

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

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступень «Магістр»

на тему: **«Організація та методика обліку
промислової переробки
сільськогосподарської продукції у
товаристві з обмеженою відповідальністю
«XXXXXX» Тернопільської області»**

**Виконала: студентка 2 курсу, групи Оп – 2маг
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**

МАЦЮРА Д. С.
(Прізвище та ініціали)

Керівник: д.е.н., професор ГНАТИШИН Л. Б.
(Прізвище та ініціали)

Рецензент: _____
(Прізвище та ініціали)

ДУБЛЯНИ 2024

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

Освітній ступень «Магістр»

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

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____

(підпис)

«20» лютого 2023 року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу студентці

МАЦЮРИ ДІАНИ СТЕПАНІВНИ

(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи «Організація та методика обліку промислової переробки сільськогосподарської продукції у товаристві з обмеженою відповідальністю «XXXXXX» Тернопільської області»

Керівник роботи ГНАТИШИН ЛЮДМИЛА БОГДАНІВНА, д.е.н., професор
(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ЛНУП від «27» жовтня 2023 року № 572

2. Термін здачі студентом закінченої кваліфікаційної роботи до «15» січня 2023 року

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

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

5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, схеми, рисунки

ВСТУП

1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПРОМИСЛОВОЇ ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Економічна суть та класифікація витрат на переробку сільськогосподарської продукції

1.2. Актуальні питання раціоналізації бухгалтерського обліку промислової переробки ягід в умовах сільськогосподарської діяльності

1.3. Методика дослідження обліку переробки сільськогосподарської продукції

2. МЕТОДИЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Діагностика операційної діяльності та ефективності переробки ягід у ТзОВ «XXXXXX»

2.2. Первинний облік операцій з переробки ягід в умовах сільськогосподарського підприємства

2.3. Аналітичний та синтетичний облік промислової переробки ягід в умовах

- сільськогосподарського підприємства
- 2.4. Методика калькулювання собівартості продукції промислового виробництва
3. **ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ**
- 3.1. Покращення організації обліку переробки сільськогосподарської продукції в умовах сільськогосподарської діяльності
- 3.2. Управлінська звітність у сфері переробки ягід
- 3.3. Організаційні рішення облікових завдань бізнес-процесів промислової переробки ягід в умовах сільськогосподарської діяльності
- ВИСНОВКИ**
- СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

6. Дата видачі завдання «20» лютого 2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи
	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі ДР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для дипломної роботи).	20.02.23- 30.03.23 р.
	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	01.04.23 – 31.08.23 р.
	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з охорони праці та захисту населення. Розробка питань з охорони природи.	01.09.23 – 31.10.23 р.
	Кінцеве оформлення дипломної роботи (здача пояснювальної записки керівнику ДР; виправлення його зауважень; здача ДР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	01.11.23 – 25.11.23 р.
	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником ДР; виправлення зауважень у графічній частині).	26.11.23 – 24.01.24 р.

Студент _____
(підпис)

МАЦЮРА Д. С.
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
(підпис)

ГНАТИШИН Л. Б.
(прізвище та ініціали)

УДК 657.471:633.1(477.83)

Кваліфікаційна робота: 100 с. текстової частини, 11 рисунків, 12 таблиць, 48 літературних джерел.

«Організація та методика обліку промислової переробки сільськогосподарської продукції у товаристві з обмеженою відповідальністю «XXXXXX» Тернопільської області»

Мацюра Д.С. – кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, Львівський НУП, 2023.

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

В першому розділі розкрито економічну суть і класифікацію витрат виробництва. Розглянуто актуальні питання раціоналізації обліку виробництва промислової продукції в умовах сільськогосподарської діяльності.

У другому розділі здійснено оцінку операційної діяльності досліджуваного підприємства, вивчено організаційні засади системи обліку у сільськогосподарських підприємствах, розглянуто основні методичні підходи організації первинного та зведеного, синтетичного і аналітичного обліку виробництва промислової продукції, представлено методику обчислення собівартості заморожених ягід.

Третій розділ присвячений розробці методичних підходів та практичних рекомендацій щодо поліпшення обліково-аналітичного забезпечення управління процесом переробки сільськогосподарської продукції. Розглянуто варіанти обліку витрат промислового виробництва в процесі операційної діяльності підприємств, запропоновано підходи до формування управлінської звітності у сфері переробки ягід, виокремлено організаційні рішення облікових завдань бізнес-процесів промислової переробки ягід.

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

Ключові слова: підприємство, промислова переробка, сільськогосподарська продукція, операційна діяльність, виробничі витрати, собівартість, облікова політика, первинний облік, синтетичний облік, управлінська звітність.

АНОТАЦІЯ

Розглянуто актуальні питання раціоналізації обліку промислової переробки сільськогосподарської продукції. Здійснено оцінку операційної діяльності досліджуваного, вивчено організаційні засади системи обліку у підприємстві, розглянуто основні методичні підходи організації первинного та зведеного, синтетичного і аналітичного обліку промислової переробки сільськогосподарської продукції, представлено методику обчислення собівартості заморожених ягід. Розроблено методичні підходи та практичні рекомендації щодо поліпшення обліково-аналітичного забезпечення управління процесом переробки сільськогосподарської продукції. Розглянуто варіанти обліку витрат промислового виробництва в процесі операційної діяльності підприємств, запропоновано підходи до формування управлінської звітності у сфері переробки ягід, виокремлено організаційні рішення облікових завдань бізнес-процесів промислової переробки ягід.

SUMMARY

Current issues of rationalization of accounting for industrial processing of agricultural products are considered. The operational activity of the subject was evaluated, the organizational principles of the accounting system in the enterprise were studied, the main methodological approaches of the organization of primary and consolidated, synthetic and analytical accounting of industrial processing of agricultural products were considered, the method of calculating the cost of frozen berries was presented. Methodical approaches and practical recommendations have been developed to improve the accounting and analytical management of the process of processing agricultural products. Options for accounting for industrial production costs in the process of operational activity of enterprises are considered, approaches to the formation of management reporting in the field of berry processing are proposed, and organizational solutions for accounting tasks of business processes of industrial berry processing are highlighted.

ЗМІСТ

	ВСТУП.....	6
1.	ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПРОМИСЛОВОЇ ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	9
1.1.	Економічна суть та класифікація витрат на переробку сільськогосподарської продукції	9
1.2.	Актуальні питання раціоналізації бухгалтерського обліку промислової переробки ягід в умовах сільськогосподарської діяльності	21
1.3.	Методика дослідження обліку переробки сільськогосподарської продукції.....	31
2.	МЕТОДИЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	35
2.1.	Діагностика операційної діяльності та ефективності переробки ягід у ТзОВ «XXXXXX»	35
2.2.	Первинний облік операцій з переробки ягід в умовах сільськогосподарського підприємства.....	47
2.3.	Аналітичний та синтетичний облік промислової переробки ягід в умовах сільськогосподарського підприємства	56
2.4.	Методика калькулювання собівартості продукції промислового виробництва	64
3.	ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	69
3.1.	Покращення організації обліку переробки сільськогосподарської продукції в умовах сільськогосподарської діяльності	69
3.2.	Управлінська звітність у сфері переробки ягід	77
3.3.	Організаційні рішення облікових завдань бізнес-процесів промислової переробки ягід в умовах сільськогосподарської діяльності	83
	ВИСНОВКИ.....	91
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	96

ВСТУП

Актуальність теми. Ягідний бізнес та промислова переробка ягід зокрема є важливою сферою аграрного бізнесу. Першочергово значення переробки сільськогосподарської продукції в межах сільськогосподарського підприємства створює додану вартість готового продукту, тобто є продовженням сільськогосподарського виробництва. Такий спосіб організації аграрного бізнесу, коли сільськогосподарські товаровиробники одночасно виробляють і переробляють ягоди як сільськогосподарську сировину має неабиякий позитивний вплив на конкурентоспроможність аграрної продукції та, як наслідок, на рентабельність аграрного виробництва загалом. Вчені довели, що збільшення кількості ступенів переробки сільськогосподарської продукції щоразу сприяє підвищенню доданої вартості готової продукції. Всі етапи технологічного ланцюжка здійснюються в рамках одного сільськогосподарського підприємства, що дозволяє виключити вплив посередників на формування ціни готової продукції. Тому прибуток, який можна було б розподілити між різними учасниками харчового ланцюга, насправді належить сільськогосподарським підприємствам, які організують переробку сільськогосподарської продукції.

Розширенню асортименту продукції сприяє організація промислової переробки сільськогосподарської продукції в рамках аграрного підприємства, яке вирощує сільськогосподарські культури для такої переробки. Всі перераховані вище специфічні ознаки організації і технології виробництва від посіву до завершення переробки безпосередньо впливають на організацію процесного та виробничого обліку як окремих видів продукції, так і етапів її біологічного перетворення чи промислової переробки. Сільськогосподарські підприємства, які здійснюють промислову переробку продукції, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку за всіма напрямками виробництва.

В операційній діяльності сільськогосподарських підприємств витрати виробництва представлені вартістю сільськогосподарської продукції, тобто

сировини. Крім того, виробничий ланцюг продовжується з початком стадії переробки, коли з'являються інші витрати, які доповнюють вартість сировини і утворюють собівартість продукту переробки. Тому об'єктивність облікового процесу та його відповідність принципам бухгалтерського обліку та чинній нормативно-правовій базі забезпечують достовірність інформації про витрати, собівартість готової продукції переробки та фінансові результати аграрного підприємства в цілому та окремих виробничих об'єктів. Інформація про витрати переробки сировини, тобто агропродукції, має бути своєчасною і достовірною та служити основою для прийняття виважених управлінських рішень. Такі вимоги особливо важливі для фермерських господарств та невеликих товариств з обмеженою відповідальністю – основного масиву приватних сільськогосподарських підприємств, які окрім виробничої функції є носіями соціально-відповідального аграрного бізнесу. Усі наведені вище аргументи підсилюють актуальність обраної тематики кваліфікаційного дослідження.

Метою кваліфікаційної роботи є напрацювання теоретичних основ та розробка практичних рекомендацій націлених на удосконалення організації та методики обліку процесу промислової переробки ягід в сільськогосподарському підприємстві.

Щоб досягти мету необхідно розв'язати такі завдання:

- теоретичного аргументувати економічну сутність процесу переробки продукції в межах сільськогосподарського підприємства, а також з'ясувати склад витрат на таку переробку із виокремленням статей витрат;
- ідентифікувати інструментарій бухгалтерського обліку у рамках технологічного процесу переробки ягід в умовах сільськогосподарського виробництва;
- оцінити результати операційної діяльності Товариства з обмеженою відповідальністю «XXXXXX», акцентуючи увагу на результативність та ефективність переробки ягід;
- з'ясувати стан організації та методики обліку процесу переробки ягід у товаристві з обмеженою відповідальністю;

- обґрунтувати формування собівартості продукції переробки ягід у товаристві з обмеженою відповідальністю;

- формалізувати та розробити підходи до формування управлінської звітності у сфері переробки ягід;

- розробити пропозиції щодо вдосконалення організації та методики обліку процесу переробки ягід та оприбуткування готового продукту переробки у товаристві з обмеженою відповідальністю;

Предметом дослідження є організаційні та методичні процедури в межах облікового інструментарію процесу переробки ягід.

Об'єктом дослідження є організаційні та методичні аспекти системи обліку переробки ягід та оприбуткування продукції такої переробки у Товаристві з обмеженою відповідальністю «XXXXXX».

Одержані результати дослідження характеризуються положеннями наукової новизни, а саме:

1. сформовано методологію внутрішньогосподарської системи обліку промислової переробки ягід як динамічної системи, що відповідає принципам, методам та способам, які є результатом традицій вітчизняної облікової системи в процесі промислової переробки ягід;

2. удосконалено організаційну частину системи обліку переробки ягід через виділення її технологічних етапів та створення структурної схеми функціонування системи обліку переробки ягід;

3. визначено напрямок використання облікової інформації для формування цін на заморожені ягоди;

4. з'ясовано методичну можливість та економічну доцільність впровадження поняття цільового калькулювання заморожених ягід у вітчизняну бухгалтерську практику аграрних підприємств.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПРОМИСЛОВОЇ ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1 Економічна суть та класифікація витрат на переробку сільськогосподарської продукції

Виробництво є ключовим бізнес-процесом операційної діяльності сільськогосподарських підприємств. Процес виробництва, зокрема і промислової переробки сільськогосподарської продукції, відбувається за умови використання природних ресурсів, сировини (сільськогосподарської продукції), матеріалів, палива, енергії, людського капіталу, оборотних та необоротних засобів. Наявність усіх необхідних видів ресурсів забезпечує виробництво та оприбуткування продукції переробки, готової до реалізації. Особливістю процесу виробництва та умовою його здійснення є формування витрат на переробку сільськогосподарської продукції, які ідентифікують як витрати виробництва. Виробничі витрати включають визначений технологією виробництва діапазон витрат, які залежать від характеру виробництва продукту і становлять його фізичну основу. Собівартість продукції, отриманої за результатами переробки, є результатом споживання чинників виробництва, а її економічний зміст можна визначити як частку споживання виробничих ресурсів [9].

Витрати — це вартість різноманітних матеріалів та природних ресурсів, що уможливають технологію виробництва та переробки для отримання нових продуктів праці [41]. Виробничі витрати – це ресурси, матеріали та кошти, витрачені на збільшення прибутку, тобто на формування грошового потоку для отримання доходу.

При товарно-грошових відносинах власне товарна їх частина повинна забезпечувати процес переробки в умовах сільськогосподарського підприємства та збільшення доданої вартості. У процесі такого виду

промислового виробництва у грошовому вимірнику визначається витрата ресурсів на виробництво конкретного продукту. Грошове вираження суми витрат на виробництво певного виду продукції називається собівартістю.

Керівники та власники підприємств повинні розуміти економічну сутність витрат, їх обсяги та відповідність технології виробництва, щоб приймати зважені та ефективні рішення. У процесі управління підприємством керівники різних рівнів повинні володіти інформацією про величину витрат, що відносяться до конкретних об'єктів обліку витрат, тобто забезпечують виробництво конкретного виду продукції підприємством. У професійному бухгалтерському лексиконі вживається поняття «фактично понесені витрати». За допомогою інформації про загальну величину витрат та склад витрат вирішується одне з основних завдань управління аграрним бізнесом – зниження собівартості продукції за умови збереження її якості, завдяки чому підвищується конкурентоспроможність, рентабельність і прибутковість сільськогосподарського підприємства.

Нормативно-законодавчим підґрунтям визнання, оцінки та обліку витрат на виробництво (переробку) продукції є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Цей нормативний документ декларує ідентифікацію витрат виробництва у розрізі таких аспектів:

1. Витрати повинні визнаватися і знаходити своє місце в системі бухгалтерського обліку одночасно зі збільшенням зобов'язань або зменшенням активів.

2. Згідно із концепцією виробничих витрат зменшення активів чи збільшення зобов'язань вважають поточними витратами. Такі зміни призводять до зменшення зареєстрованого капіталу сільськогосподарського підприємства (окрім тих випадків, коли зареєстрований капітал зменшується у зв'язку із вилученням чи розподілом за рішенням власника). Можливість достовірної оцінки повинна бути обов'язковою умовою визнання витрат.

3. витрати періоду – дещо інше поняття. Особливістю визнання витрат певного періоду є момент, коли одночасно із витратами можуть бути визнані доходи, які є результатом здійснення цих витрат.

4. якщо витрати не можуть бути безпосередньо пов'язані з доходом у певному періоді, то їх доречно відображати у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були понесені.

5. якщо актив підприємства забезпечує можливість отримати економічні вигоди протягом кількох облікових періодів, то витрати визнаються через систематичний розподіл вартості такого активу протягом кількох облікових періодів. Розподілена вартість такого активу трактується як амортизація.

У контексті виробничого процесу можна зрозуміти, що збільшення витрат на виробництво супроводжується змінами активів або збільшенням зобов'язань, що в свою чергу призводить до зменшення власного капіталу сільськогосподарського підприємства. Всі інші витрати невіддільні від виручки і носять не виробничий, а фінансовий характер, оскільки їх визнання враховується при розрахунку фінансових результатів та ефективності діяльності сільськогосподарського підприємства.

При цьому не вважають витратами:

1. видані аванси (попередню оплату) у випадку придбання товарів, робіт чи послуг.

2. погашення отриманих довгострокових і короткострокових кредитів.

3. інші зменшення чи збільшення зобов'язань, яких не стосуються ознаки, що декларовані у п. 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

4. Витрати, пов'язані зі зменшенням власного капіталу сільськогосподарського підприємства, умови якого декларовані у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку [36].

Податковим кодексом України (п.14.1 ст. 27) визначено, що у фіскальному сенсі витрати – це сума будь-яких витрат платника податків у грошовій, нематеріальній або матеріальній формах, здійснення яких уможливорює

провадження платником податку господарської діяльності. Результатом здійснення витрат є зменшення економічних вигод, що проявляється у збільшенні вибуття активів або зобов'язань. Наслідком такої ситуації є зменшення власного капіталу (крім змін у розмірі капіталу внаслідок вилучення його частини, або на підставі рішення власника про його розподіл) [9].

Витрати класифікуються за трьома напрямленостями (рис. 1.1.):

- Ø Оцінка запасів і визначення фінансових показників;
- Ø Прийняття рішень;
- Ø Контроль виконання.

Залежно від мети аналізу формування фінансових результатів підприємства, за критерієм оцінки запаси поділяються на вичерпні та невичерпні, а також витрати звітного (облікового) періоду та прямі витрати на собівартість продукції, непрямі витрати, основні витрати та накладні витрати.

Спожиті (вичерпні) витрати – це витрати, які несе підприємство у своїй операційній діяльності для отримання поточного доходу шляхом збільшення зобов'язань або зменшення активів.

Не спожиті (невичерпні) витрати – це витрати, понесені сільськогосподарським підприємством в його операційній діяльності для отримання доходу або інших майбутніх вигод шляхом збільшення зобов'язань або зменшення активів.

В аграрному виробництві виробничі витрати становлять собівартість продукції, послуг і робіт. До окремих видів витрат на собівартість сільськогосподарського виробництва належать: витрати на мінеральні добрива, витрати на посівний матеріал, витрати на заробітну плату виробничників і відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів тощо. При цьому виробничі витрати складаються не тільки з витрат, пов'язаних з виробничими функціями, а й з інших витрат. Отже, витрати конкретного періоду включають адміністративні витрати та витрати на збут. Хоча вони вважаються витратами конкретного періоду, вони не включаються до виробничих витрат. Основні витрати безпосередньо пов'язані з процесом

виробництва сільськогосподарської продукції. Вони обов'язкові для будь-якого характеру і умов виробництва, незалежно від рівня і форми організації управління.

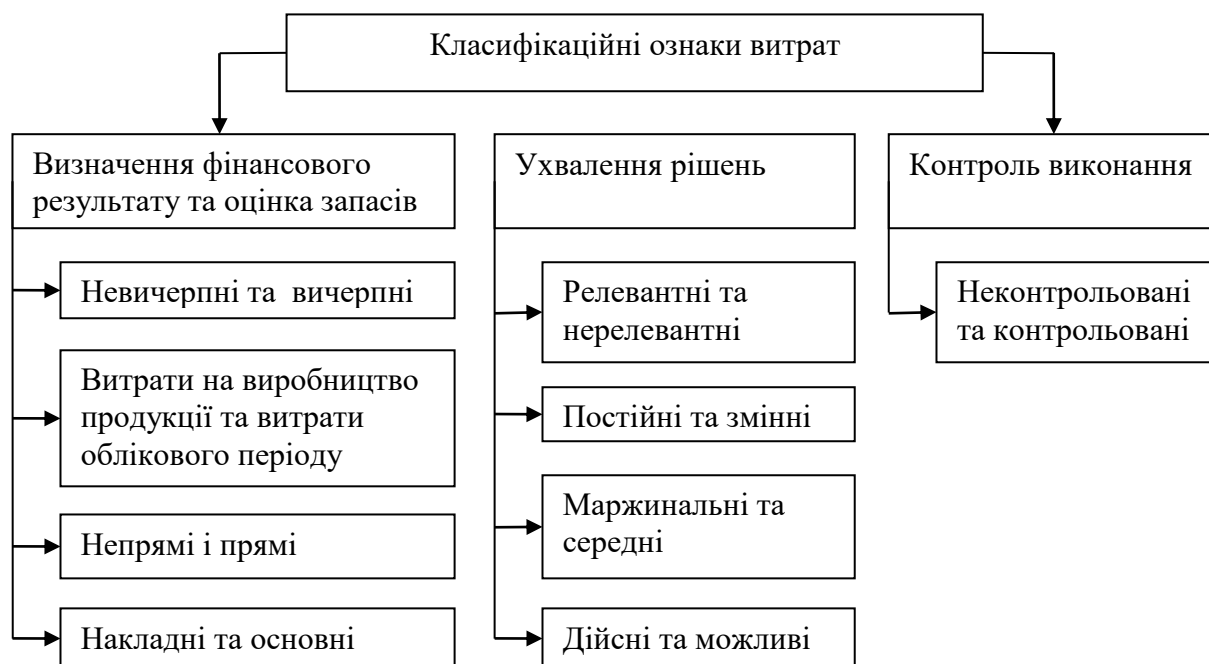


Рис. 1.1. Архітектура класифікації витрат виробництва

Накладні витрати безпосередньо не пов'язані з процесом переробки сільськогосподарської продукції чи її виробництва як сировини. Ці витрати формуються під впливом особливих умов, таких як управління виробництвом, організація та обслуговування.

Витрати на конверсію пов'язані лише з обробкою сировини для перетворення її на готову продукцію, у нашому випадку заморожену ягоду. Витрати на таке перетворення також нагромаджують у розрізі статей витрат, вони включають як виробничі накладні витрати, так і витрати на оплату праці.

Розрізняють виробничі накладні і невиробничі накладні витрати. Витрати виробництва включають загальновиробничі витрати. У процесі калькуляції (тобто визначення собівартості переробки сільськогосподарської продукції) загальні виробничі витрати розподіляються між різними видами продукції заморозки, виробленими на виробничому об'єкті або в галузі, пропорційно обраній базі розподілу. При цьому до невиробничих витрат включають ті

витрати, які не належать до собівартості виробництва, зокрема адміністративні витрати та інші операційні витрати, витрати на збут.

Класифікація витрат на прямі та непрямі, накладні та основні стосується здебільшого отримання об'єктивної інформації про рівні собівартості для більш точного обліку витрат. Тобто такий вид класифікації та організація обліку у розрізі такої класифікації є необхідною умовою достовірності інформації про рівень витрат сільськогосподарського підприємства. Зв'язок між різними видами витрат показаний на рис. 1.2 Ми бачимо, що класифікація витрат розділяє змінні та постійні витрати з метою збору інформації для прийняття виважених управлінських рішень.

Витрати вважаються або змінними, або постійними залежно від їх характеру та поведінки. Тобто стандартною ознакою таких витрат є те, що їх величина змінюється разом із коливаннями випуску. Ці витрати вважаються змінними, і їх значення змінюється зі зміною обсягу виробництва. Це означає, що можна збільшувати обсяг виробництва на звичайну величину, доки витрати збільшуються на певну величину, щоб забезпечити збільшення обсягу виробництва. Витрати в сільськогосподарському виробництві охоплюють у собівартості такі категорії витрат: насіння, паливо, заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві та ін. Під постійними витратами розуміють витрати, величина яких не змінюється зі зміною масштабу виробництва. До них відносяться загальновиробничі витрати, які є загальногалузевими витратами, і амортизація. При збільшенні масштабів виробництва величина цих витрат залишається незмінною, але вартість одиниці продукції зменшується за умови зростання валових зборів урожаю рослинницької продукції чи збільшення виробництва продукції тваринництва.

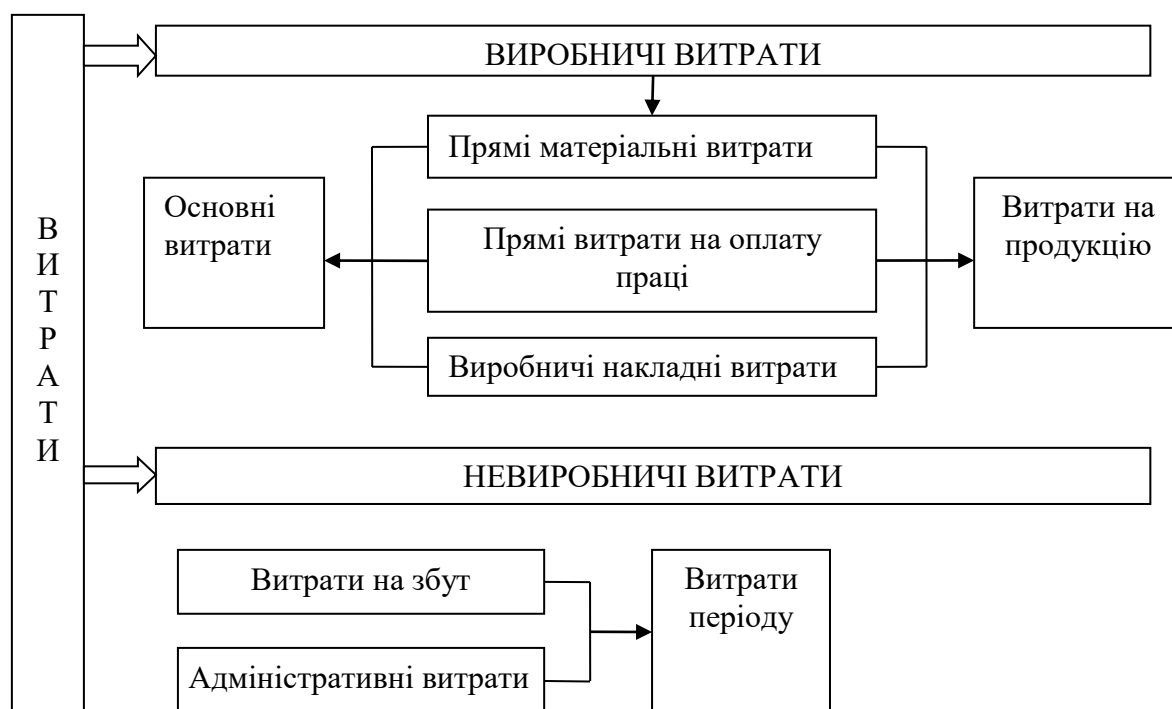


Рис. 1.2. Взаємозалежність видів витрат сільськогосподарського підприємства

Поділ витрат на постійні та змінні можна вважати певною мірою умовним, оскільки повторюються характеристики цих витрат. Наприклад, на коливання обсягу змінних витрат на одиницю продукції однозначно впливають зміни організаційні аспекти діяльності та технологія виробництва сільськогосподарської продукції. Постійні витрати змінюються лише при незначних коливаннях випуску. І навпаки, значні зміни в масштабі виробництва вплинуть на постійні витрати, хоча й непропорційно. Особливо ця залежність проявляється в сільськогосподарських підприємствах, де технологічний хід і вихід сільськогосподарської продукції залежать від погодних умов, землекористування, якості землі, сорту та якості насіння, своєчасності проведення сільськогосподарських робіт. Тому ми вважаємо, що такі витрати в умовах сільськогосподарського виробництва слід визнавати я умовно-змінні та умовно-постійні [31; 41]

Від актуальності, своєчасності та достовірності облікової інформації залежить ефективність управлінських рішень. Релевантність означає, що облікові дані повинні задовольняти конкретний інформаційний запит користувача. У зв'язку з цим виділяються відповідні витрати та доходи,

оскільки значна частина управлінських рішень на підприємствах фактично є результатом аналізу доходів та витрат та націлена на максимізацію прибутку.

Знаковою і визначальною характеристикою співвідношення витрат і доходів є те, що їх зміни є результатом управлінських рішень. При цьому не слід забувати, що управлінські рішення впливають лише на майбутні доходи та витрати. Такі доходи та витрати є несуттєвими, і їх значення не залежить від управлінських рішень чи прийняття інших альтернатив.

Випуск додатково вироблених одиниць продукції визначається граничними витратами.

Загальні витрати на одиницю виробництва комплекту додаткової продукції є середньою собівартістю.

Фактичні витрати вимагають сплати коштів або зменшення інших активів або збільшення зобов'язань.

Можливі витрати розглядаються як вигода, яка втрачається, якщо вибір одного способу дій змушує підприємство відмовитися від іншого.

Метою поділу контрольованих і неконтрольованих витрат є моніторинг діяльності різних підрозділів сільськогосподарського підприємства та оцінка роботи керівників середньої ланки. Тобто менеджери можуть безпосередньо контролювати поведінку контрольованих витрат або чинити на них певний вплив. Навпаки, менеджери не можуть впливати або контролювати неконтрольовану поведінку витрат.

Виробництво та збут готової продукції та її подальша реалізація для отримання прибутку є основними завданнями виробничої діяльності агробізнесу. Виробничий процес вимагає часу для виготовлення продукту. У свою чергу, собівартість продукції є основою для визначення собівартості продукції.

Витрати на виробництво продукції включають:

- ❖ Прямі матеріальні витрати;
- ❖ Прямі витрати на оплату праці;
- ❖ інші прямі витрати;

❖ Загальновиробничі витрати.

Термінологія та перелік статей, які використовуються для розрахунку собівартості продукції відповідно до вимог законодавства, визначаються корпоративною обліковою політикою [9].

Тому виробництво сільськогосподарської продукції, як і виробництво іншої продукції, пов'язане з певними видами витрат. Водночас зазначимо, що в умовах сільськогосподарської діяльності виробляється не лише продукція рослинництва та тваринництва, яка є однозначно результатом біологічної трансформації в промисловості. Індивідуальні сільськогосподарські товаровиробники розширюють та диверсифікують свою діяльність. Якщо сільськогосподарський товаровиробник відповідає податковим критеріям належності до четвертої групи платників єдиного податку (частка доходу від реалізації сільськогосподарської продукції в загальному обсязі доходу має становити не менше 75%), то з метою збалансування виробничих ризиків він також може розвивати промислове виробництво або сфери послуг.

Виробники сільськогосподарської продукції витрачають працю в процесі виробництва продукції (сільськогосподарської чи промислової), використовуючи знаряддя праці — основні фонди, та предмети праці — оборотні засоби і кошти. Усі ці види виробничих витрат розкриваються в грошовому виразі та утворюють собівартість продукції. Для цілей обліку витрат класифікація витрат на виробництво здійснюється за кількома ознаками, зокрема за: економічним змістом, статтями обліку витрат, способом включення до собівартості тощо.

Для групування витрат за їх економічним змістом і для майбутнього рішення про включення таких витрат до собівартості продукції, П(С)БО 16 «Витрати» виділяє такі елементи витрат, іншими словами групувальні ознаки: матеріальні витрати (за вирахуванням вартості вторинної продукції); витрати на заробітну плату; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних засобів; інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні витрати» входить вартість таких ресурсів, які використовуються у виробництві: сировина і основні матеріали; заготівля напівфабрикатів і комплектуючих виробів; будівельні матеріали; паливо і енергія; тара; запасні частини; допоміжні матеріали та інші матеріали.

Складові елемента «Витрати на оплату праці» включають заробітну плату працівників і керівників, розраховану на основі посадових окладів і тарифів, премії та заохочення, компенсації, відпустки, іншу оплату праці за невідпрацьований час та інші витрати на оплату праці.

Елементом «Відрахування на соціальні заходи» є суми ЄСВ, які відраховують сільськогосподарські підприємства за рахунок власних коштів на: пенсії; соціальне страхування; внески на страхування на випадок безробіття; особисте страхування персоналу підприємства; соціальне страхування від нещасних випадків та інші соціальні заходи.

Під «Амортизацією» розуміють суми амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, розраховану відповідно до законодавчих методик.

Елемент «Інші операційні витрати» об'єднує витрати операційної діяльності, не включені до вищезазначеного елементного складу. Цей елемент включає такі витрати, як послуги зв'язку, відрядження співробітників і матеріальна допомога. [33].

Усі виробничі витрати відповідно до норм Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» включаються до собівартості сільськогосподарської та промислової продукції (робіт, послуг), виробленої та реалізованої в умовах сільськогосподарської діяльності.

У підзаконних галузевих нормативних документах передбачено альтернативний список статей витрат, який вказує на види витрат за місцем їх виникнення для забезпечення цілісності та достовірності облікової інформації. У нашому випадку в Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 наведено перелік статей витрат на процеси біологічного

перетворення в рослинництві і тваринництві та промислове виробництво в умовах сільськогосподарської діяльності. Отже, у методичних рекомендаціях передбачено терміни за такими статтями витрат:

- ❖ витрати на оплату праці;
- ❖ насіння і посадковий матеріал;
- ❖ паливо-мастильні матеріали;
- ❖ добрива;
- ❖ засоби захисту рослин;
- ❖ сировина і матеріали;
- ❖ роботи і послуги;
- ❖ витрати на ремонт необоротних активів;
- ❖ інші витрати на утримання основних засобів;
- ❖ інші витрати;
- ❖ непродуктивні витрати;
- ❖ загальновиробничі витрати [23].

Критерієм відмежування прямих витрат від непрямих є спосіб включення витрат до собівартості продукції.

Прямі витрати - це витрати, які безпосередньо відносяться до конкретного об'єкта витрат. Тобто це витрати ресурсів, які приймають участь у виготовленні продукту і впливають на формування конкретного виду продукту [10]. Серед інших до прямих матеріальних витрат відноситься вартість сировини та інших основних матеріалів. Вони є основою, на якій створюється продукт, і є його невід'ємною частиною. Тому витрати за цими складовими безпосередньо відносяться на конкретні об'єкти витрат [11].

Заробітна плата та інші виплати працівникам, безпосередньо зайнятим у виробництві конкретного виду продукції, також безпосередньо пов'язані з конкретним об'єктом витрат. Вони класифікуються як прямі витрати на оплату праці.

Інше пояснення полягає в тому, що прямі витрати на оплату праці є грошовим виразом основної заробітної плати основного виробничого

персоналу сільськогосподарських підприємств. Нарахування працівникам і службовцям здійснюється за тарифними ставками, офіційними окладами, відрядними розцінками. Зазначена стаття стосується також індексації заробітної плати, заробітної плати позаштатних і сезонних працівників, валового нарахування заробітної плати працівника в натуральній формі, надбавок і доплат, а в окремих випадках — харчування, щорічної відпустки та інших доплат, одноразової виплати за вислугу років. послуги

Інші прямі витрати — це всі виробничі витрати, крім оплати праці та матеріальних витрат, які також безпосередньо пов'язані з конкретними об'єктами витрат. До них відносяться відрахування на соціальну діяльність, орендна плата за майнові та земельні паї, амортизація тощо. [9]

Об'єкт калькуляції, у свою чергу, — це групувальна ознака, яка об'єднує витрати, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг чи окремими видами діяльності сільськогосподарського підприємства. За кожним об'єктом обліку витрат необхідно з'ясувати витрати, пов'язані з його виготовленням (виконанням).

Непрямі витрати не пов'язані безпосередньо з конкретним об'єктом витрат і тому не можуть бути безпосередньо віднесені до цього об'єкта витрат. При цьому непрямі витрати також включаються до собівартості продукції за рахунок використання інших економічних шляхів і методів. Непрямі витрати пов'язані з вирощуванням різноманітних сільськогосподарських культур, розведенням різноманітної худоби та виконанням різноманітних завдань. Отже, щоб ці витрати були включені до складу витрат окремих об'єктів, їх необхідно попередньо розподілити між конкретними об'єктами обліку. П(С)БО 16 «Витрати» пояснює такі витрати як загальновиробничі. На практиці бухгалтери часто називають їх розподіленими [29].

1.2 Актуальні питання раціоналізації бухгалтерського обліку промислової переробки ягід в умовах сільськогосподарської діяльності

Українську економіку слід переорієнтувати на такі сфери, як переробка та експорт готової продукції, а не сировини. Нова економічна ідеологія має бути переробною, тому що ми маємо бути країною, яка експортує не сировину, а дорожчу готову продукцію. Завдання держави – допомогти українському аграрному бізнесу удосконалити свої можливості, особливо в отриманні фінансування, для пошуку нових ринків збуту.

Облік витрат на переробку ягід в агробізнесі організовано з використанням методів, пристосованих до конкретних обставин і вимог кожної галузі на спосіб переробки, що дозволяє робити надійні оцінки витрат і впроваджувати та організовувати ефективний контроль поведінки витрат для зниження витрат та вартості кінцевого продукту. Загалом методологічною основою калькулювання собівартості продукції переробки у ягідництві є низка законодавчих документів, постанов і рекомендацій, які є визначальними для калькулювання та організації виробництва основного, допоміжного та промислового виробництва (табл. 1.1).

Витрати на переробку ягід є невід'ємною частиною операційної діяльності аграрного підприємства і відіграють ключову роль у формуванні доданої вартості готового продукту та генерування загальної маси доходу. Методи обліку витрат дозволяють проаналізувати переробку, визначити особливості та недоліки сільськогосподарського підприємства у власній діяльності, а також окреслити його стратегію, поставити цілі, виявити та усунути потенційні ризики. На шляху України до вступу до ЄС необхідно змінити існуючі нормативні правила, правове забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог. Особливого вдосконалення потребують методики обліку виробництва продукції, товарів і послуг відповідно до вимог міжнародної фінансової звітності та стандартів бухгалтерського обліку.

Кожен сільськогосподарський бізнес використовує різні методи відстеження виробничих витрат на переробку сільськогосподарської продукції, виробництво товарів та надання послуг. Вибір методу залежить від багатьох факторів: галузевих особливостей аграрного підприємства, обсягу виробництва і тривалості циклу, організації і технології виробництва, методів планування тощо.

Таблиця 1.1

**Система нормативно-правової бази щодо обліку переробки
сільськогосподарської продукції**

№ з/п	Нормативний документ	Сфера застосування	Використано у кваліфікаційній роботі
1	2	3	4
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», затверджений постановою Верховної Ради від 16.07.99 р. № 996-XIV	Регулює єдині правові засади організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств України, їх об'єднань та госпрозрахункових організацій незалежно від форм власності	Під час встановлення облікової політики та організаційних засад бухгалтерського обліку на підприємстві.
2.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87	Встановлює мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів	Використовуємо при визначенні поняття облікової політики, її розробці і формуванні
3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246	Означає методологічний базис формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси підприємства та розкриття показників про стан запасів підприємства у фінансовій звітності	Під час розкриття порядку використання запасів та списання їх вартості на собівартість продукції переробки ягід
4.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318	Встановлює методологічний базис формування в системі бухгалтерського обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у формах фінансової звітності	При висвітленні складу та видів витрат, порядку відображення інформації про витрати на переробку сільськогосподарської продукції в системі бухгалтерського обліку та звітності

1	2	3	4
5.	Податковий кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради від 02.12.2010 № 2755-VI	Регулює взаємини, що виникають у сфері оподаткування, зокрема встановлює вичерпний перелік податків і зборів, порядок адміністрування в Україні, права та обов'язки платників податків, повноваження, компетенції та обов'язки контролюючих органів і посадових осіб під час податкового контролю, відповідальність за порушення податкового законодавства	Під час дослідження економічної сутності та формулювання поняття «витрати»
6.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291	Встановлює список бухгалтерських рахунків для обліку активів, зобов'язань, капіталу та процесів, які відбуваються у сільськогосподарському підприємстві	При висвітленні порядку накопичення витрат на переробку сільськогосподарської продукції на рахунках бухгалтерського обліку
7.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291	Представляє типові кореспонденції бухгалтерських рахунків для системи обліку на підприємстві, опираючись на метод подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти перебігу бізнес-процесів на підприємстві незалежно від його форми власності та організаційної форми	Під час встановлення схем кореспонденцій бухгалтерських рахунків для накопичення витрат на переробку ягід
8.	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.01 р. № 132	Представляє перелік статей витрат, порядок нагромадження витрат впродовж виробничого циклу та способи калькулювання здійснених робіт, наданих послуг, сільськогосподарської та переробної продукції	При нагромадженні витрат на переробку ягід у розрізі статей витрат та порядку калькулювання собівартості продукції переробки

Продовження табл.1.1

1	2	3	4
9.	Методичні рекомендації щодо застосування журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.09 р. № 390	За допомогою методу подвійного запису демонструє як у бухгалтерських реєстрах узагальнювати інформацію про наявність та зміни майна, капіталу та зобов'язань сільськогосподарських підприємств, а також фактів фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств	У процесі фіксації інформації про переробку у реєстрах бухгалтерського обліку
11.	Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджено наказом Міністерства України від 24.05.95 р. № 88	Регулює порядок створення, приймання, зберігання первинних бухгалтерських документів та реєстрів бухгалтерського обліку, бухгалтерської звітності підприємств, незалежно від форм власності	Під час розгляду проблем первинного документування та документообороту з обліку витрат на переробку ягід

Основними цілями обліку собівартості продукції переробки у межах сільськогосподарських підприємств є: 1) забезпечення актуальною інформацією керівників усіх рівнів сільськогосподарських підприємств з метою прийняття виважених управлінських рішень щодо покращення економічних наслідків виробничої та загалом операційної діяльності сільськогосподарських підприємств; 2) контроль фактичних рівнів собівартості та їх порівняння з нормативними та плановими значеннями для уникнення відхилень та окреслення напряму економічної стратегії сільськогосподарського підприємства; 3) здійснення розрахунків щодо визначення собівартості одиниці товарної продукції для розрахунку фінансових показників сільськогосподарських товаровиробників; 4) підвищення прибутковості сільськогосподарських підприємств для наступного реінвестування прибутку в інноваційний розвиток виробничої діяльності та розширення соціальних проєктів [38].

В основу обліку собівартості продукції переробки ягід покладено метод обліку витрат, визначений обліковою політикою сільськогосподарського підприємства. Метод обліку витрат – це сукупність прийомів систематизації,

відображення та групування економічної інформації про витрати, що дає змогу досягати поставлених цілей і вирішувати конкретні завдання [2]. Особливість об'єкта витрат, тобто конкретного продукту для виробництва якого підприємством здійснюються витрати, визначає вибір методу розрахунку. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» об'єктом обліку витрат є продукція, вид роботи, послуга чи вид господарської діяльності, для яких необхідно визначити витрати, пов'язані з її виробництвом (виконанням) [4].

Аналіз літератури показує, що в бухгалтерській практиці домінують нормативні методи обліку витрат, позамовні методи обліку витрат і методи обліку витрат попередільні. Нормативні методи обліку витрат вважаються найсучаснішими. Встановлений метод обліку витрат в основному виконує такі завдання: своєчасне запобігання нераціонального використання ресурсів та оперативний аналіз собівартості продукції. Його сутність полягає в окремому обліку собівартості продукції за нормативами, відхиленнями від цих нормативів і відхиленнями від нормативів. Перевага нормативного підходу полягає в тому, що він дозволяє виявляти відхилення від встановлених рівнів безпосередньо в процесі виробництва, вказуючи, де відбувається відхилення, причину відхилення та конкретного винуватця. Такий підхід дозволяє ефективно керувати поведінкою витрат і загальними виробничими процесами. Зазвичай він використовується компаніями переробної промисловості для виробництва складних і різноманітних серій або багатосерійних продуктів.

Недоліком нормативного підходу є неможливість правильно розрахувати фактичне відхилення собівартості від нормативу. Недостатній вплив менеджерів і експертів та необізнаністю у перевагах використання стандартизованих методів розрахунку є причинами ігнорування цього методу багатьма сільськогосподарськими підприємствами в Україні.

Нормативний метод схожий із зарубіжним методом «стандарт-кост». Вони подібні первинним нормуванням витрат, роздільним обліком і контролем витрат на виробництво за походженням і центром відповідальності за діючими нормами і відхиленнями від норм, систематичним оглядом відхилень.

Інформація про відхилення може бути використана для швидкого усунення помилок у виробничому процесі. Нормативний метод калькулювання відрізняється тим, що в разі застосування методу «стандартних витрат», зміни в стандартах витрат не обліковуються окремо, але залежно від типу нормативу витрат можуть застосовуватися різні стандарти витрат, які термінологічно відрізняються від нормативу за кожною статтею витрат. Відхилення від нормативів витрат та безпосередньо таких нормативів витрат накопичуються на відповідних рахунках бухгалтерського обліку протягом звітного періоду та списуються на фінансові результати [4].

Суть позамовного методу полягає в тому, що всі прямі витрати накопичуються за статтями обліку витрат, які встановлюються відповідно до облікової політики підприємства за окремими замовленнями на виробництво. Цей метод підходить для підприємств зі складними виробничими процесами, великими партіями, тривалими виробничими циклами, одиничним або дрібносерійним виробництвом. Такий підхід можливий лише в тому випадку, якщо основні матеріали, базову заробітну плату робітників, залучених у виробництво, та інші прямі витрати можна легко порівняти з конкретним продуктом, проектом або послугою. Перевага цього методу полягає в тому, що, аналізуючи собівартість кожного виконаного замовлення, можна зрозуміти, чи прибуткові ці замовлення, і визначити їхню майбутню ціну продажу. Сільськогосподарське підприємство також може використовувати означений метод для порівняння витрат на той самий продукт, вироблений у різний час. Недоліком цього методу є те, що для збору та обробки інформації потрібні детальні дані, що досить громіздко, а занальна вартість продукту визначається після завершення виробничого циклу і не може вплинути на собівартість у зв'язку із відсутністю оперативного контролю за рівнем витрат.

Якщо виробничі витрати не можуть бути повністю розподілені на окремі замовлення, використовується метод попередньої калькуляції – попередільним методом. Суть методу попереднього розподілу зводиться до калькулювання собівартості (перерозподілу) різних стадій виробничого процесу. Цей метод

підходить для великомасштабного виробництва сировини, підприємств з однаковими матеріалами і технологічними властивостями, а також виробництва з комплексним використанням сировини. Навіть якщо в одному цеху виготовляються різні види продукції, витрати розраховуються заздалегідь, виходячи з калькуляційних умов для кожного виду або групи виробів [15]. Переваги цього методу полягають у тому, що для збору інформації про витрати потрібно менше часу, ніж при позаконтрактних методах, а інформація, що відображається на бухгалтерських рахунках, є більш прозорою. Недоліком є те, що витрати не можна згрупувати за видами продукції. При застосуванні попереднього підходу важливо використовувати елементи специфікаційного підходу шляхом систематичного обчислення того, наскільки фактичні витрати відхиляються від витрат за нормами, і визначати причини змін у цих ситуаціях. Відповідно до пункту 11 П(С)БО 16 «Витрати» відхилення фактичних витрат від нормативних показників відносять на собівартість реалізованої продукції [33].

У зарубіжній практиці виробничого обліку широко застосовуються наступні методи обліку витрат: Таргет-костинг (Target costing); директ-костинг (Direct costs); Стандарт-костинг (Standard costs); ABC; LCC-аналіз; Кайзен-костинг (Kaizen costing); Кост-кілінг (Killing Costing).

Директ-костинг (директ-костинг) — це система обліку прямих витрат, яка поділяє витрати на постійні та змінні на основі зміни у випуску. При цьому до складу собівартості продукції на основі сформованих витрат виробництва входять лише змінні (прямі) витрати. Постійні витрати - це поточні витрати, тобто витрати на даний (поточний) період. Ці витрати не включаються до собівартості продукції і не розподіляються за об'єктами калькуляції, а безпосередньо відносяться на фінансові результати. Цей метод широко використовується в економічно розвинених країнах [20]. Перевага методу прямих витрат полягає в тому, що необхідну інформацію можна отримати зі звичайної фінансової звітності без використання додаткових процедур бухгалтерського обліку. Крім того, бухгалтерські процедури можуть зменшити

складність розподілу накладних витрат. Недоліком підходу, який ми розглядаємо, є те, що певні види витрат не можна класифікувати як змінні або постійні витрати. Через те окремі показники фінансової звітності можуть бути спотворені, бо на це матиме вплив збільшення чи зменшення вартості раніше виробленої продукції [11].

Методи стандарт-костингу засновані на нормативних методах обліку витрат. Стандартна система калькулювання — це заздалегідь визначена або запланована оцінка витрат на виробництво одного або кількох однотипних продуктів у поточному або заданому майбутньому періоді [15]. Вивчаючи різні визначення цього методу, можна сказати, що це система обліку витрат, яка аналізує відхилення фактичних витрат від нормативних. На початку 20 століття в США з'явилася система обліку за стандартними витратами. Сьогодні її використовують багато країн світу. Цей метод надає інформацію про витрати, яку можна використовувати для таких цілей, як оцінка запасів, планування, контроль витрат, прийняття рішень і оцінка ефективності. Стандартні витрати зазвичай використовуються для контролю прямих виробничих витрат (змінних), а саме заробітної плати, матеріалів і накладних витрат, тоді як постійні витрати вважаються поточними витратами та безпосередньо пов'язані з фінансовими показниками. До переваг такого підходу можна віднести перспективність і можливість створення необхідної інформаційної бази, наявність якої забезпечить аналіз і контроль витрат та їх відхилень від запланованих рівнів. У свою чергу, це полегшить роботу, пов'язану з обліком витрат, і задовольнить інформаційні потреби керівників підприємств щодо очікуваних витрат виробництва [41].

Метод Kaizen costing виник в Японії і зараз стає все більш популярним серед компаній у Сполучених Штатах та Європі. Використовується як механізм, спрямований на зниження витрат виробництва та управління витратами. Це передбачає оптимізацію витрат. При цьому гарантувати цей процес мають усі без винятку працівники підприємства — керівники та

виробничий персонал. Такий підхід дозволяє кожному співробітнику, який приймає участь у виробничих процесах, зробити свій внесок у зниження витрат.

Цільова калькуляція (Таргет-костинг) — це система обліку витрат, заснована на цільових цінах, яка розраховує цільову собівартість продукту на основі ціни продажу, попередньо визначеної в результаті дослідження ринку, мінус запланований прибуток компанії. Target costing передбачає очікувані майбутні витрати та визначає, як вони вплинуть на прибутковість продукту [8].

Метод ABC з'явився у Сполучених Штатах у 1960-х роках. Це система обліку витрат, заснована на видах діяльності. Діяльність підприємства розглядається як набір спеціальних процесів або технічних операцій, а витрати за відповідний період розраховуються шляхом додавання всіх витрат, понесених кожним процесом і операцією. Перевагою цього методу є те, що його застосування може надати інформацію про вартість продукту для цілей ціноутворення, таким чином підвищуючи конкурентоспроможність продукту в ринкових умовах. Крім того, цей метод не тільки накопичує нову інформацію про витрати, але й створює багато показників нефінансового характеру в контексті визначення виробничої потужності підприємства або вимірювання обсягів виробництва. Недоліками цього методу є складність і трудомісткість [40]. Зниження витрат вважається одним із найжорсткіших методів управління витратами. Його метою є мінімізація витрат у найкоротші терміни без нанесення шкоди підприємству та негативного впливу на прийняту підприємством стратегію розвитку [42]. Вивільнення та продаж неліквідних і застарілих активів, скорочення персоналу та зниження витрат на оплату праці — все це ознаки скорочення витрат. Навпаки, його перевага полягає в тому, щоб забезпечити швидке скорочення витрат компанії.

Метод LCC-аналіз (Life Cycle Costing) розраховує витрати на основі різних етапів життєвого циклу продукту, а потім порівнює їх із відповідним доходом. У більшості випадків цей метод використовується для стратегічного управління витратами, оскільки метод бухгалтерського обліку передбачає період у кілька років. Перевага полягає в тому, щоб передбачити відношення загального

доходу до понесених витрат, пов'язаних із виробництвом продукту. При цьому метод аналізу LCC є єдиним методом управління витратами, який дозволяє врахувати вплив інфляції через дисконтовані грошові потоки. Серед недоліків виділимо необхідність великого обсягу додаткової інформації та відсутність постановки фінансових показників [11]. LCC-аналіз зазвичай застосовується у компаніях - виробниках нестандартної продукції.

Огляд літератури дає підстави окреслити недоцільність використання компаніями та підприємствами лише одного методу обліку витрат. Рекомендується комбінувати та поєднувати декілька підходів, враховуючи заявлені цілі та конкретні обставини підприємницької діяльності. На сьогоднішній день, враховуючи вітчизняну нормативно-правову систему та в умовах сільськогосподарського виробництва, найбільш оптимальним вибором є застосування методу обліку витрат за прямими витратами. Враховуючи те, що законодавча база вітчизняних питань бухгалтерського обліку орієнтована на практичне переважання калькуляції прямих витрат, використання методу прямих витрат сприятиме вдосконаленню їх обліку, контролю та аналізу. Ця система дуже популярна в США, Великій Британії, Німеччині, Франції та Австрії. Водночас метод прямих витрат ще не набув поширення в українській бухгалтерській практиці. Його широке впровадження має відповідати таким передумовам: усі вітчизняні підприємства працюють за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, покращується якість управлінського обліку вітчизняних підприємств, реформується корпоративна облікова політика для точного розподілу витрат на постійні та змінні витрати.

Для сільськогосподарських підприємств основою обліку витрат і методів калькулювання є елементи стандартизованого підходу. Однак ми вважаємо, що це менш ефективно. В сучасних умовах важливо, щоб методи обліку витрат забезпечували планування операційних витрат, облік витрат відповідно до стандартів бухгалтерського обліку і одночасно виявляли вплив усіх відхилень на фінансові результати підприємства. Широке застосування цього методу в Україні вимагає від керівництва сільськогосподарських підприємств розуміння

важливості та необхідності стандарт-костингу, зацікавленості організації у зміні виробничого процесу, доступу до цієї інформації та стимулів для бухгалтерів у професійній діяльності та якості бухгалтерської роботи.

1.3 Методика дослідження обліку переробки сільськогосподарської продукції

Щоб запобігти різкому збільшенню розміру витрат, уникнути зниження прибутку та зростання собівартості, необхідно оперативно реагувати на зміну розміру виробничих витрат та адміністративних зокрема. Для виробничих сільськогосподарських підприємств облік собівартості продукції є важливою частиною економічного планування, і підприємства самостійно обирають методи обліку витрат. При цьому методика обліку та розрахунку собівартості повинна відбуватися на основі методичних засад, встановлених відповідно до законодавства. Вибір форми обліку, склад і перелік статей калькуляції визначаються підприємством в обліковій політиці відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16 липня 1999 року № 996-XIV, а також ПсБО № 16 «Витрати». Отже, обов'язковим змістом «Наказу про облікову політику підприємства» є методи обліку витрат і калькулювання собівартості, методи оцінки незавершеного виробництва, методи списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, методи розрахунку заробітної плати тощо. .

Теоретико-методологічною основою дослідження питань обліку собівартості продукції переробки ягід в умовах ведення сільського господарства є діалектичний метод розуміння. Він використовується для пояснення концепцій бухгалтерського обліку щодо оцінки витрат і розробки калькуляції собівартості переробної ягідної продукції. Діалектичний метод пізнання ґрунтується на обов'язковому дотриманні певних загальнонаукових і світоглядних принципів. Використано загальнонаукові принципи для розгляду системних і структурних функцій суспільних явищ у галузі ягідництва.

Загальнонаукові принципи є передумовами використання аналітичних та інтегральних методів для дослідження економічних закономірностей переробки ягід в умовах ведення сільськогосподарської діяльності та впливу цих закономірностей на структури та методи обліку витрат. До загальних наукових методів, використаних під час виконання кваліфікаційної роботи, належать також індукція і дедукція. Мета їх використання – уточнити позиціонування витрат на переробку ягід в процесі управління сільськогосподарською діяльністю підприємств.

Особливістю монографічного підходу є характеристика сутності та класифікації витрат на переробку ягід на прикладах діяльності конкретних сільськогосподарських підприємств та узагальнення основних положень у рамках досліджуваного питання.

Використання статистичних методів, порівняльних методів, таблиць, графіків, методів абстрактної логіки та історичних систем є невід'ємною частиною проведення економічних досліджень. У кваліфікаційній роботі окреслені методи особливо підходять для класифікації витрат на переробку ягід. Їх комплексне застосування дає змогу отримати надійні рекомендації та сформулювати пропозиції за результатами досліджень [19].

Для вивчення сучасного стану місця промислової переробки в межах сільськогосподарського виробництва аграрних підприємств, найбільш широко використовується порівняльний метод. В основному використовується для порівняння річних показників статистичного та фінансового звіту з показниками попередніх періодів.

Для з'ясування взаємозалежностей і закономірностей розвитку промислового виробництва в умовах ведення сільського господарства було прийнято системний підхід. Для наочності відображення виявлених тенденцій систематизована інформація представлена графічно, а також згрупована в табличній формі, що дозволяє краще зрозуміти результати дослідження та викладений матеріал.

За допомогою методів узагальнення та деталізації з'ясовано сучасний стан обліку переробки ягідної продукції в умовах сільськогосподарського виробництва та вдосконалено інформаційне забезпечення цього процесу у досліджуваному підприємстві. На основі тематичного підходу та порівняння оцінено наявні проблеми та перспективні напрями удосконалення організації обліку витрат промислової переробки сільськогосподарської продукції, методи та практики формування інформаційних масивів про бізнес-процеси.

Як і будь-яка інша наука, бухгалтерський облік має свої унікальні методи роботи. Основними компонентами структури бухгалтерського обліку є: поточний облік, який ведеться за допомогою системами кореспонденцій між рахунками бухгалтерського обліку; подвійний запис інформації в кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку здійснюється на основі первинних документів або зведених регістрів; підсумкові дані рахунків бухгалтерського обліку узагальнюються в балансі з дотриманням рівності суми активів і пасивів підприємства, тобто коштів сільськогосподарських підприємств і джерел їх формування [10].

У кваліфікаційній роботі використовуються наступні методичні прийоми бухгалтерського обліку: система бухгалтерських рахунків та подвійний запис, документація, оцінка та калькуляція, балансове узагальнення.

Для встановлення факту постійних витрат на переробку ягід головним є документальне оформлення фактів виникнення таких витрат. Крім того, документація є фактором, який надає юридичну обґрунтованість обліковій інформації та підтверджує достовірність кінцевих зведених даних про діяльність сільськогосподарського підприємства. Оцінка — елемент методу обліку, що використовується для відображення живої і уречевленої праці в економічному виразі, тобто об'єднання всіх видів витрат в єдиний вимірник (грошовий). Калькуляція — це розрахунок собівартості продукції промислової переробки за даними бухгалтерського обліку. Подвійний запис може відображати господарські операції, пов'язані з переробкою ягід, за дебетом і кредитом рахунків, пов'язаних з виробничим процесом, відстежувати рух

корпоративних ресурсів і забезпечувати контрольну функцію для зменшення облікових помилок.

Балансове узагальнення — це зведення ресурсів сільськогосподарського підприємства та джерел їх формування в єдиній грошовій оцінці, де своє місце мають витрати на переробку сільськогосподарської продукції та її реалізацію. Бухгалтерський баланс складається із відображень цих об'єктів за їх складом і функціональним призначенням на певну дату [10].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Діагностика операційної діяльності та ефективності переробки ягід у ТзОВ «XXXXXX»

Ринок заморожених ягід у Європі продовжує зростати, тому в багатьох європейських країнах постійно з'являються нові морозильні компанії, а існуючі морозильні компанії постійно збільшують свої виробничі потужності, будуючи нові морозильні тунелі. Ця тенденція особливо помітна в Сербії, Угорщині, Болгарії, Румунії, Білорусі та, звісно, Україні. Технологія заморожування плодів та ягід передбачає використання спеціального устаткування – флюїдизаційних тунелів. Таке устаткування враховує конкретні обставини роботи переробних підприємств, чи переробних цехів сільськогосподарських підприємств.

Якщо проаналізувати ситуацію на ринку замороженої продукції в Європі, то там переважно заморожені овочі та фрукти, а в Україні – переважно заморожені фрукти та ягоди. Найпопулярнішими замороженими продуктами є малина, черешня, суниця садова, лохина та лісова лохина. Український ягідний ринок відрізняється від європейського тим, що в першу чергу європейські ягоди збирають механізовано, а в Україні – вручну. Україна уже почала розвивати свою інфраструктуру для заморожування плодів та ягід, в тому числі і в межах сільськогосподарських підприємств. Лише за такої умови вона зможе захопити значну частину європейського ринку заморожених плодів та ягід. Але головна проблема полягає в тому, що кріогенна обробка у великих європейських компаніях повністю автоматизована, а в Україні багато процесів виконуються працівниками вручну. Водночас український ринок заморозки – це насамперед устаткування у вигляді тунелів середньої та низької продуктивності.

Вибір сировини (плодів і ягід) для замороження залежить від багатьох факторів, але в першу чергу від платоспроможного попиту населення та фінансової

спроможності виробників забезпечувати процес заморожування. Так, рентабельність заморожування конкретних ягід у певний час має велике значення.

Тренд здорового харчування став дуже модним і популярним, і ми вважаємо, що саме це визначає успіх бізнесу із заморожування ягід і фруктів. Адже головна перевага заморозки в тому, що процес зберігає всі поживні речовини та властивості продукту.

Представником ринку заморожених ягід на західних теренах України є ТзОВ «XXXXXX». Місцем розташування товариства з обмеженою відповідальністю є Тернопільська область, місто Тернопіль, вулиця Поліська, 2. За своїм організаційно-правовим статусом ТзОВ «XXXXXX» є юридичною особою та здійснює господарську діяльність відповідно до умов Статуту. Основним видом господарської діяльності досліджуваного ТзОВ «XXXXXX» є оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин. Водночас серед інших видів діяльності у реєстраційних базах для досліджуваного господарства задекларовано перероблення та консервування фруктів і овочів. Як агробізнес, основною метою якого є отримання прибутку, ТзОВ «XXXXXX» впроваджує інноваційні технологічні рішення для вирощування та заморожування ягід, а також маркетингу замороженої ягідної продукції, налагоджуючи відносини у сфері комерційного партнерства, в тому числі зовнішньоекономічного. З метою відтворення виробничого потенціалу та розвитку економіки на засадах здорової конкуренції ТзОВ «XXXXXX» має право використовувати кошти Програми державної підтримки сільського господарства.

Отож, ключовим видом діяльності досліджуваного підприємства, яке здійснює помітний вплив на рівень рентабельності та конкурентоспроможність, є промислова переробка сировини власного виробництва та покупної сировини. У якості сировини виступають сезонні ягоди, які вирощують на полях підприємства чи закупають у населення. До заморожування також приймають у населення лісові ягоди.

Організаційна структура підприємства складається із відділків основного виробництва, відділу збуту, транспортного відділу, складських приміщень, ремонтної майстерні та адміністративних служб. Виробничою перевагою ТзОВ «XXXXXX» є зручне географічне розташування та компактне розміщення виробничих підрозділів, зокрема переробного цеху, транспортного відділу та складських приміщень (рис. 2.1).

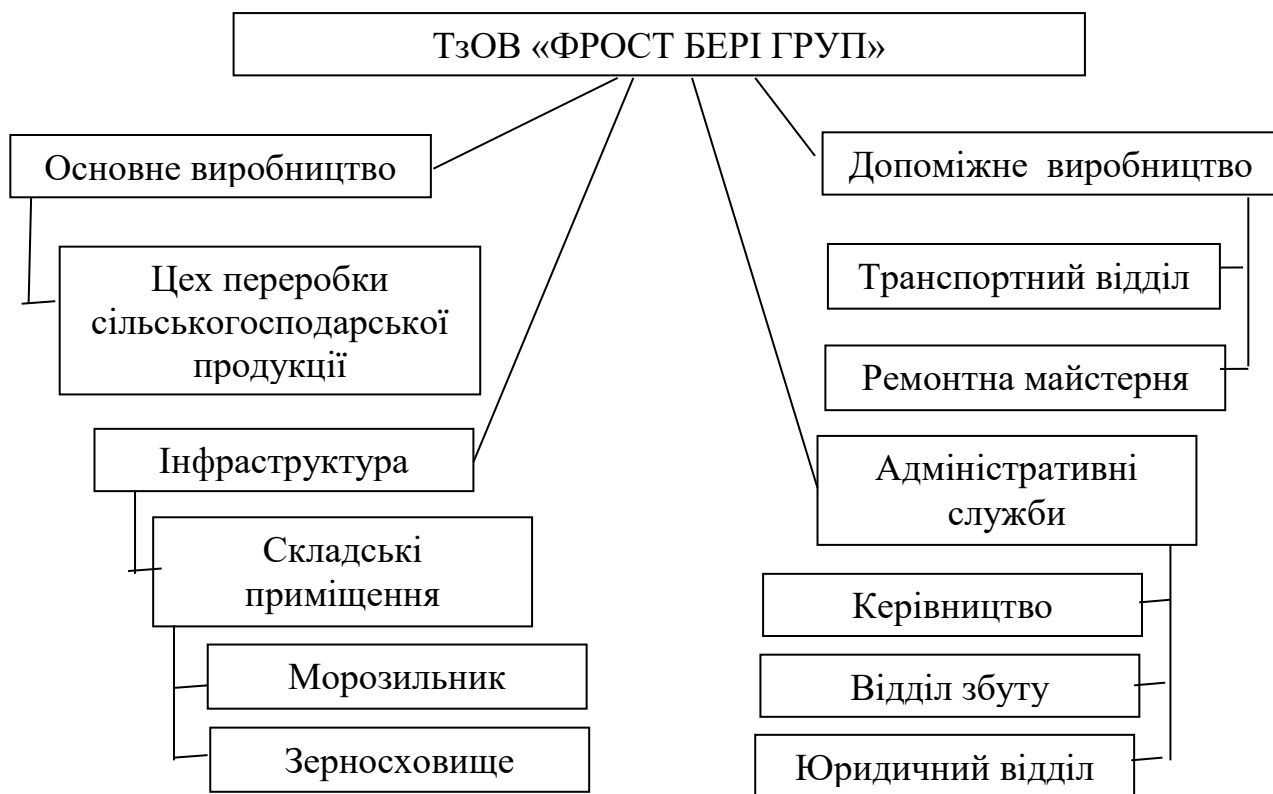


Рис. 2.1. Організаційна структура ТзОВ «XXXXXX»

Адміністрація та виробнича інфраструктура досліджуваного підприємства розташовані на околиці міста Тернопіль. Підприємство має досить великий виробничий майданчик, морозильні камери для зберігання готової продукції загальним об'ємом більше 500 м³ та зерносховище загальною площею 1200 м². Центральний ремонтний цех оснащений сучасним обладнанням для ремонту та обслуговування сільськогосподарської та промислової техніки. Площа основної будівлі ремонтного цеху складає близько 200 м². Також біля адміністративного офісу є склад матеріалів. Всі будівлі та споруди знаходяться в хорошому стані та придатні для комерційного використання. У зв'язку з цим зазначимо, що

наявність виробничої інфраструктури для зберігання сільськогосподарської продукції (зерна) та заморожених ягід у ТзОВ «XXXXXX» значно підвищує конкурентоспроможність підприємства, оскільки відповідне зберігання продукції дозволяє їй реалізовувати в періоди, коли на ринку діють більш вигідні ціни. . Тому зерносховище і морозильні камери є конкурентною перевагою досліджуваного підприємства.

Всього в дослідному підприємстві у 2022 році працювало 12 штатних працівників (табл. 2.1). Отже, загальний річний фонд оплати праці у цьому ж 2022 році становив 2252480 грн. Невиплаченої заробітної плати під час перевірки не виявлено. Значний внесок у це зробили керівники досліджуваного приватного підприємства. Досвідчений, ініціативний та інноваційний підприємець зробив свій внесок у розвиток ТзОВ «XXXXXX». З метою підвищення конкурентоспроможності підприємство нещодавно придбало холодильне обладнання для зберігання овочів.

Таблиця 2.1

**Динаміка основних показників операційної діяльності
ТзОВ «XXXXXX»**

Показник	2020 р	2021 р	2022 р	2022 р до 2020 р, +/-
Середньорічна чисельність працівників, чол	*	9	12	*
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	1***6,1	6**76,6	16**93,*	1*9607,*
Інші операційні доходи, тис. грн.	**1,1	7*0,1	1***2,9	1*091,*
Разом доходів, тис. грн.	16337,2	69326,7	1*0036,*	163699,2
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	1*0**,*	6*110,9	1*06*2,2	126633,*
Інші операційні витрати, тис. грн.	2120,*	*21*,9	36033,3	33912,*
Інші витрати, тис. грн.	-	-	370,*	-
Разом витрат, тис. грн.	16169,3	6*326,*	1770*6,3	160917
Фінансовий результат до оподаткування, тис.грн.	167,9	999,9	29*0,1	27*2,2
Чистий прибуток (збиток), тис.грн.	137,7	2*19,1	*19,9	6*2,2
Середньорічна вартість активів, тис.грн.	*92*,*	**7*,9	2061*,7*	1*690,3*

Загалом за динамікою показників у вище представлений таблиці спостерігаємо суттєве зростання рівнів фінансових показників досліджуваного підприємства – у середньому в 10 разів. З огляду на стрімке зростання середньорічної вартості активів (у *,2 рази), можемо припустити, що зростання рівня фінансових показників зумовлено не лише інфляційним чинником. Так, достатній рівень матеріально-технічної бази забезпечує досягнення гідного рівня прибутковості та рентабельності ТзОВ «XXXXXX». Тобто, виробничий потенціал підприємства достатній для виконання комерційних завдань, які визначені його стратегією. Наявність власного транспорту та оснащеність виробничим обладнанням повністю гарантують відповідні умови для зберігання зерна, яке призначене для оптового продажу, та промислової переробки (заморожування) ягід. Впровадження виробничих інноваційних технологій та оновлення автопарку сприяли суттєвому збільшенню обсягів реалізації зерна та замороженої ягідної продукції.

Необхідною умовою виробництва певного виду або групи товарної продукції є спеціалізація підприємства. Кожен представник сучасного бізнесу має свій напрямок виробництва, який розвиває з огляду на умови внутрішнього та зовнішнього середовища. Близькість сировинних осередків та ринків збуту, масштаби виробничого потенціалу, податкові умови та інновації визначають спеціалізацію чи напрям виробництва. Структура грошового доходу без ПДВ у розрізі видів товарної продукції є стандартною ознакою виробничого напрямку. Таким чином, ступінь спеціалізації підприємств і їх загальна ефективність визначаються тими видами товарів, які вони виробляють і продають, і котрі в кінцевому підсумку становитимуть найбільшу частку доходу. Вид товарної продукції, який забезпечує найбільшу питому вагу у загальній виручці від реалізації, визначає спеціалізацію підприємства, якщо воно виробляє кілька видів продукції.

З цього приводу зауважимо, що оптова торгівля зерном приносить ТзОВ «XXXXXX» близько 70% доходу від реалізації, а заморозка ягід – 30%. Таким чином слід вважати, що саме оптова торгівля зерновими є спеціалізацію

досліджуваного підприємства, а заморозка ягід – це додатковий виробничий напрямок ТзОВ «XXXXXX».

Водночас сьогодні переробка плодів і ягід стає все більш прибутковим та успішним бізнесом для товаровиробників. Перевагами такого виду діяльності є:

1. Споживачі все більше віддають перевагу напівфабрикатам і готовій продукції.
2. Діє національна програма підтримки галузі переробки плодів та ягід.
3. Підвищується рентабельність виробництва за рахунок розширення асортименту готової продукції, використання різної тари, можливості переробки некондиційної сировини, модернізації виробничих ліній і вдосконалення технологічних процесів.

Діагностика основних параметрів діяльності комерційного суб'єкта забезпечує керівництво підприємства актуальною інформацією для формування стратегії його розвитку та прийняття виважених управлінських рішень у цьому напрямку. У сучасних умовах операційна діяльність досліджуваного підприємства спрямована не лише на досягнення якомога більших економічних результатів, а й головним чином на підвищення конкурентоспроможності замороженої ягідної продукції на продовольчих ринках.

Якщо сутність економічного ефекту полягає в досягненні максимальної ефективності одиниці затрат виробничих ресурсів, то рівень конкурентоспроможності свідчить про здатність підприємства виробляти і реалізовувати продукцію та продовольство із очевидними конкурентними перевагами, які користуються попитом через високу якість та доступну ціну. Ці товари більш привабливі, ніж аналогічні товари конкурентів. Максимізація прибутку є результатом і успіхом конкуренції на відповідних сегментах ринку.

Формування прибутку забезпечує створення для підприємства додаткових фінансових джерел для реінвестування коштів у відтворення виробничого потенціалу. Незважаючи на це, позитивна динаміка отриманих фінансових результатів сприяє зміцненню фінансового становища ТзОВ «XXXXXX», створенню зв'язків довіри в діловому партнерстві, темпам розрахунків бізнесу,

переходу на інноваційні шляхи розвитку, своєчасності розрахунків із бюджетом, зростанню добробуту населення та загальному розвитку територій. Різноманітні канали фінансування, такі як кредити, проектні кошти, державні кошти, кошти програм підтримки, власні кошти та їх раціональне використання дають широкі можливості для подальшого покращення якісних та кількісних параметрів ТзОВ «XXXXXX». У табл. 2.2 розглянемо динаміку величини активів та джерел їх утворення на основі даних річної фінансової звітності.

Таблиця 2.2

**Динаміка вартості активів та джерел їх утворення у
ТзОВ «XXXXXX»**

Показник	2020 р	2021 р	2022 р	2022 р до 2020 р, +/-
Фонд оплати праці, тис. грн	123*,*	1*90*,*	22*2*,*	101*,1
Середньомісячна заробітна плата одного працюючого, тис. грн.	12,9	13,*	1*,6	2,7
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	632*,*	*7*1,0	29*36,1	23207,7
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	7933,*	*7*1,1	2*67*,7	177*1,9
Величина власного капіталу, тис. грн.	(16*,1)	*9*,*	630*,9	6*7*,0
Залишкова вартість необоротних активів, тис. грн.	*7,6	*23,1	1**1,2	1*63,6
Балансова вартість запасів та готової продукції, тис. грн.	61*,7	-	-	-
Гроші та їх еквіваленти, тис. грн.	***,7	21*3,3	3**,7	-230,0
Інші оборотні активи, тис. грн.	1*2,3	932,*	*3*,6	393,3
Рівень рентабельності, %	0,9*	3,77	0,**	-0,*

Проведені розрахунки дають підстави зробити висновок про те, що протягом досліджуваного періоду у ТзОВ «XXXXXX» рівень рентабельності був не надто високий. При цьому за цим показником спостерігаємо негативну тенденцію – він знизився на 0,* відсоткових пункта. Негативний вплив на зниження показників рентабельності має випередження темпів зростання собівартості реалізованої продукції над темпами зростання доходу від реалізації. Зазначені вище тенденції є наслідком помітного зростання вартості

необоротних активів і, як наслідок, великих сум амортизаційних відрахувань, які суттєво збільшують собівартість реалізованої продукції.

Усі постійні працівники ТзОВ «XXXXXX» зайняті у процесах оптової реалізації зерна та переробки ягід. Середньомісячна заробітна плата постійних працівників досліджуваного підприємства впродовж 2020-2022 років переважала рівень мінімального заробітку і у 2022 році дорівнювала 1*,6 тис. грн. Таким чином, постійні працівники можуть розраховувати на гідний заробіток, а ТзОВ «XXXXXX» є привабливим місцем постійного працевлаштування.

Неприйнятним для підприємства явищем є ріст рівня кредиторської і дебіторської заборгованості. Також бачимо, що вид фінансового результату у Балансі (нерозподілений прибуток (непокритий збиток), впливає на фізичну величину власного капіталу. Таким чином у 2020 році за рахунок непокритих збитків минулих років спостерігаємо відємне значення вилучення власного капіталу. Водночас у наступному 2021 році достатня величина прибутку змогла покрити збитки, що призвело до формування балансового нерозподіленого прибутку у розмірі *9*,* тис. грн. Це свідчить про розширення на той момент операційної діяльності ТзОВ «XXXXXX» за рахунок банківських кредитів та інших джерел фінансування.

У 2022 році сума дебіторської заборгованості ТзОВ «XXXXXX» зросла на 23207,7 тис. грн, згідно з балансовими даними, що свідчить про затримку покупцями сплати боргових зобов'язань за відвантажену їм продукцію. Навпаки, позитивним фактом є зменшення суми кредиторської заборгованості, що свідчить про покращення облікової дисципліни у досліджуваному підприємстві. Знову ж таки, це результат його покращення фінансового становища.

У ТзОВ «XXXXXX» левову частку виручки від реалізації продукції становить виручка від оптової реалізації зерна. Водночас розмір виручки від продажу заморожених ягід ще недостатній, оскільки підприємство здійснює пошук нових ринків збуту, постійно веде перемовини щодо укладання

договорів на роздрібні та гуртові поставки заморожених ягід. Нажаль наявні обсяги роздрібних продаж не забезпечують бажаний рівень доходу від реалізації замороженої ягідної продукції.

Водночас структура операційних витрат досліджуваного підприємства свідчить про рівень його ефективності. Сама структура собівартості є визначальним стандартом для формування собівартості продукції промислової переробки сільськогосподарської продукції. Категорії витрат мають вирішальне значення не тільки в ціноутворенні, але й у формуванні фінансових результатів. При цьому загальноприйняті методи обліку витрат і доходів від операційної діяльності забезпечують формування загальних фінансових результатів і формування окремих фінансових результатів (за видами реалізованої продукції або за окремими партіями реалізації) протягом звітного періоду. Джерелом інформації про витрати операційної діяльності ТзОВ «XXXXXX» є реєстри аналітичного та синтетичного обліку. На основі даних бухгалтерського обліку сформована динаміка структури операційних витрат досліджуваного підприємства та представлена в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка структури операційних витрат ТзОВ «XXXXXX»

Елементи операційних витрат	Роки					
	2020		2021		2022	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Операційні витрати підприємства, в т.ч.:	1*139,**	100,0	6*01*,00	100,0	1*0302,*0	100,0
- матеріальні витрати	9132,1*	6*,6	*9326,*0	77,1	121307,70	*6,*
- витрати на оплату праці	22*0,1*	1*,*	*992,*0	9,*	39*6,03	2,*
- відрахування на соціальні заходи	*32,*1	*,9	2***,7*	3,*	3*39,21	2,*
- амортизація	62*,97	*,6	3912,7*	6,1	92*2,77	6,6
- інші операційні витрати	1309,13	9,3	2326,*0	3,6	2316,79	1,6

Оцінка структури операційних витрат ТзОВ «XXXXXX» свідчить про переважання та позитивну динаміку усіх статей витрат. У структурному виразі найпомітніші зрушення спостерігаємо за статтею «Матеріальні витрати». Таким чином, у 2022 році порівняно з 2020 роком частка матеріальних витрат зросла

майже на 21,9 відсоткових пункта. Потроєння загальних операційних витрат зумовлене як інфляцією, так і збільшенням цінового розриву між сільськогосподарським сектором та промисловою продукцією, що купується підприємством як виробничі ресурси. Тобто ціна, за якою досліджуване підприємство оптом продає зерно, значно нижча за ціну, за якою воно купує паливо та електроенергію, які використовуються у виробництві. Загальна тенденція зростання є результатом постатейного збільшення операційних витрат досліджуваного підприємства. У загальну тенденцію вписується ситуація, коли позитивна динаміка за статтею «Амортизація» пояснюється тим, що оновлення складу необоротних активів більше, порівняно із їхнім вибуттям. Таким чином суттєве оновлення основних засобів досліджуваного підприємства в останні роки визначає зростання частки амортизаційних відрахувань.

Зменшення у 2022 році величини кредиторської заборгованості впливає на покращення платіжної дисципліни ТзОВ «XXXXXX». Платоспроможність та ліквідність є наступними показниками оцінки фінансового стану ТзОВ «XXXXXX». Рівень цих показників характеризують здатність досліджуваного підприємства погасити поточну заборгованість. Якщо підприємство може вчасно і в повному обсязі погасити всю поточну заборгованість лише за рахунок поточних доходів, то його фінансовий стан вважають стабільним. Водночас ліквідним слід вважати підприємство, у якому бізнес здатний негайно продати оборотні та необоротні активи для отримання коштів для погашення поточних та довгострокових зобов'язань. Підтвердженням платоспроможності будь-якого підприємства є своєчасне погашення кредиторської заборгованості в грошовій або еквівалентній формі.

Натомість ліквідність бізнесу розраховується шляхом співвідношення суми його високоліквідних активів із сумою короткострокової заборгованості.

Оцінюючи ліквідність підприємства, аналізуючи поточні загальні ліквідні активи, важливо враховувати майбутню трансформацію ліквідності. Тому аналіз ліквідності вимагає також ретельної оцінки структури кредиторської

заборгованості підприємства, що досліджується (табл. 2.*). Рекомендують перевірити, чи така заборгованість є простроченою.

Таблиця 2.*

Динаміка показників ліквідності ТЗОВ «XXXXXX»

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+,-)
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,00*	0,01	0,009	0,001
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,*1	0,72	1,3*	0,*3
3. Коефіцієнт загальної ліквідності	2,1*	1,91	*,19	2,01
*. Чистий оборотний капітал	323,2	2*3,*	16*0,7	1317,*

З даних таблиці 2.* лише коефіцієнт абсолютної ліквідності нижчий за оптимальний рівень. При цьому як загальний коефіцієнт ліквідності, так і коефіцієнт швидкої ліквідності знаходяться на економічно задовільному рівні.

За рівнем фінансової стійкості підприємства можна зробити висновки про його очікувану платоспроможність. Його аналіз проллє світло на фінансові можливості ТЗОВ «XXXXXX» у перспективі. Об'єктивна оцінка розміру та структури пасивів та активів досліджуваного підприємства може надати чіткі ознаки фінансової незалежності та стабільності бізнесу. Крім того, за результатами такого аналізу можна визначити обсяг фінансово-господарської діяльності ТЗОВ «XXXXXX» та її відповідність статутним цілям. Результати розрахунків занесені в табл. 2.*.

Комплексні розрахункові показники в таблиці 2.* показують, що коефіцієнт автономії протягом усього періоду дослідження залишався практично незмінним, а його значення відповідає нормативному рівню (більше 0,*). Ця закономірність означає, що близько 70% власних коштів ТЗОВ «XXXXXX» використовуються для забезпечення провадження операційної діяльності. Тобто ТЗОВ «XXXXXX» не надто залежне від зовнішніх джерел фінансування.

Загалом операційна діяльність ведеться за рахунок реінвестованого прибутку. Коефіцієнт маневреності власного капіталу дещо нижчий від нормативного (0,*-0,6). Крім того, ця тенденція зберігалася протягом трьох

років дослідження. Розкрита інформація свідчить про те, що кошти бізнесу використовуються виключно для фінансування поточної діяльності. Іншими словами, кошти переважно інвестуються в ліквідні активи. Коефіцієнт забезпеченості власними обіговими коштами є вищим від нормативного, що свідчить про те, що досліджуване підприємство отримало достатню кількість необоротних активів за рахунок власних коштів. Збільшення оборотності ресурсів є ключовим критерієм ефективності корпоративного управління в досліджуваному підприємстві. Очевидним наслідком цих процесів є підвищення рівня всіх основних показників діяльності бізнесу.

Таблиця 2.*

Динаміка показників фінансової стійкості ТзОВ «XXXXXX»

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+,-)
Коефіцієнт автономії	0,71	0,7*	0,7*	0,0*
Коефіцієнт фінансової залежності	1,**	1,*7	1,*6	0,01
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,32	0,0*	0,3*	0,13
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,2*	0,12	0,**	0,23

На сьогодні відсутні нормативні акти, які б визначали оптимальні рівні показників фінансового стану підприємств. Водночас практика та наші власні спостереження свідчать про те, що агробізнес може прийняти швидшу ротацію ресурсів із кращими результатами. Отже, окрім високої рентабельності, другим важелем покращення фінансового становища досліджуваного підприємства є підвищення рівня оборотності ресурсів. Низька оборотність активів може свідчити про низьку продуктивність праці, неповну завантаженість потужностей, збільшення дебіторської заборгованості та вартості залишків запасів.

Дані табл. 2.6 свідчать про погіршення рівня підприємницької активності в досліджуваному підприємстві. Значення та динаміка досліджуваних елементів

фінансової звітності свідчать про зменшення оборотності кредиторської та дебіторської заборгованості, активів та власного капіталу.

Таблиця 2.6

Динаміка показників оборотності ТзОВ «XXXXXX»

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення, (+,-)
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	3,3*	2,**	1,6*	-1,7*
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	1,7*	1,*2	1,0	-0,7*
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	9,2*	7,22	*,92	-,36
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	6,9*	*,32	6,*2	-0,*6

Аналіз фінансово-економічного стану досліджуваного підприємства свідчить про його прибутковість, хоча рівень рентабельності період 2020-2022 рр. є незначним. Таким чином, навіть якщо вартість активів зменшується (що можна відслідковувати за даними балансу), досліджуване підприємство все ще здатне підтримувати позитивну динаміку доходів. Зниження рівнів досліджуваних показників свідчить про можливу кризу економічної активності, що, зокрема, пов'язано з несприятливою ситуацією на продовольчому ринку.

2.2. Первинний облік операцій з переробки ягід в умовах сільськогосподарського підприємства

Промислова переробка сільськогосподарської продукції в межах господарства належить до основного виробництва. Сільськогосподарську продукцію переробляють: млини, комбикормові заводи, крупорушки, пивоварні, забійні цехи м'ясної худоби, фруктові, картопляні, овочеві, олійні, м'ясо-, молоко-молочних цехи, а також цехи з виробництва будівельних матеріалів, у тому числі цегли, видобуток глини, пісоку та ін.

Означуючи проблематику первинного обліку переробки ягід у товаристві з обмеженою відповідальністю «XXXXXX» відзначимо, що це питання доречно

розглядати у двох аспектах: первинне документування здійснених витрат на переробку ягід та первинний облік оприбуткування заморожених ягід. У зв'язку з цим зазначимо, що в цілому в ТзОВ «XXXXXX» добре налагоджена система первинного обліку, під якою мається на увазі первинний облік біологічного перетворення у ягідництві та первинний облік процесів подальшої переробки ягід. Керуючись відповідною нормативною базою, досліджувані господарства використовують основний пакет документів, передбачений для обліку цих процесів. Водночас є й недоліки, зокрема невчасна підготовка деяких основних документів та нечіткість окремих реквізитів.

Переробка ягід, тобто охолодження та замороження ягід, вважається промисловою переробкою. Сільськогосподарські підприємства, які займаються промисловою переробкою ягід, можуть виробляти один або декілька продуктів за відповідною технологією: сік, варення, джем, пастилу тощо, або заморожувати ягоди. Різноманітність видів продукції в поєднанні зі специфікою окремих технологій призводить до виокремлення різних об'єктів обліку витрат і застосування різних методів обліку. Сільськогосподарське підприємство самостійно вибирає ці облікові елементи та оголошує їх у своїй обліковій політиці.

При заморожуванні ягід використовується цілісна сировина (не різана), котру заморожують при температурі -25 градусів. Заморожені ягоди та їх суміші зберігають при температурі -18 градусів і відносній вологості повітря 90-95%, термін зберігання становить 9-12 місяців. Плодово-ягідну продукцію перед використанням розморожують у природних умовах.

При організації первинного обліку витрат на ягід у ТзОВ «XXXXXX» керувалися Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88, Методичними рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373 та П(С)БО 16 «Витрати».

У Положенні № 88 викладено основні організаційно-методичні питання щодо створення, прийому та першого етапу відображення в бухгалтерському обліку інформації про витрати на переробку ягід, а тако правила зберігання основних облікових документів, облікових реєстрів і звітності. П(С)БО 16 «Витрати» встановлює принципи єдиної методики класифікації витрат на переробку як основу обліку витрат, організовані в межах сільськогосподарських підприємств. В основу організації обліку за статтями витрат покладено класифікацію витрат за П(С)БО 16 «Витрати». Тому первинний облік витратних та калькуляційних операцій процесу переробки ягід здійснюється за статтями витрат. Протягом виробничого циклу витрати накопичуються постатейно на основі визначеної обліковою політикою первинної документації. Додатково до калькуляції включаються постатейні витрати, які були використані для визначення собівартості ягід для наступної їх переробки.

Первинні документи - це паперові чи електронні форми бухгалтерських документів, які складаються під час здійснення операції або відразу після їх завершення. Первинні документи поширюються на всі без винятку господарські операції, що відбуваються у сільськогосподарському підприємстві. Тому для розрахунку собівартості переробки ягід в ТзОВ «XXXXXX» було використано низку первинних документів. Об'єктом обліку витрат промислової переробки ягід є кожен окремий обсяг виробництва. ТзОВ «XXXXXX» має дві технологічні лінії з охолодження та замороження плодово-ягідної продукції та устаткування для зберігання заморожених фруктів і ягід.

На першій лінії здійснюється сортування, очищення та охолодження сировини – цільних ягід. Охолоджені ягоди не оприбутковуються як окремий вид готової продукції. Це проміжний продуктом, який далі за технологією використовується для заморозки і зберігання у холодильниках для подальшої реалізації. На другій технологічній лінії із калібровані та попередньо охолоджені ягоди заморожують.

Таким чином можемо констатувати, що технологічні ланцюги переробки ягід у досліджуваному підприємстві є недовгі. Відтак, технологія заморозки ягід не є складним процесом. Він складається лише з кількох самостійних етапів: очищення, сортування, охолодження, заморозка, зберігання. Тому організація первинного обліку переробки ягід вимагає значної відповідальності за дотриманням вимог зовнішніх та внутрішніх бухгалтерських регламентів.

Враховуючи те, що кінцевим продуктом переробки ягід у ТзОВ «XXXXXX» є один вид продукції – заморожені ягоди, досліджуване господарство використовує прямий розподіл витрат для раціонального визначення собівартості готової продукції переробки. Тому кожен вид заморожених ягід (полуниця, малина, смородина), оприбутковується як окремий готовий продукт, що попередньо був виділений як окремий об'єкт обліку.

П(С)БО 16 «Витрати» визначено уніфіковані економічні елементи обліку витрат щодо переробки ягід зокрема. Вони об'єднують:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Кожен елемент наділений певним економічним змістом і складається із частин у вигляді статей обліку витрат.

При промисловій переробці ягід найменування статей витрат має свої особливості. Основними статтями витрат у переробці плодів та ягід є: вартість реєстраційних та ліцензійних документів; оренда приміщення (за потреби); комунальні платежі; амортизація обладнання та будівель; вартість матеріалів та сировини (ягід); вартість упаковки; витрати на транспортування сировини; витрати на підготовку та освоєння виробництва; зарплатня персоналу; паливо та енергія на технологічні цілі; вартість запасних частин; роботи і послуги сторонніх організацій; ЄСВ; податки та інші обов'язкові платежі; витрати на

обслуговування та експлуатацію обладнання; інші витрати; загальновиробничі витрати.

Витрати на логістику та рекламу відносять до витрат на збут. Офісні витрати – до адміністративних витрат. Витрати на збут та адміністративні витрати списують за рахунок прибутку господарства.

У статті «Сировина і матеріали» накопичуються витрати на сировину (ягоди) і матеріали, що складають основу технологічного процесу заморозки. Як сировина використовуються ягоди власного виробництва та покупні і включається до собівартості за вартістю придбання чи виробничою собівартістю (якщо сировина власна). Вартість використаної сировини і матеріалів зменшується на вартість вторинних відходів, якщо вони утворюються в процесі заморозки ягід і не можуть бути використані за призначенням. Основними первинними документами, якими здійснюється списання вартості сировини і матеріалів, використаних у процесі заморозки ягід, є Накладні внутрішньогосподарського призначення та Лімітно-забірні картки. У цих документах вказується найменування, кількість і напрям використання матеріальних активів. Накладні внутрішньогосподарського призначення та Лімітно-забірні картки мають бути підписані керівником підприємства, головним бухгалтером, комірником зі складу та відповідальною особою.

Стаття «Витрати на оплату праці» в бухгалтерському обліку відображає суму основної та додаткової заробітної плати осіб, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі заморозки ягід. Підставою для визначення розміру доходу є такі основні первинні документи: Табелі обліку робочого часу (форма № П-5) та Наряд на відрядну роботу (форма № 70а). Наряд на відрядну роботу під час заморозки ягід складають на кожний вид робіт окремо.

Табелі обліку робочого часу є первинним документом, у якому ведеться облік робочого часу працівників цеху з переробки ягід. Заробіток розраховується щомісяця виходячи з годин, відпрацьованих працівниками, зайнятими у процесах сортування та заморозки ягід. Працівники працюють за

погодинними ставками, тому що продуктивність обладнання рівномірна, що зумовлює недоречність відрядної форми оплати праці. Через відсутність різниці у тривалості та специфіці виробничих циклів сортування-охолодження та заморозка ягід, у підприємстві було вирішено використовувати погодинну оплату праці на двох технологічних лініях. Записи в графіках роботи досліджуваних господарств заповнювали бухгалтери. У ньому фіксується відпрацьований працівниками час. Записи у Табелі обліку робочого часу у ТзОВ «XXXXXX» проводить керуючий виробництвом. У ньому за кожним працівником записується кількість відпрацьованого часу.

Заробітна плата працівників переробного цеху ТзОВ «XXXXXX» на підставі первинних документів нараховується у Розрахунку нарахування оплати праці. У цьому аналітичному реєстрі зазначають імена та прізвища працівників, табельний номер, а також кількість відпрацьованого часу і тарифи. На основі цих даних розраховують розмір місячної заробітної плати працівників переробного цеху. Далі інформація з Розрахунку нарахування оплати праці є підставою здійснення записів у Книгу розрахунків з оплати праці.

Стаття «Єдиний соціальний внесок» накопичує суми нарахованого нарахованого єдиного соціального внеску на суми фонду оплати праці робітників основного виробництва.

У статтях «Паливо та мастильні матеріали» та «Електроенергія» відображаються вартість витрачених на окремі технічні операції паливно-мастильних матеріалів. Зауважимо, що з огляду на технологічні особливості питома вага витрат за цією статтею незначна. Водночас робота устаткування для шокової заморозки плодів і ягід потребує значних витрат електроенергії, що зумовлює суттєві витрати підприємства за цією статтею.

Слід зазначити, що для забезпечення нормальної роботи переробних підприємств подекуди користуються послугами сторонніх підприємств чи організацій, особливо санепідемстанцій та дилерів щодо обслуговування обладнання. Вартість виданого висновку санітарної експертизи списується на вартість заморожених ягід за платіжним дорученням. У деяких випадках

вартість послуг сторонніх організацій списується на підставі Рахунків-фактур, Товарно-транспортних накладних, Актів виконаних робіт.

Амортизація на устаткування та інші необоротні активи виробничого призначення, що задіяні у процесі переробки ягід, нараховується в місячній Відомості нарахування амортизації.

За статтею «Загальновиробничі витрати» цехові та загальновиробничі витрати складаються наростаючим підсумком. Вони розподіляються між об'єктами обліку переробки ягід. Місячні витрати на переробку ягід включають загальновиробничі витрати. Щомісячні загальновиробничі витрати (включаючи амортизацію будівель та технологічних цехів) розподіляються пропорційно загальним прямим витратам, понесеним на переробку конкретного виду ягід. Розподіл загальновиробничих витрат здійснюється у Відомості розподілу накладних витрат.

За статтею «Витрати на підготовку та освоєння виробництва» обліковуються витрати на освоєння виробництва та підготовку нових технологічних ліній для запуску у виробництво нових різновидів продукції чи інших технологічних процесів. Зокрема, це витрати на розробку проектно-кошторисної документації, в тому числі оплата праці персоналу, який бере участь у налагодженні та випробуванні обладнання, а також витрати на послуги субпідрядників. Методика обліку згідно із національними стандартами передбачає, що такі витрати повинні бути заздалегідь нагромаджені на бухгалтерському рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а потім поступово включатимуться до собівартості готової продукції.

За статтею «Витрати від технічно неминучого браку» показані збитки підприємства, що зумовлені виробничим браком. До дефектів переробки ягід відносяться продукти та напівфабрикати, які не відповідають встановленим технічним вимогам або стандартам і не можуть бути реалізовані покупцям через неможливість використання в інших технологічних процесах. Втрати від нестач обліковуються за відповідними статтями на окремому синтетичному рахунку 24 «Виробничі нестачі». Так званий внутрішній брак, виявлений в

процесі виробництва, оцінюється на основі собівартості продукції. У кошторис також будуть включені витрати на упаковку, які будуть списані при виявленні браку на складі готової продукції. У разі виявлення дефекту покупцем, так званого зовнішнього браку, він списується на витрати виробництва, включаючи витрати на транспортування бракованого виробу та його заміну. Собівартість браку відносять на собівартість заморожених ягід в періоді їх виробництва.

До статті «Роботи та послуги» входить вартість послуг з перевезень власним автомобілем або трактором. Цю статтю витрат вигідно розділити на дві частини: роботи та послуги на власних структурах; роботи та послуги з боку. Роботи та послуги власного допоміжного виробництва, зокрема послуги автотранспорту ТзОВ «XXXXXX», безпосередньо включають до складу витрат на переробку ягід за накопиченою інформацією з обліку роботи вантажного транспорту у нагромаджувальних відомостях. Внесення інформації до накопичувальних відомостей здійснюється із Подорожніх листків трактора. Вартість використаної електроенергії та води віднесена до витрат на переробку ягід на основі та Розрахунку розподілу води по споживачах та Звіту про використання електроенергії.

Вартість послуг допоміжних виробництв сільськогосподарського підприємства також відносять на об'єкти обліку переробки ягід через розподіл таких сум на підставі Відомостей розподілу. Водночас послуги зі сторони приймаються на облік на підставі Рахунків або Актів на приймання-здачу виконаних робіт.

За статтею «Витрати на ремонт основних засобів» накопичують витрати, пов'язані з поточним ремонтом необоротних активів виробничого призначення, які використовуються в переробці ягід. Первинним документом, що визначає такі витрати, є Рахунок підрядника.

За статтею «Інші виробничі витрати» накопичуються витрати, пов'язані з обов'язковим страхуванням майна ТзОВ «XXXXXX», сертифікацією продукції, орендною платою, зносом нематеріальних активів тощо. Документи, на яких

вона базується, включають договори страхування, сертифікати, платіжні інструкції, банківські виписки тощо.

У статті «Інші витрати» відображено плату за воду ТзОВ «XXXXXX», суми екологічного податку тощо. До підтверджуючих документів належать податкові декларації, рахунки-фактури, платіжні доручення.

ТзОВ «XXXXXX» також використовує первинну документацію для обліку надходження замороженої продукції. Випуск різних видів заморожених ягід оформляють Накладною, у якій фіксують кількість сировини, що переробляється, і норми виходу готової продукції. Водночас у первинному документі також записують кількість оприбуткованих заморожених ягід.

Усі перераховані первинні документи щодо накопичення витрат у розрізі статей витрат, що збільшують собівартість заморожених ягід, є підставою для бухгалтерських записів у документах зведеного бухгалтерського обліку, а також у регістрах аналітичного та синтетичного обліку.

У ході дослідження для виконання кваліфікаційної роботи було проведено порівняльний аналіз переліку основних документів, які використовуються для розрахунку собівартості заморожених ягід у ТзОВ «XXXXXX», та переліку основних документів, рекомендованих інституціями. Результати порівняння наведено в табл. 2.7.

Ми бачимо, що ТзОВ «XXXXXX» дотримується рекомендацій щодо використання номенклатури первинних документів для обліку витрат на переробку ягід та оприбуткування замороженої продукції. Зазначимо, що під час переробки ягід в умовах сільськогосподарського виробництва використовується типова форма первинних документів.

Співставна характеристика первинної документації з обліку витрат на переробку ягід в умовах сільськогосподарського виробництва

Первинний документ	Застосування	
	за нормативом	у підприємстві
Авансовий звіт	+	+
Рахунок-фактура	+	+
Розрахункова відомість по оплаті праці	+	+
Розрахунок ЄСВ	+	+
Товарно-транспортна накладна	+	+
Рахунок контрагента	+	+
Відомість нарахування амортизації	+	+
Лімітно-забірна карта	+	+
Акт виконаних робіт (технічне обслуговування обладнання)	+	+
Накладна внутрігосподарського призначення	+	+
Податкова декларація з податку на прибуток	+	+
Табель обліку робочого часу	+	+
Наказ на відрядну роботу	+	+
Подорожній лист вантажного автомобіля	+	+
Накладна	+	+
Платіжне доручення	+	+
Відомість розподілу накладних витрат	+	+
Відомість випуску продукції заморозки	+	+
Розрахунок розподілу води за споживачами	+	+
Звіт про використання електроенергії	+	+

2.3. Аналітичний та синтетичний облік промислової переробки ягід в умовах сільськогосподарського підприємства

Від якості заморожених ягід залежить успіх і стабільність аграрного бізнесу, зокрема і результатів операційної діяльності ТзОВ «XXXXXX». Тільки позитивні відгуки про готовий продукт і інтенсивна рекламна програма допоможуть сільськогосподарському підприємству залучити нових клієнтів. Для популяризації заморожених ягід дуже важлива реклама на торговій точці. Правильно побудована логістика забезпечить половину успіху у сегменті

заморожених плодів та ягід. А оптимізація витрат, раціоналізація виробництва і правильно створена концепція продажу заморожених ягід зроблять бізнес успішним. Тому такий вид діяльності, незважаючи на великі капіталовкладення, стає популярнішим серед сільгоспвиробників. Бачимо, що успішний бізнес ТзОВ «XXXXXX» з належним структурним менеджментом гарантує як якість і необхідну кількість сировини, так і якісну переробку (заморозку) ягід.

У промисловому виробництві, особливо при переробці ягід, калькуляція за статтями може здійснюватися позамовним методом, методом попереднього розподілу (попередільним) та методом нормативним. Якщо використовують позамовний метод, то виробниче замовлення є об'єктом обліку і калькулювання, яке заздалегідь сформульоване на виробництво певної кількості замороженої ягідної продукції. За такими індивідуальними замовленнями розраховуються всі прямі витрати. Суми прямих витрат збираються на окремих аналітичних рахунках і потім підсумовуються по кожному окремому замовленню. Фактична загальна вартість замовлення та собівартість одиниці замовленої продукції визначаються після завершення роботи над цим замовленням та оформлення первинним документом оприбуткування готового продукту. Згідно з нормативними вимогами, продукція, вироблена ще до завершення замовлення, оцінюється за плановою собівартістю або фактичною собівартістю аналогічної продукції, виробленої раніше.

Тому в промисловому виробництві, особливо при переробці ягід – їх заморозці, облік витрат і калькуляцію заморожених ягід організовують позамовно. На початку процесу, а можливо і на початковому етапі конкретного замовлення, для кожного виду ягід (полуниця, малина, ожина, лохина, чорниця, вишня) відкривається окремий аналітичний рахунок (замовлення). Прямі витрати (витрати на сировину, витрати на заробітну плату, ЄСВ, витрати на амортизацію тощо) накопичуються в межах конкретних об'єктів обліку, тобто накопичуються на рахунку відкритого як аналітичний у розрізі видів ягід, що

надалі відповідає виду замороженої продукції. Непрямі (загальновиробничі) витрати розподіляються виходячи з бази розподілу у спеціальній відомості розподілу. У галузі шокової заморозки ягід віднесення непрямих витрат здійснюється за помісячною системою. Водночас у сільськогосподарському виробництві ТзОВ «XXXXXX» розподіл загальновиробничих витрат, накопичених на іншому аналітичному рахунку, здійснюється лише один раз на рік. Тому, як було сказано раніше, фактична собівартість одиниці готової продукції заморозки визначається в кінці процесу або в кінці замовлення, тобто в обох випадках - після оприбуткування готової продукції і завантаження її для зберігання.

Керуючись Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373, бухгалтерія ТзОВ «XXXXXX» інформацію з первинних документів про масштаби витрат на переробку у розрізі видів замороженої ягідної продукції групують у Журналі обліку робіт і витрат.

У Журналі обліку робіт і витрат бухгалтер у розділі Об'єкти обліку переробки ягід відображає дату і номер первинних документів, які є підставою для обліку витрат і подальшого калькулювання собівартості заморожених ягід. Уся інформація про витрати на переробку ягід на підставі оброблених документів групується за статтями витрат. Тому в Журналі обліку робіт і витрат відображається нарахована заробітна плата, нараховані суми ЄСВ, вартість витрачених сировини та матеріалів, розподілені загальновиробничі витрати тощо. Бухгалтерія ТзОВ «XXXXXX» вважає, що використання Журналів обліку роботи та витрат дозволяє не тільки достовірно розрахувати собівартість молочної продукції, але й сприяє ефективному управлінню виробництвом, оскільки повністю задовольняє інформаційні потреби менеджменту підприємства.

Журнал обліку робіт і витрат є аналітичним обліковим реєстром. Він відкритий раз на місяць. Кожному об'єкту калькуляції призначається окрема

сторінка. У ТзОВ «XXXXXX» Журнали обліку робіт та витрат ведуться в електронному форматі за допомогою програми Excel.

Для обліку та контролю за витратами ягідної сировини власного виробництва та виходу готової продукції переробки молока використовуються також документи синтетичного бухгалтерського обліку. Тож у бухгалтерії ТзОВ «XXXXXX» згідно з даними переробного цеху ведуть Відомість переробки плодів та ягід. У цій відомості щоденно відображається надходження плодів та ягід переробку в натуральних одиницях. Друга частина інформації призначена для відображення інформації про вихід продукту в кількісних одиницях виміру.

Слід зазначити, що згідно з П(С)БО 16 «Витрати» сільськогосподарські підприємства мають право самостійно встановлювати перелік статей калькулювання собівартості як сільськогосподарської продукції, так і продуктів її переробки. Єдина вимога — щоб перелік статей калькуляції чітко відповідав елементам витрат, зазначеним у П(С)БО 16 «Витрати». Отже, перелік статей калькуляції є елементом облікової політики ТзОВ «XXXXXX». Якщо брати до уваги промислому переробку плодів і ягід на рівні господарства, то для формування переліку методів калькуляції продукції заморозки ягід необхідно керуватися Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373. Даним підзаконним актом рекомендовано перелік статей витрат для промислових виробництв. Тому ТзОВ «XXXXXX» встановило такий список статей витрат на переробку ягід:

1. Сировина та матеріали;
2. Витрати на оплату праці;
3. Єдиний соціальний внесок;
4. Електроенергія;
5. Паливо та мастильні матеріали;
6. Зворотні відходи;

7. Загальновиробничі витрати;
8. Витрати від технічно неминучого браку;
9. Роботи та послуги;
10. Витрати на ремонт основних засобів;
11. Інші виробничі витрати;
12. Інші витрати.

Зведені суми витрат за статтями витрат у Журналі обліку робіт і витрат (тобто реєстрі аналітичного обліку) наприкінці кожного місяця переносяться до реєстру синтетичного обліку для подальшої систематизації відомостей про витрати. ТзОВ «XXXXXX»ФГ, керуючись Методичними рекомендаціями, щодо застосування журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств (наказ Міністерства фінансів України від 4. 06. 2009 р. № 390), систематизує витрати на переробку ягід у реєстрі синтетичного обліку Журнал-ордер № 5В с.-г. У загальному прояві Журнал 5В ведуть за структурними підрозділами основного виробництва, допоміжних та промислових виробництв. Процедура обліку полягає в тому, що зведену цифрову інформацію в кінці кожного місяця із реєстрів аналітичного обліку (відомостей) переносять до Журналу 5В, де записують її у кореспонденції синтетичних бухгалтерських рахунків. Облік у Журналі-ордері № 5В с.-г. ведеться за принципом подвійного запису, тобто в кореспонденції між рахунками бухгалтерського обліку відображається попередньо зведена інформація за статтями витрат.

Керуючись Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань, а також Інструкцією щодо його застосування, у ТзОВ «XXXXXX» для обліку процесу переробки плодів та ягід призначено синтетичний бухгалтерський рахунок 23 «Виробництво». Подальша деталізація така. До синтетичного бухгалтерського рахунка відкривають субрахунок 233 «Переробка плодів та ягід». У рамках субрахунка 233 відкриваються аналітичні бухгалтерські рахунки у розрізі видів плодової та ягідної продукції, яку отримують за результатами охолодження та шокової заморозки сировини.

Тобто аналітичні рахунки відкривають у розрізі об'єктів обліку витрат: 23301 «Заморозка полуниці», 23302 «Заморозка малини», 23303 «Заморозка лохини» і так далі.

За дебетом субрахунку 233 «Переробка плодів та ягід», зокрема на усіх відкритих до цього субрахунка аналітичних рахунках, впродовж виконання замовлень накопичують усі здійснені фактичні витрати, що були визнані для уможливлення процесу переробки плодів та ягід впродовж звітного періоду. За кредитом субрахунку 233 «Переробка плодів та ягід», аналогічно і аналітичних рахунків, бухгалтерія показує вартість оприбуткованої за результатами переробки замороженої ягідної продукції. Оприбутковану заморожену ягідну продукцію у розрізі її видів оцінюють за фактичною собівартістю.

Систематизована інформація про витрати на переробку ягід, зокрема загальні постатейні суми, фіксують у Журналі-ордері № 5В с.-г. у кореспонденції бухгалтерських рахунків, що представлена у табл. 2.8.

З кореспонденції вищевказаних рахунків бухгалтерського обліку видно, що за дебетом субрахунку 233 «Переробка плодів та ягід» відображаються прямі витрати, такі як витрати на матеріали та оплату праці, а також виробничі непрямі витрати на переробку ягідної продукції, а за кредитом — показано суму фактичної собівартості оприбуткованої замороженої ягідної продукції.

Отже, для обліку процесу переробки плодів та ягід у ТзОВ «XXXXXX» у Журналі обліку робіт і витрат бухгалтерія відкриває окремі аналітичні рахунки у розрізі видів замороженої плодової та ягідної продукції, а витрати накопичуються протягом звітного періоду чи окремого замовлення (етапу) виробництва згідно із регламентованими обліковою політикою статтями витрат. Для обліку та накопичення витрат до бухгалтерського субрахунку 233 «Переробка плодів та ягід» відкривають такі аналітичні рахунки: 23301 «Заморозка полуниці», 23302 «Заморозка малини», 23303 «Заморозка лохини», 23304 «Заморозка чорниці», 23305 «Заморозка ожини», 23306 «Заморозка вишні».

**Типова кореспонденція за аналітичним бухгалтерським рахунком 23301
«Заморозка полуниці» субрахунка 233 «Переробка плодів та ягід»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату виробничому персоналу за роботи із заморозки полуниці	23301	661
2	На фонд оплати праці основних працівників, що були задіяні під час заморозки полуниці, раховано суму ЄСВ	23301	651
3	Списано вартість сировини (ягід полуниці) та інших матеріалів на переробку	23301	201
4	Відображено вартість тари, використаної для заморозки полуниці	23301	204
5	Списано вартість інших матеріалів, використаних для заморозки полуниці	23301	209
6	В обліку відображено вартість послуг допоміжних виробництв та інших контрагентів (постачання електроенергії) під час процесу заморозки полуниці	23301	234, 235, 631
7	В обліку відображено вартість палива і мастильних матеріалів, що використані для заморозки полуниці	23301	203
8	Нарахована амортизація на вартість обладнання для заморозки полуниці	23301	131
9	Нараховані та списані на витрати виробництва страхові платежі на обладнання для заморозки полуниці	23301	655
10	Розподілено загальновиробничі витрати та відображено у складі витрат на заморозку полуниці	23301	913
12	За фактичною собівартістю оприбутковано заморожені ягоди полуниці	263001	23301

У Книзі обліку доходів та витрат у колонці «Доходи» відображається оприбуткування готової замороженої ягідної продукції за фактичною собівартістю. Зведені дані з Книги обліку доходів і витрат на кінець місяця (звітного періоду) переносяться до Журналу-ордеру 5В с.-г. Систематизована та зведена інформація про вартість витрат та вартість оприбуткованої готової продукції є підґрунтям для формування звітності. У ТзОВ «XXXXXX» основним реєстром синтетичного обліку за встановленою формою обліку служить Оборотна відомість. Бухгалтер вважає, що паралельна підготовка та використання додаткових таблиць у програмі Excel повністю відповідає інформаційним вимогам керівництва, а також є інформаційною базою для

формування внутрішньої управлінської звітності сільськогосподарського підприємства.

Таким чином вважаємо, що сформована у досліджуваному підприємстві система бухгалтерського обліку повністю забезпечує контрольну функцію, а форма подачі інформації усім рівням менеджменту підприємства сприяє прийняттю виважених управлінських рішень.

Узагальнену схему обліку переробки плодів та ягід, сформовану за результатами виконання кваліфікаційної роботи, зображено на рис. 2.2.

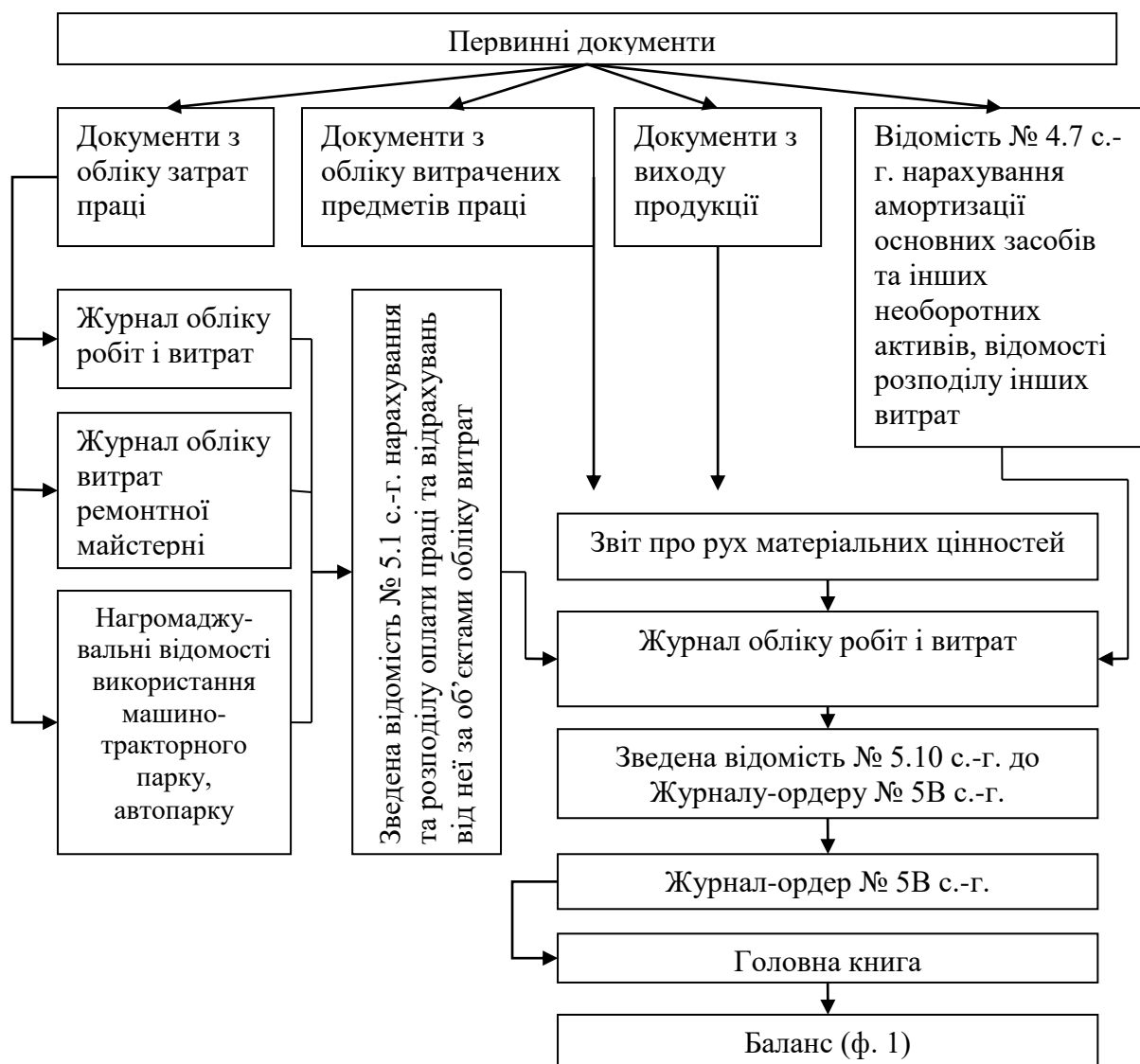


Рис. 2.2. Схема документального забезпечення бухгалтерського обліку процесу переробки ягід у межах ТзОВ «XXXXXX»

Запропонована схема відображає облік витрат і випуск продукції промислової переробки та відповідає вимогам Методичних рекомендацій щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств № 390. Важливо зазначити, що порядок калькулювання прямих витрат забезпечує виконання важливої умови ціноутворення — встановлення ціни реалізації одиниці продукції промислової переробки видобутої промислової продукції згідно із позамовним методом обліку витрат та калькулювання. Отримані дані порівнюються з аналогічними даними щодо фактичної ціни реалізації одиниці замороженої ягідної продукції.

2.4. Методика калькулювання собівартості продукції промислового виробництва

Обґрунтованість і точність розрахунків собівартості одиниці замороженої ягідної продукції є ключовими передумовами об'єктивності багатьох важливих показників операційної діяльності в сільськогосподарському виробництві та переробних господарствах.

Собівартість замороженої ягідної продукції – це витрати ТзОВ «XXXXXX», пов'язані з сортуванням, охолодженням та шоковою заморозкою ягід. Під собівартістю одиниці замороженої ягідної продукції розуміють співвідношення витрат, понесених під час технологічних операцій із шокової заморозки ягід, до обсягу виробленої та оприбуткованої замороженої ягідної продукції. Одиницею калькулювання заморожених ягід є 1 кілограм.

Порядок розрахунку собівартості замороженої ягідної продукції значною мірою залежить від особливостей процесу шокової заморозки.

Так, на рис. 2.3 проілюструємо схеми двох технологічних етапів, які об'єднані в єдиний технологічний процес заморозки плодів і ягід в умовах сільськогосподарського виробництва в ТзОВ «XXXXXX».

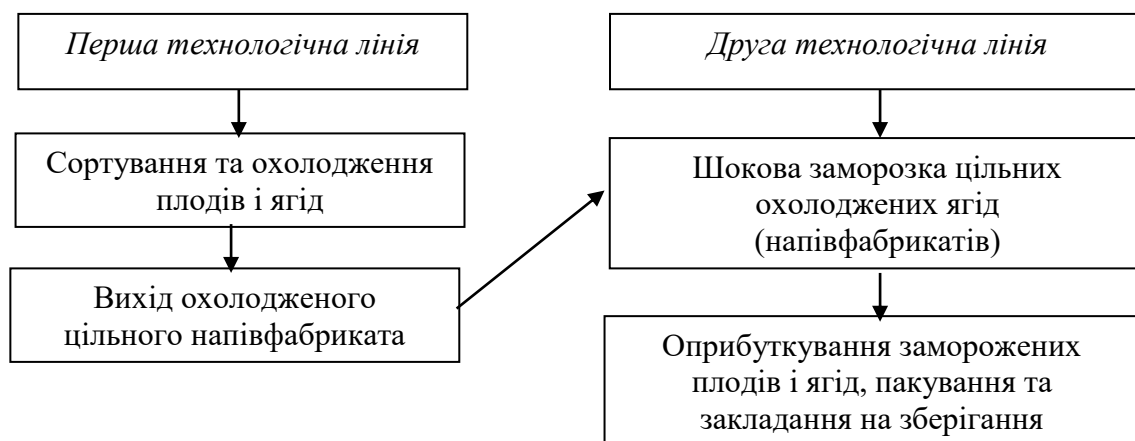


Рис. 2.3. Схема технологічних етапів процесу шокової заморозки плодів та ягід у ТзОВ «XXXXXX»

Заморожені ягоди, отримані при переробці власної чи купованої сировини (плодів та ягід), пакують у тару та закладають на зберігання у холодильники. Зауважимо, що ТзОВ «XXXXXX» через недостатню кількість холодильників не може забезпечити довготривале зберігання заморожених ягід. Тому підприємство через ефективну збутову політику намагається дотримуватись ритмічності поставок покупцям. Технологічний процес шокової заморозки плодів та ягід не передбачає вихід та оприбуткування супутньої продукції. Частина неякісної сировини, що виявлена під час сортування, списується як природні втрати, величина яких закладена у норматив. Оскільки у переробному цеху є дві технологічні лінії, розподіл витрат здійснюється за напівфабрикатами (охолодженими ягодами) та уже замороженими ягодами. Позамовний метод обліку витрат та калькулювання передбачає нагромадження та розподіл витрат як за окремими замовленнями, так і за окремими видами плодів та ягід, які підлягають шоковій заморозці.

В даний час сільськогосподарські підприємства, які переробляють власну чи покупну сільськогосподарську продукцію в межах свого господарства, при розрахунку фактичної собівартості (в нашому випадку замороженої ягідної продукції) керуються Методичними рекомендаціями з формування собівартості

продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373 . Відповідно до цих рекомендацій процедура калькулювання продукції заморозки плодів та ягід складається з кількох кроків, послідовність яких наведена на рис. 2.4.

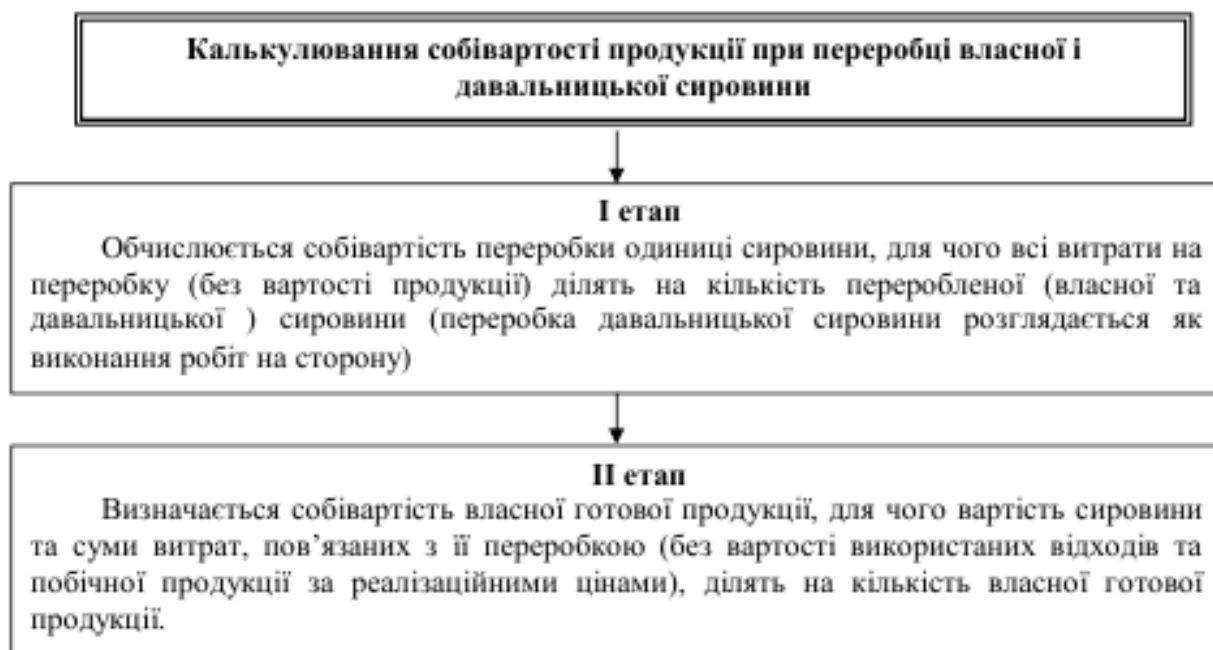


Рис. 2.4. Етапність процедури калькулювання собівартості замороженої ягідної продукції

Наступним етапом виконання кваліфікаційної роботи є розрахунок прикладу калькулювання собівартості замороженої ягідної продукції у ТзОВ «XXXXXX» на прикладі шокової заморозки полуниці та малини в межах одного замовлення (табл. 2.9).

У цеху з переробки плодової та ягідної продукції для виконання замовлення покупця – молокопереробного заводу, впродовж одного тижня місяця червня та одного тижня місяця липня 2023 року на першій технологічній лінії посортовано, охолоджено та отримано у якості напівфабриката 1366 кг полуниці та 1517 кг малини власного виробництва. Фактичний вихід готової продукції склав:

1325 кг замороженої полуниці за фактичною собівартістю на суму 74760,41 грн;

1487 кг замороженої малини за фактичною собівартістю на суму 92194,63 грн.

Реалізовано:

Заморожену полуницю в кількості 1325 кг за ціною 76,23 грн за 1 кг;

Заморожену малину в кількості 1487 кг за ціною 82,00 грн за 1 кг.

Зазвичай у ТзОВ «XXXXXX» собівартість молочної продукції визначають під конкретні замовлення покупців. Заморожена ягідна продукція відвантажується покупцям з якими укладено договори. За певних умов можливе відтермінування оплати за придбану продукцію.

Оприбуткування готової замороженої ягідної продукції у бухгалтерському обліку відображають у такій кореспонденції бухгалтерських рахунків: дебет субрахунку 263 «Готова продукція промислової переробки» (аналітичні рахунки 23301 «Заморожена полуниця», 23302 «Заморожена малина») та кредит субрахунку 233 «Переробка плодів і ягід» (аналітичні рахунки 23301 «Заморозка полуниці», 23302 «Заморозка малини»). Бухгалтерські записи про оприбутковану готову продукцію здійснюють на зазначених аналітичних рахунках в оцінці за фактичною собівартістю. Оцінка оприбуткованої замороженої ягідної продукції за фактичною собівартістю здійснюється в межах дотримання принципів вимірювання в бухгалтерському обліку.

Водночас традиційні розрахунки щодо визначення собівартості одиниці готової продукції впливають на ціноутворення і немає гарантії, що покупці погодяться платити таку ціну за заморожену ягідну продукцію. Тому модифікація методу обліку витрат і калькулювання собівартості замороженої ягідної продукції для досягнення очікуваної економічної вигоди, збільшення кількості покупців і максимального задоволення є одним із важливих завдань.

Таблиця 2.9

Калькулювання замороженої ягідної продукції ТзОВ «XXXXXX», червень-липень 2023 року

№ з/п	Найменування продукції	Реалізаційна вартість продукції, грн	Витрати на переробку, грн	Вартість сировини (напівфабрикату), грн	Вартість природній втрат під час сортування за цінами реалізації, грн	Усього витрат (гр. 4 + гр. 5 – гр. 6), грн	Вихід готової продукції, кг	Фактична собівартість готової продукції (гр. 7 : гр. 8), грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Заморожена полуниця	101004,75	32559,94	43150,62	950,15	74760,41	1325	56,45
2	Заморожена малина	121934,41	40605,07	52714,42	1124,86	92194,63	1487	62,00
Разом	х	222939,16	73165,01	95865,04	2075,01	166955,04	х	х

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКУ ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Покращення організації обліку переробки сільськогосподарської продукції в умовах сільськогосподарської діяльності

Організація бухгалтерського обліку переробки ягід в умовах сільськогосподарської діяльності займає важливе місце в системі бухгалтерського обліку будь-якого аграрного підприємства.

Отже, ключовими завданнями організації обліку процесів переробки ягід в умовах ведення сільськогосподарської діяльності є:

- ❖ достовірний облік та внутрішній контроль власної переробки сільськогосподарської продукції: кількості, асортименту, якості та виконання планів зазначених показників;
- ❖ нормування, розрахунок та облік витрат на забезпечення процесу переробки ягід в умовах сільськогосподарського виробництва та контроль виконання бюджетів промислових виробництв у аграрних підприємствах;
- ❖ розрахунок собівартості продукції переробки та контроль виконання плану витрат;
- ❖ усунення простоїв і неправильного управління та виявлення невикористаних резервів виробництва [10].

В умовах ведення сільськогосподарської діяльності на організацію обліку переробки власної продукції впливають різноманітні фактори. Серед них слід виділити: спеціалізацію аграрного бізнесу, структуру товарної продукції, організаційну структуру аграрного підприємства та специфіку управління аграрним бізнесом, характеристику технології та організації господарської діяльності, а також промислового виробництва в межах сільськогосподарського підприємства.

Передумовами організації обліку переробки власної продукції в умовах сільськогосподарського підприємства є:

- необхідно своєчасно, точно і достовірно відображати фактичний масштаб і склад витрат, контролювати використання різноманітних виробничих ресурсів, а також виробництво і реалізацію продукції переробки в грошовому та натуральному вираженні;
- вартісні показники та витрати на переробку власної сільськогосподарської продукції повинні відповідати планово-технічному рівню;
- необхідність своєчасної та достовірної облікової інформації про фактичні витрати на виробництво та реалізацію переробленої в умовах сільськогосподарського підприємства продукції;
- визначати фактичну вартість продукції переробки та керувати процедурами коригування запланованих витрат до рівня фактичних витрат;
- витрати під час переробки сільськогосподарської продукції необхідно фіксувати в момент їх здійснення, щоб їх величина могла бути достовірно відображена на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових регістрах, оскільки всі без винятку витрати виробництва необхідно відносити на виробничу собівартість переробленої продукції в конкретному періоді;
- групувати витрати за статтями витрат та об'єктами обліку промислового виробництва, використовуючи метод подвійного обліку та систему бухгалтерського обліку;
- необхідно оптимізувати процес обліку витрат в комп'ютеризованому середовищі на основі нормативних документів та сучасної практики бухгалтерського обліку.

Ціноутворення є важливим операційним рішенням для ТзОВ «XXXXXX» у сенсі реалізації стратегії за допомогою системи бухгалтерського обліку. Управлінський облік переробки ягід повинен забезпечувати відповідну інформаційно-методичну основу ціноутворення. Для ТзОВ «XXXXXX» особливо важливим напрямом ціноутворення є зовнішнє ціноутворення, яке формує ціни виходячи з каналів збуту господарства та рівня ринкових цін. Створення

належного рівня бухгалтерського забезпечення процесу ціноутворення є запорукою успішного регулювання відносин між учасниками ринку. Ринковий метод ціноутворення передбачає встановлення рівня ціни на продукцію, при якому ТзОВ «XXXXXX» зможе реалізовувати молочну продукцію зовнішнім споживачам на цьому рівні цін, або за цінами, запропонованими конкурентами. Такий підхід має певні переваги, зокрема для загальної оцінки результатів діяльності ТзОВ «XXXXXX». Недоліком цього методу є те, що ціноутворення залежить від впливу соціально-політичних, сезонних та інших факторів у різні проміжки часу.

Перевага встановлення ціни реалізації на заморожені ягоди відповідно до фактичних витрат полягає в тому, що такі розрахунки ціни є об'єктивними та точними. Цей метод можна використовувати як орієнтир під час збільшення переробки плодів та ягід, оскільки постійні витрати, у нашому випадку накладні витрати, залишаються незмінними. Калькуляція замороженої ягідної в ТзОВ «XXXXXX» може плавно здійснюватися за стандартизованими методиками. Перевагами цього методу є можливість проведення незалежної оцінки ефективності переробного цеху як окремого центру відповідальності; формування інформаційного масиву для аналізу та контролю витрат; мінімізація бухгалтерської роботи, пов'язаної з калькуляцією собівартості; забезпечення аграріїв актуальною та своєчасною інформацією про очікувані витрати на переробку плодів та ягід.

Якщо ТзОВ «XXXXXX» буде розглядати впровадження калькуляції за змінними витратами, можна використовувати інформацію про змінні витрати на заморозку ягід. Серед цих переваг ми виділяємо можливість забезпечення ефективного використання ресурсів ТзОВ «XXXXXX» та визначення внеску кожного виду заморожених ягід у формування прибутку ТзОВ «XXXXXX».

При цьому найпопулярнішими методами розрахунку ціни є метод повної собівартості та ринковий метод. Якщо цілі власника узгоджуються з місією сільськогосподарського підприємства та системою ведення господарства, то доцільно використовувати повну калькуляцію. Основна проблема цього методу

розрахунку полягає в тому, щоб забезпечити контроль над витратами переробного цеху, оскільки вони будуть перенесені на всю операційну діяльність підприємства в майбутньому. Ринковий підхід дає змогу створити конкурентне середовище серед підрозділів ТзОВ «XXXXXX» та оцінити ефективність управління кожним підрозділом.

Ефективність методу розрахунку за договором залежить від етичного рівня та корпоративної культури контрагентів ТзОВ «XXXXXX», компетентності керівника сільськогосподарського підприємства та рівня інформаційного забезпечення ходу переробки ягід у переробному цеху сільськогосподарського підприємства. Процедура прийняття цінових рішень на основі обліку витрат передбачає спочатку визначення мети процесу (збільшення частки конкретного виду замороженої ягідної продукції на ринку, вихід на ринок, максимізація прибутку, укладання контракту тощо). Наступний етап – збір та аналіз інформації (розрахунок витрат, визначення попиту, аналіз цін і видів замороженої ягідної продукції конкурентів), вибір стратегії ціноутворення, яка включає встановлення короткострокових цін на заморожену ягідну продукцію або довгострокову перспективу.

Для обґрунтування зовнішньої ціни на заморожені ягідні продукти можна використовувати одну з двох моделей: ціноутворення на основі аналізу витрат або економічну модель. Порівняння величини витрат із сумою прогнозованого доходу є основою економічної моделі, яка передбачає встановлення рівня цін на заморожену ягідну продукцію, що забезпечує максимізацію прибутку. Водночас необхідні додаткові маніпуляції, зокрема аналіз цінової еластичності, динаміки доходів і витрат тощо. При цьому слід пам'ятати, що коли темп зростання сукупного доходу перевищує темп зростання витрат, різниця між загальним доходом і загальними збитками зростатиме. Хоча науковці зазначають, що такі схеми здебільшого притаманні сировинним ринкам.

На різних ринках ширше застосовуються методи ціноутворення за принципом «витрати плюс». Це дозволяє базувати ціну на витратах, додаючи відповідні націнки.

$$\text{Ціна} = \text{Витрати} + \text{Націнка}; \quad \text{Націнка} = \text{Відсоток націнки} \times \text{Витрати} \quad (1)$$

Націнки можна визначити на основі змінних виробничих витрат, загальних виробничих витрат, загальних витрат або загальних змінних витрат. У ТзОВ «XXXXXX» для формування ціни реалізації використовується специфікація П(С)БО 9 «Запаси».

Формування ціни на заморожену полуницю представлено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Розрахунок ціни 100 кг замороженої полуниці у ТзОВ «XXXXXX» станом на 20.06.2023 р.

№ з/п	Показник	Питома вага у повних витратах, %	Сума, грн
А	Б	В	Г
	Прямі матеріальні витрати	27,99	1770
	Загальновиробничі змінні витрати, у т.ч.		
	амортизація виробничих ліній та обладнання	17,57	1111,39
	паливо та електроенергія на виробничі цілі	4,62	292,26
	заробітна плата виробничих працівників	7,63	482,64
	нарахування ЄСВ на заробітну плату	1,7	107,53
	паливо-мастильні матеріали	2,23	141,06
	інші витрати	2,62	165,73
	Загальновиробничі постійні розподілені витрати	8,32	526,29
	Собівартість реалізації	72,68	4597,43
	Адміністративні витрати	13,2	834,98
	Витрати на збут	14,12	898,23
	Повна собівартість для ціноутворення	100,0	6325,56
	Націнка	29,0	1834,42
	Ціна без ПДВ	-	8160
	ПДВ	20,0	1632
	Ціна з ПДВ	-	9792

Отже, націнка дорівнює добутку повної собівартості одиниці (1 кг) замороженої полуниці 63,25 грн і коефіцієнта націнки 0,29, тобто 18,34 грн, а

ціна дорівнює 81,6 грн без ПДВ. Нарахування ПДВ формує відпускну ціну 97,92 грн за 1 кг замороженої полуниці.

Альтернативою ціноутворення ТзОВ «XXXXXX» може бути таргет-костинг, в якому собівартість визначається як різниця між ціною та прибутком. У цей час собівартість замороженої полуниці повинна розраховуватися виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації. Ця ціна визначається шляхом дослідження ринку. Отже, для визначення цільової собівартості замороженої полуниці необхідно від очікуваного рівня ринкової ціни відняти суму прибутку, яку хоче отримати ТзОВ «XXXXXX». Тому всі учасники процесу заморозки полуниці повинні прагнути до того, щоб вироблена заморожена продукція максимально відповідала плановим витратам. Тут відображено повторюваний та інноваційний підхід, який шукає нестандартні рішення шляхом поступового врахування кожного виробничого нюансу по відношенню до собівартості.

Для отримання бажаних економічних вигод у майбутньому бухгалтерам і технікам слід розрахувати цільове зниження витрат за такими етапами:

- визначити ймовірну ціну реалізації одиниці замороженої полуниці;
- розрахувати цільові витрати на заморожену полуницю (одиничні та загальні);
- порівняння цільових і розрахункових витрат на заморожену полуницю для визначення величини цільового зниження собівартості;
- реконструювати продукти з одночасним коригуванням виробничих процесів для досягнення цілей зниження витрат.

Однією з безперечних переваг цільової калькуляції є її зосередженість на зовнішніх (ринкових), а не лише на внутрішніх факторах. Таргет-костинг забезпечує позитивну поведінкову орієнтацію сільськогосподарських підприємств на ринок, водночас орієнтуючись на рівень допустимих витрат, яких необхідно досягти, якщо ТзОВ «XXXXXX» хоче стати прибутковим підприємством в умовах конкуренції.

Отже, застосовуючи метод таргет-костинг, виробничу діяльність ТзОВ «XXXXXX» можна координувати та контролювати відповідно до особливої стратегічної спрямованості економіки – цільової собівартості (рис. 3.1).

Концепція цільових витрат ТзОВ «XXXXXX» повинна забезпечувати тісну взаємодію маркетингового та управлінського обліку, тому організаційний рівень таргет-костинг суттєво впливає на взаємовідносини ТзОВ «XXXXXX» з покупцями та залежить від облікової політики підприємства. Для досягнення цільових рівнів витрат слід застосувати командний підхід у калькуляції цільових витрат. У розрахунку плану вирішальна роль повинна належати постачальнику, оскільки зниження вартості закупівлі енергоносіїв та сировини за технологією замороження ягід потребує внесення змін до пунктів договору щодо зменшення закупівельної ціни .

Таргет-костинг також вимагає від ТзОВ «XXXXXX» оперативного перегляду бюджету переробного цеху із замороження плодів та ягід, а також систематичної оцінки результатів його діяльності з метою оперативного коригування рівнів показників для наступного бюджету.

Отже, перевагами впровадження концепції таргет-костинг у ТзОВ «XXXXXX» є інтеграція маркетингового та управлінського обліку в переробний бізнес, вдосконалення інструментів розрахунку для успішного ціноутворення.



Рис. 3.1. Алгоритм цільового калькулювання для визначення ціни на переробну продукцію

3.2. Управлінська звітність у сфері переробки ягід

В умовах сучасного розвитку економіки система управлінського обліку має сприяти підвищенню якості, достовірності та цілісності інформації у сфері управлінського обліку, особливо обліку біологічного перетворення у рослинництві та переробки плодів і ягід. Управлінські звіти повинні бути першоджерелом інформації для прийняття ефективних управлінських рішень у сфері управління процесом переробки ягід.

Актуальність питання управлінської звітності у сфері переробки ягід полягає в тому, що внутрішні користувачі облікової інформації (основним користувачем якої є власник ТзОВ «XXXXXX») використовують показники внутрішньої звітності для оцінки рівня та ефективності переробки ягід. Крім того, звіт для управління є основою для оцінки майнового та фінансового стану ТзОВ «XXXXXX», обґрунтування управлінських рішень, планування та прогнозування його діяльності. Часто сільськогосподарським товаровиробникам потрібні конкретні аналітичні дані про результати господарської діяльності, але ці дані відсутні у фінансових, статистичних чи податкових звітах. Тому управлінська звітність повинна займати особливе місце в системі звітності джерел інформації про діяльність підприємств різних організаційно-правових форм і галузей економіки. На відміну від інших форм звітності, управлінська звітність є найбільш інформативною та оперативною, що зумовлює її особливий статус у системах управління та планування діяльності підприємства. Однак часто буває так, що єдиного погляду на принципи формування управлінської звітності в аграрному секторі немає.

У сучасних умовах успішне функціонування виробництва замкнутого циклу, тобто аграрного бізнесу, яке організовує переробку продукції на місці, потребує вдосконаленого інформаційного забезпечення управління виробництвом і переробкою сировини. Джерела якісної інформації мають бути у формі добре організованих і структурованих звітів, зміст яких забезпечить прийняття виважених управлінських рішень. Внутрішні управлінські звіти є

формою подання важливої інформації і є основою для вибору того чи іншого варіанту розвитку подій з безлічі альтернатив. Він може містити інформацію про загальні фактичні результати операційної, інвестиційної та фінансової діяльності ТзОВ «XXXXXX», а також інформацію про фактичні результати за минулі періоди та за окремими підгалуззями (рослинництво, тваринництво та промислова переробка сільськогосподарської продукції) станом на конкретний момент. Крім того, у внутрішніх управлінських звітах можуть бути представлені результати діагностики внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на досягнення встановлених цілей, а також планові та стратегічні показники діяльності ТзОВ «XXXXXX» на майбутній період.

Варто зазначити, що внутрішня управлінська звітність щодо переробки ягід в умовах сільськогосподарського виробництва не регламентована нормативно-правовими актами, тому її форма не є єдиною. Управлінська звітність фокусується не на стандартизованих форматах звітності, а навпаки – на реальних потребах менеджменту. Це дає сільськогосподарським товаровиробникам доступ до повного спектру економічної, фінансової, кадрової та маркетингової інформації, яка їм може знадобитися в даний момент. Тому найважливішими вимогами до системи управлінської звітності у сфері переробки молока є точність, вичерпність, зручність сприйняття інформації, регулярність підготовки та своєчасність її отримання керівниками чи фахівцями переробних галузей сільськогосподарських підприємств.

У загальному вигляді систему обліково-аналітичної інформації для внутрішньої управлінської звітності та послідовність її формування слід представити у вигляді такої схеми (рис. 3.2).

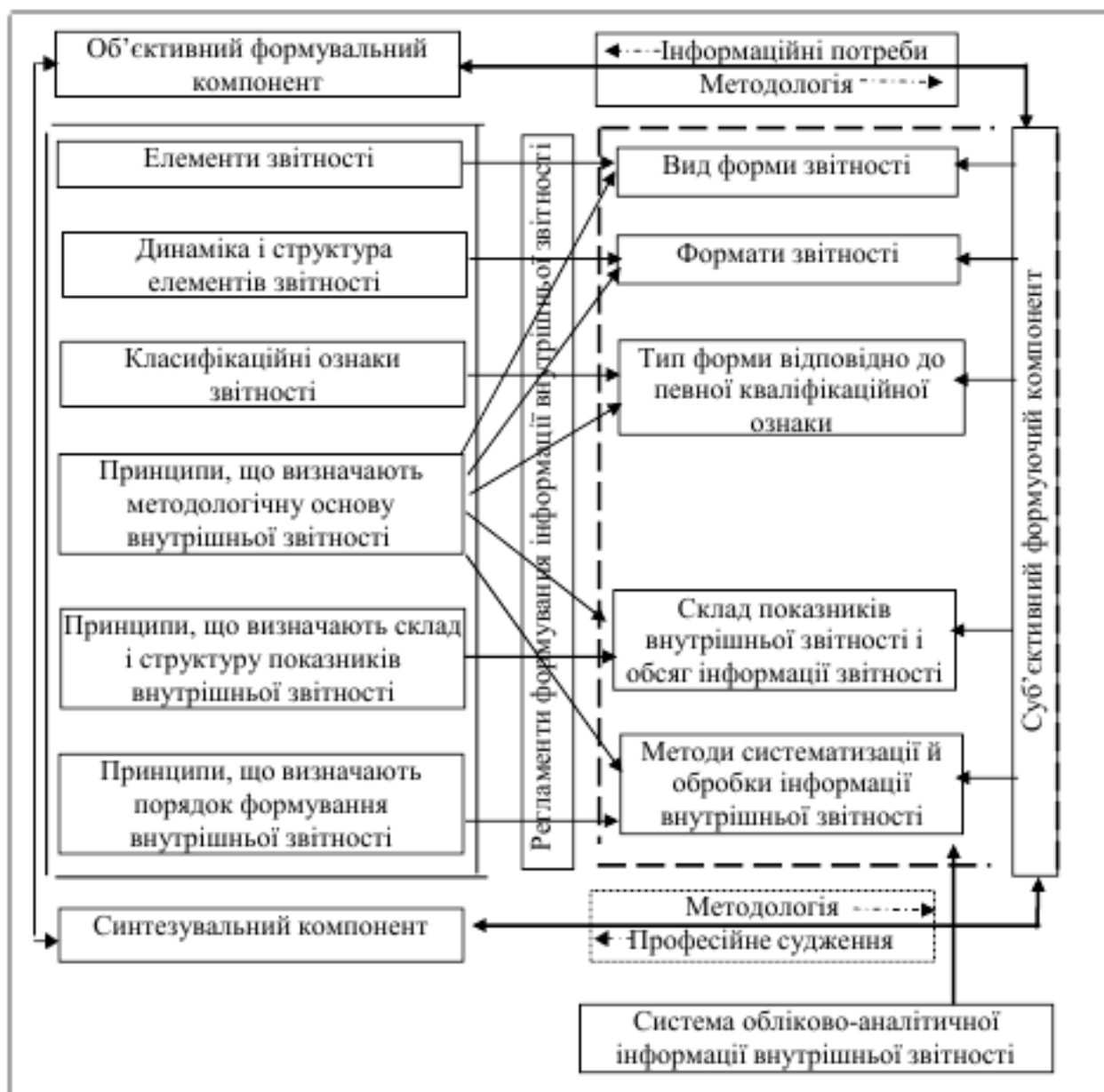


Рис. 3.2. Принципи генерування обліково-аналітичної інформації для системи внутрішньої управлінської звітності

Рисунок чітко показує, що управлінська звітність базується на формальних вимогах, які мають бути виконані, щоб мати юридичну силу. Тобто у формі управлінської звітності, яка запроваджується у сільськогосподарському підприємстві, мають бути точні реквізити, які дозволяють ідентифікувати це підприємство. Як правило, управлінські звіти подаються у вигляді таблиць, діаграм і графіків. Такий підхід забезпечує якомога повніше розуміння

інформації з чіткою узгодженістю з іншими формами звітності щодо назв показників, одиниць вимірювання тощо.

Крім того, управлінська звітність ТзОВ «XXXXXX» має чітко відповідати потребам аграріїв, тобто форма звітності має бути розроблена як компроміс між уніфікованою формою та вимогами керівного органу сільськогосподарського товаровиробника щодо її змісту та оформлення. У ТзОВ «XXXXXX» управлінські звіти процесів переробки ягід, як правило, подаються у вигляді таблиць, схем або тексту.

Таблична форма управлінської звітності з переробки ягід найбільш прийнятна для користувачів та виконавців. Більшість внутрішньої звітної інформації представлено у вигляді числового матеріалу, який найзручніше подавати у вигляді таблиці, розкриваючи основні показники у формі пояснювальної записки.

Візуальні елементи — це графічне представлення даних у управлінських звітах. Але в практиці роботи ТзОВ «XXXXXX», зокрема щодо роботи цеху з переробки ягід, використовується рідко. Справа в тому, що відображення великої кількості економічних показників у графічному форматі ускладнює сприйняття інформації. Тому великі масиви чисел зручніше і доцільніше подавати в табличній формі.

Якщо числова інформація потребує коментарів, економічну інформацію доцільно подавати у текстовій формі. Тому процедури створення управлінської звітності повинні враховувати зручність сприйняття інформації. Водночас встановлення типу та форми внутрішньої управлінської звітності щодо результатів діяльності цеху з переробки ягід ТзОВ «XXXXXX» не є серйозною практичною проблемою, оскільки перелік ключових елементів звіту не надто великий і керівник підприємства може чітко представити свої ідеї, засновані на елементах вимог до управлінського звіту.

Вимоги до побудови та зміст внутрішніх управлінських звітів розроблені наукою та практикою. Таким чином, формальні вимоги до внутрішньої управлінської звітності переробки ягід ТзОВ «XXXXXX» повинні включати:

- зручність – інформація має бути актуальною та відповідати реальним потребам менеджменту сільськогосподарського товаровиробника;

- точність і об'єктивність - зміст звіту для управління не повинен містити суб'єктивної думки керівника або особистої оцінки експертів, особливо якщо він не підтверджений відповідними фактами;

- ефективність звітності виражається в тому, що звітність повинна бути подана таким чином, щоб забезпечити своєчасність управлінських рішень керівників сільськогосподарських підприємств;

- універсальність і простота – управлінські звіти не повинні містити надмірної або надлишкової інформації.

Для формування системи управлінської звітності діяльності цеху з переробки ягід ТзОВ «XXXXXX» необхідно ретельно узгодити перелік форм звітності з технічними етапами заморозки ягід. Для цього пропонуємо розробку серії форм управлінської звітності, завданням яких є відображення споживання ресурсів за етапами виробничої діяльності та технічних процесів переробки ягід (рис. 3.3).

Впроваджені форми управлінської звітності повинні бути ретельно продумані та спроектовані, щоб забезпечити найвищу інформативність і зручність використання. Підґрунтям внутрішньої управлінської звітності повинні бути відповідні зведені та аналітичні реєстри бухгалтерського обліку. Тому рекомендовано Журнал оперативного управлінського обліку і здійснення оперативного контролю за витратами плодової та ягідної сировини структурувати в наступний спосіб (табл. 3.3).



Рис. 3.3. Поетапність розробки управлінських звітів щодо обліку витрат ресурсів відповідно до технологічних особливостей та етапів процесу заморожки ягід у ТзОВ «XXXXXX»

Слід зазначити, що зміст управлінської звітності та ступінь деталізації інформації про результати переробки ягід залежить від одержувачів, тобто переліку осіб, яким ці форми призначені. Дуже деталізовані економічні показники типові для корпоративного рівня. Аналітичні показники про стан переробки ягід надсилаються технікам. Хоча в умовах сільськогосподарського підприємства, зокрема приватного малого аграрного бізнесу, найдетальніша інформація теж цікава і корисна для власника такого бізнесу. Отже, запровадження запропонованої системи управлінської звітності в сільськогосподарську практику переробки ягід дозволить сільськогосподарським товаровиробникам побудувати відповідні масиви інформації для прийняття зважених управлінських рішень.

Таблиця 3.3

**Структура Журналу оперативного управлінського обліку і здійснення
оперативного контролю за витратами плодової та ягідної сировини**

№	Назва розділу	Зміст	Оперативна виробнича звітність – основа Звіту	Первинний документ – інформаційне підґрунтя звітності
	Рух ягід-сировини	Узагальнення та аналіз кількісних і фізичних показників надходження ягід-сировини від населення, фактичне відвантаження сировини для переробки, втрати під час приймання сировини, залишки на кінець та початок звітного періоду	Журнал виробничого контролю – оформляють щодня за результатами приймання сировини	Реєстр заготівлі ягід-сировини, Журнал обліку надходження сировини, Журнал лабораторних вимірювань
	Витрати на охолодження ягід-сировини та підготовку їх до заморожування	Узагальнення та аналіз кількісних і фізичних показників ягід-сировини, облік витрат на охолодження ягід та їх підготовку до заморожування	Журнал виробничого контролю – щодення оформлення за результатами охолодження та підготовки ягід до замороження	Довідки про норми витрат на охолодження, журнал лабораторних вимірювань
	Обсяги готової замороженої ягідної продукції	Узагальнення та аналіз кількісних та фізико-хімічних показників витрат різних видів ягід-сировини з виявленням нормативних і фактичних витрат під час заморожування ягід	Журнал виробничого контролю – щодення оформлення за результатами роботи цеху заморожування	Довідки про норми витрат на охолодження, журнал лабораторних вимірювань

3.3. Організаційні рішення облікових завдань бізнес-процесів промислової переробки ягід в умовах сільськогосподарської діяльності

Характерною рисою роботи більшості агропереробних підприємств є відсутність стандартизації бізнес-процесів та внутрішнього розподілу повноважень [270]. Організація обліку залежить від специфіки технічних

процесів і специфіки бізнес-моделі підприємства та інформаційних систем, які воно використовує. Найсучаснішою інформаційною системою управління підприємством є SAP (нім. Systeme, Anwendungen, Produkte in der Datenverarbeitung) [467]. SAP дозволяє організувати управління підприємством за підходом, заснованим на спеціалізованому управлінні транзакційними потоками. Система SAP включає такі підсистеми: управління виробництвом, фінансами, персоналом, продажами, постачанням і повністю відповідає концепції управління ключовими показниками на основі стратегічних карт і ключових індикаторів.

Такі інформаційні системи підтримують прийняття управлінських рішень на всіх рівнях і надають відповідні інструменти для організації корпоративної системи бухгалтерського обліку.

З точки зору організації бухгалтерського обліку наведемо основні переваги цієї системи:

- контролювати всі операційні та господарські процеси в режимі реального часу та надавати необхідну інформацію для оперативного обліку;

- прозорість фінансової звітності та спосіб її консолідації в системі, що дозволяє в будь-який момент адекватно оцінити стан сільськогосподарського підприємства;

- комплексне планування діяльності, аналіз та підготовка фінансової звітності та бухгалтерської документації на основі основних показників діяльності підприємства для забезпечення оптимізації внутрішньої облікової політики підприємства, інтеграції управлінського обліку та об'єктивного аналізу фінансово-бухгалтерських результатів діяльності сільськогосподарського підприємства;

- зменшення операційних витрат за рахунок оптимізації процесів бухгалтерського та управлінського обліку.

Крім того, система може отримувати, зберігати, шукати та аналізувати інформацію про всі технологічні процеси сільськогосподарського підприємства, а також спрощувати облік персоналу, зайнятого в різних видах

господарської діяльності, особливо для тривалих технологічних процесів, що складаються з великої кількості технічних процесів. Своєю чергою це дозволяє усунути проблеми, що існують в організації бухгалтерського обліку ТзОВ «XXXXXX».

Тому організаційний процес бухгалтерського обліку має бути тісно пов'язаний з бізнес-моделлю сільськогосподарського підприємства в інформаційній системі управління підприємством та орієнтований на вирішення таких завдань:

- формування, формалізація та реалізація корпоративних цілей;
- розробка та оптимізація моделей бізнес-процесів;
- сформувати комплексну інформаційну базу всередині підприємства;
- підтримка управлінських рішень.

Бухгалтерський облік є сполучною ланкою між фактами господарського життя сільськогосподарських підприємств, які здійснюють переробку сільськогосподарської продукції та особами, які приймають рішення. При створенні інформаційної бази слід враховувати, що існує ендегенне середовище, а саме: організаційна структура підприємства, його потенціал, географічні межі його діяльності, управління ним, а також екзогенне середовище, яке взаємодіє з цією структурою. В бухгалтерському обліку пріоритет віддається такому послідовному ієрархічному розподілу підсистем, при якому зв'язки між елементами підсистеми найбільші, а зв'язки між самими підсистемами найменші. Крім того, бувають ситуації, коли, з одного боку, керівники не знають, що корисного може принести їм бухгалтерія, а з іншого боку, бухгалтери не можуть забезпечити те, що справді потрібно бізнесу, оскільки перед ними немає чітких завдань.

На практиці виявляється, що облікові та управлінські функції незалежні одна від одної. Немає основного теоретичного потоку облікової інформації для керівників підприємств. Бухгалтерський облік по суті ведеться для зовнішнього споживача - держави, тобто є обов'язковим елементом діяльності сільськогосподарського підприємства. Тому в бухгалтерському обліку

важливим моментом є не лише реєстрація фактів господарського життя, а й чітке виділення значущих для цієї події суб'єктів. Інформація, що подається в систему для введення, повинна містити лише дані, необхідні для формування вихідного документа. Будь-які інші дані в цій системі є непотрібними та витрачають зусилля на збір і підготовку даних.

У цьому випадку першим кроком має бути організація запитів на інформацію від різних частин адміністрації до бухгалтерії та розробка формату та графіка надання інформації. Організація документообігу також відіграє вирішальну роль у раціоналізації інформаційного потоку, вона може забезпечити уникнення дублювання інформації, спричинене підрозділами внутрішньої структури підприємства, і мінімізацію шляху її передачі. Крім того, використання цієї теорії дозволяє не тільки оптимізувати шлях інформації від першоджерела до кінцевого споживача, враховуючи всі обов'язкові положення, встановлені чинним законодавством (підписи за ієрархією, легалізація операцій тощо), але також для вирішення загальної проблеми оптимізації витрат.

ТзОВ «XXXXXX» для здійснення бухгалтерського забезпечення реалізації запропонованої моделі, рекомендується включити в Наказ про облікову політику положення щодо вирішення організаційних питань. Зокрема, в першу чергу, для підтвердження вибору оптимального варіанту має бути створена комісія у складі 3 осіб (головний бухгалтер або його заступник, бухгалтер з обліку запасів, спеціаліст відділу маркетингу). До повноважень комісії пропонується віднести проведення моніторингу цін, формування порівняльної інформації щодо цінових пропозицій, запит необхідних поставок та складання Акту за результатами моніторингу цінових пропозицій. Що стосується додаткового документального забезпечення, то комісії необхідно зробити запит на надання бухгалтерської звітності щодо наявних варіантів вартості та укладення договорів поставки (рис. 3.4).

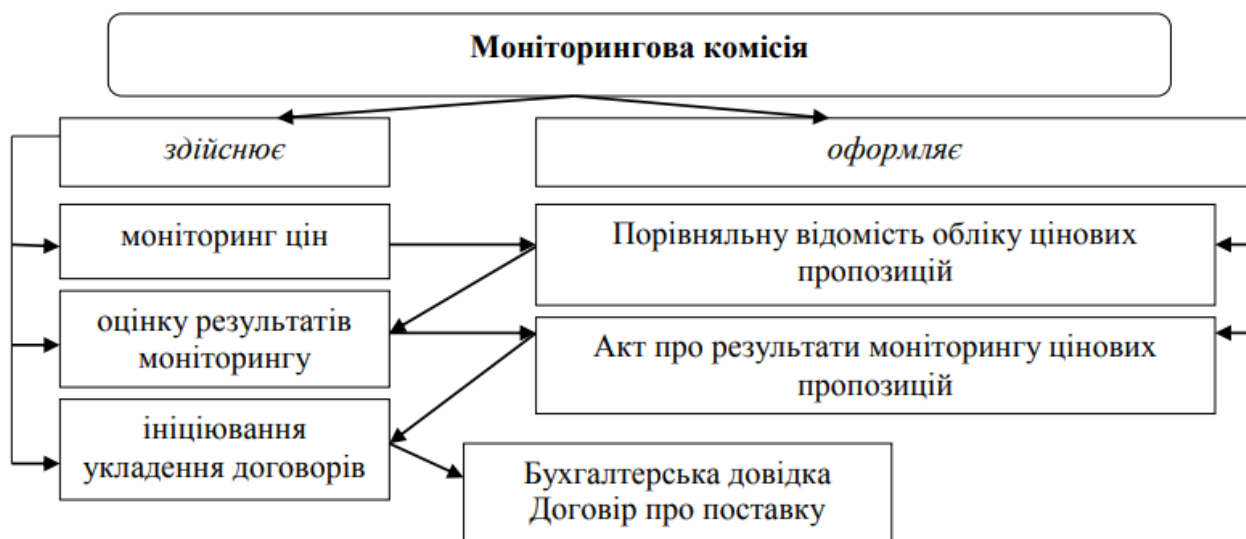


Рис. 3.4. Повноваження моніторингової комісії ТзОВ «XXXXXX» щодо оптимізації витрат на сировину для переробки ягід

Моніторингова комісія у Порівняльній відомості у вигляді таблиці може ідентифікувати максимально вигідні ціни на сировину, можливі обсяги поставки та контрагентів.

Налагоджені системи управління та контролю дуже важливі в переробній промисловості. По-перше, це контроль якості. Контроль повинен: бути стратегічним; бути орієнтованим на результат; бути конструктивним; бути досить гнучким, тобто стійким, щоб мати можливість адаптуватися до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі; бути простим і зрозумілим, тобто бути легким для розуміння та використання; бути розумно пропорційним витратам для досягнення цілей компанії. Перевірка контрольованих об'єктів обліку здійснюється на підставі складеного плану внутрішнього контролю, який є переліком змісту процедур збору інформації. Основними контролюючими суб'єктами є директори, головні бухгалтери, інші бухгалтерські працівники, начальники виробництва тощо.

Об'єктами контролю на сільськогосподарському підприємстві є, з одного боку, процес виробництва, а з іншого – ресурси (трудові, матеріальні, фінансові, природні), що споживаються в процесі виробництва, а також доходи і фінансові результати, отримані під час виробничого процесу. Кожен об'єкт

управління пов'язаний з діяльністю персоналу підприємства: матеріально-технічних працівників, диспетчерів, керівників структурних підрозділів, бухгалтерів. На рис. 3.5 об'єкти контролю зазвичай пов'язані із процедурою формування собівартості продукції промислової переробки сільськогосподарської сировини.

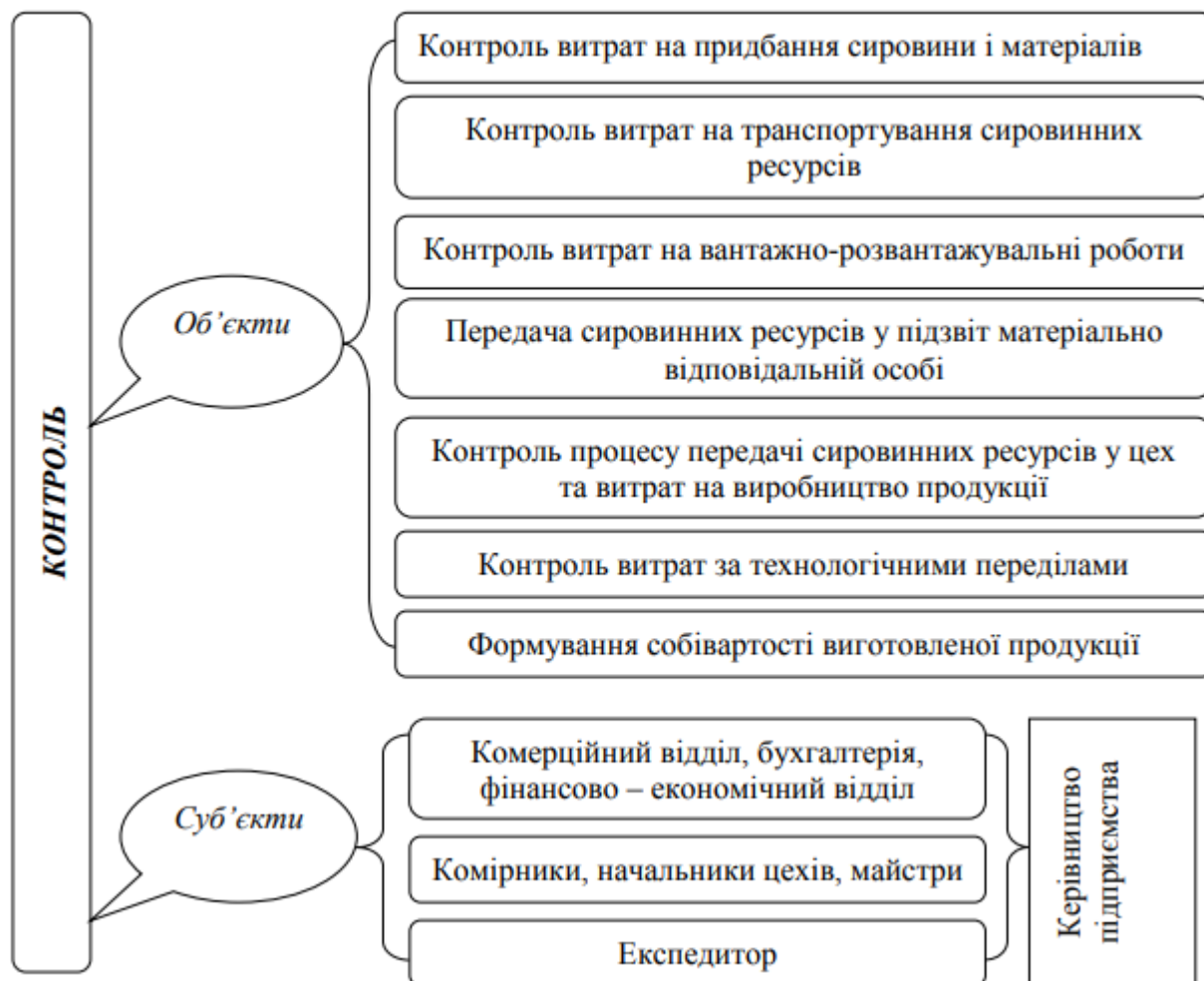


Рис. 3.5. Контроль формування собівартості продукції переробки ягід в умовах сільськогосподарського виробництва

Впровадження цього методу бухгалтерського контролю забезпечує миттєве реагування та запобігає втратам і неефективним витратам, що дозволяє вибирати кращі альтернативи діяльності. Подальша розробка організації бухгалтерського контролю на виявлених проблемних ділянках бухгалтерського обліку має передбачати координацію дій не лише бухгалтерів, а й інших суб'єктів господарської діяльності. Серед них організацію придбання

переробних підприємств можна розділити на дві частини: закупівля сировини та придбання інших матеріальних ресурсів.

Тому на сільськогосподарських підприємствах на стадії «закупівлі» виникають ситуації, які вимагають спільного вирішення бухгалтерів, менеджерів із закупівель та виробництва (розробка та оцінка систем закупівель, контрактів, ефективність налагодження логістичних ланцюгів потоку сировини; аналіз якості виробничі запаси, складський облік, формування системи вхідного контролю, аналіз складу постачальників і контроль розрахунків, якість поставок і аналіз кредиторської заборгованості та ін.).

Під час контролю над закупівлею ягідної сировини основними цілями бухгалтерського контролю є визначення потреби в ресурсах і мінімізація матеріальних витрат. Для досягнення поставлених цілей необхідно вирішити наступні завдання: пошук і вибір постачальників; аналіз якості сторонньої сировини і матеріалів; визначення найкращих закупівельних партій; аналіз і оцінка транспортно-закупівельних витрат; визначення оптимальних складських запасів тощо.

На етапі переробки ягід основною метою контролю є розробка рішень, спрямованих на зниження собівартості продукції та забезпечення безперебійної та ритмічної роботи переробного цеху сільськогосподарського підприємства. У зв'язку з цим необхідно вирішити ряд завдань: визначити потребу в необхідних матеріальних ресурсах; проаналізувати і оцінити розмір незавершеного виробництва; розділити умовно-постійні (умовно-змінні) витрати на постійну і змінну частини; проаналізувати норми собівартості продукції і їх відхилення з'ясувати причини і винуватців відхилень; проаналізувати якість готової продукції заморозки; забезпечити збереження попередньої готової продукції перед продажем клієнтам.

Найпоширенішими варіантами контролю за процесом переробки ягід є прямий метод і зворотний метод: 1) від первинних документів до зведених реєстрів і Головної книги; 2) від Головної книги (реєстру) до основних первинних документів. Для контролю за діяльністю агропереробних

підприємств слід використовувати обидва варіанти. Вибір робиться бухгалтером і залежить від його зручності. Проте бухгалтери можуть використовувати власні методи контролю, єдиними умовами для чого повинні бути взаємозв'язок методів і можливість одночасного застосування в різних комбінаціях (для додаткової перевірки). Це дозволяє більш комплексно контролювати та аналізувати діяльність сільськогосподарських підприємств щодо переробки продукції з метою виявлення резервів підвищення їх ефективності.

Узагальнення результатів та їх економічна інтерпретація за результатами контролю може здійснюватися шляхом складання висновків, різноманітних зведень, таблиць, схем, звітів із зазначенням оптимальних варіантів управлінських рішень. Результати мають дати можливість менеджерам визначити сильні та слабкі сторони діяльності сільськогосподарського підприємства (на кожному етапі виробничого процесу) та прийняти управлінські рішення, спрямовані на покращення майбутньої діяльності підприємства. У кожному конкретному випадку контролюючий суб'єкт повинен керуватися своїми професійними навичками та судженнями, а також рівнем деталізації завдань та інформації, необхідних керівництву підприємства.

ВИСНОВКИ

Виробники сільськогосподарської продукції часто організовують у межах своєї операційної діяльності не лише основне, а й допоміжне виробництво або промислове виробництво. Розгалуженість господарської діяльності є ознакою диверсифікації виробництва і має на меті підвищення конкурентоспроможності та прибутковості сільськогосподарських товаровиробників.

У сільськогосподарському виробництві витрати виробництва становлять собівартість продукції, робіт і послуг, товарна частина яких повинна забезпечуватися процесом виробництва в умовах товарно-грошових відносин. У процесі виробництва визначається витрата ресурсів на виробництво конкретного продукту. Грошове вираження суми витрат на виробництво певного виду продукції називається собівартістю. З точки зору виробничого процесу можна зрозуміти, що збільшення витрат на виробництво супроводжується змінами активів або збільшенням зобов'язань, що в свою чергу призводить до зменшення власного капіталу сільськогосподарського підприємства.

Облік витрат на виробництво продукту, переробку або надання послуг здійснюється з використанням методів, адаптованих до конкретних обставин і вимог кожної галузі, що дозволяє достовірно оцінити собівартість виробничих витрат і запровадити та організувати ефективний облік витрат в межах контролю поведінки витрат і зменшення витрат виробництва. Загалом методологічною основою калькулювання собівартості продукції є низка законодавчих документів, постанов і рекомендацій, які є визначальними для калькулювання та організації виробництва основного, допоміжного та промислового виробництва.

Враховуючи вітчизняну нормативну систему, в умовах сільськогосподарського виробництва найбільш оптимальним вибором є використання прямого обліку витрат. Враховуючи те, що законодавча база вітчизняних питань бухгалтерського обліку орієнтована на практичне

переважання калькуляції прямих витрат, використання методу прямих витрат сприятиме вдосконаленню обліку, контролю та аналізу.

Представником ринку заморожених ягід на західних теренах України є ТзОВ «XXXXXX». Промислова переробка сільськогосподарської продукції належить до основного виробництва. Організаційна структура підприємства складається із відділків основного виробництва, відділу збуту, транспортного відділу, складських приміщень, ремонтної майстерні та адміністративних служб.

Спостерігаємо суттєве зростання рівнів фінансових показників досліджуваного підприємства – у середньому в 10 разів. З огляду на стрімке зростання середньорічної вартості активів (у 4,2 рази), можемо припустити, що зростання рівня фінансових показників зумовлено не лише інфляційним чинником. Так, достатній рівень матеріально-технічної бази забезпечує досягнення гідного рівня прибутковості та рентабельності. Тобто, виробничий потенціал підприємства достатній для виконання комерційних завдань, які визначені його стратегією. Наявність власного транспорту та оснащеність виробничим обладнанням повністю гарантують відповідні умови для зберігання зерна, яке призначене для оптового продажу, та промислової переробки (заморожування) ягід.

Оптова торгівля зерном приносить ТзОВ «XXXXXX» близько 70% доходу від реалізації, а заморозка ягід – 30%. Таким чином слід вважати, що саме оптова торгівля зерновими є спеціалізацією досліджуваного підприємства, а заморозка ягід – це додатковий виробничий напрямок. Водночас сьогодні переробка плодів і ягід стає все більш прибутковим та успішним бізнесом для товаровиробників.

Формування прибутку забезпечує створення для підприємства додаткових фінансових джерел для реінвестування коштів у відтворення виробничого потенціалу. Позитивна динаміка отриманих фінансових результатів сприяє зміцненню фінансового становища ТзОВ «XXXXXX», створенню зв'язків довіри в діловому партнерстві, темпам розрахунків бізнесу, переходу на

інноваційні шляхи розвитку, своєчасності розрахунків із бюджетом, зростанню добробуту населення та загальному розвитку територій.

Протягом досліджуваного періоду у ТзОВ «XXXXXX» рівень рентабельності був не надто високий. При цьому за цим показником спостерігаємо негативну тенденцію – він знизився на 0,4 відсоткових пункта. Негативний вплив на зниження показників рентабельності має випередження темпів зростання собівартості реалізованої продукції над темпами зростання доходу від реалізації. Зазначені вище тенденції є наслідком помітного зростання вартості необоротних активів і, як наслідок, великих сум амортизаційних відрахувань, які суттєво збільшують собівартість реалізованої продукції.

Основні облікові документи, пов'язані з обліком собівартості та випуском промислової продукції, поділяються на п'ять класифікаційних груп: праця та її оплата, витрати на матеріальні ресурси, амортизація необоротних активів, витрати на технічне обслуговування та випуск промислової продукції.

Для наочності процесу переробки ягід у ТзОВ «XXXXXX» за видами переробки плодів та ягід в Журналі обліку робіт та витрат відкриті окремі аналітичні рахунки. Витрати накопичуються протягом технологічного циклу виробництва за статтями витрат, визначеними обліковою політикою. Журнал обліку робіт і витрат є реєстром аналітичного обліку. Він відкритий раз на місяць. Кожному об'єкту калькуляції призначається окрема сторінка. У ТзОВ «XXXXXX» Журнали обліку робіт та витрат ведуться в електронному форматі за допомогою програми Excel.

Реалізація готової замороженої ягідної продукції представлена в графі «Виручка» за фактичною собівартістю. Для обліку виробництва продукції процесу переробки ягід у ТзОВ «XXXXXX» відкрито субрахунок 233 «Переробка плодів та ягід».

Підсумкові дані з Журналу обліку робіт і витрат на кінець звітного періоду переносяться у Зведену відомість № 5.10 с.-г. до Журналу-ордеру № 5В с.-г. для узагальнення, а потім в Оборотну відомість.

При визначенні собівартості заморожених ягід у ТзОВ «XXXXXX» керується Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими Наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001р. № 47.

Метою внутрішньої управлінської звітності щодо бізнес-процесів з перобки ягід є формування інформації про споживання ресурсів для оптимізації рівня витрат і тим самим підвищення конкурентоспроможності вітчизняної агропродукції.

Підсумовуючи проведені дослідження, можна надати деякі рекомендації щодо вдосконалення обліку процесів переробки ягід для ТзОВ «XXXXXX»:

1. Одним із основних факторів успіху ТзОВ «XXXXXX» є виробництво та реалізація конкурентоспроможної замороженої ягідної продукції, ціноутворення на яку має здійснюватися через цільове калькулювання. Цільова калькуляція переробки (заморозки) ягід забезпечує стратегії скорочення витрат і впровадження нових функцій планування виробництва та закупівлі ягід як сировини. За умови прийняття методу цільової собівартості переробна діяльність ТзОВ «XXXXXX» координується та контролюється за важливим стратегічним орієнтиром – цільовою собівартістю. Цей підхід може виявити резерви зниження витрат і встановити цільові ціни, нижчі, ніж у конкурентів.

2. Впровадження системи управлінської звітності з переробки ягід в діяльності ТзОВ «XXXXXX» підвищить рівень структурованості масиву актуальної інформації для прийняття виважених управлінських рішень та сприятиме підвищенню інформативності процесу управління. Перелік та форму внутрішніх управлінських звітів керівництво повинно узгоджувати з технічними особливостями та технологічними етапами переробки ягід. Зміст управлінських звітів має відповідати інформаційним вимогам та запитам власників, керівників підприємства та підрозділів. Управлінська звітність з переробки ягід підвищить рівень структуризації масиву актуальної інформації

для прийняття виважених управлінських рішень та сприятиме підвищенню інформаційної насиченості процесу управління.

3. Кожна нова технологія виробництва, її вдосконалення та заміна сировини викликає необхідні зміни в організації аналітичного обліку переробних цехів сільськогосподарських підприємств. Чим складніша технологія, тим детальнішою повинна бути організація аналітичного обліку. Асортимент повинен відповідати даним аналітичного обліку, які відображають витрату сировини і матеріалів за їх кількістю та якістю. У відомостях аналітичного обліку рекомендуємо відображати натуральні та якісні показники сировини і матеріалів, що надходять на підприємство. Було наголошено на вимогах дотримання національного обліку витрат, змін і вдосконалень технічних процесів. Базове середовище для бухгалтерського контролю за кількістю закупленої сировини, якістю або використанням заміників сировини, надходженням сировини на фабрику, відповідністю закупленої сировини технології виробництва та стандартам якості продукції ЄС, а також забезпечення охорони довкілля полягає у використанні комп'ютеризованої системи обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамовська В.С., Брітан Н. В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *Агросвіт*. 2015. № 8. С. 58-61.
2. Адамовська В.С., Брітан Н. В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *Агросвіт*. 2015. № 8. С. 58-61.
3. Александрова О. Є., Гринь В. П. Удосконалення обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2021. Вип. 5. С. 48-53.
4. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: підручник / 2-ге вид., доповн. К.: КНЕУ, 2002. 624 с.
5. Белова І. М. Побудова управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління. *Бізнес Інформ*. 2015. № 3. С. 184-191.
6. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. К.: [КНТЕУ], 2010. 335 с.
7. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / за заг. ред. А.М. Коваленко. Дніпропетровськ : ВКК «Баланс-Клуб», 2009. 736 с.
8. Гнатишин Л. Б. Діагностика доданої вартості продукції фермерських господарств. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»: Економіка*. 2019. №14(42). С. 33-37.
9. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. / 2-ге вид., перероб. і допов. Львів: Магнолія 2006, 2016. 438 с.
10. Гнатишин Л., Прокопишин О., Василішин С. Облік вирощування енергетичної верби в системі управлінських інформаційних технологій виробництва енергетичних культур. *Аграрна економіка*. 2022. Т. 15, № 1-2. С. 115-126.

11. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С., Малецька О.І. Специфіка побудови системи обліку у тваринництві. *Вісник Львівського національного аграрного університету: економіка АПК*. 2019. № 23 (1). С. 81-86.
12. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С., Поверляк Т.І. Валоризація аграрної продукції в системі бухгалтерського обліку фермерських господарств. *Інфраструктура ринку*. 2020. №40. С. 438-446.
13. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436 – IX. *Відомості Верховної ради України*. 2003. № 19. с.144.
14. Директ-костинг: опановуємо разом. Електронне видання Uteka. 2018. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-biznes-dosvid-46-direktkostingopanovuyemo-razom>.
15. Дороженко Л. І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду. *Держава та регіони: Економіка та підприємництво*. 2014. Вип. 2. С.72-76.
16. Івахненко С. В. Класифікація програмного забезпечення обліку і контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. №7. С. 55
17. Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій». Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р.. № 291. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
18. Корольова О.І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи. *Економіка та управління на транспорті*. 2015. Вип. 1. С.79-90.
19. Крупка Я.Д., Порохнавець Я.А. Облік і контроль у видобувних галузях: монографія. Тернопіль: Вид-во «Крок», 2019. 252 с.
20. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 370 с.
21. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник / За ред. В. Я. Амбросова. Харків: ХДТУСГ, 2005. 698 с.
22. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р.

№1315. URL: www.zakon.nau.ua/doc/code...06

23. Методичні рекомендації з планування, обліку, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, наказ Мінагрополітики України від 18.02.2001 року № 132. *Все про бухгалтерський облік*. 2003. № 69.
24. Методичні рекомендації по застосуванню форм документів первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах розроблено на основі виконання доручення Президента України від 25.02. 2003 року № 1 – 1/203. 98 с.
25. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390. URL: www.ligazakon.ua.
26. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах від 21.12.07 р. № 929. *Баланс-Агро*. 2008. №4 (160). С. 4–14
27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://zakon.gov.ua>
28. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Л., Панченко Л. Т. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник. 4-е вид., перероб. і допов.; за ред. М. Ф. Огійчука. К.: Алерта, 2009, с. 631
29. Оляднічук Н.В. Удосконалення облікових реєстрів – вимога сьогодення. *Актуальні питання сучасної економіки: Матеріали I Всеукраїнської заочної науково-практичної конференції 20-22 січня 2010 року. Частина III. Розділ 3. Актуальні питання становлення бухгалтерського обліку в Україні*. URL: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=938>
30. Павлова С.І., Магнушевська Т.М. Метод Таргет-костингу як прогресивний метод цільового стратегічного управління витратами. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Ужгород. 2016. Вип. 10, част. 2. С. 56-58. URL: [file:///C:/Users/Admin/Downloads/Nvuumevcg_2016_10\(2\)__14.pdf](file:///C:/Users/Admin/Downloads/Nvuumevcg_2016_10(2)__14.pdf).

31. Пастернак О.П. Вибір методів обліку витрат основної діяльності для потреб управління. *Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського*. Миколаїв. 2015. Вип. 5. С. 1019-1024. URL: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/207.pdf>.
32. План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мініфіну України від 30.11. 1999 року № 291. *Баланс*. 2003. № 16. С.23.
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 18.11.2005 р. № 790. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 4-8.
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. URL: www.ligazakon.ua.
35. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168>
36. Приходько М., Белозерцев В. С., Харакоз Л. В. Документування обліку витрат виробництва готової продукції на промисловому підприємстві. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2021. № 2. С. 166-169.
37. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: www.zakon.rada.gov.ua
38. Прокопишин О. С., Гнатишин Л. Б. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. *Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»: Економіка*. 2016. Т. 275, Вип. 263. С. 78-83.
39. Розіт Т. В., Сузанська О. І. Технологія виробництва як визначальний чинник вибору методу обліку витрат. *Приазовський економічний вісник*. 2021. Вип. 5. С. 168-172.

40. Рудніченко Є.М., Ядуха С.Й., Лісовський І.В. Перспективи використання нетрадиційних методів управління витратами на вітчизняних промислових підприємствах. *Економіка та регіон*. Полтава. 2015. Вип. 5. С. 40-46. URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/econrig_2015_5_9.pdf.
41. Сарапіна О. А., Місюра О. Ю. Організація змішаного обліку витрат виробництва, управлінський аспект його провадження. *Вісник Херсонського національного технічного університету* 2020. № 4. С. 220-229.
42. Скиба Г. І., Грибовська Ю. М., Беженар І. М. Облік виробництва нової продукції та її сертифікація. *Наукові праці Міжрегіональної академії управління персоналом. Економічні науки*. 2021. Вип. 4. С. 120-127.
43. Скрипник М.І. АВС-калькулювання. *Державна академія статистики, обліку і аудиту Держкомстату України*. URL: <https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/3079/1/38.pdf>.
44. Стоян В.І. Методологічні аспекти обліку витрат виробництва. *Фінанси України*. 2012. №10. 218 с.
45. Струк Н. С., Шпак О. Ю. Шляхи вдосконалення обліку виробничих витрат промислового підприємства в умовах застосування концепції ощадливого виробництва. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 2(2). С. 122-127 .
46. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. К.: Алерта. 2011. 976 с.
47. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.]. К.: Алерта, 2011. 1042 с.
48. Шемчук Р. С., Пащенко Л. А. Теоретичні основи організації управлінського обліку в рослинництві. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2015. Вип. 162. С. 301-305.