

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

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Освітній ступінь «Магістр»

на тему: **«УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ Й ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА
АУДИТУ ВИРОБНИЦТВА КАРТОПЛІ В ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ xxxxx ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ»**

Виконав: студент II курсу, групи ОП-71з
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Сушко Оксана Петрівна

Керівник: к.е.н., доцент Жидовська Н.М.

Рецензент: xxxxx

ДУБЛЯНИ 2024

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

Освітній ступінь МАГІСТР
Спеціальність 071 «ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ»
(шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри
обліку та оподаткування
(назва кафедри)

(підпис)

д.е.н, проф. Гнатишин Л.Б.
(прізвище, ім'я, по батькові)

“ ” 20__ року

З А В Д А Н Н Я

на кваліфікаційну роботу студенту

СУШКО ОКСАНІ ПЕТРІВНІ

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема проекту (роботи): **«Удосконалення методики й організації обліку та аудиту виробництва картоплі в товаристві з обмеженою відповідальністю xxxxx Львівської області».**

Керівник проекту (роботи): Жидовська Наталія Михайлівна, к.е.н., доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджені наказом ЛНУП від «17» лютого 2023 року № 33/К-С

2. Строк подання студентом проекту (роботи) до 15.01.2024 року

3. Вихідні дані до проекту (роботи): нормативно-літературні джерела за темою роботи, дані аналітичного та синтетичного обліку, річна фінансова та статистична звітність сільськогосподарського підприємства, методичні рекомендації, наукові статті, періодичні видання, інтернет ресурси.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

ВСТУП

1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В КАРТОПЛЯРСТВІ

1.1. Економічна сутність, класифікація витрат виробництва та завдання їх обліку

1.2. Нормативно-правове та літературне забезпечення обліку і аудиту витрат виробництва

1.3. Особливості методики дослідження

2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА В КАРТОПЛЯРСТВІ

2.1. Загальні відомості про підприємство та аналіз основних економічних показників

господарської діяльності

2.2. Облікова політика підприємства в частині організації обліку виробництва картоплі

2.3. Обліково-аналітичне забезпечення виробництва картоплі на підприємстві

2.4. Методика обчислення собівартості картоплі

2.5. Аудит витрат на виробництво продукції картоплярства

3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ТА АУДИТУ В КАРТОПЛЯРСТВІ

3.1. Покращення побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва

3.2. Вектори формування бухгалтерської та податкової собівартості

в картоплярстві

3.3. Цифрова трансформація аудиту в Україні

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

5. Перелік графічного матеріалу: рисунок, таблиці, схеми

6. Дата видачі завдання: «20» лютого 2023 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).	20.02.23-15.04.23 р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	16.04.23–15.07.23 р.
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).	16.07.23 – 18.10.23 р.
4.	Кінцеве оформлення кваліфікаційної роботи (здача пояснювальної записки керівнику роботи; виправлення його зауважень; здача роботи на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	19.10.23 – 11.12.22 р.
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).	12.12.23–15.01.24 р.

Студент _____
(підпис)

Сушко О.П.
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
(підпис)

Жидовська Н.М.
(прізвище та ініціали)

УДК: 657.431

88 с. текстової частини, 16 рисунків, 14 таблиць, 46 позицій літературних джерел, 2 додатки.

Удосконалення методики й організації обліку та аудиту виробництва картоплі в товаристві з обмеженою відповідальністю ххххх Львівської області».

Сушко О. П. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування. – Дубляни, ЛНУП, 2024.

У першому розділі висвітлені основні теоретичні та нормативно-правові основи організації обліку в картоплярстві, зокрема економічну сутність, класифікацію витрат виробництва та завдання їх обліку, особливості методики дослідження.

У другому розділі проведена оцінка сучасного стану обліково-аналітичного забезпечення виробництва в картоплярстві, зокрема проаналізовано основні економічні показники господарської діяльності підприємства та організацію обліку виробництва продукції картоплярства в ТзОВ ххххх, охарактеризовано методику аудиту витрат.

У третьому розділі запропоновано шляхи вдосконалення організації облікового процесу в картоплярстві в частині покращення побудови обліку витрат на виробництво та формування бухгалтерської та податкової собівартості, а також основні засади автоматизації аудиту.

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

Ключові слова: сільськогосподарське підприємство, виробництво картоплі, картоплярство, організація обліку, витрати виробництва, собівартість, облікова політика, аудит, автоматизація.

Анотація

У кваліфікаційній роботі розглянуто проблемні аспекти організації та методики обліку і аудиту виробництва продукції картоплярства у сільськогосподарському підприємстві, зокрема досліджено та проаналізовано порядок ведення обліку виробництва продукції картоплі в ТзОВ ххххх, методику проведення аудиту даної ділянки, запропоновано шляхи вдосконалення організації облікового процесу в картоплярстві в частині покращення побудови обліку витрат на виробництво та формування бухгалтерської та податкової собівартості, а також основні засади автоматизації аудиту, що сприятиме кращому відображенню виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання в обліку.

Annotation

In the master's work, the problematic aspects of the organization and methods of accounting and auditing of potato production in an agricultural enterprise were considered, in particular, the procedure for accounting for potato production in LLC ххххх was investigated and analyzed, the method of conducting an audit of this area, ways of improving the organization of the accounting process were proposed in potato growing in terms of improving the accounting of production costs and the formation of accounting and tax costs, as well as the basic principles of audit automation, which will contribute to a better reflection of the business entity's production and economic activity in accounting.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В КАРТОПЛЯРСТВІ.....	9
1.1. Економічна сутність, класифікація витрат виробництва та завдання їх обліку.....	9
2.6. Нормативно-правове та літературне забезпечення обліку і аудиту витрат виробництва.....	18
1.3. Особливості методики дослідження.....	22
2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА В КАРТОПЛЯРСТВІ	26
2.1. Загальні відомості про підприємство та аналіз основних економічних показників господарської діяльності.....	26
2.2. Облікова політика підприємства в частині організації обліку виробництва картоплі	38
2.3. Обліково-аналітичне забезпечення виробництва картоплі на підприємстві....	44
2.4. Методика обчислення собівартості картоплі.....	54
2.5. Аудит витрат на виробництво продукції картоплярства.....	62
3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ТА АУДИТУ В КАРТОПЛЯРСТВІ.....	68
3.1. Покращення побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва.....	68
3.2. Вектори формування бухгалтерської та податкової собівартості в картоплярстві.....	72
3.3. Цифрова трансформація аудиту в Україні.....	76
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	84
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження. Формування внутрішнього та зовнішнього аграрного ринку потребує переосмислення базових теоретичних та практичних засад ведення сільськогосподарської діяльності. Економічні перетворення невіддільні від пошуку нових методів управління виробництвом на основі широкого використання облікової інформації, що зумовлює необхідність правильної побудови системи обліку виробництва, максимально наближеної до міжнародних стандартів.

Актуальність дослідження визначається необхідністю активізації відродження галузі картоплярства. Підвищення ефективності виробництва картоплі, як однієї з найважливіших сільськогосподарських галузей економіки України, напряду залежить від своєчасних та аргументованих рішень щодо управління її вирощуванням та реалізацією. Визначальним фактором інтенсифікації виробництва продукції картоплі є покращення інформаційного забезпечення керівництва, з метою вдосконалення бухгалтерського обліку виробництва картоплі та її збуту.

Сьогодні багато вчених-економістів займаються обліком витрат виробництва. Проблемами сучасного обліку та калькулювання собівартості виробництва картоплі займалися такі науковці, як Ф. Бутинець, В. Сопко, В. Лінник, Я. Баренгольц, П. Саблук, Г. Козак, І. Белебега, І. Білий, В. Мосаковський, В. Ярмоленко та інші. Зміни у вітчизняній методиці обліку відповідно до міжнародних стандартів, принципово вплинули на облік витрат на вирощування картоплі та калькулювання її собівартості, а з прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи» докорінно змінилася методика оцінки продукції картоплі. Саме недостатній рівень дослідженості питань обліку витрат на виробництво картоплі, зумовив вибір теми кваліфікаційної роботи та напрямок наукового дослідження.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теорії та практики системи обліку виробництва продукції картоплі у сільськогосподарському підприємстві та надання практичних рекомендацій щодо їх вдосконалення.

У процесі наукового дослідження були поставлені наступні **завдання**:

- викласти теоретичні основи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва;
- проаналізувати нормативні і законодавчі акти щодо регулювання обліку і аудиту виробництва картоплі;
- надати оцінку організаційних та економічних умов об'єкта дослідження;
- визначити особливості бухгалтерського обліку виробництва картоплі, виходячи з специфіки галузі та з'ясувати які фактори впливають на ведення обліку;
- проаналізувати існуючі методологічні принципи та практику калькулювання собівартості вирощування картоплі;
- оцінити систему бухгалтерського обліку господарських операцій в картоплярстві на основі сучасних правил і вимог управління;
- вивчити та оцінити методику калькулювання собівартості продукції картоплі;
- дослідити ключові питання аудиту виробництва продукції картоплі;
- розробити напрямки вдосконалення обліку та аудиту виробництва продукції картоплі для прийняття ефективних управлінських рішень.

Об'єктом дослідження було обрано ТзОВ ххххх, яке розташоване в с. Великосілки Львівського району Львівської області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних знань, які пов'язані з обліком витрат і виходу продукції картоплі у сільськогосподарському підприємстві.

Методи дослідження. В кваліфікаційній роботі використовувалися загальнонаукові методи та спеціальні методи. Індуктивний та дедуктивний методи використовувалися для розкриття теоретичних основ бухгалтерського обліку та уточнення окремих понять про об'єкти обліку. За допомогою порівняння та монографічного методу проаналізовано динаміку виробництва картоплі у досліджуваному товаристві. Економіко-математичні методи використовувалися, щоб проаналізувати основні фактори, які мають вплив на ефективність ведення картоплярства, і з'ясувати причинно-наслідкові зв'язки. При дослідженні обліку виробничих витрат та собівартості продукції картоплі використовувалися такі методи як документування, баланс, звітність, оцінки та калькуляції та ін.

Теоретико-методологічною основою даного дослідження є положення класичної та інституційної економічної теорії, законодавчі акти, методичні рекомендації з обліку виробництва та калькулювання продукції сільського господарства, статистичні дані, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в теоретико-методологічному обґрунтуванні та формулюванні рекомендацій щодо вдосконалення обліку виробництва продукції картоплі, що дає змогу отримати інформацію, яка необхідна для прийняття управлінських рішень, виявити та використати наявні резерви для підвищення рентабельності виробництва продукції картоплярства.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці наукових методів та практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку витрат виробництва суб'єктів господарювання, які можуть бути використані підприємствами галузі картоплярства.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В КАРТОПЛЯРСТВІ

1.1. Економічна сутність, класифікація витрат виробництва та завдання їх обліку

Одним із провідних процесів господарської діяльності підприємства є виробництво. Виробничий процес — це, з одного боку, процес виробництва споживчих матеріалів, предметів праці та самої праці, з іншого — процес одержання нової продукції (робіт, послуг).

Рослинництво як галузь господарства має багато особливостей. З одного боку, це зумовлено впливом природних факторів, а з іншого — впливом соціальних чинників. Соціальні чинники необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку. Однією з таких особливостей є те, що земля є одним із основних засобів виробництва, тоді як у промисловості це лише територія та місце розташування підприємств. На відміну від інших засобів виробництва, які поступово зношуються в процесі виробництва і через певний час повинні бути замінені новими, земля є постійним засобом виробництва. При правильному використанні він не тільки не зношується, але і підвищить його родючість. Характеристиками стану виробництва є ефективність, ступінь використання досягнень науково-технічного прогресу, роль працівників у процесі виробництва та їх місце. В умовах обмежених ресурсів і досягнення запланованої ефективності існує необхідність постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема загострюється під впливом інфляції, оскільки дані про собівартість продукції необхідно щодня порівнювати з майбутніми витратами, які значною мірою залежать від впливу зовнішнього середовища. Правильно організувавши калькуляцію собівартості продукції можна усунути або спрогнозувати вплив багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів.

Витрати виробництва – це вартість ресурсів, залучених для виготовлення кінцевої продукції підприємства. Інакше кажучи, витрати виробництва – це те,

у що обходиться виготовлення товару підприємству. В економічній літературі розрізняють економічні та бухгалтерські витрати.

Економічні витрати – це платежі, які має робити підприємство для отримання і використання всіх ресурсів. Вони складаються з двох частин: явних і неявних витрат.

Згідно з ПСБО 16 «Витрати» витратами визнаються:

1. Витрати в бухгалтерському обліку відображаються з одночасним збільшенням зобов'язань чи зменшенням активів підприємства.

2. Витратами підприємства звітного періоду визнаються збільшення зобов'язань або зменшення активів, що зумовлює зменшення власного капіталу підприємства (як виняток вважається зменшення капіталу через його вилучення власниками або розподілу), при умові, що понесені витрати можуть бути вірогідно оцінені.

3. Витрати підприємства визнаються витратами певного періоду з одночасним визнанням доходу, для одержання якого вони були здійснені.

4. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

5. Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох облікових періодів, витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у формі амортизації) протягом відповідних облікових періодів.

Витратами підприємства не визнаються:

1. Попередня чи авансова оплата запасів, товарів, робіт чи послуг.

2. Погашення отриманих позик.

3. Інші збільшення зобов'язань або зменшення активів, які не відповідають визначеним ознакам пункта 6 Положення (стандарту) 16.

4. Витрати підприємства, які спричинені зменшенням власного капіталу згідно положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Собівартість продукції — це грошове вираження витрат на підготовку її до виробництва, виготовлення та реалізацію. Собівартість комплексно

відображає рівень витрат на виробництво продукції і ступінь використання всіх ресурсів підприємства, тобто техніки, рівень технології та організації виробництва. Чим краще працює підприємство чи компанія, тим інтенсивніше вони використовують виробничі ресурси, успішніше вдосконалюють свої виробничі процеси, технології та організації, внаслідок чого нижчими стають їх витрати на виробництво. Тому собівартість продукції є визначальним із показників ефективності виробництва. Витрати виробництва тісно пов'язані з ціною. Це виражається в тому, що собівартість є основою для встановлення виробниками цін на продукцію та їх нижніх меж.

Можна виділити наступні види витрат:

- індивідуальна - це витрати на одиницю продукції при виробництві певного виду продукції;
- цехова - включає виробничі витрати в цеху, але не включає загальнозаводські витрати;
- виробнича - загальна собівартість продукції, включаючи виробничу собівартість підприємства та загальні управлінські витрати;
- повна - це витрати на виробництво та витрати, пов'язані з продажем продукції.

До виробничої собівартості продукції, робіт чи послуг включають (рис. 1.1):

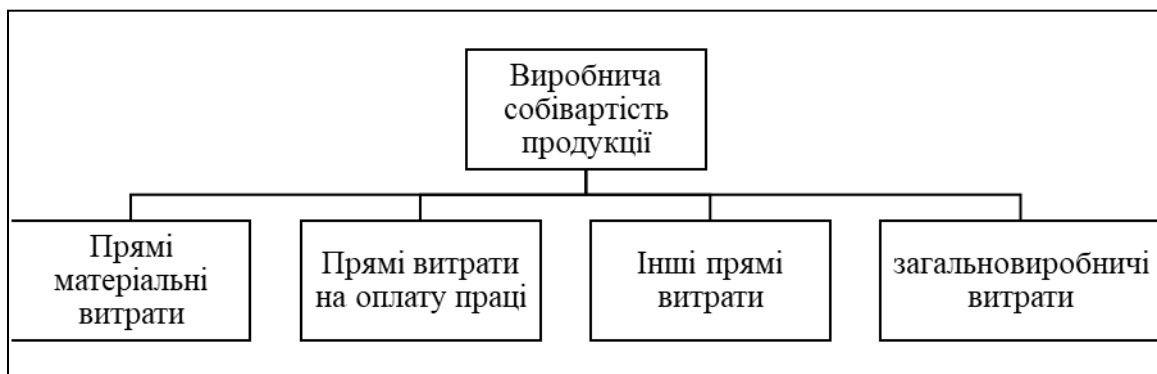


Рис. 1.1. Структура виробничої собівартості продукції.

Перелік і склад статей, що використовуються для калькулювання собівартості продукції, робіт чи послуг, визначаються підприємством.

Слід розрізняти загальну вартість і вартість одиниці продукції. Загальна собівартість - це собівартість всього обсягу продукції за певний період. Її сума залежить від тривалості періоду та кількості виробленої продукції. Якщо продукція виробляється безперервно або серійно, собівартість одиниці продукції розраховується як середня за період.

Під час планування, обліку та аналізу витрати класифікують за певними ознаками. В основному класифікація включає ступінь однорідності витрат, методи калькулювання різних продуктів і зв'язок з обсягом виробництва (рис.1.2).



Рис. 1.2. Класифікація витрат підприємства.

За ступенем однорідності витрати поділяються на елементні та комплексні. Склад елементних витрат однорідний, має єдине економічне

значення і є первинним. Вони включають матеріальні витрати, заробітну плату, відрахування на соціальні потреби, амортизація та інші витрати. Компоненти комплексних витрат різноманітні та охоплюють кілька елементів собівартості.

Витрати поділяються на постійні та змінні на основі їх зв'язку з обсягом виробництва.

Постійні витрати є діяльністю часу, а не обсягу виробництва продукції. Їх загальна кількість не залежить у певних межах від кількості виробленої продукції, а лише за наявності значних змін в обсязі виробництва. До постійних витрат належать витрати на утримання та експлуатацію будівель і споруд, організацію виробництва та управління.

Змінні витрати — це витрати, загальна сума яких залежить від кількості продукції, виготовленої за певний період часу. У свою чергу, їх можна поділити на порційні та пропорційні.

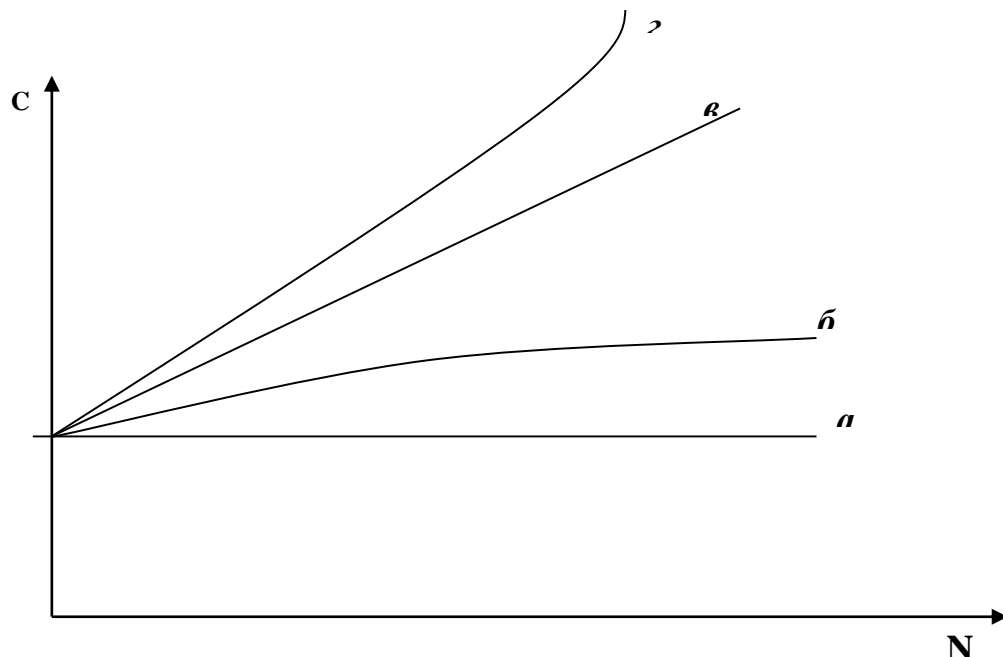
Коефіцієнт пропорційних витрат змінюється прямо пропорційно обсягу виробництва. Пропорційні витрати в основному включають витрати на сировину, витрати на основні матеріали, витрати на комплектуючі вироби та витрати на оплату праці робітників.

Непропорційні витрати поділяються на прогресивні витрати та дегресивні витрати. Прогресивні витрати збільшуються швидше, ніж обсяг виробництва. Наприклад, фіксовані витрати на відрядно-прогресивну зарплату, витрату на рекламу та торгівлю тощо. Дегресивні витрати зростають повільніше, ніж обсяг виробництва. Вони включають широкий діапазон витрат на експлуатацію машин і обладнання, технічне обслуговування, інструменти тощо [19].

На рис. 1.3. показано графічно динаміку постійних і змінних витрат. Динаміка собівартості одиниці продукції різна і її легко побудувати за наведеною закономірністю. Тому змінні пропорційні витрати на одиницю виробленої продукції лишаються на одному фіксованому рівні залежно від обсягу виробництва. На графіку (рис.1.3) їх лінія буде паралельною осі абсцис. Оскільки виробництво зростає вздовж параболічної кривої, постійні витрати на

одиницю продукції зменшуються. Зі зменшенням витрат та сама динаміка все ще існує, тільки вона більш виражена.

У практичних розрахунках загальна динаміка змінних витрат спрощується з урахуванням пропорційності всієї їх сукупності.



*Рис. 1.3. Динаміка витрат (C) у відповідності до обсягу виробництва (N):
а) постійних; б) дегресивних; в) пропорційних; г) прогресивних.*

Витрати поділяються також на такі: операційні витрати, фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, інші витрати.

За способом віднесення витрат на виробництво продукції, витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямі витрати розподіляються в установленому порядку протягом періоду їх виникнення і безпосередньо відносяться на конкретні об'єкти обліку. До складу прямих матеріальних витрат входять витрати на сировину і основні матеріали, що складають основу готової продукції, покупні напівфабрикати, допоміжні та інші матеріали, які безпосередньо відносяться до конкретних об'єктів витрат.

Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати працівникам, які виробляють продукцію, працюють або надають послуги, і ці витрати можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат.

До інших прямих витрат відносяться всі інші виробничі витрати, які безпосередньо відносяться на конкретні об'єкти витрат, включаючи відрахування на соціальні заходи, орендну плату за земельні та майнові паї, амортизацію тощо.

Непрямі витрати часто пов'язані з виробництвом кількох продуктів і тому не можуть бути прямо віднесені до собівартості того чи іншого продукту. Їх включають до собівартості окремих видів продукції за певними умовними ознаками, що дає змогу встановити частку непрямих витрат, які слід віднести до собівартості тієї чи іншої продукції.

За складом витрати поділяються на прості (одноелементні) і складні (комплексні). До простих витрат належать витрати, складові частини яких не можна поділити за економічним змістом (матеріальні витрати, заробітна плата тощо). Витрати, що складаються з кількох елементів, вважаються комплексними (витрати на ремонт, заробітну плату тощо).

Залежно від обсягу виробництва розрізняють умовно-постійні витрати та умовно-перемінні витрати. До умовних перемінних належать витрати, величина яких пропорційна обсягу виробництва (матеріали, електроенергія для виробництва, паливо тощо). До умовних постійних витрат належать обмежені за абсолютною величиною витрати, розмір яких не залежить від обсягу виробництва (заробітна плата адміністративного персоналу, амортизація основних фондів тощо).

За календарним періодом витрати на виробництво можна розподілити на попередні і поточні. Попередні витрати – це витрати, які в даному звітному періоді не були понесені, але підлягають виключенню у витрати виробництва за даний звітній період. Поточні витрати – це витрати, здійснені в поточному звітному періоді і включені до собівартості продукції, виробленої протягом

цього періоду. І майбутні витрати – це витрати, понесені протягом поточного періоду на виробництво, але відносяться до витрат на продукцію, яка буде вироблена в наступних звітних періодах.

Під об'єктом обліку, при групуванні витрат, розуміють продукцію, роботу, послугу чи вид діяльності підприємства, що потребують визначення витрат, які пов'язані з виробництвом витрат.

Відповідно до П(с)БО 16 «Витрати», витрати операційної (виробничої) діяльності групуються за такими економічними елементами (рис. 1.4).



Рис.1.4. Класифікація витрат від операційної діяльності відповідно до П(с)БО 16.

З метою забезпечення єдності у складі та класифікації витрат, застосування методів їх планування, обліку та визначення собівартості продукції, робіт, послуг, сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм та форм власності керуються Методичними рекомендаціями з планування обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) сільськогосподарських підприємств №132 від 18.05.2001 р. [22].

Відповідно до вище згаданих Методичних рекомендацій №132, для обліку витрат у рослинництві виокремлено наступні статті: 1) витрати на оплату праці; 2) витрати на насіння і посадковий матеріал; 3) витрати на паливо та мастильні матеріали; 4) витрати на добрива; 5) витрати на засоби захисту рослин; 6) витрати на роботи та послуги; 7) витрати на ремонт необоротних активів; 8) інші витрати на утримання основних засобів; 9) інші витрати; 10)

непродуктивні витрати; 11) загальновиробничі витрати; 12) витрати на соціальні заходи.

Облік витрат підприємства на виробництво продукції здійснюють за окремими об'єктами (виробництво, вид, група культур).

Залежно від характеру участі у виробничому процесі витрати поділяються на основні та накладні. Основні витрати пов'язані з технічними операціями, які безпосередньо реалізують виробництво продукції, а накладні витрати пов'язані з управлінням і обслуговуванням окремого відділу, підрозділу чи галузі.

Витрати на виробництво продукції групуються в однотипні статті за економічним змістом. Підприємство визначає самостійно перелік таких статей, виділяючи окремо змінні і постійні витрати.

Перед бухгалтерським обліком витрат на виробництво продукції ставляться такі завдання [42]:

1. Постійно контролювати правила та норми використання сировини, кількості матеріалів, палива, електроенергії, витрати на оплату праці, а також витрати на експлуатацію та обслуговування;
2. Визначити попередньо непродуктивні витрати для запобігання їх виникненню;
3. Звести витрати до одного показника за місцем їх виникнення та по підприємству у цілому;
4. Правильно розмежувати витрати враховуючи незавершене виробництво і готову продукцію;
5. Визначати та розподіляти фактичні витрати, пов'язані з виробництвом продукції, своєчасно і точно;
6. Відобразити достовірно та визначити фактичну собівартість виготовлення продукції.

В умовах ринкової економіки лише, якщо бухгалтерський облік забезпечує точне і своєчасне відображення витрат, можливе досягнення високої ефективності виробництва продукції рослинництва.

2.5. Нормативно-правове та літературне забезпечення обліку і аудиту витрат виробництва

Господарський кодекс створює рівні правові умови для здійснення підприємницької діяльності незалежно від форми власності та організації підприємства. Відповідно до даного кодексу, підприємство діє на основі статуту, який затверджено власником майна.

Майно підприємства — це основні фонди та оборотні кошти, а також інші цінності, вартість яких відображається на окремому балансі підприємства. Кодекс визначає загальні правові, економічні та соціальні засади підприємницької діяльності громадян і юридичних осіб на території України, забезпечує гарантію свободи підприємництва та її державну підтримку [8].

Податковий кодекс України регулює відносини, які постають у сфері справляння податків і зборів, зокрема він визначає вичерпний список податків і зборів, що встановлюються в Україні, та порядок їх справляння; платників податків і зборів, їх права та обов'язки, повноваження контролюючих органів під час податкового контролю та відповідальність за порушення податкового законодавства [31].

Основним нормативним документом в бухгалтерському обліку визначено Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей документ регламентує всі операції та юридичні дії на підприємстві.

В ст. 8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (№ 996-XIV від 16.07.99р.) зазначено, що підприємство самостійно обирає облікову політику, вибирає форму бухгалтерського обліку, затверджує ключові правила і норми документообігу та техніку обробки облікової інформації [14].

Основним нормативно-правовим актом, який регулює аудиторську діяльність в Україні, є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні». Даний закон створює правові основи аудиторської діяльності в Україні та спрямований на створення незалежної

системи фінансового контролю для захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації [30].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати», який затверджений наказом МФУ № 92 від 27.02.2000р., визначає порядок формування інформації з обліку витрат підприємства, методи і принципи її відображення у фінансовій звітності [32].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №30 «Біологічні активи», який затверджений наказом МФУ №790 від 18.11.2005 р., встановлює методичні основи формування облікової інформації щодо біологічних активів та додаткового придбання біологічних активів і сільськогосподарської продукції під час їх біологічних змін та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності [33].

Методичні рекомендації з планування, обліку, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132 розроблено з метою забезпечення єдності структури собівартості та класифікації сільськогосподарських підприємств різних форм власності, застосування методів планування та обліку, собівартості та ціни продукції (проектів, послуг) [22].

На сільськогосподарських підприємствах дотримуються вимог Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, який затверджено наказом МФУ № 88 від 24.25.95 р. Положення передбачає застосування форм документів у первинному обліку, а також зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку підприємств і організацій державної та недержавної форм власності, які здійснюють виробництво сільськогосподарської продукції [34].

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 від 29 грудня 2006 р. застосовуються з метою визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, здійснення класифікації біологічних активів, обліку доходів від біологічних активів, проведення

оцінки біологічних активів, здійснення визнання витрат і доходів сільськогосподарської діяльності [21].

Сільськогосподарські підприємства у своїй господарській діяльності використовують План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про його використання, які затверджені наказом МФУ № 291 від 30.11.1999 р. План рахунків - систематизований перелік рахунків для цілей бухгалтерського обліку. Кожен обліковий запис у плані має код, який має звичайне числове ім'я та назву. На практиці використання кодів рахунків замість імен рахунків може значно пришвидшити та скоротити бухгалтерську роботу та є необхідністю для використання комп'ютера [29].

Щодо наукових досліджень, то Ф. Бутинець, С. Голов, В. Сопко, Н. Ткаченко, В. Ярмоленко, В. Ліннік, П. Саблук, Т. Маренич, Л. Сук та інші економісти з Канади, США, Великобританії, Німеччини проаналізували та зробили значний внесок у вивчення питань формування собівартості виробництва.

Вітчизняні економісти та економісти за кордоном висунули різні пояснення категорії «витрати». Поняття «витрат» у формі створення вартості та «витрат» у формі оплати часто зустрічаються та обговорюються. Цей розподіл базується на монетарному підході. Також поняття «граничні витрати» і «граничний продукт» широко використовуються в мікроекономічному аналізі. Це важливо для управління витратами та пропорції комбінацій факторів у виробничому процесі.

Огійчук М. Ф. вказує на те, що виробничі витрати є породженням відповідних факторів виробництва, їх економічний зміст можна визначити як спожиту частку виробничих ресурсів. Автор підкреслює, що витрати – це використані у процесі виробництва різні речовини і сили природи на виготовлення нового продукту праці. В умовах товарного виробництва грошовий вираз суми витрат на виготовлення конкретного продукту називають

собівартістю. Зміст термінів витрати і собівартість поєднується в понятті витрати виробництва [43].

Автор Сухоносенко І. І. зазначає, що економічний аналіз витрат виробництва є першочерговим інструментом управління витратами, за допомогою якого можна зробити загальну оцінку ефективності використання ресурсів і виявити резерви збільшення прибутку та зниження ціна на одиницю продукції [39].

Автор Мельник О. І. вважає, що науково-обґрунтована систематизація статей витрат є організуючим моментом під час побудови їх обліку на виробництво продукції, формуванні інформації про фактичну собівартість продукції, готової до реалізації, оцінки незавершеного виробництва тощо. Це також має значення для формування фінансового результату діяльності підприємства за звітний період. [20].

Жидовська Н.М. визначає вартість витрат як важливу і складну економічну категорію та один із вирішальних факторів, що впливають на фінансову діяльність суб'єктів господарювання. Тому інформація про витрати займає стрижневе місце в системі управління підприємством в цілому та його структурними підрозділами. Причина потреби у дослідженні витрат також полягає в тому, що вони є основою для формування цінової політики підприємства, характеризують технічний і організаційний рівень виробництва підприємства, ефективність управління та оцінюються шляхом порівняння собівартості результатів діяльності [12].

Автор Маліновська К.О. вважає, що одним із важливих показників, які характеризують діяльність сільськогосподарських підприємств, є собівартість одиниці продукції. Він відображає ефективність використання землі, тракторів, сільськогосподарських машин, мінеральних та органічних добрив, насіння і посадкового матеріалу та інших виробничих матеріалів. Він також зазначив, що для об'єктивного розрахунку собівартості продукції необхідно правильно врахувати всі витрати, що відносяться до того чи іншого звітного періоду, і точно відобразити весь оприбуткований урожай [19].

1.3. Особливості методики дослідження

Під методом розуміють певний особливий прийом або технічну систему прийомів, яка використовується в будь-якій науковій і практичній діяльності. Жодна прийом не є завершеним, тому завжди досягається за допомогою ряду дій. Саме завдяки характеристикам конкретного прийому, кожен метод диференціюється та систематизується. Отже, алгоритм може відрізнитися на тому чи іншому етапі за певними характеристиками дій, інструментів, технічними характеристиками процесу, що дає значну різноманітність методів, які можна звести до основних методів.

У кваліфікаційній роботі дослідження проводяться з використанням загальнонаукових методів і пізнавальних прийомів, які притаманні фундаментальним наукам і спеціальних методів, пов'язаних з обліком, аудитом і економічним аналізом (рис 1.5).

Загальнонаукові методи включають аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію.

Під методом аналізу розуміють метод дослідження, який розбиває об'єкт дослідження на декілька компонентів і проводить аналіз (дослідження) окремо в рамках загального (наприклад аудит фінансово-господарської діяльності підприємств).

Синтез (від гр. *sunthesis* — сполучення, поєднання, складання) — метод дослідження повноти об'єкта, єдності його частин (наприклад - перевірка виконання договору поставки ТМЦ).

Індукція (від гр. *induction* — наведення) — це метод дослідження, за допомогою якого робляться загальні висновки на основі ознайомлення не з усіма ознаками, а лише з деякими з них, тобто це спосіб висновків від індивідуального до загального. (наприклад - витрати обігу формуються насамперед за даними аналітичного обліку, а вже пізніше синтетичного обліку).

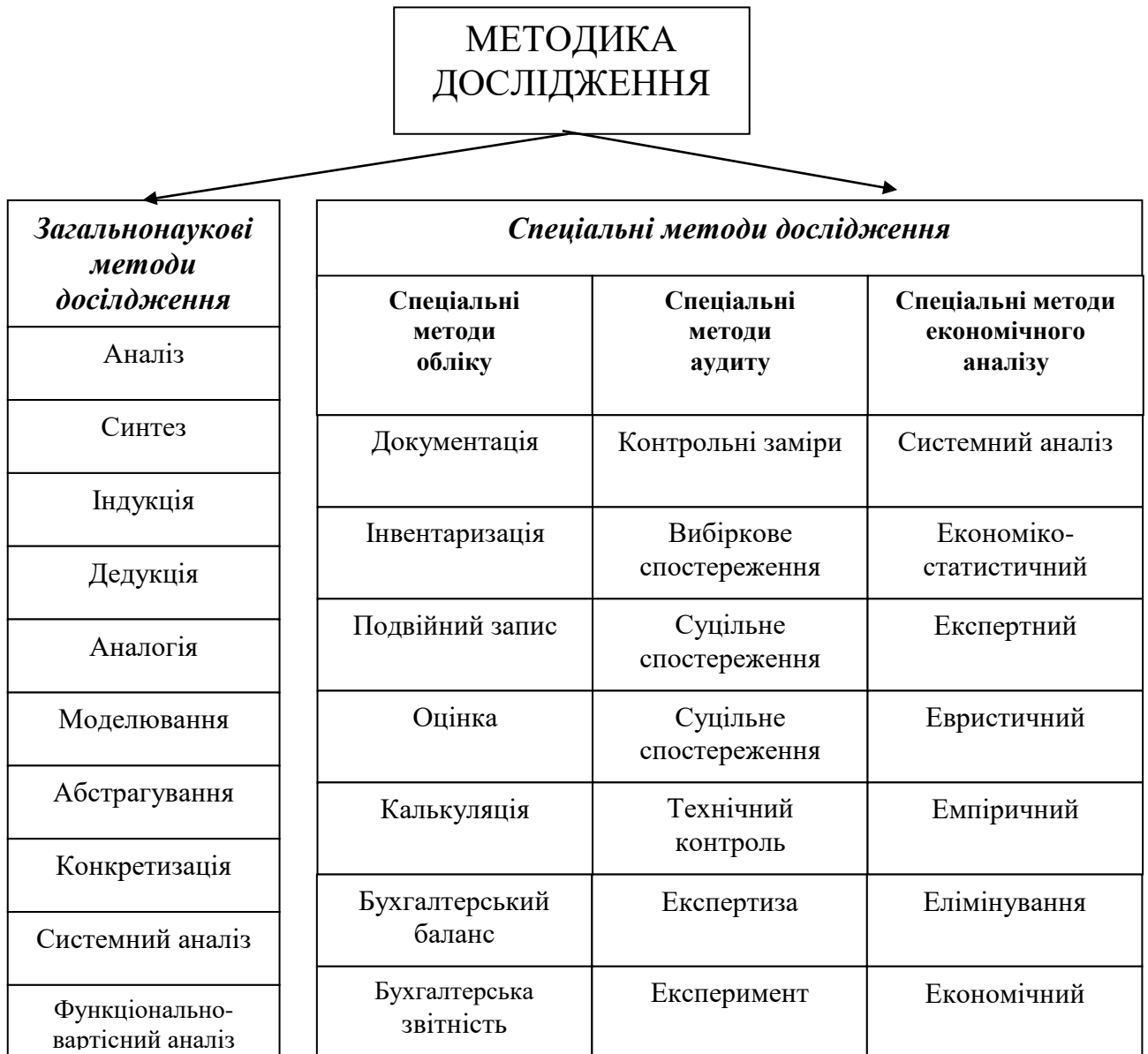


Рис. 1.5. Методика дослідження використана в роботі.

Дедукція (від лат. deduction — виведення) - це метод дослідження, який спочатку вивчає стан об'єкта в цілому, а потім вивчає стан його складових елементів, тобто це метод дослідження, який робить висновки із загального до окремого (наприклад – перевірка фінансової діяльності підприємства спочатку проводиться за даними зведеного обліку, а пізніше за даними аналітичного обліку).

Аналогія — це метод наукового міркування, який використовує подібність між ознаками для розуміння характеристик речей. Метод аналогії заснований на подібності всіх сторін різних об'єктів і є основою моделювання.

Моделювання — метод наукового пізнання, заснований на заміні об'єкта дослідження його аналогом, моделлю, що містить істотні характеристики вихідного об'єкта (наприклад – встановлені стандарти).

Абстрагування (від лат. *abstrahere* — відволікати) - це техніка відволікання, за допомогою якої ми переходимо від конкретних об'єктів до загальних понять.

Конкретизація (від лат. — густий, твердий) — вивчення стану об'єкта на основі якихось конкретних умов його існування (наприклад - виявлення нестач в окремо взятому магазині).

Системний аналіз — це дослідження об'єкта як сукупності елементів, що утворюють цілісну систему. Він передбачає оцінку поведінки об'єкта як системи та всіх факторів, що впливають на його функціонування та дає змогу використати системний підхід до оцінки виробничо-фінансової та господарської підприємств (наприклад - систематичний аналіз об'єктів дослідження в умовах невизначеності).

Функціонально-вартісний аналіз - це дослідження об'єктів на стадіях підготовки їх виробництва, включаючи проектування та синтез складних систем з вивченням їх функціональних можливостей (наприклад - розробка та оцінка економічної ефективності (вигоди) технологічного процесу) [7].

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є наступні: документування, інвентаризація, метод подвійного запису, оцінка, калькулювання, баланс, звітність. Їх практичне використання залежить від відповідних нормативних актів, інструкцій, положень, методичних вказівок, які розроблено і затверджено відповідними державними органами.

Документування — це метод відображення господарських операцій у формі документа або технічного носія.

Інвентаризація – це перевірка фактичної наявності товарів, матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом підрахунку, зважування та обміру.

Подвійний запис — це ідентичне відображення економічної операції двічі: в дебет і кредит на одному або кількох рахунках.

Оцінка - це представлення об'єктів обліку, вимірених в одній валюті (грошовому вимірнику) з метою узагальнення в цілому по підприємству.

Калькуляція (від лат. calculation — підраховування) - це розрахунок собівартості одиниці продукції, виконаних робіт, послуг в таблиці, з узагальненням результатів такого розрахунку.

Бухгалтерський баланс — це звіт про фінансовий стан підприємства, що відображає всі його активи, зобов'язання і власний капітал на певну дату.

Бухгалтерська звітність — це система показників, яка відображає взаємозв'язок і взаємозалежність господарсько-фінансової діяльності підприємства за певний період [20].

Метод аудиту – це сукупність прийомів і способів аудиту (перевірки) процесу розширеного відтворення продукції з дотриманням законодавчих і нормативних положень в умовах ринкової економіки.

Методичні прийоми аудиту є об'єднаними в наступні групи: органолептичні прийоми, розрахунково-аналітичні прийоми аудиту, документальні, прийоми узагальнення і виконання результатів аудиту [18].

До спеціальних економічних методів аналізу, використаних при написанні роботи, відносяться: метод системного аналізу, економіко-статистичні методи, метод прикладної математики, експертний метод, евристичний метод, економічні методи, емпіричний метод, метод елімінації.

Тільки шляхом комплексного застосування всіх вищезгаданих методів і прийомів, можна виявити та раціональніше використовувати приховані резерви, тим самим підвищивши ефективність використання обліку, аналізу та в подальшому виробництва.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА В КАРТОПЛЯРСТВІ

2.1. Загальні відомості про підприємство та аналіз основних економічних показників господарської діяльності

ТзОВ ххххх зареєстроване 25.10.2019 року за підтримки інвестиційної компанії Сполученого Королівства Великої Британії, яка є відомим виробником сільськогосподарської продукції по всій Європі. Юридична адреса товариства - Львівська область, Кам'янка – Бузький район, с. ххххх.

Центральна садиба ТзОВ ххххх розміщена в ххххх на відстані 16 км від м. Кам'янка – Бузька та 40 км від обласного центру м. Львів. Товариство має добрі шляхові зв'язки з районним і обласним центром, а також пунктами здачі сільськогосподарської продукції.

Співпраця з іноземними консультантами та професіоналізм і досвід власних співробітників забезпечують розробку та впровадження ефективних систем вирощування і захисту рослин та раціонального використання природних ресурсів.

ТзОВ ххххх розташоване в лісостеповій частині західної України. Для регіону характерний помірно-континентальний клімат. Найбільший вплив на його формування тут мають атлантичні та меншою мірою континентальні повітряні маси. Вітри, що дмуть з Атлантики, приносять велику кількість опадів, швидко змінюючи погоду. Навпаки, континентальні повітряні маси, що приносяться сухими вітрами, переважно холодні. Крім того, сильний вплив на формування місцевого клімату має гірська система Карпат. Зима м'яка, з частими відлигами, ґрунт переважно мерзне в другій половині грудня. Стійкий сніговий покрив починає формуватися в другій половині грудня. Кліматичні

умови області в цілому сприятливі для вирощування всіх сільськогосподарських культур.

Головним засобом виробництва в товаристві є земля. До землі сільськогосподарського призначення належать різні за продуктивністю угіддя. Структура сільськогосподарських угідь залежить від особливостей зони і характеризується якістю землі як засобу виробництва. Загальна земельна площа ТзОВ ххххх за звітний період не зазнала змін і залишилася на рівні 1200 га.

Головною метою господарської діяльності ТзОВ ххххх є виробництво товарної продукції сільського господарства та її реалізація з подальшою метою отримання прибутку.

Спеціалізація — це розвиток однієї чи кількох галузей, які стають домінуючими у виробництві товарів. Процесу спеціалізації є характерним нагромадження засобів виробництва і робочої сили в господарстві на виробництві певних видів товарної продукції з врахуванням природних умов та економічних факторів.

Розумне планування і науково-обґрунтована спеціалізація сприяють підвищенню продуктивності праці, зниженню собівартості, забезпеченню ефективного використання земельних, матеріальних і трудових ресурсів.

Для визначення спеціалізації досліджуваного господарства використовують такий основний показник як величина виручки (доходу) від реалізації різних видів сільськогосподарської продукції.

Дані звітності ТзОВ ххххх свідчать про те, що виробничий напрямок товариства є картоплярський, оскільки господарство займається в основному виробництвом і реалізацією продукції рослинництва, але вирощуванню продукції картоплі відводиться першочергове місце (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Структура товарної продукції ТзОВ ххххх в 2020-2022рр,

тис. грн.

Назва продукції	2020р	2021р	2022р	В середньому за три роки
	структура, %	структура, %	структура, %	структура, %
Зерно	18,36	4,26	8,46	10,36
Картопля	53,37	83,17	79,78	72,11
Кукурудза	20,64	8,19	7,41	12,08
Разом по рослинництву:	98,13	95,62	95,65	96,47
Реалізація продукції, робіт, послуг	1,87	4,38	4,35	3,53
Всього:	100	100	100	100

Як видно з таблиці 2.1, найбільшу питому вагу в структурі товарної продукції рослинництва займає вирощування картоплі – 72,11%, кукурудза та зернові культури становлять відповідно – 12,08 та 10,36 %. Слід зауважити, що у 2022 році порівняно з 2020 роком збільшився обсяг реалізації продукції, робіт і послуг, що є позитивним фактором для виробничо-господарської діяльності господарства.

Ключовим результатом діяльності ТзОВ ххххх є економічна ефективність сільськогосподарського виробництва. Питання підвищення ефективності виробництва є визначальним фактором економічного і соціального розвитку товариства. Економічна ефективність відображає загальний ефект від використання засобів виробництва і живої праці та кінцеву вигоду від сукупних інвестицій.

Оцінюючи економічну ефективність сільськогосподарського виробництва ТзОВ ххххх, варто правильно визначити систему показників, які зобов'язані найбільш об'єктивно відобразити її рівень. Для цього широко використовують натуральні показники та вартісні показники. З точки зору якості продукції вигідно використовувати натуральні показники виходу продукції, що є вихідними для визначення економічної вигоди сільськогосподарського виробництва.

Основними показниками, які характеризують обсяги сільськогосподарського виробництва, є вартість валової продукції і вартість товарної продукції господарства. На їх основі можна розрахувати валовий дохід, чистий дохід і прибуток.

В умовах ринкових відносин зростає роль вартісних показників, які сприяють зміцненню економічних зв'язків і економічних розрахунків у формі товарів. Загальний обсяг валової продукції, виробленої за певний період, оцінюється в порівняльних або поточних цінах. У першому випадку можна визначити динаміку загального обсягу виробництва валової продукції, а в другому — фактичну вартість виробленої продукції з урахуванням параметрів якості та інших факторів, що визначають середню ціну реалізації.

Показники економічної ефективності (вигоди) сільськогосподарського виробництва визначаються в середньому за 3-5 років. Вони являють собою ефективність використання землі, рівень продуктивності праці, фондівіддачу продукції та фондомісткість продукції, коефіцієнт окупності витрат виробництва, рентабельність виробництва тощо.

Основні економічні показники фінансової і господарської діяльності ТзОВ ххххх наведені в табл. 2.2.

Аналізуючи дані таблиці 2.2, можна зробити висновок, що виробничо-фінансова діяльність товариства була прибутковою лише у 2020р. У цьому році практично за всіма показниками господарської діяльності спостерігається тенденція до зростання. Дохід від реалізації продукції в 2022р. порівняно з 2020р. зріс на 54,2%, однак значно зросла також собівартість реалізованої продукції – в 2,3 рази і становила 155385,6 тис.грн. Фінансовим результатом діяльності у 2021р. і 2022рр. є збиток, 42922,5 тис.грн. і 293720,1 тис.грн. відповідно. Даний факт можна пояснити тим, що товариство у 2021р. і 2022рр. має велику кредиторську заборгованість, у зв'язку з отриманням кредитів під купівлю сільськогосподарської техніки.

Отже, виробничо-фінансова діяльність товариства у 2022 році була не рентабельною.

Таблиця 2.2

**Основні економічні показники господарської діяльності
ТзОВ ххххх, 2020-2022рр.**

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. в % до 2020 р.
Статутний капітал, тис.грн.	468781,0	502300,0	468781,0	100,0
Середньорічна чисельність працівників, чол.	68	68	83	122,1
Чистий дохід від реалізації продукції, тис.грн.	78719,5	95733,5	121433,1	154,2
Інші операційні доходи, тис.грн.	37135,2	52140,2	94056,5	В 2,5р.
Інші доходи, тис.грн.	11 435,2	22693,2	6875,0	60,1
Собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	68120,8	89617,1	155385,6	В 2,3р.
Інші операційні витрати тис.грн.	37124,2	85114,0	131187,2	В 3,5р.
Інші витрати, тис.грн.	11446,2	38752,9	229511,9	В 20,1р.
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	10598,7	-42922,5	-293720,1	х

При визначенні показника економічної ефективності виробництва важливою є оцінка фінансового стану, частиною якої є аналіз дебіторської заборгованості та кредиторської заборгованості.

Про стан дебіторської і кредиторської заборгованості ТзОВ ххххх свідчать наведені нижче дані (табл. 2.3).

Як бачимо з таблиці 2.3, сума дебіторської заборгованості на кінець 2022 року збільшилась на 27689,5 тис.грн. В структурі дебіторської заборгованості найбільшу питому вагу займає інша поточна дебіторська заборгованість – 68,6%, яка в порівнянні з початком року зросла майже на 60% і становила 82682,3 тис.грн.

Щодо аналізу кредиторської заборгованості, то її сума на кінець звітного року зменшилася і становила 12869,8 тис.грн. В структурі кредиторської заборгованості найбільша частка припадає на інші поточні зобов'язання – 44,9%, сума яких значно зросла і становила на кінець 2022р. - 110710,1 тис.грн.

Таблиця 2.3

Оцінка дебіторської і кредиторської заборгованості

ТзОВ ххххх, 2022 рік

Заборгованість	Початок періоду		Кінець періоду		Відхилення (+,-)
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	
Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги	44573,5	48,0	5825,6	4,8	-38747,9
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	42660,2	45,9	32014,7	26,6	-10645,5
Інша поточна дебіторська заборгованість	5599,4	6,1	82682,3	68,6	77082,9
Разом	92833,1	100	120522,6	100	27689,5
Короткострокові кредити банків	70000,0	19,6	58330,0	18,3	-11670,0
Поточна кредиторська заборгованість за: - довгостроковими зобов'язаннями	170704,1	51,6	87440,8	27,5	-83263,3
- товари, роботи і послуги	57781,7	17,5	29159,6	9,2	-28622,1
- розрахунками з бюджетом	34,3	1,0	27,6	0,1	-6,7
- розрахунками з оплати праці	17,8	0,5	-	-	-17,8
Інші поточні зобов'язання	32372,6	9,8	143082,7	44,9	110710,1
Разом	330910,5	100	318040,7	100	-12869,8

В структурі кредиторської заборгованості велика частка припадає на кредити банків (18,3%), однак товариство їх вчасно погашає, про що свідчить зменшення відповідної заборгованості на кінець звітнього року. Позитивним моментом є також той факт, що товариство у такий складний час не має заборгованості з оплати праці.

Для більш точного уявлення щодо виробництва картоплі в досліджуваному товаристві, проведемо аналіз таких основних показників як посівні площі, урожайність та валовий збір.

Щодо даного підприємства, то посівна площа картоплі за в 2022р. порівняно з 2020р. зазнала значних коливань, що можна спостерігати на рис. 2.1.

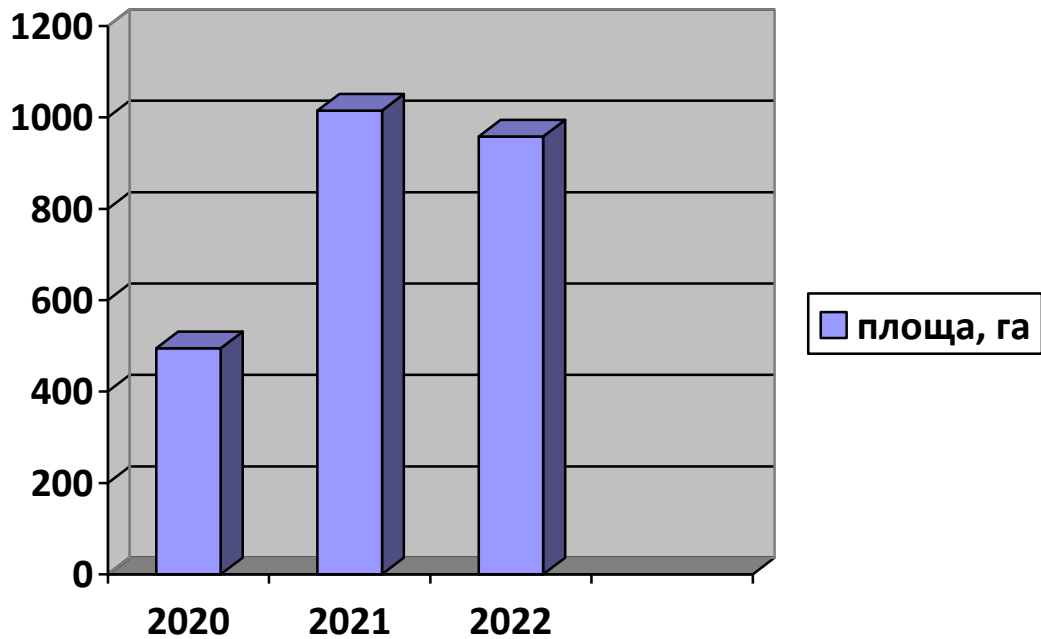


Рис. 2.1. Динаміка посівних площ картоплі у ТзОВ ххххх, 2020-2022 рр.

З рис. 2.1. можна зробити висновок, що у 2020 році було виділено найменшу площу під посів картоплі - 495 га, а вже починаючи з 2021 року, товариство збільшило посівну площу під картоплю майже у два рази - 958 га.

Важливе значення для підприємства має кількість виробленої продукції, зокрема в нашому випадку це валовий збір картоплі (табл. 2.4). Кожне підприємство прагне підвищувати даний показник за рахунок нових технологій вирощування та нових засобів праці.

Таблиця 2.4

Динаміка посівних площ, урожайності та валових зборів картоплі в ТзОВ ххххх , 2020-2022р.р.

Роки	2020	2021	2022	2022 р. у % до 2020 р.
Площа посіву, га	495	1015	958	193,5
Урожайність, ц/га	301,3	336,4	314,6	104,4
Валовий збір, ц	149120	341470	301390	В 2,1 р.

З таблиці 2.4. можна бачити, що найбільший валовий збір картоплі був у 2021 році і становив 341470 ц, що у 2,3 рази більше ніж у 2020 році. Це є безумовно позитивним моментом як для підприємства так і для галузі рослинництва в цілому. Щодо урожайності картоплі, то вона не суттєво збільшилась - на 4,4 % у 2022 році порівняно з 2020 роком, що також є позитивним для діяльності підприємства.

Будь-яка компанія або підприємство намагається одержати якомога більший прибуток від здійснення своєї діяльності і тому прагне не тільки продати свої товари за якомога вищою ціною, але й зменшити витрати на виробництво та продаж своєї продукції. Тому однією з ключових функцій підприємства (виробника) є мінімізація витрат виробництва.

Аналіз витрат і собівартості продукції повинен бути організований так, щоб мати можливість оперативно вплинути на зниження собівартості, виявити фактори, що впливають на рівень собівартості, і виявити додаткові резерви зниження собівартості.

Відомі різні класифікаційні ознаки витрат виробництва. Спочатку витрати групуються за економічними елементами та статтями калькуляції. Основою групування витрат за економічними елементами є економічний зміст окремих витрат незалежно від їх походження та призначення.

Собівартість продукції — це витрати на оплату праці, спожиті засоби та предмети праці виражені у грошовій вартості.

Собівартість продукції (товару) включає всі виробничі витрати підприємства. Собівартість дорівнює собівартості товарів плюс витрати на виробництво проданих товарів у залишках за попередні періоди. Підприємство повинно спостерігати динаміку виробничих витрат і собівартості продукції, щоб зробити відповідні висновки про підвищення ефективності виробництва.

Динаміка витрат виробництва та собівартості картоплі у ТзОВ xxxxx за досліджуваний період подана в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Динаміка витрат виробництва та собівартості картоплі у ТзОВ

ххххх , 2020-2022 рр.

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. в % до 2020 р.
Витрати на вирощування картоплі, тис грн.	67574	161746	183435	В 2,7 р.
в т.ч. на 1 га посіву, тис.грн.	136,5	159,4	191,5	140,3
Собівартість 1 ц картоплі, грн.	453,2	473,7	608,6	134,3
Частка витрат на картоплю в загальних витратах господарства, %	87%	83%	78%	89,6

За результатами дослідження можна зробити висновки, що витрати на вирощування картоплі у ТзОВ ххххх у 2022 році порівняно з 2020 роком зросли у 2,7 рази і становили 183435 тис.грн. Це пов'язано із збільшенням посівних площ майже у 2 рази. Витрати на вирощування картоплі на 1 га посіву збільшилися на 40,3% за відповідний період. Щодо собівартості, то вона збільшилась на 34,3 % внаслідок інфляції та інших факторів, а частка витрат на картоплю в загальних витратах господарства у 2020 році становила 87 %, а у 2022 році – 78 %, що свідчить про те, що підприємство збільшує свій асортимент продукції та послуг.

Структура собівартості продукції сільського господарства підприємства віддзеркалює ефективність використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів підприємства, відображає якісні зміни, що відбулися в господарській діяльності підприємства. Будь-які новації в техніці, технологіях, організації праці та організації виробництва впливатимуть на рівень витрат, а отже, і на собівартість.

В даний час на більшості підприємств сільськогосподарської галузі витрати мають тенденцію до збільшення, особливо це стосується матеріальних витрат, вартість яких перевищує 60%. Їх оптимізація відіграє важливу роль в діяльності сільськогосподарського підприємства.

Для того, щоб проаналізувати за звітний період динаміку витрат на виробництво картоплі та їх структуру в ТзОВ ххххх Львівської області розглянемо таблицю 2.6.

Таблиця 2.6

**Структура витрат на виробництво картоплі ТЗОВ ххххх,
2021-2022р.р.**

Елементи затрат	2021 р.		2022 р.	
	тис. грн.	струк- тура, %	тис. грн.	струк- тура, %
Виробнича собівартість картоплі, всього	161 746	100	183 435	100
Прямі матеріальні витрати				
в т.ч. насіння	53 187	32,8	36 400	19,8
мінеральні добрива	13 096	8,1	17 045	9,3
нафтопродукти	5 451	3,4	9 085	5,0
роботи і послуги	9 463	5,6	3 065	1,7
засоби захисту рослин	22 133	13,7	24 169	13,2
Прямі витрати на оплату праці	9 559	5,9	11 845	6,5
Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати, всього	37 196	23,0	69 895	38,1
Амортизація основних засобів	11 661	7,5	11 931	6,4

За результатами проведеного дослідження в табл. 2.6, можна сказати, що виробнича собівартість картоплі у 2022 р. зросла на 21689 тис грн. в порівнянні з 2021 р. Найбільшу питому вагу в структурі займають прямі матеріальні витрати, які у 2022 році становили 55,5%, що на 14% більше, ніж у 2021 році. Найбільша частка в прямих витратах припадає на статтю насіння - 19,8% та засоби захисту рослин – 13,2%. Суттєво також зросли інші прямі витрати, які у 2021 р. становили 23 % (37196 тис.грн.), а у 2022 р. 38,1% (69895 тис.грн.).

У виробничо-фінансовій діяльності суб'єкта господарювання діє велика кількість взаємозалежних факторів, а саме: організаційних, матеріальних, трудових і фінансових. Мета діяльності кожного суб'єкта господарювання використовувати в процесі виробництва ці фактори якомога ефективніше.

Ефективність використання факторів виробництва в кінцевому підсумку відображається на фінансових результатах діяльності суб'єкта господарювання. Фінансову діяльність підприємства характеризують такі економічні показники, як валовий дохід (загальна виручка), чистий дохід і прибуток. Розглянемо значення кожного показника як економічної категорії і загальну послідовність їх розрахунку.

Валовий дохід або загальна виручка — це узагальнюючий показник, що характеризує результати діяльності підприємства. Її розмір залежить від кількості виробленої продукції та використаних на виробництво матеріальних і грошових ресурсів, крім оплати праці. Основними факторами збільшення загальної виручки є збільшення обсягів виробництва та зменшення матеріально-грошових витрат.

Джерелом оплати праці працівників у процесі матеріального виробництва і нагромадження є валовий дохід підприємства, а однією з його форм є чистий дохід.

Чистий дохід є частиною вартості продукту, що залишається після компенсації вартості живої і уречевленої праці. Карл Маркс зазначав, що чистий дохід є різновидом додаткової вартості, а отже, і додатковим продуктом, що залишається після вирахування заробітної плати. Отже, чистий дохід є побічним додатковим продуктом загального доходу після вирахування витрат на оплату праці.

Чистий реалізований дохід розраховується на основі проданої продукції і, отже, дорівнює прибутку підприємства від продажу продукції. Прибуток являє собою частину чистого доходу підприємства і визначається в установленому порядку. З точки зору масштабу, хоча прибуток від продажу продукції такий самий, як і реалізований чистий дохід, він є меншим за чистий дохід підприємства, який є сальдом товарного балансу, що використовується для внутрішніх господарських потреб.

Прибуток є ключовим показником, що в загальному характеризує виробничу і фінансову діяльність підприємства. Отриманий прибуток відображає виконання таких якісних показників, як підвищення рівня продуктивності праці, зниження витрат, підвищення якості продукції, використання виробничих фондів підприємства. Прибуток є головним джерелом розширення основних фондів і оборотних коштів, дієвим чинником стимулювання досягнення максимально високих показників виробництва через створення і використання фондів економічного стимулювання та джерелом основних доходів державного бюджету.

Розглянемо динаміку фінансового результату та реалізації картоплі у ТзОВ ххххх за досліджуваний період у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Динаміка показників реалізації картоплі у ТзОВ

ххххх, 2020-2022 р.р.

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. у % до 2020 р.
Кількість реалізованої картоплі за календарний рік, ц	5273	17438	32289	В 6,1р.
Повна собівартість всієї реалізованої продукції, тис. грн.	68120,8	89617,1	155385,6	В 2,3р.
Повна собівартість реалізованої картоплі, тис. грн.	24927	83330	144683	В 5,8р.
В т.ч. 1 ц, тис.грн.	4,7	4,8	4,5	95,7
Виручка від реалізації за календарний рік, тис. грн.	27587	87578	104200	В 3,8р.
Ціна реалізації 1 ц, грн.	628	598	385	61,2
Прибуток (+), збиток (-), тис. грн.	2660	4248	-40483	х
Рівень рентабельності (збитковості), %	10,6	5,1	-27,9	х

Проаналізувавши дані табл. 2.7, ми встановили, що кількість реалізованої картоплі у 2022р. порівняно з 2020р. збільшилася в 6,1 рази, що пояснюється збільшенням площі, яка була виділена для вирощування картоплі, майже вдвічі. Повна собівартість реалізованої продукції картоплі збільшилась в 5,8 рази, що є негативним фактором для підприємства. При цьому виручка від реалізації збільшилась у 3,8 рази за досліджуваний період. Різкий стрибок цих показників пояснюється економічною кризою, яку спричинила війна, збільшенням рівня інфляції та різким зростанням цін. Необхідно відмітити, що лише в 2020-2021рр. товариство було рентабельним і отримувало прибуток від реалізації картоплі, 2660 та 4248 тис. грн. відповідно. В 2022р. підприємство від реалізації картоплі отримало збиток в сумі 40483 тис.грн. і стало не рентабельним.

Таким чином, ТзОВ ххххх за звітний період від реалізації картоплі отримало велику суму збитку, що є негативним моментом і говорить про те, що вирощувати картоплю сьогодні не ефективно.

2.2. Облікова політика підприємства в частині організації обліку виробництва картоплі

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» встановлює правові принципи регулювання, організації, складання фінансової звітності і ведення бухгалтерського обліку та поширюється на всі юридичні особи. Власник підприємства здійснює управління підприємством згідно з правостановчими та установчими документами, відповідає за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення реєстрації фактів виконання усіх господарських операцій в основних первинних документах, збереження оброблених документів, бухгалтерських реєстрів та звітності у встановлений термін (не менше трьох років).

Відповідно до чинного законодавства, підприємства самостійно визначають форму бухгалтерського обліку, про що йдеться в Наказі про облікову політику. Вплив облікової політики на діяльність ТЗОВ ххххх представимо наступною схемою (рис. 2.2).

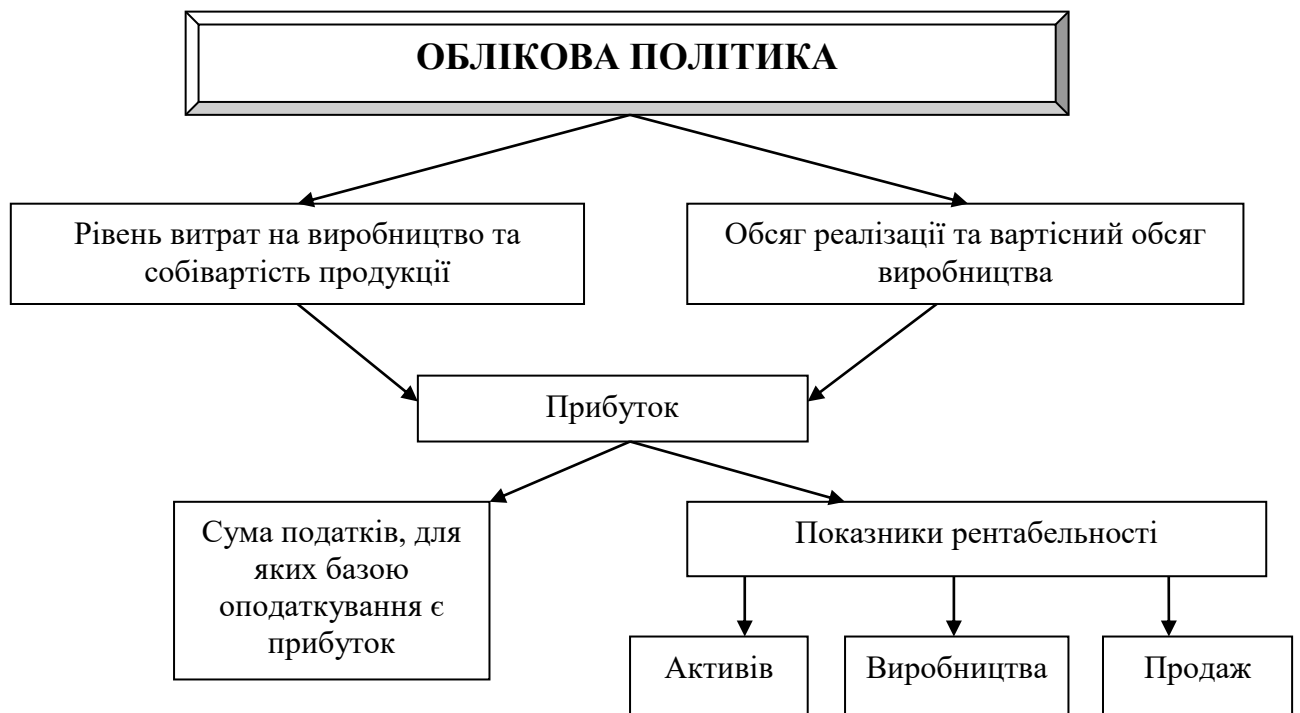


Рис. 2.2. Вплив облікової політики в частині організації обліку виробництва продукції рослинництва.

Керівник підприємства повинен створити всі необхідні умови для точного ведення бухгалтерського обліку та забезпечити дотримання всіма відділами, службами та працівниками, залученими до бухгалтерського обліку, вимог законодавства щодо оформлення та подання первинних документів в бухгалтерію.

Відповідно до статуту підприємства затверджується структура та штатна чисельність підприємства.

Бухгалтерія є постійно діючою ланкою управлінського органу, яка здійснює облік господарської діяльності підприємства. Бухгалтерія ТЗОВ ххххх є самостійним структурним підрозділом управління, підпорядкованим директору товариства. Підрозділ (бухгалтерія) у своїй діяльності керується чинним законодавством, розпорядженнями, нормативними актами органів державної влади, контрольних і податкових органів з питань організації бухгалтерського обліку і звітності та іншими документами, що регламентують господарську і фінансову діяльність товариства. Оскільки організація апарату бухгалтерії залежить від структури управління та розміру підприємства, структура бухгалтерії ТЗОВ ххххх є проста, тобто мається на увазі безпосереднє підпорядкування всіх виконавців головному бухгалтеру.

Бухгалтерську роботу у ТЗОВ ххххх організовує головний бухгалтер. Він добре знає організаційну структуру товариства, вивчає систему і форму оплати праці, порядок ведення бухгалтерського обліку, терміни подання звітів керівництву та вищестоящим інстанціям, своєчасно дає керівництву реальну достовірну інформацію про хід економічних господарських процесів у товаристві.

У досліджуваному товаристві запроваджена централізована форма організації бухгалтерського обліку, суть якої лежить в тому, що вся обробка вихідних і вхідних первинних документів зосереджена в центральній бухгалтерії товариства. У кожному виробничому підрозділі (бригаді, фермі, складі тощо) його керівник або бухгалтер веде облік усіх господарських операцій і складає окремі розгорнуті документи – звіти. У певний момент,

зазвичай наприкінці звітнього місяця, відповідальна особа подає до центральної бухгалтерії належним чином підготовлені первинні та зведені документи, які перевіряються з формальної, логічної та арифметичної точок зору, таксуються та відповідально обробляються, а інформація відображається в бухгалтерському обліку у відповідних реєстрах [17].

Бухгалтерський облік у ТзОВ ххххх веде головний бухгалтер. Права та обов'язки головного бухгалтера та кожного обліковця товариства закріплені посадовою інструкцією. До складу бухгалтерії входять чотири особи: головний бухгалтер, бухгалтер-експерт, обліковець і бухгалтер (рис.2.3).

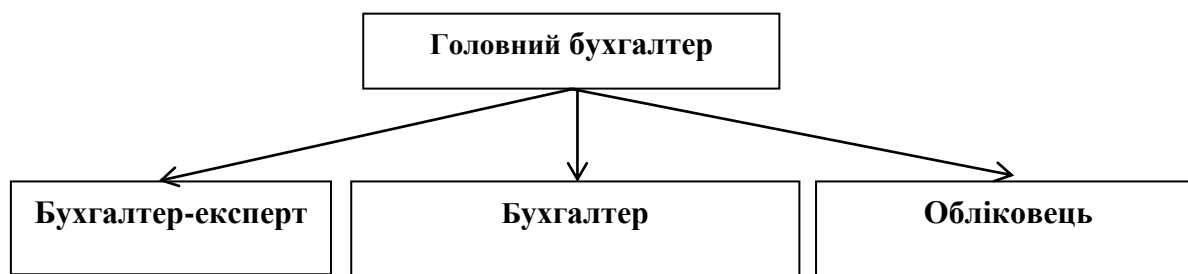


Рис. 2.3. Організаційна структура апарату бухгалтерського обліку в ТзОВ ххххх.

Розподіл обов'язків між працівниками в бухгалтерії товариства тісно пов'язаний з планом виконання всіх облікових робіт. Розподіляючи обов'язки між працівниками бухгалтерії, головний бухгалтер виходить з того, що найбільш точні, відповідальні та складні роботи, виконуються найбільш кваліфікованими та обізнаними бухгалтерами.

Бухгалтерські функції працівників бухгалтерії визначаються посадовими інструкціями, які встановлюються головним бухгалтером, і направляються конкретним виконавцям.

Слід зазначити, що в ТзОВ ххххх діє налагоджений документообіг для оперативної підготовки та подачі основних документів до бухгалтерії

товариства, тому обробка та оформлення документів відбувається досить швидко і своєчасно приймаються управлінські рішення.

Прикладом може слугувати розроблений графік документообороту Товарно - транспортної накладної на відправку картоплі (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Графік документообігу ТТН на відправку картоплі

№ п/п	Зміст окремої операції документообігу	Місце виконання	Виконавець	Строк виконання
1.	Виписка ТТН, 4 примірника	Бухгалтерія	Бухгалтер	09:10
2.	Відмітка про прийняття вантажу	Гараж	Водій	09:15
3.	Передача документа водієві (3 примірники)	Гараж	Бухгалтер	09:20
4.	Відмітка на складі у ТТН про виконане завдання	Склад	Завскладом	12:00
5.	Відвантаження продукції, передача ТТН завскладу (1 примірник)	Склад	Завскладом	12:05
6.	Відмітка про прибуття водія на підприємство постачальника	Диспетчерська	Завгаражем	12:20
7.	Здача ТТН у бухгалтерію підприємства постачальника	Бухгалтерія	Завгаражем	12:25
8.	Перевірка документів на наявність усіх записів (реквізитів). Опрацювання інформації	Бухгалтерія	Бухгалтер	До кінця робочого дня

ТЗОВ ххххх використовує автоматизований формат обліку на основі програмного облікового комплексу «1С:Підприємство». Протягом багатьох десятиліть програма «1С:Підприємство» широко використовується в бухгалтерських процесах великого, середнього і малого бізнесу, бюджетних організацій і холдингів. Зараз на підприємстві використовується версія 8.3 програми «1С:Підприємство». Використання цього програмного забезпечення в роботі товариства, зокрема комплексні бухгалтерські програми, надають широкі можливості для автоматичного відображення облікових документів і господарських операцій з допомогою бухгалтерських проводок і усуненням арифметичних помилок. Всі головні файли (первинні та зведені облікові документи) можна легко створити на комп'ютері. Ефект від автоматизації

обліку у товаристві є очевидний для будь-якого користувача облікової інформації.

Програмний обліковий комплекс «1С:Підприємство» версії 8.3 забезпечує організацію бухгалтерського та оперативного обліку, а також оподаткування. Комплекс має власні засоби аналізу і планування. Вся інформація накопичується у відомостях, які містять оригінали первинних документів, зареєстрованих у книгах та регістрах бухгалтерського обліку. Кожен первинний документ вноситься в пакет програми «1С:Підприємство», а накопичена в відомостях інформація використовується для самоконтролю працівників бухгалтерії. В бухгалтерській програмі налаштовуються конкретні операції, коли головний документ вводиться в програму, тоді ж автоматично проставляються бухгалтерські проводки до цього документа. Потрібна облікова інформація до ф.1 «Баланс» отримується з оригінальних первинних документів. Програмний обліковий комплекс «1С: Підприємство» (версія 8.3) дозволяє копіювати різні регістри, накопичувати інформацію у відомостях, синтезувати та аналізувати машинопис облікових регістрів.

Перш ніж ввести всі необхідні господарські операції, які здійснює підприємство, потрібно визначити робочий план рахунків, який буде основою для ведення бухгалтерського обліку. У досліджуваному товаристві облік ведеться на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських процесів з використанням 9 класу «Витрати виробництва».

В ТзОВ ххххх для складання фінансової звітності і її подання, дотримуються вимог П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Цим нормативним документом унормовано зміст та форму фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва, яка складається з: Балансу (ф. №1-м) та Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) з визначеним порядком заповнення кожної статті цього звіту. Також складають встановленої форми спрощену фінансову звітність суб'єкта малого підприємництва, зокрема Баланс (ф. № 1-м с) і Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м с).

Внутрігосподарський контроль є важливою частиною системи економічного контролю. Його має право здійснювати керівник підприємства, керівники виробничих підрозділів, функціональних служб, спеціальні контрольні підрозділи (ревізійні комісії), громадські організації. Цей вид контролю є найбільш оперативним і високоефективним. Внутрігосподарський контроль має активний вплив на виробничий процес та його результати, здійснюється систематично і безперервно в усіх сферах виробничо-фінансової діяльності, охоплюючи всі сторони діяльності підприємства.

Контрольним органом власника за фінансовою і господарською діяльністю підприємства є ревізійна комісія, яка обирається загальними зборами власників і звітується їм. В структурі органів управління підприємства наявність ревізійної комісії є обов'язковою. ТЗОВ ххххх має ревізійну комісію, до складу якої входить 3 особи.

Ревізійна комісія здійснює контроль та перевірку фінансово-господарської діяльності правління підприємства відповідно до покладених на неї завдань. У процесі виконання своїх обов'язків ревізійна комісія товариства виконує такі обов'язки:

- перевірка фінансової документації товариства та забезпечення її ведення керівництвом;
- перевірка дотримання керівними органами у своїй фінансово-господарській та виробничій діяльності стандартів і правил, встановлених чинним законодавством, статутом товариства, внутрішніми нормативними документами і актами;
- перевірка своєчасності розрахунків з постачальниками продукції, бюджетних платежів, нарахувань та виплати дивідендів, погашення інших поточних зобов'язань;
- перевірка правильності складання та ведення балансу товариства, різних декларацій і звітних документів для податкових і статистичних служб;
- перевірка використання коштів резервного фонду та інших фондів товариства;

- перевірка дотримання порядку сплати акціонерами акцій та внесків власниками капіталу, визначеного в установчих документах;
- аналіз фінансового стану товариства, його платоспроможності та ліквідності, співвідношення власних коштів і позичкових, визначення резервів поліпшення економічного стану товариства та надання рекомендацій керівному органу підприємства;
- аналіз правильного ведення та відповідності бухгалтерського та статистичного обліку чинним нормативним актам [19].

В додатку А прикладено зразок інвентаризаційного опису запасів товариства.

2.3. Обліково-аналітичне забезпечення виробництва картоплі на підприємстві

Усі бухгалтерські записи щодо виробництва, собівартості та врожайності картоплі базуються на даних відповідних документів. Виділяють чотири групи документів: з обліку витрат праці; обліку предметів праці; засобів праці; виходу продукції. Розглянемо їх докладніше.

Первинний облік відпрацьованого робочого часу, виробітку та нарахованої заробітної плати по рослинництву в досліджуваному товаристві ведуть у такому порядку. Для всіх штатних працівників складають таблиць обліку робочого часу. В таблиці в алфавітному порядку записуються прізвища, ім'я та по батькові всіх штатних працівників і кожній особі присвоюється чотиризначний табельний номер, який є постійним. Якщо в колективі є постійні працівники, сезонні чи тимчасові працівники, то записують спочатку постійних працівників, потім сезонних і тимчасових.

Бухгалтер щоденно записує в таблиць фактично відпрацьований кожним працівником час у людино-годинах і звіряє його з даними первинних виробничо-розрахункових документів. Це дає змогу уникнути приписів, особливо при погодинній оплачуваній праці, посилює контроль за трудовою

дисципліною штатних працівників. Записи в таблиці здійснюються з використанням умовної специфікації. Робочий час зазначають у годинах. До фактичного робочого часу не включається час простою, час, витрачений працівниками на дорогу на роботу, перерви на обід, перерви в роботі через погодні умови тощо. У таблиці відображаються цілозмінні та внутрішні зміни простої, що тривають понад 30 хвилин, і визначається їх причина. Про відсутність (прогул) окремих працівників бухгалтер повідомляє керівника товариства.

Облік нарахованої заробітної плати та виробітку на механізованих роботах здійснюють в Облікових листах тракториста-машиніста (ф.№67), в яких фіксується фізичний обсяг виконаної працівником роботи за день і перераховується на умовні еталонні гектари, кількість виконаних змінних норм, години роботи, нормативні та фактичні витрати палива, дані про рух палива, якість виконаної роботи, кількість відпрацьованих людино-днів, машинно-змін за кожним механізатором.

Особливу увагу слід звернути на перевірку правильності записів про об'єм та якість виконаної роботи, що використовується для нарахування заробітної плати та визначення коефіцієнтів трудової участі. Тому за наявності відхилень від встановлених вимог до якості роботи, агроном товариства робить належні записи в облікових листах тракториста-машиніста.

Записи в облікових листах трактористів-машиністів здійснюється протягом 10-15 днів. Щодня перед початком роботи бухгалтер або керівник підрозділу повинен визначити вид робіт, норми виробітку, ознайомити кожного машиніста з розцінками та умовами оплати. Перед початком чергової зміни він визначає фактичні дані про виконання завдань попередньої зміни, витрату палива, нараховану заробітну плату і заносить їх до облікових листів. Це забезпечує ефективний контроль за виконанням поставленого завдання, виключає можливість приписів, підвищує зацікавленість виконавця в результатах виконаної роботи. При прийнятті облікових листів трактористів-

машиністів звіряють кількість відпрацьованих годин і людино-днів з показниками табеля обліку робочого часу.

У щомісячній відомості (звіті) про простої машино-тракторного парку фіксується факт простою марки трактора із зазначенням дати, причини та тривалості. Ці дані використовуються для оперативного контролю за виконанням норм виробітку і використанням фондів оплати праці.

При кінних ручних роботах виробіток і розрахунок оплати праці відображаються в Облікових листах праці і виконаних робіт (ф.№66). Фактичний виробіток і нарахована заробітна плата обліковуються по всій бригаді і окремо по кожному працівнику. Бухгалтер, бригадир, керівник ланки або сам працівник щодня фіксує в бухгалтерському звіті обсяг роботи, виконаної кожним працівником, і винагороду, яку він заслуговує. При виконуванні робіт гужовим транспортом зазначають коне-дні. Усіх постійних працівників кожного підрозділу на початку місяця записують у таблиці в алфавітному порядку, а відпрацьований час або причини неявки на роботу записують кожного робочого дня.

Видачу насіння і садивного матеріалу бригадиру під звіт проводять за лімітно-забірною карткою або накладною, яка використовується у внутрішньогосподарському призначенні. При видачі насіння необхідно враховувати агрокліматичні умови та заплановану площу посіву, а також перевіряти кількість насіння на відповідність затвердженим нормам. За цими ж документами видають мінеральні добрива під звіт бригадиру. Після посіву складають Акт на витрату насіння і садивного матеріалу, в якому зазначають окремо по кожному полю кількість витраченого насіння за нормативами та фактично. Після затвердження Акту керівником, з під звіту бригадира насіння списується на покриття витрат рослинництва.

Витрачені добрива, пестициди та гербіциди списуються відповідно до Акту про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів (рис. 2.4). Добрива під кожен культуру списують індивідуально за її сортом і позначають номером поля.

Сільськогосподарське підприємство: ЦЕНТРАЛ ПЛЕЙНС ГРУП УКРАЇНА Т.О.О

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ: 43310337

Структурний підрозділ: 06 Адміністративно-виробничий відділ

АКТ № 1087
про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів вивільненої діючої речовини
за 12 місяців 2022 р.

Приміщення і спосіб застосування добрив (розпушувачка, гербіциди) _____
основні, періодично-

Внесок на земельні ділянки, судинні, місцеві і т. д. _____
добрива внесені від урожаю Підр. _____
зрошення, внесення, осушення

Назва добрив, засобів захисту, гербіцидів	№ ділянки різниться	Код бухгалтерського обліку		Співвідношення витрат	Ціна	Назва культури			
		добрив	засоби захисту			товарів літня 2022			
						внесено на площу, га	кількість (фізична вага)	у порівнянні на ділянку різниться	сума
Суперфосфат 40% а.р. (20 т)		231	238	г	262,06	381	890,000		233 233,40

Голова комісії: [Підпис] Тинко Орест Орестович

Члени комісії: [Підпис] Галійко Олег Богданович
[Підпис] Кашуба Ольга Миронівна

(місце)

Григорук 3
до Методичної рекомендації
Сільськогосподарського підприємства
ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Голови підприємства
№ 21 від 12 жовтня 2022 р. А/928
ЦЕНТРАЛ ПЛЕЙНС
ГРУП УКРАЇНА
43310337
12 жовтня 2022 р.

Рис. 2.4. Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів.

Своєчасність оформлення встановлених документів, відповідність наданих даних фактичним витратам, дотримання норм витрат та умов використання необхідно контролювати. Безпосереднє списання вартості ТМЦ без звіту керівнику відділу - не допускається.

Для віднесення амортизації на витрати рослинництва використовується розрахунок амортизаційних відрахувань основних засобів на початок року. Амортизаційні відрахування протягом року за більшістю основних засобів машинно-тракторного парку не відразу відносяться на об'єкт обліку рослинництва, тому збираються на окремих аналітичних рахунках. Наприкінці року на підставі відомостей розподілу амортизаційних відрахувань основних

засобів рослинництва виділяють конкретні об'єкти обліку для розрахунку собівартості продукції цієї галузі.

Транспортні витрати відображаються на основі дорожніх листів вантажних автомобілів і групуються в сукупній нагромаджувальній відомості. Витрати на транспортування автотранспортом вантажів сільськогосподарських обслуговуючих підприємств відносять до об'єктів обліку рослинництва на підставі рахунків-фактур і товарно-транспортних накладних (ТТН) і накладних на внутрішнє переміщення (рис. 2.5).

Товариство з обмеженою відповідальністю "ЦЕНТРАЛ ПЛЕЙНС ГРУП УКРАЇНА"

Накладна на переміщення № 83 від 13 лютого 2023

Відправник: ЗЗР, добрива і насіння с.Великосілки

Одержувач: Синяк І.І.

№	Артикул	Товар	Місце	Кількість
1		Калина хворостів		40,48 т

Відвантажив:  Галайко Олег Богданович

Отримав:  Синяк Ігор Іванович

Рис. 2.5. Накладна внутрігосподарського призначення.

Зразок товарно-транспортної накладної подано в Додатку Б.

Облік надходжень продукції рослинництва, зокрема картоплі, повинен забезпечувати повне, точне та своєчасне оприбуткування її з метою зменшення втрат урожаю. Необхідно завчасно організувати ваговимірювальне господарство, підготувати та устаткувати необхідні транспортні засоби, забезпечити необхідну кількість відповідно оформлених форм первинних документів та оформити їх при видачі бригадирам, вагарям та іншим особам, які здійснюють облік і перевезення врожаю, проінструктувати цей персонал про правильний порядок організації обліку надходжень рослинницької продукції.

Для обліку надходження продукції картоплі від урожаю використовується Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф.№81), який кожного дня складається бригадиром на всю бригаду в одному примірнику. Перед початком збирання врожаю кожен бригадир отримує необхідну кількість бланків, в яких вказується дата, найменування продукції, вага, одержувач, підпис особи, яка здає продукцію, і табельний номер працівника. Цей документ складається безпосередньо бригадиром або вагарем під час зважування на вагах. У міру надходження продукції від працівників, завідуючий складом зважує зібрану продукцію і записує кожне зважування в щоденник. У кінці робочого дня всі щоденники підписуються керівником структурного підрозділу.

Оскільки обробка бухгалтерської інформації в ТЗОВ ххххх здійснюється з використанням програмного забезпечення «1С» Підприємство» (версія 8.3), то всі форми вихідних первинних документів є включені в програму, тому вони оформлені та заповнені в електронному вигляді. Відповідні операції налаштовані в обліковій програмі таким чином, що при введенні основної первинної документації автоматично створюються бухгалтерські проводки для кожної документа.

Вся інформація, що відображається в первинному обліковому реєстрі, буде накопичуватися та групуватися за конкретними об'єктами обліку. Для обліку витрат рослинництва основною ознакою згрупованих витрат є об'єкт обліку, тобто окрема культура або однорідна група рослин чи видів робіт в галузі рослинництва.

Оскільки в ТЗОВ ххххх автоматизована форма ведення обліку, то реєстрами для синтетичного та аналітичного обліку будуть служити машинограми. Машинограми різняться за рівнем деталізації, інформацією, яка в них вказана та групуванням визначених економічних показників.

Для ведення синтетичного та аналітичного обліку виробництва продукції в ТЗОВ ххххх використовують наступні машинограми:

1. «Оборотна сальдова відомість по рахунках аналітичного обліку за звітний місяць»;
2. «Оборотна сальдова відомість по рахунках синтетичного обліку за звітний місяць»;
3. «Оборотна сальдова відомість по рахунках аналітичного обліку наростаючим підсумком за календарний рік»;
4. «Оборотна сальдова відомість по рахунках синтетичного обліку наростаючим підсумком за календарний рік»;
4. «Оборотний баланс за звітний місяць»;
5. «Головна книга».

На рис. 2.6 запропоновано схему обліку виробництва рослинницької продукції досліджуваним товариством за допомогою «1С: «Підприємство»».

Облік основного виробництва в ТзОВ ххххх ведуть на синтетичному рахунку 23 «Виробництво», субрахунку 231 «Рослинництво». Для господарств із завершеною галузевою структурою використовують субрахунок 231 «Рослинництво», на якому узагальнюється інформація про виробництво продукції рослинництва. Рахунок 23 «Виробництво» є активним, балансовим, операційним, калькуляційним. До нього можуть бути відкриті аналітичні рахунки у розрізі об'єктів обліку в рослинництві, тобто культур, які вирощує підприємство. За дебетом рахунку 23 рахується кількість витрат, а за кредитом показують оприбуткування виробленої продукції. Для обліку собівартості продукції картоплі в товаристві відкрито аналітичний рахунок 231 «Рослинництво» (картопля).

Витрати, понесені при виробництві продукції рослинництва, списуються в дебет на відповідний субрахунок, який відкривається до синтетичного рахунку 23 «Виробництво» і кредит відповідного рахунку бухгалтерського за видом витрат, понесених в процесі виробництва продукції [43].

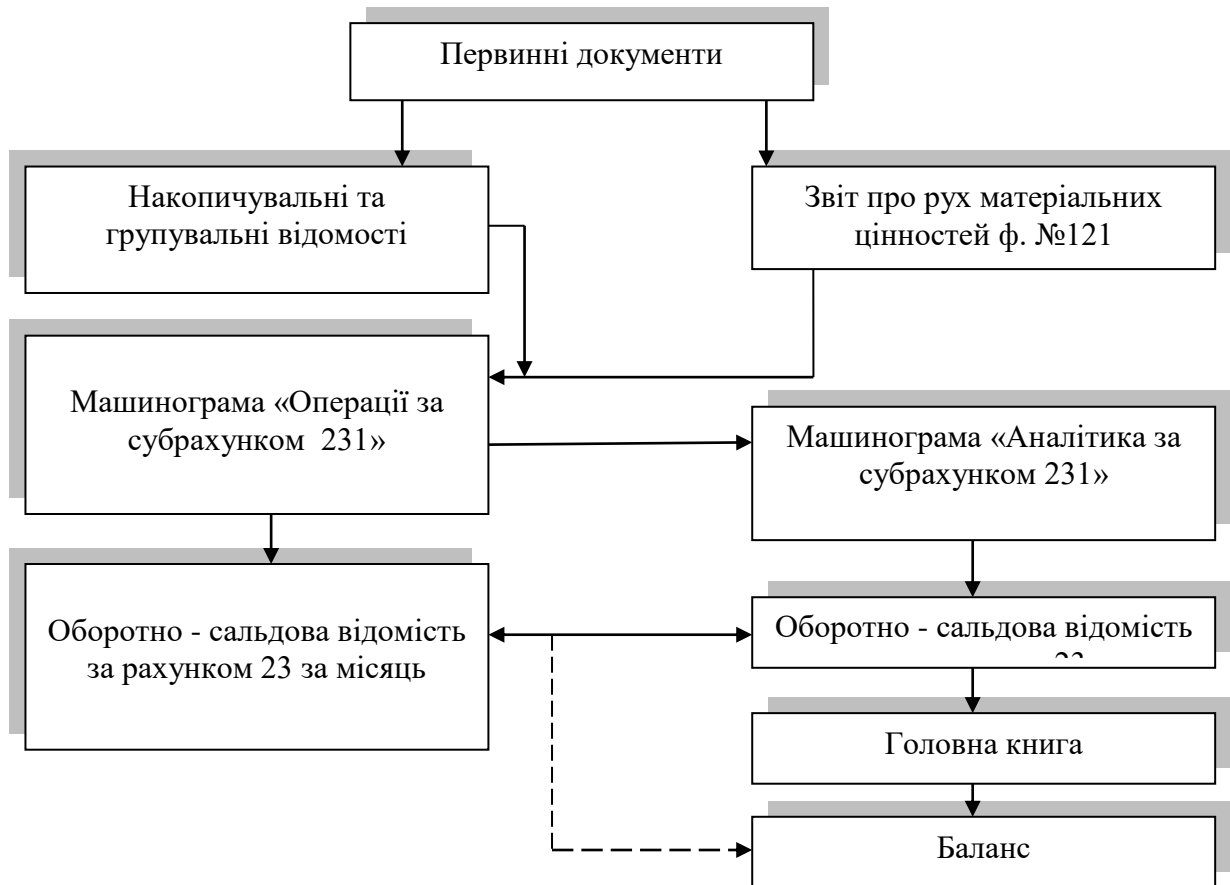


Рис. 2.6. Схема облікового відображення виробництва продукції рослинництва з використанням програмного забезпечення «ІС «Підприємство» (версія 8.3) у ТзОВ ххххх*.

*Джерело: розроблено автором

Готова продукція рослинництва, зокрема картоплі, оприбутковується в кредит рахунку 23 в кореспонденції з дебетом рахунка 27.

В ТзОВ ххххх витрати на виробництво продукції картоплі обліковуються відповідно до таких статей:

- оплата праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- насіння і посадковий матеріал;
- добрива;
- засоби захисту рослин;
- роботи і послуги;

- витрати на утримання основних засобів;
- інші витрати;
- витрати на управління і обслуговування виробництвом.

До статті «Оплата праці» відносять такі елементи: оплату праці трактористів-машиністів, оплату праці рільників, надбавки за стаж і класність, інші премії, понадпланові премії. Відповідно до цієї статті нарахована заробітна плата також показується в натуральному вимірі. Заробітна плата відображається у загальній сумі, а виробничі витрати на оплату праці – у людино-годинах.

У статті «Відрахування на соціальні заходи» відображаються встановлені суми, сплачені органам соціального страхування та Пенсійному фонду із заробітної плати працівників, зайнятих на вирощуванні картоплі і незавершеному виробництві. Відрахування на соціальні заходи розраховують виходячи з витрат на оплату праці та списують на відповідні об'єкти обліку.

У статті витрат «Насіння і садивний матеріал» розраховується кількість і вартість насіння, яке висіяли. Власне насіння списується за фактичною вартістю, а придбане — за посівною ціною (ціною придбання).

У статті витрат «Добрива» калькуюють використання хімічних добрив під вирощування картоплі, окремо — органічні добрива та мінеральні.

За статтею витрат «Засоби захисту рослин» розраховується вартість обприскувачів, гербіцидів та біопрепаратів, які використовуються для боротьби з бур'янами та хворобами посівів. Слід зазначити, що ця стаття не відображає інженерні витрати, пов'язані з обробкою рослин, а радше відносить ці витрати до інших відповідних статей.

У статті витрат «Роботи і послуги» розраховуються витрати на роботи та послуги для власного допоміжного виробництва, що здійснюються в галузі рослинництва. Це роботи з обслуговування вантажним транспортом. Ця стаття також відображає витрати на послуги агросервісних компаній, не включаючи вартість добрив і засобів захисту рослин.

У статті «Витрати на утримання основних засобів» включаються суми, безпосередньо використані на утримання основних засобів конкретного виробництва.

У склад витрат на утримання основних засобів включають:

- витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує основні фонди, включаючи відрахування на соціальні заходи;

- вартість паливно-мастильних матеріалів, включаючи ті, що використовуються на сільськогосподарських та інших роботах, у тому числі при переміщенні тракторів і самохідних машин з одного місця на інше. Витрачене паливо використане тракторами і комбайнами в рослинництві, обліковується за обсягом і вартістю;

- амортизаційні відрахування на основні засоби рослинництва з урахуванням розподіленої суми амортизаційних відрахувань тракторів, комбайнів, сільськогосподарських машин, що належать до даної галузі виробництва. Витрати палива на обслуговування та експлуатацію машинно-тракторного парку розподіляють між об'єктами обліку пропорційно до обсягу виконаних робіт.

У статті витрат «Інші витрати» фіксуються нарахування щодо страхування врожаю та основних засобів галузі рослинництва, а також прямі витрати, які не були включені до попередніх статей витрат.

У статті витрат «Витрати на управління і обслуговування виробництвом» ведеться облік, де загальна виробнича собівартість продукції рослинництва, що зберігається, розподіляється пропорційно до загальної суми прямих витрат за вирахуванням вартості насіння.

В таблиці 2.9. подамо типову кореспонденцію за рахунком 23/1 «Рослинництво».

Перелічені витрати відображають за дебетом аналітичного рахунка 231 «Рослинництво» (картопля), який відкривають до рахунку 23 «Виробництво», що відповідає кредиту відповідних рахунків бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.9

Кореспонденція рахунків по обліку виробництва продукції рослинництва

Зміст операції	Дебет	Кредит
Операції по дебету рахунка 231:		
1. Списані насіння і садивний матеріал, витрачені на посадку	231	208
2. Відображена витрата матеріалів на вирощування і збирання картоплі	231	201
3. Списані мінеральні добрива та засоби захисту рослин від хвороб і шкідників	231	208
4. Відображена витрата палива на механізовані роботи, що стосуються картоплі	231	203
5. Віднесено витрати незавершеного виробництва на витрати поточного року, що підлягають розподілу, на відповідні об'єкти обліку	231	231
6. Віднесено на рослинництво вартість вивезеного в поле гною	231	232
7. Списані малоцінні і швидкозношувальні предмети, що використовувались в рослинництві	231	22
8. Розподілена по культурах вартість допоміжних виробництв, наданих для галузі рослинництва	231	234
9. Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються у рослинництві	231	131
10. Розподілені в кінці року загальновиробничі витрати рослинництва	231	911
11. Списана вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями для галузі рослинництва	231	63, 685
12. Нарахована заробітна плата з нарахуваннями працівникам на кінно-ручних роботах, трактористам-машиністам	231	66, 65
13. Оплачено підзвітними особами витрати рослинництва	231	372
Операції по кредиту рахунка 231:		
1. Оприбутковано готову продукцію від урожаю	27	231
2. Оприбутковано гичку від нестандартну картоплю, як корм для тваринництва	208	231
3. До списані або сторновані в кінці року калькуляційні різниці по продукції рослинництва	27,90,208	231
4. Списані затрати по повністю загиблих посівах	99	231
Відображено різниці між сумою, що визначаються за справедливою вартістю та витратами, що пов'язані з затратами продукції		
-в разі перевищення витрат на виробництво над справедливою вартістю	940	231
-в разі, якщо справедлива вартість більша від витрат виробництва	231	710

2.4. Методика обчислення собівартості картоплі

Одним із найважливіших економічних показників діяльності підприємства є собівартість продукції.

Виробничі витрати включають витрати, пов'язані тільки з виробництвом певної продукції. Крім того, до повної собівартості входять також витрати на її реалізацію. Планова собівартість розраховується за плановими витратами та обсягом виробництва, а фактична собівартість – за фактичними даними витрат. Очікувана собівартість визначається на підставі фактичних даних про собівартість і випуск продукції за три квартали та очікуваних показників за четвертий квартал. Фактична собівартість усієї продукції рослинництва — це сума всіх витрат (прямих і непрямих) на виробництво цієї продукції.

Калькулювання собівартості продукції є завершальним етапом обліку виробничого процесу. При цьому, всі субрахунки 23 рахунку щодо обліку допоміжного виробництва і розподілу загальновиробничих витрат на рахунку 91 мають бути закриті, а також на субрахунку 231 «Рослинництво» необхідно зробити відповідні записи. Перед калькулюванням фактичної собівартості продукції рослинництва необхідне проведення підготовчих робіт, метою яких є розрахунок величини собівартості продукції окремих видів продукції рослинництва (рис. 2.7).

Протягом року на аналітичних рахунках з обліку витрат на вирощування сільськогосподарських культур відображається тільки частина основних витрат. Інша їх частина обліковується окремо як самостійні об'єкти обліку. Через це в кінці року при розрахунку собівартості продукції виконують роботи у такій послідовності:

Перед визначенням собівартості продукції рослинництва проводиться:

- перевірка правильності дебетових і кредитових записів по аналітичних рахунках;
- перевірка повноти врахованих витрат під врожай звітного року за незавершеним виробництвом минулих років;
- перевірка повноти оприбуткування продукції.

Положення (стандарт) 30 «Біологічні активи» спрямоване на регулювання організаційних принципів і методів обліку активів сільськогосподарських підприємств і рекомендує проводити їх оцінку за справедливою вартістю.

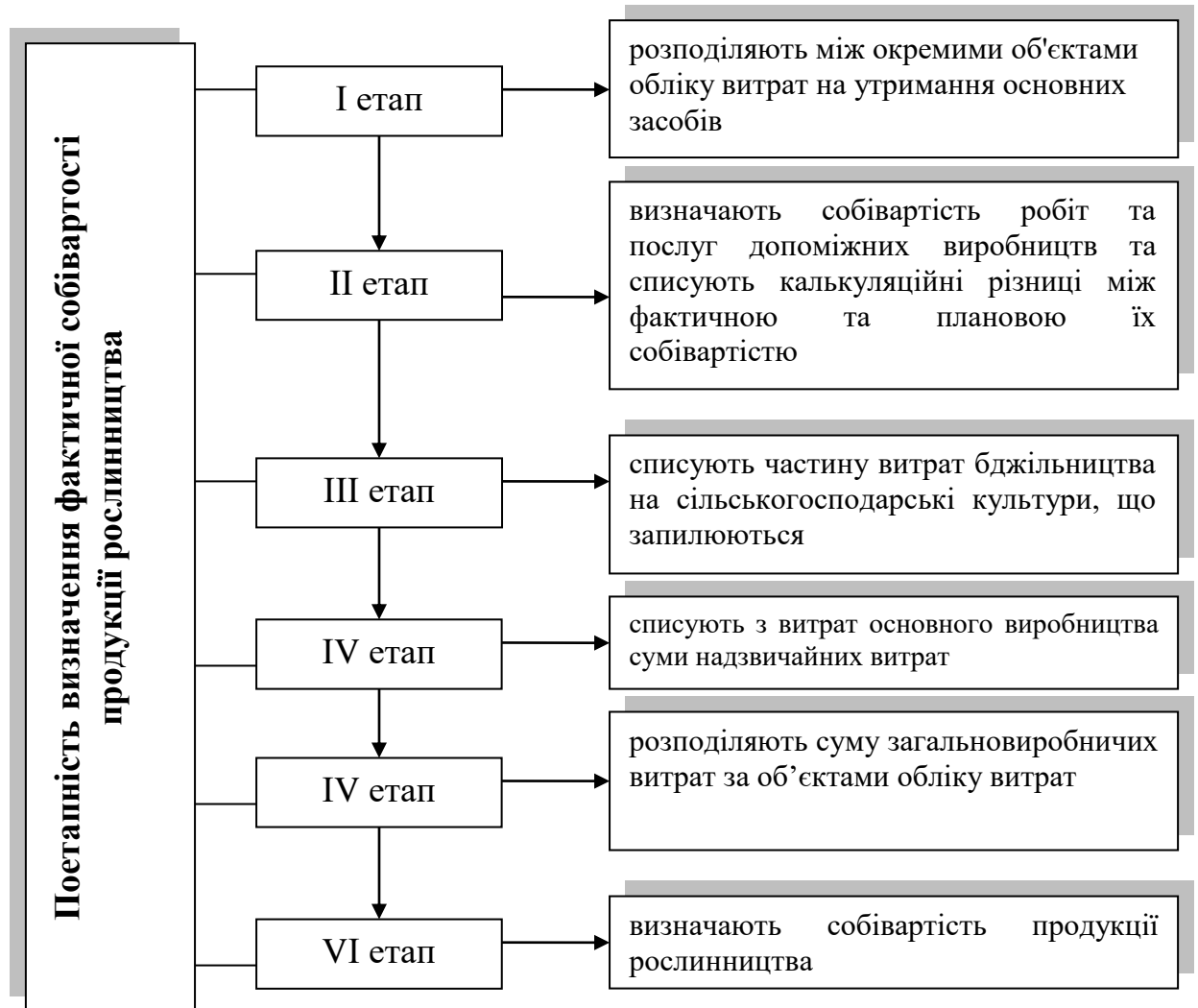


Рис. 2.7. Послідовність визначення фактичної собівартості продукції рослинництва.

Оцінка сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю при первинному визнанні в основному пов'язана з такими ситуаціями: складність визначення рівня якості продукції при первісному визнанні; визначення тривалості збирання врожаю, оскільки ціна на товар може змінюватися кілька разів протягом місяця; окремі товари не мають фіксованих продажних цін тощо.

Наше дослідження показує, що більшість сільськогосподарських підприємств та організацій, у тому числі ТзОВ ххххх, не використовують у своїй діяльності концепції справедливої вартості.

Протягом звітнього періоду оцінка продукції рослинництва, виробленої власними силами товариства, проводиться за плановою собівартістю з наступним коригуванням її до фактичної собівартості на кінець року.

Відмітимо, що сільськогосподарські підприємства, які не застосовують у своїй виробничій діяльності П(С)БО 30 «Біологічні активи», для визначення фактичної собівартості продукції, одержаної з виробництва, мають користуватись Методичними вказівками з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг сільськогосподарських підприємств № 132 від 18.05.2001 р.

При розрахунку суми витрат, які повинні бути включені до собівартості того чи іншого виду продукції, важливо, щоб усі суб'єкти господарювання однаково сприймали факт завершення виробничого процесу, а витрати після цього не включалися до виробничої собівартості продукції. Методичними рекомендаціями №132 умовно прийнято і встановлено такий факт позначати словом «франко» [22].

Відповідно до Методичних рекомендацій №132, виробнича собівартість продукції визначається за різними видами сільськогосподарських культур, зокрема: [22]

- а) зерно, насіння соняшнику — франко-тік (франко-місце зберігання);
- б) солома, сіно — франко-місце зберігання;
- в) цукрові буряки, картопля, баштанні культури, овочі, коренеплоди — франко-поле (франко-місце зберігання);
- г) плоди, ягоди, виноград, листя тютюну, продукція лікарських та ефіроолійних культур і квітництва, овочі закритого ґрунту — франко-пункт приймання (зберігання);
- д) соломка та треста льону, конопля — франко-пункт зберігання чи переробки (в підприємстві);
- е) насіння різних трав, льону, конопель, овочевих та інших культур — франко-пункт зберігання;
- є) зелена маса на корм — франко-місце споживання;

ж) зелена маса на силос, трав'яне борошно, сінаж, гранули — франко-місце силосування, сінажування, виробництво борошна, гранул.

Наступні витрати на виконання операцій по підготовці продукції до реалізації та її проведення відносяться на витрати зі збуту.

Спосіб калькулювання витрат тісно пов'язаний з методом обліку витрат на виробництво основної продукції. Їх взаємозв'язок наведено на рисунку 2.8.

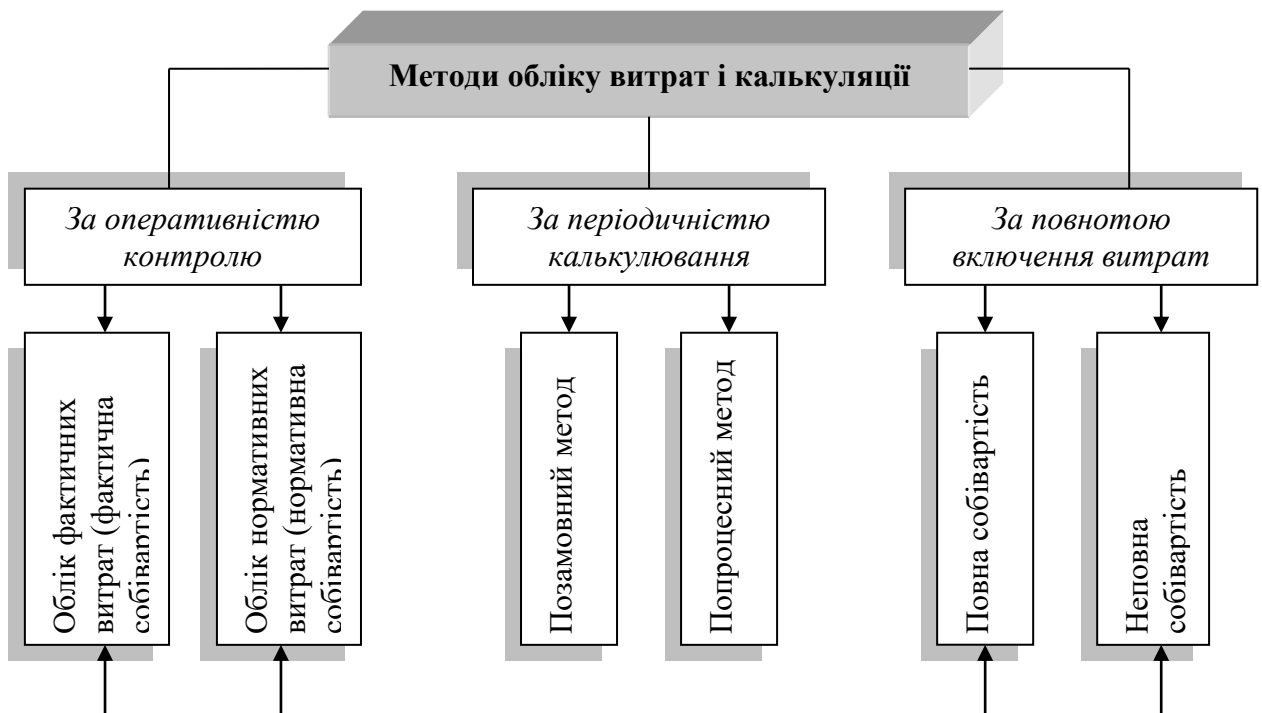


Рис. 2.8. Взаємодія способів обліку витрат і калькулювання продукції.

У рослинництві витрати на відповідні види продукції необхідно обчислювати в установленій послідовності. Це пов'язано з тим, що певні види продукції, отримані з одного виробництва, можуть використовуватися в інших виробництвах тієї ж галузі.

Зазначимо, що побічна продукція не підлягає калькулюванню Собівартість соломи, гички, стебла кукурудзи і стебла соняшнику, капустяного листка та іншої побічної рослинницької продукції визначається на основі розрахункових і нормованих витрат на збирання, транспортування, пресування, зрізання тощо.

При калькулюванні, витрати на побічну продукцію в загальну вартість витрат не включаються.

Для культур, які дають один вид продукції, собівартість визначається діленням усіх витрат з вирощування на кількість загального урожаю продукції. У цей час об'єкт обліку витрат узгоджується з об'єктом калькулювання. За наявності побічної продукції її вартість віднімають від загальної вартості вирощування відповідної сільськогосподарської культури (групи культур).

Витрати по вирощуванню картоплі розподіляються між стандартною картоплею та нестандартною картоплею пропорційно до її реалізаційної вартості. Вартість використаного бадилля (картоплиння), включаючи витрати на його збір і транспортування, виключаються із загальної вартості заздалегідь. Собівартість стандартної та нестандартної картоплі розраховують шляхом ділення вартості частки кожного виду на масу зібраних бульбодів.

Витрати ТзОВ ххххх на вирощування картоплі за 2022 рік склали 183435,0 тис. грн. Від урожаю було отримано 268237 ц стандартної картоплі, а нестандартної картоплі – 33153 ц. На вирощування стандартної картоплі було витрачено 163257,1 тис. грн., а на нестандартну картоплю - 20177,9 тис. грн. Собівартість стандартної і нестандартної картоплі обчислимо діленням частини витрат, за кожним видом, на масу бульбодів, які одержані від урожаю.

Собівартість 1 ц нестандартної картоплі було оцінено, як:

$$20177,9 \text{ тис. грн} : 33153 \text{ ц} = 608,63 \text{ грн.}$$

Вартість усієї нестандартної картоплі:

$$608,63 * 33153 = 20177,9 \text{ тис. грн.}$$

Собівартість 1 ц стандартної картоплі:

$$163257,1 : 268237 = 608,63 \text{ грн.}$$

Собівартість усієї стандартної картоплі:

$$608,63 * 268237 = 163257,1 \text{ тис. грн.}$$

Обчислення фактичної собівартості продукції картоплі

ТзОВ ххххх в 2022 р. подамо в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Обчислення фактичної собівартості продукції картоплі

ТзОВ ххххх, 2022 рік

Показники	Кількість, ц	Сума, грн.
Валове виробництво:		
Стандартної картоплі	268237	-
Нестандартної картоплі	33153	-
Всього затрат на виробництво продукції тис.грн.:	-	183435,0
в т.ч. стандартної картоплі	-	163257,1
нестандартної картоплі	-	20177,9
Собівартість 1 ц:	-	-
Стандартної картоплі	-	608,63
Нестандартної картоплі	-	608,63

В кінці звітнього року, після розрахунку фактичної собівартості продукції картоплі, за кредитом рахунку 231 «Рослинництво» кореспондуючи дебет рахунків 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», показують списання калькуляційних різниць і наступне закриття рахунку 231 по усіх аналітичних рахунках, які було відкрито.

Слід зауважити, що закриття рахунку 231 «Рослинництво» є трудомістким процесом. Це зумовлено, як значною кількістю об'єктів обліку, так і тим, що від однієї культури можна одержати кілька видів продукції. Тому закриття аналітичного рахунку по рахунку 231 «Рослинництво» проводять виходячи із визначення калькуляційної різниці по кожному з них. При цьому може статися так, що в одних випадках дебетовий обіг буде більший за кредитовий, а в інших – навпаки.

У першому випадку це означає, що фактична собівартість виробництва однієї культури є вища за планову собівартість, за якою вона буде оприбуткована. У зв'язку з цим, калькуляційні різниці по таких аналітичних рахунках відображаються додатковими проведеннями під час закриття. У другому випадку, коли кредитовий оборот перевищує

дебетовий, тобто фактична собівартість нижча від планової собівартості, калькуляційна різниця відображається методом «червоне сторно». Загальна розрахована калькуляційна різниця за рахунком 231 «Рослинництво» визначається як сума додаткових проведення (операцій) зі знаком «+» або «-». Ця алгебраїчна сума відображається в Головній книзі 31 грудня звітного року за кредитом рахунка 231 «Рослинництво» і за дебетом рахунків 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» та 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

В таблиці 2.11 відображено списання планової собівартості продукції картоплярства до рівня фактичної в ТзОВ ххххх за 2022 р.

Таблиця 2.11

Списання калькуляційних різниць між плановою і фактичною собівартістю продукції картоплярства (2022 р.)

Канали використання	Кількість продукції	Планова собівартість		Фактична собівартість		Відхилення	
		Іц, грн.	всього тис.грн.	Іц, грн.	всього тис.грн.	Іц, грн.	всього тис.грн.
Реалізація	32289,0	590,21	19057,3	608,63	19652,1	18,42	594,8
Насіння	53819,7	590,21	31764,9	608,63	32756,3	18,42	991,3
Залишок	215281,4	590,21	127061,2	608,63	131026,6	18,42	3965,5
Разом	301390,1	590,21	177883,4	608,63	183435,0	18,42	5551,6

Оскільки, в кінці року фактична собівартість виробленої продукції картоплі перевищує її планову, то різницю в сумі 5551,6 тис. грн. в обліку відобразимо додатковою бухгалтерською проводкою: Дт 901 «Собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції» Кт 231 «Рослинництво».

Для наочності на рис. 2.9 представимо схему закриття аналітичного рахунку 231 «Рослинництво» (картопля).

Дт 231 «Рослинництво» (картопля) Кт

Сальдо –	Сальдо –
183435,0	177883,4
	+5551,6
183435,0	183435,0

Рис. 2.9. Закриття аналітичного рахунку 231 «Рослинництво» (картопля).

З рисунка 2.9 видно, що після рознесення калькуляційної різниці за кредитом рахунку 231, його дебетовий і кредитовий обороти стали рівними і кінцевого сальдо нема. Таким чином, рахунок 231 «Рослинництво» (картопля) закриття.

2.5. Аудит витрат на виробництво продукції картоплярства

Аудит - це процес, за допомогою якого компетентні працівники збирають і накопичують дані про економічні явища і факти з метою проведення об'єктивних кількісних і якісних оцінок, визначення відповідності встановленим стандартам і надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкт дослідження [41].

Метою аудиту витрат є підтвердження правильності та достовірності відображення в бухгалтерському обліку витрат.

Аудит витрат на виробництво є найважливішою і найскладнішою частиною перевірки аудитора. Одними з ключових показників діяльності будь-якого підприємства є виробництво продукції та її собівартість. При проведенні аудиту собівартості продукції вивчаються витрати на виготовлення і реалізацію продукції, їх документування та процеси, пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Раціональний аудит витрат – запорука фінансової стійкості та стабільності роботи сільськогосподарського підприємства.

Основними завданнями аудиту собівартості продукції рослинництва є перевірка:

- дотримання підприємством визначеного переліку витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» при віднесенні окремих затрат до прямих трудових, матеріальних тощо;
- правильності відображення різних видів прямих виробничих витрат в облікових регістрах;
- законності формування загальних виробничих витрат і правомірність їх віднесення на бухгалтерські рахунки;
- правильності розрахунків собівартості продукції [18].

Перед початком перевірки, аудитор повинен спланувати аудит, тобто розробити план і програму аудиту (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Загальний план проведення аудиту витрат на виробництво

Етап аудиторської перевірки	Аудиторські процедури	Період проведення	Виконавці
Підготовчий	Планування проведення аудиту витрат на виробництво		
Фактичний	Проведення інвентаризації		
Основний	Перевірка правильності визначення залишку незавершеного виробництва на початок періоду		
	Перевірка правильності оформлення первинних документів з витрат на виробництво		
	Перевірка правильності списання матеріалів у витрати		
	Перевірка правильності нарахування заробітної плати		
	Перевірка правильності нарахування ЄСВ		
	Перевірка нарахування амортизації		
	Перевірка правильності кореспонденції рахунків витрат на виробництво		
	Перевірка формування виробничої собівартості		
Завершальний	Складання аудиторського звіту		

Джерела інформації аудиту витрат:

- наказ про облікову політику;
- первинна документація з обліку витрат і виходу продукції;
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку;
- реєстри оперативного обліку, агротехнічного обліку, інвентаризаційні описи;
- звітність підприємства.

Інформаційна база обліку даних про собівартість і вихід продукції рослинництва, зокрема картоплі, що міститься в основних первинних документах, які відображають витрати матеріалів, грошових і трудових ресурсів та вихід продукції, узагальнюючи дані накопиченої інформації в журналах, спрямовані на отримання зведених показників, потім переносять до регістрів синтетичного та аналітичного обліку за кореспондуючими рахунками. У журналах систематизують показники щодо витрат за видами культур та відображають їх облікові записи в аналітичному обліку по рахунку 23 «Виробництво» субрахунку 231 «Рослинництво».

Аудитор повинен виявити наявність чотирьох груп документів, кожна з яких має свою мету і призначення:

- з бухгалтерського обліку витрат праці;
- з бухгалтерського обліку предметів праці;
- з бухгалтерського обліку засобів праці;
- з бухгалтерського обліку виходу продукції.

У документах обліку витрат праці фіксуються витрати та нарахована заробітна плата за окремими роботами в галузі вирощування сільськогосподарських культур.

У тракторних розподільних бригадах рекомендується застосовувати Книгу з обліку праці і виконаних робіт бригадира, яка передбачає ведення обліку кінних ручних і механізованих робіт. Аудитор повинен перевірити, чи порядок записів у Книзі бригадира відповідає правилам заповнення табелів.

Під час перевірки правильного документального оформлення виробничо-облікових операцій та документів з нарахованої заробітної плати на механізованих роботах встановлюється наявність і правильність відображення даних в облікових листках тракториста-машиніста і в дорожніх листах трактора. У них вказується обсяг виконаних робіт в натуральному вираженні у перерахунку на умовні еталонні гектари, кількість виконаних нормативних змін, тривалість роботи в годинах, витрати палива за нормами та фактично, дані

про рух палива, якість завершених робіт, кількість відпрацьованих машино-днів кожним механізатором.

Особливу увагу аудиторам слід приділяти контролю за достовірністю записів щодо кількості та якості роботи, що є основою для нарахування заробітної плати та визначення відповідності встановленим вимогам. Виявлені відхилення повинні бути відображені в обліковому листі тракториста-машиніста.

Облік відпрацьованого робочого часу, виробітку і нарахованої заробітної плати в рослинництві заносяться бригадиром до Табеля обліку робочого часу, встановленого для бригади або ланки. Аудитор повинен фіксувати відповідність у тому ж порядку, в якому працівники записуються в табелях робочого часу кожного місяця.

Кожного дня бригадир в обліковому листі внутрішньозмінних простоїв веде їх первинний облік. Аудитор повинен визначити правильність обліку простоїв, які повинні бути відображені в розрахунково-платіжних відомостях або книгах обліку розрахунків з оплати праці і віднесені в дебет рахунку 66.

У реєстрах з обліку витрат предметів праці відображаються витрати на виробництво різних матеріальних цінностей рослинної продукції, насіння, добрив, отрутохімікатів, запасних частин, малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо.

Первинними документами на видачу насіння і садивного матеріалу є накладна та лімітно-забірна картка, за якою отримують матеріальні цінності. Насіння і садивний матеріал розподіляють у різні відділи або бригади згідно з нормами, встановленими агрохімічною службою з урахуванням площ і обсягів посіву.

Акт на використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів складають при використанні для обробки посівів отрутохімікатів та гербіцидів.

Списання дрібних товарно-матеріальних цінностей, малоцінних та швидкозношуваних предметів, товарів повинно проводитися відповідно до

затвердженого керівником Акту на списання виробничого та господарського інвентаря.

Дані первинних документів систематизуються в кінці місяця у Звіти про рух матеріальних цінностей.

У документах з обліку витрат засобів праці йдеться про використання засобів праці, виражених як нарахована амортизація. Сюди відносять Розрахунок амортизаційних відрахувань про надходження та вибуття основних засобів. Щоб визначити фактичний розмір амортизаційних відрахувань і правильність віднесення нарахованої амортизації на витрати виробництва, використовується Розрахунок амортизаційних відрахувань по основних засобах на початку року. Відомість нарахування амортизаційних відрахувань за поточний місяць застосовують для визначення суми амортизації за цей місяць.

У документах з обліку виходу продукції записують оприбуткування рослинницької продукції. Для обліку врожаю культур використовується Щоденник надходження сільськогосподарської продукції. Ведуть щоденник бригадири по закріпленім за ними посівними площами культур.

Аудитор також повинен підтвердити правильність внесених коригувань і повноту оприбуткування продукції. Повноту та своєчасність збуту вирощуваних культур можна найнадійніше забезпечити внутрішньогосподарським контролем, що охоплює усі етапи виробництва.

У процесі здійснення аудиту, аудитор використовує робочі документи та підсумкові документи.

Зміст робочого документа великою мірою залежить від професійного судження аудитора, оскільки неможливо і не потрібно записувати кожне спостереження чи обстеження. Робочі документи мають бути професійно та компетентно розроблені і оформлені, щоб забезпечити легкість читання та розуміння змісту. Конкретну форму робочого документа визначає аудитор (аудиторська фірма). Приклад оформлення робочих документів аудитора подано на рис. 2.6.

Аудиторська фірма _____
 Підприємство _____
 Період перевірки _____

РЕЗУЛЬТАТИ ПЕРЕВІРКИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ З ПИТАНЬ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ

№	Елементи облікової політики	Нормативний документ	Варіант (спосіб) ведення обліку, що застосовується підприємством	Відображено в обліковій політиці підприємства (+), не відображено (-)	Вплив відхилення на достовірність бухгалтерської звітності
---	-----------------------------	----------------------	--	---	--

Виконав _____
 Перевірив _____

Аудиторська фірма _____
 Підприємство _____
 Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ФАКТИЧНОЇ НАЯВНОСТІ Й ПРАВИЛЬНОСТІ ОФОРМЛЕННЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ З ОБЛІКУ ВИТРАТ

№	Назва первинного документа	Дата		Наявність відповідних підписів		Оформлення документа		Порушення
		Первинного документа	Записів бухгалтерського обліку	Керівника	Фахівця	Повне	Неповне	

Виконав _____
 Перевірив _____

Рис. 2.6. Робоча документація аудитора.

За результатами проведеної перевірки, аудитор повинен скласти звіт аудитора та аудиторський висновок. Висновок аудитора може бути позитивний, умовно-позитивний, негативний, або аудитору можна відмовити у наданні висновку.

Сьогодні, під час війни, у ТзОВ ххххх зовнішні аудиторські перевірки проводяться рідко. Товариство обмежується лише системою внутрішнього контролю, функції якого виконує ревізійна комісія.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ТА АУДИТУ В КАРТОПЛЯРСТВІ

3.1. Покращення побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва

Сучасною світовою тенденцією є подорожчання сільськогосподарської продукції, її дефіцит у багатьох країнах, актуальність підвищення врожайності та покращення її якісних характеристик. Тому агропромисловість країни є надзвичайно важливою галуззю економіки і основним джерелом доходу для сільськогосподарських підприємств. Отже, бухгалтерський облік вважається інформаційним ресурсом, необхідним для отримання показників розрахунку собівартості продукції рослинництва, кількості виробленої сільськогосподарської продукції в натуральних і грошових одиницях, використання та загального управління різними видами виробничих ресурсів та контролю економічних показників.

Рослинництво є галуззю економіки і має багато характеристик: вплив природних факторів, вплив соціальних факторів. Під час організації бухгалтерського обліку необхідно використовувати ці можливості. Основним завданням обліку собівартості виробництва сільськогосподарської продукції є управління витратами та контроль за реалізованою виробничою діяльністю.

Інформація про витрати необхідна для розрахунку ціни сільськогосподарської продукції, визначення того, який виробничий процес є найбільш економічним, який відділ ефективніше використовує ресурси, а також для прийняття важливих управлінських і фінансових рішень. Вітчизняні науковці, такі як Огійчук М., Плаксієнко В., Беленкова М. та ін. вважають, що побудова системи управлінського обліку сільськогосподарських підприємств повинна здійснюватися в такі етапи: деталізація функцій управлінського обліку та функцій виконавців, створення підприємства, враховуючи потреби його

діяльності, виходу продукції та інформації про понесені виробничі витрати, реалізації організаційних заходів [7].

Рослинництво, як галузь сільського господарства, має свої комплексні особливості:

- непередбачуваний вплив природних і соціальних факторів.
- основними засобами і предметами праці являються обмежені ресурси - земля, тварини і рослини.
- погодні умови мають значний вплив на сільськогосподарські виробничі процеси, такі як опади, посуха, град тощо.

Тому ці характеристики необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Земля є одним із основних засобів виробництва сільськогосподарських підприємств, вона кількісно обмежена, а в промисловості це лише територія, на якій розташоване підприємство. Інші засоби виробництва поступово зношуються фізично та морально в процесі виробництва. Через деякий час їх потрібно замінити новими для подальшого використання. А земля є незмінним, обмеженим і невідтворюваним засобом виробництва. При правильному використанні вона не тільки не зношується, а ще й підвищує свою якість і родючість [2].

Виробничий цикл у рослинництві триває певний період: до року (соняшник, продовольчі культури та ін.), кілька років (вирощування багаторічних насаджень). Тому ми рекомендуємо підприємствам організувати облік витрат відповідно до принципів, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (рис. 3.1).

Стан виробництва має наступні характеристики:

- рівень ефективності;
- ступінь використання досягнень НТП;
- місцезнаходження;
- роль працівника у виробничому процесі.

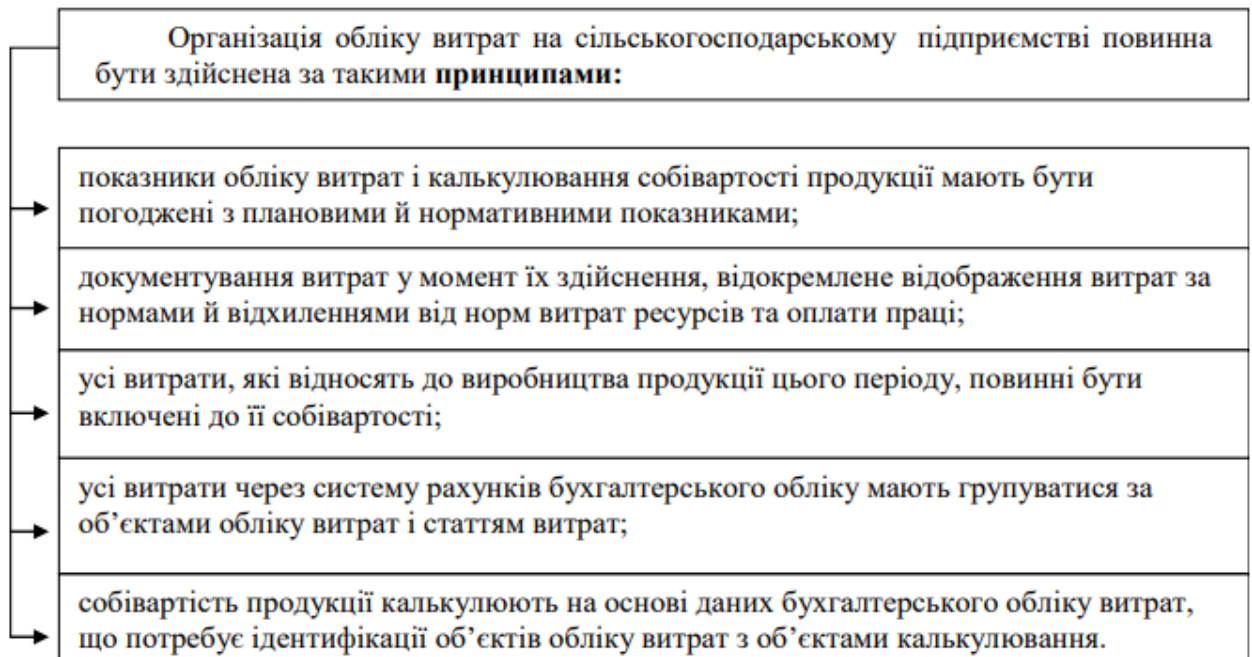


Рис. 3.1. Принципи організації обліку витрат на сільськогосподарському підприємстві (пропонується).

В умовах обмежених ресурсів при досягненні ефективності планування виникає проблема постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Здатність уникнути або передбачити вплив великої кількості негативних, внутрішніх і зовнішніх факторів може бути досягнута шляхом правильної організації та ефективного обліку витрат виробництва.

Витрати сільськогосподарського виробництва можуть бути виражені в натуральній і вартісній формах. Для організації виробничо-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств важливо планувати та калькулювати витрати в натуральних одиницях (кількість, маса, об'єм тощо). Але для оцінки результатів діяльності вирішальне значення має оцінка собівартості, оскільки вона дає грошове вираження виробленої продукції та наданих послуг. Отже, економічна сутність собівартості відображається у формуванні сукупного продукту, вартість якого формується вартістю використаних виробничих матеріалів, перенесених на вироблену продукцію, і новоствореною вартістю. Таким чином, виробнича собівартість сільськогосподарської продукції в підприємствах постає як об'єкт

господарювання та управлінського обліку. Етапи формування обліку собівартості продукції рослинництва наведено на рис. 3.2 [39].

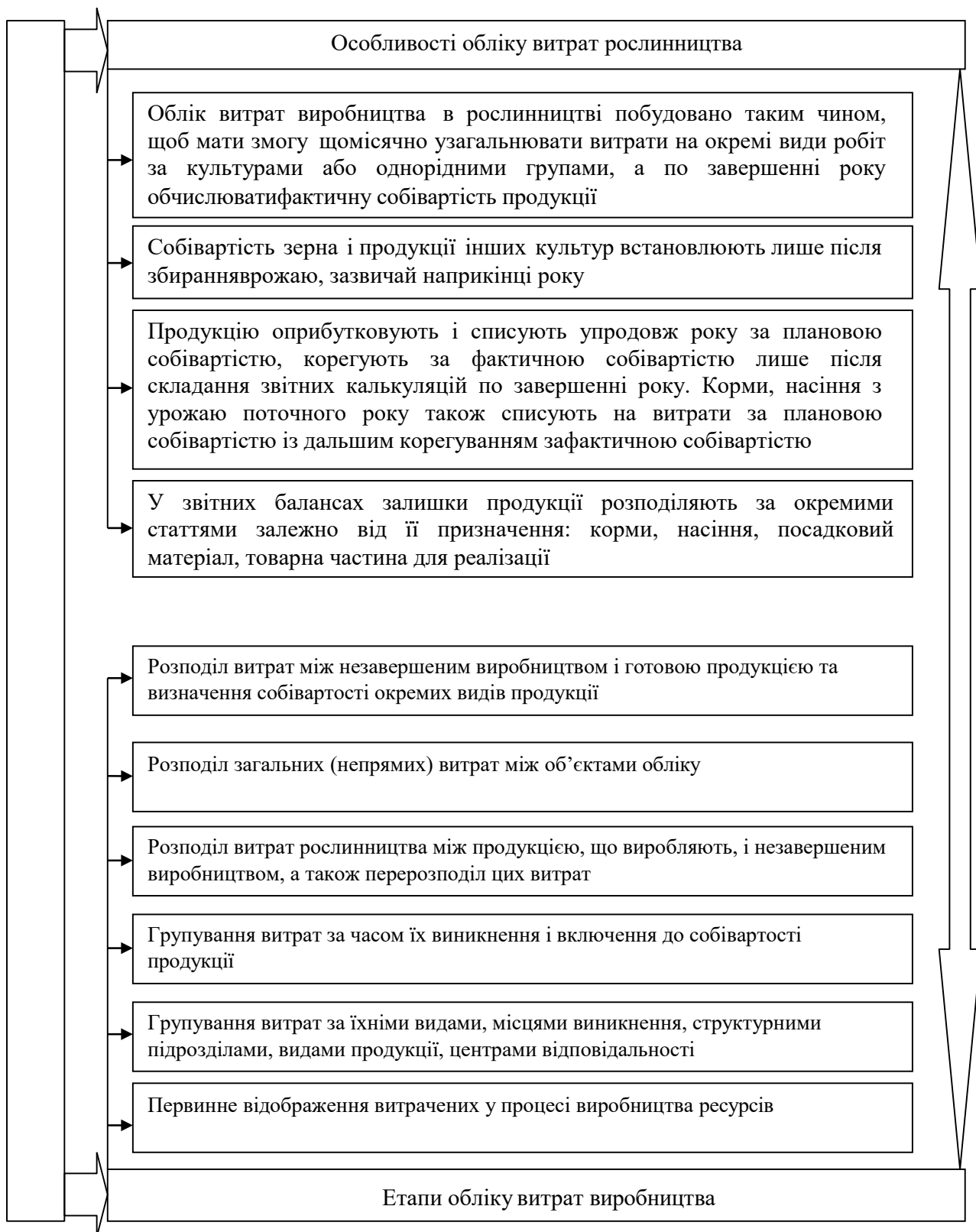


Рис. 3.2. Оцінка продукції рослинництва за плановою (фактичною) собівартістю (пропонується).

Відповідно до чинного законодавства, керівники повинні створити належні умови для правильної організації бухгалтерського обліку та забезпечити дотримання всіма підрозділами, цехами, службами та працівниками, залученими до бухгалтерського обліку, вимог законодавства щодо правильного заповнення документів, дотримання порядку оформлення та своєчасного подання основних первинних документів.

3.2. Вектори формування бухгалтерської та податкової собівартості в картоплярстві

В сучасних умовах господарювання, з метою ефективного контролю за формуванням витрат, зростає потреба в такій аналітичній інформації, як собівартість продукції, її зв'язок з обсягом виробництва, напрямки та резерви зниження цих витрат.

З точки зору бухгалтерського та податкового законодавства, господарські операції з вирощування картоплі, оцінюються по-різному. Через ці невідповідності, загальні суми податкових та бухгалтерських витрат можуть значно відрізнятись. Вимоги Податкового кодексу України мають знайти своє відображення в системі бухгалтерського обліку. Основною проблемою в картоплярстві при формуванні податкової декларації з податку на прибуток підприємства, є проблема створення в системі бухгалтерського обліку інформації про оподатковувану виробничу собівартість власної продукції, призначеної для реалізації.

Поняття собівартості чітко визначені і в бухгалтерському обліку, і в податковому законодавстві. При формуванні собівартості в бухгалтерському обліку сільськогосподарського підприємства, слід керуватися ПСБО 16 «Витрати» та Методичними рекомендаціями № 132, у яких детально описані методи визначення собівартості різних витрат по кожному об'єкту обліку [4]. Для визначення податкової собівартості необхідно застосовувати бухгалтерську собівартість в частині витрат, що не суперечить вимогам Податкового кодексу.

Згідно з п. 138.8 Податкового кодексу, до складу податкової собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції, включаються такі витрати: [31]

- ✓ прямі матеріальні витрати;
- ✓ прямі витрати на зарплату;
- ✓ амортизація основних засобів і нематеріальних активів, пов'язані з виробництвом продукції;
- ✓ вартість придбаних послуг, які напряму пов'язані з виробництвом;
- ✓ інші прямі витрати.

У бухгалтерському обліку визначається собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції і виробнича собівартість. Собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції складається з виробничої собівартості реалізованої за звітний період продукції, розподілених загальновиробничих витрат і наднормативних витрат виробництва.

Відповідно до пункту 2.7 Методичних рекомендацій №132, до виробничої собівартості продукції сільського господарства відносять [22]:

- а) прямі матеріальні витрати;
- б) прямі витрати на зарплату;
- в) інші прямі витрати;
- г) загальні виробничі витрати.

Отже, загальна методика визначення собівартості у бухгалтерському та податковому обліку співпадають.

Виробнича собівартість продукції картоплі формується за об'єктами обліку виробничої собівартості, а витрати на виробництво групуються за статтями. Перелік статей калькуляції собівартості продукції картоплі, сільськогосподарські підприємства встановлюють самостійно.

Фактична собівартість продукції картоплі для сільськогосподарських підприємств буде оцінена протягом року. Розрахунок собівартості виконується по конкретних видах продукції. В картоплярстві, крім сільськогосподарської продукції, об'єктом обліку витрат може бути також незавершене виробництво, окремі технологічні операції тощо.

Відповідний розподіл витрат здійснюється на основі того, як підприємство збільшує об'єми виробництва картоплі. При нарощуванні об'ємів виробництва картоплі екстенсивним способом, витрати поділяються на змінні і постійні, що є характерним для насінницьких господарств, при інтенсифікації — витрати поділяються на змінні, умовно-змінні і постійні витрати (табл. 3.1).

Відповідно до ПСБО 30 «Біологічні активи», сільськогосподарська продукція може оцінюватися за справедливою вартістю. Тобто при оприбуткуванні власного насіння, оцінювати його необхідно за справедливою вартістю, яка може суттєво відрізнятись від собівартості. Отже, норми П(С)БО 30 не відповідають нормам податкового законодавства. Під час формування податкової собівартості, сільськогосподарські підприємства на загальній системі оподаткування, можуть обліковувати сільськогосподарську продукцію, враховуючи затрати на її вирощування [33].

Калькуляційною одиницею при визначенні собівартості продукції картоплі є 1 ц картоплі. Методика розрахунку собівартості картоплі має багато особливостей. Усі витрати на вирощування картоплі треба поділити на нестандартну і стандартну картоплю. Стандартну картоплю пропонуємо оприбутковувати за наступними репродукціями: супер-супереліта, супереліта, еліта, перша репродукція, друга репродукція та товарна картопля. Положення Методичних рекомендацій №132 щодо розрахунку собівартості 1 ц стандартної картоплі, рекомендують виключити вартість нестандартної картоплі із загальних витрат на вирощування та збирання, а решту витрат розподілити між репродукціями. Методичними рекомендаціями №132 рекомендовано для визначення собівартості нестандартної картоплі, використовувати собівартість кормового буряку.

Для вирішення даної проблеми ми пропонуємо розподілити собівартість різних груп стандартної та нестандартної картоплі пропорційно цінам активного ринку в даному регіоні (табл. 3.2) [37].

Таблиця 3.1

**Групування статей витрат залежно від способу виробництва картоплі
(пропонується)**

Статті витрат для галузі картоплярства	Чинники, які слід враховувати при віднесенні до групи постійних чи змінних витрат	Класифікація витрат залежно від обсягу виробництва продукції
Насіння та посадковий матеріал	Витрати на насіння не завжди визначаються площею посадки. При застосуванні елітного насіння збільшується частка цієї статті та вихід продукції	Змінні або умовно-змінні
Витрати на оплату праці	Оплату праці нараховують залежно від обсягу виробленої продукції або виконаних робіт, при збільшенні врожайності ці витрати змінюються	Змінні
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи змінюються залежно від зміни витрат на оплату праці	Змінні
Добрива мінеральні	Кількість мінеральних добрив впливає на обсяг виробництва продукції	Змінні або умовно-змінні
Добрива органічні	Органічні добрива є невід'ємною частиною технології виробництва картоплі та залежать від площі посадки.	Змінні або умовно-змінні
Засоби захисту рослин	Засоби захисту рослин залежать не від кількості продукції, а від площі посадки	Умовно-змінні
Роботи та послуги	Залежать від кількості перевезених вантажів та обсягу виконаних робіт	Умовно-змінні
Пальне та мастильні матеріали	Кількість пального для виконання певного обсягу робіт є величиною постійною, але при зміні виходу продукції при однаковій площі ці витрати змінюються	Змінні
Амортизація	Якщо амортизація розраховується прямолінійним методом, то вона не залежить від обсягу виробництва, якщо виробничим – то залежить.	Змінні або постійні
Витрати на ремонт необоротних активів	Направлені на збереження об'єктів основних засобів у робочому стані і не залежать від валового збору картоплі	Постійні
Загальновиробничі витрати	Не залежать від обсягу виробництва продукції.	Постійні
Адміністративні витрати	Не залежать від обсягу виробництва продукції	Постійні
Витрати на збут	При збільшенні обсягу збуту картоплі зростають витрати на затарювання, доставку до покупців та інші необхідні витрати	Змінні

Таблиця 3.2

Коефіцієнти для розрахунку собівартості за групам картоплі

Групи картоплі	Коефіцієнт групи
Супереліта	2,143
Еліта	1,714
Товарна	1
Фуражна	0,353

Отже, розподіл собівартості картоплі між окремими групами картоплі слід здійснювати як для податкової собівартості, так і для бухгалтерської. Для підтвердження розрахунків податкової та бухгалтерської собівартості, необхідно скласти калькуляцію собівартості та пояснити податкові різниці за кожною статтею витрат за допомогою реєстрів бухгалтерського обліку.

3.3. Цифрова трансформація аудиту в Україні

На сьогоднішній день комп'ютеризація аудиту залишається складною проблемою, пов'язаною з розробкою комп'ютерних систем управління, які відповідають потребам економіки. Поки що теоретичного рішення в області комп'ютеризації контролю фактично немає, оскільки це потребує перегляду основ технології автоматизації та методів його реалізації. Редактори електронних таблиць загального призначення, бухгалтерські та аналітичні програми залишаються одними з основних інструментів аудитора.

На основі вивчення робіт науковців, визначено головні причини, що перешкоджають впровадженню комп'ютерних технологій в процес аудиту (рис. 3.3).

Порівняно з традиційними методами обробки інформації, переваги використання інформаційних технологій для обробки економічної інформації клієнтів полягають у: зниженні ризику випадкових перевірок аудитором, полегшенні фіксації процесу та результатів аудиту, а також прискоренні швидкості та ефективності аудиту, автоматизації всіх щоденних операцій,

інтеграції з клієнтськими системами, багаторазове використання, пошук інформації в базах даних аудиторської компанії.

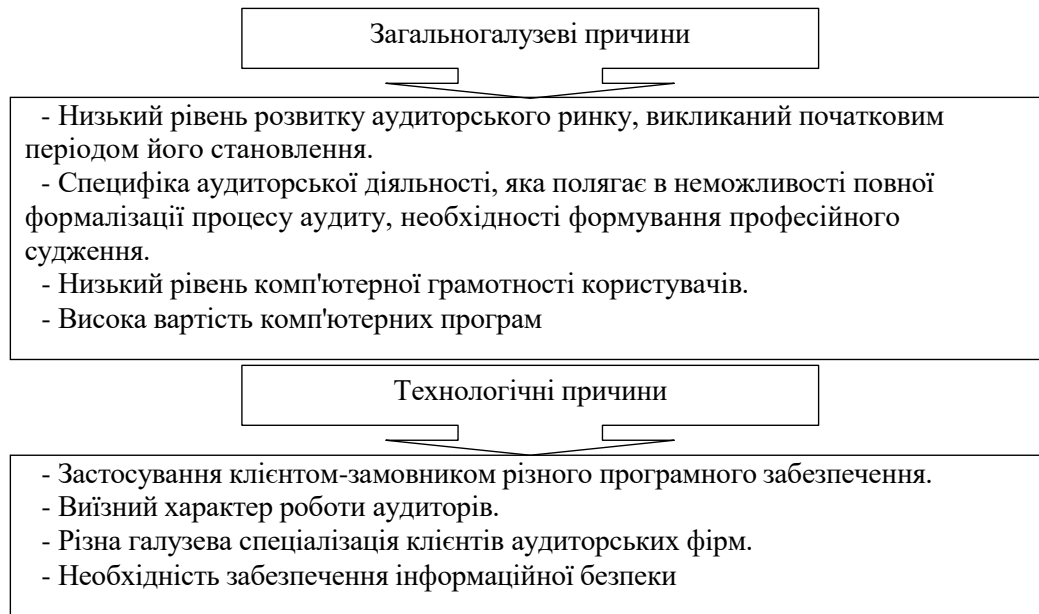


Рис. 3.3. Фактори, які перешкоджають автоматизації аудиту.

З урахуванням результатів дослідження щодо організації процесу аудиту розроблено декілька вимог до програмного забезпечення аудиту (рис. 3.4).

Дослідження, проведені на українському ринку комп'ютерних технологій, показують, що для повної автоматизації процесу аудиту не існує достатньої кількості спеціалізованих інформаційних технологій і систем.

У більшості випадків аудитори знаходять альтернативи спеціалізованим програмам шляхом виконання неважких розрахунків, роздруківки стандартних форм робочих документів аудиту; використання нормативно-правових довідкових баз в електронному вигляді; виконання запитів до електронних баз даних; вивчення різних сфер обліку для окремих розрахунків; формування реєстрів бухгалтерського обліку й балансу з використанням електронної бази даних про клієнта, комплексний аналіз фінансового стану суб'єкта господарювання за допомогою окремих програм (елементів Microsoft Office).



Рис. 3.4. Умови для розробки програмного забезпечення аудиту.

Однак команда вітчизняних розробників КІТ-XXI та аудиторів-консультантів, розробили спеціалізовану програму «КІТ.Аудит». Програма являє собою першу в країні автоматизовану інформаційну систему управління аудитом, забезпечує контроль якості та включає узгоджений комплект робочих документів та методичних рекомендацій щодо проведення аудиту. «КІТ.Аудит» розроблена з метою надання користувачам повного набору переваг (рис. 3.5).

У цьому проекті реалізована унікальна підсистема, яка автоматично синхронізує всі документи Microsoft Office (Word і Excel), відкриті з «КІТ.Аудит», без потреби ручного додавання цих документів до бази даних; користувачеві не потрібно зберігати ці документи окремо або копіювати їх з іншого комп'ютера через мережу. «КІТ.Аудит» зберігає документи у своїй базі даних автоматично [16].

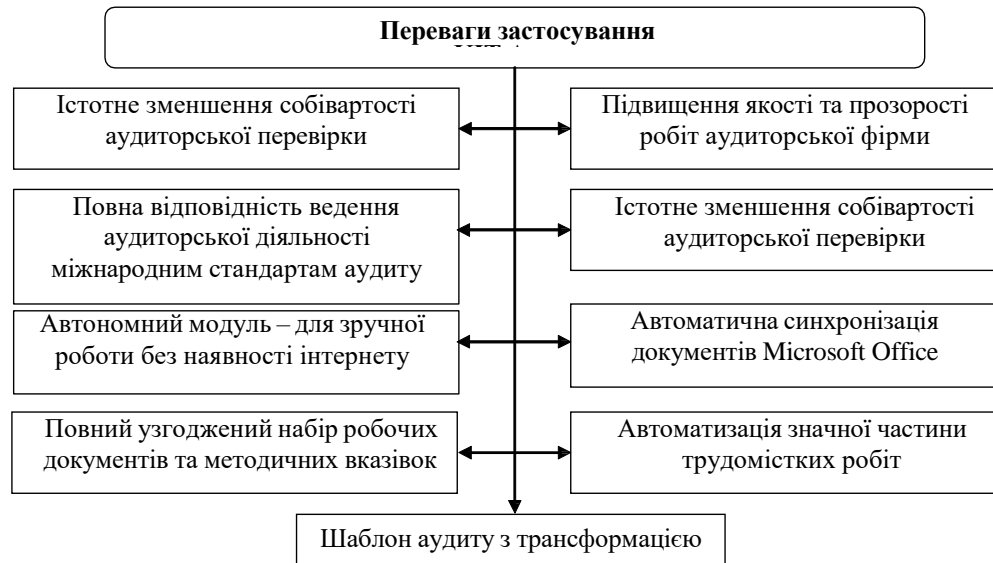


Рис. 3.5. Особливості інформаційної технології «КІТ.Аудит».

Не менш важливо, що система «КІТ.Аудит» покращує якість та прозорість роботи аудиторських фірм таким шляхом:

- систематизація процедур ведення аудиторської перевірки та бухгалтерського обліку;
- дані всіх аудиторських процедур централізовано зберігаються в базі даних;
- оперативна підтримка користувачів (гарантія, передплата) та своєчасне оновлення процедур відповідно до змін законодавства;
- записи та облік моніторингу аудиторської діяльності;
- привілейований доступ до системи та її функцій з будь-якого місця через мережу Інтернет;
- відстежування всіх змін, які внесені до системи, та її авторів;
- комфортне планування аудиту;
- облік та аналіз планових показників і фактичних показників перевірок.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Сучасною світовою тенденцією сьогодні є зростання цін на сільськогосподарську продукцію та її дефіцит у багатьох країнах, що постійно підвищує актуальність зростання обсягів виробництва продукції рослинництва з одночасним поліпшенням її якісних характеристик. Тому аграрна галузь в нашій країні є надзвичайно важливою складовою економіки та ключовим джерелом доходу для сільськогосподарських підприємств.

Україна є одним з найбільших виробників картоплі в Європі. У 2022 році виробництво картоплі в Україні становило близько 20 млн т, а це близько 4% світового виробництва.

На підставі проведеного нами дослідження організації обліку та аудиту виробництва картоплі в товаристві з обмеженою відповідальністю ххххх Львівської області зробимо наступні висновки:

1. Витрати виробництва — це витрати ресурсів на виробництво товарів і послуг, виражені в грошовій формі. Під час виробничого процесу виникають витрати живої та уречевленої праці. В бухгалтерському обліку визнання витрат регулюється П(С)БО 16 «Витрати».

2. ТзОВ ххххх зареєстроване 25.10.2019 року за підтримки інвестиційної компанії Сполученого Королівства Великої Британії, яка є відомим виробником сільськогосподарської продукції по всій Європі. Центральна садиба розміщена в ххххх на відстані 16 км від м. Кам'янка – Бузька та 40 км від обласного центру м. Львів.

Загальна земельна площа товариства в 2022 році становила близько 1200 га. Виробничий напрямок - картоплярський, оскільки найбільшу питому вагу в структурі товарної продукції рослинництва у 2022р. займає вирощування картоплі – 72,11%.

3. Виробничо-фінансова діяльність товариства за досліджуваний період була не ефективною, тобто збитковою. Фінансовим результатом діяльності у 2021р. і 2022рр. є збиток, 42922,5 тис.грн. і 293720,1 тис.грн. відповідно.

Сума дебіторської заборгованості на кінець 2022 р. збільшилась на 27689,5 тис.грн. В структурі дебіторської заборгованості найбільшу питому вагу займає інша поточна дебіторська заборгованість – 68,6%. Щодо аналізу кредиторської заборгованості, то її сума на кінець звітнього року зменшилася і становила 12869,8 тис.грн. В структурі кредиторської заборгованості найбільша частка припадає на інші поточні зобов'язання – 44,9% та кредити банків (18,3%).

4. Проаналізувавши виробництво картоплі в ТзОВ ххххх бачимо, що загалом підприємство має сприятливі природно – кліматичні умови і відповідні умови для реалізації своєї продукції та закупки сировини.

В досліджуваному господарстві картопля є профілюючою і стабільною культурою, як за площею вирощування, так і за урожайністю. У 2022 році посівна площа картоплі становила 958 га, урожайність 314,6 ц/га, а валовий збір становив 301390 ц, що майже у 2 рази більше в порівнянні з 2020 р. Витрати на вирощування картоплі збільшилися майже у 3 рази за цей же період та становили 183435 тис. грн., собівартість 1 ц картоплі в 2022р. становила 608,63 грн, а частка витрат на картоплю в загальних витратах виробництва становила понад третину.

У 2022 році було реалізовано 32289 ц картоплі, виручка становила 12431 тис. грн., при ціні реалізації 1 ц картоплі за 385 грн. Доцільно відмітити, що товариство отримало збиток від реалізації картоплі у 2022р.

Виробнича собівартість картоплі у 2022 р. зросла на 21689 тис грн. в порівнянні з 2021 р. Найбільшу питому вагу в структурі витрат займають прямі матеріальні витрати - 55,5%. Найбільша частка в прямих витратах припадає на статтю насіння - 19,8% та засоби захисту рослин – 13,2%. Суттєво також зросли інші прямі витрати.

5. Облік витрат і виходу продукції основного виробництва у ТзОВ ххххх ведеться на синтетичному рахунку 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво». Зокрема для обліку картоплі в товаристві відкривають аналітичний рахунок 231 «Рослинництво» (картопля).

Аналітичний облік витрат на виробництво рослинницької продукції здійснюють в розрізі окремих сільськогосподарських культур (озима пшениця, картопля тощо), чи окремих груп.

У ТзОВ ххххх для ведення автоматизованого обліку використовують програму «1С:Підприємство» версії 8.3.

6. Собівартість продукції рослинництва у досліджуваному товаристві обчислюється відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств № 132.

Оцінку продукції картоплі у ТзОВ ххххх проводять протягом календарного року за плановою собівартістю, а в кінці року її доводять до рівня фактичної. Фактична собівартість 1 ц картоплі у 2022 році становила 608 грн 63 копійки.

При закритті аналітичного рахунка 231 «Рослинництво» (картопля) у ТзОВ використовувався метод дооцінки. Калькуляційні різниці наприкінці року в сумі 5551,6 тис. грн, було віднесено в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації».

7. Метою аудиту витрат є підтвердження правильності формування та достовірності відображення у бухгалтерському обліку витрат на виробництво продукції.

Сьогодні у ТзОВ ххххх зовнішні аудиторські перевірки проводяться рідко. Товариство обмежується лише системою внутрішнього контролю, функції якого виконує ревізійна комісія.

Основними напрямками покращення обліку і аудиту виробництва картоплі в ТзОВ ххххх є наступні:

1. Пропонується при організації обліку витрат на виробництво продукції дотримуватись визначених принципів, оскільки при контролі за раціональним використанням власних ресурсів, класифікація витрат за елементами не може повною мірою забезпечити підприємства інформацією про витрати, класифіковані за видами продукції відповідно до цільового призначення. Наявність інших методів класифікації витрат зумовлена різними специфічними характеристиками кожного підприємства, які впливають на формування собівартості продукції.

2. Удосконалено методику управлінського обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції картоплі, зокрема розроблено методику розподілу витрат на змінні, умовно-змінні та постійні відповідно до спеціалізації підприємства і технології виробництва картоплі, а також методику визначення собівартості з визначенням планового відсотка накладних витрат за рік у відношенні до прямих витрат.

3. Запропоновано поглибити теоретичні основи обліку та аналізу діяльності підприємства шляхом систематизації об'єктів обліку та статей витрат на виробництво картоплі, що є основою для ведення аналітичного обліку та економічного аналізу.

4. Комп'ютеризація аудиту сьогодні залишається складною проблемою, пов'язаною з розробкою комп'ютерних контролюючих систем управління, які відповідають потребам економіки. Порівняно з традиційними методами обробки інформації переваги використання інформаційних технологій для обробки економічної інформації клієнтів полягають у зниженні ризику під час випадкових перевірок аудиторами, полегшенні документальної фіксації процесу та результатів аудиту, а також прискоренні швидкості та ефективності аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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.
2. 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>
3. Андрушко Р., Жидовська Н. Лобко А. Особливості обліку та оподаткування нестач, виявлених під час інвентаризації. Вісник Львівського національного університету природокористування: економіка АПК. 2022. № 29. С. 26-32.
4. Баланюк І.Ф., Григорів О.О., Іванюк Т.Л. Організація обліку і контролю готової продукції підприємства. Науково-виробничий журнал. Інноваційна економіка. № 1-2. 2020. DOI: 10.37332/2309-1533.2020.1-2.23
5. Белова І.М. Обліково-аналітичне забезпечення виробництва продукції рослинництва: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук; НААНУ, 2017. 11 с.
6. 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.
7. Вовчик Н. Л. Інтегрована система обліку і контролю витрат в управлінні якістю продукції. Дис. Л. 2021. С. 120-125.
8. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV IV. URL: www.rada.gov.ua
9. 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>

10. 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.
11. Жибак М. М., Федуняк І. О. Організаційно-економічні основи виробництва картоплі в умовах ринкових відносин. Ефективна економіка. №3, 2019. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.3.5
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. Особливості кредитування агробізнесу на період дії воєнного стану. Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 22-23 березня 2022 р. Ч. 1. Львів: ЛНУП, 2022. С. 155-158.
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 від 30 листопада 1999 р. № 291 із змінами і доповненнями від 25 вересня 2009 року № 1125. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an/4/REG4186.html#4.
16. Кудирко О.М. Комп'ютеризація аудиту в Україні: актуальні проблеми та реальні перспективи. Економіка та держава. № 9.2018.

17. Лень В. С., Гливенко В. В. Облікова політика та її складові. *Облік і фінанси*. 2019. № 2. С. 26–35. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)26-35](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)26-35).
18. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Теорія і методика документування в обліку та аудиті: навчальний посібник для здобувачів вищої освіти за рівнем бакалавра зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» за денною та заочною формою навчання, Запоріжжя: ЗНУ, 2020. 400 с.
19. Маліновська К.О. Особливості первинного обліку у насінневому картоплярстві. Облік і фінанси АПК: освітній портал. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti-pervinnogo-obliku-u-nasinnevomu-kartoplyarstvi.html>
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.// www.minfin.gov.ua.
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. Міжнародні стандарти фінансової звітності URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
24. Міжнародні стандарти аудиту.
25. Мокієнко Т.В. Підвищення прибутковості аграрного підприємства шляхом менеджменту витрат. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: Економічні науки. Випуск 1. Том 1. 2018 р. С.154-158.
26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затв. Наказом МФУ від 07.02.2013 року № 73. URL: <http://dtkk.com.ua/show/2cid09995.html>

27. Панченко О. Д. Вплив особливостей сільськогосподарської галузі на ведення управлінського обліку. Бізнес Інформ. 2019. № 4. С. 274-279.
28. Перчук О.В., Усатенко Н.Ф., Джетере О.С. Харчові технології: технологічні розрахунки, облік і звітність у галузі навчально-методичний посібник для студентів. Переяслав-Хмельницький: Київ обл.): 2019 рік. 196 с.
29. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р № 291.
30. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні: Закон України// затверджений Постановою Верховної Ради України від 01.10.2018р.
31. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318.
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» Затв. Наказом МФУ від 18.11.2005 року №790.
34. 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>.
35. Рівень рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції в сільськогосподарських підприємствах: URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
36. Сарапіна О. А., Пінчук Т. А., Шрам Т. В. Облік загальногосподарських витрат в управлінні сільськогосподарським підприємством. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Економіка і управління. 2020. Т. 31(70), № 3(2). С. 165-171.
37. Скосир Ю.М. Облік витрат та аналіз ефективності реалізації продукції картоплярства. Автореф. дис. наук. ступінь. 2018.
38. Смุลка О.І. Відображення інноваційних процесів у витратах сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. 2018. № 17. С. 71–76.

39. Сухоносенко І.І., Гринь В.П. Теоретичні аспекти побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. Економіка та суспільство. № 30, 2021. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-30-54>
40. Урусова З.П. Удосконалення системи внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва. URL: http://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/205.pdf
41. Феофанов Л. К., Меліхов В. В. Удосконалення внутрішнього аудиту витрат на виробництво для покращення ефективності роботи підприємства. Ефективна економіка. №12, 2019. DOI: [10.32702/2307-2105-2019.12.82](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.12.82)
42. 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.
43. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / М. Ф. Огійчук та ін.; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.
44. Цивільний Кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV.
45. Ярмолук О. Ф. Раціональний документообіг в організації обліку фермерських господарств. Ефективна економіка. № 7. 2021.
46. Ярута В. О. Автоматизація бухгалтерського обліку: практикум; Харків. держ. акад. культури. Харків : ХДАК, 2023. 157 с.