінансові показники та можливість фільтрування даних. Це дає змогу проводити аналіз діяльності підприємства, змінюючи швидко показники на необхідні.
Active Planner	Програма забезпечує повну автоматизацію процесів планування, бюджетування, контролю та аналізу. Завдяки використанню методів «зверху – вниз» та «знизу – вгору» бюджет проводиться безперервним шляхом. Доцільно використовувати великим та середнім підприємствам, легкий у використанні, проте дорого вартісний.
Comshare MPC	Це комплексна система автоматизації процесів бюджетування, фінансового планування, консолідації та управлінського аналізу. Дана програма дає змогу проводити аналіз різних за типологією даних, проводити фінансово-економічне моделювання та автоматизувати процес бюджетування на всіх стадіях. Однією з особливостей програми є веб-інтерфейс, побудований на основі додатків Java і це становить значне ускладнення для роботи з цією програмою, оскільки підвищуються вимоги до мережі.
1С: Бюджетування	Робота з програмою починається з оцінки та аналізу вже існуючої фінансової звітності. Спочатку створюється список показників звітів, найчастіше використовуються два види показників: оборотні й залишкові. На основі переліку залишкових показників користувачі мають можливість створити план рахунків бюджетування в інформаційній базі, а вже у довіднику 1С «Статті оборотів» заповнюють перелік оборотних показників. Передбачена можливість створювати бюджети в будь-якій кількості, при цьому період не має значення.

Використання таких систем наразі є досить популярним, тому важливо було б проаналізувати найчастіше використовувані з них та вказати оптимальний варіант (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Порівняльний аналіз програмного забезпечення для автоматизації
процесу бюджетування на підприємствах***

Назва програмного забезпечення	BAS ERP	1С: Бюджетування	Active Planner	Budget Maestro	Prophix	Vena Solutions	Comshare MPC	Neubrain
Легка у використанні	+	+	+	+		+		
Можливість синхронізувати дані в Excel		+		+	+			+
Доступна по ціні		+						
Не потребує високих вимоги до інтернет-мережі		+		+		+		+
Централізована база даних		+		+		+		
Демо-доступ	+	+						+
Бюджетування по будь-якій кількості фірм одночасно	+	+			+		+	

*Джерело: узагальнено автором

Детальніше розглянемо програмний продукт «1С: Підприємство», оскільки він є найбільш поширеним серед суб'єктів господарювання, має зручний інтерфейс та доступний у використанні.

Для задоволення потреб системи управлінського обліку також розроблено окрему версію конфігурації «1С:Підприємство 8. Управління виробничим підприємством для України» та розширений пакет функцій «1С:Підприємство 8. Управління виробничим підприємством для України». Пакет на 10 користувачів + Клієнт/Сервер». Функціональність програми охоплює управління в різних сферах, від ціноутворення до планування та бюджетування.

Ця програма може управляти та аналізувати виробничі операції на різних рівнях — від окремих підсистем до загальної ситуації на підприємстві — з повним урахуванням роботи кожної підсистеми. Програма «Управління

виробничим підприємством для України» також містить додатковий модуль планування, який дозволяє користувачам створювати повністю закриті бюджетні моделі та перераховувати відповідні статті під час планування та оновлення бюджетів на початку періоду.

Така конфігурація дозволяє автоматично порівнювати планові та фактичні значення на основі даних оперативного обліку. Система сама контролює виконання бюджету.

Таким чином, економісти, які здійснюють підготовку бюджету, можуть усунути потенційні помилки користувачів під час заповнення бюджетних реквізитів (статей). Для оптимізації процесу підготовки бюджету ця підсистема дозволяє:

1. Гнучке налаштування будь-якого бюджету відповідно до потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.
2. Введення планових даних з використанням бюджетних операцій.
3. Збір та аналіз фактичного виконання бюджету.
4. Контроль обмежених бюджетних показників.

Програма бюджетування допомагає створити об'єктивний фінансовий план, який охоплює процеси управління придбанням, розподілом та використанням фінансових ресурсів суб'єкта господарювання [26].

Така конфігурація дозволяє проводити комплексний управлінський аналіз групи пов'язаних підприємств, що постає ключовою вимогою для досліджуваного господарства. Конфігурація «1С:Підприємство. Управління виробничим підприємством» дозволяє користувачу сформулювати звіти відповідно до МСФЗ, що є суттєвою перевагою для господарства.

На відміну від вищезгаданих конфігурацій, вона може застосовуватися не лише до виробництва, а й до всіх інших бізнес-сфер. Структуру бюджету можна побудувати простим перетягуванням елементів звіту, планові показники вводяться через статті бюджету, а стовпці звіту відображають усі можливі варіанти перебігу подій та видів діяльності, а також їх порівняння.

Документ «Екземпляр бюджету» використовується для введення даних за статтями бюджету із зазначенням дат та порівняльних років (місяців). Ця конфігурація дозволяє не лише генерувати бюджети, але й надсилати їх керівництву на затвердження, що дозволяє переглядати їх у будь-який час і з будь-якого місця, а також надає детальну розбивку даних за статтею.

Програмне забезпечення «1С:Підприємство» дозволяє вести оперативний, управлінський та нормативний облік для всіх відділів підприємства, проводити аналіз за структурними підрозділами та готувати актуальну звітну документацію. Його впровадження значно підвищує якість управління, оптимізує виробничі процеси та значно знижує витрати.

Щодо процесу складання бюджету, то конфігурація включає окремий розділ з різними допоміжними модулями, призначеними для автоматичного формування та створення бюджетної інформації не лише щомісяця чи за певний період, а й щодня протягом кількох хвилин. Це є значною перевагою для господарюючого суб'єкта, оскільки воно щодня обробляє величезний обсяг інформації. Використання Microsoft Excel для такого великого обсягу роботи лише ускладнює її створення та займає багато часу. Як згадувалося раніше, підготовка бюджету на рік займає щонайменше чотири місяці, тоді як в програмі «1С:Підприємство» інформація за конкретні періоди формується автоматично.

Хоча програми 1С мають багато сильних сторін, сучасні економічні реалії в Україні, вказують на необхідність оцінити можливість впровадження українського програмного забезпечення як альтернативи.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Галузь рослинництва має високий економічний потенціал, оскільки за умови ефективного функціонування здатна генерувати значні обсяги капіталу та прибутку для сільськогосподарських підприємств. Це пояснюється наявністю стійкого інтересу з боку вітчизняних і зарубіжних інвесторів, що створює додаткові можливості для залучення прямих інвестицій. Соціальна значущість галузі проявляється у розширенні як постійної, так і сезонної зайнятості населення, а також у забезпеченні економічного й матеріального стимулювання працівників.

На основі дослідження, проведеного в рамках кваліфікаційної роботи, можна зробити такі висновки:

1. Суть бюджетування полягає в тому, що воно розглядається як складний і багатогранний процес у системі управлінського обліку та менеджменту підприємства. Його основне завдання полягає у формуванні й розподілі ресурсів суб'єкта господарювання шляхом визначення обсягу та структури витрат, пов'язаних із діяльністю окремих підрозділів підприємства.

Бухгалтерський облік та процес бюджетування виробництва в сільськогосподарських формуваннях регламентують: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», П(С)БО 16 «Витрати» й П(С)БО 30 «Біологічні активи», МСБО 1, МСБО 41, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція щодо його застосування; Методичні рекомендації № 132 та інше законодавство.

2. Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є фермерське господарство xxxxxxxx Львівського району Львівської області, яке розташоване в селі Загір'я.

Площа сільськогосподарських угідь ФГ xxxxxxxxu у 2024 р. становила 426,15 га, котрі взято в оренду. Кількість працівників залишалася на рівні 9 осіб. Величина власного капіталу фермерського господарства залишається не

змінною - 70,7 тис. грн. Спеціалізацію ФГ можемо визначити як вирощування ріпаку та овочів відкритого ґрунту.

Показники фінансової діяльності ФГ xxxxxxxx, зокрема чистий дохід від реалізації продукції за 2022-2024рр. збільшився в 1,6 рази, що в абсолютному відхиленні складає 7312,6 тис. грн. Чистий прибуток ФГ за той самий період дослідження збільшився на 10% або на 2974,4 тис. грн. Як позитивне явище, відмітимо, що протягом досліджуваного періоду ФГ xxxxxxxx залишається рентабельним. В 2022-2024 рр. рівень рентабельності становив 37,6%, 36,6%, 34,1% відповідно. Негативним моментом в діяльності ФГ xxxxxxxx вважаємо ріст показника інших витрат, які в 2024р. в порівнянні з 2022р. зросли в 8,2 рази.

Відзначаємо також зменшення величини поточної кредиторської заборгованості фермерського господарства в 2024р. порівняно з 2022р. на 1998,4 тис. грн. або на 58% за рахунок вагомого зменшення інших поточних зобов'язань (2467,9 тис.грн.), що є позитивним моментом.

Щодо оцінки структури витрат на виробництво продукції рослинництва, то зазначимо, що наматеріальні витрати становлять понад половину загальної собівартості продукції рослинництва, причому понад 30% з них припадає на вартість придбаних мінеральних добрив, а приблизно 10% – на вартість палива та мастил.

3. Оскільки бухгалтерський облік у ФГ xxxxxxxx автоматизований у рамках програми «1С: Бухгалтерія», вся основна інформація формується у паперовому вигляді, а потім переводиться в електронний формат. До головних первинних документів з обліку виробництва у ФГ xxxxxxxx віднесемо: облікові листки праці та виконаних робіт, табелі обліку робочого часу, облікові листки тракториста-машиніста, рахунки фактури, ТТН, накладні, лімітно-забірні карти, акти витрат насіння та садивного матеріалу, розрахунок нарахування амортизаційних відрахувань, акти виконаних робіт, реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля, щоденник надходження сільськогосподарської продукції тощо.

ФГ ххххххх веде аналітичний облік виробництва продукції рослинництва відповідно до різних видів культур та за конкретними статтями витрат. В аналітичному обліку ФГ ххххххх програма «1С: Бухгалтерія» формує різні документи для конкретних об'єктів обліку, зокрема: оборотно-сальдові відомості, картки субконто (субрахунків), аналіз рахунків за субконто (субрахунками), аналіз субконто (субрахунків) та обороти між субконто (субрахунками) тощо.

Синтетичний облік витрат на виробництво продукції рослинництва у ФГ ххххххх здійснюють на операційному калькуляційному синтетичному рахунку 23 «Виробництво», зокрема на субрахунку 231 «Рослинництво». За дебетом цього субрахунку відображаються понесені витрати, а за кредитом — отримана продукція. Формування реєстрів синтетичного обліку відбувається автоматично в програмі «1С:Бухгалтерія».

У ФГ ххххххх на основі реєстрів аналітичного обліку та синтетичного обліку автоматично формують оборотно-сальдові відомості загалом по підприємству і Головну книгу. Пізніше отримані дані експортуються до української програми «М.е.doc» з метою складання фінансової звітності.

4. Серед недоліків організації облікового процесу в ФГ ххххххх відзначимо, що під час калькулювання собівартості продукції підприємство застосовує застарілий підхід до коригування калькуляційних різниць між плановою та фактичною собівартістю, використовуючи метод дооцінки.

Ключовими напрямми вдосконалення обліку виробництва та процесу бюджетування продукції рослинництва у ФГ ххххххх можна визначити такі:

- запровадити облік раціональних витрат на основі центрів відповідальності, що може слугувати науковою базою для формування диференційованої сільськогосподарської політики;

- покращити процедури бухгалтерського обліку собівартості продукції рослинництва для контролю витрат під час виробництва, виявлення неочікуваних відхилень та прийняття ефективних операційних рішень;

- удосконалити стратегічні альтернативи (варіанти) розвитку рослинницької галузі, які залежать від важливості ключових характеристик динамічного стратегічного позиціонування та дозволять галузі забезпечити її безперервне функціонування;

- окреслити ключові вектори вдосконалення системи бюджетування аграрних підприємств, побудовані на методиці виробничого планування з використанням технологічних карт і розподілом витрат на змінні, умовно-змінні та постійні.

- розробити заходи стосовно регулювання ринкової пропозиції з урахуванням принципів рівності паритетності та справедливого розподілу для задоволення ринкового попиту на сільськогосподарську продукцію;

- застосувати проведення SWOT-аналізу внутрішнього середовища та зовнішнього середовища, з метою визначення стратегічних варіацій розвитку продовольчого ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Т.В., Распопова Ю.О, Волященко І.О. Теоретичні засади організації обліку витрат виробничого підприємства. Економіка та суспільство. № 52, 2023. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-46>
2. Автоматизація економічних процесів (на прикладі програми «BAS Бухгалтерія») : навч. посіб. / Тетяна Демченко ; МОН України, Уманський держ пед. ун-т імені Павла Тичини. Умань : Візаві, 2022. 185 с.
3. Буц І.М. Інформаційне забезпечення аналітичних процедур в стратегічному управлінні витратами підприємства. Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін: матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції (з міжнародною участю), (м. Полтава, 21 жовтня 2021р.) / за ред. Пилипенко К.А. Полтава : ПДАУ, 2021. 652 с. С.151-156.
4. Бюджетний кодекс України : Кодекс № 2456-VI від 08.07.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
5. Варченко О.М., Свиноус І.В., Іванова Л.С., Ткаченко К.В., Биба В.А. Методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. 2020. № 12. 19—26.
6. Вовчик Н. Л. Інтегрована система обліку і контролю витрат в управлінні якістю продукції. Дис. Л. 2021. С. 120-125.
7. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV IV. URL: www.rada.gov.ua
8. Глушач, Ю., Фальченко, О. (2021). Методичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці. Економіка та суспільство, (29). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-29-49>.
9. Гринчишин, Я. (2022). Вдосконалення процесу бюджетування підприємств в умовах невизначеності. Економіка та суспільство, (43). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-43-6>

10. Грищук Г. Формування облікової політики витрат продукції рослинництва. S World Journal, 4 (11-04). (2022)., С. 61–68.
<https://doi.org/10.30888/2663-5712.2022-11-04-076>
11. Євдокименко Ю.М. Складові аспекти облікової політики щодо витрат. Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін : матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції (з міжнародною участю) (м. Полтава, 21 жовтня 2021р.) / за ред. Пилипенко К.А. Полтава : ПДАУ, 2021. 652 с. С.194-199.
12. Жидовська Н.М., Заріцький О.М. Механізм забезпечення розвитку органічного виробництва в Україні. Механізми забезпечення сталого розвитку економіки: проблеми, перспективи, міжнародний досвід [Електронний ресурс] : матеріали III Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 10 листопада 2022 р. / Держ. біотехнологічний ун-т. – Харків, 2022. С.79-81.
URL: <http://btu.kharkov.ua/nauka/konferentsiyi/>
13. Жидовська Н. М., Заріцька О. С. Підтримка аграрного сектору економіки України в умовах воєнного стану. Стан, проблеми та перспективи розвитку науки, освіти, технологій і суспільства: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (Кременчук, 20 грудня 2024 р.). Кременчук: ЦФЕНД, 2024. С.73-75.
14. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996- XIV (із змінами і доповненнями).
15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
16. Іщенко Я. П., Подоляничук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік I : підручник. Вінниця : Видавництво ФОП Кушнір Ю. В., 2020. 496 с.
17. Коробка, С. В. (2024). Бюджетування як ключовий аспект контролінгу діяльності підприємства. Проблеми сучасних трансформацій. Серія:

економіка та управління, (12). <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-12-04-02>

18. Крамаренко, К. (2023). Методи бюджетування та їх місце у системі фінансового забезпечення бюджетних установ. Економіка та суспільство, (55). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-1>

19. Крисоватий А.І., Панасюк В.М., Мельничук І.В. Основи обліку і оподаткування: підручник (е-видання). Тернопіль: ЗУНУ. 2023. 565 с.

20. Мельник О.І. Напрями вдосконалення обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. Матеріали VII Всеукраїнської науково–практичної конференції «Трансформація фінансової системи України: тенденції та перспективи розвитку», 23–24 листопада 2023 р. МНАУ. Миколаїв. С. 25-28.

21. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Мінфіну № 1315 від 29.12.2006р URL: <http://zakon.nau.ua/doc>

22. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. URL: <http://zakon.nau.ua/doc>

23. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390. URL: <http://zakon.nau.ua/doc>

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/929_013

25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/929_027

26. Мурашко І. Проблеми автоматизації бухгалтерського обліку малих підприємств. Цифрова економіка та економічна безпека, (1 (01) (2022), С.62-65. URL: <https://doi.org/10.32782/dees.1-10>

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затв. Наказом МФУ від 07.02.2013 року № 73. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13>
28. Обелець, Т. (2025). Особливості бюджетування на підприємстві в умовах криз нестабільності. Економіка та суспільство, (74). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-74-104>
29. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р № 291. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>
30. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1>
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» Затв. Наказом МФУ від 18.11.2005 року №790. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja>
33. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. Наказом Мін-ва фінансів України від 24.05.1995 № 88 : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
34. Прокопишин О., Полегенька М., Жидовська Н. Інноваційні стратегії розвитку агробізнесу України в післявоєнний період. Вісник Львівського національного університету природокористування: економіка АПК. 2023. № 30. С. 33-37. URL: <https://doi.org/10.31734/economics2023.30.033>.
35. Стригуль, Л., Якименко-Терещенко, Н., Третькова, К., & Решетняк, Л. (2025). Бюджетування проєктів управління якістю діяльності підприємства . Вісник Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут" (економічні науки), (1), 106–110. вилучено із <http://es.khpi.edu.ua/article/view/327112>

36. Токаренко В.В. Облік і оподаткування діяльності суб'єктів малого підприємництва. Вінницький торговельно-економічний інститут ДТЕУ. 2023. Вип. 4 (30). URL: <http://www.vtei.com.ua/doc/2023/konf2203/4/30.pdf>
37. Топоркова О.А. Облікова система малих підприємств в Україні в контексті законодавчих змін. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія «Економічні науки». Облік і оподаткування. 2020. № 11 (43). 3 т. С. 55–61. URL: <http://eadnurt.diit.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/12560/1/Toporkova>.
38. Фінансовий облік: навчальний посібник : [для студентів економічних спеціальностей закладів вищої освіти] / за ред. І. Ф. Баланюка, Н. І. Пилипів, Т. М. Гнатюка та колективу авторів. Електронне видання. Івано-Франківськ : ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника». 2019. 650 с.
39. Фінансовий облік: підручник. 3-тє вид., доп. та перероб. /Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Денчук П. Н., Починок Н. В., Романів Р. В. Тернопіль. ЗУНУ (2023). 488 с.
40. Царук Н. Г., Жидовська Н. М. Розкриття інформації про вплив діяльності агропідприємств на природне середовище в контексті розвитку галузевого обліку та звітування. Агросвіт № 4. 2025. DOI: 10.32702/2306-6792.2025.4.114
41. Цивільний Кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/go/435-15>
42. Ярута В. О. Автоматизація бухгалтерського обліку: практикум; Харків. держ. акад. культури. Харків : ХДАК, 2023. 157 с.