

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

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
освітнього ступеня «Магістр»

на тему: « ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА У ТОВАРИСТВІ  
З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «\*\*\*\*\*»  
ЛЬВІВСЬКОГО РАЙОНУ ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ »

Виконав: студент гр. ОП - 61  
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
(шифр і назва)

ПРИЧИНА П.Б.

(Прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доц. ЦІЦЬКА Н.Є.

(Прізвище та ініціали)

Рецензент:

(Прізвище та ініціали)

**ДУБЛЯНИ 2024**

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

Освітній ступінь «Магістр»

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

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри \_\_\_\_\_

(підпис)

д.е.н., професор Гнатишин Л.Б.  
(звання, ступінь, прізвище та ініціали)  
« 20 » лютого 2023 року

ЗАВДАННЯ  
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТА

ПРИЧИНИ ПЕТРА БОГДАНОВИЧА

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: « Облік виробництва і калькулювання собівартості продукції рослинництва у товаристві з обмеженою відповідальністю «\*\*\*\*\*» Львівського району Львівської області»

Керівник роботи: Ціцька Н.Є., к.е.н., доцент  
( прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджено наказом ЛНУП від «27» жовтня 2023 р. № 572/К-С

2. Строк подання студентом проекту (роботи) до «15» січня 2024 року

3. Вихідні дані до проекту (роботи) спеціальна і наукова література, нормативно-правові акти, первинна і зведена документація, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, форми фінансової, статистичної та податкової звітності

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити). Вступ. **Розділ 1. Основи процесу виробництва та калькулювання продукції рослинництва в аграрних формуваннях.**

1.1 Стан та тенденції розвитку аграрного сектору України та Львівської області в частині виробництва продукції рослинництва в сучасних умовах.

1.2 Витрати та собівартість продукції рослинництва як об'єкти бухгалтерського обліку

**Розділ 2. Основи функціонування бухгалтерського обліку виробництва продукції рослинництва.** 2.1 Відомості про ТОВ «\*\*\*\*\*», оцінка його економічних та виробничих показників діяльності. 2.2 Методика обліку виробничих витрат на малих підприємствах. 2.3 Основи формування собівартості та калькулювання продукції галузі рослинництва.

### Розділ 3. Удосконалення організаційних і методичних засад обліку виробництва продукції рослинництва в малих агропідприємствах.

3.1 Удосконалення економічного механізму стійкого розвитку підприємництва в галузі рослинництва на інноваційній основі в сучасних умовах. 3.2 Управлінський облік в системі стратегічного управління витратами підприємства на виробництво продукції. 3.3 Організаційно-методичні аспекти формування облікової політики щодо витрат на виробництво продукції рослинництва. 3.4 Автоматизація бухгалтерського обліку та виробничих процесів галузі рослинництва.

#### Висновки і пропозиції. Список використаної літератури

#### Додатки

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

#### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломного проекту (роботи)	Строк виконання етапів (роботи)
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки для дипломної роботи).	20.02.23- 24.04.23р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	25.04.23- 21.07.23р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Написання економічної частини роботи; висновків і пропозицій; кінцеве редагування пояснювальної записки; оформлення кінцевого варіанту роботи та інших графічних матеріалів, які представляються до захисту в ЕК).	22.07.23р.- 26.10.23р.
4.	Кінцеве оформлення дипломної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	27.10.23р.- 15.01.24р.
5.	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником КР; виправлення зауважень у графічній частині).	16.01.2024р.

Студент

\_\_\_\_\_ Причина П.Б.  
( підпис ) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи

\_\_\_\_\_ Ціцька Н.Є.  
( підпис ) (прізвище та ініціали)

УДК 657.474.5:631.1

114 стор. текст. частини, 19 рисунків, 16 таблиць, 47 джерела використаної літератури.

Облік виробництва і калькулювання собівартості продукції рослинництва у товаристві з обмеженою відповідальністю «\*\*\*\*\*» Львівського району Львівської області». Причина П.Б. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування - Дубляни, Львівський НУЦ, 2024.

Мета роботи – розкрити суть організації обліку виробництва та калькулювання продукції рослинництва у ТОВ «\*\*\*\*\*» Львівського району Львівської області.

У першому розділі кваліфікаційної роботи досліджено теоретичні засади системи обліку виробництва продукції рослинництва у аграрних формуваннях, висвітлено особливості та сучасний стан рослинництва в Україні розкрито економічну суть витрат виробництва та їх класифікацію.

Другий розділ дає оцінку виробничо-господарської діяльності та аналіз основних економічних показників виробництва продукції рослинництва, а також висвітлює дійсний стан організації обліку витрат і виходу рослинницької продукції та послідовність і методику визначення її фактичної собівартості.

У третьому розділі розглянуто питання вдосконалення організаційних засад облікового процесу виробництва продукції рослинництва, запропоновано основні положення з формування ефективної облікової політики в частині обліку основного виробництва, із висвітленням основних моментів запровадження внутрігосподарського (управлінського) обліку, запропоновано шляхи оптимізації облікового процесу основного виробництва продукції рослинництва з використанням комп'ютерних технологій та вивченням передового міжнародного досвіду.

## АННОТАЦІЯ

Дане дослідження на здобуття освітнього ступеня «Магістр» присвячене вивченню витрат та методиці визначення фактичної собівартість продукції рослинництва як об'єктів бухгалтерського обліку. Здійснено аналіз стану та тенденцій розвитку аграрного сектору України та Львівської області в частині виробництва продукції рослинництва в сучасних умовах економічно-фінансового стану, проведено оцінку дійсного стану організації обліку виробництва продукції рослинництва та методики визначення її собівартості, як засобу оперативного управління основного виробництва у товаристві з обмеженою відповідальністю «\*\*\*\*\*» Львівського району Львівської області.

Запропоновано удосконалення економічного механізму стійкого розвитку підприємництва в галузі рослинництва на інноваційній основі в сучасних умовах, розроблено організаційно-методичні аспекти формування облікової політики щодо витрат на виробництво продукції рослинництва та висвітлено процес автоматизації бухгалтерського обліку та виробничих процесів галузі рослинництва.

## ANNOTATION

This research for the Master's degree is devoted to the study of costs and methods of determining the actual cost of crop production as objects of accounting. An analysis of the state and trends in the development of the agricultural sector of Ukraine and Lviv region in terms of crop production in the current economic and financial situation is carried out, an assessment of the current state of organization of accounting for crop production and methods for determining its cost as a means of operational management of the main production in the limited liability company "\*\*\*\*\*" of Lviv district of Lviv region is carried out.

Improvements to the economic mechanism for sustainable development of entrepreneurship in the field of crop production on an innovative basis in modern conditions are proposed, organizational and methodological aspects of forming an accounting policy for the costs of crop production are developed, and the process of automation of accounting and production processes in the field of crop production is highlighted.

## ЗМІСТ

	Стор.
Вступ	6
<b>Розділ 1. Основи процесу виробництва та калькулювання продукції рослинництва в аграрних формуваннях</b>	11
1.1 Стан та тенденції розвитку аграрного сектору України та Львівської області в частині виробництва продукції рослинництва в сучасних умовах	11
1.2 Витрати та собівартість продукції рослинництва як об'єкти бухгалтерського обліку	23
<b>Розділ 2. Основи функціонування бухгалтерського обліку виробництва продукції рослинництва</b>	31
2.1 Відомості про ТОВ «*****», оцінка його економічних та виробничих показників діяльності	31
2.2 Методика обліку виробничих витрат на малих підприємствах	40
2.3 Основи формування собівартості та калькулювання продукції галузі рослинництва	51
<b>Розділ 3. Удосконалення організаційних і методичних засад обліку виробництва продукції рослинництва в малих агропідприємствах</b>	63
3.1 Удосконалення економічного механізму стійкого розвитку підприємництва в галузі рослинництва на інноваційній основі в сучасних умовах	63
3.2 Управлінський облік в системі стратегічного управління витратами підприємства на виробництво продукції	69
3.3 Організаційно-методичні аспекти формування облікової політики щодо витрат на виробництво продукції рослинництва	73
3.4 Автоматизація бухгалтерського обліку та виробничих процесів галузі рослинництва	80
<b>Висновки і пропозиції</b>	90
<b>Список використаної літератури</b>	
<b>Додатки</b>	

## ВСТУП

Вже декілька років основною галуззю української економіки є сільське господарство, яке забезпечує понад 40% виручки від загального експорту. Саме це стверджує заступник голови Всеукраїнської аграрної ради Денис Марчук. Тому, на думку експертів – економістів, Міністерство агрополітики та продовольства має і надалі дбати про те, щоб Україна зберігала лідерські позиції у світі, й адаптувати галузь до нових умов існування та розвитку. За експортом основної продукції рослинництва, Україна з 2014 року незмінно входить до п'ятірки світових лідерів країн-експортерів, які забезпечують продовольчу безпеку світу. І наше завдання – не тільки тримати цей курс, але і надалі - постійно нарощувати обсяги виробництва основних видів продукції рослинництва. За наявності фінансових ресурсів, ринку землі, прозорих умов для ведення бізнесу, елеваторної та портової інфраструктури Україна може в найближчому майбутньому вийти на найвищі результати».

Економічний розвиток сільської місцевості та вітчизняних аграрних комплексів багато в чому визначає стан аграрного сектору, його забезпеченість новими технологіями, інноваційно-інвестиційною привабливістю та досягнутим рівнем продуктивності та ефективності виробництва сільськогосподарської продукції. Всім відомо про важливість галузі сільського господарства, яка великим чином впливає на ситуацію з продовольчою безпекою нашої країни і одночасно є сировинною базою для розвитку більшості підкомплексів сільськогосподарської переробної промисловості країни.

Сільськогосподарське виробництво в основному спеціалізується на виробництві продукції рослинництва та тваринництва. Згідно даних Державної служби статистики України у 2021 році притаманним є стійке домінування рослинництва, що займає близько 77,0 % у структурі виробництва, над тваринництвом [42]. Це пов'язано не лише з високою врожайністю рослинницької продукції, а, насамперед, із збереженням

найвищої у світі площі ріллі та збільшенням частки національного земельного фонду в сільськогосподарських угіддях.

Характерною рисою сучасного рівня розвитку вітчизняної галузі рослинництва є незадоволеність станом матеріально-технічної бази, невеликий інвестиційний потенціал, значні виробничі та фінансові ризики, ряд кризових явищ у виробництві продукції рослинництва, в тому числі процесів інтенсифікації деградація сільськогосподарських угідь, слабо розвинена система селекції та насінництва, нерівномірний обмін між галузями тощо.

Рослинництво, як провідна галузь сільського господарства, порівняно з іншими галузями виробництва має такі особливості: основним засобом виробництва є земля, висока сезонність виробництва, велика тривалість виробничого процесу, нерівномірне використання ресурсів протягом року, наявність різноманіття активів, в тому числі біологічних активів. Наведені організаційно-технічні характеристики впливають на систему обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. На сьогодні визначення собівартості продукції сільськогосподарських культур, розбивка витрат за основними категоріями, спостереження за технологічним процесом та впровадження засобів контролю для зниження ризиків при формуванні управлінських рішень є одним із шляхів зниження їх вартості та підвищення ефективності господарської діяльності. Це потребує створення та впровадження ефективних механізмів надання наукових консультацій та рекомендацій з обліку собівартості та контролю собівартості продукції рослинництва.

Праці вчених-економістів покладено в основу теорії та методики обліку та контролю сільськогосподарських підприємств. Водночас досягнуті результати потребують подальших досліджень щодо їх застосування в обліку та контролі собівартості продукції рослинництва в умовах воєнного стану з урахуванням світової практики. Саме це зумовило вибір даної теми роботи магістра, її актуальність, мету та завдання.



*Мета дослідження* – обґрунтувати теоретичні, організаційні та методологічні засади обліку виробництва та контролю собівартості продукції рослинництва та виробити практичні рекомендації щодо їх впровадження в діяльність малих сільськогосподарських підприємств.

Досягнути поставленої мети можна вирішивши наступні завдання:

- дати оцінку сучасного стану виробництва продукції галузі рослинництва в умовах повномасштабного вторгнення московії;

- розкрити сутність витрат на виробництво продукції рослинництва та її собівартості як окремого об'єкта бухгалтерського обліку;

- проаналізувати основні показники господарсько – фінансового стану досліджуваного підприємства та стану виробництва продукції рослинництва у досліджуваному господарстві;

- висвітлити порядок, послідовність і методику первинного, аналітичного та синтетичного облікового забезпечення процесу виробництва та визначення собівартості продукції рослинництва;

- дослідити послідовність та методику визначення фактичної собівартості основних видів продукції галузі рослинництва та здійснити списання калькуляційних різниць між плановою і фактичною собівартістю;

- розкрити методологічні засади проведення контролю обліку витрат на виробництво продукції рослинництва та правильність визначення її фактичної собівартості і відображення в обліку списання калькуляційних різниць;

- розробити конкретні пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат і виходу продукції рослинництва в сучасних умовах;

- визначити оптимальну структуру формування облікової політики для малих підприємств

*Об'єктом дослідження* є облік виробництва, процес формування та калькулювання собівартості продукції рослинництва у товаристві з обмеженою відповідальністю (ТОВ) «\*\*\*\*\*» Львівського району Львівської області.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, організаційних і методичних засад обліку виробництва і собівартості продукції рослинництва та контролю її собівартості.

*Інформаційну базу* наукових досліджень складають наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань обліку та контролю собівартості продукції рослинництва; науково-практичні конференції, семінари, матеріали фахових журналів; законодавство та нормативні документи України; міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку; статистичні та звітні дані Держстату, Держконтролю, Міністерства аграрної політики та продовольства; дані первинного, синтетичного та аналітичного обліку виробництва та визначення собівартості продукції рослинництва ТзОВ «\*\*\*\*\*»; форми фінансової, статистичної та податкової звітності; Інтернет ресурси тощо.

*Методи дослідження.* Теоретико-методологічною базою дипломного до слідження є *загально-наукові* та *спеціальні методи* вивчення явищ та процесів. Зокрема, до слідження ґрунтуються на систем нами підході з використанням таких методів: *аналіз* (до слідження особливостей галузі рослинництва, в тому числі при вирощуванні продукції органічного виробництва); *синтез* (вивчення економічної сутності виробничих витрат та собівартості реалізованої продукції); *індукції* (дослідження процесу обліку витрат і контролю собівартості); *дедукції* (об ґрунтування теоретичних і практичних положень обліку витрат і контролю собівартості продукції рослинництва); *моно графічний* (при опрацюванні наук нових публікацій, фахової літератури); *графічний* (для інтерпретації результатів до слідження); *системний* (для розгляду наук нової основи при визначенні зв'язку між якістю виробничих витрат та її відображенням в обліку); *аналогія* (по рівняння методики здійснення в нутрі нього контролю витрат в різних країнах світу); *абстрагування* (пере хід від до сліджень теоретичних питань до практичних висновків і конкретизації методики обліку витрат і контролю

собівартості продукції рослинництва); *логічний* (з метою узагальнення результатів проведеного дослідження та формування висновків).

*Наукова новизна* отриманих результатів полягає у викладених теоретико-методичних засадах обліку основної сільськогосподарської продукції, зокрема продукції рослинництва і рекомендаціях щодо вдосконалення обліку виробництва продукції рослинництва, методики її калькулювання та контролю собівартості продукції рослинництва. Основним змістом і результатами дипломної роботи, що вноситься на захист і має наукову новизну, є: основи формування облікової політики в частині виробництва продукції рослинництва; використання економічного механізму стійкого розвитку підприємництва в галузі рослинництва на інноваційній основі в сучасних умовах; подальше удосконалення управлінського обліку в системі стратегічного управління витратами підприємства та вивчення передового досвіду організації обліку процесу виробництва в зарубіжних країнах.

# **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА В АГРАРНИХ ФОРМУВАННЯХ**

## **1.1 Стан та тенденції розвитку аграрного сектору України та Львівської області в частині виробництва продукції рослинництва в сучасних умовах**

Протягом багатьох років сільське господарство є однією із стратегічно важливих галузей економіки України, що забезпечує потреби населення в продуктах харчування, переробній та харчовій промисловості (сировині), охоплює близько 60% фонду споживання населення, займає провідне місце в структурі експорту. У 2021 році експортовано сільськогосподарської продукції на загальну суму 27,8 млрд дол. США (41 %) з загальноукраїнського експорту, відповідно продукції рослинництва 15,6 млрд дол. США (56 %). В останні роки, поштовх отримало органічне виробництво, але на сьогодні воно перебуває в стадії становлення [7].

В умовах війни, окрім впливу погодних і кліматичних явищ, змін у технології та перевитрат на вирощування рослинницької продукції, втрат урожаю та забруднення земельних активів через обстріли, бомбардування та мінування, енергетичних криз, складної логістики, зростання цін на ресурси дефіцит робочої сили є особливо важливим. За попередніми оцінками, станом на 15 вересня 2022 року галузь втратила майже чверть – прямі збитки склали \$6,6 млрд. США, а не прямі – 34,5 млрд. США.

Аграрний сектор зазнав суттєвих втрат унаслідок повномасштабної війни РФ проти України. За оцінкою Мінагрополітики України та Київської школи економіки, загальна сума втрат, завданих сільськогосподарській галузі внаслідок широкомасштабного російського вторгнення в Україну, станом на 15 вересня 2022 р. сягнула 6,6 млрд дол. США [28]. При цьому непрямі втрати у сільському господарстві України через зменшення виробництва,

блокаду портів і збільшення виробничих витрат оцінюються у 34,25 млрд. дол. США (зокрема у рослинництві через зниження виробництва – 11,2 млрд. дол. США; у тваринництві – 348,7 млн. дол. США; втрати через скорочення виробництва озимих культур оцінено у 3 млрд. дол. США; багаторічних культур – у 322 млн. дол. США; втрати внаслідок порушення логістики становлять 18,5 млрд. дол. США [29].

Загальна кількість суб'єктів господарювання агропромислового комплексу, які зазнали збитків внаслідок збройної агресії російської федерації, становить 2653 одиниць (розмір ріллі зменшився на 1,9 млн. га, багаторічних насаджень – на 9 тис. га). Крім того, необхідно обстежити наявність вибухівки близько 1 млн. га території.

Значних втрат зазнало рослинництво. Зокрема, втрати природної врожайності сільськогосподарських культур у 2022 році становили 35-40% порівняно з попереднім роком, що пов'язано зі скороченням посівних площ (внаслідок тимчасової окупації території України) та зниженням урожайності сільськогосподарських культур порівняно з попереднім роком. Перший заступник Міністра аграрної політики та продовольства України Висоцький повідомив, що з тимчасово окупованих територій окупанти викрали понад 500 тисяч тонн зерна та незаконно вивезли десятки тисяч тонн соняшникової олії та сотні кілограмів овочів.

Окрім цього, на дійсний стан виробництва продукції рослинництва, має і нинішня ситуація, яка серйозно порушила логістичні маршрути та заблокувала порти, що призвело до дефіциту продовольства та зростання цін на світових ринках. З іншого боку, в Україні ситуація зовсім інша – через відсутність попиту є надлишок зерна, який неможливо реалізувати на внутрішньому ринку, що призводить до падіння цін. Для порівняння, світові ціни на пшеницю становлять 350-370 доларів за тонну, а в Україні – лише 180-200 доларів за тонну. Наразі основною проблемою для аграріїв є вчасна реалізація вирощеної продукції, оскільки зернові з часом псуються, а також кількість продукції виробництва минулих років, що зберігається на складах,

ускладнює зберігання нового врожаю через брак вільного місця. Основна складність в тому, що агро виробникам гроші потрібні на обробіток землі, закупівлю насіння, добрив, засобів захисту рослин, паливно-мастильних матеріалів, сплату податків і зарплати. Оскільки готова продукція не може бути вчасно продана, то це призводить до нестачі грошових коштів, які є необхідні для поповнення оборотних активів, а це в свою чергу вимагає залучення додаткового кредитування.

Як повідомляє директор Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки», академік НААН Юрій Лупенко у 2022 році кількість діючих підприємств у галузі сільського, лісового та рибного господарства зменшилася з 51,8 тис. до 35,6 тис, тобто майже на третину (-31,4 %). Для галузі це найбільше зниження з 2012 року, яке водночас перевищує відповідний показник по економіці в цілому (-29,6 %). Кількість фізичних осіб-підприємців у галузі скоротилася значно менше – на 11,3 % [14]. За його словами, кількість підприємств, які займалися рослинництвом – вирощування однорічних і дворічних культур – зменшилася у 2022 році з 40,6 тис. до 28,0 тис. (-31,2 %), вирощуванням багаторічних культур – з 1,6 тис. до 1,1 тис. (-31,1 %). тваринництвом – з 3,7 тис. до 2,6 тис. (-28,9 %), змішаним сільським господарством – з 988 до 616 одиниць (-37,7 %), допоміжною діяльністю у сільському господарстві та після урожайною діяльністю – з 2,3 тис. до 1,5 тис. (-32,8 %). Одночасно відбулося незначне зростання в сфері вирощуванні ягід, горіхів, інших плодових дерев – до 387 осіб (+2,4 %), пряних, ароматичних і лікарських рослин – до 58 осіб (+3,6 %).

Проте, трохи інша ситуація з кількістю діючих аграрних підприємств склалась на Львівщині. Так, загальна кількість сільськогосподарських підприємств, які функціонували в регіоні у 2021 році складала 112, а у 2022 році – 114. Кількість фермерських господарств відповідно становила 1028 і 1094. Тобто, не зважаючи на важкий військовий стан, чисельність сільськогосподарських формувань різноманітних організаційно-правових

видів та форм власності за останні два роки не тільки втрималась на одному рівні, але й збільшилась – особливо фермерських господарств на 66.

В умовах повномасштабної агресії функціонування аграрного сектору України відбувається в умовах ризиків (рис.1.1).

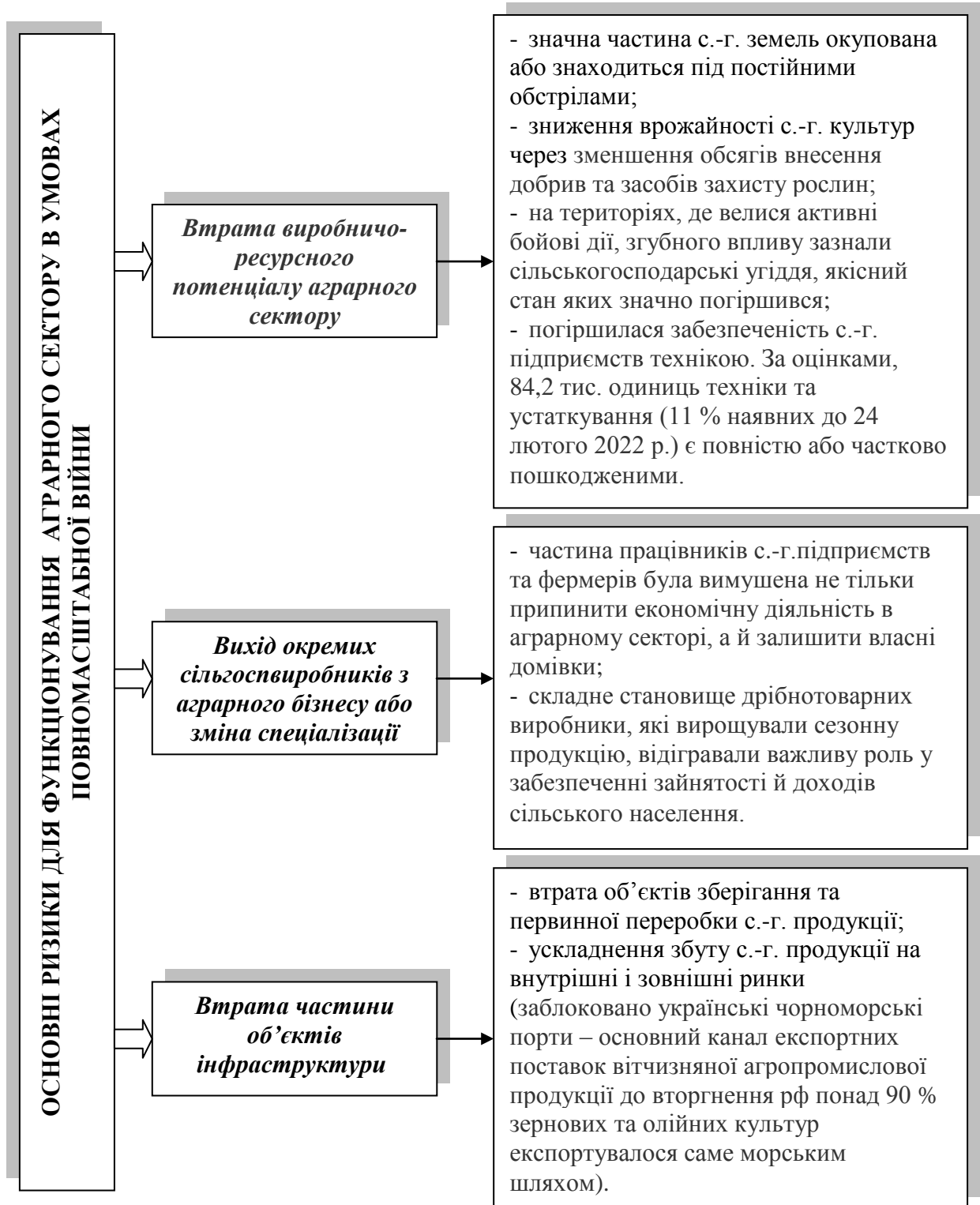


Рис.1.1 Основні ризики функціонування аграрного сектору в умовах війни\*  
Розроблено автором на основі [ 1]

Дослідження в аграрній сфері дають право стверджувати, що за остання роки сільське господарство Львівщини зазнає позитивних змін. Так, величина продукції сільського господарства у 2015 року зросла на 32,0% і досягла у 2022 році 26,7 млрд.грн., що складало майже три чверті від загального обсягу продукції сільського господарства (73,4%).



Рис. 1.2 Динаміка питомої ваги продукції рослинництва\*

\*Джерело [43]

Важливим фактором, який впливає на стан виробництва продукції рослинництва є розміри посівних площ під різними сільськогосподарськими культурами. У таблиці 1.1 в динаміці відображено зміни посівних площ під культурами у сільськогосподарських підприємствах Львівщини

Таблиця 1.1

**Динаміка розмірів посівних площ у сільськогосподарських підприємствах Львівщини (тис.га)\***

Сільськогосподарські культури	Роки				2022р.у % до 2019р.
	2019	2020	2021	2022	
Зернові та зернобобові	318,1	306,6	318,5	326,5	102,6
Технічні культури	162,3	191,0	193,8	212,5	130,9
Картопля	94,2	94,8	95,5	98,9	104,9
Культури овочеві( в т.ч. закритий ґрунт)	36,5	42,1	42,3	43,2	118,4
Кормові культури	87,3	78,2	67,4	64,8	74,2
Плодові та ягідні	15,1	15,1	14,8	14,6	96,7
<b>Всього</b>	<b>713,5</b>	<b>727,8</b>	<b>732,3</b>	<b>760,5</b>	<b>106,6</b>

\* Джерело [43].

Дані таблиці дають підстави стверджувати, що впродовж останніх чотирьох років розміри посівних площ основних сільськогосподарських культур у всіх категоріях аграрних формувань практично залишаються на



одному рівні. У 2022 році в порівнянні з 2019 роком збільшились площі посівів під такими культурами, як зернові на 2,6%, картопля майже на 5,0%, овочеві культури на 18,4% і більше як на третину збільшились площі посівів під технічними культурами (соя, соняшник, цукрові буряки). Одночасно зменшились площі під посівами кормових культур у 2022 році проти 2019 року майже на 25%, що в свою чергу негативно впливає на стан галузі тваринництва, а також свідчить про її глибокий занепад.

Структуру посівних площ основних сільськогосподарських культур аграрних підприємств Львівщини у 2022 році відображено на рисунку 1.2.

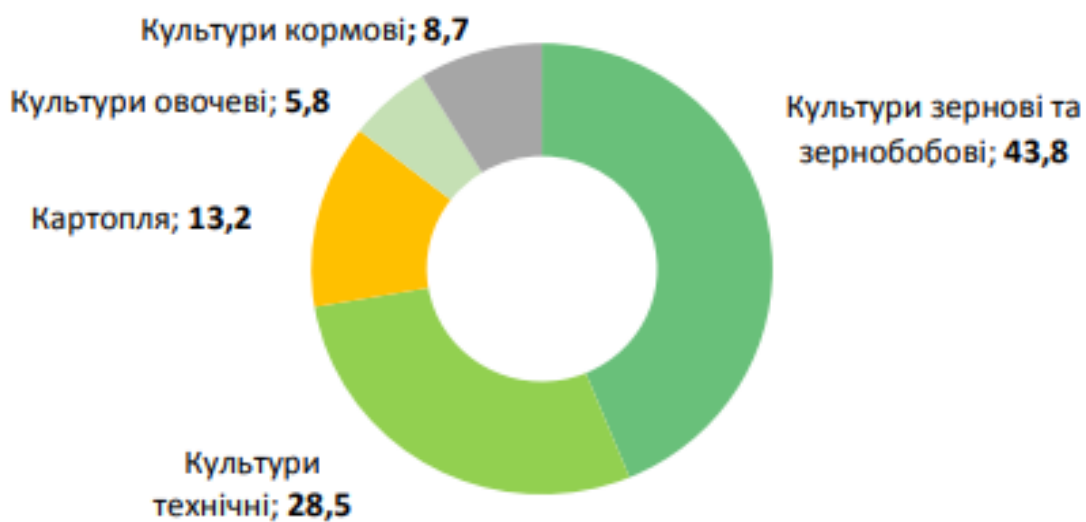


Рис.1.2 Структура посівних площ основних сільськогосподарських культур підприємств Львівщини, 2022 р.\*

\*Розроблено автором на основі джерела [43]

Інформація, що відображена на рисунку 1.2 дає підстави стверджувати, що найбільшу частку посівних площ сільськогосподарські підприємства Львівської області відводять під посіви зернових та зернобобових культу – 43,8%; під технічні культури – 28,5%; третє місце займає картопля – 13,2%, а далі кормові та овочеві культури – відповідно 8,7% та 5,8%.

Важливими показниками, які відображають стан галузі рослинництва є їх урожайність на одиницю площі посіву та величина валових зборів (табл.1.2).



Основні показники виробництва сільськогосподарських культур у господарствах усіх категорій  
Львівської області\*

Сільськогосподарські культури	Зібрана площа, тис.га		2022 р.у % до 2021р.	Валовий збір, тис. т		2022 р. у % до 2021р.	Урожайність, ц/га		2022 р. у % до 2021р.
	2021р.	2022р.		2021р.	2022р.		2021р.	2022р.	
Зернові та зернобобові, всього	315,3	325,7	103,3	1827,8	1904,6	104,2	56,0	58,5	100,9
в т.ч. пшениця	167,2	177,7	106,3	824,4	911,8	110,6	49,3	51,3	104,1
Ячмінь	38,2	35,5	92,8	183,5	178,4	97,2	47,7	50,0	104,8
Кукурудза	83,3	86,1	103,4	761,1	753,5	99,8	90,6	87,5	96,6
Соняшник	40,4	43,3	107,2	101,7	108,8	107,0	25,2	25,1	99,6
Ріпак і кольза	52,2	46,8	89,6	177,4	176,7	99,6	33,9	37,7	111,2
Соя	88,1	104,4	118,5	263,8	289,9	109,9	29,9	27,8	93,0
Буряк цукровий	14,2	15,0	105,8	848,7	1109,2	130,7	597,4	738,4	123,6
Картопля	95,4	98,9	103,6	1681,3	1830,9	108,9	176,1	185,2	105,2
Овочеві культури	42,2	43,1	102,1	821,8	840,7	102,3	194,8	195,2	100,2
Плодово - ягідні	14,8	14,6	98,7	130,9	142,4	108,8	95,4	104,6	109,6

\*Розроблено автором на основі джерела [43]

Дані таблиці свідчать, що основні показники виробництва продукції рослинництва за два останні роки досліджуваного періоду знаходились практично на одному рівні. Так, у 2022 році сільськогосподарськими підприємствами Львівщини було зібрано 1904,6 тис.т продукції зернових та зернобобових культур (у масі після доробки), що на 4,2% (на 76,7 тис.т) більше відносно 2021 року. На таке збільшення вплинуло два фактори: збільшення зібраної площі зернових культур на 3,3% та зростання урожайності зернових культур на 2,5 ц/га. Урожайність у господарствах усіх категорій становила 58,5 ц (58,0 ц у 2021 році) з одного гектара зібраної площі. У порівнянні з 2021 роком підприємства збільшили виробництво культур зернових та зернобобових на 4,2% (вироблено 1904,6 тис.т). Із загального обсягу виробництва культур зернових та зернобобових у 2022 році, зібрано пшениці 911,8 тис.т, кукурудзи – 753,5 тис.т, ячменю – 178,4 тис.т, вівса – 34,0 тис.т. Найбільшу частку у виробництві зернових та зернобобових займала озима пшениця (її частка становила 84,6%). У звітному 2022 році збільшились показники виробництва таких сільськогосподарських культур, як: соняшнику, сої, цукрових буряків та овочевих культур. Таке збільшення відбулось як екстенсивним (збільшення зібраних площ) так і інтенсивним шляхом (збільшенням урожайності) цих культур.

Схематично приріст чи скорочення виробництва продукції рослинництва в розрізі окремих культур відображено на рисунку 1.3, де виробництво культур у 2021 році взято за 100%. Так, у порівнянні з 2021 роком у звітному році зібрано більше сої на 9,9%, соняшника – на 7,0%; виробництво картоплі порівняно з 2021 роком зросло на 8,9% і становило 1830,9 тис.т. Валовий збір цукрового буряка збільшився за рахунок збільшення посівних площ відносно 2021 року (на 5,9%) та урожайності (на 23,6%), і у 2022 році було зібрано 1109,2 тис.т буряка цукрового фабричного, що на 30,7% більше у порівнянні з 2021 роком. менше – ріпака і кользи на 0,4%.



Рис.1.3 Величина збільшення (скорочення) валового виробництва основних сільськогосподарських культур у підприємствах Львівщини (%), 2022 р. [43]

Овочів відкритого і закритого ґрунту у 2022 році зібрано 847,4 тис.т, що на 2,2% більше ніж у 2021 році. Культур овочевих закритого ґрунту одержано 6,7 тис.т, що становить 0,8% усього врожаю культур овочевих. У структурі виробництва культур овочевих відкритого ґрунту господарствами усіх категорій найбільшу частку займала капуста – 45,8% (384,8 тис. т).

Валове виробництво продукції рослинництва у великій мірі залежить від урожайності культур, на яку значний вплив має удобрення площ посіву органічними та мінеральними добривами. На Львівщині під урожай сільськогосподарських культур у 2022 році підприємствами внесено 60,5 тис.т мінеральних добрив у діючій речовині, що на 9,5% менше, ніж під урожай 2021 року. Органічні добрива у кількості 123,0 тис.т внесено підприємствами на площі 29,7 тис.га, що становило 7,7% від їх площі посівів. Пестицидів внесено 632,1 т на площі 372,3 тис.га, що становило 96,1% загальної площі посівів.

Наші дослідження дають право стверджувати, що за рівнем споживання сільськогосподарської продукції серед інших регіонів України, Львівщина увійшла в першу десятку. Так, за споживанням овочів наша

область посіла 2-ге місце, за споживанням картоплі, а також плодів і ягід - 4-те місце, і на восьмому місці Львівщина знаходиться за споживанням продукції тваринництва (рис.1.4)



Рис. 1.4 Місце Львівської області серед регіонів України за споживанням сільськогосподарської продукції на 1 особу [33]

На такий високий рейтинг щодо споживання с.-г. продукції на 1 особу, має вплив валове виробництво як в цілому, так і за видами сільськогосподарських культур (табл.1.3). Доцільно відмітити, що для проведення оцінки основних показників виробництва продукції рослинництва як в цілому по Україні, так і по Львівській області, останнім звітним роком було взято 2021р., так як за 2022 рік – рік початку повномасштабного вторгнення росії, показники відображають не зовсім реальну картину. За 2022 рік дані наведено без урахування тимчасово окупованих російською федерацією територій та частини територій, на яких ведуться (велися) бойові дії, окрім цього статистична інформація відображається на основі фактично поданих звітів, де рівень звітування становив лише 82%.

Аналізуючи показники таблиці, доцільно відмітити, що частка валового виробництва сільськогосподарських підприємствах Львівської області до загального виробництва по Україні, таких культур, як цукровий буряк, соя та овочів з кожним роком збільшується. Так, питома вага виробництва цукрових буряків у 2015 році становила – 5,6%, а в 2021- 7,8%, сої відповідно 0,5% та 7,6%; овочів – 5,2% та 8,3%. Виробництво картоплі та зернових культур практично знаходилось на одному рівні, і у загальній кількості виробленої картоплі по Україні в середньому знаходилось відповідно на рівні 7,8% та

Таблиця 1.3

## Динаміка основних показників виробництва продукції рослинництва по Львівській області та Україні\*

Показники	2015			2019			2020			2021		
	Львів.обл.	Україна	%	Львів.обл.	Україна	%	Львів.обл.	Україна	%	Львів.обл.	Україна	%
Площа с.-г. угідь	1261,5	41507,9	2,3	1241,5	41310,9	3.0	....	....	....	.....	.....	....
в т.ч. рілля	794,1	32541,3	2,4	772,6	32757,3	2.4	....	....	....	.....	.....	....
<i>Виробництво сільськогосподарських культур, тис.т</i>												
зернові та зернобобові	1366,3	60125,8	2.3	1643,7	75143,2	2.2	1607,4	64933,4	2.5	1827,9	86010,4	2.1
бурак цукровий	583,0	10330,8	5.6	619,0	10204,5	6.1	723,1	9150,2	7.9	848,5	10853,9	7.8
ріпак і кольза	141,2	1737,6	8.1	184,5	3280,3	5.6	172,1	2557,2	6.7	177,4	2938,9	6.0
соя	76,1	13930,6	0.5	159,7	3698,7	4.3	229,0	2797,7	8.2	263,8	3493,2	7.6
соняшник	27,8	11181,1	2.4	72,7	15254,1	0.5	84,8	13110,4	0.6	101,7	16392,4	0.6
картопля	1622,5	20839,3	7.8	1572,9	20269,2	7.8	1601,1	20838,0	7.7	1681,3	21356,3	7.9
культури овочеві	483,5	9214,0	5.2	709,1	9687,6	7.3	806,7	9652,8	8.4	829,2	9935,2	8.3
культури плодові та ягідні	106,8	2152,8	5.0	122,6	2118,9	5.8	140,6	2023,9	6.9	130,9	2235,1	5.9
<i>Урожайність культур сільськогосподарських, ц з 1 га зібраної площі</i>												
зернові та зернобобові	45,5	41,1	+4.4	51,5	49,1	+2.4	52,4	42,5	+9.9	58,0	53,9	+4.1
бурак цукровий	469,6	435,8	+33.8	564,3	461,1	+103.2	575,7	416,2	+159.5	597,3	479,1	+118.2
ріпак і кольза	26,8	25,9	+0.9	28,1	25,6	+2.5	25,8	23,0	+2.8	33,9	29,3	+4.6
соя	19,5	18,4	+1.1	27,6	22,9	+4.7	28,2	20,5	+7.7	29,9	26,4	+3.5
соняшник	25,4	21,6	+3.8	28,6	25,6	+3.0	27,0	20,2	+6.8	25,2	24,6	+0.6
картопля	171,7	161,4	+10.3	167,0	154,8	+12.2	168,9	157,2	+11.7	176,1	166,4	+9.7
культури овочеві	192,4	206,1	-13.7	193,9	214,0	-20.1	191,8	207,4	-15.6	196,0	215,4	-19.4
плодові та ягідні	79,6	104,5	-24.9	87,7	108,1	-20.4	101,4	105,6	-4.2	95,4	117,3	-21.9

Розроблено автором на основі [42; 43].

2,4%. Зменшилась частка валового виробництва підприємств Львівщини до загальної кількості виробленої продукції по Україні таких культур як ріпак (з 8,1% у 2015 році до 6,0% у 2021 році) та соняшник - відповідно з 2,4% до 0,6%.

В той же час, основними проблемами вітчизняного аграрного сектору за станом на сьогодні, що спричинені військовими діями в Україні, є наступні: руйнування виробничих потужностей, інфраструктури, проблеми організації посівної компанії, відсутність кормів для тварин, зупинка роботи сільськогосподарських підприємств, велика кількість замінованих територій (понад 100 тис. га - Чернігівська, Луганська, Донецька, Харківська, Херсонська, Запорізька, Київська області). На сьогодні Україна вже втратила 25% орних земель. Під час весняної посівної 2022 року було засіяно 75% площ від показника 2021 року. За оцінкою Київської школи економіки «KSE Institute», після восьми місяців повномасштабної війни російської федерації проти України втрати аграрного сектору досягли 6,6 млрд. дол.США, або майже 23% вартості активів сільського господарства країни [40, с.148].

Сьогодні українська економіка зазнає безпрецедентного в історії удару: росія продовжує розв'язувати повномасштабну війну, а українська економіка зазнає великих втрат. Війна в Україні змінила глобальну структуру торгівлі, виробництва товарів і споживання. Військові дії в Україні створили нові умови для функціонування економіки країни в цілому та аграрного сектору зокрема. Виклики, які постають перед аграрним сектором, та й перед кожним агробізнесом, вимагають нових підходів, швидкої адаптації до нових умов, трансформації діяльності та зосередженості на головному завданні – виживанні. Окрім цього, завданнями аграрного підприємства залишаються підвищення ефективності, збільшення обсягу виробництва конкурентоспроможної продукції і вихід на нові ринки збуту, провідна роль при цьому має бути відведена управлінському складнику.



## **1.2 Витрати та собівартість продукції рослинництва як об'єкти бухгалтерського обліку**

В процесі господарсько-фінансової діяльності малих підприємств такі категорії як витрати та собівартість є взаємопов'язаними поняттями, що відображають рівень понесених витрат на вирощування продукції рослинництва та комплексно характеризують ефективність використання наявних фінансових, матеріально-технічних, трудових і природних ресурсів, організаційно-технічний рівень виробничого процесу та продуктивності праці. Важливу роль відіграють питання оптимізації виробничих витрат та економії ресурсів, адже малі підприємства намагаються втримати свої позиції на ринку саме завдяки ефективному управлінню виробничим процесом.

Категорія «витрати» особливого використання набула як у вітчизняній, так і у зарубіжній економічній літературі. Особливості порядку формування в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат підприємства, особливостей її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати». Де зазначається, що витрати це – «зменшення економічних вигод унаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників)» [25].

Дослідивши та проаналізувавши підходи вітчизняних вчених, як у періодичних виданнях, так і у наукових виданнях можна стверджувати, що неоднозначність щодо сутності поняття витрат, єдність щодо визначення даного поняття у наукових публікаціях поки що відсутня. Визначення та суть витрат виробництва на готову продукцію вчені – дослідники узагальнюють в 5-ти ракурсах (табл.1.4). Витрати у виробничій сфері, в основному трактуються, сума спожитих матеріальних ресурсів; з фінансової точки зору – як використані товарно – матеріальні цінності у грошовому вимірнику; як економічна категорія – витрати живої та уречевленої праці; в бухгалтерських цілях – це зменшення економічних вигод і управлінський підхід – це

категорія, яка дає важливу інформацію про діяльність підприємства та його економічний стан. Всі перелічені можливі варіанти щодо визначення економічного змісту «витрати» доповнюють один одного.

Таблиця 1.4

**Сучасні підходи науковців до визначення змісту поняття «витрати» як економічної категорії**

Визначення	Автор
1	2
<i>Ресурсно-виробничий підхід</i>	
Спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги.	Ф.Ф. Бутинець
Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції.	І.А. Волкова
Сума спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).	М.С. Пушкар
<i>Фінансово-грошовий підхід</i>	
Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції	І.А. Бланк
Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності.	В.П. Климко, Л.О. Нестеренко, А.М. Поддєрьогін
<i>Економічний підхід</i>	
Формуються в процесі використання ресурсів під час здійснення певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток).	Економічний словник
Трата енергії і тільки енергії, зокрема інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств.	І.І. Сидоров
Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва.	Ю.С. Цал-Цалко

<i>Бухгалтерський підхід</i>	
Це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення)	Н.В. Прохар, В.В. Кулішов
Найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому слід знати порядок їх здійснення, обліку й розподілу.	В.С. Лень, О.І. Коблянська
Споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу.	Г.В. Нашкерська
<i>Управлінський підхід</i>	
Одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги тощо).	В.Г. Козак
Для управління виробничою собівартістю витрачення ресурсів у виробництві можна відображати через використання поняття «затрати», що є зменшенням економічних вигод протягом звітного періоду, або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу.	Л.В. Нападовська
Витрати, які впливають на управлінські рішення, розглядаються в системі управлінського обліку, оскільки лише в ній формуються релевантні витрати. Для прийняття управлінських рішень потрібна інформація про витрати на «щось» (продукцію, обладнання, послуги, процес тощо). Автор називає це «щось» об'єктом обліку витрат або об'єктом калькулювання собівартості, згідно з яким і відбувається групування та вартісне вимірювання витрат.	Ч. Хорнгрен

Окрім цього, провівши аналіз нормативно – правової бази організації обліку в сільськогосподарських підприємствах, а зокрема в частині організації обліку витрат виробництва можна відмітити визначення витрат в П(С)БО та податковому кодексі (рис. 1.5)



Рис. 1.5 Варіанти визначення і зміст «витрат»\*

\*Розробка автора на основі [25; 39].

Надзвичайно важливе значення в раціональній організації управлінського обліку на малих підприємствах має оптимізація та зменшення суми понесених витрат на виробництво основної продукції, в тому числі продукції рослинництва. Для формування системи управління господарською діяльністю необхідно приділити увагу класифікації витрат відносно циклу виробництва. У рослинництві витрати залежно від циклу виробництва доцільно поділяти на змінні, умовно-змінні та постійні та пов'язувати цю класифікацію відповідно до циклів виробництва (табл.1.5).

**Взаємозв'язок витрат на виробництво продукції рослинництва  
залежно від циклу виробництва\***

Статті витрат	Цикли виробництва		
	Осінньо-зимові роботи	Весняно-польові роботи	Вегетаційний період рослини та збирання врожаю
<b><i>Змінні та умовно-змінні прямі трудові та матеріальні витрати</i></b>			
Витрати на оплату праці	+	+	+
Відрахування на соціальні заходи	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+	+	-
Добрива	+	+	+
Засоби захисту рослин	+	+	+
Паливо	+	+	+
<b><i>Змінні та умовно-змінні непрямі матеріальні витрати</i></b>			
Роботи та послуги	+	+	+
Витрати на утримання основних засобів	+	+	+
<b><i>Постійні непрямі матеріальні витрати</i></b>			
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+
Амортизація основних засобів	+	+	+
Інші витрати	+	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+

\*Розроблено автором на основі джерела [18]

На сьогодні такий широковживаний термін як «собівартість» використовується на практиці без належного розуміння самої суті цього поняття. Всі в основному собівартість ототожнюють з поняттям витрати. Серед науковців також існують дискусії стосовно визначення собівартості, яке б повністю розкривало його економічний зміст.

Основним нормативно – правовим актом, який визначає економічний зміст поняття «собівартість» та визначає методику її формування та

визначення в сільськогосподарських формуваннях є Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132, де виробнича собівартість трактується як витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг [18]. Якщо, суб'єкт господарювання в процесі організації обліку використовує МСФЗ, то регулювання ділянки обліку процесу основного виробництва та висвітлення поняття «собівартості» продукції, робіт та послуг здійснюється стосовно МСБО 41 «Сільське господарство», де виробнича собівартість відображається як справедлива вартість сільськогосподарської продукції, що зібрана як урожай з біологічних активів суб'єкта господарювання мінус витрати на продаж на час збирання врожаю [23].

З аналізу нормативно-правової бази очевидна розбіжність і плюралізм трактувань. У національних і міжнародних положеннях бухгалтерського обліку немає визначення цього терміну, який безпосередньо пов'язаний з витратами, які є невід'ємною частиною ціни собівартості продукції рослинництва. У НП(С)БО 16 «Витрати» йдеться лише про складові витрат, які входять до собівартості, і зазначено, що вона визначається відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси». В останніх нормативно-правових документах як можливий метод оцінки запасів розглядається собівартість, але природа цієї категорії не пояснюється. Вітчизняним аналогом МСБО 41 «Сільське господарство» є НП(С)БО 30 «Біологічні активи». У цьому МСБО витрати розглядаються на рівні справедливої вартості продукції за вирахуванням собівартості продажів під час збору врожаю. Вважаємо недоцільним трактувати поняття «собівартість» виключно як витрати на виробництво продукту, виражені в грошовій оцінці, оскільки це не повністю відображає суть терміну.

Проведені дослідження та узагальнення щодо визначення та економічного змісту поняття «собівартість» дають можливість зробити висновки, що серед вчених – економістів та економістів – практиків

відсутній єдиний підхід щодо трактування визначення та змісту собівартості продукції, робіт та послуг. В цілях аналітичності поняття «собівартість» дослідження дозволяють узагальнити трактування сутності за такими підходами: нормативно-правовий, фінансово-грошовий, витратний, вартісний та економічний (рис. 1.6).

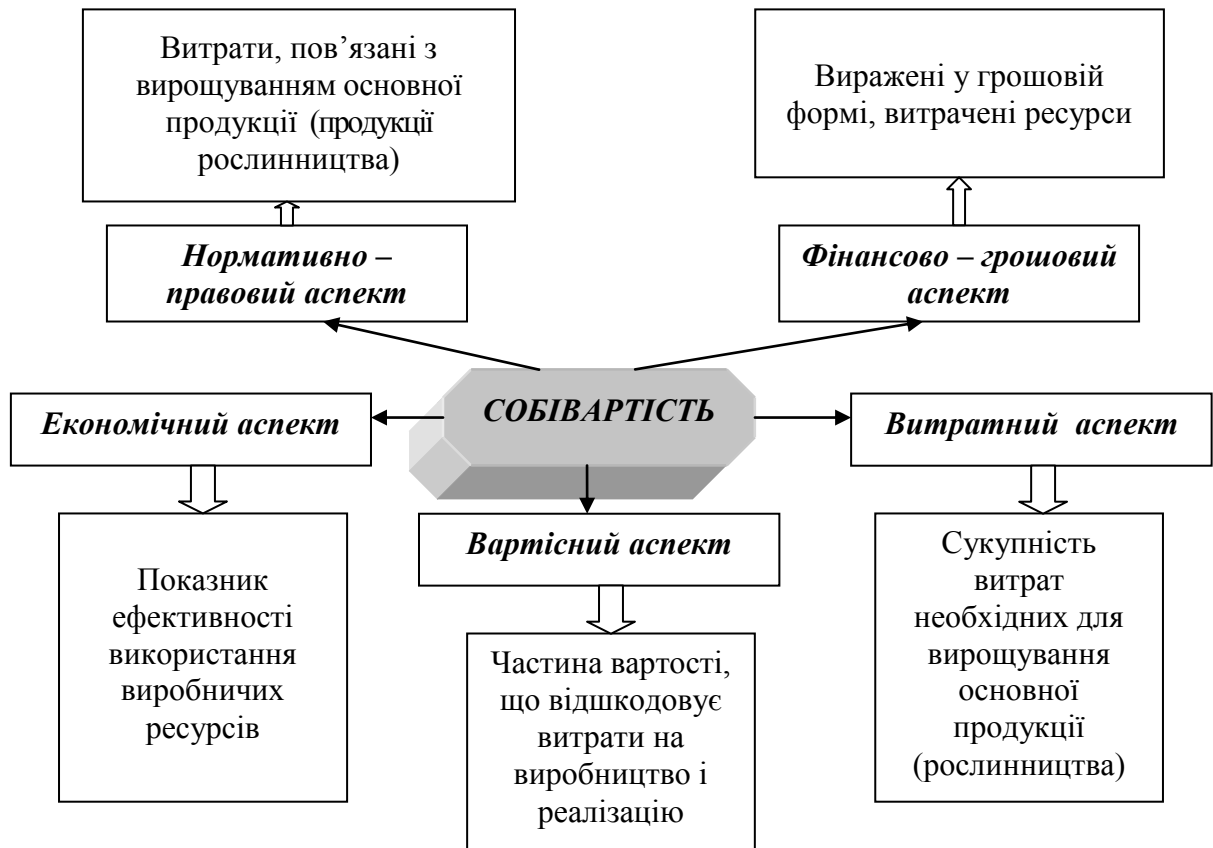


Рис.1.6 Аспекти визначення поняття «собівартість»\*

\* Розроблено автором

Детальний аналіз найпоширеніших способів визначення цього поняття може забезпечити глибше розуміння його природи. Тому вважаємо доцільним розглядати собівартість, з одного боку, як економічну категорію, що відображає вартісну оцінку ресурсів, що використовуються для вирощування рослинної продукції, а з іншого боку, як частину необхідної компенсації витрат, що виникли в процесі виробництва. Собівартість слід

визначати як кількісне відображення затрачених на виробництво продукту трудових, матеріальних, фінансових, природних та інших видів ресурсів.

В практиці господарювання сільськогосподарських формувань використовують такі поняття, як планова і фактична собівартість. Виробнича собівартість готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) - це фактична виробнича собівартість підприємства, виражена в грошовому еквіваленті. При плануванні, обліку та аналізі собівартості окремих видів продукції розрізняють такі вартісні показники, до яких можна віднести: планові витрати; нормативні собівартості. Планові витрати - це прогнози граничної величини витрат на виробництво окремих видів продукції (робіт, послуг), розраховані прогресивно з урахуванням економічної кон'юнктури, критеріїв на плановий період (квартал або рік). За допомогою встановлених нормативів (планів) визначається собівартість виробу за проектом, встановленим підприємством, з урахуванням діючих нормативів і кошторисів (нормативні витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива, енергії, норми та оцінки заробітної плати)

Основним завданням методів обліку витрат є не арифметичний підрахунок витрат, а дослідження зміни цих витрат у процесі виробництва з метою управління ними для отримання найбільш економічно вигідного результату зі збереженням обсягу виробництва і якісних характеристик продукції рослинництва.

Отже, достатність та достовірність інформації про витрати та собівартість є одним із способів отримання конкурентних переваг, що використовуються у практиці господарського керівництва та управління. У зв'язку з цим особливу значущість набуває розвиток методик обліку витрат і калькулювання собівартості, спрямований на підвищення їх адекватності у сфері ведення діяльності в умовах ринку, і доповнених положеннями, що розкривають різноманітність способів впливу на витрати для прийняття управлінських рішень, у системі чинного в організації методу обліку витрат [47, с.125].



## РОЗДІЛ 2. ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

### 2.1 Відомості про ТОВ «\*\*\*\*\*», оцінка його економічних та виробничих показників діяльності

Досліджуваним нами господарством є товариство з обмеженою відповідальністю «\*\*\*\*\*» (далі ТОВ «\*\*\*\*\*»), англійською - \*\*\*\*\* (PRA AGRO LLC). ТОВ «\*\*\*\*\*» почало функціонувати 24.04.2018р. І фактично і за юридичною адресою підприємство зареєстроване за адресою - Україна, Львівська обл., Кам'янка-Бузький р-н. Фірмі «\*\*\*\*\*» присвоєно код ЄДРПОУ 42086127. Досліджуване господарство є платником ПДВ та платником єдиного податку IV групи.

Директором товариства є Р.В. Розмір статутного капіталу складає 1978260,87 грн. Основними учасниками даного суб'єкта господарювання є наступні засновники (табл.2.1).

*Таблиця 2.1*

#### Розмір статутного капіталу та питома частка засновників

Прізвище засновника	Величина статутного капіталу, грн	Питома частка, %
***** Роман Васильович (Україна)	59 347,83	3,0
***** Леся Володимирівна (Україна)	98 913,04	5,0
Юрченко Павло, Сполучені Штати Америки, Пенсільванія, м.Фістервіл,	1 820 000,00	92,0
РАЗОМ	1 978 260,87	100,0

Отже, засновниками досліджуваного господарства є три фізичні особи, двоє із яких проживають в Україні і їх питома частка у формуванні величини статутного капіталу складає лише 8%. Третім – основним засновником є

житель США, тобто нерезидент, який до статутного капіталу вніс 1820000,00 грн., що відповідно становить 92% від загальної суми сформованого статутного капіталу. ТОВ «\*\*\*\*\*» є підприємством, яке функціонує як підприємство з іноземними інвестиціями, про що звітує кварталною формою статистичного спостереження ф.№10-зез, затвердженою наказом Держстату від 13.06.2019 № 206.

Основний вид діяльності ТОВ «\*\*\*\*\*» - вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур, також - допоміжна діяльність у рослинництві, післяурожайна діяльність та оброблення насіння для відтворення. Функціонує досліджуване господарство використовуючи орендовані земельні ділянки, з власниками яких заключено 165 договорів. Загальна площа взятої в оренду ріллі станом на 31.12.2022р становила майже 34,5 га.

Враховуючи те, що досліджуване господарство працює з прямими іноземними інвестиціями, то керівництво ТОВ «\*\*\*\*\*» використовує всі необхідні засоби і заходи, щоб діяльність господарства була прибутковою та рентабельною, щоб оптимально і раціонально були задіяні матеріальні, грошові та трудові ресурси, щоб розмір поточних зобов'язань не перевищував величини поточних активів, щоб репутація товариства говорила про високі професійні та управлінські здібності. Кожен суб'єкт господарювання використовує його для оцінки діяльності компанії певні показники у комплексі, тому через один критерій не дає реальної картини, тому необхідно сформулювати набір відповідних стандартів та показників для оцінки та визначення ефективності підприємства. Основним завданням щодо підвищення ефективності бізнесу є досягнення оптимального співвідношення величини ефекту та вартості, тобто для кожної одиниці витрат досягти максимального результату або мінімальних витрат на одиницю продукції. Таке питання стає ще важливішим для бізнесу з точки зору цілей зацікавлених сторін, тобто фізичних та юридичних осіб, які мають інтерес або впливають на діяльність компанії. Саме такою

зацікавленою стороною для ТОВ «\*\*\*\*\*» є іноземний інвестор, який є основним засновником сільськогосподарського товариства.

Організація бухгалтерського обліку у ТОВ «\*\*\*\*\*», як у підприємства, що відноситься до категорії малих підприємств, здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та інших діючих нормативно – правових актів. За організацію обліку на підприємстві відповідальність несе його керівник.

Визначення облікової політики відображено в ЗУ «Про бухгалтерський облік» - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [35]. У ТОВ «\*\*\*\*\*» над розробкою облікової політики працювали засновники господарства, яких очолювала бухгалтер. В обліковій політиці досліджуваного товариства прописано лише ті методи та принципи обліку і оцінки, для яких можливі декілька варіантів обліку або відносно яких існує невизначеність. Елементи, до яких не передбачено альтернативних методів в обліковій політиці не зазначаються.

Обробка економічної інформації на підприємствах малого бізнесу може здійснюватись за допомогою різних варіантів ведення обліку (сторонні послуги аутсорсингових компаній, самостійне ведення керівником, введенням до штату бухгалтера або кількох бухгалтерів). На досліджуваному господарстві облік здійснює бухгалтер із використанням автоматизованої форми обліку за рашистським програмним продуктом «1С. Бухгалтерія 8.0», не дивлячись на те, що з 2017 року ця програма в Україні заборонена. Окрім цього, для складання і подання податкової звітності використовується програма «М.Е.doc» та для відображення деяких нагромаджуючих деяких даних програма EXEL, як найбільш поширений метод ведення обліку в малому бізнесі, що до певної міри дозволяє його автоматизувати.

Великий вплив на організацію бухгалтерського обліку має система оподаткування – загальна або спрощена. ТОВ «\*\*\*\*\*» працює на спрощеній системі, як платники єдиного податку IV групи, до якої відносять

сільськогосподарських товаровиробників, частка сільськогосподарського товаровиробництва у яких за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Робота сільськогосподарських підприємств є нестабільною, бо великою мірою залежить від кліматичних умов. Ринкове середовище змушує їх адаптуватися до мінливих умов і підвищувати свою конкурентоспроможність. Цю проблему можна вирішити ефективним управлінням прибутковістю бізнесу, тим самим максимізуючи прибутковість бізнесу, правильно оцінити діяльність суб'єкта господарювання. Оскільки показники господарської діяльності відображають відносну прибутковість бізнесу, то завдання управління ними в основному спрямовані на показники прибутку, тому що прибуток є важливою і основною рушійною силою ринкової економіки. Основною рушійною силою підприємницької діяльності в умовах ринкової економіки є певна гарантія прогресу соціально-економічної системи. Узагальнюючим показником ділової активності вважається прибуток. Прибуток сільськогосподарських підприємств є джерелом соціально – економічного розвитку і стану сільськогосподарських підприємств і має велике значення для розвитку національної економіки.

Насправді визначення та дослідження ефективності підприємства полягає в оцінці результатів, якими можуть бути прибуток, дохід від реалізації продукції, чистий дохід, остаточний фінансовий результат (прибуток чи збиток), рівень рентабельності тощо. На величину остаточного фінансового результату діяльності ТОВ «\*\*\*\*\*» впливають ряд показників, які відображені в таблиці 2.2.

Дані таблиці засвідчують той факт, що за звітний період усі показники господарської діяльності з року в рік зростають у великих масштабах. Так, позитивним моментом є збільшення величини одержаного доходу від усіх видів діяльності у 2022 році проти 2020 року в 10 разів.

*Таблиця 2.2*

**Оцінка показників господарської діяльності ТОВ «\*\*\*\*\*»\***

Показники	Роки			2022 р. у % до 2020р.
	2020	2021	2022	
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	266,2	1536,0	2620,3	>в9,8 р
Інші доходи, тис.грн.	4,6	-	108,2	>в23,5р
Разом доходи, тис. грн.	270,8	1536,0	2728,5	>в10,1 р
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	260,8	1490,6	2628,4	>в10,1 р
Інші операційні витрати, тис. грн.	1,9		-	-
Інші витрати, тис.грн.	-	15,4	-	-
Разом витрати, тис. грн.	262,7	1506,0	2628,4	>в10 р
Чистий прибуток(збиток), тис. грн.	8,1	30,0	100,1	>в12,4 р
Середньорічна чисельність працівників, чол.	9	8	9	100,0
Площа с. г. угідь, га	25,0	24,0	33,5	134,0
Середньорічна вартість активів, тис.грн	2035,4	2319,9	3139,6	154,2
Рівень рентабельності,(збитковості) %	3,1	2,0	3,8	+0,7п

\*розроблено на основі джерела [45].

Із збільшенням доходів відбулось збільшення витрат через зростання цін на товарно – матеріальні цінності, особливо на нафтопродукти, енергоносії, труднощі зі збутом продукції. Тому, сума понесених витрат у ТОВ «\*\*\*\*\*» у 2022 році становила 2628,4 тис.грн. проти 262,7 тис. грн., тобто зросла в 10 разів.

Площа земельних ділянок у звітному році збільшилася на третину в порівнянні з 2021 роком, у зв'язку через підписання нових договорів на оренду ріллі; середньорічна вартість активів товариства збільшилась на 54% і на кінець року становила 3139,6 тис.грн.

В цілому діяльність досліджуваного товариства є прибутковою і рентабельною. Проте, хоча рівень рентабельності у 2022 році зріс на 0,7 п проти 2020 року, все ж таки він є низький і в середньому знаходиться на рівні 3%.

Сільськогосподарське виробництво у ТОВ «\*\*\*\*\*» полягає лише у виробництві продукції рослинництва. Дані таблиці 2. дають можливість дослідити важливість і суттєвість виробництва продукції рослинництва в розрізі окремих її видів.

Таблиця 2.3

**Виробничий напрямок ТОВ «\*\*\*\*\*»**

Вид продукції	2020 р.		2021 р.		2022 р.		В середньому за три роки	
	вартість, тис. грн.	структура, %	вартість, тис. грн.	структура, %	вартість, тис. грн.	структура, %	вартість, тис. грн.	структура, %
Озима пшениця	606,9	36,5	325,0	19,2	130,4	6,7	354,1	20,7
Соя	800,5	48,1	725,0	42,7	1 256,4	64,0	927,3	53,3
Картопля	255,4	15,4	300,0	17,7	149,2	7,2	234,9	12,2
Капуста	-	-	277,3	16,3	303,7	15,5	193,7	10,3
Морква	-	-	12,2	0,8	24,0	1,9	12,16	0,7
Буряк столовий	-	-	55,2	3,3	91,5	4,5	48,9	2,8
Всього	1662,8	100,0	1694,7	100,0	1955,2	100,0	1707,1	100

Здійснюючи дослідження щодо виробничого напрямку ТОВ «\*\*\*\*\*», можна стверджувати, що досліджуване господарство має вузьку спеціалізацію - виробництво продукції рослинництва. В господарстві вирощують озиму пшеницю, олійну сою, картоплю та овочі (капуста, морква та столовий буряк). В середньому за три останні роки найбільшу питому вагу в структурі товарної продукції займає виручка від реалізації сої – 53,3%, пшениці – 20,7%, овочів – 13,8% та картоплі – 12,2%. Доцільно відмітити, що вирощуванням овочів досліджуване товариство почало займатись лише у 2021 році і це принесло господарство немалий дохід.

Для того, щоб здійснити оцінку стану розвитку галузі рослинництва у ТОВ «\*\*\*\*\*» скористаємось даними таблиці 2.4, в якій відображено основні показники, що характеризують її стан.



Таблиця 2.4

## Динаміка основних кількісних показників виробництва продукції рослинництва у ТОВ «\*\*\*\*\*»\*

Культури	Посівна площа, га			2022 у % до 2020	Валовий збір, ц			2022 у % до 2020	Урожайність, ц/га			2022 у % до 2020
	2020	2021	2022		2020	2021	2022		2020	2021	2022	
Озима пшениця	16,0	10,0	10,0	62,5	1120,0	703,0	720,0	64,3	70,0	70,3	72,0	102,9
Соя	8,0	10,0	14,5	181,2	594,4	722,0	1060,0	178,3	74,3	72,2	73,1	98,4
Картопля	1,0	1,0	6,0	< в браз	308,3	310,9	1970,0	< в 6,4раз	308,3	310,9	328,3	106,5
Капуста	-	1,0	1,0	-	-	702,0	730,0	-	-	702,0	730,0	-
Морква	-	1,0	1,0	-	-	19,6	20,0	-	-	19,6	20,0	-
Буряк столовий	-	1,0	1,0	-	-	92,0	110,0	-	-	92,0	110,0	-
Разом	25,0	24,0	33,5	X	X	X	X	X	X	X	X	X

\*Розроблено автором на основі [45].



Дані таблиці свідчать про те, що посівні площі під сільськогосподарськими культурами за останні три роки дещо змінюються. Значно збільшились площі посіву сої, які у 2022 році були більші на 6,5 га ніж у 2020 році. В шість разів у звітному році збільшились площі під вирощуванням картоплі і у 2022 році становили 6 га. На одному рівні знаходяться площі, які зайняті овочевими культурами, їх розмір становить 1 га. Урожайність майже усіх вирощуваних у товаристві сільськогосподарських культур за останні три роки збільшується: пшениці на 2 ц/га, картоплі на 20ц/га, овочів в середньому на 15 ц/га. Проте, негативним моментом є те, що за знижується урожайність сої, яка у 2020 році становила 74,3 ц/га а у 2022 році – 73,1 ц/га. Показники посівних площ та урожайності сільськогосподарських культур мають вплив на валовий збір цих культур. Значно зменшився у 2022 році валовий збір пшениці – на 35,7% у порівнянні з 2020 роком, як наслідок зменшення розміру посівної площі під пшеницею на 6 га. Валові збори сої та картоплі у звітному році зросли у порівнянні з 2020 роком: сої відповідно на 78,3%, а картоплі аж у 6,4 раза. Таке зростання валових урожаїв цих культур пояснюється значним збільшенням посівних площ.

Ефективне функціонування сільськогосподарських підприємств, які займаються вирощуванням та збутом продовольчих культур, залежить від рівня їх конкурентоспроможності. Аналіз рівня конкурентоспроможності продукції може слугувати важливим інструментом підвищення конкурентоспроможності готової аграрної продукції на існуючих і потенційних ринках. Він може допомогти знайти слабкі сторони, визначити конкурентні переваги, зрозуміти причини провалів ринку та рекомендувати, як їх уникнути в майбутньому.

Для того, щоб виявити резерви підвищення економічної ефективності вирощування продукції рослинництва у ТОВАРИСТВІ «\*\*\*\*\*» доцільно здійснити оцінку прибутковості, рентабельності виробництва кожної культури зокрема (табл. 2.5).

## Ефективність виробництва продукції рослинництва у ТОВ «\*\*\*\*\*»\*

Культура	2020 р.				2021 р.				2022 р.			
	Повна собівартість, тис. грн.	Виручка, тис. грн.	Прибуток(збиток), тис. грн.	Рівень рентабельності, %	Повна собівартість, тис. грн.	Виручка, тис. грн.	Прибуток, (збиток), тис. грн.	Рівень рентабельності, %	Повна собівартість, тис. грн.	Виручка, тис. грн.	Прибуток, (збиток), тис. грн.	Рівень рентабельності, %
Озима пшениця	506,3	606,9	100,6	20,0	290,0	325,0	35,0	12,1	119,5	130,4	10,9	9,1
Соя	676,0	800,5	124,5	18,4	643,5	725,0	81,5	12,7	1201,1	1 256,4	55,3	4,6
Картопля	198,0	255,4	57,4	30,0	225,0	300,0	75,0	33,3	140,2	149,2	9,0	6,4
Капуста	-	-	-	-	235,2	277,3	42,1	17,9	268,6	303,7	35,1	13,1
Морква	-	-	-	-	9,0	12,2	3,2	35,6	13,6	24,0	10,4	76,5
Буряк столовий	-	-	-	-	45,1	55,2	10,1	22,4	66,4	91,5	25,1	37,8
Всього	1308,3	1662,8	354,5	27,1	1447,8	1694,7	246,9	17,1	1809,4	1955,2	145,8	8,1

\*Розроблено автором на основі [45]

На ефективність виробництва продукції галузі рослинництва впливає багато різноманітних чинників, в тому числі і такі на які аграрні формування вплинути не можуть: ціна на пальне, на мінеральні добрива і засоби захисту рослин, вартість енергоносіїв тощо. Але все ж таки дані таблиці засвідчують, що не зважаючи на важкі умови функціонування, у досліджуваному ТОВ «\*\*\*\*\*» вирощування зернових, бобових, овочевих культур та картоплі впродовж останніх трьох років є рентабельним і прибутковим. Від вирощування жодної сільськогосподарської культури за останніх три роки товариство не одержало збитку, а лише прибуток.

## **2.2 Методика обліку виробничих витрат на малих підприємствах**

Для забезпечення ефективного бухгалтерського процесу, крім теоретичної бази, яка визначає послідовність і методику обліку, необхідна також організована система документообігу, придатна для малого бізнесу. Для обліку витрат використовуються затверджені на законодавчому рівні стандартизовані первинні документи, що забезпечують мінімальну інформаційну базу для розкриття їх складових та управління ними. Характерною особливістю таких баз даних є формування даних про обсяги та стан собівартості продукції рослинництва, яких недостатньо для управління ними. Ефективна система бухгалтерського обліку повинна мати чотири основні елементи: план рахунків, основні та зведені бухгалтерські документи, обліковий реєстр і баланс. У зв'язку з цим у ході проведення дослідження було проаналізовано кожен елемент системи калькулювання витрат на виробництво продукції рослинництва з метою її вдосконалення.

Основою бухгалтерського обліку є документування господарських процесів, в основу якого покладено відображення господарських операцій в первинних документах. Первинний облік витрат на виробництво продукції рослинництва є основою для побудови бухгалтерського обліку. Повнота достовірність, точність, своєчасність та неупередженість, основні якісні характеристики первинних документів, від яких залежить здійснення

ефективного управління та прийняття раціональних рішень. Для обліку витрат на виробництво продукції рослинництва в аграрних формуваннях можна використовувати первинні документи встановленої форми, які розроблені і затверджені Міністерством фінансів України, що є типовими та уніфікованими для суб'єктів господарювання усіх форм власності і організаційно – правових форм. Але, на нашу думку, для відображення матеріальних витрат, витрат на утримання основних засобів та витрат на оплату праці доцільно використовувати первинні документи, що розроблені Міністерством аграрної політики.

Сьогодні суб'єкти малого підприємництва можуть вести облік витрат на виробництво продукції рослинництва з урахуванням конкретних обставин та особливостей своєї діяльності. В умовах комп'ютеризованого інформаційного середовища формування документів сприяє посиленню аналітичного характеру бухгалтерії, що дозволить узагальнити інформацію про причини розробки та виконавців в обліковому реєстрі, а також у подальшому систематизувати облік та отримати дані у зведених звітах, відомостях тощо. Первинний документ містить інформацію, необхідну для подальшого групування виробничих витрат, оскільки його перше завдання полягає в тому, щоб дати можливість визначити зміст і обсяг операції, хто бере участь і їх повноваження. Вивчення складу основних документів з обліку собівартості продукції рослинництва дозволяє зробити висновок, що, згідно з інформацією, вони містять невичерпні дані, що характеризують об'єкти цього обліку. Висвітливо основні форми документів щодо прямих матеріальних витрат.

Для с писання добрив та засобів захисту використовується у ТОВ «\*\*\*\*\*» Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ВЗСГ-3). Акт по кожному полю та кожній культурі складає керівник структурного під розділу та агроном після внесення добрив чи хімікатів. До цього документа додають лімітно-забірні картки на о тримання матеріальних цінностей, накладні, за якими

отримано добрива та засоби хімічного захисту рослин, і разом передають до бухгалтерії підприємства для перевірки та проведення записів в реєстрах бухгалтерського обліку.

Для відображення в складі витрат на виробництво рослинницької продукції вартості насіння й садивного матеріалу використовується Акт витрати насіння і садивного матеріалу (ВЗСГ-4). До Акту додають документи, на підставі яких видавали насіння й садивний матеріал зі складу, це Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей (ф.ВЗСГ-1), Накладна (внутрігосподарського призначення) (ф.ВЗСГ-8) та інші документи, які підтверджують сортову якість насіння.

Під час документального оформлення прямих матеріальних витрат на сільськогосподарські ресурси (добрива, насіння та засоби захисту рослин) важливим є висвітлення у первинних документах є показник якості витрат. Адже для багатьох малих підприємств актуальним залишається питання дотримання технологічного процесу вирощування, що передбачає використання якісних матеріалів (сертифікованого насіння із відповідними біологічними характеристиками, органічних добрив, ефективних засобів захисту рослин та родючих земельних ресурсів.

У первинному обліку витрат на оплату праці відображаються основні показники щодо розрахунків підприємства з персоналом, а саме інформація про чисельність працюючих, структуру заробітної плати, використання та втрати робочого часу тощо. Головним первинним документом з обліку витрат на оплату праці є Табель обліку використання робочого часу (ф. № П-5), в якому за кожним виробничим підрозділом формується інформація на кожного працівника цього підрозділу (рільничої бригади) за табельним номером. У цій формі документа відображаються показники в частині розкриття інформації про кількість відпрацьованого часу кожним працівником за звітний місяць, а також неявки працівників на роботу, що необхідні для заповнення форм державних статистичних спостережень, зокрема, Звіту з праці (ф. № 1-ПВ). Також для нарахування заробітної плати

на механізованих роботах використовують Обліковий листок тракториста – машиніста, який окрім цього відображає кількість використаного пального на роботи в рослинництві та обсяг цих виконаних робіт. Інколи в галузі рослинництва використовують ручну працю, облік якої у кількісних і вартісних показниках (сума нарахованої заробітної плати) фіксується у Облікових листах праці та виконаних робіт. Узагальнену інформацію про первинне документування основних господарських операцій з обліку витрат на виробництво продукції рослинництва відображено у таблиці 2.6

Таблиця 2.6

**Перелік та призначення основних форм первинних документів щодо обліку витрат на виробництво продукції рослинництва**

Назва та форма документа	Призначення
1	2
Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей (ВЗСГ-1)	Оформлення відпуску матеріалів, насіння, добрив зі складу
Лімітно-забірна картка на отримання запасних частин (ВЗСГ-2)	Оформлення відпуску зі складу запасних частин
Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ВЗСГ-3)	Списання використаних мінеральних, органічних, бактеріальних добрив і засобів хімічного захисту рослин
Акт витрати насіння і садивного матеріалу (ВЗСГ-4)	Списання насіння й садивного матеріалу на витрати на виробництво продукції рослинництва
Акт на списання виробничого та господарського інвентарю (ВЗСГ-5)	Списання зношеного і не придатного для подальшого використання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних й швидкозношуваних предметів
Накладна (внутрішньогосподарського призначення) (ВЗСГ-8)	Оформлення відпуску продукції, товарно-матеріальних цінностей зі складів відділенням, фермам, бригадам та іншим виробничим підрозділам, при реалізації продукції своїм працівникам
Обліковий лист праці тракториста-машиніста (№67)	Облік витрат пального; нарахування заробітної плати трактористам-машиністам; польових, стаціонарних та інших робіт, які виконують трактори, самохідні машини і комбайни (крім транспортних робіт тракторів)
Подорожній лист вантажного автомобіля (Ф.2)	Облік робіт з перевезення вантажів вантажним автомобілем, відпрацьованого ними часу та нарахування зарплати водіям
Відомість нарахування амортизаційних відрахувань	Щомісячне нарахування зносу на основні засоби галузі рослинництва

Рослинна продукція надходить від урожаю в дуже короткий термін за різних погодних умов. Тому своєчасна та правильна організація обліку є важливим засобом збереження врожаю. В агробізнесі ведеться облік вирощених культур у міру їх переміщення з полів до складів та інших місць зберігання. Перед початком збору врожаю слід перевірити якість підготовки місця прийому та зберігання продукції, стан вагового майданчика, стан керівника потоку, начальника складу та інших ключових осіб. Для обліку врожаю сільськогосподарських культур усі типи сільськогосподарських підприємств використовують первинні документи єдиного формату.

Для обліку продукції зернових культур відомо три способи оприбуткування зерна від урожаю: путівки на вивезення продукції з поля; реєстри відправки зерна та іншої продукції; та талони водія і талони комбайнера. Один із можливих способів господарства обирають самостійно. У ТОВ «\*\*\*\*\*» використовують путівки на вивезення продукції з поля. Перед початком намолоту зерна кожному комбайнеру із бухгалтерії видають потрібну кількість бланків путівок. Комбайнер на кожне відправлення зерна від комбайна виписує путівку в трьох примірниках, де зазначає своє прізвище, ім'я та по батькові, номер відділу, куди відправлено зерно, назву продукції і сорт, номер поля і автомобіля, прізвище водія і бункерну масу зерна, затверджує все комбайнер підписом. Заповнену путівку комбайнер передає водієві, який розписується про одержання зерна в усіх трьох примірниках. Один примірник путівки комбайнер залишає в себе, а два віддає водію. Один примірник водій передає вагарю, а інший залишає у себе. Вагар важить зерно, що привезли на тік і передає другий і третій примірники путівки завідувачу току (комірникові), який залишає у себе для звіту третій примірник, а другий повертає водієві

Після сортування та сушіння зернової продукції, що відображається в Акті на сортування та сушіння продукції рослинництва, списуються втрати від його сортування (невикористані відходи, втрати вологи).

Цим же способом оприбутковуюють насіння сої, а у щоденнику надходження продукції рослинництва відображається оприбуткування картоплі та овочів відкритого ґрунту.

Згідно Методичних рекомендацій щодо реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва слід здійснювати у Звіті (ф.№ 5.5 с. г.) про витрати і вихід продукції основного виробництва, який складається за місяць наростаючим підсумком з початку року. А синтетичний облік – у журналі-ордері (ф. № 5 В с.-г.), згідно якого здійснюють зведений облік за рахунками 23, 24, 9,91,92, 93.

Проте, проведені дослідження показали, що у ТОВ «\*\*\*\*\*» для обробки економічної інформації використовується рашистська комп'ютерна програма, яка є забороненою - 1С «Бухгалтерія 8.0». Тому нагромадження даних про понесені витрати на виробництво продукції в розрізі сільськогосподарських культур за звітний місяць та з початку року наростаючим підсумком відображається у результативній інформації програмного продукту 1С «Бухгалтерія 8.0» оборотних відомостях. Такі оборотні відомості складаються як в розрізі аналітичних рахунків (сільськогосподарських культур), так і в цілому по субрахунку 231 «Рослинництво». Стосовно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи» (далі – НП(С)БО 30) до складу поточних біологічних активів рослинництва належать такі групи: зернові, овочеві технічні, кормові культури та розсадники, з яких у процесі сільськогосподарського виробництва отримується готова продукція. Окрім цього, витрати групуються за статтями витрат.

В цілях бухгалтерського обліку для генерування інформації про виробництво продукції рослинництва в Плані рахунків бухгалтерського обліку призначено синтетичний рахунок 23 «Виробництво» субрахунок 231 «Рослинництво». Дебет субрахунка 231 відображає вартість незавершеного виробництва у величині початкового залишку на початок року, а також



впродовж року суму прямих витрат на виробництво сільськогосподарських культур. По кредиту субрахунка накопичується інформація про кількість одержаної продукції рослинництва в натуральних та вартісних вимірниках впродовж року за плановою собівартістю продукції, з її доведенням до рівня фактичної собівартості в кінці календарного року в процесі списання калькуляційних різниць між плановою і фактичною собівартістю (рис.2.2).

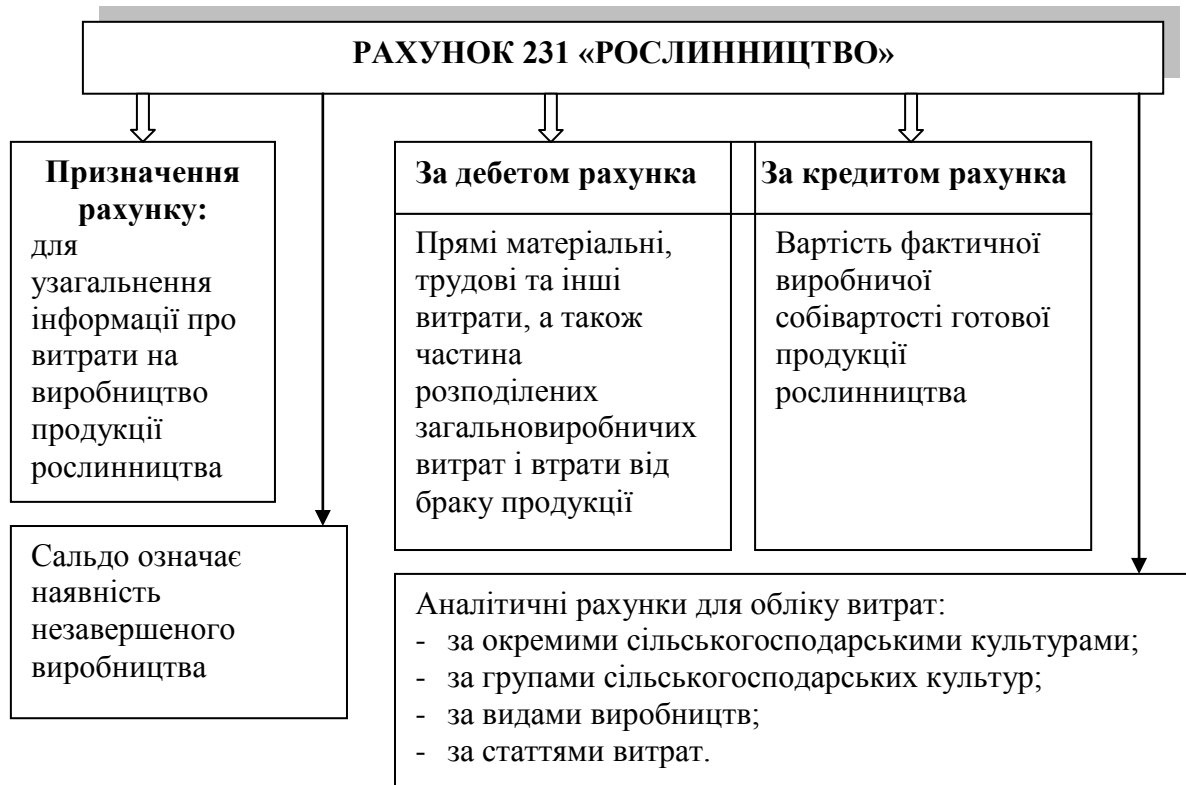


Рис.2.2 Економічний зміст та призначення субрахунка 231 «Рослинництво»

Для аналітичності інформації облік витрат в ході вирощування сільськогосподарських культур здійснюється за встановленою номенклатурою статей, яка рекомендується Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №322. Перелік і зміст кожної статті наступні:

- ✓ витрати на оплату праці;
- ✓ відрахування на соціальні заходи;
- ✓ насіння та посадковий матеріал;

- ✓ паливо та мастильні матеріали;
- ✓ добрива;
- ✓ засоби захисту рослин;
- ✓ роботи та послуги;
- ✓ витрати на ремонт необоротних активів;
- ✓ інші витрати на утримання основних засобів;
- ✓ інші витрати;
- ✓ непродуктивні витрати (в обліку);
- ✓ загальновиробничі витрати.

Стаття «*Витрати на оплату праці*» відображає суми основної та додаткової оплати праці працівників, які безпосередньо приймали участь у виробничому процесі виробництва продукції рослинництва. Дана стаття також відображає На цю ж статтю відносять надбавки трактористам за класність та інші доплати, які включають до заробітної плати працівників рослинництва, витрати на заохочення за якість виконаних робіт, своєчасне і якісне збирання врожаю, За цією статтею враховують також натуральну оплату працівникам рослинництва.

На статті «*Відрахування на соціальні заходи*» відображають величину єдиного соціального внеску, яку нараховують пропорційно до суми нарахованої заробітної плати в розмірі 22%.

«*Насіння і садивний матеріал*» включає вартість насіння і садивного матеріалу власного виробництва та придбаного, використаного для посіву (вирощування) зазначених культур.

У статті «*Паливно-мастильні матеріали*» відображається комплексна ціна палива, яка включає його вартість і вартість мастильних матеріалів.

До статті «*Добрива*» включаються витрати на органічні добрива, мінеральні добрива, бактеріальні добрива, інші добрива та мікродобрива для використання в ґрунтах посівів. Витрати на приготування добрив, їх завантаження, транспортування на поле та внесення в ґрунт відносяться до

конкретних культур за відповідними статтями витрат і не включаються до цієї статті.

До статті *«Насіння та посадковий матеріал»* включають вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва та придбаного, що використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур, крім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підготовку насіння до посіву (протруювання, сортування та ін.), навантаження та транспортування його до місця посіву не включаються у вартість насіння, а відносяться на виробництво певної сільськогосподарської культури за відповідними статтями.

За статтею *«Паливо і мастильні матеріали»* відображають загальну вартість палива, використаного на виробництво продукції рослинництва.

До статті *«Добрива»* включаються витрати на внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури органічні (гній, торф тощо), мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива. Витрати на підготовку добрив, навантаження їх в транспортні засоби, вивезення на поле і внесення в ґрунт списують на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і в дану статтю не включаються.

До статті *«Засоби захисту рослин»* включаються вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів та інших хімічних і біологічних засобів, що використані для боротьби з бур'янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин.

У статті *«Роботи та послуги»* відображаються витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами. Сюди включають вартість послуг транспорту. На цю ж статтю відносять вартість електро- та тепло-енергії, використаної на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур та їх груп. Витрати відносять на окремі об'єкти планування та обліку виходячи з

обсягів робіт, пов'язаних з перевезенням вантажів (в тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо).

До статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» відносять витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи; вартість палива та мастил на переїзд машин з однієї ділянки на іншу; амортизаційні відрахування, що прямо не відносяться на певні об'єкти витрат.

До статті «Непродуктивні витрати» (в обліку) відносять брак у виробництві. Вартість цього браку відносять на собівартість тієї культури, при виробництві якої він був допущений.

У статті «Загальновиробничі витрати» відображають бригадні та загальновиробничі витрати. До них відносять витрати на оплату праці працівників апарату управління; орендна плата; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи та ін. Ці витрати розподіляються між об'єктами планування і обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості насіння відносяться на собівартість тільки тієї продукції, яка виробляється тільки в даній бригаді чи цеху.

Всі господарські операції, пов'язані з виробництвом продукції рослинництва відображаються у системі бухгалтерських рахунків і їх доцільно узагальнити у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

**Відображення на бухгалтерських рахунках основних типових господарських операцій з обліку витрат та виходу продукції рослинництва**

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Списано матеріальні цінності на біологічні перетворення біологічних активів рослинництва:		
добрива, отрутохімікати	231	208
нафтопродукти та інші види палива	231	203
насіння та посадковий матеріал (власні та покупні)	231	27; 208

Витрати минулого року по незавершеному виробництву віднесено на культури під урожай поточного року	231	231
Списано витрати по сільськогосподарських культурах, які приорані на зелене добриво під інші культури	231	231
Списано частину витрат по бджільництву на запилення сільськогосподарських культур	231	232
Списано виконані роботи і надані послуги для рослинництва власними допоміжними виробництвами	231	234; 235
Списано загальновиробничі витрати на рослинництво в порядку їх розподілу	231	911
Списано на рослинництво частину витрат майбутніх періодів	231	39
Списано продукцію промислових виробництв для потреб рослинництва	231	233
Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інші соціальні виплати працівникам	231	65
Нараховано оплату праці за виконання робіт в рослинництві	231	66
Нараховано знос (амортизацію) по необоротних активах, що використовуються в рослинництві	231	13
Оприбутковано продукцію рослинництва від урожаю (здійснено первісне визнання)	271	231
Проведено сторнування мертвих відходів та усушок продукції рослинництва	271	231
Списано витрати по загиблих посівах сільськогосподарських культур внаслідок форсмажорних обставин	97	231
Відкориговано планову собівартість продукції рослинництва до рівня фактичної: в разі перевищення фактичної собівартості над плановою – звичайним записом, в разі перевищення планової собівартості над фактичною – способом «червоне сторно»	271; 23	231
Визнано поточні біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, та збільшено вартість таких активів на дату балансу	211	231
Списано поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю, на витрати за біологічними перетвореннями на початок збирання врожаю	231	211
Відображено дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції, поточних та додаткових біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю	231	710
Відображено витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції, поточних та додаткових біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю	940	231

### **2.3 Основи формування собівартості та калькулювання продукції галузі рослинництва**

Для ефективного функціонування аграрних суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки має велике значення чітко і правильно організований облік витрат та облік собівартості продукції (робіт чи

послуг). Саме управлінський облік призначений для забезпечення ефективного контролю за використанням ресурсів на будь-якому етапі технічного процесу та отримання облікових даних, необхідних для досягнення цілей управління. Удосконалення технічних та організаційних аспектів діяльності суб'єктів господарювання за останні роки суттєво вплинуло на склад і структуру витрат, але не повною мірою забезпечило підвищення економічної ефективності. Провідну роль у вирішенні цієї проблеми відіграє комплексна система організаційно-управлінських заходів, що включає також покращення стану обліку витрат і обліку собівартості готової сільськогосподарської продукції на основі застосування різноманітних методів у сферах збору, документування, обробки тощо і корисність одержаної інформації про витрати на виробництво і собівартість (рис.2.3).

ПОВНА СОБІВАРТІСТЬ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ	ПОВНА СОБІВАРТІСТЬ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	ВИРОБНИЧА СОБІВАРТІСТЬ	ТЕХНОЛОГІЧНА СОБІВАРТІСТЬ	<b>Статті калькуляції</b>
				Сировина і матеріали
				Покупні напівфабрикати і комплектуючі
				Роботи і послуги
				Паливо
				Зворотні відходи (віднімаються)
				Основна заробітна плата
				Додаткова заробітна плата
				Відрахування на соціальні заходи
				Витрати на утримання і експлуатацію основних засобів
				Витрати на утримання і експлуатацію нематеріальних активів
				Витрати на підготовку і освоєння виробництва
				Витрати внаслідок браку
				Інші прями витрати
			Загальновиробничі витрати	
			Інші виробничі витрати	
			Побічна продукція (її вартість вираховується із виробничих витрат)	
			Адміністративні витрати	
			Витрати на дослідження та розробку	
			Інші операційні витрати	
Постійні витрати на збут				
Змінні витрати на збут				

Рис.2.3 Формування видів собівартості продукції рослинництва

Практика впровадження у виробничу діяльність малих суб'єктів господарювання аграрного сектору П(С)БО 16 «Витрати» дає право стверджувати, що визначено два види собівартості: виробнича собівартість продукції, робі та послуг і собівартість реалізованої продукції, робіт і послуг (рис. 2.4).

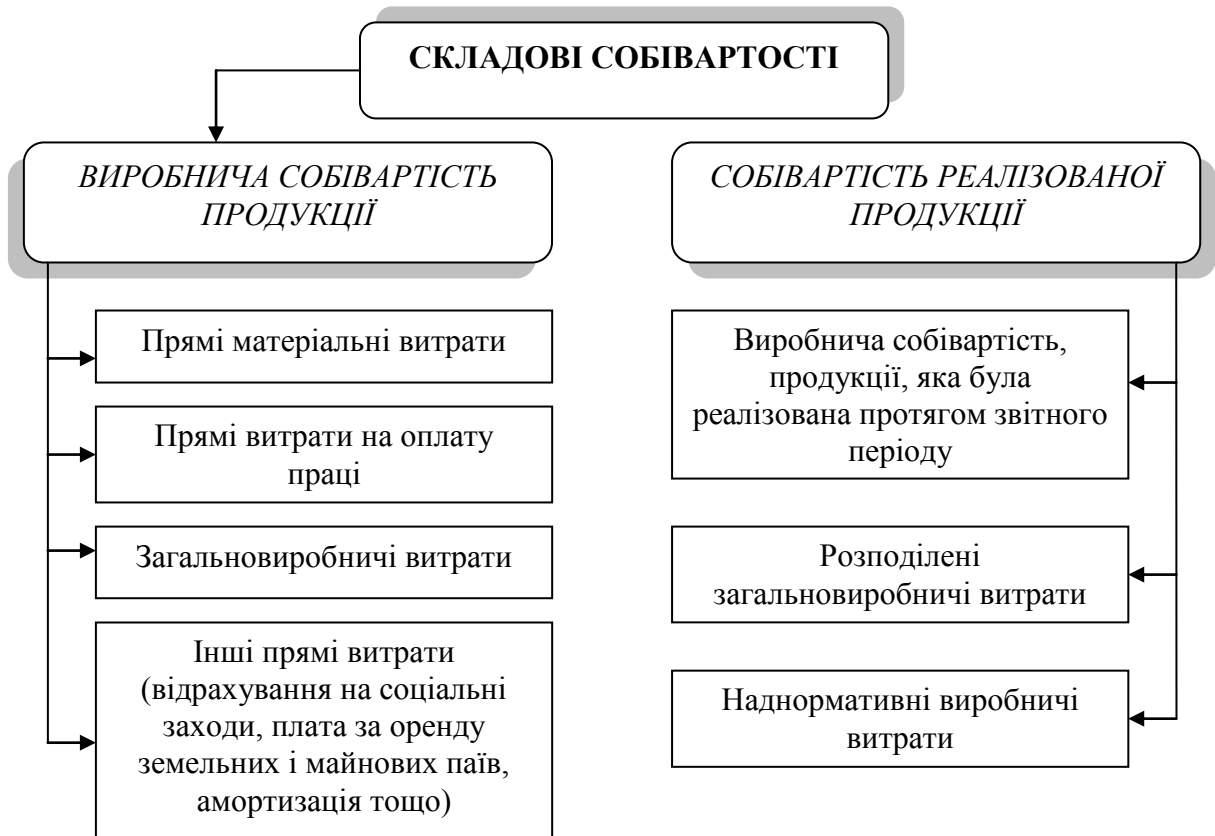


Рис. 2.4 Складові собівартості продукції рослинництва\*

\*Джерело [25]

Витрати на виробництво продукції рослинництва включають лише прямі витрати виробництва, що відносяться на конкретний вид продукції. Витрати на реалізацію включають виробничу (фактичну) собівартість виробленої продукції, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та понаднормативну собівартість продукції. На основі проведених досліджень прийнято вважати, що собівартість продукції рослинництва відображає рівень понесених витрат, характеризує ефективність використання наявних фондів, матеріалів і технологій, трудових і природних ресурсів, а також

організаційно-технічний рівень виробництва, рівень продуктивності процесу та праці.

Доцільно відмітити, що надзвичайно велике значення на остаточний фінансовий результат діяльності агровиробників мають методи оцінки одержаної сільськогосподарської продукції з власного виробництва при її первісному визнанні:

1) за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або

2) за виробничою собівартістю, що передбачено НП(С)БО 16 «Витрати» та Методичним рекомендаціями №132.

Метод оцінки сільськогосподарської продукції, який використовує підприємство, має бути зафіксовано в обліковій політиці підприємства. У ТОВ «\*\*\*\*\*» оцінюють продукцію власного виробництва за виробничою собівартістю.

Від того, який варіант оцінки сільськогосподарської продукції буде обрано, залежатиме: 1) порядок закриття рахунка 23 «Виробництво»; 2) розмір фінрезультату, якщо на кінець року вирощену продукцію не буде реалізовано. Є зрозумілим, що оцінивши продукцію за справедливою вартістю дохід чи витрати від первісного ви знання виникатимуть не залежно від реалізації сільськогосподарської продукції. А при оцінці сільськогосподарської продукції за фактичною собі вартістю вплив на дохід чи витрати буде здійснено (при доведенні планової собівартості до фактичної), тільки якщо вирощену продукцію було реалізовано до кінця року. Якщо ж сільськогосподарська продукція лишилася на складі, то корективи вплинуть на вартість продукції, що зберігається, а не на фінрезультат. Саме тому, коли всю вирощену продукцію власного виробництва до кінця року не продали, то за оцінкою за справедливою вартістю у фермера за рахунок доходів чи витрат від первісного визнання фінансовий результат буде зменшено чи збільшено (на розмір таких доходів



чи витрат). А за оцінкою за фактичною собівартістю на фінансовий результат визначення фактичної собівартості жодним чином не вплине.

Встановлюють справедливу вартість для кожного окремого виду виробленої сільськогосподарської продукції спеціальна комісія, що функціонує на підприємстві за розпорядженням керівника. Робота цієї комісії при визначенні справедливої ціни спирається на вимоги НП(С)БО 30 «Біологічні активи», а саме: якщо активний ринок на сільгосппродукцію існує, то ціна визначається виходячи з цін на таку продукцію на активному ринку; якщо активний ринок відсутній - то виходячи з ціни останньої операції з такими активами або ринковими цінами на подібні активи чи додатковими показниками, які характеризують рівень цін на таку продукцію. Крім цього, визначаючи справедливу вартість продукції, потрібно враховувати її якість.

Отже, розмір справедливої вартості не залежить від розміру по несених витрат сільськогосподарським товаровиробником на виробництво, а визначається, спираючись на вартість продукції, що сформувалася на ринку. Тому, щоб закрити рахунок 23, який відображає витрати на вирощування сільськогосподарської продукції, слід урівноважити дебет (розмір фактичних витрат) і кредит (вартість, за якою оцінено сільськогосподарську продукцію). В даному випадку, щоб закрити рахунок 23, слід визнати або

- дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції (Дт 23 Кт 710). Так слід робити, коли розмір витрат, понесених на виробництво певного виду сільськогосподарської продукції (Дт рахунка 23), менше вартості отриманої продукції, оціненої за справедливою вартістю (Кт рахунка 23);

- витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції (Дт 940 Кт 23). Так слід робити, коли розмір витрат, по несених на виробництво певного виду сільськогосподарської продукції (Дт рахунка 23), більше вартості одержаної продукції, оціненої за справедливою вартістю (Кт рахунка 23).

Оцінюючи продукцію за справедливою вартістю, визнання доходу чи витрат можна здійснювати або одноразово в кінці року, або на кожен дату балансу, тобто поквартально. При виборі періоду визнання доходу і витрат виробники сільськогосподарської продукції мають враховувати специфіку виробництва сільськогосподарської продукції, а саме: щорічне визнання доходу чи витрат від первісного визнання, притаманне галузі рослинництва, оскільки продукцію рослинництва отримують раз на рік, а тому визнавати доходи і витрати частіше просто не вдасться; щоквартальне визнання можна застосовувати у галузі тваринництва.

Коли агровиробники обирають метод оцінки власної продукції за виробничою собівартістю, то протягом року оцінювати вироблену сільськогосподарську продукцію слід за плановою собівартістю. І тільки в кінці року, коли будуть зібрані всі витрати на вирощування певного виду сільськогосподарської продукції (розподілено загальногосподарські витрати, віднесено прями та непрямі витрати), необхідно розмір планової собівартості довести до рівня фактичної собівартості.

Визначення розміру планової собівартості на сільськогосподарському підприємстві зазвичай здійснює плановий відділ. При цьому доцільно враховувати основні показники виробництва певних видів сільськогосподарської продукції за минулі роки, з їх коригуванням на планові обсяги виробництва продукції і прогнозних витрат на поточний рік з урахуванням запланованого обсягу виробництва і подорожчання матеріалів і сировини, що використовуються для виробництва.

Отже суть закриття рахунка 23 «Виробництво» полягає саме у доведенні планових витрат на виробництво продукції до здійснених фактичних витрат. При цьому, коли мова йде про доведення планової собівартості до фактичної, то мають на увазі визначення різниці між фактичною та плановою собівартістю продукції, яку слід відносити пропорційно до кількості продукції на залишок продукції на кінець року і на

ті рахунки (субрахунки) бухгалтерського обліку, де було відображено рух цієї продукції протягом року.

Проводять таке коригування шляхом використання двох методів:

1) «червоне сторно». Цей метод використовують, коли планова собівартість сільгосппродукції (Кт рахунка 23) перевищує фактичну (Дт рахунка 23). Суть цього методу зводиться до того, щоб «червоним» записом зняти визначену різницю як із Кт рахунка 23, так і з Дт того рахунка, де обліковується сільгосппродукція на кінець року чи куди вона була використана;

2) додаткових проводок. Цим методом користуються у випадку, коли планова собівартість (Кт рахунка 23) менше фактичної (Дт рахунка 23), тобто в ситуації, зворотній тій, коли використовують метод «червоне сторно». Суть цього методу полягає в тому, що аграрій має шляхом збільшення планової собівартості, за якою оприбутковувалася продукція протягом року (тобто шляхом збільшення Кт рахунка 23 і Дт тих рахунків, на яких обліковується вироблена продукція або куди вона була використана), закрити рахунок 23.

Саме тому, на нашу думку, для сільськогосподарських підприємств, які відносяться до виробничої сфери, процес калькулювання готової сільськогосподарської продукції, в тому числі продукції рослинництва, є нагальною потребою. І хоча багато питань в цій ділянці обліку визначає саме господарство, все ж методичні основи, на які рівняються всі без винятку сільськогосподарські формування. І саме такими галузевими рекомендаціями для сільськогосподарських підприємств є Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) – сукупність прийомів і способів, що забезпечують обчислення в грошовому вираженні собівартості одиниці окремих видів виробленої підприємством продукції (робіт, послуг) у розрізі статей витрат.

Об'єкти калькулювання собівартості продукції взаємопов'язані з об'єктами обліку витрат виробництва та на практиці, як правило, збігаються, але можуть мати й відмінності. Для сільськогосподарських виробничих підприємств формування фактичної (звітної) калькуляції та розрахунок фактичної (звітної) собівартості є обов'язковим. Планова й нормативна калькуляція складаються на розсуд підприємства та використовуються в основному для цілей управлінського обліку. Проте, враховуючи специфіку діяльності підприємств аграрної сфери, де виробництво сільськогосподарської продукції має довготривалий технологічний цикл, оцінка виробленої продукції, обов'язково впродовж поточного року здійснюється за плановою собівартістю, позаяк всі фактичні витрати будуть достовірно визначені лише в кінці календарного поточного року. Оцінка за нормативними затратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Обов'язковим заключним етапом є те, що продукція розцінена за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості відповідно до вимог п. 21 П(С)БО 9 «Запаси».

Основними джерелами інформації для проведення арифметичних розрахунків щодо визначення фактичної собівартості сільськогосподарської продукції галузі рослинництва слугують фактичні прямі витрати, що відображаються на субрахунку 231 «Рослинництво» до синтетичного рахунку 23 «Виробництво». Проте, до загальної суми прямих витрат, включають ще суму накладних, так званих загальновиробничих витрат галузі рослинництва, що обліковуються на субрахунку 911 «Загальновиробничі витрати галузі рослинництва», роз поділяються між витратами на культури загальні витрати на зрошення та осушення земель, на вапнування та гіпсування ґрунтів, утримання полезахисних смуг; списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються; та

віднесені суми калькуляційних різниць по продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв.

Визначення фактичної собівартості продукції рослинництва у ТОВ «\*\*\*\*\*» здійснюється у формі спеціального розрахунку, в якому вказується вид продукції та її кількість у натуральних вимірниках, а також загальна сума прямих і непрямих витрат окремо на кожен вид продукції в цілому та на одиницю продукції. Складена калькуляція собівартості продукції за своїм призначенням не відповідає ознакам первинного документа, оскільки в ній не фіксуються які-небудь господарські операції, розпорядження чи дозволи на здійснення господарської операції.

Як було вже відмічено, основним нормативним актом, на якого посилаються сільськогосподарські формування в т.ч. і ТОВ «\*\*\*\*\*» є Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. Відповідно до цих рекомендацій методика визначення фактичної собівартості культур, які вирощуються у досліджуваному товаристві наступна. Витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість з доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року) становлять собівартість зерна, зерновідходів та соломи. Собівартість соломи при цьому, як побічної продукції, визначається виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної чи основної продукції. При складанні звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції. Загальна сума витрат (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймається за одиницю, а зерновідходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом в них повноцінного зерна.

Проте, проведені дослідження показали, що при визначенні фактичної собівартості продукції зернових культур у ТОВ «\*\*\*\*\*» від загальної суми витрат, понесених на виробництво зерна не віднімають вартість одержаної від намолоту соломи, що є порушенням методичних рекомендацій і також негативно впливає на величину фактичної собівартості повноцінного зерна, штучно її збільшуючи.

Для розрахунку собівартості центнера картоплі із загальної суми витрат на її вирощування та збирання виключається вартість картоплі, яка згодована худобі, що оцінюється за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності. Решта суми витрат ділиться на кількість повноцінної продукції [18].

Собівартість центнера продукції овочівництва відкритого і закритого ґрунту ви означається діленням витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. Побічною продукцією вважається бадилля і продукція, яка не реалізована, згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з врахуванням поживності. При веденні обліку витрат по групі овочевих культур розраховується середня собівартість продукції цих культур. Для визначення собівартості продукції окремої культури витрати на групу культур розподіляються між окремими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами [18].

Собівартість центнера насіння сої визначається діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції на фізичну масу насіння після його доробки.

Враховуючи висвітлену методику визначення фактичної собівартості продукції рослинництва, проведемо її визначення на основі даних досліджуваного господарства (табл.2.8).

**Методика визначення фактичної собівартості основних видів  
продукції рослинництва у ТОВ «\*\*\*\*\*», 2022 р.**

Види продукції	Загальна сума витрат, грн.	Вартість побічної продукції	Сума витрат на основну продукцію, грн.	Кількість одержаної продукції, ц	Фактична собівартість 1 ц, грн
Озима пшениця	435823,20	-	435823,20	720	605,31
Соя	1521365,00	-	1521365,00	1060	1435,25
Картопля	633650,50	-	633650,50	1970	321,65
Капуста	268727,60	-	268727,60	730	368,12
Морква	13624,80	-	13624,80	20	681,24
Столовий буряк	66391,60	-	66391,60	110	603,56
Разом	2939582,70	-	2939582,70	X	X

Отже, дані таблиці засвідчують, що визначення фактичної собівартості продукції рослинництва у ТОВ «\*\*\*\*\*» здійснюється із порушенням Методичних рекомендацій №132, в частині того, що із загальної суми витрат на вирощування певного виду рослинницької продукції не віднімається вартість побічної продукції, яка у досліджуваному господарстві не знайшла подальшого використання і тому вартісно не оцінюється. Це слід визнати як негативний момент, що збільшує фактичну собівартість продукції рослинництва.

Заключним етапом в процесі калькулювання собівартості продукції галузі рослинництва є списання калькуляційних різниць між плановою і фактичною собівартістю продукції рослинництва. Працівники бухгалтерії визначивши загальне відхилення в розрізі сільськогосподарських культур (аналітичних рахунків), розподіляють його за каналами використання продукції пропорційно до її кількості (табл.2. 9).

Таблиця 2.9

**Розрахунок і розподіл калькуляційних різниць між плановою і фактичною собівартістю продукції  
рослинництва у ТОВ «\*\*\*\*\*», 2022 р\*.**

Назва продукції	Валовий вихід, ц	Планові витрати		Фактичні витрати		Відхилення		Канали використання продукції					
		всього грн.	на 1 ц грн	всього грн.	на 1 ц грн	всього т.грн.	на 1 ц грн	реалізовано		посяно		залишок	
								к-сть, ц	сума, грн.	к-сть, ц	сума, грн.	к-сть, ц	сума, грн.
Повноцінне зерно озимої пшениці	720	439200,0	610,0	435823,20	605,31	3376,8	4,69	207	970,83	25	117,25	488	2288,72
Соя	1060	1537000,0	1450,0	1521365,0	1435,25	15635,0	14,75	837	12345,75			223	3289,25
Картопля	1970	788000,0	400,0	633650,50	321,65	154349,5	78,35	448	35100,8			1522	119248,7
Капуста	730	328500,0	450,0	268727,60	368,12	59772,4	81,88	730	59772,4				
Морква	20	13000,0	650,0	13624,80	681,24	624,8	31,24	-				20	624,8
Столовий буряк	110	66000,0	600,0	66391,60	603,56	391,6	3,56	-				110	391,6
Разом	X	3171700,0	X	2939582,70	X	232117,3	X	X	108189,78	X	117,25	X	123810,27
<b>Кореспондуючий рахунок</b>									<b>901</b>		<b>231</b>	<b>X</b>	<b>271; 208</b>

\*Розроблено автором на основі [45]



Дані таблиці свідчать, що у 2022 році фактичні витрати на виробництво таких сільськогосподарських культур, як пшениця озима, ріпак, картопля та капуста були значно менші ніж планові витрати. Тому їх відображення в обліку відбувалось методом «червоне сторно». Лише на два види овочевої продукції – морква та буряк столовий у звітному році було здійснено більше фактичних витрат, ніж їх було заплановано і тому в обліку їх відображали на бухгалтерських рахунках методом дооцінки.

Дослідження дають право стверджувати, що на даний час недостатньо уваги приділяється вивченню причинам високої собівартості та збитковості готової продукції сільськогосподарського виробництва, пошуку власних резервів виробництва та покращенню якісних показників підприємства.

### **РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНИХ І МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА В МАЛИХ АГРОПІДПРИЄМСТВАХ**

#### **3.1 Удосконалення економічного механізму стійкого розвитку підприємництва в галузі рослинництва на інноваційній основі в сучасних умовах**

Діяльність підприємств з метою сталого розвитку в аграрному секторі вимагає застосування процесів і процедур, що забезпечать діяльність суб'єкта господарювання відповідно до накресленої стратегії та намічених завдань. Саме така система, виражена через організаційне та інституційне забезпечення даного процесу дозволить досягати поставлені економічні, соціальні та екологічні цілі та дотримуватися вимог задля нашого майбутнього.

Стратегія розвитку або стратегія бізнесу передбачає сукупність заходів та дій, які формують собою бізнес-стратегії усіх стратегічних зон господарювання аграрного підприємства. Це стратегія бізнес-одиниці чи виду діяльності підприємства. Бізнес-стратегія визначає шляхи досягнення підприємством бажаного результату (стабілізації (обмеженого зростання), зростання, скорочення) в конкретному бізнесі чи секторі бізнесу, в конкретному продукторинковому сегменті [32, с.5].

Відповідно однією із складових у стратегії розвитку підприємства виступає стратегія розвитку галузей основного виробництва, зокрема галузі рослинництва. На рисунку 3.1 відображено сукупність і послідовність елементів, які б сприяли здійсненню стратегічного планування виробництва продукції рослинництва у ТОВ «\*\*\*\*\*».

Діяльність будь якого суб'єкта господарювання визначається через економічний механізм, який можна визначати як сукупність механізмів господарювання на рівні держави та на рівні окремих підприємств, що

об'єднує економічні важелі регулювання в цілісну систему. На рівні окремо взятого підприємства економічний механізм як система організаційно-економічних форм повинен включати такі структурно-функціональні підсистеми: планування, стимулювання, організацію, регулювання.

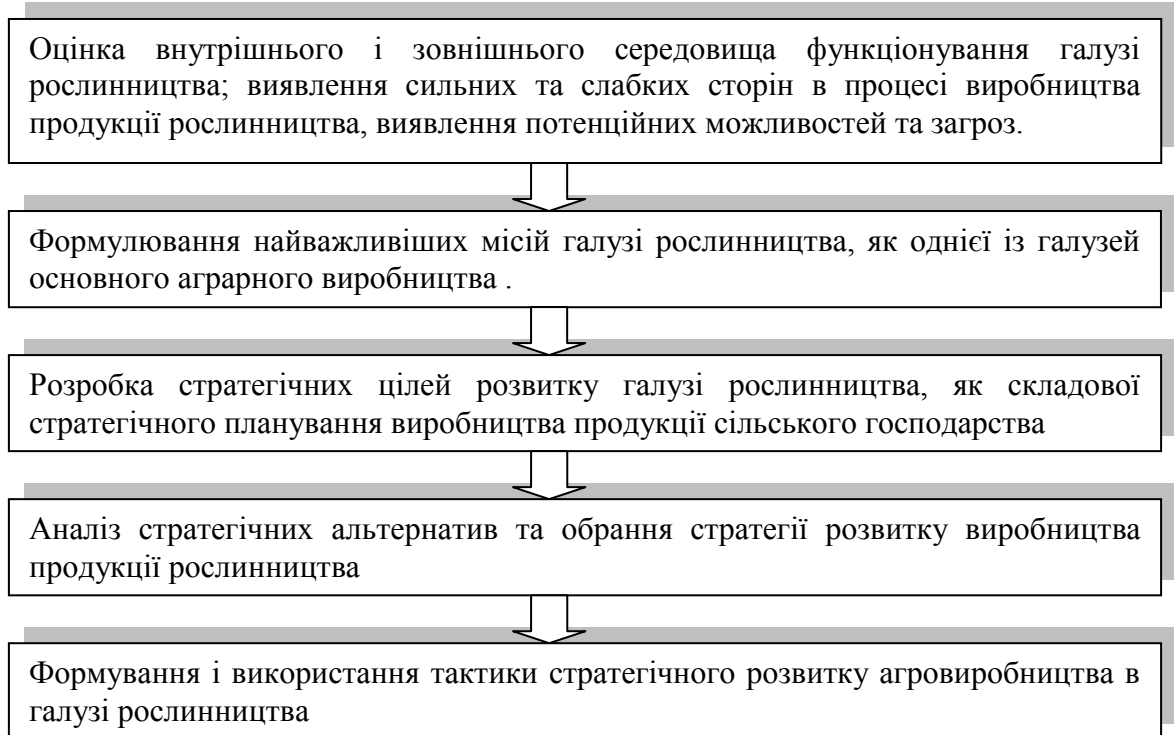


Рис.3.1 Послідовність стратегічного планування розвитку підприємництва в галузі рослинництва\*

\*Розробка автора

Для успішного інноваційного розвитку агробізнесу необхідно поєднувати заходи, спрямовані на стимулювання пропозицій, із заходами, що сприяють підвищенню попиту на інноваційні продукти, послуги та технології. Аналіз стану аграрного сектору свідчить про необхідність переходу підприємств на інноваційний шлях розвитку, який передбачає технічну та технологічну модернізацію на основі розвитку науки, а також розширення практики, підготовку вигідних умов та забезпечення масштабного використання інновацій.

Рослинництво є важливою галуззю сільського господарства, що впливає на продовольчу безпеку країни, є важливою сировиною базою розвитку більшості агропромислових комплексів. У зв'язку з цим

економічне зростання в аграрному секторі забезпечується інтенсивністю, спрямованістю та ефективністю інноваційної діяльності. Сільське господарство характеризується переходом до інноваційної моделі розвитку, що означає не лише стабільність, а й поступове підвищення рівня технології та технології виробництва, що передбачає системну інтеграцію науково-технологічних галузей у сільськогосподарське виробництво. Процес соціально-економічного та соціального розвитку вимагає чітких і послідовних дій в управлінні галуззю, а також стимулів для вдосконалення науково-технічної сфери та підтримки постійного потоку ефективних інновацій. Ці зміни відбуваються в усьому агропромисловому комплексі, особливо в рослинництві.

Відповідно до Стратегії розвитку сфери інноваційної діяльності на період до 2030 року [38] в аграрному секторі вбачається високий потенціал до модернізації, впровадження новітніх технологій та підвищення рівня переробки власної продукції, що має стати рушієм економічного зростання та сприяти розвитку сільського господарства. Система точного землеробства, зокрема на досліджуваних малих підприємствах Львівської області, є однією з таких технологій, що дозволяє раціонально використовувати ресурси, збільшити ефективність виробництва та отримати конкурентоспроможну продукцію рослинництва за рахунок оптимізації витрат.

Під сталим розвитком сільськогосподарського підприємництва розуміють процес забезпечення збалансованого розвитку різних форм ведення сільського господарства, охорони та відновлення земельних ресурсів і параметрів якості навколишнього середовища, покращення різноманітних показників соціального статусу сільського населення в країні з підвищенням продовольчої та екологічної безпеки. У свою чергу, організаційно-інституційне забезпечення сталого розвитку підприємництва – це комплекс засобів і заходів щодо налагодження управлінських економічних взаємовідносин і забезпечення кадрового потенціалу, фінансових ресурсів, матеріально-технічних засобів, тобто організаційно-економічного механізму

сталого розвитку підприємництва, а також формальні та неформальні підприємницькі інститути та інституції, створені в рамках системи сталого розвитку сільського господарства.

Через організаційно – економічний механізм відбувається широка взаємодія між державою та бізнесом, сільськогосподарськими ринками, інноваціями, домогосподарствами, соціальними секторами, сільською місцевістю, екологічними та кліматичними факторами. Це, у свою чергу, не означає, що аграрії можуть розвинути спеціальний OEM у цілісну динамічну систему та наповнити її новими методами та інструментами (інструментами, важелями) для досягнення реальних результатів. Тому, в умовах нової соціоекологічної та економічної реальності на часі є вдосконалення теоретико-методологічних основ сталого розвитку OEM в аграрному секторі, оскільки вони змінюються відповідно до ситуації, соціальних пріоритетів та стратегічних напрямів.

Система гарантій організаційно - економічної системи складається з двох основних частин: організаційної та інституційної. Організаційне забезпечення - це процес, який відповідає за організацію діяльності відповідно до системи сталого розвитку, тобто це система процесів і процедур для здійснення корпоративної діяльності відповідно до встановлених стратегій і поставлених цілей. Ця система забезпечує взаємозв'язки між різними підрозділами підприємства та необхідні для їх роботи ресурси. Водночас інституційне забезпечення сталого розвитку аграрного підприємництва відповідає за формування відповідних формальних і неформальних інститутів, які створюють умови для подальшої діяльності, спрямованої на досягнення поставлених цілей. Організаційно – економічний механізм галузі рослинництва має на меті створити необхідні умови для забезпечення населення продуктами харчування вітчизняного виробника. Основні складові цього механізму відображено на рисунку 3.2.



Рис.3.2 Організаційно – інституційне забезпечення сталого розвитку сільського господарства та його складові [12].

За час повномасштабного вторгнення РФ, яке триває вже майже два роки, аграрний сектор України зазнав суттєвих втрат. На сьогодні напрошується висновок, що російсько – українська війна триватиме ще певний час, але рано чи пізно післявоєнний період відновлення аграрної сфери настане, і цей період буде періодом відновлення, становлення та зростання. Для того, щоб агробізнес міг ефективно працювати та виробляти конкурентоспроможну сільськогосподарську продукцію, необхідні значні ресурсні інвестиції, які дозволять агробізнесу вирішити проблему оновлення своїх потужностей, якості та інженерія, впровадження передових технологій, що забезпечують економію ресурсів, підвищення якості, стабільність

виробничих систем у поєднанні з фінансово-економічною підтримкою через фінансово-кредитні установи покращить інвестиційне середовище, сприятиме розвитку підприємництва та вирішить проблему продовольчої безпеки нашої країни (рис.3.3).

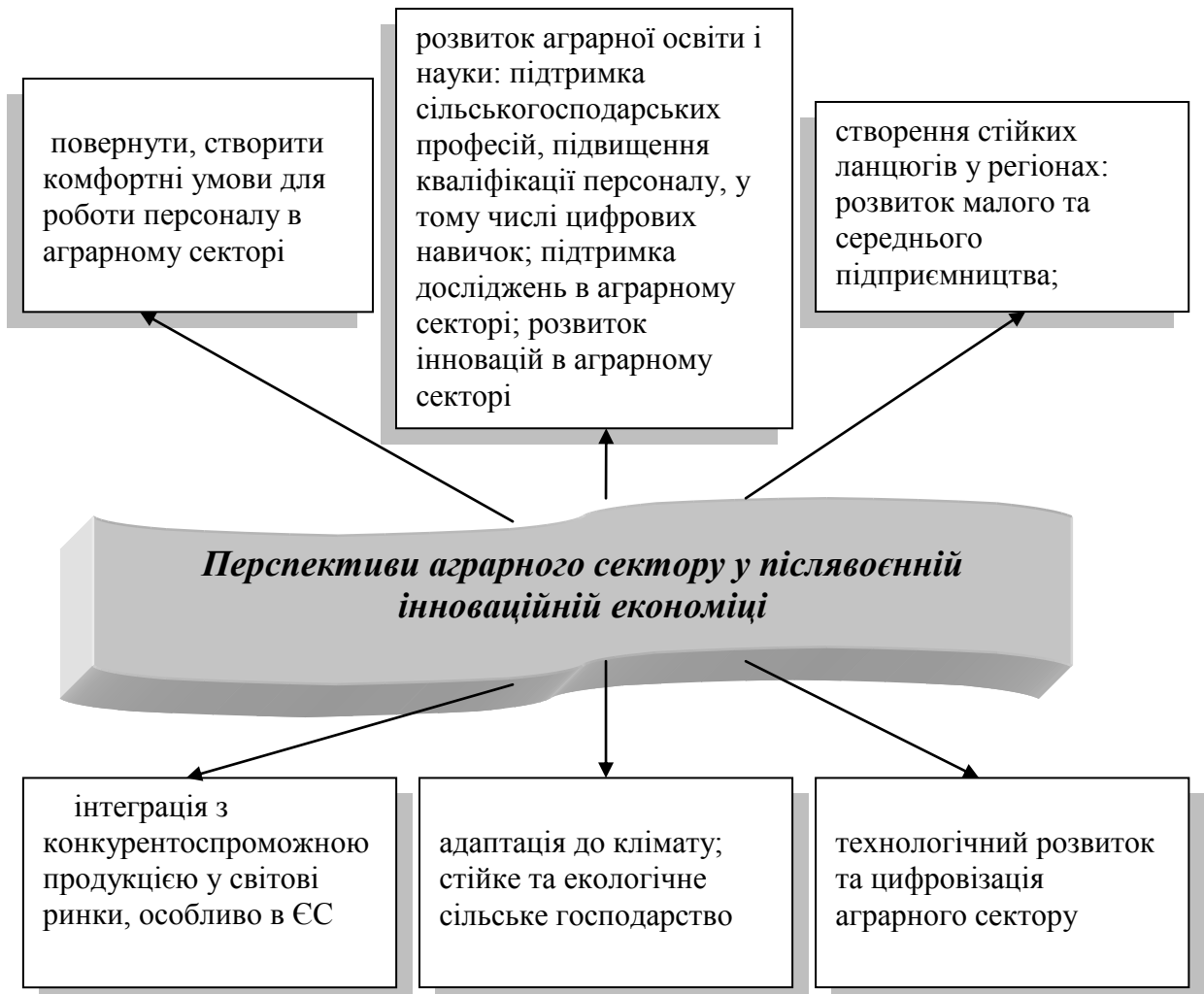


Рис.3.3 Пріоритети інноваційного відновлення аграрної сфери у після військовий період\*

\*Розроблено автором на основі [26]

Отже, використання інновацій забезпечуватиме прогресивний розвиток сільського господарства, сприятиме залученню додаткових інвестицій, зміцненню економічної та технологічної безпеки. Проте, слід враховувати, що при зміні умов функціонування галузі, паралельно зазнають змін та запроваджуються новітні технології, що потребує досліджень та детального обґрунтування в майбутньому [46, с.78].

### **3.2 Управлінський облік в системі стратегічного управління витратами підприємства на виробництво продукції**

Для виробництва конкурентоспроможної продукції та забезпечення стабільного становища малих і середніх підприємств, до категорії яких відноситься ТОВ «\*\*\*\*\*», доцільно налагодити повну систему управлінського обліку на підприємстві та забезпечити ефективне управління внутрішніми користувачами інформації. Адже від рівня витрат значною мірою залежить рівень конкуренції за товар і результати господарської діяльності підприємства. Функціонування сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах господарювання потребує вдосконалення самого виробничого процесу та механізмів управління. При цьому головною рушійною силою інформаційного управління підприємством і всією виробничо-господарською діяльністю сучасного сільськогосподарського підприємства виступає система управлінського обліку. Закон України про бухгалтерський облік та звітність в Україні говорить, що управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [35].

.Система управлінського обліку - це система, яка надає необхідну інформацію керівникам. Він включає процеси планування, бюджетування та прогнозування, необхідні для підготовки та аналізу інформації управлінського обліку, форм управлінської звітності, систем вимірювання продуктивності та комп'ютерних інформаційних систем (таких як інформаційні системи керівників або інформаційні системи управління). Системи управлінського обліку формують основу інформації, необхідної для прийняття стратегічних рішень, і служать елементами формального контролю для оцінки ступеня досягнення встановлених цілей, тому важливо розуміти порядок формування інформаційних масивів і послідовність інформації, можливість використання при прийнятті управлінських рішень.



Управлінський облік є невід'ємною частиною системи управління підприємством, він виходить за рамки бухгалтерського обліку і спрямований на забезпечення персоналу інформацією для ефективного бізнес-планування, обліку, оцінки, аналізу, контролю та прийняття відповідних управлінських рішень. Він займає важливе місце в системі управління підприємством, є засобом прямого та зворотного зв'язку між різними рівнями управління суб'єктами підприємства та їх внутрішнім і зовнішнім середовищем, інструментом реалізації підприємствами управління бізнесом, функцією управління.

Отже, управлінський облік, як система внутрішнього обліку та звітності робить вплив на калькулювання та облік витрат на підприємстві в результаті чого формується основна інформація для повсякденних потреб управління, а правильна організація обліку витрат на виробництво безпосередньо залежить від особливостей діяльності кожного підприємства та напрямків його діяльності.

Робота з оптимізації виробничих витрат є важливим чинником в системі їх зниження, яку необхідно проводити постійно, щоб зрозуміти, які параметри відхиляються від встановлених нормативів і що може привести господарство в кризу. Процес оптимізації може тривати від місяця до кількох років – все залежить від завантаженості, розміру суб'єкта господарювання та умов бізнесу. Управління витратами стосується впливу на них для покращення організаційної діяльності, а також досягнення ефективності виробництва.

Важливість системи управлінського обліку визначається необхідністю оптимізації виробничих процесів, економії ресурсів та підвищення ефективності управлінського впливу, необхідністю переходу на більш високий рівень управління. виходячи з сучасного стану розвитку науки, техніки та управління нею (рис.3.4).



Рис. 3.4 Взаємозв'язок управління витратами на виробництво продукції рослинництва з управлінським обліком\*

\*Розроблено на основі джерела [24].

Методи управлінського обліку повинні бути розроблені таким чином, щоб отримати всі прийнятні альтернативи для вирішення питань, пов'язаних з управлінням витратами та результатами, які виникають у процесі роботи бізнесу. Тому, порівняно з фінансовою сферою, завдання у сфері управлінського обліку зазнали значних змін, суть яких пов'язана із сучасними умовами, а процес формування витрат і доходів в управлінському обліку є важливішим за визначення їх реального розміру. У свою чергу, управління витратами є важливою функцією економічного механізму будь-якого бізнесу. Управління витратами означає вплив на них з метою покращення діяльності суб'єкта господарювання та досягнення продуктивності.

Вчені – економісти розглядають кілька основних програмних питань управління витрати на виробництво основної продукції, в тому числі і продукції рослинництва (рис.3. 5).



Рис.3.5 Перелік основних завдань управління витратами в галузі рослинництва\*

\* Розроблено автором на основі джерела [24].

Управлінський облік є невід'ємною частиною системи управління підприємством, він виходить за рамки бухгалтерського обліку і спрямований на забезпечення персоналу інформацією для ефективного бізнес-планування, обліку, оцінки, аналізу, контролю та прийняття відповідних управлінських рішень. Він займає важливе місце в системі управління підприємством, є засобом прямого та зворотного зв'язку між різними рівнями управління суб'єктами підприємства та їх внутрішнім і зовнішнім середовищем, інструментом реалізації підприємствами управління бізнесом, функцією управління.

Окрім цього, на досліджуваному підприємстві ТОВ «\*\*\*\*\*» доцільно розробити інструкцію щодо обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. В ній має бути відображено перелік основного і допоміжного виробництв, а також склад обслуговуючих та переробних виробництв на підприємства, визначена міра централізації чи децентралізації обліку витрат. Лише наявність даних документів дозволить підприємству організувати правильний облік витрат на виробництво з метою визначення реального фінансового результату роботи підприємства.

### **3.3 Організаційно-методичні аспекти формування облікової політики щодо витрат на виробництво продукції рослинництва**

Ефективність бухгалтерського обліку малого підприємства залежить від рівня його організації. Важливим питанням для бухгалтерських організацій є формування облікової політики, що включає вибір конкретних методів ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності з кількох можливих варіантів, дозволених чинними правовими документами. Ефективність управління системою бухгалтерського обліку залежить не тільки від сформульованої облікової політики, а й від формування витрат та їх впливу на фінансові результати. Це визначає стратегічний підхід до формування облікової політики.

Проведені дослідження у даній кваліфікаційній роботі дають право стверджувати, що у реальній роботі, через брак теоретичних знань, відповідної кваліфікації та практичного досвіду, керівники малих підприємств, в тому числі і ТОВ «\*\*\*\*\*» мають справу з особливостями формування облікової політики у відносно формальний спосіб. Тому раціональній і оптимальній обліковій політиці відводиться важлива роль в організації бухгалтерського обліку, тому що саме облікова політика сприяє зміцненню обліково-аналітичних функцій в управлінні малим підприємством, що дозволяє оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі.

Після прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в Україні в 2000 р. вперше почали використовувати нормативне визначення терміну «облікова політика», відповідно до якого облікова політика являє собою сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності [35]. У МСБО дане поняття розглядається як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані на підприємстві під час складання та подання фінансових звітів [22]. Аналіз сутності облікової політики у вітчизняних і зарубіжних нормативних документах дозволив визначити облікову політику як сукупність способів та процедур організації і ведення обліку та формування звітності, що були обрані, виходячи зі встановлених вимог та особливостей діяльності малих підприємств.

Документальне оформлення облікової політики є обов'язковим відповідно до діючого законодавства України. Проте, знову ж таки проведені дослідження говорять про те, що у практичній діяльності малих аграрних підприємств спостерігається формальний підхід до цього питання та не приділяється особлива увага її елементам. У досліджуваному ТОВ «\*\*\*\*\*» відповідним Наказом про облікову політику затверджують Положення про облікову політику, в якому визначаються аспекти ведення

обліку та складання фінансової звітності. Альтернативним і доповнюючим варіантом Положення може бути розробка Робочої інструкції з облікової політики, що детальніше визначає порядок і способи організації обліку на малих підприємствах.

Нами було розроблено Робочу інструкцію з облікової політики щодо витрат на виробництво продукції рослинництва в ТОВ «\*\*\*\*\*» (Дод. А). На основі аналізу економічної літератури нами сформовано перелік її складових:

- теоретичні основи організації обліку;
- методичні аспекти обліку;
- технологія ведення обліку.

Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку визначають вибір форми обліку, організацію робочих процесів, тип організаційної структури бухгалтерського обліку та технологію обробки даних, контроль і правові положення облікової політики. Методика бухгалтерського обліку розкриває поріг важливості інформації про витрати, що відображається у фінансовій звітності, об'єкти обліку витрат, розподіл витрат, методи обліку собівартості продукції, методи амортизації основних засобів, методи списання запасів за кожною групою класифікації витрат. Методики бухгалтерського обліку передбачають розробку планів бухгалтерської роботи, організаційних процедур документального оформлення процесів, формування звітності та виправлення помилок у фінансовій звітності. Одна з цих складових – перелік методологічних засад формування облікової політики – чітко викладена в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [19].

При розробці I розділу «Теоретичні основи організації обліку» Робочої інструкції з облікової політики у ТОВ «\*\*\*\*\*» необхідно визначити нормативно-правові документи, які використовують малі підприємства при веденні обліку. Це зокрема, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової

звітності», План рахунків бухгалтерського обліку, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132, а також внутрішні регулюючі документи.

Реалізуючи облікову політику на малому підприємстві, варто зазначити, що ефективність його діяльності залежить від вибору:

- форми організації бухгалтерського обліку (згідно із законодавством передбачено чотири варіанти вибору рахунків бухгалтерського обліку, кожен з яких може бути обраний власником (журнал, журнально-порядковий, простий, комп'ютерний);

- системи бухгалтерського обліку (залежно від обсягу діяльності та вимог законодавства суб'єкти малого підприємництва можуть обирати між загальною або спрощеною формою бухгалтерського обліку та фінансової звітності);

- системи оподаткування (відповідно до законодавчих положень, підприємства, незалежно від розміру та форми, можуть обирати між загальною системою оподаткування та спрощеною системою оподаткування, якщо вони відповідають відповідним стандартам).

Організаційні аспекти формування облікової політики досліджуваного господарства ТОВ «\*\*\*\*\*» передбачають: нормативно-правове регулювання, форму організації обліку, тип організаційної структури бухгалтерії, організацію роботи облікового апарату, технологію обробки облікової інформації та форму бухгалтерського обліку. Ця складова є основою для розробки методики та технології ведення обліку витрат на виробництво продукції рослинництва на малих підприємствах (табл. 3.1).

У II розділі Робочої інструкції з облікової політики доцільно розкрити методичні аспекти формування облікової політики, які є складовою системи бухгалтерського обліку, що передбачає розкриття таких елементів обліку

щодо яких існує більше, ніж один варіант їх застосування, тому розробляти її мають усі без винятку суб'єкти господарювання.

Таблиця 3.1

**Елементи облікової політики щодо витрат на виробництво продукції рослинництва (організаційні аспекти)\***

Елементи облікової політики	Варіант організації обліку
<i>Нормативно - правове регулювання</i>	Для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності необхідно застосовувати: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства; НП(С)БО; спрощений План рахунків бухгалтерського обліку
<i>Форма організації обліку (вибір суб'єкта, що здійснює облік)</i>	Облік на малих підприємствах ведеться бухгалтером чи бухгалтерською службою; керівником; за допомогою бухгалтерського аутсорсингу (замість штатного бухгалтера).
<i>Організація роботи облікового апарату</i>	Централізована – якщо є штатний бухгалтер чи відділ бухгалтерії; або відсутня – при користуванні послугами бухгалтерської компанії
<i>Тип організаційної структури бухгалтерії</i>	Лінійна, що передбачає підпорядкування керівнику малого підприємства.
<i>Технологія оброблення облікової інформації</i>	Використання комп'ютерної бухгалтерської програми із застосування змішаної (паперово-електронної) форми документообігу
<i>Форма бухгалтерського обліку</i>	Спрощена, з веденням облікових реєстрів.

\*Розроблено автором

Методичні аспекти облікової політики містять такі показники: поріг суттєвості для відображення інформації щодо витрат у фінансовій звітності, тривалість операційного циклу, методи амортизації основних засобів та інших необоротних активів, списання запасів при їх вибутті, обліку витрат, одиницю бухгалтерського обліку запасів, перелік і склад статей калькулювання собівартості, змінних і постійних загальновиробничих витрат, базу їх розподілу (табл.3.2).



**Елементи облікової політики щодо витрат на виробництво  
продукції рослинництва (методичні аспекти)\***

<b>Норма регулювання</b>	<b>Показник</b>	<b>Альтернативні варіанти щодо обліку витрат</b>
<b>Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»</b>	Поріг суттєвості для відображення інформації щодо витрат у фінансовій звітності	Суттєва інформація – це інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.
	Тривалість операційного циклу	Операційний цикл – це проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції.
<b>Н(С)БО 7 «Основні засоби»</b>	Методи амортизації основних засобів, інших необоротних активів	Метод амортизації обирається підприємством самостійно відповідно до Наказу про облікову політику: прямолінійний.
<b>Н(П)БО 9 «ЗАПАСИ»</b>	Одиниця бухгалтерського обліку запасів	Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або вид.
	Метод списання запасів при їх вибутті	Оцінка вибуття запасів здійснюється за методом середньозваженої собівартості
	Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	Малі підприємства включають транспортно-заготівельні витрати до собівартості придбаних товарів
<b>Н(П)СБО 16 «Витрати»</b>	Методи, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості	Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції і собівартості реалізації продукції.
	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрати
	База розподілу загально-виробничих витрат рослинництва	Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу.

\*Узагальнено автором

Особливу увагу доцільно звернути на тривалість операційного циклу, який встановлюється малими підприємствами самостійно. Операційний цикл включає в себе виробничий цикл, який визначається як час виробництва продукції рослинництва, починаючи із обробітку землі і закінчуючи збором врожаю. Визначено, що період виробництва поточних біологічних активів

рослинництва не перевищує одного календарного року, внаслідок якого отримується сільськогосподарська продукція.

Згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» методи амортизації обираються підприємствами самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання. Малі сільськогосподарські підприємства застосовують прямолінійний метод амортизації, адже він є зручним для розрахунку.

Наступним елементом Наказу про облікову політику є метод списання запасів при їх вибутті. Вибір методу оцінки вибуття запасів залежить від стратегічних цілей підприємства, виду та обсягів діяльності тощо. На багатьох малих підприємствах надходження і вибуття запасів здійснюється за методом середньозваженої собівартості.

У НП(С)БО 16 зазначено, що перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством [25]. В бухгалтерському обліку витрати виробництва продукції рослинництва визнаються витратами основної діяльності, що пов'язані з біологічними перетвореннями, – ведуться відповідно до вимог НП(С)БО. Об'єктами обліку витрат рослинництва є культури в розрізі виробничих ділянок (без розбиття по полях): зернові культури (пшениця озима, ячмінь озимий, пшениця яра та ін.); зернобобові культури (соя та ін.); технічні культури (соняшник та ін.); кормові культури (кукурудза і силос, та ін.) тощо.

Отже, витрати на виробництво продукції рослинництва є об'єктом облікової політики, оскільки щодо порядку їх обліку існують альтернативні варіанти – елементи облікової політики. Раціональна облікова політика щодо обліку витрат дасть змогу забезпечити оперативною та своєчасною інформацією про їх стан та динаміку, шляхи скорочення тощо. У межах проведеного дослідження запропоновано складові Робочої інструкції по обліковій політиці щодо витрат на виробництво продукції рослинництва (дод. А), які містять організаційні, методичні та технологічні аспекти

діяльності малих підприємств. Визначено організаційно-методичні елементи облікової політики щодо витрат, а саме: організація обліку на малих підприємствах; методи обліку витрат; розмежування виробничих витрат; перелік умовно-змінних та умовно-постійних витрат та інше. Малі підприємства самостійно визначають облікову політику; обирають форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способів реєстрації та узагальнення інформації в них з врахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних; затверджують правила документообігу, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

### **3.4 Автоматизація бухгалтерського обліку та виробничих процесів галузі рослинництва**

Нині існування юридичної чи фізичної особи в соціумі не можливе без адаптації та використання цифрових технологій. Особливо це стосується сучасного бізнесу, в усі сфери якого проникла діджиталізація. Основний зміст запровадження автоматизації бізнес – процесів полягає у тому, що комп'ютерний комплекс частково або повністю замінює роботу працівників, що дозволяє значно швидше одержувати необхідний масштаб інформації, підвищити і забезпечити стабільне функціонування підприємства, зменшити витрати на фонд заробітної плати, як одного із найбільш питомих елементів витрат у собівартості одержаної продукції, робіт чи послуг. Цифровізацію всіх бізнес – процесів виробничого підприємства реально проводити або частково або повністю. Але ні в кого не виникає сумнівів, що першим бізнес – процесом, який підлягає автоматизації є бухгалтерський облік, адже він існує і функціонує у всіх сферах діяльності. В основному сьогодні, дана сфера застосовує програмні продукти, які лише частково, з недостатнім рівнем допомагають працівникам бухгалтерських служб. Тому, на нашу думку, доцільним є повна автоматизація одержаної бухгалтерської інформації, що значно підніме ефективність функціонування бізнесу,

забезпечить керівний апарат більш точною, аналітичною інформацією з метою прийняття швидких та оптимальних управлінських рішень.

Сучасні інноваційні комп'ютерні системи можуть ефективно виконувати всю необхідну роботу з первинною і вторинною бухгалтерією в повністю автономному режимі. Сутність даних систем базуються на шаблонному веденні бухгалтерії, яка сама по собі не відрізняється суттєвою варіативністю, що зводить роль працівника відділу до координування і контролю роботи програми.

Як показали проведені дослідження та огляд літературних та наукових джерел, не дивлячись на те, що з 2017 року в Україні заборонено використання московитської програми «1С «Бухгалтерія» все ж багато суб'єктів господарювання її не припинили використовувати для обробки економічної інформації. Саме її також використовують як програмний продукт цифрової економіки і у ТОВ «\*\*\*\*\*». Це пов'язано з небажанням підприємців залишати зручну та знайому «1С», високою вартістю альтернативних програм й іншими факторами. Але, доцільно зауважити, що парламентарі вирішили і цьому покласти край та зареєстрували відповідний законопроект.

Відповідно вимога на розробку і впровадження нової платформи для учасників українського агроринку виникла давно. Поставивши собі за ціль – полегшення та здешевлення обробки економічної інформації малим і середнім, своє рішення створила компанія AgriAnalytica. В основному клієнтами – споживачами даної програми є аграрії з малим і середнім земельним банком. За два роки роботи платформа, що зростає, вже може представитись охопленням понад 10 тисяч фермерів, які відкрили на сайті власні кабінети. Програмний продукт компанії AgriAnalytica - це комунікаційна платформа для учасників –фермерів українського агроринку з розробленою онлайн - платформою «Кабінет аграрія», який об'єднує в єдину екосистему як виробників сільськогосподарської продукції так і фінансові інститути, постачальників, покупців, консультантів, інвесторів, міжнародні

донорські проекти і страхові компанії. В «Кабінеті аграрія» розроблено три продукти: Agri: Бухгалтерія; Agri: Бізнес-план; Фармменеджмент (як додаток для Agri: Бухгалтерія).

Ці три складові програмного продукту допомагають фермерам автоматизувати бухгалтерський облік, розробляти бізнес плани та комунікувати із зовнішніми і внутрішніми інвесторами та містять всі необхідні інструменти для контрольованого управління агробізнесом і залучення фінансування.

**Agri: Бухгалтерія** забезпечує просте ведення бухгалтерського обліку і не вимагає від клієнта фінансових знань. Завдяки онлайн-взаємодії за допомогою консультантів і експертів фермер може вести як спрощений, так і звичайний фінансовий облік (рис.3.6).

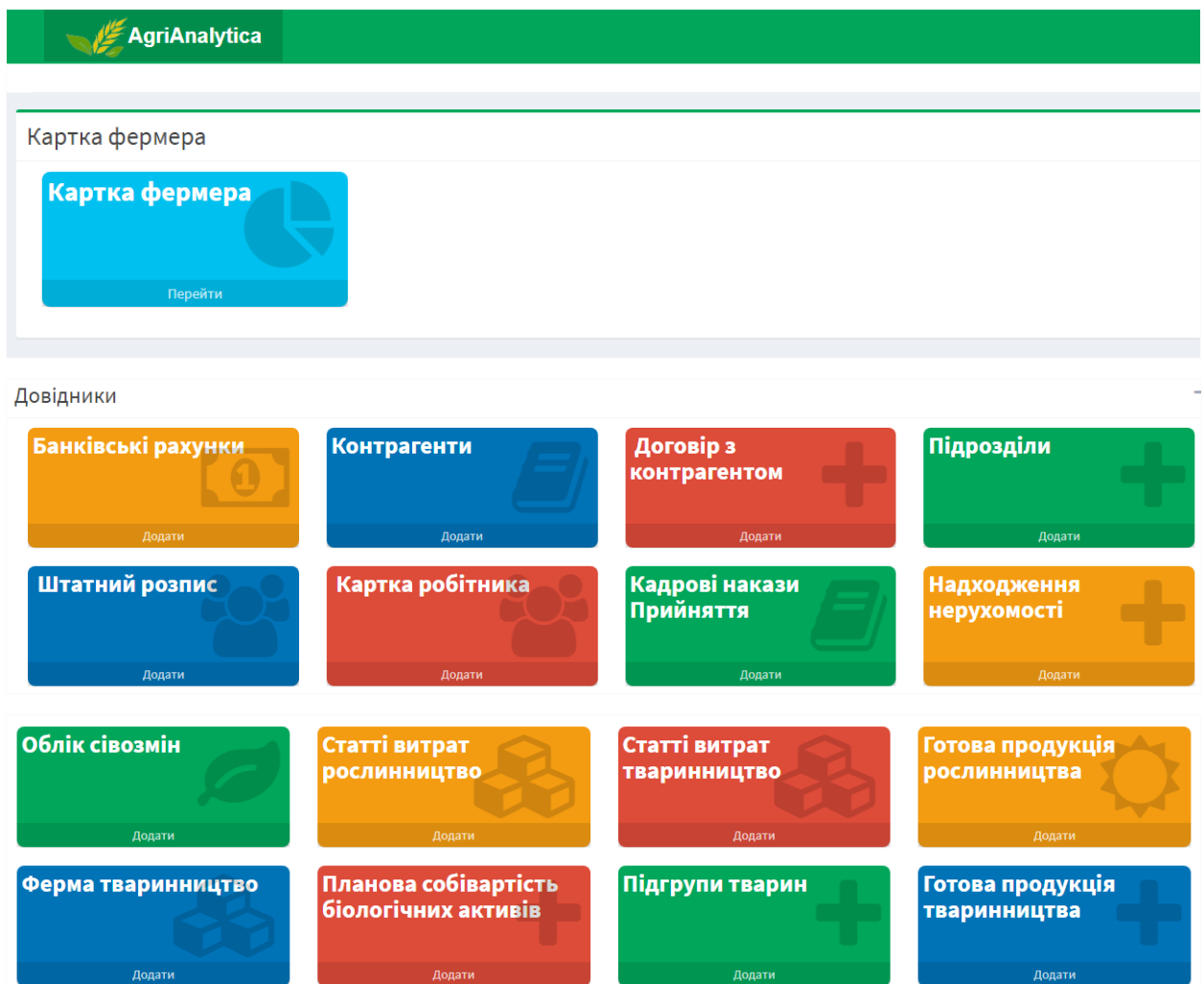
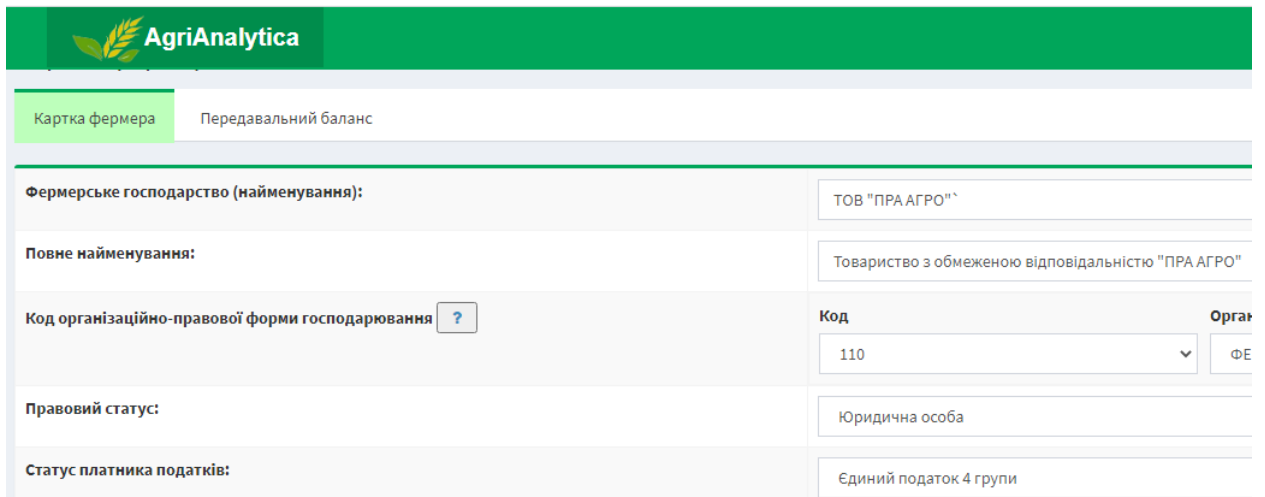


Рис.3.6 Інтерфейс платформи «Картка фермера» в програмному продукті Agri: Бухгалтерія.



Картка фермера		Передавальний баланс	
Фермерське господарство (найменування):	ТОВ "ПРА АГРО"		
Повне найменування:	Товариство з обмеженою відповідальністю "ПРА АГРО"		
Код організаційно-правової форми господарювання ?	Код	Організаційно-правової форми господарювання	Організаційно-правової форми господарювання
	110	ФЕ	ФЕ
Правовий статус:	Юридична особа		
Статус платника податків:	Єдиний податок 4 групи		

Рис.3.7 Вкладка Картки фермера «Передавальний баланс»

**Agri: Бізнес-план** важливий при складанні заявки на фінансування. Це рішення покликане допомогти фермеру сформувану виробничу програму, підкріпити її розрахунками і отримати конкурентну перевагу перед іншими аграріями, які звертаються за кредитуванням. Ця платформа дає можливість фермеру зрозуміти що вирощувати, які фінансові витрати понесе фермер, які доходи будуть сформовані у результаті діяльності, як фермер обслуговуватиме кредит. Сьогодні компанія має бізнес-плани для 54-х культур з різними агрокліматичними зонами і показниками врожайності, які адаптуються до найменших деталей. Бізнес-план, що допомагають скласти спеціалісти AgriAnalytica, базується на реальних показниках, можливостях, технологіях, технічному парку, фінансових розрахунках, актуальних для конкретного аграрія. Також він може буде скорегований залежно від коливання цін та ситуації на ринку.

**Фармменеджмент** дозволяє клієнтам із середнім земельним банком контролювати використання ресурсів агропідприємства. Основна аудиторія - це аграрії з малим земельним банком, що не вели бухгалтерський облік та прозору звітність, але вимушені змінюватись для залучення фінансів або одержання держпідтримки. Зручність для них полягатиме в інтегрованості всіх продуктів (клієнтських і банківських), що дозволяє працювати в спільних координатах.

Українська онлайн платформа Agri: Бухгалтерія, як складова програмного продукту AgriAnalytica, створена спеціально для фермерів, як представників малого і середнього бізнесу. Програма має ряд переваг: підходить для всіх видів діяльності сільськогосподарського виробництва; постійний безкоштовний супровід персонального консультанта 24/7; підходить для отримання державної підтримки, грантів, банківських кредитів; допомагає у залученні інвестицій; допомагає краще зрозуміти свій бізнес і зробити його ще більш прибутковим; контроль за використанням матеріально – технічних ресурсів; всі бухгалтерські проведення та первинні документи формуються автоматично, що не вимагає особливих знань з організації бухгалтерського обліку; автоматичне формування фінансової, податкової та статистичної звітності; повна аналітика виробничих доходів та витрат (рис.3.8)

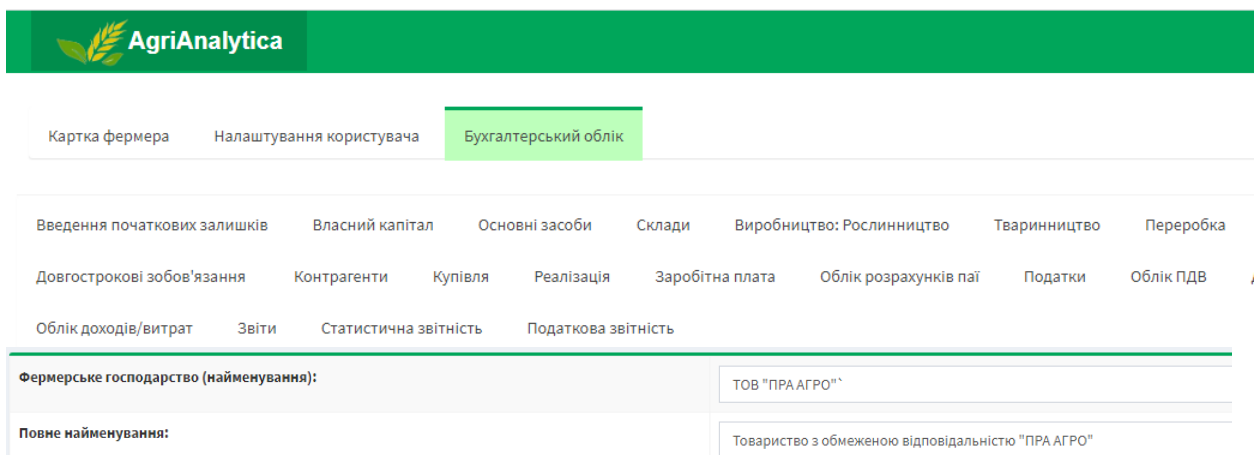


Рис.3.8 Вкладення «Бухгалтерський облік» в програмі AgriAnalytica.

Стосовно процесу основного виробництва в сільськогосподарських формуваннях, то в програмному продукті AgriAnalytica передбачено функціональні можливості з обробки облікової інформації з виробництва продукції рослинництва, тваринництва та переробки власної сільськогосподарської продукції (рис.3.9).

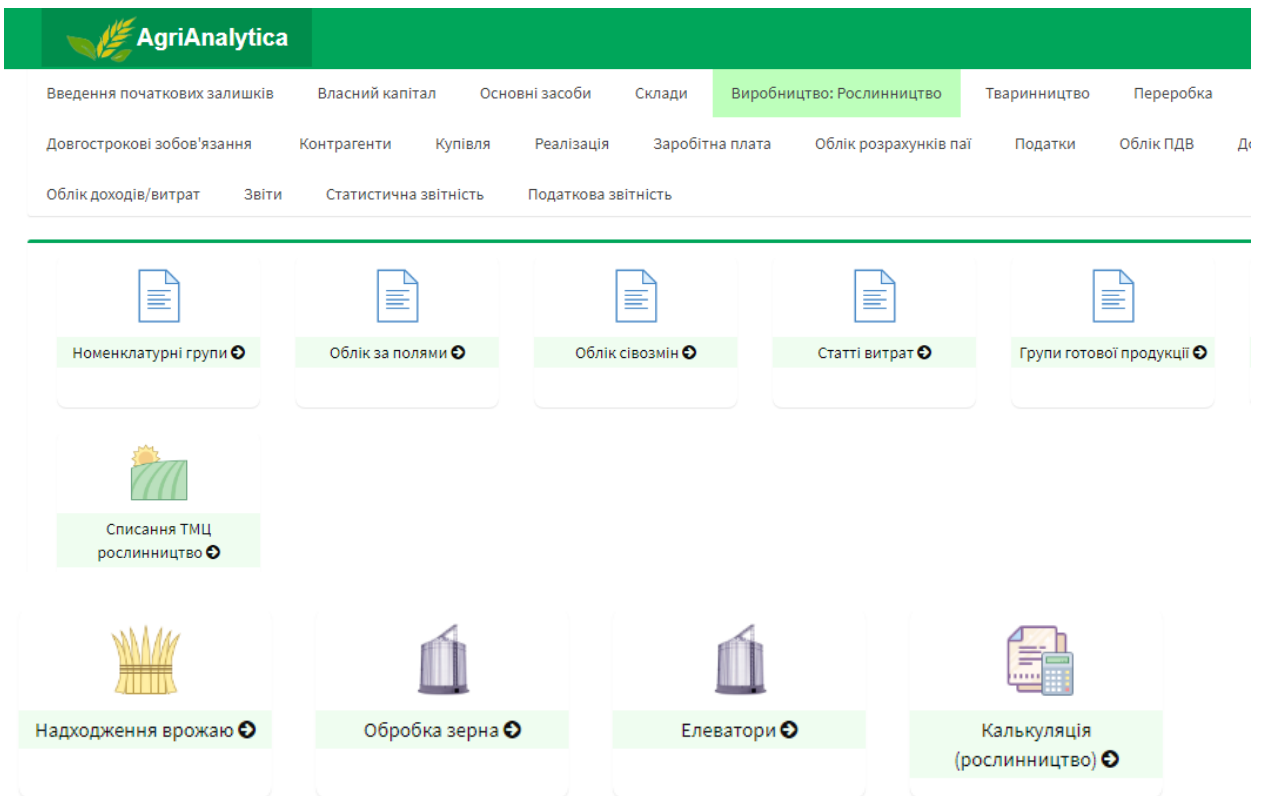


Рис.3.9 Вкладення «Виробництво: Рослинництво»

На сучасному етапі розвитку національної економіки, окрім автоматизації бухгалтерського обліку, застосування автоматизованих систем у інших сферах і технологічних процесах стає необхідним. Це зокрема стосується і галузі рослинництва в цілому. З метою вирішення світової продовольчої кризи та забезпечення населення якісною та доступною продукцією, аграрні підприємства повинні збільшувати виробничу потужність. Однак це часто неможливо без використання автоматизованих технологій. Тому, стає зрозумілим, що саме використання цифрових технологій в аграрній сфері створить нові можливості для підвищення ефективності виробництва, планування діяльності аграрних підприємств, стануть важливим інструментом для підвищення ефективності управління агроформуваннями. Окрім цього, сільське господарство для молодого покоління є недостатньо привабливою галуззю, тому аграрне виробництво стикається з недостатньою кількістю кваліфікованих робітників. Це також



створює потребу в автоматизації, яка дозволить компенсувати брак робочої сили.

Огляд літературних джерел, дає право стверджувати, що рослинництво наразі залишається найменш оцифрованою галуззю у світі. Тому воно потребує ефективних цифрових інструментів для вдосконалення системи управління, оптимізації бізнес-процесів. В Україні малі підприємства на практиці використовують такі системи управління виробництвом як AgroOnline, Farmers Edge, EOS Crop Monitoring, Cropio, Soft Farm, Taranis та ін. Застосування технологій сприяє підвищенню продуктивності праці, економії ресурсів, скороченню витрат та зниженню собівартості, нарощуванню обсягів і підвищенню ефективності виробництва.

Автоматизоване робоче місце в системі управління підприємством (ERP) - це комп'ютеризоване робоче місце, яке інтегровано в ERP-систему для забезпечення ефективної роботи користувачів, забезпечення доступу до інформації та автоматизації бізнес-процесів всередині підприємства. Автоматизовані робочі місця є ключовим елементом ERP-системи, яка дозволяє підприємствам керувати різними аспектами своєї діяльності, включаючи фінанси, виробництво, логістику, управління запасами, ресурсами людських факторів та інше. Класифікація автоматизованих робочих місць в системах ERP може бути різною, в залежності від різних критеріїв [6, с.55].

Автоматизовані робочі місця в сфері рослинництва повинні бути спроектовані та налаштовані відповідно до конкретних потреб і вимог професій та посадових інструкцій для різних робочих позицій у цій галузі. Рослинництво охоплює широкий спектр завдань, включаючи вирощування рослин, обробку ґрунту, збір та зберігання врожаю, а також управління фінансами та логістикою. Агрономи використовують автоматизовані системи моніторингу для вимірювання показників ґрунту та кліматичних умов. Системи GPS та дрони можуть використовуватися для навігації і визначення

оптимальних маршрутів обробки полів. Агрономи також використовують програми для обробки та аналізу даних про врожайність та якість ґрунту.

Фермери можуть користуватися фермерськими програмами для планування посівів, врожаю та витрат. Автоматизовані системи поливу, контролю врожаю та зберігання можуть бути встановлені для підвищення продуктивності та зменшення втрат. Моніторинг економічних показників та фінансового управління також може бути автоматизованим.

Водії тракторів та комбайнів можуть користуватися GPS-системами та автопілотами для точності обробки полів. Автоматичні системи обробки сільськогосподарської техніки можуть контролювати інтенсивність обробки, наприклад, глибину оранки чи рівномірність розсіву.

Автоматизоване робоче місце агронома включає в себе комплекс інструментів та програм, що допомагають агрономам в управлінні сільськогосподарськими процесами, моніторингу стану посівів, а також взаємодії з іншими підсистемами управління підприємством. Структура автоматизованого робочого місця агронома складатиметься з наступних складових:

- *моніторинг ґрунту і погодних умов*: спостереження за станом ґрунту та кліматом для прийняття рішень щодо оптимального часу сівби, обробки та збору врожаю;
- *планування посівів*: вибір культур, визначення розміщення посівів і розрахунок кількості насіння;
- *внесення добрив*: розрахунок потрібної кількості добрив та контроль їх внесення;
- *захист рослин від шкідників та хвороб*: моніторинг і застосування заходів для захисту рослин;
- *збір та обробка даних*: збір та аналіз інформації про врожайність, ґрунт, погодні умови;
- *управління ресурсами*: ефективне використання ресурсів, включаючи земельні ділянки, машини та робочу силу.

Структурними елементами автоматизованого робочого місця агронома є: датчики для вимірювання параметрів ґрунту, клімату та рівня вологості, GPS та автопілоти для точності обробки полів та навігації; контролери та програмне забезпечення для автоматичного керування машинами.; програми для обробки і аналізу інформації про стан ґрунту, врожайність та погодні умови. Агрономи взаємодіють з різними автоматизованими робочими місцями на підприємстві, включаючи: логістичні системи, фінансові системи, системи збору, доробки та зберігання урожаю, земельні програми, законодавство, технологічний процес.

Автоматизовані робочі місця в аграрних підприємствах є важливим інструментом для оптимізації виробничих процесів, підвищення продуктивності та забезпечення високої якості продукції. Вони дозволяють фахівцям у сільському господарстві більш ефективно впливати на всі аспекти їхньої роботи, враховуючи зовнішні та внутрішні фактори. Автоматизація є необхідним елементом сучасного сільського господарства і сприяє його розвитку та стають необхідною складовою сучасного сільського господарства, сприяючи підвищенню продуктивності, оптимізації виробничих процесів та підвищенню якості продукції. Системи автоматизації стають надійним помічником фермерам, ветеринарам та іншим фахівцям у сільському господарстві, спрощуючи їх роботу і допомагаючи приймати обґрунтовані управлінські рішення [6, с.55].

Однією з ключових складових автоматизованих робочих місць є використання спеціалізованого програмного забезпечення, яке дозволяє збирати, аналізувати та використовувати дані для ефективного прийняття рішень. До них належать системи управління фермою (Farm Management Software), які дозволяють контролювати годівлю, розведення, ветеринарний облік та фінанси.

Отже, автоматизовані робочі місця в аграрних підприємствах є важливим інструментом для оптимізації виробничих процесів, підвищення продуктивності та забезпечення високої якості продукції. Вони дозволяють

фахівцям у сільському господарстві більш ефективно впливати на всі аспекти їхньої роботи, враховуючи зовнішні та внутрішні фактори. Автоматизація є необхідним елементом сучасного сільського господарства і сприяє його розвитку та конкурентоспроможності.

Таким чином, одним із найнеобхідніших моментів удосконалення організації обліку у ТОВ «\*\*\*\*\*» є незаперечна заміна старої московитської програми «1С «Бухгалтерія 8.0» новим, сучасним українським програмним продуктом AgriAnalyticaз використанням онлайн - платформи Agri: Бухгалтерія. Окрім цього, доцільним є автоматизації процесів агровиробництва, які пов'язані як з технологічними процесами виробництва сільськогосподарської продукції, так і створення карт врожайності культур; відстеження динаміки розвитку культур; визначення найбільш продуктивних та врожайних ділянок; контролю за станом полів та прогнозу урожайності. Відтак змістовні напрями digital-трансформації агропромислового виробництва та більш активне їх впровадження забезпечить можливості удосконалення управління агропромисловим виробництвом.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

На основі проведених досліджень в даній кваліфікаційній роботі можна зробити наступні висновки:

- сільськогосподарське виробництво в основному спеціалізується на виробництві продукції рослинництва та тваринництва. Згідно даних Державної служби статистики України у 2021 році притаманним є стійке домінування рослинництва, що займає близько 77,0 % у структурі виробництва, над тваринництвом;

- аграрний сектор зазнав суттєвих втрат унаслідок повномасштабної війни РФ проти України. За оцінкою Мінагрополітики України та Київської школи економіки, загальна сума втрат, завданих сільськогосподарській галузі внаслідок широкомасштабного російського вторгнення в Україну, станом на 15 вересня 2022 р. сягнула 6,6 млрд дол. США;

- значних втрат зазнало рослинництво. Зокрема, втрати природної врожайності сільськогосподарських культур у 2022 році становили 35-40% порівняно з попереднім роком, що пов'язано зі скороченням посівних площ (внаслідок тимчасової окупації території України) та зниженням урожайності сільськогосподарських культур порівняно з попереднім роком;

- визначення економічного змісту витрат відображено у певних нормативно – правових актах: Податковий кодекс України, П(С)БО 16 «Витрати», відповідно до яких витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім зміни капіталу за рахунок його вилучення або розподілом власником);

- об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є товариство з обмеженою відповідальністю «\*\*\*\*\*» (ТОВ «\*\*\*\*\*»), англійською

- Р(\*\*\*\*\*), яке відноситься до суб'єктів малого підприємництва, котрі функціонують за спрощеною системою оподаткування (IV група);

-

-

Організація управлінського обліку в межах конкретного сільськогосподарського підприємства, орієнтована на задоволення конкретних інформаційних потреб системи управління, забезпечить його успішне функціонування в динамічних економічних умовах і сприятиме вирішенню широкого кола завдань, пов'язаних з оптимізацією витрат на виробництво малих і середніх підприємств. Подальші дослідження дозволять сформувати систему обліку виробництва продукції малих підприємств аграрної галузі, яка може генерувати інформаційний потік для прийняття управлінських рішень, необхідно обґрунтовано визначити об'єкти обліку та розрахувати витрати на отримання продукції, встановити їх взаємозв'язок і взаємозалежність.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аграрний сектор економіки: підсумки 2022 та прогноз на 2023 рік. Національний інститут стратегічних досліджень. URL: <https://niss.gov.ua/news/komentari-ekspertiv/ahramnyy-sektor-ekonomiky-pidsumky-2022-ta-prohnoz-na-2023-rik>
2. Біологічні активи : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 790 від 18 листопада 2005 р. URL: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=243748](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=243748)
3. Березюк С.В., Оніщенко М.Л. Інформаційні технології в підприємницьких структурах. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 2. С. 118-131.
4. Бурко А.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. // *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №2. С.162-176. URL: <https://www.google.com/search?client=firefox-b-d&q>
5. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібн. Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.
6. Гамалій В.Ф., Тарасюк А. М. Автоматизовані робочі місця в аграрних підприємствах. *Економічна думка. Інвестиції: практика та досвід*. №18, 2023. С.53 – 59.
7. Грищук Г.В. Облік витрат і контроль собівартості продукції рослинництва: дис. . канд. екон. наук : 071. Київ, 2023. 224 с.
8. Грінько А.П., Боднарчук Л.В., Ткаченко А.Г., Шапошник Б.В. Стратегічне управління стійким розвитком підприємства // *Економіка, фінанси, право*. 2022., № 9/1.С. 5-7
9. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік К : Центр учбової літератури». 2016. 424 с.
10. Гуцалюк О.М., Боднар Ю.А. Методи регулювання та оптимізації витрат виробництва продукції агросектору в системі управлінського обліку малого і

середнього бізнесу. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.*, 2020, №2 (22). С.51-59.

11. Добрунік Т. П., Кузнецова О.В. Проблеми і напрямки розвитку аграрного сектору України в умовах економічної нестабільності. // *Економіка та суспільство.* №44.2022. С.8-15. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1619/1556>

12. Іванченко В.О. Організаційно – інституційне забезпечення сталого розвитку підприємництва в сільському господарстві. / *Економіка АПК №12, 2020.* С.74-80.

13. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджена наказом Мінфіну України №291 від 30 листопада 1999 р. / Верховна Рада України. URL: <http://www.rada.gov.ua>

14. Кількість діючих сільськогосподарських підприємств в Україні суттєво зменшилася. Головні аграрні новини. Agronews. URL: <https://agronews.ua/news/kilkist-diyuchyih-silskogospodarskyh-pidpryyemstv-v-ukrayini-suttyevo-zmenshylasya/>

15. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В. Фінансовий облік : підручник. 3-тє вид., доповн. та переробл. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 418 с. 978.

16. Кириченко С.О., Баранніков М.О. Автоматизація основних бізнес – процесів як основа підвищення ефективності функціонування підприємства в сучасних умовах. *Агросвіт № 9-10, 2023.* С. 106-112.

17. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях : Підручник./ 2-е видання, допов. і перероб. К.: ВД «Професіонал», 2005. 896 с.

18. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01>



19. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>
20. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Наказ Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. №390 URL: <http://www.uazakon.com/big/text1166/pg1.htm>
21. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU13010>
22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020)
23. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство». URL: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=924](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=924)
24. Назаренко Т.П., Франчук І.Б., Вітер С.А. Методичні аспекти обліку та управління витрати на виробництво продукції. *Економіка та держава*. 2021, №7. С. 83-89.
25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
26. Негрей М.В., Трофімцева О.В. Аналіз функціонування аграрного сектору України в умовах війни / Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна серія «Економічна», 2022, випуск 102. С.49-56
27. Облік і звітність за міжнародними стандартами / Задорожний З.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бродовський В.Ю. Навч. посіб. 2-е видання, виправлене, доповненне. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 446
28. Огляд збитків від війни в сільському господарстві України. Непряма оцінка пошкоджень. Другий випуск, 10 листопада 2022. URL: <https://minagro.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/damagesreport...>

29. Огляд непрямих втрат від війни в сільському господарстві України. Другий випуск, 10 листопада 2022. URL: <https://minagro.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/lossesreporti...>
30. Орел А.М. Методичні основи дослідження інноваційного крафтового виробництва органічної продукції. *Агросвіт*, №19, 2023. С. 25-29.
31. Охріменко І.В. Витрати та собівартість в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.04 / Ін-т аграрної економіки Української академії аграрних наук. Київ, 2009. 29 с.
32. Панченко В.А. Концептуальні засади стратегування моделі розвитку аграрного підприємства. *Агросвіт*, №9-10, 2023. С. 4-9.
33. Потенціал Львівської області в Україні. Статистичний збірник. Головне управління статистики у Львівській області. URL: <http://www.lv.ukrstat.gov.ua/ukr/publ/2022/ZB0120220401.pdf>
34. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств. Наказ Мінфіну України від 09.12.2011 № 1591. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16 липня 1999 р., № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
36. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
37. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text>
38. Про схвалення Стратегії розвитку сфери інноваційної діяльності на період до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.07.2019 р. № 526-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-shvalennya-strategiyi-rozvitku-sferi-innovacijnoyi-diyalnosti-na-period-do-2030-roku>

39. Податковий кодекс України. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
40. Рибак О.М. Особливості та засади функціонування аграрного сектору України в умовах військового стану. / *Економічна думка. Інвестиції: практика та досвід.* №18, 2023. С. 146 – 150
41. Сіденко В. «Зелені» інвестиції у сталому розвитку: світовий досвід та український контекст: монографія. Київ, 2019. 315 с.
42. Сільське господарство України за 2021 рік: статистичний збірник. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: [https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/publ7\\_u.htm](https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm)
43. Сільськогосподарське виробництво у Львівській області. Аналітична доповідь 2022 р. URL: <http://www.lv.ukrstat.gov.ua/ukr/publ/2023/DP0420230201.pdf>
44. Тенюх З.І., Пелех І.В. Діджиталізація бухгалтерського обліку в Україні: стан та перспективи розвитку. *Економіка та суспільство*, № 41, 2022.
45. Форми фінансової та статистичної звітності ТОВ «ПРА АГРО» за 2020 – 2022 рр.
46. Шутько Т.І. Технологічні інновації та їх місце в агробізнесі. *Агросвіт*, №17, 2023. С. 73-78.
47. Яременко Л. М., Малишко Д.О., Роженко Л.П. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. // *Агросвіт* № 3-4, 2023. С.124-133.