

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: «Облік біологічних перетворень у
зерновиробництві (на прикладі
фермерського господарства «XXXXX»
Луцького району Волинської області)»

Виконала: студентка 2 курсу, групи Оп – 71з
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

ТРАЧУК Н.М.
(Прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., в.о. доцента ЯНКОВСЬКА К.С.
(Прізвище та ініціали)

Рецензент: _____
(Прізвище та ініціали)

ДУБЛЯНИ 2024

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
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)

д.е.н., професор Гнатишин Л.Б.

(звання, ступінь, прізвище та ініціали)

«20» лютого 2023 року

ЗАВДАННЯ

на кваліфікаційну роботу студенту

ТРАЧУК НАТАЛІЇ МИКОЛАЇВНІ

(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи **«Облік біологічних перетворень у зерновиробництві (на прикладі фермерського господарства «XXXXX» Луцького району Волинської області)»**

Керівник роботи ЯНКОВСЬКА К.С, к.е.н., в.о. доцента

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ЛНУП від «17» лютого 2023 року № 33/к-с

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

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

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

ВСТУП

1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ У ЗЕРНОВИРОБНИЦТВІ

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат на біологічне перетворення

1.2. Актуальні питання організації обліку біологічних перетворень у зерновиробництві

1.3. Методологічні засади обліку біологічного перетворення у рослинництві

2. СТАН ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОБЛІК БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У ЗЕРНОВИРОБНИЦТВІ

2.1. Оцінка результатів операційної діяльності та стану вирощування зернових культур у фермерському господарстві «XXXXX»

2.2. Організаційні засади обліку біологічного перетворення у зерновиробництві

- 2.3. Первинне документування та зведений облік біологічного перетворення у зерновиробництві
- 2.4. Синтетичний та аналітичний облік біологічного перетворення у зерновому виробництві
- 2.5. Методика та техніка калькулювання собівартості зернових культур
3. ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У ЗЕРНОВИРОБНИЦТВІ
- 3.1. Вплив організації управлінського обліку на підвищення ефективності зерновиробництва
- 3.2. Оптимізація обліку біологічного перетворення у зерновиробництві згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи»
- 3.3. Автоматизація обліку біологічного перетворення у зерновиробництві
- ВИСНОВКИ
- СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, схеми, рисунки

6. Дата видачі завдання «20» лютого 2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для кваліфікаційної роботи).	20.02.23-30.03.23 р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	01.04.23 – 31.08.23 р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи.	01.09.23 – 31.10.23 р.
4.	Кінцеве оформлення кваліфікаційної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	01.11.23 – 25.11.23 р.
5.	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 – 15.01.24 р.

Студент _____
(підпис)

ТРАЧУК Н. М.
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
(підпис)

ЯНКОВСЬКА К. С.
(прізвище та ініціали)

УДК 633.162:633.1(477.83)

Кваліфікаційна робота: 97 с. текстової частини, 21 рисунок, 13 таблиць, 53 літературних джерел.

«Облік біологічних перетворень у зерновиробництві (на прикладі фермерського господарства «XXXXX» Луцького району Волинської області)»

Трачук Н. М. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, Львівський НУП, 2024.

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

У першому розділі роботи розкрито економічну суть і представлено класифікацію витрат виробництва. Розглянуто нагальні питання раціоналізації технології та організації обліку виробництва продукції рослинництва.

У другому розділі роботи проведено оцінку виробництва продукції зернових культур сільськогосподарським товаровиробником, вивчено організаційні засади системи обліку у аграрних підприємствах, розглянуто основні методичні аспекти первинного та зведеного, синтетичного і аналітичного обліку виробництва продукції зернових культур, представлено методику обчислення собівартості озимої пшениці.

Третій розділ роботи присвячений покращенню організації обліку у рослинництві, його автоматизації.

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

Ключові слова: сільськогосподарське підприємство, зернові культури, виробничі витрати, собівартість, облікова політика, первинний облік, синтетичний облік, система оподаткування, управлінський облік, автоматизація.

АНОТАЦІЯ

У кваліфікаційній роботі досліджено сучасні особливості методики та організації обліку вирощування продукції зернових культур. Проаналізовано виробництво зернових культур у сільськогосподарському підприємстві, розглянуто організаційні засади системи обліку у сільськогосподарських підприємствах. Запропоновано заходи із поліпшення організації обліку вирощування зернових культур, зокрема: гармонізацію облікової політики в частині обліку виробництва, моделювання системи управлінського обліку, оптимізацію документування операцій з обліку виробництва продукції зернових культур. Розроблено організаційно-методичні шляхи визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

SUMMARY

In the qualification work, the modern features of the methodology and organization of accounting for the production of grain crops were investigated. The production of grain crops in an agricultural enterprise was analyzed, the organizational principles of the accounting system in agricultural enterprises were considered. Measures to improve the organization of accounting for the cultivation of grain crops are proposed, in particular: harmonization of the accounting policy in terms of production accounting, modeling of the management accounting system, optimization of documentation of operations for accounting for the production of grain crops. Organizational and methodical ways of determining the fair value of biological assets and agricultural products have been developed.

ЗМІСТ

	ВСТУП.....	6
1.	ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ У ЗЕРНОВИРОБНИЦТВІ.....	9
1.1.	Економічна сутність та класифікація витрат на біологічне перетворення.....	9
1.2.	Актуальні питання організації обліку біологічних перетворень у зерновиробництві.....	16
1.3.	Методологічні засади обліку біологічного перетворення у рослинництві.....	24
2.	СТАН ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОБЛІК БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У ЗЕРНОВИРОБНИЦТВІ.....	30
2.1.	Оцінка результатів операційної діяльності та стану вирощування зернових культур у фермерському господарстві «XXXXX».....	30
2.2.	Організаційні засади обліку біологічного перетворення у зерновиробництві.....	39
2.3.	Первинне документування та зведений облік біологічного перетворення у зерновиробництві	46
2.4.	Синтетичний та аналітичний облік біологічного перетворення у зерновому виробництві.....	53
2.5.	Методика та техніка калькулювання собівартості зернових культур.....	60
3.	ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У ЗЕРНОВИРОБНИЦТВІ	66
3.1.	Вплив організації управлінського обліку на підвищення ефективності зерновиробництва.....	66
3.2.	Оптимізація обліку біологічного перетворення у зерновиробництві згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи».....	80
3.3.	Автоматизація обліку біологічного перетворення у зерновиробництві.....	82
	ВИСНОВКИ.....	89
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	95

ВСТУП

Актуальність теми. Зерновиробництво, як напрямок у рослинництві та галузь сільського господарства, має багато особливостей. На розвиток зерновиробництва впливають, з одного боку, природні чинники, а з іншого – соціальні фактори. Чинники зовнішнього та внутрішнього впливу необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку. Зважаючи на дефіцит ресурсів, для забезпечення належного рівня ефективності зерновиробництва необхідні дієві та постійні порівняння понесених витрат і досягнутих результатів. Описана ситуація стає ще більш серйозною під впливом інфляції, коли інформацію про витрати на біологічне перетворення потрібно постійно порівнювати з майбутніми витратами. У цьому випадку перспектива уникнення негативних факторів зовнішнього та внутрішнього середовища виникає за рахунок раціональної організації обліку формування собівартості продукції. Крім того, витрати, які займають значну питому вагу в структурі собівартості зерновиробництва та ціноутворення сільськогосподарської продукції, посідають центральне місце в дослідженнях підвищення рентабельності та прибутковості операційної діяльності сільськогосподарських товаровиробників.

В сучасних умовах особливого значення набуває застосування принципів формування витрат виробництва в системі механізмів конкурентної боротьби. Система бухгалтерського обліку, що відповідає законам ринкової економіки, повинна дозволити сільськогосподарським підприємствам встановлювати оптимальний рівень витрат для ефективної діяльності, визначати найдоцільніші види сільськогосподарської продукції та масштаби їх виробництва.

Наведений аргумент визначає вибір теми та основний напрямок дослідження кваліфікаційної роботи, оскільки собівартість зернової продукції є основою формування ціни реалізації, а інформація про витрати – основою управління та прогнозування виробництва.

Мета і завдання дослідження. Метою даної кваліфікаційної роботи є дослідження організації обліку процесу біологічного перетворення у

зерновиробництві, зокрема у фермерському господарстві «XXXXX» Луцького району Волинської області, а також виявлення недоліків та накреслення шляхів удосконалення процесу обліку.

Конкретні цілі роботи вимагають вирішення таких основних завдань:

- ❖ розкрити сутність економічного бачення витрат, класифікацію витрат на біологічне перетворення у зерновиробництві та підходи до раціоналізації обліку;
- ❖ оцінити стан операційної діяльності та виробництво зернової продукції досліджуваним сільськогосподарським підприємством;
- ❖ висвітлити організацію та технологію вирощування зернових культур та взаємозв'язок цих процесів із системою бухгалтерського обліку аграрних підприємств;
- ❖ сформулювати пропозиції щодо оптимізації системи бухгалтерського обліку біологічного перетворення у зерновиробництві згідно із вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи» та сучасної практики бухгалтерського обліку;
- ❖ розробити пропозиції щодо вдосконалення організації та методики обліку біологічного перетворення у зерновиробництві.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних і практичних аспектів організаційного обліку витрат на біологічне перетворення та оприбуткування продукції зернових.

Об'єктом дослідження є процес відображення інформації про собівартість вирощування зернових культур в системі бухгалтерського обліку фермерського господарства «XXXXX» Луцького району Волинської області.

Методи дослідження. У процесі виконання кваліфікаційної роботи для вирішення питань щодо теорії та практики обліку біологічного перетворення у зерновиробництві були використані наступні загальнонаукові методи дослідження: порівняльний метод, абстрактно-логічний, графічний метод, методи індукції та дедукції, методи синтезу та аналізу, а також спеціальні методи дослідження: деталізація, узагальнення, систематизація та ін.

Інформаційним базисом є збірка робіт вітчизняних вчених, національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, а також показників фінансової та статистичної звітності досліджуваного аграрного підприємства.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що окремі з них можуть бути використані для подальшого вдосконалення організації та методики обліку біологічного перетворення у рослинництві, зокрема щодо вирощування зернових культур у сільськогосподарських підприємствах та забезпечення оперативності та аналізу облікової інформації. Означене дозволить посилити формування та динамічне регулювання структури собівартості продукції.

Наукова новизна представлена положеннями, сутність яких полягає в узгодженні своєчасності складання первинних документів та ритмічності їх руху через запропоновані порядок документування та документообігу в частині обліку витрат на біологічне перетворення у зерновиробництві. Методичний аспект наукової новизни проявляється у розробці пропозицій щодо формування порядку оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю згідно із П(С)БО 30 «Біологічні активи»; створено модель управлінського обліку витрат на виробництво зернової продукції, яка забезпечить періодичність калькуляції собівартості за стадіями виробництва та технічними особливостями для кожного відділу чи центру відповідальності.

Особистий внесок автора. Усі отримані результати кваліфікаційної роботи є особистим здобутком автора. Їх використання в практиці бухгалтерського обліку досліджуваного сільськогосподарського підприємства сприятиме підвищенню ефективності виробництва продукції зернових культур.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ У ЗЕРНОВИРОБНИЦТВІ

1.1 Економічна сутність та класифікація витрат на біологічне перетворення

Виробництво є ключовим елементом ведення сільськогосподарського бізнесу. У виробничому процесі аграрного сектора споживаються природні і трудові ресурси, паливо, матеріали, сировина та капітальне обладнання, тобто основні засоби. Наступним етапом виробництва є отримання готової продукції з подальшим її продажем. Тому унікальною особливістю цього процесу є визнання та формування собівартості виробництва сільськогосподарської продукції. Сума всіх цих витрат становить виробничу собівартість продукту. Витрати виробництва включають витрати, обґрунтовані технологією виробництва і є втіленням відповідних факторів виробництва, а їх економічний зміст можна визначити як частку споживання виробничих ресурсів [22].

Витрати — це різноманітні матеріали та природні сили, витрачені в процесі виробництва на створення нових продуктів праці [42]. У своєму представленні виробничі витрати стосуються ресурсів і коштів, залучених у виробництво корисного, необхідного продукту, який продукується з наміром отримати значний прибуток, іншими словами, щоб створити позитивний грошовий потік і отримати дохід. У товарному виробництві грошовим вимірником витрат на виробництво продукції вважається собівартість.

У процесі управління сільськогосподарськими підприємствами керівники повинні розуміти обсяги витрат, що відносяться до тих чи інших об'єктів обліку, щоб вирішити одну із задач управління – зниження собівартості продукції.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» пояснює витрати з точки зору бухгалтерського обліку:

1. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку в міру зменшення активів або збільшення зобов'язань.

2. Поточні витрати є або зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань, що призводить до зменшення суми власного капіталу компанії, за умови, що всі ці витрати правдиво оцінені.

3. Витрати вважаються витратами, понесеними в певний період одночасно з визнанням доходу.

4. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом конкретного періоду, зазначаються у відомості витрат того періоду, в якому вони понесені.

5. Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох виробничих циклів, витрати визнаються шляхом систематичного розподілу вартості активу (наприклад, у формі амортизації).

Не визнають витратами [4]:

1. Аванс, що виданий під майбутні оприбуткування запасів, послуг і робіт.
2. Повернуті кредиторю кредит або позику.

Пункт 14.1. ст. 27 Податкового кодексу України передбачає, що витрати платника податку на прибуток можуть бути виражені як в матеріальній, так і грошовій або нематеріальній формах. Такі витрати здійснюються у зв'язку з провадженням господарської діяльності. У результаті економічні вигоди зменшуються через вибуття активів або збільшення зобов'язань [29].

Критерії класифікації витрат наступні (рис. 1.1.):

- оцінка запасів та розрахунок фінансових результатів;
- контроль виконання;
- прийняття рішень.

З огляду на те, що оцінка масштабів витрат зазвичай здійснюється згідно з даними про собівартість чи оцінену вартість запасів, то такі витрати можна розділити на вичерпані та невичерпані витрати, витрати на виробництво

продукції та витрати звітного (облікового) періоду, прямі витрати та непрямі витрати, накладні або основні витрати.

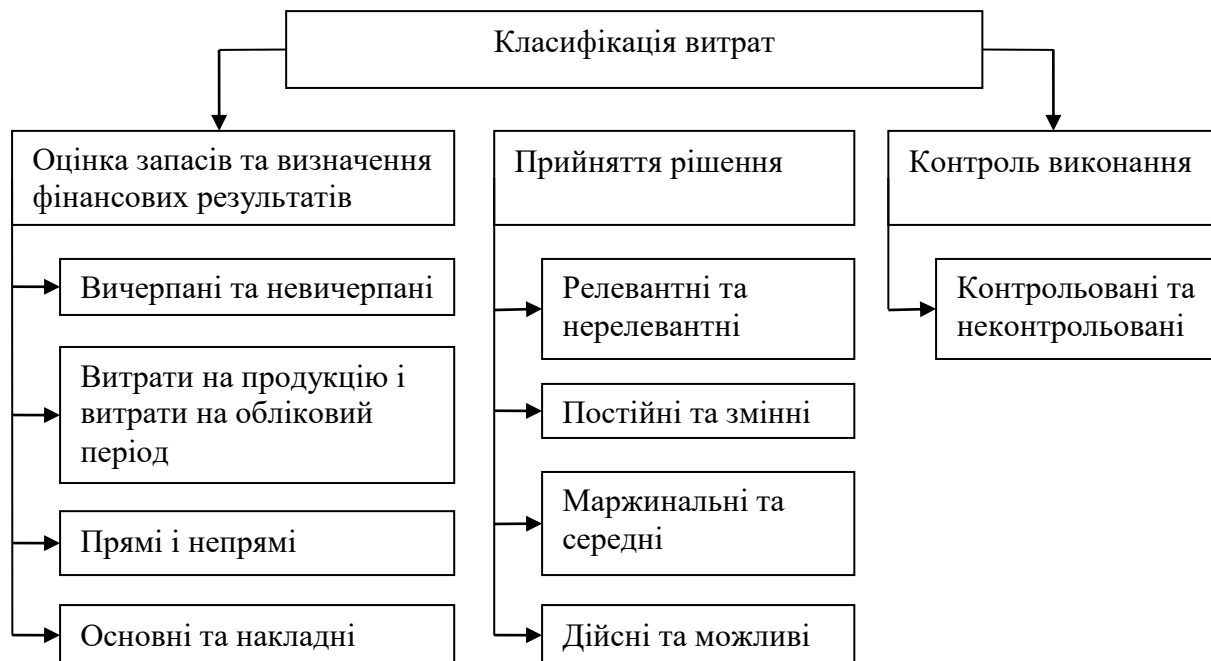


Рис. 1.1. Класифікаційні атрибути витрат виробництва

Під вичерпними (спожитими) витратами розуміється збільшення зобов'язань або зменшення активів під час операційної діяльності з метою отримання доходу впродовж звітного періоду.

Невичерпні (неспожиті) витрати стосуються збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі операційної діяльності з метою отримання доходу чи інших вигод у майбутніх періодах.

У сільськогосподарському виробництві собівартість продукції збігається з поняттям собівартості продукції, а точніше: вартість насіння, органічних і мінеральних добрив, заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші витрати.

Під витратами поточного періоду розуміються витрати, які згідно із загальноприйнятими методами бухгалтерського обліку не включаються до складу витрат на виробництво (адміністративні витрати та витрати на збут) і відносяться до витрат звітного періоду в момент їх виникнення.

Зрозуміло, що основні витрати безпосередньо пов'язані з процесом виробництва сільськогосподарської продукції і є обов'язковою та основною умовою випуску продукції.

Загальновиробничі витрати пов'язані з організацією, управлінням і обслуговуванням виробництва, причому вони не відносяться до собівартості одного виду продукції, а стосуються витрат на виробництво кількох видів продукції.

Витрати на конверсію - це витрати на переробку сировини в готову продукцію.

Непрямі витрати поділяються на невиробничі та виробничі. Виробничі накладні - це загальновиробничі витрати. Загальна сума цих витрат протягом звітного періоду розподіляється пропорційно між різними видами продукції на основі передбаченої обліковою політикою бази розподілу. До невиробничих витрат належать: витрати на збут, адміністративні витрати та інші операційні витрати.

Зв'язок між різними видами витрат показаний на рис. 1.2.

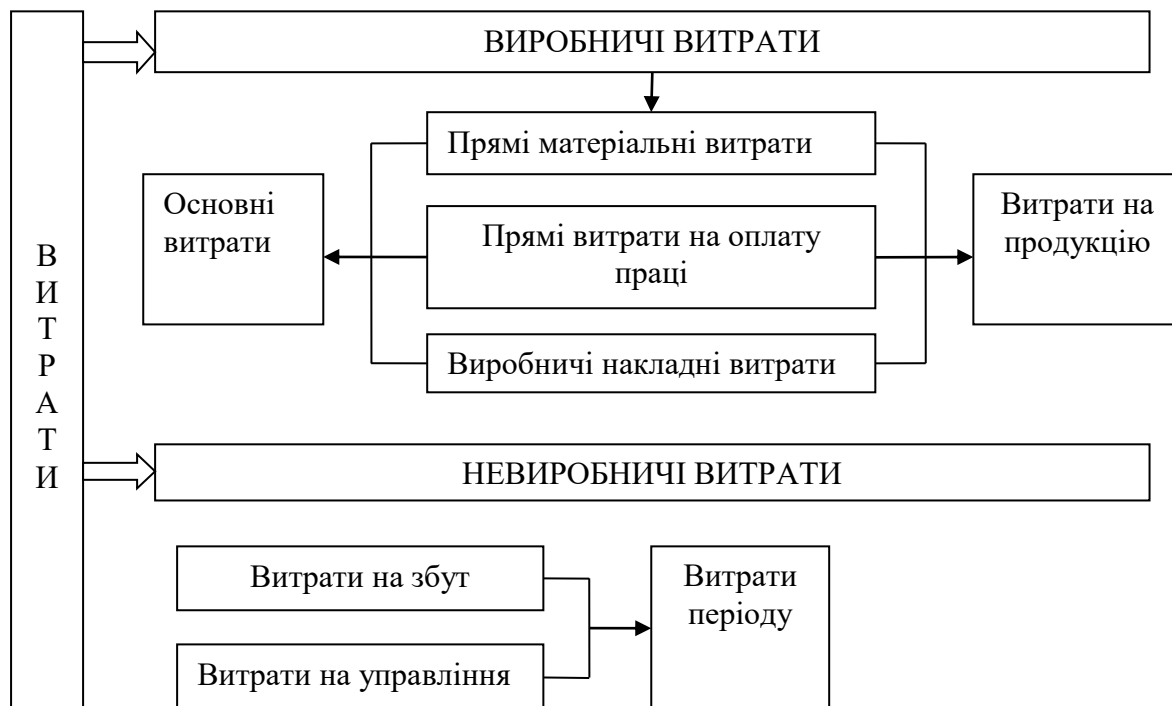


Рис. 1.2. Взаємозв'язки різних видів витрат

У міжнародній бухгалтерській практиці широко використовується поділ витрат на постійні та змінні. Головним критерієм тут є варіація обсягу витрат від обсягу виробництва. Змінною є вартість, розмір якої змінюється з масштабом виробництва. Це означає, що сума таких витрат постійна для кожної окремої виробленої одиниці, але зазвичай змінюється залежно від обсягу виробництва. Ці витрати включають вартість насіння, палива та заробітну плату працівників рослинництва чи тваринництва. Величина постійних витрат не змінюється зі зміною обсягу виробництва (загальновиробничі витрати рослинництва чи тваринництва, амортизація), тому зі збільшенням урожайності та загального врожаю постійні витрати на одиницю сільськогосподарської продукції зменшуються.

Розрізнення між постійними і змінними витратами досить умовне. Зауважимо, що змінні витрати на одиницю продукції можуть змінюватись у зв'язку з організаційними та технологічними змінами умов роботи господарства. У зв'язку зі значними змінами масштабів виробництва величина постійних витрат також є змінною. Власне, це типова ситуація для сільськогосподарських підприємств, оскільки на масштаби сільськогосподарського виробництва великий вплив мають погодні умови, якість та сорт насіння, дотримання технічних процесів. Тому для точності рекомендується розглядати такі витрати або як умовно-змінні, або як умовно-постійні [28].

Прийняття ефективних управлінських рішень має базуватися на актуальній обліковій інформації – інформації, яка є своєчасною, достовірною та відповідає інформаційним вимогам, заданим користувачами. Враховуючи, що певна кількість рішень є результатом аналізу доходів і витрат, відповідні доходи і витрати класифікуються. Це доходи і витрати, величина яких може змінюватись внаслідок впливу управлінських рішень. Доходи та витрати вважаються нерелевантними, якщо суми не змінюються з прийняттям управлінських рішень.

Маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової кількості продукції.

Середні витрати – це загальна вартість виробництва додаткового виробу чи продукції поділена на їх загальну кількість.

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

Можливі витрати - це вигоди, втрачені внаслідок вибору певного напрямку виробництва та відмови від альтернатив.

Контрольовані витрати можуть бути індивідуально перевірені або на їх масштаби впливають менеджери. Неконтрольовані витрати не можуть перевірятися керівниками.

Виробництво продукції та її реалізація з метою отримання прибутку є основною метою ведення аграрного бізнесу. Під час виробничого процесу будуть понесені виробничі витрати на виробництво та сформована собівартість готової продукції. Вона складається з таких факторів: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Витрати, що включаються до собівартості сільськогосподарської продукції, групуються за економічним змістом згідно із вимогами П(С)БО 16 «Витрати» і включають такі елементи: витрати на заробітну плату, матеріали, амортизацію основних засобів, відрахування на соціальні заходи, інші операційні витрати.

Елемент «Матеріальні витрати» стосується вартості використаних для виробництва матеріалів: напівфабрикатів, сировини, комплектуючих виробів, запасних частин тощо.

Елементом «Витрати на оплату праці» є заробітна плата, премії та заохочення, суми компенсацій і оплата днів відпустки.

«Відрахування на соціальні заходи» — це суми, які підприємства та організації сплачують до пенсійних фондів і фондів соціального страхування.

«Амортизація» не тільки стосується розрахунку частини вартості основних засобів, яка включається у собівартість, а й розраховується щодо величини нематеріальних активів.

Елемент «Інші операційні витрати» стосується витрат операційної діяльності, не включених до вищезазначених елементів. [21].

Згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 витрати на біологічні перетворення в галузі сільського господарства в бухгалтерському обліку групують за такими статтями: насіння і посадковий матеріал; витрати на оплату праці; засоби захисту рослин; паливо-мастильні матеріали; добрива; сировина і матеріали; роботи і послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати [24].

За способом відображення витрат у складі собівартості продукції, такі витрати розділять на прямі і непрямі.

Прямі витрати безпосередньо включають на витрати виробництва конкретного об'єкта витрат, тобто конкретного виду продукції, робіт чи послуг [11]. Це витрати на сировину, матеріали, заробітну плату виробничого персоналу [12]. Інші прямі витрати передбачають відрахування, такі як на соціальні заходи, орендна плата, амортизація тощо.

Непрямі витрати стосуються витрат, які неможливо чи недоцільно безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат. Ці витрати пов'язані з вирощуванням різноманітних культур і реалізацією різноманітних проектів. Для їх включення до загальної собівартості, накопичені протягом виробничого циклу суми необхідно розподілити між об'єктами, у розрізі яких здійснюється облік витрат. Розподілу підлягають загальновиробничі витрати [11].

Отже, собівартість готової продукції, у тому числі сільськогосподарської, складається з прямих витрат (включаючи розподілені загальновиробничі витрати) і виключає загальногосподарські витрати та витрати на збут.

1.2. Актуальні питання організації обліку біологічних перетворень у зерновиробництві

Щоб задовольнити зростаючі вимоги менеджменту, робота вчених спрямована на розширення природи концепції витрат. Тому заслуговують на увагу визначення економістами таких понять, як економічні витрати та бухгалтерські витрати. Так, Гаркуша Н.М. вважає, що "...найважливіше зрозуміти природу економічних витрат – це те, що вони поділяються на зовнішні (явні) і внутрішні (неявні). Цей розподіл визначається різними власниками ресурсів. Зовнішні витрати насправді є платежами постачальникам ресурсів (праця, сировина, енергія тощо), які не є власністю підприємства. Внутрішні витрати — це грошові платежі, які здійснюються підприємством за самостійно використані ресурси, що належать підприємству, у їх найкращому застосуванні. Слід зазначити що економічні витрати можна розглядати з точки зору окремого виробника (підприємства) – приватні витрати – або з точки зору суспільства в цілому – суспільні витрати» [9].

Бухгалтерські витрати не відповідають економічним витратам підприємства. Круш П. В. і Пашков С. І. вважають, що характерними для бухгалтерського обліку витрати є такі: «...пов'язані лише з оплатою факторів виробництва, що надходять на підприємство ззовні; ні зміст, ні час не завжди безпосередньо пов'язані з процесом виробництва; на основі яких визначається оподатковуваний прибуток; нормативно-законодавчі акти формують витрати як вплив на фінансові результати. Бухгалтерські витрати підприємства формують собівартість продукції (товарів, послуг і робіт). Отже, бухгалтерські витрати – це витрати виробництва, а економічні витрати – альтернативні витрати. Витрати виробництва можуть бути пов'язані із заміщенням. Витрати можуть бути постійними або непостійними. Останнє спричинено ринковими цінами на ресурси, які можуть відхилитися від рівноваги» [21].

Таким чином, четвертий етап еволюції природи витрат характеризується прийняттям як бухгалтерського, так і економічного підходів. Ці підходи не

виключають один одного. Аналізуючи їх значення, вважаємо, що для теоретичного обґрунтування ефективного процесу прийняття економічних рішень доцільніше використовувати економічні методи. Вважаємо, що більш доцільним з точки зору бухгалтерського обліку є метод оцінки витрат, коли витратами підприємства вважається сума різноманітних ресурсів, що використовуються для забезпечення фінансово-господарської діяльності підприємства, і є основою обліку витрат підприємства та розрахунку собівартості продукції (товарів, послуг і робіт). Витратний метод відображає важливість управління витратами з точки зору бухгалтерського обліку. У сучасному господарюванні ефективно управління витратами для бізнесу стало ще важливішим. Саме з безперервною трансформацією економіки в умовах європейської інтеграції та глобалізації має бути пов'язаний наступний етап розвитку знань про витрати, що формує подальші вдосконалення в управлінні витратами.

Вивчення нормативно-правової бази та сучасних літературних джерел у галузі теорії та практики управління витратами розкриває основні тенденції формування сучасного концептуального інструментарію та проблему одночасного використання термінів «затрати» і «витрати». Сьогодні науковці пояснюють поняття «затрати» і «витрати» переважно з трьох аспектів, а саме: послуговуються лише поняттям «витрати», уніфікують ці поняття, використовують виділення певних ознак для визначення цих понять. Тому на законодавчому рівні та нормативно-правових актах поняття «затрати» не закріплено. Багато економістів просто використовують слово «затрати». М. Г. Грещак, О. С. Коцюба витрати розглядали як «...витрати виробництва з одного боку та споживання з іншого» [15].

Ф.Ф.Бутинець досліджував витрати як «...загальноекономічну категорію, що характеризується використанням різноманітних речовин і сил в економічних процесах. Вчені виокремлюють поняття вартості з точки зору бухгалтерського обліку та економіки. Під витратами економічними автор розуміє вартість втрачених можливостей – це сума грошей, яку можна

отримати, використовуючи ресурс найвигіднішим способом серед усіх можливих альтернатив» [7].

Сучасні системи бухгалтерського обліку та аналізу витрат не можуть повноцінно існувати без відповідного нормативно-правового регулювання (табл. 1.1). Це регулювання сформувалося протягом останніх двох десятиліть і перебуває в процесі постійних змін, що супроводжуються змінами політичних, економічних, інтеграційних, соціальних та інших чинників.

Таблиця 1.1

Характерні ознаки законодавчо-нормативного підґрунтя бухгалтерського обліку біологічного перетворення у зерновиробництві

№ з/п	Нормативний документ	Короткий зміст	Використання в 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	Затвердження єдиної правової основи організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Ці вимоги поширюються на суб'єктів господарювання, їх об'єднань та самостійні організації незалежно від форм власності.	Використовуємо під час встановлення порядку організації, техніки та методики бухгалтерського обліку в аграрному підприємстві.
2.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87	Визначає мету, контрольований перелік та основні правила формування фінансової звітності і розкриття передумов для визнання елементів цієї звітності.	Коли визначається місце та порядок, у якому інформація про виробничі витрати розкривається у фінансовій звітності
3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246	Відноситься до регуляторів методологічної основи формування інформації про запаси в бухгалтерському обліку, оцінки запасів і розкриття цих даних у фінансовій звітності	Використовуємо процедуру включення вартості запасів у витрати біологічного перетворення у зерновиробництві
4.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318	Є уніфікованим нормативним актом, який декларує методологію генерування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємств усіх форм управління та власності, а також її ідентифікацію у формах фінансової звітності	Використано як методологічне підґрунтя формування положень ефективної облікової політики аграрних підприємств у частині обліку витрат на біологічне перетворення та їх обґрунтування у звітності

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.05 р. № 790	Декларує методи обліку біологічного перетворення та отриманих за результатами цього процесу біологічних активів і сільськогосподарської продукції, а також для розкриття цієї інформації у фінансових звітах	Ми використовуємо його для оцінки готової зернової продукції, виробленої і оприбуткованої за результатами біологічних перетворень, і відображення цієї інформації у фінансовій звітності
6.	Податковий кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради від 02.12.2010 № 2755-VI	Врегулює порядок оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на умовах спеціальної системи оподаткування, список податків для аграрних підприємств, а також відповідальність за порушення податкового законодавства	Пропонуємо, щоб з'ясувати суть спеціального режиму оподаткування сільгоспвиробників та визначити вплив цього процесу на витрати операційної діяльності, у тому числі біологічного перетворення
7.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291	Складено перелік рахунків бухгалтерського обліку та бухгалтерських проведення щодо процесу виробництва та оприбуткування готової продукції в сільськогосподарських підприємствах	Перелік рахунків бухгалтерського обліку ми використовуємо як основу для формування облікової політики щодо витрат виробництва
8.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291	Декларує список типових кореспонденцій бухгалтерських рахунків як методологічну основу для групування та нагромадження інформації про господарську діяльність підприємства, стан та рух активів, капіталу, зобов'язань на основі методу подвійного запису	Використано для групування даних про витрати на біологічне перетворення у зерновиробництві за допомогою методу подвійного запису
9.	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.01 р. № 132	Декларує список статей витрат сільськогосподарського виробництва за усіма об'єктами витрат на біологічне перетворення та порядок здійснення калькуляції собівартості продукції тваринництва, рослинництва, послуг і робіт	Застосовано для розрахунку собівартості 1 ц озимої пшениці

Продовження табл.1.1

1	2	3	4
10.	Методичні рекомендації, щодо застосування журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.09 р. № 390	Декларує перелік та форми бухгалтерських реєстрів для систематизації облікової інформації на основі методу подвійного запису про активи, капітал, зобов'язання, витрати, доходи, фінансові результати та інші факти операційної діяльності аграрних підприємств	У роботі застосовано для обґрунтування оптимального вибору списку форм бухгалтерських реєстрів з метою відображення інформації про витрати на біологічне перетворення і оприбуткування продукції зерновиробництва
11.	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 302	Передбачають тлумачення та класифікацію біологічних активів, декларують порядок бухгалтерського обліку оприбуткування, оцінки та первісного визнання біологічних активів	Скористалися для ідентифікації порядку оцінки зернової продукції
12.	Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства України від 24.05.95 р. № 88	Декларує та регулює правила і порядок складання та руху первинних документів, порядок збереження та утилізації первинної і зведеної документації підприємств	Застосовано під час розгляду питань первинного документування операцій щодо біологічного перетворення у рослинництві та організації документообігу

Основним законодавчим документом, що визначає правові засади бухгалтерського обліку та фінансової звітності, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Статтею 8 Закону визначено, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до повноважень його власника або уповноваженого ним органу, а підприємство самостійно визначає облікову політику та пов'язані з нею питання [39].

Методичні засади бухгалтерського обліку підприємств щодо формування інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності встановлено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 16 «Витрати» [27; 35]. Вважаємо, що наведене визначення економістів повністю розкриває природу витрат. Проте вважаємо, що найбільш доцільним і

обґрунтованим з точки зору бухгалтерського обліку є визначення згідно з НП(С)БО 16 «Витрати». Оскільки об'єкти обліку витрат на виробництво продукції сільськогосподарського підприємства можуть бути різними, організаційно-управлінський облік підприємства має передбачати визначення характеру витрат на виробництво як об'єкта бухгалтерського обліку та аналізу.

Для правильної організації обліку витрат підприємства, в тому числі витрат сільського господарства, необхідно дотримуватись вимог усіх чинних нормативно-правових актів та розробити власну облікову політику підприємства, яка не суперечить чинному законодавству та враховує особливості діяльності конкретного підприємства та адаптацію вітчизняного обліку витрат до міжнародних стандартів. Тому об'єктивно необхідним є подальше поглиблення теоретичних досліджень і методичних розробок щодо удосконалення стандартизованих методів і практичних основ обліку та аналізу витрат підприємства.

Таким чином вважаємо, що облік біологічного перетворення у зерновиробництві має забезпечити:

- ❖ точно та економно розподілити витрати за зерновими культурами та виробничим циклом (рік);
- ❖ фактично розрахувати продажі продукції відповідно до типу продукції та врахувати якість;
- ❖ надавати актуальну інформацію про діяльність сільськогосподарського підрозділу, щоб вивчати його діяльність і приймати переконливі управлінські рішення.

Наукові розробки в галузі сільськогосподарського обліку характеризуються узгодженістю щодо розподілу впливу сезонності виробництва в організації обліку собівартості продукції рослинництва. Тому ми переконані, що сезонність виробництва зернової зумовлює необхідність урахування непрямих витрат разом із прямими. З метою забезпечення ефективності управлінської інформації такі витрати доречно щомісячно відображати в межах об'єкта обліку витрат відповідно до нормативів. Такий

підхід може забезпечити більш чітке орієнтування при прийнятті управлінських рішень. Крім того, вважаємо, що за логікою речей непрямі витрати доцільніше включати в управлінський облік, тобто шляхом розрахунків та вибірки інформації, а не використовувати подвійний запис та кореспонденції бухгалтерських рахунків. Це дасть розуміння щодо масштабу прямих і непрямих витрат під час вирощування врожаю, а не після збору врожаю або в кінці року.

Новизна проблеми зумовлена відсутністю згоди науковців щодо суті проблеми та напряму практичного застосування положень П(С)БО 30 «Біологічні активи». Із запровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи» традиційні об'єкти обліку в рослинництві витісняються біологічними активами та сільськогосподарською продукцією [36]. Крім того, існуючі біологічні активи тепер вважаються незавершеним виробництвом для цілей обліку та звітності. Переконаємося, що даний документ суперечить вимогам П(С)БО 30, де зазначено, що незавершене виробництво має розглядатися як окремий об'єкт виробничої калькуляції сільськогосподарської продукції. Оскільки рахунок 23 «Виробництво» передбачає бухгалтерський облік в обох випадках, можуть виникнути суперечності. Такий підхід є теоретично необґрунтованим і ускладнює і без того громіздку калькуляцію собівартості та маркетинг продукції рослинництва.

Крім того, відслідковуються пропуски в обліковому відображенні додаткових біологічних активів рослинництва, на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Ситуація, коли кожен додатковий біологічний актив одразу визнається сільськогосподарською продукцією, може призвести до бухгалтерської плутанини, оскільки існує переконання, що є можливість використати його у процесі виробництва. Ці неоднозначності спонукали прийняти порядок поділу та відображення на окремих рахунках бухгалтерського обліку додаткових біологічних активів, які є сільськогосподарською продукцією, та тих, що будуть використовуватися в подальшому у процесі виробництва.

С. Дерев'яненко підкреслює, що нормативно-правовою базою визначено оцінку біологічних активів та продукції рослинництва за справедливою вартістю [16]. Базою для визначення цієї вартості є активна ринкова ціна бажаного товару чи продукції. Однак інформація про ціни на активних ринках є мінливою, не всі сільськогосподарські підприємства, особливо сімейні ферми, мають доступ до бірж, а ціни змінюються швидко, що ускладнює бухгалтерам відстеження їх коливань. Тому важливо зазначити, що доступна інформація про ринкові ціни не завжди відповідає дійсності, що може призвести до викривлення справедливої вартості.

Слід зазначити, що сільськогосподарські підприємства мають право обирати систему оподаткування, яка їм найбільше підходить. Якщо новостворене сільгосппідприємство не укладе договір оренди землі, то в принципі діятиме загальна система оподаткування. Крім того, сільгоспвиробники, у яких дохід від реалізації сільськогосподарської продукції, послуг і робіт за останні 12 місяців становить менше 75% від загального доходу сільськогосподарських підприємств, змушені переходити на спрощену систему оподаткування. Незалежно від режиму оподаткування сільськогосподарських підприємств вони несуть повну відповідальність за достовірність обчислення різних видів податків, своєчасність подання податкової звітності та сплату податкових зобов'язань відповідно до норм податкового законодавства України.

Окрім певних переваг, спрощена система оподаткування має й недоліки, зокрема недотримання принципу рівноправності платників, оскільки навіть збиткові сільськогосподарські підприємства зобов'язані сплачувати єдиний податок. Ще однією проблемою існуючого способу формування бази оподаткування, а отже і єдиної ставки податку для платників IV групи є недосконалість порядку визначення грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення. Сьогодні грошова оцінка землі залежить від характеристик, які відображають продуктивність ділянки, зокрема

родючості ґрунту та його технічних властивостей, місця розташування ділянки тощо.

1.3. Методологічні засади обліку біологічного перетворення у рослинництві

Для організації ефективного процесу обліку біологічного перетворення та оприбуткування сільськогосподарської продукції особливу увагу необхідно приділити вибору методів обліку собівартості продукції рослинництва, зокрема зерновиробництва, що визначається особливостями галузі: наявністю біологічної трансформації, тривалістю виробничих циклів, сезонністю виробництва тощо. Аналізуючи науковий розвиток даної проблематики та нормативно-правове середовище агробізнесу, можна констатувати про відсутність загально визнаних та законодавчо закріплених класифікацій методів обліку витрат. Однак більшість провідних вчених визначили характеристики, які поділяють методи, які використовуються на практиці (рис. 1.00).

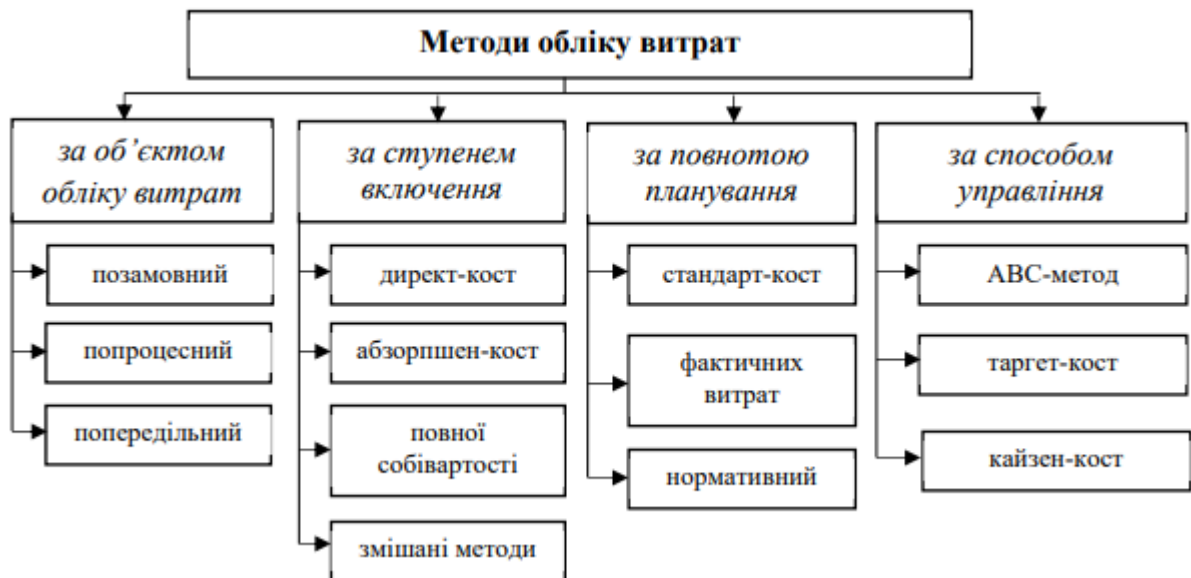


Рис. 1.3. Класифікація методів обліку витрат на біологічне перетворення у зерновиробництві

У сільському господарстві застосування позамовного методу передбачає облік усіх прямих витрат на виробництво продукції рослинництва через

калькуляцію на основі індивідуальних виробничих замовлень (наприклад, вибір сільськогосподарських культур). Непрямі витрати розраховуються за місцем їх виникнення (цех, бригада, відділ, центр відповідальності) і включаються до собівартості відповідно до бази розподілу непрямих витрат сільськогосподарських підприємств. Позамовний метод передбачає облік об'єктів за видами або групами. Варто відзначити, що до виконання окремого замовлення всі витрати є незавершеним виробництвом, після виконання замовлення розраховуються фактичні витрати на виробництво. Цей метод можна використовувати в рослинництві до тих пір, поки виробляються нові сорти культур або гібриди сільськогосподарських культур. У цьому випадку на підприємстві відкривається аналітичний рахунок, на якому накопичуються прямі витрати і розподіляються загальновиробничі витрати. Однак ми вважаємо, що цей підхід може бути використаний лише у фермерському господарстві (менший діапазон видів сільськогосподарських культур) або в селекції рослин.

Сутність процесного підходу полягає в тому, що облік витрат на біологічне перетворення здійснюється в розрізі технічних операцій (внесення добрив, передпосівна підготовка, посів, удобрення, догляд за посівами, збирання врожаю), які формуються в процесі виробництва. Планування собівартості продукції зернових культур здійснюється за складеними технічними схемами. Останні – це документи, що містять інформацію про наявні/необхідні трудові та матеріальні ресурси, технічні вимоги, кількість і вартість сировини і матеріалів, необхідних для вирощування певної сільськогосподарської продукції [52]. У зерновиробництві технічні карти склалися на кожен вид основної продукції зерновиробництва в межах конкретної земельної ділянки, відведеної для виробництва продукції. В Україні немає законодавчої норми про обов'язковість складання технологічних карт, немає визначення цього поняття, немає форми затвердження. У Методичних рекомендаціях № 132 просто зазначено, що основою для визначення планової собівартості продукції сільськогосподарських культур є технологічна карта, в якій витрати праці,

матеріалів та інших ресурсів розподілені за статтями витрат з урахуванням технології, ґрунтово-кліматичних умов, усталеної практики виробництва, типових передбачуваних переліків робіт і з урахуванням раціонального використання землі, основних фондів, застосування прогресивних агротехнічних і тваринницьких технологій і організаційних заходів визначити загальну собівартість продукції, а також постатейний перелік цих витрат для того, щоб розрахувати собівартість продукції рослинництва. Є підстави вважати, що витрати, відображені в технологічній карті, є статтями калькуляції собівартості зернової продукції. Сьогодні досить багато малих і середніх сільськогосподарських підприємств не розробляють технологічні карти при вирощуванні зернової продукції. Ця проблема призводить до викривлення фактичних витрат на виробництво, використання неефективних методів калькулювання на етапі бюджетування, калькуляції та планування цих витрат.

Щодо попередільного методу, то це різновид попроцесного методу, і його особливість полягає в тому, що кожен перерозподіл (стадія, процес, цикл) буде формувати собівартість, яка поступово накопичується в міру завершення виробництва зернової продукції [42]. Прикладом застосування цього методу формування собівартості в галузі рослинництва є виробництво сіна або силосу, коли вирощена зелень реалізується за плановою собівартістю, на наступному етапі ця планова собівартість (окремою статтею) включається у витрати на виробництво кормів. Цей метод використовується для розрахунку собівартості переробки продукції власного рослинництва. Завершальним етапом є збут виготовленої кінцевої продукції та передача її на подальше виробниче споживання або реалізацію з урахуванням усіх витрат, понесених при перерозподілі.

Залежно від повноти плану собівартості розрізняють метод «стандарт-кост» (калькулювання на основі фактичних витрат) і стандартні методи калькулювання, що формують нормативні витрати. Сутність методу фактичної калькуляції полягає в накопиченні інформації про собівартість продукції без відхилення від норм для визначення фактичної собівартості зернової продукції.

Наприкінці бізнес-циклу, після того як вирощений продукт потрапляє на ринок, для розрахунку його собівартості потрібна інформація про витрати на виробництво, витрати на реалізацію та інші витрати. У зерновиробництві такі дані можна отримати після того, як урожай буде зібрано та реалізовано. Цей метод широко використовується у вітчизняних сільськогосподарських підприємствах. Однак, з нашої точки зору, він також має деякі недоліки: відсутність контролю щодо переривання технічних процесів, використання ресурсів, операційного нагляду та організації виробничих процесів.

Видно, що попроцесний, позамовний або попередільний методи обліку витрат пов'язані з об'єктом обліку собівартості виробництва зернової продукції та має характеристики процесу вирощування рослинної продукції, тому ефективність методу обліку витрат буде залежати наміру значного покращення при комплексному застосуванні. Дослідження зарубіжної практики бухгалтерського обліку показує, що за кордоном використовують дві системи розрахунку витрат: повний розподіл витрат і врахування лише змінних витрат. Перша система калькулювання називається «стандарт-кост», що було аналогією пізнішого національного нормативного підходу, заснованого на припущеннях системи «стандарт-кост». Провівши порівняльний аналіз сутності цих двох методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції вважаємо, що вони мають як спільні, так і унікальні риси. Основним змістом системи «стандарт-кост» є визначення або прогнозування нормативних витрат у кошторисах сільськогосподарських підприємств, на основі чого визначається відхилення від встановлених показників та аналізуються причини його виникнення. Варто зазначити, що витрати понад встановлені нормативи не включаються до собівартості продукції рослинництва, а відносяться на результати діяльності сільськогосподарського підприємства.

Для встановлення контролю за собівартістю продукції рослинництва провідні вчені рекомендують вести облік як змінних, так і постійних витрат. Для вирішення цієї проблеми була прийнята система «директ-кост», основна ідея якої полягає в розрахунку собівартості продукції рослинництва тільки на

основі прямих (змінних) витрат виробництва. При цьому постійні витрати є поточними витратами протягом звітної періоду і списуються на фінансові результати сільськогосподарських підприємств. Основним дійсним показником при застосуванні цього методу є маржинальний дохід (різниця між доходом і змінними витратами). Такий метод калькулювання дозволяє виділити рентабельні види рослинництва. Але разом з тим залишається відкритим питання про поділ загальновиробничих витрат на змінні та постійні, на яке вчені не мають послідовної відповіді. На нашу думку, цей метод не підходить для обліку витрат у зерновиробництві, оскільки облік на основі змінних витрат, які залежать від технологічного процесу та організації виробництва, не дозволяє провести аналітичні розрахунки та визначити повну/комерційну собівартість продукції рослинництва.

Метод ABC – цей метод розрахунку передбачає групування накладних витрат відповідно до основного виду діяльності, а потім їх розподіл за видами рослинництва [42]. Цей підхід базується на тому, що причиною витрат є не рослинництво, а робота, яка стосується цих витрат. Основною метою методу ABC є підвищення достовірності калькуляції шляхом встановлення більш точного співвідношення між накладними витратами та продукцією (на відміну від інших методів) та ефективного управління витратами. Метод аналізу ABC базується на принципі Парето «20 на 80». Суть полягає в тому, що якщо 80% собівартості припадає на 20% видів виробничих запасів, то саме на ці види необхідно звертати увагу в процесі управління запасами [51].

Проведений аналіз вітчизняних і зарубіжних методів обліку витрат показав, що основним їх завданням є не арифметичний підрахунок витрат, а дослідження зміни цих витрат у процесі виробництва з метою управління ними для отримання найбільш економічно вигідного результату зі збереженням обсягу виробництва і якісних характеристик зернової продукції та отримання запланованого прибутку і рівня рентабельності від здійснення виробничої діяльності у звітному періоді та на перспективу.

При виборі методу обліку витрат на виробництво зернової продукції слід враховувати, що будь-який із наведених вище методів має свої переваги та недоліки і тому не може механічно вводитися в обліковий процес сільськогосподарських підприємств. Тому калькуляція собівартості продукції рослинництва повинна враховувати технічні характеристики виробництва, організацію облікового процесу, конкретні обставини об'єктів обліку. Вважаємо, що при розрахунку виробничої собівартості продукції рослинництва найбільш прийнятним є попроцесний метод, який базується на формуванні собівартості кожного процесу та визначенні повної/комерційної собівартості та найбільш повно відображає собівартість виробництва та реалізації продукції. Тому для уточнення визначення планової вартості виконання кожної операції, зазначеної в технологічному процесі, необхідно скласти технологічну карту, тим самим покращуючи якість порівняльного аналізу планових і фактичних витрат за їх структурою. Розрахувати витрати за статтями та центрами відповідальності з урахуванням вартості та якості виконання технічних робіт та визначення в кінцевому результаті фактичної собівартості продукції рослинництва.

Вважаємо, що для визначення рентабельного напрямку виробництва та значення витрат у структурі собівартості необхідно поєднати ABC-метод із процесним. При проектуванні нової продукції рекомендується використовувати систему управління витратами *target costing*, яка оцінює доцільність випуску певного виду продукції при досягненні бажаних результатів (тобто планових розмірів прибутку). Для того, щоб використовувати внутрішні управлінські звіти для оцінки детермінант формування граничного доходу, можна застосувати систему калькулювання на основі змінних витрат. Незалежно від вітчизняної чи зарубіжної практики обліку собівартості продукції, її ефективність значною мірою залежить від достовірності та своєчасності інформації про хід і якість виробничого процесу, а цю інформацію можна отримати, особливо за допомогою технічних засобів.

РОЗДІЛ 2

СТАН ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОБЛІК БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У ЗЕРНОВИРОБНИЦТВІ

2.1. Оцінка результатів операційної діяльності та стану вирощування зернових культур у фермерському господарстві «XXXXX»

Фермерське господарство «XXXXX» розташоване в селі Галичани Луцького району Волинської області. Основним видом операційної діяльності досліджуваного фермерського господарства є вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. Фермерське господарство «XXXXX» входить до складу сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу «Степ». Сільськогосподарський обслуговувальний кооператив «Степ» на Волині у селі Галичани заснували у 2009 році власне на базі фермерського господарства «XXXXX». Михайло Стецюк є головою фермерського господарства, а його дружина Світлана Стецюк – головою об'єднання. Станом на сьогоднішній день кооператив «Степ» об'єднує 39 осіб. Фермери вирішили об'єднати зусилля, щоб вирішити проблему низьких закупівельних цін на молоко. Члени кооперативу утримують сорок голів великої рогатої худоби, вівці, індички та іншу худобу. Кооператив постачає молоко ТОВ «Молокопродукт», що в Рівненській області. Кілька років тому кооператив придбав обладнання для аналізу молока «Екомілк». Цьому сприяють регіональні та обласні ради, а також загальнодержавні програми підтримки сільгоспвиробників. «Аналізатор купили переважно тому, що нам потрібне якісне молоко, а для цього потрібен контроль», — стверджує фермер – заступник голови кооперативу.

Переваги кооперативу очевидні. За словами голови об'єднання, у фермерського господарства «XXXXX» є косилка, грабарка, прес для тюкування сіна, сівалка та інший інвентар, яким учасники кооперативу можуть скористатись на договірних засадах. За рахунок обласного бюджету залужили

пасовище. Люди там випасають худобу, а перший укіс завжди іде на сіно. Члени кооперативу мають неабиякі переваги: отримують безплатно штучне осіменіння худоби, корми (жом, сіно). Всім охочим надають послуги: косять, згрібають, тюкують. Також перевагами об'єднання «Степ» є те, що кожен охочий може купити тут молоко для власного вжитку, тим самим вирішуючи питання утримання корови вдома.

Щодо допомоги кооперативу від держави, то вона не надто велика – близько 1800 гривень у розрахунку на одну корову. Члени кооперативу переконані, що держава повинна допомагати ініціативним людям, особливо власникам сімейних молочних ферм у придбанні поголів'я на основі пільгового кредитування. Фермери вважають, що продукт буде якісним, коли селянам допомогатимуть об'єднуватися і все молоко буде в одних руках, а не в цистернах біля кожного двору.

Фермерське господарство «XXXXXX», як і кооператив «Степ», прагнуть розвиватись. Систематично сідкують за умовами державних програм співфінансування, щоб отримувати та оновлювати обладнання для переробки молока. Налагодили міні-завод з переробки молока і виготовлення м'яких і твердих сирів.

Фермерське господарство «XXXXXX» як основоположник і ядро сільськогосподарського кооперативу «Степ» є помітним сільськогосподарським товаровиробником у регіоні, ініціатором не лише виробничих, а й соціальних програм. Зважаючи на рослинницьку спеціалізацію фермерського господарства «XXXXXX», для його сільськогосподарської діяльності задіяні значні площі сільськогосподарських угідь. Так, щороку досліджуване фермерське господарство засіває близько 50 га угідь зерновими культурами та близько 150 га ріллі технічними культурами, зокрема соєю, соняшником та цукровим буряком (табл. 2.1). Фермерське господарство функціонує на орендованих площах сільськогосподарських угідь загальною площею 203 га.

**Динаміка посівних площ фермерського господарства
«XXXXX», га**

Сільськогосподарська культура	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Зміна, +/-
Зернові культури	4*	*0	*5	1*
озима пшениця	22	45	50	2*
кукурудза на зерно	25	25	15	-10
Технічні культури	14*	133	13*	-*
соя	110	*3	50	-*0
соняшник	10	15	22	12
цукровий буряк	3*	35	54	1*
ріпак озимий	-	-	12	12
Разом	203	203	203	х

Зважаючи на те, що Звіт про посівні площі сільськогосподарських культур сільськогосподарські товаровиробники складають і подають до 2 червня, тобто після закінчення сівби ярих культур, бачимо, що у 2023 році досліджуване фермерське господарство суттєво скоротило посівні площі сої (на *0 га, порівняно із 2021 роком), натомість 12 га ріллі було відведено для посіву озимого ріпаку. Перерозподіл посівних площ на користь озимої пшениці, соняшника, ріпаку та цукрового буряка пов'язані із зміною кон'юнктури аграрного ринку. Урожай, вирощений у господарстві, може бути реалізований у майбутньому і користується найбільшим попитом. Особливо це стосується кукурудзи. Зерно цієї культури користується попитом на швидко зростаючих ринках кормів для птиці та свиней у досліджуваному регіоні.

Вирощування зернових культур є специфічною експортоорієнтованою галуззю аграрного сектору, що визначає рівень розвитку всього аграрного сектора економіки України в сучасних умовах. Зернові культури є основними культурами, що вирощуються у досліджуваному фермерському господарстві і займають більше третини в структурі посівних площ і загальному зборі сільськогосподарських культур загалом. Причина такого статусу полягає в їх

особливого значенні для продовольчої безпеки та багатофункціонального використання в промисловості.

Аналіз виробництва зернової та тваринницької продукції в агробізнесі має велике значення для реалізації ефективної аграрної політики у сфері виробництва харчових продуктів. Тому важливо проаналізувати динаміку показників, які стосуються цих основних напрямків операційної діяльності досліджуваного фермерського господарства (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка валових зборів сільськогосподарських культур та виробництво продукції тваринництва у фермерському господарстві

«XXXXX», ц

Вид продукції	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Зміна, +/-
Зернові культури				
озима пшениця	1132	34*0	2*31	14**
кукурудза на зерно	1**5	1*40	11*0	-*25
Технічні культури				
соя	4*50	3*35	2250	-2*00
соняшник	4*3	*05	1044	-5*1
цукровий буряк	14325	13*2*	214**	*1*2
Продукція тваринництва				
Молоко	13*5	1415	1*33	53*
Приріст ВРХ	1*3	1**	121	-*2
Приплід ВРХ	*,*	5,4	4,1	-2,*

Відповідно до вище викладеного, і як видно із таблиці, валовий збір цукрового буряка має чітку тенденцію до зростання, що пов'язано як із збільшенням посівних площ, так і урожайності. Водночас суттєво зменшився валовий збір сої, оскільки цей показник також тісно корелює із площею посіву, яка впродовж останніх років має тенденцію до зменшення. Валовий збір озимої пшениці має строкату тенденцію. Зазначений обсяг виробництва молока досягнуто за рахунок, по-перше, збільшення продуктивного поголів'я корів із 40 до *1 у 2023 році і, по-друге, - підвищення продуктивності худоби через запровадження технологій інтенсивної годівлі, утримання високопродуктивних

порід, проведення заходів щодо підвищення та збереження якості молока, зокрема його охолодження безпосередньо на місці доїння.

Неабияке значення у зростанні валових зборів має такий критерій як урожайність. Виявлена чітка тенденція до підвищення урожайності зернових та технічних культур пояснюється впровадженням у фермерському господарстві прогресивних технологій, покращенням рівня технічної оснащеності виробничих процесів, використанням посіви нових та перспективних сортів, дотриманням технології вирощування сільськогосподарських культур, підвищенням родючості ґрунтів шляхом внесення мінеральних і органічних добрив.

Серед усіх показників, що характеризують ефективність виробництва, собівартість продукції займає перше місце. Він як комплексний показник включає всі аспекти діяльності фермерського господарства: рівень використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, якість праці окремих працівників і якість управління в цілому. Витрати на виробництво складають основу витрат на виробництво, тому їх аналіз відіграє важливу роль у визначенні ціни, за якою продається продукція, і фінансових показників агробізнесу. Проаналізуємо виробничі витрати на виробництво зернової продукції в табл. 2.3.

Аналізуючи дані таблиці, бачимо, що в цілому собівартість виробництва зернової продукції у 2022 році порівняно з 2021 роком зросла на 51,5%. Зростання вартості нафтопродуктів пов'язане із загостренням економічної кризи та різким зростанням цін на пальне. Вартість насіння та садивного матеріалу зростає, оскільки фермерське господарство не використовує власне насіння, а купує, зазвичай імпортує, у спеціалізованих дилерів. Вартість мінеральних добрив зросла через зростання цін і зменшення використання органічних добрив. Витрати на оплату послуг і роботи сторонніх організацій зросли через збереження попиту на послуги (юридичні, аудиторські та ін.), які самостійно фермерське господарство не може забезпечити. За рахунок збільшення

кількості основних засобів у власності зросли витрати на амортизацію (у 2022 році придбано кілька одиниць сільськогосподарських машин на 1,4 млн. грн.).

Таблиця 2.3

Динаміка витрат на вирощування зернових культур у фермерському господарстві «XXXXX», тис. грн.

Статті витрат	Роки						2022 р. у % до 2020 р.
	2020	%	2021	%	2022	%	
Витрати на оплату праці	10*	1,1	211,2	2,0	3*3,*	2,4	більше в 3,* р.
Відрахування на соціальні заходи	2*,*	0,3	40,4	0,4	**2	0,4	більше в 2,3 р.
Матеріальні затрати, які увійшли в собівартість продукції	3*34,*	40,3	403*,3	3*,1	*3*2,3	44,1	1**,5
В тому числі:							
насіння і посадковий матеріал	**3,3	*,0	551,2	5,2	11**	*,0	1*2,3
мінеральні добрива	12*4,3	13,1	11*5,2	11,3	12**,4	*,*	100,2
нафтопродукти	*25,4	*,5	552,*	5,2	2*41,*	1*,*	більше в 3,* р.
оплата послуг і робіт сторонніх організацій	*31,*	*,5	11**,*	11,2	1225,2	*,3	1**,*
інші матеріальні витрати	41*,2	4,3	550,5	5,2	*5**,*	4,5	1*0,*
Амортизація основних засобів	**4	0,*	25*	2,4	1*5,*	1,1	більше в 2,* р.
Інші витрати	1**2,*	1*,2	2012,*	1*,0	133*	*,0	**5
Всього витрат	**5*,*	100,0	105**	100	1**52,1	100	151,5

Для ефективного управління фермерськими господарствами в сучасних умовах необхідно володіти інформацією про стан виробництва та тенденції його розвитку. Ключовим є аналіз основних економічних показників операційної діяльності, оскільки саме ця діяльність в умовах сільськогосподарського виробництва є основою досягнення економічних результатів. Суть економічної вигоди полягає в отриманні максимальної вигоди з одиниці виробничих ресурсів. Якщо операційна діяльність гарантує прибуток, це створює додаткове джерело коштів для розширення відтворення, що в

кінцевому підсумку сприяє зміцненню фінансового становища фермерського господарства.

Неналежне формування або використання активів агробізнесу можуть бути основною причиною неспроможності своєчасно розраховуватися з працівниками, бюджетом, постачальниками та іншими контрагентами. Як наслідок, забезпечення необхідними елементами підприємницької діяльності та ресурсним потенціалом відбуватиметься неповно та неритмічно, а результати виконання агробізнесом своїх зобов'язань перед ринком, державою та працівниками – погіршуватимуться. Тому важливою є оцінка економічної ефективності сільськогосподарського виробництва, а не тільки в межах операційної діяльності, з використанням відповідних загальноприйнятих нормативів та взаємопов'язаних систем показників, таких як натуральні показники та вартісні показники.

Ключовим показником, що характеризує масштаби фермерського виробництва, є вартість товарної продукції. Виходячи з цього рівня, можна розрахувати валовий і чистий дохід. З метою виявлення тенденцій розраховують і порівнюють показники економічної ефективності фермерської діяльності принаймні за окремі роки або в середньому за 3-5 років. Зокрема, рівень товарності виробництва є ознакою того, що земля, трудові та матеріальні ресурси, тобто всі фактори виробництва, використовуються раціонально.

Основні економічні показники досліджуваного фермерського господарства наведено в табл. 2.4.

Аналізуючи дані таблиці бачимо, що рівень фермерської діяльності у 2020-2022 був досить ефективним. Отже, за досліджуваний період виручка від реалізації продукції зросла в 2,1 раза, або на 3023,4 тис.грн. Аналогічно собівартість продукції зросла на *4,14%, тобто на 24*3,0 тис. грн. Таким чином, темпи зростання виручки від реалізації фермерської продукції випереджають темпи зростання собівартості, що в кінцевому підсумку призводить до збільшення прибутку в 2,* раза, що також свідчить про зростання обсягів реалізації фермерської продукції. Збільшення обсягу дебіторської

заборгованості в * разів є дещо негативним явищем, оскільки відомо, що велике збільшення цього показника уповільнює відтворювальний процес і свідчить про неефективне управління грошовими коштами.

Таблиця 2.4

Динаміка основних показників операційної діяльності фермерського господарства «XXXXX»

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2020 р., %
Середня кількість працівників, ос.	*	*	*	12*,*
у т.ч. у рослинництві	3	3	4	133,3
у тваринництві	4	4	5	125,0
Фонд оплати праці, тис. грн.	311,5	4**,3	*5**,*	більше в 2,1 раза
Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	2*0*,4	3**5**,*	5*2**,*	більше в 2,1 р.
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	2*3*,5	3532**,*	5120,5	1*4,14
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	*0**,*	24**,*	545**,*	більше в * разів
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	*5**,*	1203**,*	*42,0	**,**
Грошові кошти, тис. грн.	1*3**,*	4**,1	51**,*	більше в 2**, р.
Власний капітал, тис. грн.	234**,1	2**0**,*	4121**,*	1*5**,2
Необоротні активи, тис. грн.	23*2,1	25*2**,*	3120,3	130,41
Прибуток (збиток) за період, тис. грн.	3****,*	520**,*	1113,5	більше в 2**, р.
Рівень рентабельності, %	14,4	14**,*	21**,*	+**,3п

За звітний період найбільшою сумою кредиторської заборгованості ознаменувався 2021 рік. Це свідчить про те, що з цього року господарська діяльність фермерського господарства в основному базується на позикових коштах. Кредиторська заборгованість з того часу зменшилась на 4*1**,* тис.грн., що демонструє дотримання розрахункової дисципліни в господарстві та оперативне погашення, особливо банківських кредитів. Загалом за підсумками 2022 року кредиторська заборгованість перевищувала дебіторську в 1,35 раза. Це непогана ситуація, оскільки якщо навпаки, коли дебіторська заборгованість перевищує кредиторську, показники ліквідності фермерського господарства знижуються.

Як правило, збільшення власного капіталу відбувається за рахунок прибутку за звітний період, який також використовується для покриття збитків. Варто зазначити, що рівень зайнятості у фермерському господарстві зріс на 1 особу. У цьому контексті збільшення фонду оплати праці можна трактувати як дотримання сільськогосподарським товаровиробником вимог щодо заробітної плати працівників не нижче мінімальної.

Фінансові показники – це всеосяжні показники операційної діяльності, які відображають кінцеві результати діяльності фермерського господарства. Ключовий показник може мати позитивне значення (прибуток) або негативне значення (збиток).

Фінансовий результат – це виражений у грошовій формі підсумок фермерської діяльності господарства в цілому та його окремих галузей, сформований у результаті операційної діяльності за звітний період приріст або зменшення вартості власного капіталу суб'єкта господарювання. У бухгалтерському обліку фінансові результати визначаються шляхом підрахунку та балансування всіх прибутків і збитків за звітний період. Ці показники наведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Оцінка показників фінансових результатів фермерського господарства

«XXXXX», тис. грн.

Показник	Рік			2022 р. до 2020р.	
	2020	2021	2022	(+/-)	%
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2*0*,4	3**5,*	5*2*,*	3023,4	більше в 2,1 р.
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	232*,5	3345,1	4*1*,3	22**,*	1**,*3
Валовий прибуток	3**,*	520,*	1113,5	*34,*	більше в 2,* р.
Фінансовий результат від операційної діяльності, прибуток (збиток)	3**,*	520,*	1113,5	*34,*	більше в 2,* р.
Фінансовий результат до оподаткування, прибуток (збиток)	3**,*	520,*	1113,5	*34,*	більше в 2,* р.
Чистий прибуток (збиток)	3**,*	520,*	1113,5	*34,*	більше в 2,* р.

Дані таблиці демонструють очевидні позитивні зміни щодо розміру фінансового результату. Тенденція збільшення чистого прибутку майже у три рази виникає в силу різних обставин. Перший – за рахунок збільшення виробництва та реалізації готової продукції, про що йшлося вище. Це також пов'язано з впливом інфляційного процесу, який в сучасних умовах є передумовою зростання цін на продукцію. Слід зауважити, що досліджуване фермерське господарство дбає про збереження врожаю до наступного сезону, щоб реалізувати його за кращою ціною. Саме цей фактор зумовив збільшення чистого доходу від реалізації в 2022 році в порівнянні з 2020 роком на 3023,4 тис. грн.

2.2. Організаційні засади обліку біологічного перетворення у зерновиробництві

Від правильно організованого бухгалтерського обліку напряду залежить успішність і ефективність ведення сільськогосподарського бізнесу, оскільки він забезпечує мінімізацію витрат праці та капіталу. Щоб відповідати цим вимогам, робота з організації бухгалтерського обліку повинна починатися з формулювання повної облікової політики та її положень.

Правильно організований облік забезпечує:

1. Високу оперативність інформації - отримання інформації про події в режимі реального часу;
2. Ефективність облікового процесу – своєчасність підготовки та подання звітності користувачам.

Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика підприємства – це сукупність методів, які використовуються підприємством для формування та подачі фінансових звітів, принципи та процедури бухгалтерського обліку, обрані підприємством. Тобто, підприємства можуть

самостійно обирати притаманні їм, характерні, прибуткові та специфічні методи, форми та технології обліку в межах чинної нормативно-правової бази, виходячи з особливостей своєї господарської діяльності. Облікова політика повинна забезпечувати отримання правдивої інформації про фінансовий і майновий стан сільськогосподарського підприємства.

Під час формування облікової політики адміністративно-організаційні питання діяльності організації, що впливають на вибір положень облікової політики, належать до компетенції керівника або власника сільськогосподарського підприємства. При цьому формування текстів наказів представляє головний бухгалтер і контролює керівник.

На рис. 2.1 наведемо етапи формування облікової політики підприємства.

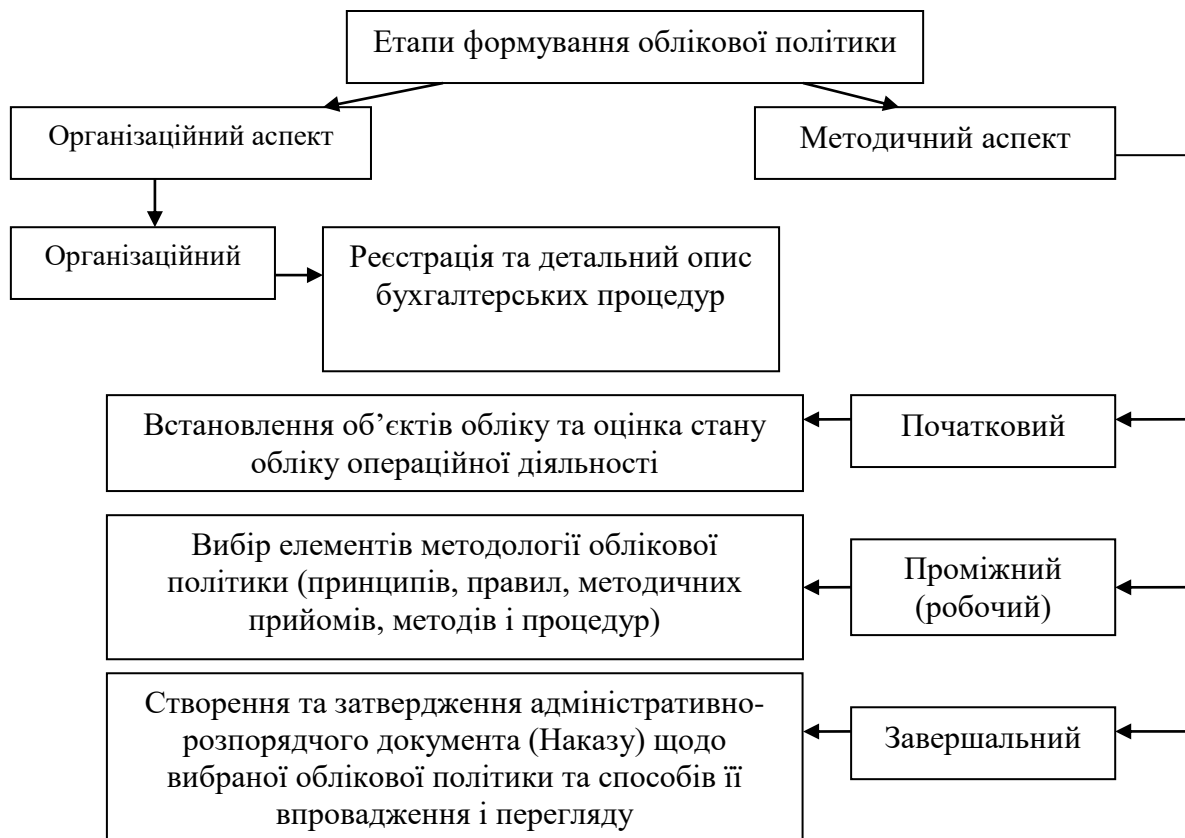


Рис. 2.1. Стадії формування облікової політики підприємства

Методологічною основою облікової політики у сільськогосподарських товаровиробників є Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

При виборі напрямку та змісту облікової політики підприємств АПК необхідно враховувати: характеристики галузі (спеціалізації); форму власності

та організаційну структуру господарства; сферу діяльності, чисельність персоналу; систему оподаткування; фінансові показники та стратегію розвитку виробництва, стан ресурсного потенціалу та можливостей агробізнесу, інформаційно-комунікаційний рівень сільськогосподарських підприємств, кваліфікаційні рівні бухгалтерів, менеджерів з економіки тощо.

Облікова політика підприємства оформляється у вигляді Наказу про облікову політику сільськогосподарського підприємства, який після затвердження набуває чинності та статусу основного внутрішнього нормативно-правового документа. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім нормативним актом, який регулює організацію бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств, і всі підрозділи та працівники господарства повинні неухильно його виконувати.

Механізм прийняття облікової політики показано на рис. 2.2.

Дослідження організаційних аспектів обліку у досліджуваному сільськогосподарському підприємстві виявило, що основні положення адміністративно-організаційного внутрішнього регламенту Наказу про облікову політику подекуди має формальний характер. Деякі його положення застаріли. Виявлена ситуація є негативним явищем в організації облікових процесів, оскільки ставить під загрозу достовірність обліково-звітної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Організаційна форма бухгалтерського обліку - це сукупність чітких, взаємопов'язаних облікових реєстрів (систематичних і хронологічних) з певною структурою, формою і змістом для обліку на основі застосування принципів подвійного обліку. У досліджуваному сільськогосподарському підприємстві облік ведеться у журналах-ордерах і допоміжних відомостях для узагальнення та систематизації інформації. Зведені дані з журналів-ордерів переносяться до Головної книги, де визначаються підсумкові залишки за всіма рахунками бухгалтерського обліку та враховуються при складанні балансу за відповідний звітний період (рис. 2.3).



Рис. 2.2. Алгоритм формування облікової політики підприємства

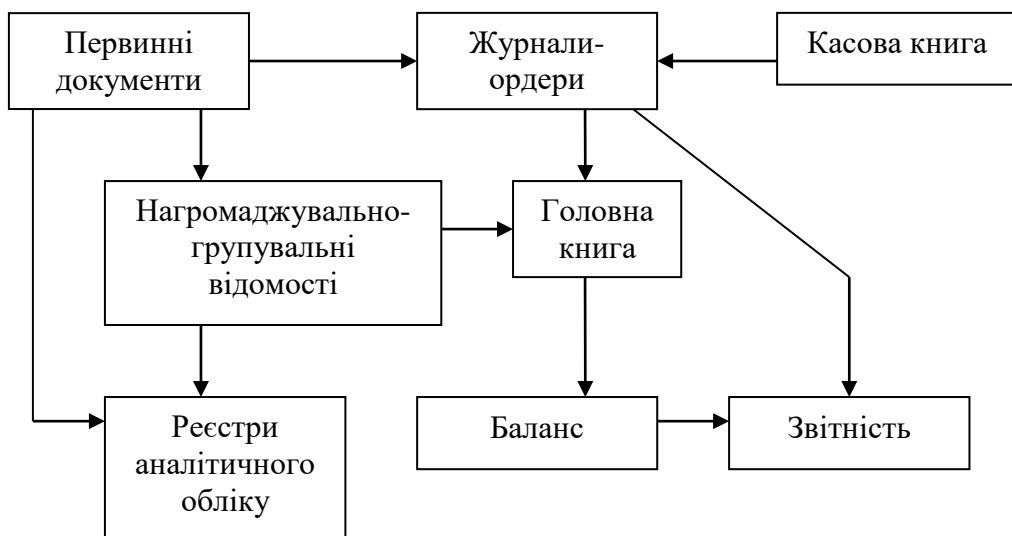


Рис. 2.3. Схема журнально-ордерної форми обліку

В організації обліку формування собівартості зернових культур і врожайності дуже важливу роль відіграє документація і правильно спланований документообіг. Документообіг — це продуманий і впорядкований комплекс процедур руху документів від їх оформлення до передачі в архів.

З метою підвищення ефективності облікового процесу сільськогосподарські підприємства розробляють план документообігу згідно з положеннями та експлуатаційними інструкціями господарства у вигляді затверджених маршрутів і послідовності руху документів із зазначенням ланки обробки документів в кожному з них, часу надходження та вибуття основних документів, а також посади виконавця, який формує, опрацьовує або перевіряє первинний документ, і термін надходження первинного документа до бухгалтерії. Цей графік складено окремим додатком до Наказу про облікову політику. Злагодженість документообігу залежить від спеціалізації господарства, характеру і специфіки його операцій та особливостей його облікової фіксації, а також організаційної структури сільськогосподарського підприємства. Ознайомити із загальною характеристикою організацій документообігу пропонуємо із рис. 2.4.

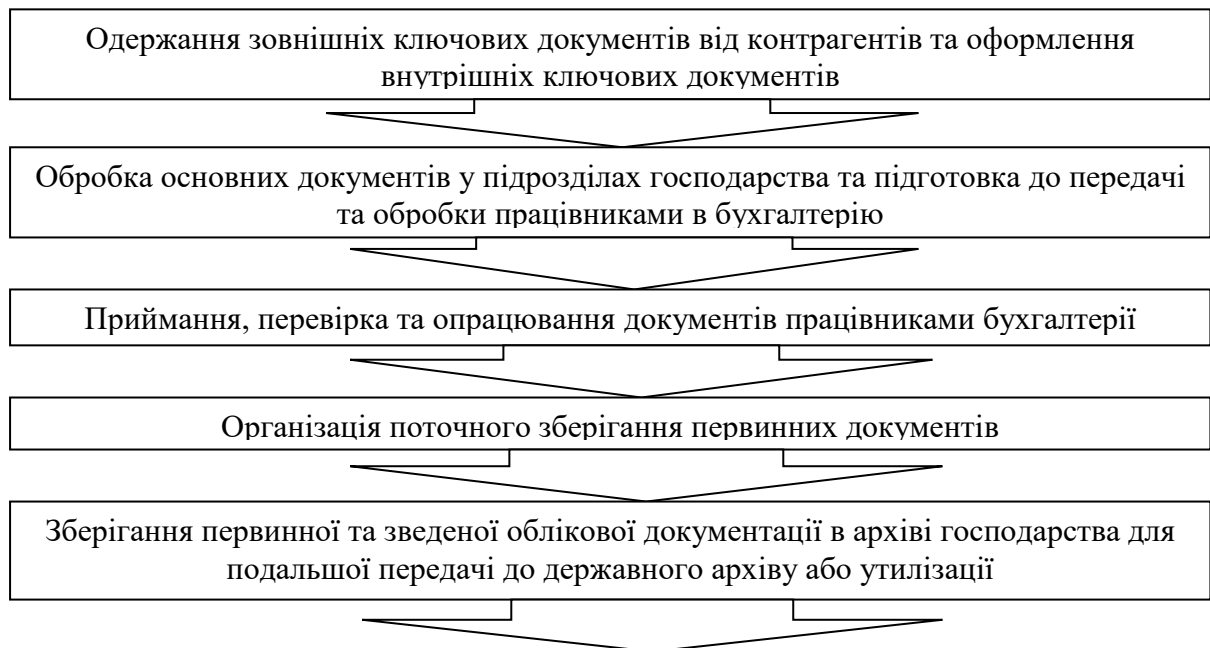


Рис. 2.4. Почерговість етапів організації первинного документування на підприємстві

Слід зазначити, що графік документообігу розроблено в досліджуваному господарстві як окремий додаток до Наказу про облікову політику. Проте графіки стосуються лише руху первинних документів, якими користується підприємство. Недоліком організації документообігу є те, що він не відображає руху окремого первинного документа з певної ділянки обліку. Відсутність схеми документообігу є суттєвим недоліком, який може призвести до того, що окремі виконавці не вчасно отримують документи та несвоєчасно отримують необхідну інформацію, що порушить чітку організацію бухгалтерського обліку.

Бухгалтерія — це самостійний структурний підрозділ органу управління, який здійснює облік господарської діяльності підприємства, перебуває в тісному зв'язку з різними службами та виробничими підрозділами підприємства, отримує від них необхідну інформацію. На бухгалтерію сільськогосподарського підприємства, як на самостійний структурний підрозділ, який формує інформацію про діяльність та її результативність, покладено три основні функції: облікову (інформаційну), контрольну та аналітичну. Перелік і виконання цих функцій і завдань регулюються Положеннями про бухгалтерію.

Недоліком організації обліку у досліджуваному господарстві є те, що там Положення про бухгалтерію не складено. Господарство не розробило власного, а використовує типові Положення про бухгалтерію, яке не затверджене керівником. При цьому позитивним явищем є те, що є розроблені і затверджені Посадові інструкції бухгалтерів, у тому числі головного бухгалтера.

У досліджуваному аграрному підприємстві бухгалтерський облік ведеться централізованою бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Структура бухгалтерії – ступінчаста. Це пов'язано з тим, що аграрне підприємство вважається досить великим за розмірами, має велику кількість структурних підрозділів (тракторну бригаду, ферму, автопарк, пилораму, конюшню, комору і склади), відтак, обсяг інформації, що надходить, - великий (рис. 2.5).

Розподіл обов'язків працівників бухгалтерії в досліджуваному сільськогосподарському підприємстві є відносно уніфікованим і закріплений у

Посадових інструкціях працівників бухгалтерії, що забезпечує ефективну організацію облікової роботи.

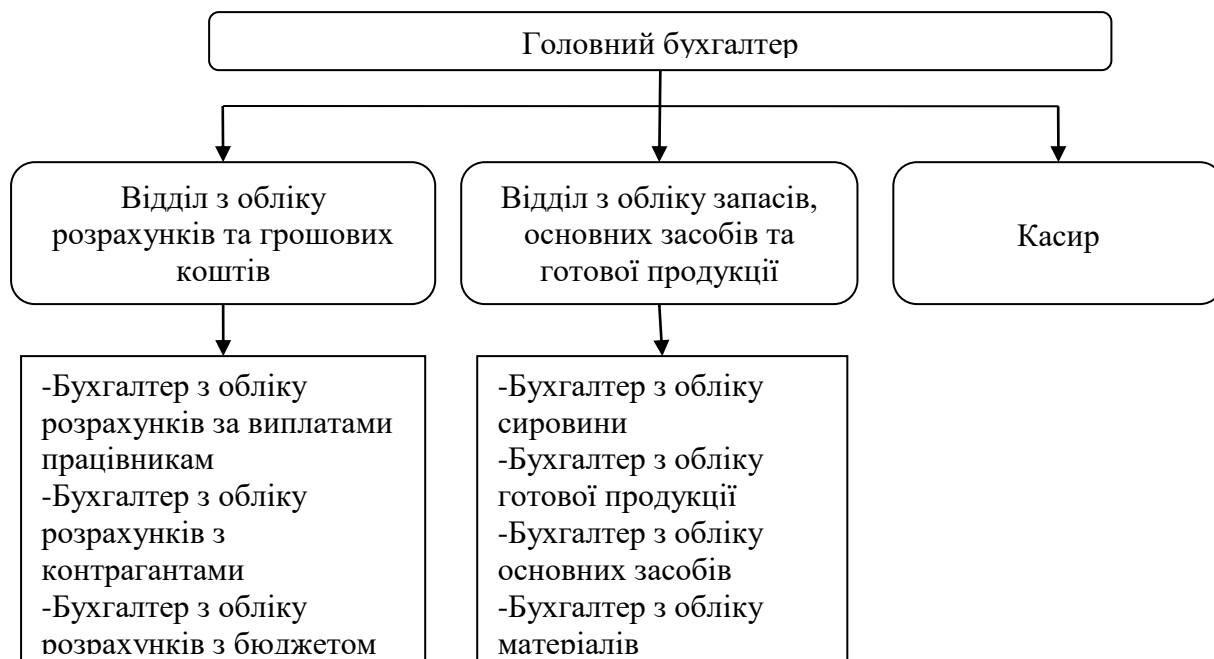


Рис. 2.5. Архітектоніка ступінчастої структури бухгалтерського апарату досліджуваного аграрного підприємства

Крім того, в досліджуваному аграрному підприємстві ще не встановлено індивідуальний та структурований графік роботи. Це негативне явище, яке призводить до необґрунтованого використання робочого часу посадових осіб та несвоєчасного виконання роботи.

Ми вже зазначали, що переважна більшість сільгоспвиробників належать до спрощеної системи оподаткування, тобто до четвертої групи платників єдиного податку. Об'єкти оподаткування визначаються відповідно до виду угідь землекористування виробників сільськогосподарської продукції, а базою оподаткування є грошова оцінка земель, що перебувають у власності чи користуванні виробників сільськогосподарської продукції.

Організовуючи податкову роботу з точки зору бухгалтерського забезпечення, слід пам'ятати, що розрахунок відповідної річної суми єдиного податку для платників 4 групи необхідно відображати за дебетом окремого аналітичного рахунку рахунка бухгалтерського обліку 91 «Загальногосподарські

витрати». Оскільки четверта група платників єдиного податку обчислює єдиний податок за станом на 1 січня поточного податкового року, то загальну суму податку необхідно віднести на об'єкти витрат рослинництва. У кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку визначена сума єдиного податку відображається на рахунку 231 «Рослинництво» (за видами культур, що вирощуються в господарстві) шляхом списання сум, пропорційних до величини площ під посівами відповідних сільськогосподарських культур.

Підсумовуючи вищевикладений матеріал, зазначимо, що розмір єдиного податку безпосередньо впливає на витрати діяльності сільськогосподарських підприємств. Крім того, чим більше та якісніші землі використовуються сільгоспвиробниками, тим більші бюджетні зобов'язання аграрного господарства щодо сплати єдиного податку. Також впродовж останніх кількох років ми спостерігаємо підвищення ставок єдиного податку для платників податку четвертої групи, що з одного боку штучно завищує витрати на ведення бізнесу, особливо витрати на виробництво рослинництва, а з іншого боку занижує розмір фінансових результатів сільськогосподарського товаровиробника.

2.3..Первинне документування та зведений облік біологічного перетворення у зерновиробництві

Рослинництво як галузь сільського господарства має свої особливості, які своєю чергою проявляються і в бухгалтерському обліку. Першим проявом специфіки є сезонність виробництва, тобто розрив між стадіями технічного процесу і збутом готової продукції. Витрати на виробництво продукції рослинництва відбуваються протягом тривалого часу і є нерівномірними, а хід процесу залежить від природних умов і фактично не може бути прискорений шляхом інтенсифікації.

Система обліку формування собівартості та врожайності зернових культур реалізується на основі документів первинного обліку. Їх можна розділити на

п'ять категорій: 1) облік витрат на оплату праці, 2) облік оборотних активів (вартість матеріальних цінностей), 3) облік необоротних активів (амортизація основних засобів), 4) облік послуг і робіт, що здійснюються сторонніми і організаціями і підприємствами 5) облік виходу та оприбуткування продукції зернових.

У калькуляційних документах відображаються витрати праці на виконання конкретних робіт з вирощування продовольчих, зокрема зернових, культур та нарахована на ці цілі оплата праці. У зерновиробництві використовують такі документи як таблиць обліку робочого часу (ф. № 64), книжку бригадира з обліку праці і виконаних робіт (ф. № 65), обліковий листок праці і виконаних робіт (ф. № 66 і 66а), обліковий листок тракториста-машиніста (ф. № 65а і 67б).

Основні документи обліку праці в значенні перерахованих прямих витрат групуються по кожному працівнику для нарахування та виплати заробітної плати. При цьому вони систематизуються за об'єктами калькуляції (видами робіт і культурами). Для цього заносять записи в накопичувальні документи: журналу обліку робіт і затрат (ф. № 37), накопичувальної відомості використання машинно-тракторного парку (ф. № 37а). Наприкінці місяця зведені дані з цих файлів переносяться у звіти про витрати та виробництво для основних продуктів зерновиробництва.

Облік оборотних засобів є основою для витрачання різноманітних матеріалів у рослинництві: насіння, добрив, палива, малоцінних предметів тощо. Для цього використовують такі первинні документи: Акт на витрату насіння і садивного матеріалу (ф. № 119) – витрачання на посів насіння зернових культур; Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріологічних добрив. Отрутохімкатів і гербіцидів (ф. № 118) – констатація факту про внесення добрив, гербіцидів і отрутохімкатів; Акт списання виробничого і господарського інвентаря, малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф. № 126) – списання на витрати зерновиробництва дрібного інвентаря, швидкозношуваних та малоцінних предметів. Первинні дані із цієї системи первинного документування нагромаджують у Звіті про рух

матеріальних цінностей (ф. № 121), а з нього потім узагальнені суми у вигляді записів переносять у Звіт про витрати і вихід продукції основного виробництва.

Первинний документ з нарахування та обліку амортизації призначений для визначення витрат на біологічне перетворення у зерновиробництві як частина вартості основних засобів виробничого призначення. Для цього журнально-ордерною формою обліку передбачено Відомість № 4.7 с.-г. з нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів.

До документів з обліку витрат на виконання робіт і послуг сторонніми організаціями або підприємствами, що підтверджують вартість таких робіт і послуг належать рахунки на оплату такої роботи або Акти приймання-передачі виконаних робіт. Згідно з переліченими документами витрати нараховуються за конкретними об'єктами обліку рослинництва, до яких також належать зернові культури.

Оприбуткування врожаю зерна фіксують у Реєстрі відправки зерна та іншої продукції з поля, Путівках на вивезення продукції чи Талонах.

Інформація про обсяги отриманого врожаю з окремих культур і виробничих одиниць узагальнюється у зведених документах - Відомостях руху, Журналах вагара, Звітах про рух матеріальних цінностей та інших. Зведені дані цих реєстрів є основою для внесення записів у реєстр аналітичного обліку – Звіту про витрати і вихід продукції основного виробництва.

Для обліку зерна, отриманого із зібраних полів, використовується декілька видів первинних документів. Підприємства агробізнесу обирають варіанти обліку продажу зерна та способи збирання зерна, які відповідають певним бізнес-критеріям.

Перший спосіб обліку зернової продукції передбачає використання талонів водіїв і талонів комбайнерів. Тому перед початком збирання врожаю бухгалтери готують бланки цих талонів. У них вказується назва господарства, комбайна та обліковий номер і прізвище водія (тракториста). Бланки талонів мають окремі номери. Ці документи скріплюються підписом і печаткою головного бухгалтера. Після цього підписані талони реєструються за видами в

журналі обліку виданих талонів і видаються під розписку кожному комбайнерові, водію (трактористу).

Кожен окремих талон для комбайна і водія використовується для обліку повного бункера зерна, відправленого від комбайна. Але вага зерна в кілограмах в талоні не вказується. У разі здачі комбайном повного бункера зерна, комбайнер і водій тільки обмінюються талонами: комбайнер передає талон комбайнера водієві, а водій – комбайнеру. Перевага такої схеми в тому, що немає необхідності додавати додаткові записи в талони в польових умовах. За винятком випадків, коли комбайн відправляє половину або чверть бункера, комбайнер зазначає 0,5 або 0,25 бункера, дату та підписує талон. Водій у талоні робить аналогічні записи.

Оприбутковану масу зібраного комбайном зерна на тоці облічують у Реєстрі приймання зерна вагарем. Щоденно відкривають новий бланк Реєстр на кожну зернову культуру. Вагар або завідуючий током вписує у Реєстр приймання зерна вагарем номер Реєстра відправки зерна та іншої продукції з поля чи іншого первинного документа. Зауважимо, що до реєстру також потрібно внести номери талонів, отриманих від водія, номер поля, прізвище водія (тракториста), котрий привіз зерно, марку і номер вантажного автомобіля (трактора), вагу тари (брутто), загальну вагу зерна (нетто) у розрізі кожного комбайнера.

Водій розписується в Реєстрі, засвідчуючи кількість зданого зерна. Реєстр приймання зерна вагарем є підставою для оприбуткування зерна і повинна зберігатися в одному примірнику на току. Дані у вищезазначеному Реєстрі є основою для внесення вагарем або керівником току інформації про рух зерна та іншої зернової продукції до Відомості руху зерна та іншої продукції та до Книги складського обліку.

Одночасно з Подорожнім листом водій не пізніше наступного дня здає свій примірник Реєстру диспетчеру або завідувачому гаражем. Передача первинних документів до іншої інстанції підтверджує виконання робіт та забезпечує облік виплати заробітної плати водіям та фактичне списання пального.

Після закінчення зміни комбайнер зобов'язаний за розпискою водія перевірити кількість зібраних і зданих ним бункерів зерна, а також кількість бункерів, отриманих водієм. Отримані від водія талони комбайнер передає на тік – вагареві чи завідувачу током, натомість комбайнер отримує Виписку з реєстру про намолот зерна і зібрану площу. Цей звіт комбайнер зобов'язаний подавати в бухгалтерію, оскільки його показники використовуються для складання бухгалтерської звітності, а також для складання Облікового листа тракториста-машиніста за фактично обмолочених і зібраних площ і є основою для нарахування заробітної плати комбайнера.

На рис. 2.6 пропонуємо схематичне зображення процесу оприбуткування зерна на тік на підставі талонів.

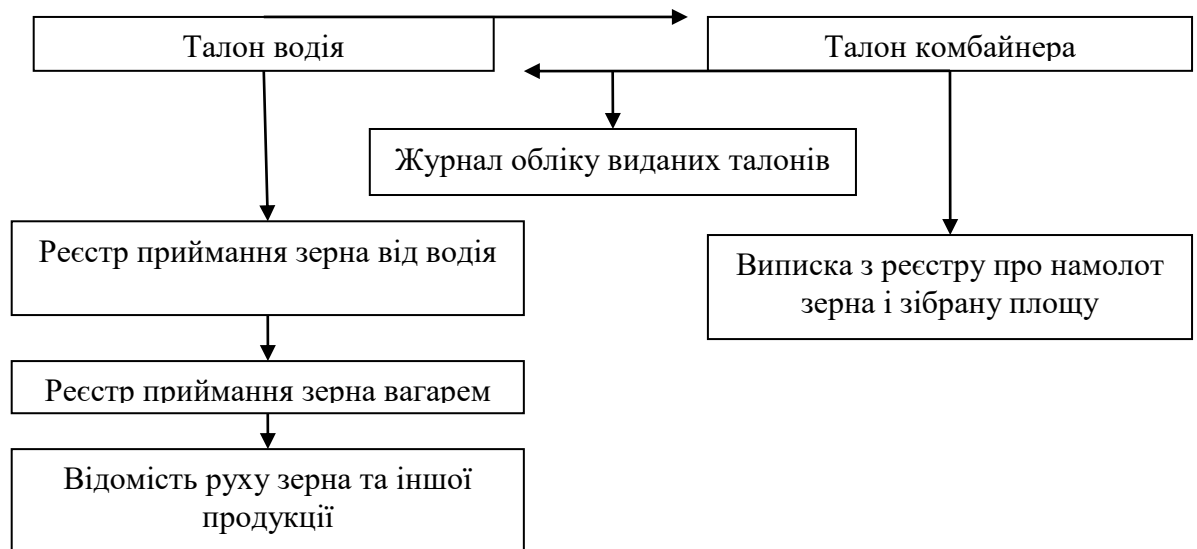


Рис. 2.6. Схема порядку оприбуткування зібраного зерна на підставі талонів

Другий спосіб обліку оприбуткування зібраного врожаю зернових культур передбачає використання Путівок на вивезення продукції з поля. Тому на початку жнив у бухгалтерії господарства видають на руки комбайнерам зброшуровані Путівки на вивезення продукції з поля. Попередньо вказують такі реквізити: назву господарства, прізвище та реєстраційний номер комбайна та номер комбайна.

Під час вивантаження зерна з бункера комбайна в корпус машини, комбайнер складає три примірники Путівки. У Путівці вказано дату доставки,

назву товару, вагу палива, номер автомобіля та ім'я водія. Перший талон зберігається в комбайні і водій розписується в ньому, підтверджуючи кількість отриманого зерна. Другий і третій примірники за підписом комбайнера надаються водієві. Наразі після зважування відповідальна особа (вагар) розписується, щоб засвідчити точну кількість зерна. Потім копія Путівки повертається водієві.

За цією схемою облік надходження зернових на тік ведуть в Реєстрі приймання зерна та іншої продукції. Цей документ складають в одному примірнику, він є підставою для складання Відомостей руху зерна та іншої продукції.

На рис. 2.7 схематично представлено порядок оприбуткування зерна Путівками на вивезення продукції з поля.

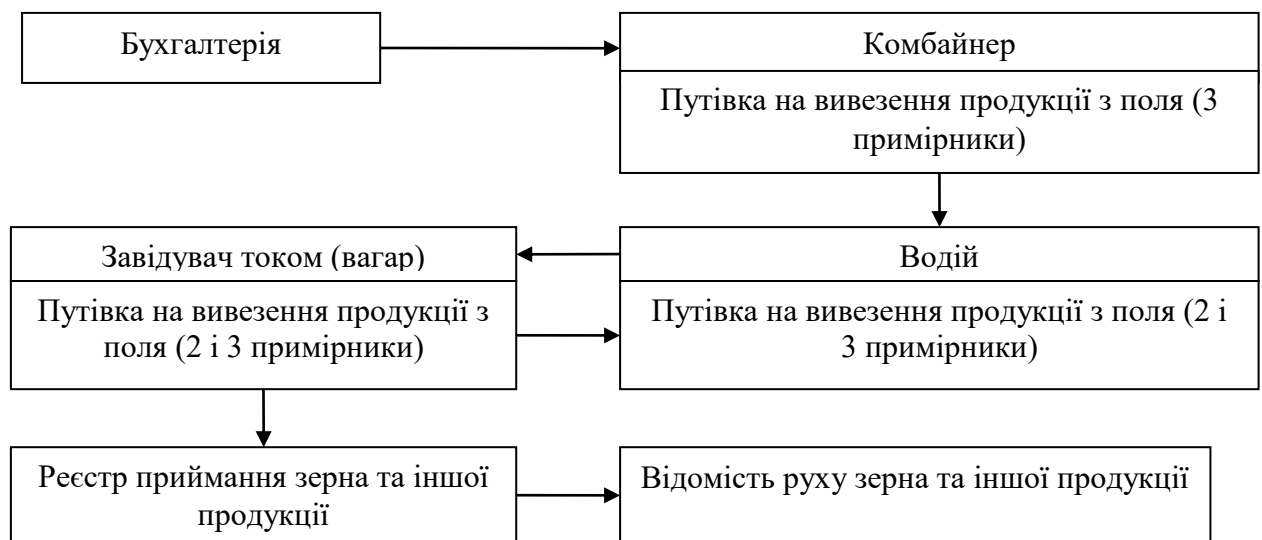


Рис. 2.7. Схема порядку оприбуткування зерна Путівками на вивезення продукції з поля

Третій метод полягає у використанні Реєстр відправлення зерна та іншої продукції з поля. Напередодні жнив бухгалтер господарства видає кожному комбайнеру буклет таких Реєстрів із зазначенням основних реквізитів. При цьому бланки Реєстрів нумерується у трьох примірниках. Під час першого завантаження машини комбайн видає три екземпляри Реєстру. Перший екземпляр належить комбайнеру, другий — водію, третій — завідувачу

(складу). Після вивантаження зерна з комбайна комбайнер записує бункерну масу зерна в свій (перший) примірник і отримує підпис водія про прийом зерна.

Водій вносить те саме бункерне зерно до свого (другого) примірника Реєстру та отримує підпис комбайнера щодо зерна, яке він передав. На складі (току) завідувач чи вагар зважує зерно та вносить вагу бруutto та нетто до свого (третього) реєстру та підписує водієві копію Реєстра про приймання зерна. Водій розписується на копії Реєстра вагаря, щоб засвідчити, що зерно здано.

Щодня всі три примірники Реєстру передаються до бухгалтерії. Після запису кількості зібраного зерна в облікові листи тракториста-машиніста, перші примірники Реєстру передаються комбайнерами до бухгалтерії. Другий подається водієм одночасно з дорожнім листом, а третій надається вагарем і містить інформацію про рух зерна та іншої продукції.

На рис. 2.8 зобразимо схему оприбуткування зернової продукції на підставі Реєстрів відправлення зерна та іншої продукції з поля.

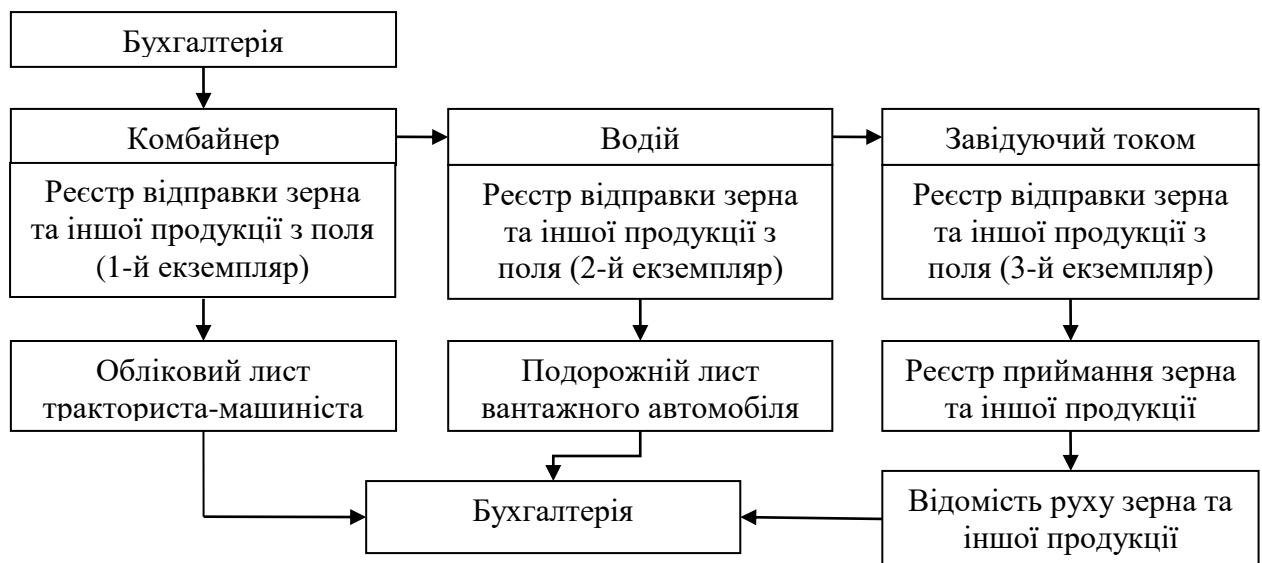


Рис. 2.8. Схема порядку оприбуткування зерна Реєстрами відправлення зерна та іншої продукції з поля

Технологічні операції щодо сушки рослинної продукції, а також пов'язані з очищенням, сортуванням та сушінням зерна на тоці оформляють Актом на сортування й сушіння продукції рослинництва. В цьому документі показують вагу зерна перед сушінням, вагу одержаного цільного зерна, вагу зернових

відходів, а також вміст зерна в них, вагу зернових відходів, а також ступінь усушки. За підписами працівників зерносортувальної та сушильної служби, завідувача током та агронома Акт наступного дня після оформлення передають до бухгалтерії сільськогосподарського підприємства.

У досліджуваному сільськогосподарському підприємстві для обліку урожаю зернової продукції використовують перший метод, при цьому не складають усі первинні документи, які властиві цьому методу обліку. Аграрне підприємство не використовує талони шоферів, а одержане з поля зерно через водіїв оприбутковує одразу за Реєстром приймання зерна від шофера. З одного боку такий підхід спрощує первинний облік оприбуткування зернової продукції і забезпечує уникнення дублювання записів інформації в документах. Водночас через зниження ступеня аналітичності, дещо втрачається контрольна функція бухгалтерського обліку. Узагальнення інформації щодо порядку первинного документування збору та оприбуткування зернової продукції зобразимо на рис. 2.9.

З метою зменшення трудомісткості працівників при складанні первинних документів щодо виробництва зерна, обліковою політикою досліджуваного сільськогосподарського підприємства визначено перелік використання тільки тих первинних документів, які відповідають специфіці господарювання та необхідні для достовірного відображення інформації у бухгалтерському обліку.

Таким чином, досліджуване підприємство забезпечує повноту первинного документування обліку витрат і виходу продукції зернових культур, використовуючи передбачені для цього первинні документи.

2.4. Синтетичний та аналітичний облік біологічного перетворення у зерновому виробництві

У рослинництві об'єктом обліку витрат є або окремі сільськогосподарські культури (групи культур), або роботи, що виконуються на незавершених ділянках виробництва. Сюди ми включаємо витрати на врожай наступного

року, особливо витрати на оранку, лушення ґрунту, дискування, підживлення посівів озимини, накопичення снігу тощо.



Рис. 2.9. Сукупність документації для первинного документування операцій витрат на виробництво і виходу зернової продукції

Відповідно до вимог нормативно-правових актів [00, с. 944], собівартість вирощування зернової продукції розраховується за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння і садивний матеріал; паливно-мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; інші витрати на утримання основних засобів; витрати на організацію виробництва й управління; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати.

В межах статті «Витрати на оплату праці» показують величину основної та додаткової заробітної плати основного, найманого і сезонного персоналу, який безпосередньо зайнятий на вирощуванні зернових культур. Також за цією статтею нагромаджують суми преміювання та доплати працівників виробництва, обсяги натуральної оплати праці.

В межах статті «Відрахування на соціальні заходи» в період від початку посівної кампанії аж до завершення збору врожаю накопичують суми єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду від фонду оплати праці виробничого персоналу.

Стаття «Насіння і садивний матеріал» розкриває нам інформацію про вартість витраченого для посівної кампанії насіння чи іншого садивного матеріалу як із запасів власного виробництва, так і придбаного у постачальників.

За статтею «Паливо та мастильні матеріали» на підставі первинних документів нагромаджують вартість пального, яке використали на роботу тракторів, вантажних автомобілів, сільськогосподарських машин та комбайнів, що пов'язана із вирощуванням зернових культур.

Стаття «Добрива» акумулює суми, які засвідчують вартість витрачених органічних і мінеральних добрив, які під час вирощування зернових культур були внесені під посіви.

В межах статті «Засоби захисту рослин» нагромаджують суми, які віддзеркалюють фактичну вартість пестицидів, гербіцидів, протруювачів та інших хімікатів, які витрачалися згідно із потребами та технологією вирощування зернових культур.

В межах статті «Роботи і послуги» накопичують вартість послуг і робіт допоміжних виробництв чи інших організацій, які засвідчені первинними документами, за умови, що ці роботи були направлені на потреби виробництва – вирощування зернових культур. Також за цією статтею облічують вартість електричної та теплової енергії, котру використали для процесу вирощування зернових культур.

Стаття «Амортизація» представляє користувачам обсяги нарахованої амортизації на вартість основних засобів та необоротних матеріальних активів виробничого призначення, які застосовують для вирощування зернових культур.

За статтею «Інші витрати» отримуємо дані про розміри страхових платежів на обсяги посівів зернових культур.

В межах статті «Витрати на організацію виробництва й управління» акумулюють суми витрат про оплату праці загальновиробничого персоналу, зокрема бригадирів рільничих бригад; орендну плату за земельні ділянки чи інші основні засоби; витрати коштів на заходи з цивільної оборони, техніки безпеки та охорони праці в рослинництві; витрати на перевезення персоналу та сезонних працівників рослинництва; інші витрати, які мають відношення до управління та обслуговування технологічних процесів рослинництва.

Загальновиробничі, або також бригадні чи цехові витрати у рослинництві, розподіляють між об'єктами обліку рослинництва, у нашому випадку зерновими культурами, пропорційно до загальних витрат, мінусуючи витрати на насіння.

У сільськогосподарських підприємствах для обчислення собівартості та випуску основної продукції зерновиробництва використовується бухгалтерський рахунок 23 «Виробництво», а саме субрахунок 231 «Рослинництво». Означений бухгалтерський рахунок по відношенню до балансу є активним, балансовим, операційним і калькуляційним згідно з визначеннями. Отже, витрати накопичуються за дебетом зазначеного рахунку, а проводки за кредитом стосуються оприбуткування виготовленої продукції. Згідно із загальноприйнятими правилами бухгалтерського обліку за об'єктами витрат відкриваються окремі аналітичні рахунки. Наприклад, аналітичному рахунку «Озима пшениця» присвоєно код 231001.

При підтвердженні та обліку витрат на посів озимої пшениці дебетується бухгалтерський рахунок 231001, а кредитується рахунок з обліку активів і зобов'язань у розрізі статей витрат. Готова продукція озимої пшениці, тобто зерно, оприбутковується з кредиту аналітичного рахунку 231001, що відповідає

відповідному аналітичному рахунку, на рахунок бухгалтерського обліку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», аналітичний рахунок 271001 «Продукція озимої пшениці».

У табл. 2.6 наведено типову бухгалтерську кореспонденцію з обліку витрат і виходу продукції озимої пшениці.

Таблиця 2.6

Список кореспонденцій бухгалтерських рахунків з обліку витрат на виробництво та оприбуткування зернової продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату основним та сезонним працівникам рослинництва, зокрема за роботи з вирощування озимої пшениці	231001	661
2	На фонд оплати праці основних та сезонних працівників, що були задіяні у вирощуванні озимої пшениці, раховано суму ЄСВ	231001	651
3	Списано вартість насіння на посів озимої пшениці	231001	208
4	Відображено вартість органічних та мінеральних добрив, внесених під озиму пшеницю	231001	208
5	Списано вартість гербіцидів, пестицидів та інших хімізасобів, які використали для протруювання насіння та обробітку посівів озимої пшениці	231001	208
6	В обліку відображено вартість послуг допоміжних виробництв та інших контрагентів для вирощування озимини	231001	234, 235, 631
7	В обліку відображено вартість палива і мастильних матеріалів, що використані під час вирощування озимої пшениці	231001	203
8	Нарахована амортизація на вартість основних засобів, які використовувалися під час вирощування озимої пшениці	231001	131
9	Нараховані та списані на витрати виробництва страхові платежі за посівами озимої пшениці та за спеціалізованими основними засобами	231001	655
10	Нараховані від заробітної плати працівників, зайнятих на вирощуванні озимини та відображені у складі витрат виробництва належні суми до резерву відпусток	231001	471
11	Належна сума розподілених загальновиробничих витрат відображена у складі витрат на вирощування озимої пшениці	231001	911
12	За плановою вартістю оприбутковано зерно озимої пшениці від урожаю	271001	231001

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств № 390, у досліджуваному господарстві аналітичний облік витрат на вирощування

та оприбуткування продукції озимої пшениці ведуть за аналітичним рахунком 231001, відображаючи належні суми у Звіті про витрати і вихід продукції основного виробництва ф. № 5.5 с.-г.

Журнал-ордер ф. № 5В с.-г. призначений для синтетичного обліку інформації за субрахунком 231 «Рослинництво». Згаданий журнал-ордер № 5В с.-г. призначений для обліку кредитових оборотів у вигляді оприбуткування готової продукції, зокрема галузі зерновиробництва основного виробництва сільськогосподарських підприємств, а також списання вартості робіт або послуг допоміжного виробництва та деяких інших видів витрат.

Підгрунтям складанням Звіту про витрати і вихід продукції основного виробництва ф. № 5.5 с.-г., і паралельно аргументом для підтвердження здійснених витрат на вирощування озимої пшениці є первинні документи, накопичувальні відомості, бухгалтерські реєстри і довідки, а також Зведена відомість № 5.1 с.-г. нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат, Відомість № 4.7 с.-г. нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів. Таким чином, Звіт про витрати і вихід продукції основного виробництва ф. № 5.5 с.-г. формується за поточний місяць і паралельно наростаючим підсумком з початку року або з початку технологічного процесу, тобто початку вирощування, в розрізі об'єктів аналітичного обліку, в нашому конкретному випадку в межах аналітичного рахунка 231001 згідно із прийнятими обліковою політикою статтями витрат.

Інформацію із Звіту № 5.5 с.-г. про кредитові обороти, у нашому випадку кредитові обороти за бухгалтерським рахунком 231001 «Озима пшениця», переносять у Зведену відомість № 5.10 с.-г. до Журналу-ордеру № 5В с.-г. у розрізі галузей основного виробництва, рослинництва чи тваринництва, а також у розрізі структурних підрозділів та допоміжних виробництв. Підсумкову цифрову інформацію із Зведеної відомості № 5.10 с.-г. за синтетичними рахунками, а також деталізовану інформацію у розрізі субрахунків у кінці кожного місяця переписують до Журналу-ордеру № 5В с.-г.

На рис. 2.10 наведено загальний порядок обліку витрат і оприбуткування зернової продукції за журнально-ордерною формою обліку.

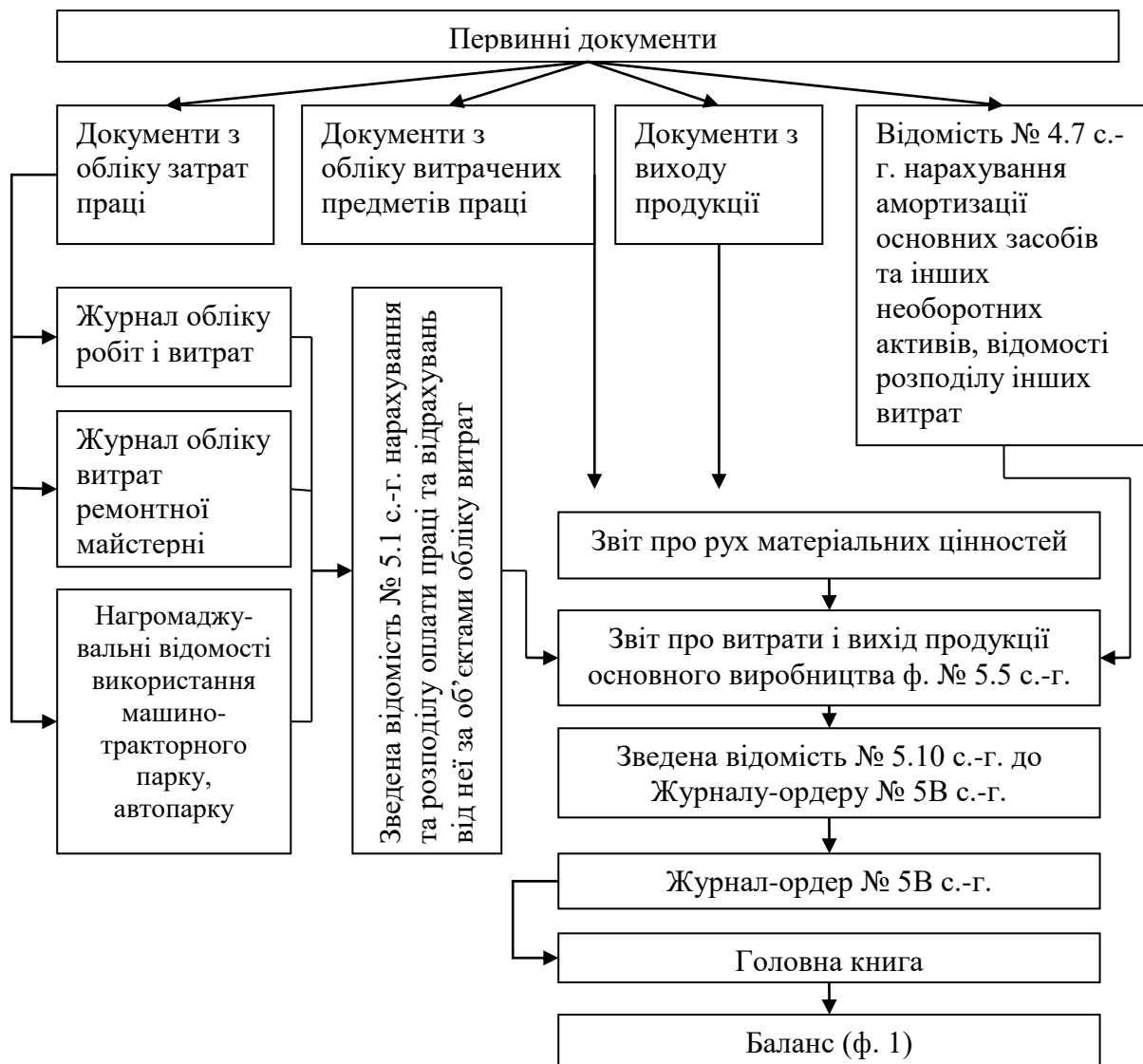


Рис. 2.10. Основоположна схема обліку витрат на вирощування та оприбуткування зернової продукції згідно із журнально-ордерною формою обліку

Слід зазначити, що організовуючи обліковий процес у ручному форматі згідно із правилами журнально-ордерної форми обліку необхідно забезпечити бухгалтерію комплектом бланків на цілий рік, що інколи дорого обходиться для окремих сільськогосподарських підприємств.

2.5. Методика та техніка калькулювання собівартості зернових культур

Методика калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції дуже специфічна, оскільки, генеруючи витрати на окремі об'єкти, скажімо при виробництві однієї і тієї ж культури, можна одержати декілька видів готової продукції – основну, побічну, супутню. Ці нюанси слід враховувати при калькуляції собівартості, оскільки вся номенклатура продукції одержується від вирощування конкретної культури, технічний процес якої можливий лише за умови відповідних витрат. Вартість зерна розраховується відповідно до принципів франко-тік, коли до загальної вартості витрат також включають додаткові витрати на очищення та сушку зерна.

Розрахунки калькуляції для встановлення фактичної собівартості зернової продукції у досліджуваному сільськогосподарському підприємстві проводять на кінець звітного року, а протягом періоду після збору врожаю, зерно реалізують за плановою оцінкою. Перед початком процедури розрахунку фактичної собівартості зернової продукції необхідно ще раз перевірити правильність дебетових і кредитових проводок аналітичних рахунків, відкритих за всіма видами зернових культур, які вирощуються в досліджуваному господарстві. За наявності випадків загибелі посівів, то витрати на ці випадки списуються з кредиту відповідного аналітичного бухгалтерського рахунку 231 «Рослинництво» на дебет субрахунка 949 «Витрати іншої операційної діяльності».

Слід зазначити, що до собівартості продукції зерна в поточному році не включається вартість незібраних або зібраних, але не обмолочених культур. Якщо виявлено, що на кінець року зернові культури не обмолочено, фактичні витрати на посів розподіляються. При цьому загальна вартість необмолочених та зібраних обмолочених зернових культур зменшується на витрати, пов'язані з вивезенням зерна з поля та/або його обмолотом. Визначені суми

розподіляються пропорційно виходячи зі зібраних гектарів необмолочених і обмолочених культур.

Результатом вирощування зернових культур є основна продукція - зерно, побічний продукт - зерновідходи, що містять цілі зерна, і побічний продукт - солома. Отже, собівартість вирощування та збирання зерна – це вартість зерна, соломи та зерновідходів. При розрахунку, крім вартості соломи, загальна вартість поділяється на цільне зерно та зерновідходи за часткою цільного зерна, яке після лабораторного аналізу відноситься до зерновідходів. Отже, собівартість 1 т зерна і зерновідходів визначається діленням витрат, понесених при вирощуванні зернових культур, на фізичну кількість зерна і зерновідходів, реалізованих після сушіння та очищення.

У досліджуваному сільськогосподарському підприємстві собівартість соломи (в тому числі полови) встановлюється за нормативними показниками. Стандарт базується на загальних витратах, які можуть бути понесені при збиранні, транспортуванні, подрібненні, обрізанні тощо таких побічних продуктів у виробництві зерна.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» пропонує дещо інший підхід. Відповідно до цього положення врожай сільськогосподарських культур повинен оцінюватися за справедливою вартістю. Вартість формується з урахуванням діючих ринкових цін на відповідну продукцію рослинництва чи тваринництва. На кінець року за дебетом аналітичного рахунку 231001 та кредитом рахунку 710 «Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» відображають різницю перевищення фактичних доходів від первісного визнання зернової продукції (кредит аналітичного рахунку 231001) над витратами на вирощування цієї зернової продукції.

У разі навпаки, коли собівартість вирощування озимої пшениці перевищує фактичну суму первісно визнаної виручки за зерно озимої пшениці, перевищення буде списано на дебет субрахунка 940 «Втрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» із кредита аналітичного рахунку 231001 «Озима пшениця».

В нашому випадку у досліджуваному аграрному підприємстві оцінку зернової продукції здійснюють за плановою і фактичною собівартістю.

Представимо конкретний приклад розрахунку собівартості 1ц зерна озимої пшениці, зерновідходів та соломи за результатами 2022 року у досліджуваному аграрному підприємстві.

Після завершення жнив валовий збір зерна озимої пшениці у бункерній масі становив 51005,60 ц. Площа посіву озимої пшениці становила 723 га. Зведені фактичні витрати на вирощування озимої пшениці, жнива і доробку усіх видів продукції становив 11338187,15 грн. водночас впродовж технологічного процесу зафіксували і відповідно задокументували загибель посівів озимини від стихійного лиха площею 20 га на суму фактичних витрат 69903,41 грн. Планова собівартість 1 ц зерна озимої пшениці згідно із бюджетуванням була встановлена в розмірі 240,0 грн., а зерновідходів 110,0 грн.

За результатами доробки і сушіння зерна оприбутковано зернові відходи загальною вагою 3038,32 ц, котрі згідно з даними лабораторного аналізу містили 40% повноцінного зерна; маса відходів, які не використовували, разом із усушкою становили 759,47 ц.

Паралельно оприбутковано 3752,50 ц соломи. Фактичні витрати фермерського господарства на збирання, перевезення та скиртування соломи склали 67573,29 грн.

Сукупні витрати на вирощування, збирання і доробку зерна озимої пшениці (без вартості загиблих посівів) дорівнюють 11338187,15 грн. (11408090,6 грн. – 69903,41 тис. грн.).

Витрати без вартості соломи дорівнюють 11270613,85 грн. (11338187,15 грн.-67573,29 грн. – 69903,41 грн).

Якщо зернові відходи перерахувати на масу повноцінного зерна, то ми отримаємо 1215,30 ц (3038,32 ц x 40%).

Щоб здійснити калькуляційні розрахунки для визначення собівартості 1 ц зерна озимої пшениці першочергово потрібно розрахувати загальну масу повноцінного зерна 48422,67 ц (51005,6ц-3038,3ц-759,5ц+1215,3ц).

Відтак, фактична собівартість 1 ц повноцінного зерна озимої пшениці становитиме 232,76 грн. $11270613,85 \text{ грн} / 48422,67 \text{ ц}$.

Грунтуючись на визначеній фактичній собівартості зерна та кількості зернових відходів у перерахунку на повноцінне зерно (1215,3 ц), визначаємо суму витрат, що стосується зернових відходів 282861,23 грн. $(1215,3 \text{ ц} \times 232,75 \text{ грн.})$.

Наступний крок стосується розрахунку різниці оцінки зерновідходів, що початково оприбутковані за бункерною масою та оцінені за плановою вартістю (3038,32 ц) і переведених у повноцінне зерно (1215,30 ц) : $(3038,32 \text{ ц} - 1215,30 \text{ ц}) \times 100 \text{ грн.} = 66,66 \text{ грн.}$

Відтак фактична собівартість 1 ц зернових відходів становить 93,09 грн. $(282861,23 \text{ грн.} : 3038,32 \text{ ц})$, а фактична собівартість 1 ц соломи становить 18,01 грн. $(67573,29 \text{ грн} / 3752,5 \text{ ц})$.

Різниця між фактичною і плановою собівартістю зерна озимої пшениці становитиме 7,24 грн. $(232,76 \text{ грн.} - 240,0 \text{ грн.})$.

Різниця між фактичною і плановою собівартістю зерновідходів озимої пшениці становитиме -16,91 грн. $(93,09 \text{ грн.} - 110,0 \text{ грн.})$.

Зведений розрахунок собівартості зерна озимої пшениці у досліджуваному фермерському господарстві подано в табл. 2.9.

Впродовж календарного року, у тому числі під час жнив, у досліджуваному фермерському господарстві оприбутковане зерно оцінюють та обліковують за плановою собівартістю. Лише в кінці року складають фактичну собівартість зерна озимої пшениці. Відтак у бухгалтерії існує дві оцінки готової зернової продукції зерновиробництва: планова і фактична. Згідно із чинною методикою потрібно скоригувати планову собівартість зернової продукції до рівня фактичної собівартості. Для цього у розрізі усіх видів сільськогосподарської продукції розраховують калькуляційну різницю, чи

іншими словами розбіжність оцінок собівартості одиниці зернової продукції за плановою і фактичною величинами. Описаний порядок представимо у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**Розрахунок собівартості зерна озимої пшениці
у фермерському господарстві «XXXXX», 2022 р.**

№ п/п	Зміст запису	Кількість, ц	Сума, грн.
	Валовий збір зерна озимої пшениці (за плановою собівартістю)		
	зерно у вазі з бункера	51005,60	11731288,96
	зерно озимої пшениці після доробки і усушки	47967,28	11032474,78
	зернові відходи з 40% вмістом повноцінного зерна	3038,32	x
1	зернові відходи в перерахунку на повноцінне зерно (3038,32x40%)	1215,30	279518,97
	повноцінне зерно, включене у калькуляцію (51005,6ц-3038,3ц-759,5ц+1215,3ц)	48422,67	11137214,85
	невикористані відходи та усушка	759,47	x
	солома	3752,50	67573,29
2	Сукупні витрати на вирощування озимої пшениці, в т. ч.	x	11338187,15
	Вартість загиблих посівів озимини	x	69903,41
	Витрати на збирання соломи	x	67573,29
3	Витрати, що стосуються повноцінного зерна (11338187,15 грн.-67573,29 грн. – 69903,41 грн)	x	11270613,85
4	Фактична собівартість 1ц повноцінного зерна озимої пшениці (11270613,85 грн / 48422,67 ц)	x	232,76
5	Фактичні витрати, що стосуються зернових відходів (1215,3ц x 232,75 грн.)	x	282861,23
6	Фактична собівартість 1 ц зернових відходів (282861,23грн. : 3038,32 ц)	x	93,09
7	Фактична собівартість 1 ц соломи (67573,29 грн / 3752,5)	x	18,01

Визначені калькуляційні розбіжності відображаються у типовій кореспонденції бухгалтерських рахунків за кількістю продукції та за видами і напрямками використання. Перевищення фактичної оцінки витрат над плановими в бухгалтерському обліку відображається додатковими бухгалтерськими проводками. Навпаки, коли планова собівартість буде більшою за фактичну, ця калькуляційна різниця буде відображена в бухгалтерському обліку методом «червоного сторно».

Аналізуючи інформацію таблиці 2.8, бачимо, що на кінець 2022 року фактична собівартість 1 ц озимої пшениці досліджуваного фермерського господарства була вищою за планову, а зерновідходів – навпаки, фактична була нижчою від запланованої. Відповідно калькуляційна різниця зерна озимої пшениці списується за додатковою кореспонденцією згідно з методом дооцінки, а саме Дт 90 Кт 271, а різниця оцінок відходів зерна списується за методом «червоного сторно» в кореспонденції рахунків Дт

232

 Кт

271

.

Таблиця 2.8

Визначення калькуляційних різниць між фактичною і плановою собівартістю зерна озимої пшениці

Вид продукції	Собівартість валової продукції				Відхилення (+, -)		Списання калькуляційних різниць					
	планова		фактична		Всього, грн.	1 ц, грн.	Канали реалізації	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків			
	Всього, грн.	1 ц, грн.	Всього, грн.	1 ц, грн.					дебет	кредит		
Озима пшениця	11621448	240,0	11270613,85	232,76	350580,13	7,24	Реалізовано	1600	90	271		
							На посів	90000	231	271		
Зерновідходи	334215,2	110,0	282861,23	93,09	-51378,0	-16,91	Годівля	14400	<table border="1" style="display: inline-table; vertical-align: middle;"><tr><td>232</td></tr></table>	232	<table border="1" style="display: inline-table; vertical-align: middle;"><tr><td>271</td></tr></table>	271
232												
271												

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У ЗЕРНОВИРОБНИЦТВІ

3.1 Вплив організації управлінського обліку на підвищення ефективності зерновиробництва

Обліковий процес у підприємствах АПК відіграє важливу роль в організації обліку процесу вирощування продукції рослинництва. Отже, основними передумовами організації обліку у зерновиробництві є:

1. Своєчасне, всебічне та правдиве та регулярне відображення фактичних витрат для забезпечення калькуляції, а також контроль процесу використання ресурсного потенціалу та обсягів виробництва та реалізації продукції;
 2. Уніфікація даних планової та фактичної собівартості в системі калькулювання собівартості зернової;
 3. Необхідність правдивої інформації оперативного обліку щодо фактичних сум витрат і собівартості, що складають загальну собівартість виробництва зерна;
1. З'ясування фактичної собівартості зернової продукції, дотримуючись порядку розрахунку і списання калькуляційної різниці та поступового переходу до порядку оцінки сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю згідно з вимогами П(с)БО 30 «Біологічні активи»;
 2. Достовірне відображення інформації в регістрах бухгалтерського обліку, забезпечуючи потребу у якісній фіксації понесених на момент виконання витрат, оскільки всі ці суми безпосередньо впливають на собівартість зернової продукції і повинні стати собівартістю;
 1. Систематизація витрат методом подвійного запису за об'єктами обліку витрат та статтями витрат, використовуючи відповідність між суб'єктами обліку;

3. Оптимізація обліку витрат відповідно до положень нормативних документів та вимог сучасного інформаційних систем.

Перелічені вище пункти є елементами облікової політики та формування витрат на врожай зернових культур. Документація, що підтверджує облікову політику сільськогосподарського підприємства, оформлюється у формі Наказу підприємства про облікову політику.

Послідовність облікової політики дає змогу дотримуватись загальноприйнятих правил бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств і обов'язково включає питання, пов'язані з обліком витрат (рис. 3.10). Тому питання про альтернативність облікових аспектів щодо процесу біологічного перетворення у зерновиробництві є невід'ємною частиною Наказу про облікову політику сільськогосподарських підприємств.

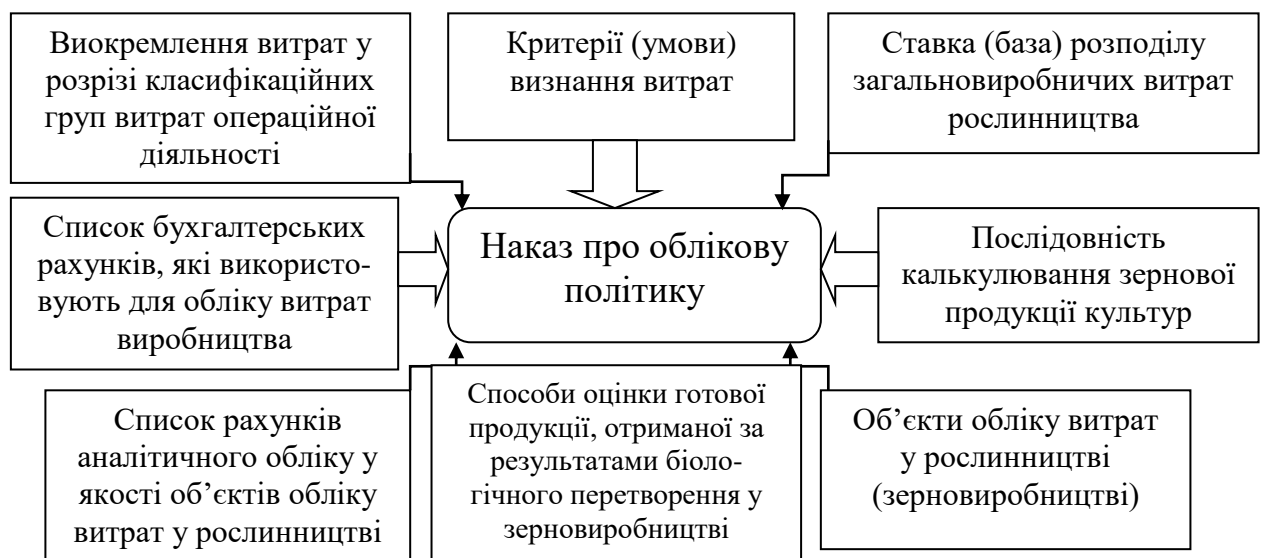


Рис. 3.1. Положення щодо обліку біологічного перетворення у зерновиробництві для включення у Наказ про облікову політику

У досліджуваному фермерському господарстві організація бухгалтерського обліку використовує офіційні директиви облікової політики, які визначають набір загальних питань, пов'язаних з управлінням та організацією обліку біологічного перетворення в зерновиробництві. Водночас у внутрішніх нормативних документах неповно розкрито питання управлінського обліку у виробництві зернової продукції. Зокрема, у додатку до наказу

відсутній графік обігу первинних документів та зведених документів з обліку виробництва зерна, а також відсутній додаток з шаблоном щодо розрахунку собівартості 1 ц зерна. Не враховані також положення П(С)БО 30 «Біологічні активи», які мають суттєвий вплив на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств.

Тому рекомендуємо надалі фермерському господарству розробляти та затверджувати індивідуальні інструкції з облікової політики та формувати облікову політику, виходячи з конкретних умов виробництва господарства, кваліфікації облікових кадрів та ступеня автоматизації обліку.

У зв'язку з цим табл. 3.1 характеризує елементи облікової політики сільськогосподарських підприємств в частині обліку витрат і оприбуткування продукції зерновиробництва, які мають бути покладені в основу формування Наказу про облікову політику.

Наказ про облікову політику визначає організацію обліку виробництва зернової продукції, послідовність бухгалтерських робіт, методика обліку витрат і калькулювання собівартості зернової продукції, графік документообігу, статті витрат, а також бази розподілу загальногосподарських витрат основи.

Дослідженням господарсько-операційної документації та процесів документообігу у досліджуваному фермерському господарстві встановлено, що не складаються оперограми (операційні карти) для обліку господарських операцій, що є великим недоліком через нехтування дотриманням порядку заповнення документів та їх руху. Також немає графіка документообігу. Тому в табл. 3.2 наведемо розроблену під час виконання кваліфікаційної роботи оперативну схему заповнення талонів зернозбиральних комбайнів, яка в подальшому може бути використана досліджуваним фермерським господарством при організації обліку біологічного перетворення у зерновиробництві.

У ФГ «XXXXX» розроблено офіційний документообіг, який є окремим додатком до Наказу про облікову політику. Однак вони лише вказують на рух основних документів, якими користуються сільськогосподарські підприємства.

Таблиця 3.1

Елементи облікової політики фермерського господарства «XXXXX» в частині обліку біологічного перетворення у зерновиробництві

Об'єкти	Рекомендації щодо методики обліку, які доцільно передбачити в Наказі про облікову політику
Витрати	<p>Витрати накопичують в системі бухгалтерського обліку згідно із вимогами П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених Наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132.</p> <p>Виробнича собівартість зернової продукції ґрунтується на: прямих матеріальних витратах, витратах на оплату праці, інших прямих витратах, загальновиробничих витратах.</p> <p>Загальновиробничі витрати рослинництва розподіляють у розрізі об'єктів витрат зерновиробництва пропорційно до розміру прямих витрат без вартості насіння</p>
Організація управлінського обліку та внутрішнього контролю	<p>Організація документування витрат у розрізі статей витрат регламентується ст. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 та Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132. Правила щодо порядку зберігання первинної документації та бухгалтерських реєстрів встановлює п. 9 ст. 3 Закону. Організацію матеріальної відповідальності у підприємствах різних форм власності регулює ст. 135 Кодексу Законів про працю.</p>
Інвентаризація	<p>Склад постійно діючої інвентаризаційної комісії встановлює наказ керівника фермерського господарства, а результати інвентаризації оформляють відповідним протоколом.</p>
Біологічні активи	<p>Об'єктами облікової політики є номенклатура біологічних активів рослинництва і тваринництва, що віддзеркалюється у розробленому Робочому плані рахунків господарства. Порядок, способи та методи оцінки біологічних активів задекларовані у п. 10 П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315. Після первісного визнання, згідно з п. 13 П(С)БО 30 «Біологічні активи», сільськогосподарську продукцію оцінюють та відображають у бухгалтерському обліку згідно з вимогами П(С)БО 9 «Запаси».</p>

Таблиця 3.2

Операційна карта (оперограма) складання талону комбайнера

№ п/п	Операція	Виконавець			
		Головний	Бухгалтер	Комбайнер	Вагар

		бухгалтер			
1	Підготування та брошурування бланків талонів із вказуванням назвою господарства та табельними номерами водія і комбайнера				
2	Візування талонів головним бухгалтером, проставлення на них печатки				
3	Реєстрація талонів у «Журналі обліку виданих талонів»				
4	Видача комплекту талонів під розписку комбайнеру				
5	Записування у первинний документ фактично відвантаженої маси зерна та передача одного примірника талона водію (талон комбайнера)				
6	Передача на току талона комбайнера вагареві				
7	Відмітка талона комбайнера в «Реєстрі приймання зерна від водія»				
8	Передавання талонів бухгалтеру фермерського господарства				
9	Опрацювання бухгалтером первинних документів				

Недоліком операційних карт (оперограм) є те, що вони відображають рух лише окремих, у нашому випадку конкретних, первинних документів з обліку біологічного перетворення у зерновиробництві. Констатуємо, що у фермерському господарстві «XXXXXX» відсутній графік оформлення документації, що є суттєвим недоліком, через що первинні документи не надходять вчасно до окремих виконавців та затримуються необхідні відомості, що своєю чергою порушує чітку організацію, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку. У табл. 3.3 наведемо схему документообігу талонів комбайнера, розроблену для досліджуваного фермерського господарств, яка в подальшому може бути впроваджена в його бухгалтерську практику.

Таблиця 3.3

Графік документообігу талону комбайнера

№ п/п	Зміст окремої операції документообігу	Місце виконання	Виконавець	Строк виконання
-------	---------------------------------------	-----------------	------------	-----------------

1	Підготування та брошурування бланків талонів із вказуванням назвою господарства та табельними номерами водія і комбайнера	Бухгалтерія	Бухгалтер	Перед початком збирання врожаю
2	Візування талонів головним бухгалтером, проставлення на них печатки	Бухгалтерія	Головний бухгалтер	Перед початком збирання врожаю
3	Реєстрація талонів у «Журналі обліку виданих талонів»	Бухгалтерія	Бухгалтер	Перед початком збирання врожаю
4	Видача комплекту талонів під розписку комбайнеру	Бухгалтерія	Бухгалтер	Перед початком збирання врожаю
5	Записування у первинний документ фактично відвантаженої маси зерна та передача одного примірника талона водію (талон комбайнера)	Поле	Комбайнер	Систематично під час виконання операції
6	Передача на току талона комбайнера вагареві	Поле	Водій	Систематично під час виконання операції
7	Відмітка талона комбайнера в «Реєстрі приймання зерна від водія»	Склад	Вагар	Систематично під час виконання операції
8	Передавання талонів бухгалтеру фермерського господарства	Бухгалтерія	Вагар	Щоденно до 9.00 наступного дня

Облік витрат і виробництва зернової продукції наочно показує, що облік витрат ведеться не тільки в бухгалтерії, а й в інших периферійних структурних підрозділах підприємства. Тому для динамічного надходження інформації до бухгалтерії для обробки та прийняття ефективних управлінських рішень необхідно чітко сформулювати завдання та функціональну сферу кожного виробничого підрозділу, в якому виникають витрати на виробництво зернової продукції, а також сформулювати внутрішні організаційні нормативи та робочі графіки для окремих виконавців.

Внутрішня організаційна регламентація роботи виконавців тісно пов'язана і взаємодоповнюється в процесі організації роботи підприємства. Коли хоча б один документ щодо організації бухгалтерського обліку не розроблено і не затверджено, можна вважати, що у підприємстві немає чітко встановленої організації бухгалтерського обліку.

Схематично проілюстровано взаємозв'язок внутрішніх організаційних регламентів та графіків робіт виконавців на рис. 3.2.

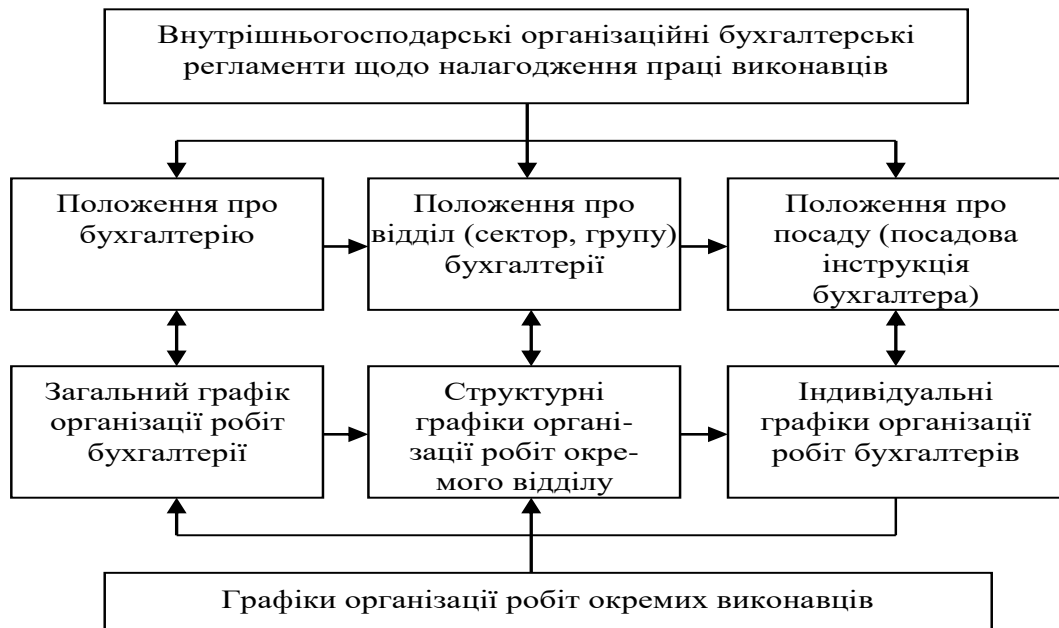


Рис. 3.2. Взаємозв'язок внутрішніх організаційних регламентів бухгалтерського обліку та графіків робіт виконавців

Вивченням організації та регламенту роботи бухгалтерії досліджуваного фермерського господарства встановлено, що існує формальне Положення про бухгалтерію. Це є великим недоліком для цього господарства, оскільки саме через встановлені у Положенні правила відбувається розподіл обов'язків серед виконавців та функцій бухгалтерії. Водночас в господарстві сформовано та затверджено «Посадову інструкцію головного бухгалтера» та «Посадову інструкцію бухгалтера», що є позитивним явищем. Недоліком є відсутність посадової інструкції по кожній ділянці обліку, тобто немає чіткого розподілу обов'язків.

Недоліком в організації роботи бухгалтерії досліджуваного підприємства є також те, що в господарстві не розроблено та не затверджено загальний графік роботи бухгалтерії та індивідуальні графіки роботи окремих бухгалтерів. Це знижує їх продуктивність, оскільки призводить до необґрунтованого використання робочого часу посадовими особами та несвоєчасного виконання справ.

Персональні розклади сприяють підвищенню відповідальності виконавців за виконану роботу та забезпечують дотримання дисципліни. Наведемо в табл.

3.4 типовий особистий графік роботи бухгалтера з обліку біологічного перетворення у зерновиробництві. Він міг би бути доступний для подальшого використання досліджуваним фермерським господарством.

Таблиця 3.4

Індивідуальний графік роботи бухгалтера з обліку біологічного перетворення у зерновиробництві

№ п/п	Назва робіт	Термін виконання
1	Отримання від завідувача током Звіту про рух продукції	2-го числа о 10.00
2	Оформлення Звіту про витрати і вихід продукції основного виробництва ф. № 5.5 с.-г	3 і 4 числа з 9.00 до 16.00
3	Зустрічна перевірка інформації із Звіту про витрати і вихід продукції основного виробництва ф. № 5.5 с.-г з Відомостями руху продукції, Розрахунково-платіжними відомостями і Звітами матеріально відповідальних осіб щодо показників обсягу виробництва і виходу продукції	6 і 7 числа з 9.00 до 16.00
4	Записування зведеної інформації до журналу-ордеру № 5 В с.-г.	10 і 11 числа з 9.00 до 16.00

Дослідження проблем організації обліку вирощування зернової продукції та управління діяльністю досліджуваного фермерського господарства свідчить про те, що в його організаційній структурі відсутні відповідні структурні підрозділи, які мають безпосереднє відношення до ведення управлінського обліку. Незважаючи на лінійну організаційну структуру бухгалтерії досліджуваного господарства, вважаємо доцільно окремо виділити посаду «Бухгалтер-аналітик» як спеціаліста, який безпосередньо пов'язаний з управлінським обліком. Основними завданнями цього фахівця мають бути аналіз бюджетів, облік та контроль витрат, доходів та інших об'єктів управлінського обліку та відповідно підготовка внутрішньої операційної звітності.

З метою впровадження управлінського обліку в практику агробізнесу в ході виконання кваліфікаційної роботи була розроблена комплексна організаційна модель (рис. 3.3), яка забезпечує поєднання бухгалтерського обліку, аналізу, бюджетування та контролю і демонструє послідовність ведення

управлінського обліку. Його етапи – підготовчий, методичний, технічний та організований.

В управлінському обліку витрати операційної діяльності, витрати на реалізацію готової продукції та фінансові результати від реалізації зернової продукції розраховуються за центром відповідальності або за видами біологічних активів чи сільськогосподарської продукції. З метою впорядкування внутрішніх положень з управлінського обліку сільськогосподарських підприємств рекомендуємо основні положення про порядок їх ведення відображати не в доступному для зовнішнього користування «Наказі про облікову політику», а у внутрішньому Положенні про управлінський облік фермерського господарства. Організація управлінського обліку повинна бути сформульована керівником відділу управлінського обліку.

Центру відповідальності доцільно організувати облік собівартості зернової продукції та узгодити такі попередні характеристики: контроль роботи; підведення річних підсумків; калькулювання та формування звітності.

Паралельно з технологічним контролем доцільно здійснювати щоденний оперативний контроль біологічного перетворення у зерновиробництві і порівнювати фактичні масштаби та вартість його здійснення з плановими або нормованими показниками технологічних карт. Тобто таким чином постійно перевіряються зміни в оборотних активах, незавершеному виробництві та готовій продукції з метою накопичення та узагальнення витрат за об'єктами обліку для виявлення відхилень, шляхом порівняння наступних бюджетних і фактичних показників. виражати відхилення. Оперативний облік є основним інструментом управлінського обліку для таких програм.

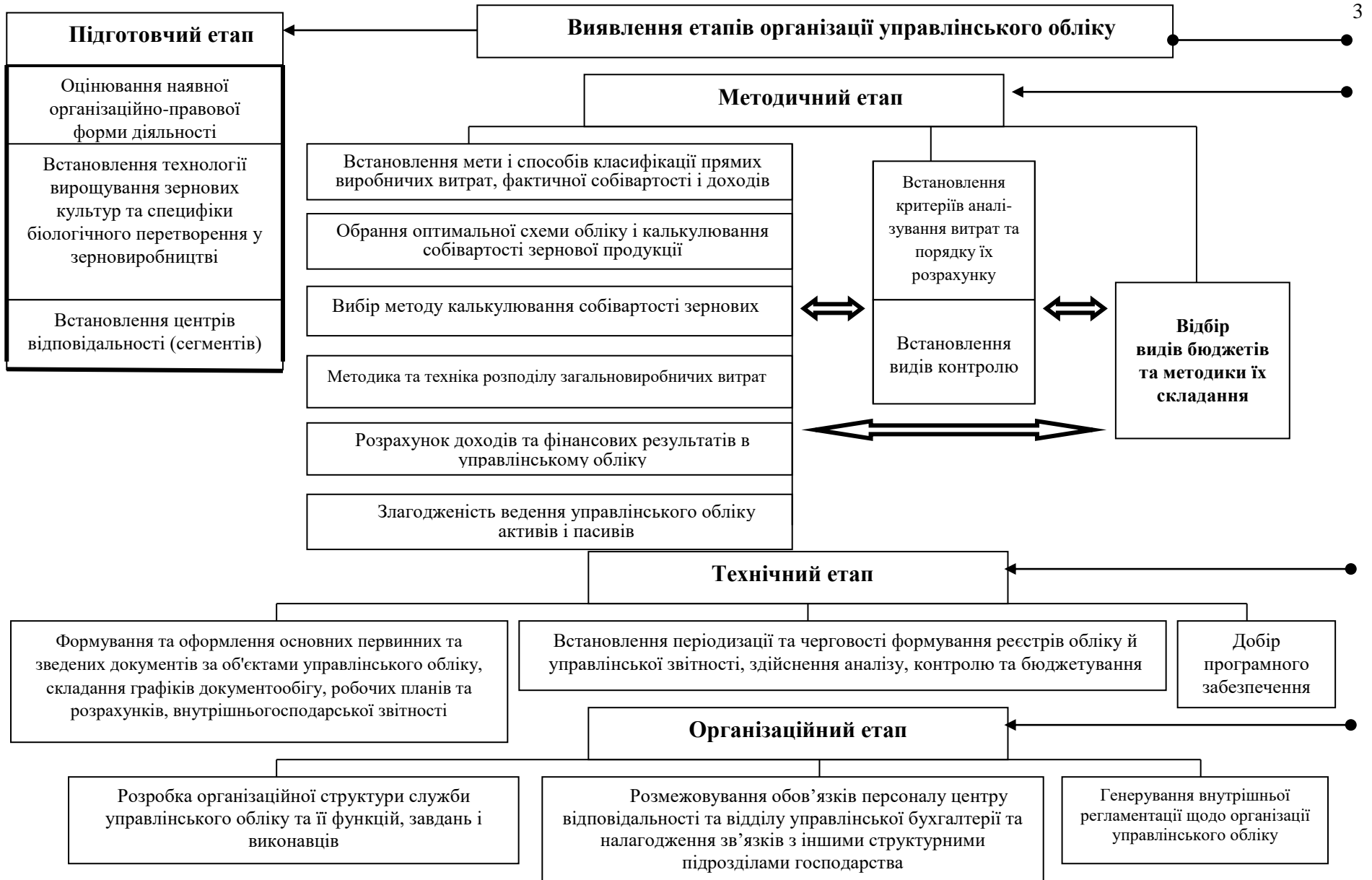


Рис. 3.3. Модель організації управлінського обліку в частині біологічного перетворення зерновиробництві

Відповідно до наведеної вище моделі, відділ центру відповідальності повинен вести детальний облік витрат за видами зернових культур, видами робіт, видами продукції зерновиробництва (основна, побічна, супутня), виробничим циклом тощо. А також технічний процес (експлуатація), статті витрат виробництва.

У досліджуваному фермерському господарстві завдяки структурним підрозділам та унікальним технологічним процесам у виробництві окремих видів зернової продукції, є велика кількість об'єктів обліку виробництва зерна. У цьому контексті управління витратами має готуватися до змін технічних процесів, замінюючи один ресурс іншим, дотримуючись при цьому послідовності збереження всіх процесів.

Дослідження операційної діяльності досліджуваного фермерського господарства показує, що в більшості випадків основою для виділення об'єктів обліку виробництва зерна є посівна площа.

Виокремлюючи об'єкти обліку зернової продукції, слід пам'ятати, що в сільськогосподарському виробництві готова продукція не виготовляється, а вирощується, тобто одержується шляхом використання технологій, що впливають на землю, навколишнє середовище та рослини. Крім того, результатами виробництва зернової продукції є й інші види продукції: переважно зерно, у другу чергу солома, потім зерновідходи. На це також слід звернути увагу при виділенні об'єктів обліку витрат зернової продукції.

Враховуючи сучасні об'єкти обліку, прийняті суб'єктами господарювання на практиці, враховуючи вищенаведені фактори, рекомендуємо за ієрархією обліку витрат розглядати такі об'єкти обліку витрат на біологічне перетворення у зерновиробництві: центр відповідальності (відділ витрат), зернові культури, види робіт, види зернової продукції; етапи виробництва; процес виробництва; технічна експлуатація; статті витрат поділяються на прямі витрати та витрати за рахунками (рис. 3.4).

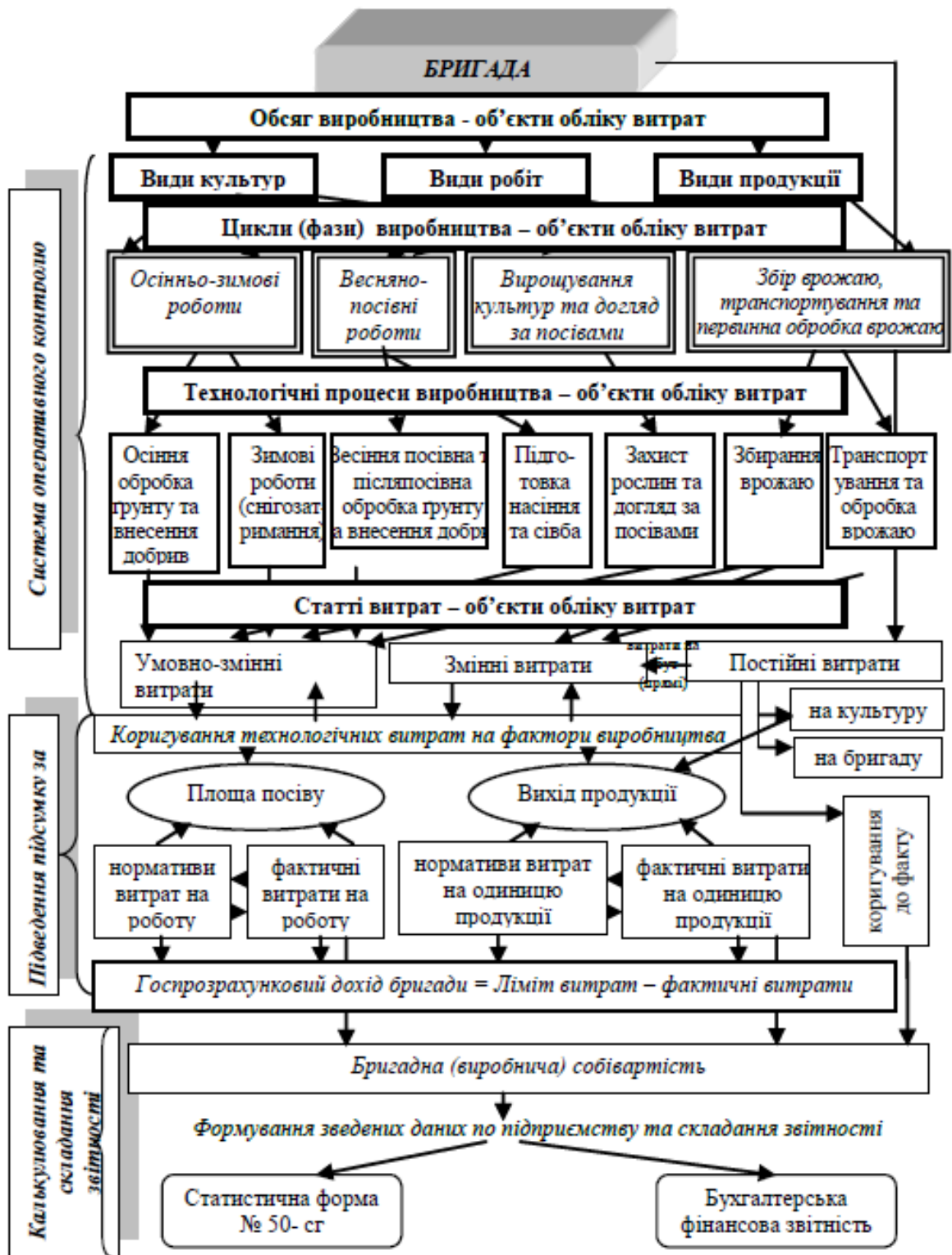


Рис. 3.4. Маршрути руху в системі управлінського обліку цифрової інформації про витрати на біологічне перетворення у зерновиробництві

Облік витрат, побудований відповідно до вищенаведеного сценарію, забезпечує показники контролю витрат і забезпечує ідентифікацію економії або перевитрат ресурсного потенціалу для вирощування зернових культур протягом

року. Якщо в обліку і контролі розглядаються лише витрати на гектар посівної площі без деталізації того, що відбувається на одиницю угідь, виникають перешкоди для з'ясування причин відхилень і вимірювання ступеня відповідальності конкретних людей за результати своєї праці.

Третій підхід до структур калькуляції витрат на виробництво зерна дає можливість ретельно дослідити витрати на виробництво рослинництва на основі післяопераційних деталей, визначених у технологічній карті. Таким чином перевіряється собівартість виконаної одиниці продукції. Різниця в собівартості порівняно з плановими лімітами визначається в розрізі кожної технологічної операції за фактично виконаними роботами, поточним дотриманням технології вирощування зернових культур і відповідністю з сумою витрат контролюють обсяг виконаної роботи.

Таким чином, виходячи з поточного впровадження контролю, можна використовувати три методи раціоналізації обліку витрат на біологічне перетворення у зерновиробництві в центрі відповідальності:

- класифікація за етапами сільськогосподарських робіт;
- через технічні операції або технічні процеси;
- фактичний облік витрат на вирощування зернових культур та отримання продукції за статтями витрат, що поділяються на змінні витрати, умовно-змінні витрати та постійні витрати.

У контексті опису актуальних і концептуальних підходів розвитку обліково-аналітичного забезпечення доцільно розглянути пропозиції, які стосуються змісту та порядку впровадження в облікову практику сільськогосподарських підприємств галузевого стандарту організації управлінського обліку в галузі рослинництва.

Метою розробки і запровадження цього галузевого стандарту є формулювання цілісних по галузі сільського господарства організаційних та методичних аспектів до організації управлінського обліку, розподілу відповідальності та обов'язків щодо його ведення, формування первинної документації, складання та подання звітності для задоволення інформаційних

потреб менеджерів у процесі управління витратами та собівартістю продукції рослинництва.

Організаційні питання щодо підвищення ефективності систем управлінського обліку в рослинництві включають необхідність організації документування операцій біологічного перетворення в рослинництві, процедури створення та функціонування управлінського обліку, організацію інвентаризаційної роботи, а також стандартів і процедур контролю відповідності управлінського обліку.

Створення системи операційної документації та документообігу з вирощування основних сільськогосподарських культур можна визначити як один із планів реалізації спеціалізованих рослинницьких господарств і стати основою для галузевих стандартів як взаємодія управлінського, фінансового та операційного обліку. Крім того, процес повинен враховувати особливості кожного етапу біологічного перетворення у зерновиробництві.

Закономірність включення проблеми організації інвентаризаційної роботи до галузевих стандартів пов'язана з необхідністю системи оперативного контролю організації процесу визначення собівартості продукції рослинництва. Зокрема, запропоновано механізм безперервної інвентаризації рослинної продукції під час вирощування, який передбачає:

- 1) рахунки бухгалтерського обліку, які відображають вартість усіх придбаних (виготовлених) ТМЦ за звітний період і одночасно відображають їх суми в розгорнутій інвентаризаційній відомості;

- 2) відобразити той факт, що вартість кожного ТМЦ, вилученого протягом звітного періоду, повинна зафіксувати вартість таких оборотних активів на рахунках бухгалтерського обліку та у відомостях про суцільну інвентаризацію;

- 4) зафіксувати повернення товару до місця зберігання та пояснити причину повернення;

- 5) порівнювати залишки ТМЦ, відображені у відомостях поточної інвентаризації, із записами головної книги за відповідними рахунками;

6) Проаналізувати процес включення матеріальних витрат до собівартості продукції рослинництва шляхом порівняння безперервної інформації з регістрами обліку витрат;

7) Контролювати достовірність інформації про виручку від реалізації, відображеної у звіті про фінансові результати, шляхом порівняння її з результатами реалізації товарів і матеріальних цінностей, відображених у відомостях про поточну інвентаризацію.

3.2 Оптимізація обліку біологічного перетворення у зерновиробництві згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи»

Подальше становлення ринкових відносин в Україні, поява нових організаційно-правових сільськогосподарських структур з різними формами власності, розвиток зовнішньоекономічної діяльності зумовлюють потребу в оптимізованому обліку та контролі як елементі необхідного для управління українським аграрним бізнесом в державному чи приватному секторах.

Питання бухгалтерського обліку в сільськогосподарській виробничій діяльності нині набули надзвичайної актуальності та складності, що передусім передбачає адаптацію вітчизняних облікових реалій до світової практики. Прикладом такого коригування є постійне, але досі не повністю реалізоване впровадження вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» в бухгалтерську практику вітчизняних сільськогосподарських підприємств.

Варто зазначити, що виробництво продовольчих культур слід оцінювати за справедливою вартістю при первісному визнанні за вирахуванням очікуваних витрат на той момент і в місці продажу. Ця оцінка базується на активних ринкових цінах на аналогічні товари. У разі відсутності активного ринку зерна його справедливу вартість допускається визначати на основі ціни попередньої ринкової операції з подібною продукцією або ціни подібних активів, але проводяться коригування з урахуванням характеристик продукту або активу. Можливе рішення про оцінку біологічного активу є прийнятним, якщо

попередня операція з біологічним активом відбулася на кілька днів пізніше. Наприклад, якщо така операція відбудеться, ціна продажу може не відображати справжню ринкову вартість оцінюваного біологічного активу.

Досліджуване фермерське господарство у своїй обліковій політиці не відповідає вимогам П(С)БО 30 «Біологічні активи» та продовжує оцінювати продукцію за плановою та фактичною собівартістю. Причиною такого напряму обліку є складність визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Зрештою, інформація про ринкову ціну на момент оцінки не завжди є надійною або доступною для малих сільськогосподарських підприємств на певну звітну дату. Ці ціни швидко змінюються, тому бухгалтерам агробізнесу важко відстежувати їх зміни на практиці. У результаті отримані дані про ринкову ціну, ймовірно, будуть ненадійними, що, у свою чергу, може бути причиною помилок у формулюваннях справедливої вартості.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів окреслюють організаційні представлення обліку справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Тому в господарстві рекомендується виділити окрему штатну одиницю, до обов'язків якої входить розрахунок справедливої вартості зернової продукції, що дасть можливість аналізувати цінові тенденції та пропозиції від покупців і замовників, дозволить мати інформацію для порівняння цін на аналогічні товари чи продукції інших сільськогосподарських підприємств області, а також сприятиме розробці власної методики оцінки справедливої вартості сільськогосподарської продукції та біологічних активів.

Проте ми вважаємо, що формування цих секторів може стати причиною постійної оцінки всіх самостійних видів біологічних активів і сільськогосподарської продукції та їх документації. Насамперед, така ситуація спричинена значною кількістю спеціалістів для забезпечення виконання вищезазначених функціональних обов'язків, через відсутність бази та мотивації для застосування такого підходу у фермерських та сімейних фермах, де через

менші масштаби діяльності а також через особливий характер роботи, незавжди доцільно роздувати штат працівників.

Враховуючи вищезазначене, ми пропонуємо вдосконалену організаційну методику обліку справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції, адаптовану до управлінського статусу досліджуваного фермерського господарства (рис. 3.5).

Щодо встановлення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції послідовність підходів, які розроблені та рекомендовані до впровадження, така. Справедлива вартість усього найменування біологічних активів та сільськогосподарської продукції визначається щомісячно та розраховується з першого числа наступного місяця.

Щомісячна прерогатива встановлення справедливої вартості зернової продукції та інших біологічних активів така:

1. Щоденна, достовірна, обґрунтована та фіксована інформація щодо цін на активному ринку сільськогосподарських біологічних активів та всього найменування сільськогосподарської продукції.

2. Ефективно реагувати на зміни зовнішнього середовища та уникати потенційних економічних ризиків можна шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

3. Збір, обробка та узагальнення даних про активні ринкові ціни здійснюється уповноваженою особою, дії якої контролює головний бухгалтер.

4. Доступність, прозорість та простота у використанні.

3.3. Автоматизація обліку біологічного перетворення у зерновиробництві

Одним із основних підходів до реформування та вдосконалення виробничого обліку продукції рослинництва, в тому числі зернової продукції, є автоматизація. Автоматизація облікових процесів значно покращує якість

роботи та скорочує витрати часу на обробку інформації.

Дослідження показують, що облік у досліджуваному фермерському господарстві ведеться вручну, комп'ютеризовано лише деякі частини обліку та подання податкових декларацій. Проте за сучасних економічних умов всім сільськогосподарським підприємствам вигідно запровадити повну комп'ютеризацію облікових процесів, оскільки це значно скорочує час на перетворення інформації, а також створює умови для підвищення продуктивності праці та зниження витрат на утримання та обслуговування штату бухгалтерії. Особливо значні зміни комп'ютеризація внесла в організації первинного обліку.

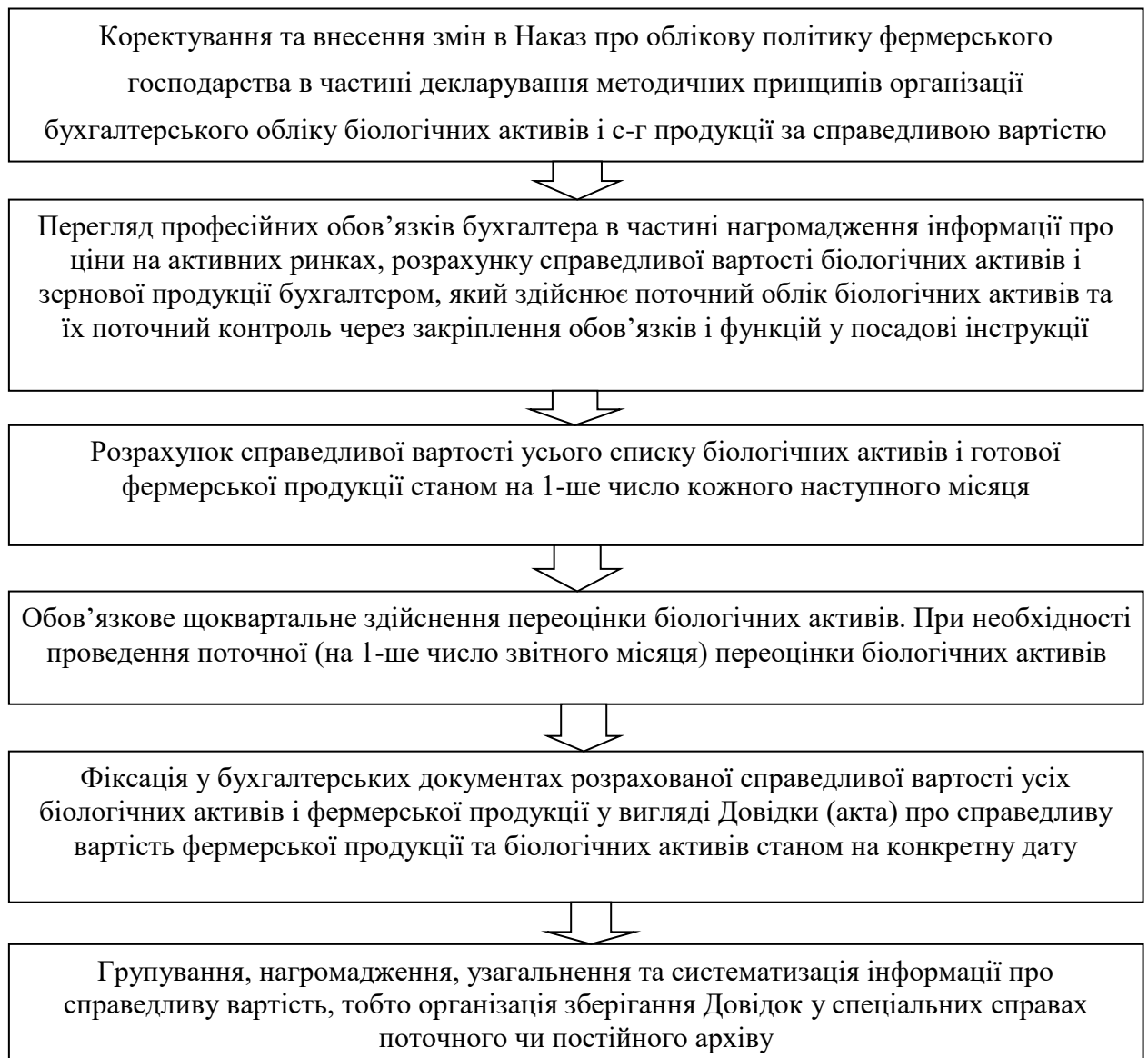


Рис. 3.5. Організаційно-методичні стадії обліку та оцінки зернової продукції та біологічних активів за справедливою вартістю у фермерському господарстві

Переваги комп'ютеризації генерування первинної документації у виробництві зерна показано на рис. 3.6.

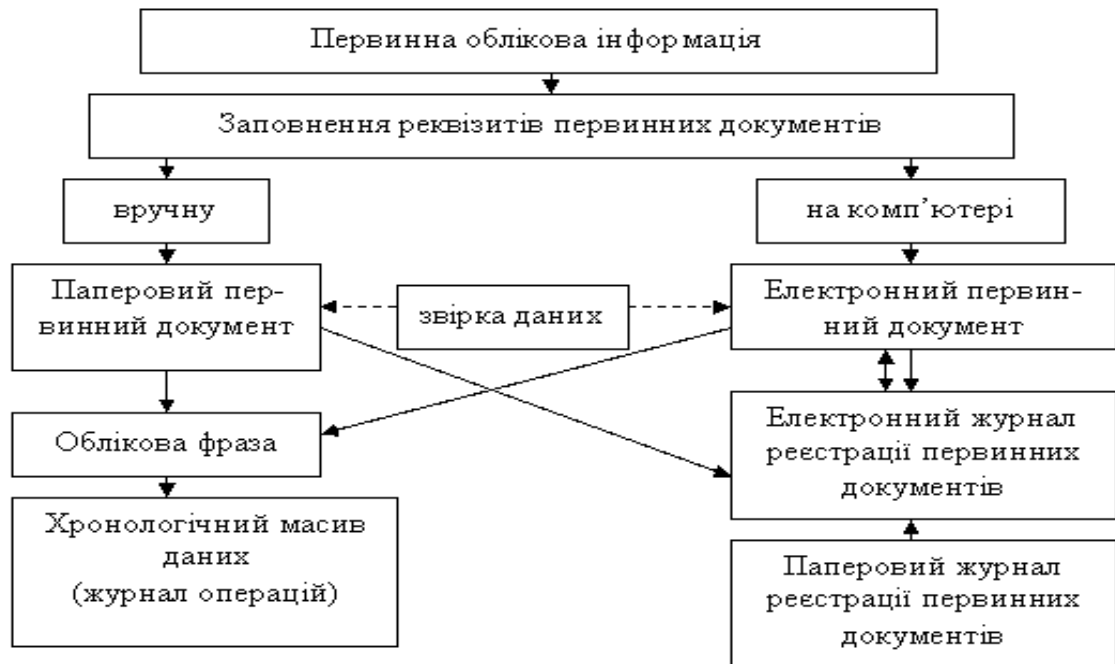


Рис. 3.6. Порядок автоматизації генерування первинної документації у зерновиробництві

Повна автоматизація облікових процесів потрібна в першу чергу самим бухгалтерам для ефективного виконання своїх професійних функцій. Застосування комп'ютерної техніки не потребує серйозних змін у принципах обліку, але технологія збору й обробки інформації вдосконалюється.

Завдяки комп'ютеризації обліку витрат і врожайності зернових культур, значно покращилася якість роботи та мінімізувалися витрати часу на обробку інформації. Найбільш поширеною формою автоматизації бухгалтерського обліку є використання серії взаємопов'язаних АРМ. Конструкція цієї автоматизованої системи обліку базується на об'єднанні кількох локальних АРМ в одну велику комплексну систему. Як показано на рис. 3.7, де проілюстровано організаційну характеристику АРМ відповідального за технологію вирощування зернових культур.

Для обліку вирощування зернових культур рекомендується використовувати наступні локальні АРМ: АРМ для обліку оборотних засобів,

АРМ для обліку оплати праці працівників, відділ обліку необоротних активів та амортизації, відділ загальновиробничих витрат, облік результатів реалізації готової продукції, облік розрахунків.

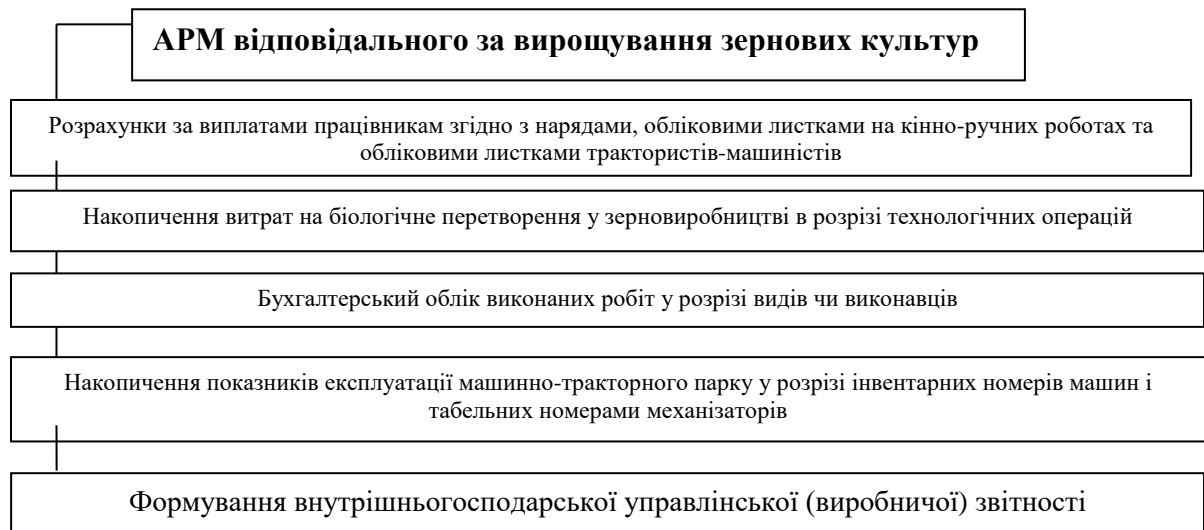


Рис. 3.7. Організація роботи АРМів відповідальних за вирощування зернових культур

Сума перерахованих АРМ становить повний набір АРМ, релевантних щодо процесів обліку вирощування продовольчих культур. Вважаємо, що роботу комплексного АРМ доцільніше організовувати в розрізі окремих структурних сегментів аграрного господарства. Запропонована система АРМ може працювати лише за відповідних програмних умов. Оскільки російські бухгалтерські програмні продукти заборонені, вітчизняним агрокомпаніям доводиться шукати ефективні альтернативи.

Основним програмним продуктом, що відповідає вимогам облікових організацій з виробництва зерна в сучасних умовах, є бухгалтерська програма Хеппі-Бух. Це ліцензований український продукт, який відповідає українському законодавству та зв'язується з Клієнт-банк для експорту даних, а також експорту даних у звітність страхових компаній, Медок та інші програми.

Відмінною рисою Хеппі-Бух є наявність окремої базової конфігурації для сільського господарства разом з іншими конфігураціями. Ця форма надає потужні можливості торгового та складського обліку. Крім того, до цієї

конфігурації додано модулі для розрахунків з власниками паїв (орендодавців), а також розширений аналіз для обліку витрат на виробництво рослинництва та тваринництва, особливо вирощування продовольчих культур та продаж біологічних активів.

Вважаємо, що в перспективі цілком можливим для досліджуваного фермерського господарства є використання Хеппі-Бух з виділенням центру витрат рослинництва шляхом формування професійної бухгалтерії. Цей крок дозволить запровадити процедури підтримки управлінських рішень шляхом впровадження типових систем автоматизації бухгалтерського обліку, отримання інформації в режимі онлайн від центрів витрат.

Функції, які входять до складу програмного продукту сільськогосподарського підприємства Хеппі-Бух, визначено виходячи з особливостей управління та обліку сільськогосподарського підприємства.

Провідний ефективний потенціал даного програмного продукту:

1. Ведення бухгалтерського та податкового обліку відповідно до чинних П(С)БО;
2. Можливість вирішення всіх завдань, які ставить перед бухгалтерією АПК сучасність – від первинної документації до складання стандартизованої звітності;
3. Ведення податкового обліку не тільки для єдиного податку четвертої групи платників податку, а й у кількох розділах ПДВ: на цей час ведеться окремий реєстр виданих та отриманих податкових накладних, декларацій з ПДВ.

Тому, як засіб повної автоматизації облікових процесів досліджуваного фермерського господарства, вважаємо за доцільне в майбутньому запровадити систему автоматизації бухгалтерського обліку операційної, фінансової та іншої діяльності, ядром якої буде програмний продукт Хепі-Бух сільськогосподарське підприємство (рис. 3.8).

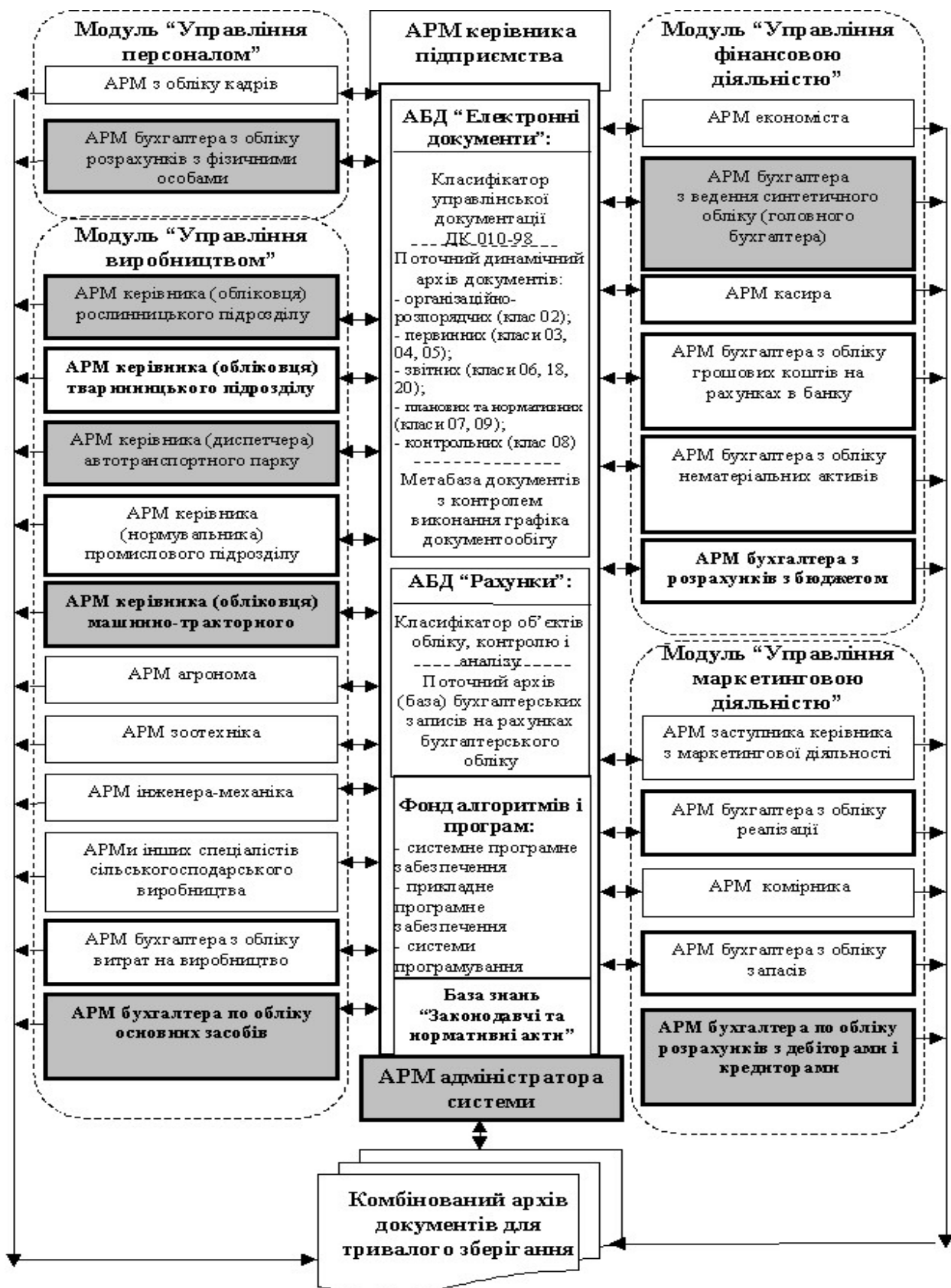


Рис. 3.8. Модель структури автоматизованих робочих місць щодо операцій біологічного перетворення у фермерському господарстві

У програмному продукті Хепі-Бух сільськогосподарське підприємство вводить поняття «технічні операції» для обліку продукції рослинництва. У всіх основних документах, які фіксують факти виконаної роботи, накопичуються дані про типові технічні операції вирощування продовольчих культур. Сівозміни (можливо, схеми полів) заносяться в базу даних. Витрати на вирощування сільськогосподарських культур накопичуються за полями, культурами та статтями витрат. Плата за управління розподіляється пропорційно на основі встановленої бази. Крім того, план передбачає застосування методів калькулювання собівартості готової продукції для формування еталонної бази даних для оцінки продуктів біологічного перетворення відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Основні первинні документи з обліку витрат та виходу продукції зерновиробництва формуються в електронному вигляді керівниками відділків та негайно передаються в автоматизовану базу даних «Електронні документи», де в документах інших структурних підрозділів відображаються витрати, понесені на виробництво зерна. Далі відбувається бухгалтерська обробка електронних документів з формуванням облікових реєстрів «рахунків», тобто автоматизованих баз стандартизованих облікових операцій.

Отримана при цьому інформація передається до АРМ бухгалтера для калькулювання собівартості продукції, де калькулюється собівартість зерна та формується комплексний реєстр. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» продовольчі культури необхідно оцінювати за справедливою вартістю на момент оприбуткування. Це дуже складно, оскільки ціни на продукцію змінюються дуже швидко, тому неможливо автоматично ввести їх ціни в автоматизований облік. Справедливу вартість зерна потрібно вручну вводити в систему принаймні раз на місяць.

Отже, за допомогою цієї системи сільськогосподарські підприємства зможуть значно скоротити час розрахунків та обчислень, прискорити процес документообігу, скоротити терміни отримання виробничої інформації.

ВИСНОВКИ

Облік витрат на біологічне перетворення у зерновиробництві ведеться на основі нормативної класифікації статей витрат. Що стосується об'єктів, то облік включає прямі витрати та непрямі витрати.

Зважаючи на рослинницьку спеціалізацію фермерського господарства «XXXXX», для його сільськогосподарської діяльності задіяні значні площі сільськогосподарських угідь. Щороку досліджуване фермерське господарство засіває близько 50 га угідь зерновими культурами та близько 150 га ріллі технічними культурами. Фермерське господарство функціонує на орендованих площах сільськогосподарських угідь загальною площею 203 га.

Перерозподіл посівних площ на користь озимої пшениці, соняшника, ріпаку та цукрового буряка пов'язані із зміною кон'юнктури аграрного ринку. Урожай, вирощений у господарстві, може бути реалізований у майбутньому і користується найбільшим попитом. Особливо це стосується кукурудзи. Зерно цієї культури користується попитом на швидко зростаючих ринках кормів для птиці та свиней у досліджуваному регіоні.

Валовий збір цукрового буряка має чітку тенденцію до зростання, що пов'язано як із збільшенням посівних площ, так і урожайності. Водночас суттєво зменшився валовий збір сої, оскільки цей показник також тісно корелює із площею посіву, яка впродовж останніх років має тенденцію до зменшення. Валовий збір озимої пшениці має строкату тенденцію. Виробництво молока досягається за рахунок збільшення продуктивного поголів'я корів із 40 до 61 у 2023 році і підвищення продуктивності худоби через запровадження технологій інтенсивної годівлі, проведення заходів щодо підвищення та збереження якості молока, зокрема його охолодження безпосередньо на місці доїння.

Загалом у господарстві собівартість виробництва зернової продукції у 2022 році порівняно з 2021 роком зросла на 51,5%. Вартість насіння та садивного матеріалу зростає, оскільки фермерське господарство не використовує власне

насіння, а купує, зазвичай імпортує, у спеціалізованих дилерів. рівень фермерської діяльності у 2020-2022 був досить ефективним. Так, виручка від реалізації продукції зросла в 2,1 раза, або на 3023,4 тис.грн. Аналогічно собівартість продукції зросла на 94,14%, тобто на 2483,0 тис. грн. Таким чином, темпи зростання виручки від реалізації фермерської продукції випереджають темпи зростання собівартості, що в кінцевому підсумку призводить до збільшення прибутку в 2,9 раза, що також свідчить про зростання обсягів реалізації фермерської продукції. Збільшення обсягу дебіторської заборгованості в 6 разів є дещо негативним явищем, оскільки відомо, що велике збільшення цього показника уповільнює відтворювальний процес і свідчить про неефективне управління грошовими коштами.

Тенденція збільшення чистого прибутку майже у три рази виникає в силу різних обставин, зокрема за рахунок збільшення виробництва та реалізації готової продукції. Це також пов'язано з впливом інфляційного процесу, який в сучасних умовах є передумовою зростання цін на продукцію. Досліджуване фермерське господарство дбає про збереження врожаю до наступного сезону, щоб реалізувати його за кращою ціною. Саме цей фактор зумовив збільшення чистого доходу від реалізації в 2022 році в порівнянні з 2020 роком на 3023,4 тис. грн.

Сільськогосподарські товаровиробники є суб'єктами спрощеного режиму оподаткування, тобто є платниками єдиного податку четвертої групи. Нарахована сума єдиного податку для платників податку 4 групи відображається за дебетом окремого аналітичного рахунка бухгалтерського обліку 91 «Загальновиробничі витрати» та в подальшому відноситься на об'єкт витрат. Сумарна величина єдиного податку безпосередньо впливає на витрати операційної діяльності сільськогосподарських підприємств, особливо у зв'язку із підвищенням ставок податку в останні роки. Крім того, чим більше та якісніші землі використовуються сільгоспвиробником, тим більші бюджетні зобов'язання фермерського господарства щодо сплати єдиного податку.

У досліджуваному фермерському господарстві бухгалтерський облік операційної діяльності, в тому числі і облік біологічного перетворення, забезпечує штат бухгалтерії.

Основні бухгалтерські записи про вартість біологічного перетворення і виробництво зернових культур організовується у встановленому форматі. Також облікові процедури витримуються під час продажу зерна.

У практиці бухгалтерського обліку з метою систематизації інформації про собівартість і врожайність продукції рослинництва використовується субрахунок 231 «Рослинництво», до якого відкриваються аналітичні рахунки за видами культур. За дебетом рахунку накопичуються витрати, а за кредитом - продукція, отримана в процесі виробництва.

«Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва» ф. №5.5 с.-г є реєстром аналітичного обліку. Для кожної культури (групи культур) чи виду незавершеного виробництва, тобто окремого аналітичного рахунка, бухгалтер відкриває окремий аркуш цього Звіту. У досліджуваному фермерському господарстві для обліку біологічного перетворення відкрито, зокрема, аналітичний рахунок 231001 «Озима пшениця». Підсумкові узагальнені дані звіту 5.5 с.-г. переносять у журнал-ордер №5 В с.-г.

За розрахунками собівартості 2022 року планова собівартість озимої пшениці досліджуваного фермерського господарства становить 240,0 грн., а фактична – 232,76 грн. Фактична собівартість озимої пшениці на кінець року виявилася вищою за планову, а вартість відходів зерна – меншою за планову. Калькуляційна різниця озимої пшениці списана методом дооцінки та відображена відповідно Дт 90 Кт 271, а калькуляційна різниця зерновідходів списана методом «червоного сторно».

Підсумовуючи, надано наступні рекомендації щодо вдосконалення обліку біологічного перетворення у зерновиробництві у досліджуваному фермерському господарстві:

❖ З метою уникнення можливого недотримання порядку розробки та маршруту руху первинних документів, несвоєчасного надходження документів у конкретні місця та затримки в отриманні необхідної інформації, складаються інструкції щодо формування первинних документів (оперограми) та графіки документообігу за окремими первинними документами;

❖ З метою підтримки ритмічності та синхронізації функцій практиків облікових служб рекомендовано в облікову практику досліджуваного фермерського господарства запровадити розроблені під час виконання кваліфікаційної роботи організаційні регламенти та індивідуальні графіки робіт бухгалтерів;

❖ Як засіб виконання вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» та як спосіб узгодження поточної практики обліку витрат із нормативними вимогами досліджуваному фермерському господарству рекомендовано механізм організаційно-методичних підходів оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю;

❖ З метою раціонального структурування системи управлінського обліку досліджуваного фермерського господарства розроблено комплексну організаційну модель, яка базується на послідовності підготовчих, методичних, технічних та організаційних етапів. Взаємозалежність бюджетування, обліку, аналізу та контролю забезпечить своєчасність прийняття управлінських рішень. Організаційний етап моделі передбачає наявність відділу управлінського обліку, до складу якого входять бухгалтер-аналітик, бухгалтер-контроерль та економіст.

❖ Як спосіб повної автоматизації облікового процесу сільськогосподарських підприємств можна розглядати автоматизовану систему робочих місць управлінців та бухгалтерів сільськогосподарських підприємств, що передбачає використання вітчизняного програмного продукту Хепі-Бух для налагодження системи обліку витрат та формування фактичних собівартості зернової продукції.

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. 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.
3. Бондаренко Н. М., Різченко Н. В. Особливості обліку витрат і виходу продукції рослинництва. *Економіка та держава*. 2019. № 11. С. 76-82.
4. Бондур Т. О. Роль облікової політики підприємства в організації обліку виробництва продукції рослинництва. *Економіка АПК*. 2008. № 10. С. 81-85.
5. Боярко Н. Облікова політика підприємств. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2006. № 18. С. 19-21
6. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємства України / за заг. ред. А.М. Коваленко. Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. 736 с.
7. Бухгалтерський фінансовий облік підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута». 2009. 912 с.
8. Гаврилюк О. О., Чоп М.О. Сучасний стан виробництва продукції рослинництва та його вплив на побудову обліку витрат *Ефективна економіка*. 2018. № 6. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_6_26
9. Гаркуша Н.М. Економічна сутність витрат підприємства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2016. Вип. 1(1). С. 191–200.
10. Гнатишин Л., Прокопишин О., Василюшин 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. Організація обліку : навч. посіб. Львів: «Магнолія 2006», 2014. 432 с.
12. Гнатишин Л.Б., Прокопишин О.С., Чумак М. Організація системи первинного обліку у зерновиробництві. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК.* 2014. №21. С. 84-91,
13. Гончаренко Н. В. Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК.* 2009. № 1. С. 59-63.
14. Горбатюк О.В., Антонішин В. В. Шляхи удосконалення фінансового та управлінського обліку в умовах автоматизації. *Наука й економіка.* 2016. Вип. 1. С. 18-22.
15. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: навч. метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Вид.2-ге, без змін. К.: КНЕУ. 2006. 132 с.
16. Дерев'яненко С., Олійник Т. Актуальні питання обліку поточних біологічних активів. *Бухгалтерія в сільському господарстві.* 2010. № 12. С. 16-20.
17. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К. : ННЦ «ІАЕ», 2009. 648 с
18. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30. 11. 1999р. № 291 URL: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)
19. Клименко М. О., Фещенко В. П., Вознюк Н. М. Основи та методологія наукових досліджень: навч. посіб. К.: Аграрна освіта, 2010. 351 с.
20. Кравченко М. В., Вільхова Т. В. Економічний зміст і завдання обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Науковий погляд: економіка та управління.* 2019. № 3. С. 280-285.
21. Круш П.В., Пашков С.І. Сутність та структура витрат промислового підприємства. *Сучасні проблеми економіки і підприємництва.* 2018. С. 150–159.

22. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях : підручник. / за ред. В. Я. Амбросова, 2-е видання, доповнене і перероблене. К.: ВД «Професіонал», 2005. 896с.
23. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29. 12. 2006 р. № 302 URL: <http://www.uazakon.com>
24. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства фінансів України від 18. 05. 2001 р. № 132 URL: <http://www.uazakon.com>
25. Методичні рекомендації, щодо застосування журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства фінансів України від 4. 06. 2009 р. № 390 URL: <http://www.uazakon.com>
26. Миронова Ю. Ю., Білаєнко А. О., Норка Я. О. Проблеми обліку та розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 25. С. 192-196.
27. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 URL: <http://buhgalter911.com>
28. Облік сільськогосподарської діяльності: навч. посіб. / За ред. В. М. Жука. К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 368 с.
29. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Баленкова Л. Г. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. К.: Алерта, 2011. 1042 с.
30. Остапчук О. В. Удосконалення обліку поточних біологічних активів рослинництва. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 1.
31. Панченко О. Д. Big Data як основа інформаційного забезпечення реалізації аналітичної функції управлінського обліку в рослинництві. *Бізнес-навігатор*. 2020. Вип. 2. С. 115-119.

32. Пересада О. В. Особливості організації обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Інтернаука*. 2018. № 2(2). С. 35-38.
33. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30. 11. 1999р. № 291 URL: [http:// www.dtkk.com.ua](http://www.dtkk.com.ua)
34. Податковий кодекс України: постанова Верховної Ради від 02. 12. 2010 р. № 2755-VI URL: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31. 12. 1999 р. № 318 URL: buhgalter911.com
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18. 11. 2005 р. № 790 URL: [http:// buhgalter911.com](http://buhgalter911.com)
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 URL: buhgalter911.com
38. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 25. 05. 1995 р. № 88 URL: [http:// buhgalter911.com](http://buhgalter911.com)
39. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16. 07. 1996 р. № 996-XIV URL: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)
40. Сльозко Т. М. Організація обліку: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2006. 224 с.
41. Стендер С. В. Особливості удосконалення управлінського обліку в галузі рослинництва. Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. 2011. Вип. 19. С. 310-314.
42. Савчук В. К. Методологічні засади обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Інтернаука. Серія : Економічні науки*. 2023. № 2. С. 154-161.
43. Свиноус І.В., Гнатишин Л.Б., Гаврик О.Ю., Черепенчук Т.Я. Організаційні підходи до удосконалення обліково-аналітичної системи в

- сільськогосподарських підприємствах. Статистика, облік, аналіз та аудит. 2023. № 1. С. 88-93.
44. Симоненко О. І., Десятникова Н. О. Економічна сутність витрат та нормативно-правове регулювання їх обліку та аналізу у рослинництві. *Інтернаука. Серія : Економічні науки*. № 17(2). С. 53-56.
45. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник. К.: Каравела, 2009. 624 с.
46. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація обліку витрат. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2009. № 22. С. 36-37.
47. Сук Л., Сук П. Облік витрат на біологічне перетворення поточних біологічних активів рослинництва. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2007. № 11. С.37-47.
48. Сук Л. К., Сук П. Л. Об'єкти обліку в рослинництві. *Облік і фінанси*. 2020. № 3. С. 41-47.
49. Фабіянська В. Ю. Облікова політика сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК*. 2006. № 12. С. 105-110.
50. Хом'як Р. Л., Лемішовський В. І., Воськало В. І., Мохняк В. С. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. Львів: Бухгалтерський центр «Ажур», 2010. 440 с.
51. Хоменко Н.В., Карпенко О.В., Верига Ю.А. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: монографія. Полтава: ПУСКУ, 2010. 153 с., с. 100.
52. Цап В.Д. Технологічна карта виробництва як інструмент контролю собівартості. *АгроPro: Господарська діяльність*. 2017. № 12. С. 21–25. URL: <http://elar.tsatu.edu.ua/bitstream/123456789/4544/1/03.pdf>, с.21
53. 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.