

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

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Освітній рівень «МАГІСТР»

на тему: «**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ
ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР У ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ
xxxxxx КОВЕЛЬСЬКОГО РАЙОНУ ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ**»

Виконав: студент II курсу, групи ОП-61
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

Романів Анастасія Миколаївна

(прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доцент Андрушко Р. П.

Рецензент:

ДУБЛЯНИ
2024

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

Освітньо-кваліфікаційний ступінь «МАГІСТР»
Спеціальність 071 «ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ»
(шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____
(підпис)

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

З А В Д А Н Н Я

на кваліфікаційну роботу студенту
РОМАНІВ АНАСТАСІЇ МИКОЛАЇВНІ
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема проекту (роботи): «Облік і контроль витрат та виходу продукції зернових культур у фермерському господарстві хххххх Ковельського району Волинської області»

Керівник роботи Андрушко Р.П., к.е.н., доцент
(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ЛНУП від « ___ » _____ р. № _____

2. Строк подання студентом проекту (роботи) до « ___ » _____.

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

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

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна сутність витрат та виходу продукції зернових культур

1.2 Нормативне, правове та літературне забезпечення

1.3 Методика дослідження

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ В РЕАЛІЗАЦІЇ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ

2.1 Фінансово-економічна характеристика фермерського господарства хххххх Ковельського району Волинської області

2.2 Організація документального забезпечення обліку витрат виробництва та виходу продукції зернових культур

2.3 Організація синтетичного та аналітичного обліку виробництва зернових культур

2.4 Калькулювання собівартості продукції зернових культур

2.5 Внутрішній контроль виробничої діяльності у ФГ хххххх

РОЗДІЛ 3. ОПТИМІЗАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР В УМОВАХ ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ

3.1. Адаптація зарубіжного досвіду проведення внутрішнього контролю витрат та собівартості реалізації продукції

3.2 Удосконалення організації обліку та контролю витрат та виходу продукції зернових культур в умовах діджиталізації

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 кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки для дипломної роботи).	20.02.23-15.04.23 р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	16.04.23-15.07.23 р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з охорони праці та захисту населення, екології. Написання економічної частини роботи; висновків і пропозицій з реалізації роботи; питань з охорони праці і захисту населення; кінцеве редагування пояснювальної записки; оформлення кінцевого варіанту роботи та інших графічних матеріалів, які представляються до захисту в ЕК).	16.07.23-18.10.23 р.
4.	Кінцеве оформлення кваліфікаційної роботи (здача пояснювальної записки керівнику роботи; виправлення його зауважень; здача роботи на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	19.10.23-11.12.23 р.
5.	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником роботи; виправлення зауважень у графічній частині).	12.12.23-15.01.23 р.

Студент _____
(підпис)

Романів А. М.
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
(підпис)

Андрушко Р. П.
(прізвище та ініціали)

УДК 631.11:631.16 (477.86)

Кваліфікаційна робота: 86 с. текст. част., 17 таблиць, 17 рисунків, 57 літературних джерел.

«Облік і контроль витрат та виходу продукції зернових культур у фермерському господарстві xxxxxx Ковельського району Волинської області».

Романів А. М. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, ЛНУП, 2024.

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

У першому розділі висвітлені основні теоретичні та нормативно-правові основи організації обліку витрат та виходу продукції зернових культур, зокрема економічну сутність, класифікацію витрат виробництва, розмежування утотожнення з поняттям «собівартість», завдання їх обліку та особливості методики дослідження.

У другому розділі розкрито організаційно-економічну характеристику ФГ xxxxxx, проаналізовано основні економічні показники його діяльності. Висвітлено стан та особливості організації бухгалтерського обліку витрат та виходу продукції зернових культур. Розглянуто первинний, аналітичний та синтетичний облік витрат та виходу продукції зернових культур. Охарактеризована система внутрішнього контролю виробничої діяльності у ФГ xxxxxx.

У третьому розділі сформовано методичні засади організації контролю витрат та виходу продукції зернових культур з урахуванням принципів побудови його структури за моделлю COSO-ERM. Представлена автоматизація обліку за допомогою програм BAS АГРО.

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

Ключові слова: облік витрат, контроль, вихід продукції, зернові культури, діджиталізація.

АНОТАЦІЯ

У роботі висвітлені організаційно-методичні питання обліку та контролю витрат та виходу продукції зернових культур у ФГ хххххх. В повній мірі, розкрито сутність витрат, їх класифікація та розмежування з поняттям «собівартості»: Проаналізовано елементи системи обліку витрат та виходу продукції зернових культур у ФГ хххххх: фінансовий стан, склад первинних документів, реєстри обліку, систему рахунків і форми звітності з метою їх удосконалення. Вважаємо, що дієвим механізмом підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності ФГ є розробка системи внутрішнього контролю COSO-ERM. Запропонували шляхи автоматизації обліку за допомогою програми BAS АГРО та сформулювали основні підходи ведення обліку та контролю витрат та виходу продукції зернових культур.

ANNOTATION

The work highlights the organizational and methodical issues of accounting and control of costs and output of grain crops at FG "Yulka". The essence of costs, their classification and distinction with the concept of "cost" is fully revealed: the elements of the system of accounting for costs and output of grain crops in FG "Yulka" are analyzed: financial status, the composition of primary documents, accounting registers, the system of accounts and reporting forms with in order to improve them. We believe that the development of the COSO-ERM internal control system is an effective mechanism for increasing the efficiency of financial and economic activities of the FG. We proposed ways to automate accounting using the BAS AGRO program and formulated the main approaches to accounting and control of costs and output of grain crops.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА	11
1.1 Економічна сутність витрат та виходу продукції зернових культур.	11
1.2 Нормативне, правове та літературне забезпечення	22
1.3 Методика дослідження.....	25
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ В РЕАЛІЗАЦІЇ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ.....	28
2.1 Фінансово-економічна характеристика фермерського господарства xxxxxx Ковельського району Волинської області.....	28
2.2 Організація документального забезпечення обліку витрат виробництва та виходу продукції зернових культур	35
2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку виробництва зернових культур.....	44
2.4 Калькулювання собівартості продукції зернових культур	51
2.5 Внутрішній контроль виробничої діяльності у ФГ xxxxxx	53
РОЗДІЛ 3. ОПТИМІЗАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР В УМОВАХ ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ	63
3.1. Адаптація зарубіжного досвіду проведення внутрішнього контролю витрат та собівартості реалізації продукції.....	63
3.2 Удосконалення організації обліку та контролю витрат та виходу продукції зернових культур в умовах діджиталізації	71
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	81

ВСТУП

Актуальність теми. Сільське господарство в Україні займає на протязі багатьох років одну зі стратегічно важливих галузей економіки, що забезпечує потреби населення у продовольстві, а переробну та харчову промисловість – у сировині; покриває близько 60 % фонду споживання населення; займає провідне місце у структурі експорту. У 2021 році експортовано сільськогосподарської продукції на загальну суму 27,8 млрд дол. США.

Виробництво сільськогосподарської продукції підтримується на державному рівні (бюджетна дотація; надання пільгових кредитів і збільшення його максимальної суми) та належної міжнародної допомоги (забезпечення аграріїв насіннєвим матеріалом, добривами для весняної посівної тощо).

Економічні події, зумовлені наслідками пандемії COVID-19 та введенням воєнного стану, сприяли зростанню ризиків у сільськогосподарському виробництві. Крім впливу погодніх умов і виявлення перевитрат при вирощуванні продукції рослинництва, особливої актуальності набирають втрати врожаю та забруднення земельних активів внаслідок обстрілів, і мінувань, енергетична криза, ускладнена логістика, зростання цін на ресурси, дефіцит робочої сили.

За даними Міністерства аграрної політики та продовольства в найближчий час Україна стане повноправним членом Міжнародного фонду сільськогосподарського розвитку, що дасть можливість отримання доступних фінансових ресурсів, підтримку аграрного сектору та міжнародного іміджу держави, як одного з найбільших виробників і експортерів сільськогосподарської продукції на світовому ринку. Для отримання такої допомоги підприємства мають адаптувати свою діяльність під міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Відповідно це принесе користь не тільки тим суб'єктам господарювання, що надають кредити, позики чи інвестиції, але й тим господарствам, які шукають фінансову підтримку, оскільки це знижує їх витрати на дотримання законодавства та усуває невизначеності, які впливають на вартість капіталу. На сьогодні визначення витрат та виходу продукції зернових культур, деталізація витрат за основними категоріями, дотримання технологічного процесу

та здійснення контролю на зменшення ризиків у формуванні управлінських рішень є одним із способів зниження величини собівартості та підвищення ефективності господарської діяльності.

Напрацювання вчених-економістів сформували основу теорії та методики обліку і контролю діяльності сільськогосподарських підприємств. В той же час, отримані ними результати потребують подальших досліджень щодо використання їх у обліку і контролю витрат зернових культур в умовах воєнного стану та з урахуванням міжнародної практики. Недостатнє дослідження вказаних вище питань і необхідність розробки конкретних заходів щодо їх вирішення зумовили вибір теми даної роботи, окреслили її мету і завдання.

Мета та завдання. Метою дослідження є обґрунтування теоретико-організаційних і методичних засад обліку та контролю витрат виробництва та виходу продукції зернових культур та розробка практичних рекомендацій, їх впровадження у діяльність фермерського господарства xxxxxx.

Для досягнення мети було поставлено такі завдання:

- провести дослідження підходів до визначення сутності витрат виробництва продукції зернових культур та розмежувати ототожнення трактувань таких термінів як «собівартість» і «витрати виробництва»;
- охарактеризувати нормативно – правову базу обліку витрат виробництва;
- здійснити оцінку фінансово-господарської діяльності ФГ xxxxxx;
- дослідити стан обліку витрат та виходу продукції зернових культур на досліджуваному підприємстві;
- визначити які є проблеми при вирощуванні продукції зернових культур та особливості ведення обліку в період воєнного стану;
- з'ясувати системні підходи та інструменти калькулювання собівартості виробництва продукції зернових культур;
- надати характеристику організаційно-методичному інструментарію щодо проведення внутрішнього контролю, з метою мінімізації витрат у ФГ xxxxxx;

- запропонувати принципи побудови структури внутрішнього контролю за моделлю COSO-ERM та розробити політику управління ризиками виробництва зернових культур в умовах воєнного стану;

- запропонувати шляхи автоматизації обліку за допомогою програми BAS АГРО та сформулювати основні підходи ведення обліку витрат та виходу продукції, у розрізі зернових культур з можливістю контролювання та оптимізації витрат в практичній діяльності працівників.

Об'єктом дослідження є процеси обліку та контролю виробничих витрат та виходу продукції зернових культур.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-організаційних і методичних засад обліку і контролю витрат та виходу продукції зернових культур.

Методи дослідження. Дослідження ґрунтується на системному підході з використанням таких методів: аналіз (дослідження особливостей виробництва продукції зернових культур); синтез (вивчення економічної сутності виробничих витрат); індукції (дослідження процесу обліку та контролю витрат); дедукції (обґрунтування теоретичних і практичних положень); монографічний (при опрацюванні наукових публікацій, фахової літератури); графічний (для інтерпретації результатів дослідження); системний (для розгляду наукової основи при визначенні зв'язку між якістю виробничих витрат та їх відображенням в обліку); абстрагування (перехід від досліджень теоретичних питань до практичних висновків і конкретизації методики обліку); логічний (з метою узагальнення результатів проведеного дослідження та формування висновків).

Інформаційною базою наукового дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань обліку і контролю витрат продукції зернових культур; матеріали науково-практичних конференцій, семінарів, фахових періодичних видань; законодавчі та нормативно-правові документи України; міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; інструктивні матеріали; статистичні та звітні дані Державної служби статистики, Міністерства аграрної політики та

продовольства, Дослідного інституту органічного сільського господарства, фінансові звіти ФГ хххххх; ресурси мережі Інтернет.

Наукова новизна полягає у розробленні теоретико-методичних засад і практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку й контролю витрат та виходу продукції зернових культур у ФГ хххххх. Основні результати роботи, що виносяться на захист і характеризують наукову новизну, полягають в наступному:

- запропоновано підходи до оцінки та відображення фінансових результатів виробництва зернових культур, які можуть бути використані підприємством;
- деталізовано порядок облікового та документального відображення операцій з витрат виробництва та виходу продукції зернових культур;
- обґрунтовано рекомендації щодо ведення обліку в умовах діджиталізації;
- запропоновано підхід до організації внутрішнього контролю витрат з метою мінімізації ризиків в умовах воєнного стану.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що надані рекомендації покликані покращити практику ведення обліку у ФГ хххххх конкретними методами контролю витрат виробництва зернових культур.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна сутність витрат та виходу продукції зернових культур.

Сільське господарство є однією зі стратегічно важливих галузей економіки України, що забезпечує потреби населення у продовольстві, а переробну та харчову промисловість – у сировині; покриває близько 60 % фонду споживання населення; займає провідне місце серед секторів економіки у товарній структурі експорту та підтримує позитивне зовнішньоторговельне сальдо протягом багатьох років поспіль.

Галузями сільського господарства є рослинництво та тваринництво. Згідно даних Державної служби статистики України у 2021 році притаманним є стійке домінування рослинництва, що займає близько 77,0 % у структурі виробництва, над тваринництвом [44]. Це спричинено не тільки високою врожайністю продукції рослинництва, а, у першу чергу, утриманням найвищого показника розораності земель у світі та збільшенням частки земельного фонду країни під сільськогосподарські угіддя.

Наслідки вторгнення російських військ в Україну безпосередньо вплинули на всі сфери суспільства та мали значний вплив на аграрний бізнес. Ця ситуація наразі зростає швидкими темпами та є нестабільною – керівництво компанії має постійно оцінювати вплив цієї ситуації на бізнес, щоб скласти точну фінансову звітність і впевнено приймати рішення щодо бізнесу.

Функціонування підприємств аграрного сектору в умовах війни гарантія продовольчого забезпечення Збройних Сил України та цивільного населення створення надійного тилу, запоруки перемоги України. Сьогодні аграрний сектор не лише формує продовольчу безпеку країни, а від його стабільної роботи залежить суверенітет держави.

Україна відіграє важливу роль у Європі та за її межами щодо сільського господарства та виробництва зернових культур. Державні можливості обробляти ґрунти, сіяти та збирати врожай були скорочені з початком війни. Поки що експорт сільськогосподарської продукції скоротився. Країна-агресор перекрила ключові експортні шляхи України – морські порти. Для забезпечення внутрішнього ринку продовольством під час воєнного стану уряд заборонив експорт ряду сільськогосподарських продуктів, зокрема овес, просо, гречку, жито. Основними проблемами продовольчої безпеки є зрив озимих і весняних посівів, через це, існує дефіцит продовольства для місцевого населення та експортної промисловості [47].

До вторгнення Україна була четвертим у світі експортером зерна та одним із найбільших у світі виробників із збором понад 3,7% світового зерна. [7]. Нині в Україні посіви пшениці становлять шість мільйонів гектарів [5]. За оцінками ФАО, 20–30% площ, відведених під вирощування озимих зернових, не було зібрано чи засіяно весною 2022 року. Крім того, нестача добрив і пестицидів позначиться на врожайності культур. Забезпеченість насінням для посіву у 2022 році відносно висока через наявні запаси та незначні потреби в імпорті [47].

У сучасних умовах кожен суб'єкт має економічну та юридичну самостійність, а відповідно існує необхідність безперервного контролю витрат і зіставлення їх з виручкою для того, щоб за підсумками діяльності визначити прибутковість або збитковість підприємства. Будь-якому керівникові зрозуміло, що витрати є необхідною частиною бізнесу. Тому слід розуміти, наскільки продуктивними є здійснювані витрати, чи працює кожна вкладена в основну і допоміжну діяльність гривня на створення прибутку і це допомагає позбутися від усіх непродуктивних витрат.

Внаслідок того, що різні вчені по-різному інтерпретують поняття витрат, досі не був сформований універсальний підхід до їх визначення.

Через високу наукову популярність до розкриття сутності поняття витрати у економічній літературі приведемо групування визначень поняття витрати через їх ототожнення із собівартістю (табл 1.1).

Таблиця 1.1

Наукові погляди на економічну сутність категорії витрат через їх ототожнення із собівартістю

Визначення	Автор
Витрати є вираженою у фінансових ресурсах обсягами ресурсів, використаних для досягнення бажаних цілей, тобто витрати визначаються використанням ресурсів, що мають бути виражені у грошовому вираженні під конкретну мету.	Р. Ентоні та Дж. Ріс
В процесі виробництва продукції витрачається жива праця, експлуатуються засоби виробництва та використовуються предмети праці. Усі витрати на виробництво та реалізацію продукції, товарів, робіт та послуг, що виражені в грошовому еквіваленті, формують собівартість.	В. П. Завгородній
Час здійснення витрат виробництва не збігається з часом випуску продукції. Витрати виробництва показують первісне споживання ресурсів, а собівартість продукції – кінцевий результат процесу виробництва.	А. С. Бакаєв, та Н. Д. Врублевський
Витрати виробництва – це грошове відображення обсягів ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких безпосередньо відноситься на конкретний вид продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції.	Ф. Ф. Бутинець
Витрати – це витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції і визначаються як вартісне відображення використаних ресурсів на її виробництво.	Т. В. Дідоренко

*Розроблено автором на основі [13; 15; 52; 53].

Ефективне управління витратами вимагає правильно організованого бухгалтерського обліку. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку при дотриманні певних умов (рис. 1.1).

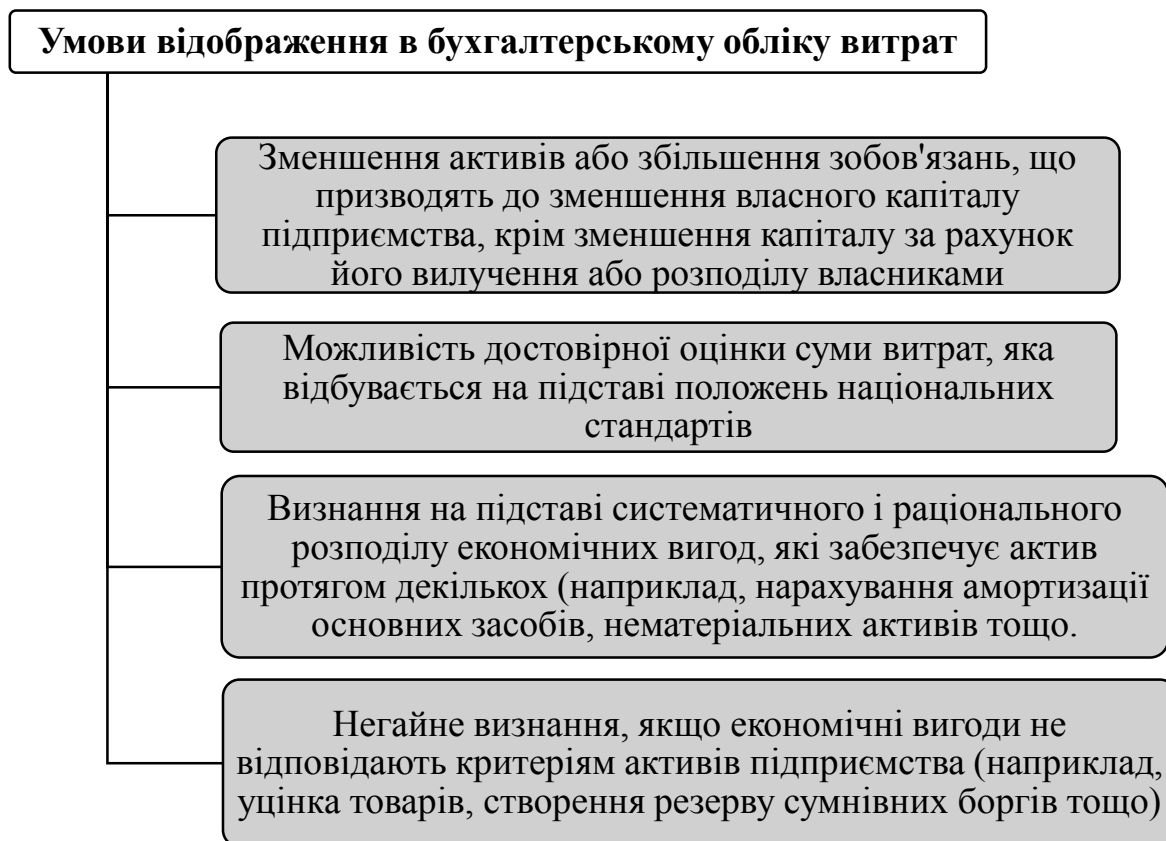


Рис. 1.1. Умови відображення в системі бухгалтерського обліку витрат

*Джерело: розроблено автором на основі [31]

Для цілей бухгалтерського обліку сільськогосподарські підприємства класифікують витрати за економічною складовою [31]:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальний внесок;
- амортизація;
- інші витрати операційної діяльності.

Для зручності обліку витрати класифікуються за елементами наступним чином: (рис. 1.2) [35].

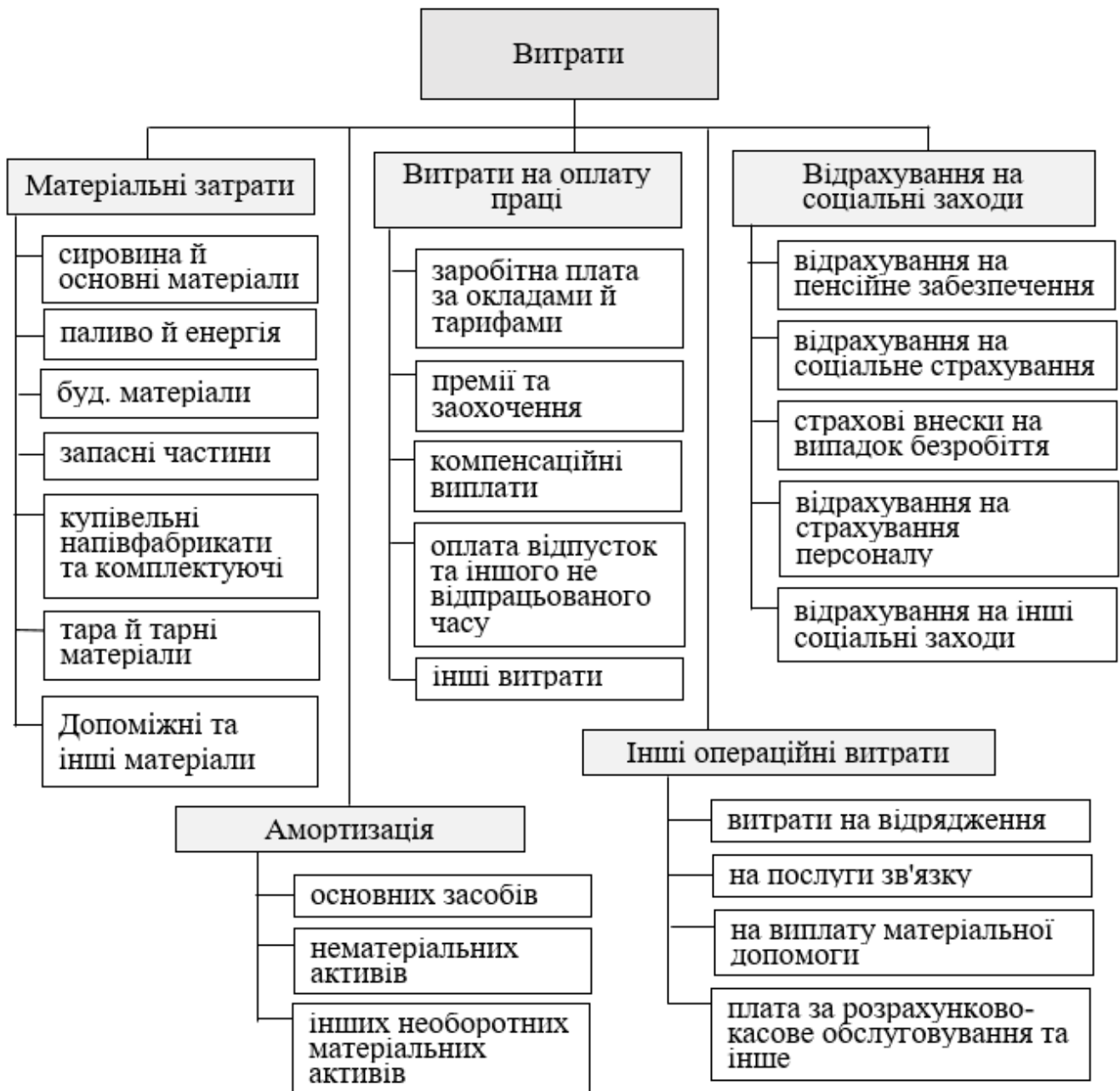


Рис. 1.2. Класифікація витрат виробництва за елементами

Ця класифікація витрат дає змогу:

- визначити вимоги до оборотних і необоротних активів;

- зробити оцінку ресурсів компанії на основі того, що компанія виробляє та цілей, для яких вони використовуються. Але в цьому випадку класифікація витрат за елементами не завжди дозволяє правильно розрахувати собівартість зернових культур і визначити витрати цієї галузі підприємства. [36**Ошибка! Источник ссылки не найден.**].

З іншого боку, планування, облік і калькулювання собівартості продукції у межах господарства відбувається на основі класифікації витрат. Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств. Таким чином, відповідно до встановлених Методичних вказівок [24] усі витрати мають формуватися за центрами відповідальності та об'єктами обліку. (рис. 1.3)

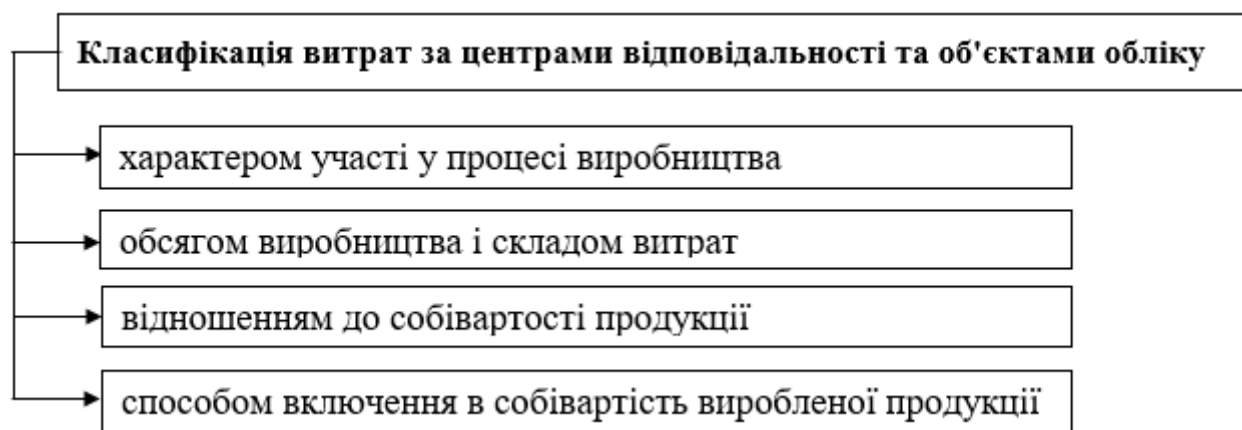


Рис. 1.3 Класифікація витрат за центрами відповідальності та об'єктами обліку

Сільськогосподарські підприємства витрати за виробництво продукції рослинництва встановлюють у додатках до Наказу про облікову політику. Номенклатура статей калькулювання собівартості зернових культур, зазвичай включає: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи, насіння та садивний матеріал, добрива, засоби захисту, утримання основних засобів, інші витрати, а також витрати, пов'язані з виробництвом та управлінням. [19].

Склад витрат, що включаються до собівартості продукції, залишається незмінним, але якщо фактичні витрати на виробництво продукції зернових повинні більш повно відображатися у собівартості продукції, то їх перелік може бути змінений. Склад витрат базується на особливостях господарства, ступені залученої техніки, робочої сили та організації виробництва [21].

В процесі господарсько-фінансової діяльності підприємств такі категорії як витрати та собівартість є взаємопов'язаними поняттями, що відображають рівень понесених витрат на вирощування продукції зернових культур та комплексно

характеризують ефективність використання наявних фінансових, матеріально-технічних, трудових і природних ресурсів, організаційно-технічний рівень виробничого процесу та продуктивності праці. Важливу роль відіграють питання оптимізації виробничих витрат та економії ресурсів, адже фермерські господарства намагаються втримати свої позиції на ринку саме завдяки ефективному управлінню виробничим процесом. Проте для того, щоб ефективно управляти цими процесами, необхідно:

- дослідити підходи до визначення понять «витрати» і «собівартість» та критерії їх розмежування до прийняття НП(С)БО 16 «Витрати»;
- визначити складові виробничої собівартості та собівартості реалізації продукції зернових культур та фактори впливу на її рівень після прийняття НП(С)БО 16.

На сьогодні такий широковживаний термін як «собівартість» використовується на практиці без належного розуміння самої суті цього поняття. Для більшості підприємств собівартість продукції є не що інше як витрати. Серед науковців також існують дискусії стосовно визначення собівартості, яке б повністю розкривало його економічний зміст. У результаті аналізу встановлено, що на практиці такі поняття як «вартість», «собівартість», та «витрати виробництва» ототожнюються. Отже, існує проблема розуміння сутності даних категорій та правильного їх визначення.

Термін «собівартість» як економічна категорія увійшов у використання завдяки працям А. П. Рудановського (1863-1934). До цього науковці та фахівці-практики користувалися такими поняттями як «своя вартість», «загальна вартість», «власна вартість», «вартість виробництва», «фабрична вартість», «вартість», «дійсна вартість», «продуктивна вартість», «вартість собі», «заводська вартість», «фактична вартість», «повна ціна», «істинна ціна» [52]. Деталізуючи змістовне наповнення зазначених понять, варто відзначити, що необхідно підходити до трактування та розуміння категорії «собівартість» саме з терміну «вартість».

Критичний аналіз визначення сутності терміну «собівартість» у нормативно-правових актах та наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених свідчить про

відсутність єдиної думки науковців у цьому питанні. Проведене системне дослідження сутності собівартості дозволило визначити причину відсутності єдиного загальноприйнятого визначення цієї економічної категорії, а саме різнобічність тлумачень спричинено тим, що кожен науковець, який досліджував дане поняття, намагався висвітлити ту її сторону, якою він займався. Досліджені наукові визначення дозволяють узагальнити трактування сутності поняття «собівартість» за такими підходами: нормативно-правовий, фінансово-грошовий, витратний, вартісний та економічний (рис. 1.4). Варто відзначити, що трактування даної економічної категорії дещо відрізняється навіть у межах одного підходу.

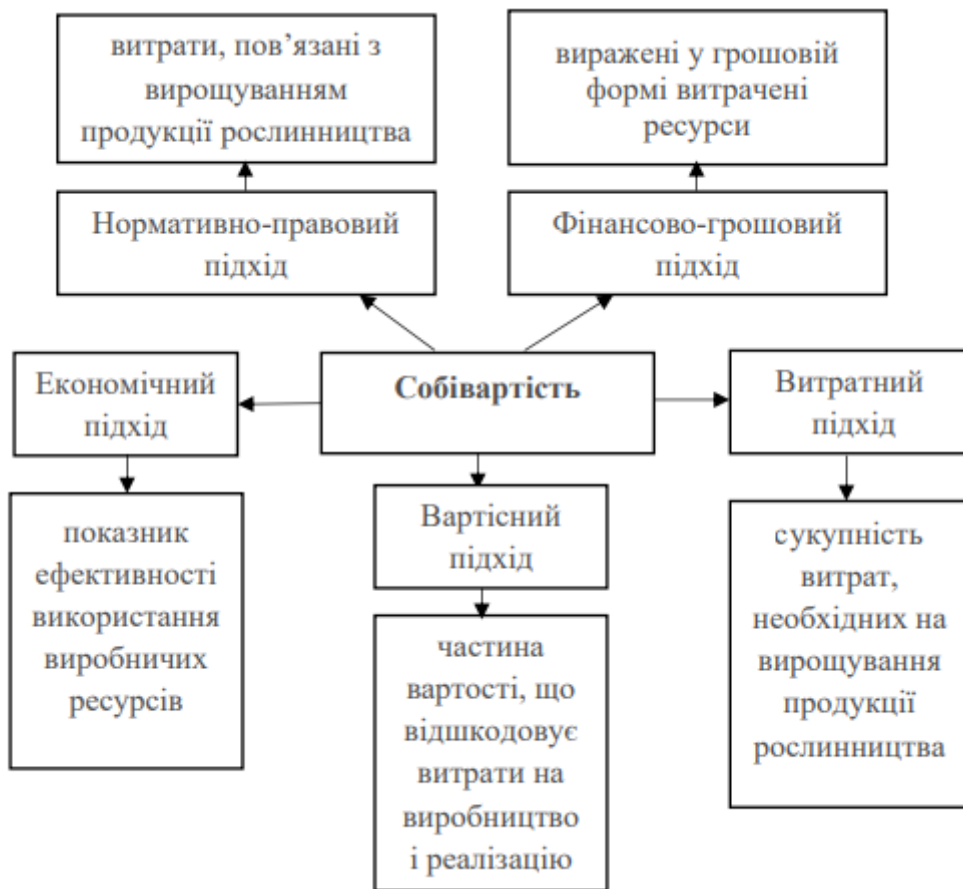


Рис. 1.4. Сутність поняття «собівартість» з урахуванням різних підходів
Розроблено на основі [52; 37]

Тлумачення поняття «собівартість» суттєво відрізняється у нормативно-правовому підході. Спираючись на критичний аналіз нормативно-правової бази щодо визначення зазначеного терміну, слід виділити розбіжність та багатоаспектність її тлумачення. У національних і міжнародних положеннях

(стандартах) бухгалтерського обліку, які мають безпосередньо відношення до витрат як складових собівартості продукції зернових культур, відсутнє визначення даного терміну. У НП(С)БО 16 [31] йдеться лише склад витрат, які включаються до собівартості та зазначається, що вона визначається відповідно до НП(С)БО 9. У останньому нормативно-правовому документі собівартість розглядають як один із можливих методів оцінки запасів без пояснення сутності даної категорії [33]. У МСБО 41 собівартість розглядається у площині справедливої вартості сільськогосподарської продукції з вирахуванням витрат на продаж на час збирання врожаю [26]. Вважаємо недоцільним трактувати поняття «собівартість» лише в якості витрат на вирощування продукції, виражених у грошовій вартості, оскільки це не відображає в повній мірі сутність даного терміну. Детальний аналіз найбільш поширених підходів до визначення цього поняття дає змогу глибше зрозуміти його сутність. Таким чином, вважаємо за доцільне розглядати собівартість, з одного боку, як економічну категорію, що відображає вартісну оцінку використаних ресурсів на вирощування продукції зернових культур, а з іншого – як частину вартості, необхідну для компенсації понесених витрат у процесі виробництва. А витрати визначати як кількісне відображення трудових, матеріальних, фінансових, природних та інших видів ресурсів, понесених на виробництво продукції [2].

За результатами аналізу підходів до визначення економічної сутності витрат і собівартості продукції зернових культур виявлена актуальність проблеми, що полягає в ототожненні трактування таких категорій як «собівартість» і «витрати виробництва». Вивчення їх економічного змісту показало, що, попри їх ідентичність у кількісному вимірі, вони мають суттєві методологічні відмінності, що представлені у табл. 1.2

Теоретичні підходи до понять «собівартість» і «витрати», які представлені у табл. 1.2, показали необхідність чіткого розмежування зазначених економічних категорій. Оскільки поняття «витрати» є кількісним показником у складовій частині собівартості, тоді як остання відображає якісно-результативну ознаку виробничої діяльності та є частиною вартості, що відшкодовується в процесі реалізації продукції зернових культур.

Таблиця 1.2

Критерії розмежування сутності понять «собівартість» і «витрати»

Критерій розмежування	Собівартість	Витрати
Трактування	економічна категорія, що відображає використані ресурси на вирощування та реалізацію продукції, виражених у грошовому вимірнику	кількісне відображення трудових, матеріальних, фінансових, природних та інших видів ресурсів на вирощування продукції
Методологія розрахунку показника	включає в себе витрати на вирощування продукції та деякі витрати, що є частиною доданого продукту	складова собівартості продукції рослинництва
Природа категорії	якісно-результативна	кількісно-факторна
Одиниця виміру	виключно грошова	грошова та натуральна
Сутність поняття	є межею мінімально допустимого рівня ціни для реалізації продукції	визначення рівня ціни в ринкових умовах через суспільно необхідні витрати
Джерела відшкодування	собівартість	ринкова ціна, що включає в себе собівартість і прибуток
Перенесення вартості на вироблену продукцію	протягом одного виробничого циклу	протягом декількох виробничих циклів

З прийняттям НП(С)БО 16 визначено два види собівартості продукції – виробнича та реалізованої продукції (рис. 1.5) [31].

До складу виробничої собівартості продукції зернових культур належать лише прямі витрати виробництва, що можуть бути економічно доцільним шляхом віднесені до конкретного виду продукції. Собівартість реалізації містить у собі виробничу собівартість, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, наднормативні виробничі витрати.

Перелік і склад статей собівартості продукції рослинництва встановлюються підприємством самостійно. У межах дослідження встановлено внести зміни у Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [24] щодо визначення понять «витрати», «собівартість» та визначення складових собівартості продукції зернових культур (табл. 1.3).



Рис. 1.5. Складові собівартості продукції рослинництва

Таблиця 1.3

Пропозиції щодо внесення змін до нормативно-правового забезпечення

Чинна норма	Запропоновано автором внести зміни до:
<p>НП(С)БО 16 «Витрати» Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві</p>	<p>Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 щодо визначення понять: Витрати – це кількісне відображення трудових, матеріальних, фінансових, природних та інших видів ресурсів, понесених на виробництво продукції. Собівартість – це економічна категорія, що відображає вартісну оцінку використаних ресурсів на вирощування поточних біологічних активів, яка необхідна для компенсації понесених витрат у процесі виробництва.</p>
<p>НП(С)БО 30 «Біологічні активи» Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж або за виробничою собівартістю</p>	
<p>МСБО 41 «Сільське господарство» Сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай з біологічних активів підприємства, слід оцінювати за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання врожаю. Отримана в результаті такого вимірювання оцінка вважається <i>собівартістю</i></p>	

*Розроблено на підставі [26; 31; 2633].

На підставі проведених досліджень встановлено, що собівартість продукції зернових культур відображає рівень понесених витрат і комплексно характеризує ефективність використання наявних фінансових, матеріально-технічних, трудових і природних ресурсів, організаційно-технічний рівень виробничого процесу та рівень продуктивності праці.

За результатами аналізу підходів до визначення сутності витрат виявлена актуальність проблеми, що полягає в ототожненні трактування таких термінів як «собівартість» і «витрати виробництва». Проведене дослідження свідчить, що зазначені економічні категорії необхідно чітко розрізняти. Оскільки поняття «витрати» є кількісним показником у складовій частині собівартості, тоді як остання відображає якісно-результативну ознаку й є частиною вартості, що відшкодовується в процесі реалізації продукції.

1.2 Нормативне, правове та літературне забезпечення

Система обліку витрат на сучасних підприємствах не може бути відокремлена від відповідного правового забезпечення, вона сформувалася за роки незалежності країни і перебуває в процесі постійного реформування, що супроводжується політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими факторами.

Нормативне забезпечення бухгалтерського обліку - це сукупність нормативно-правових актів виконавчої та законодавчої влади, які забезпечують належне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку.

Всю правову систему регулювання обліку витрат виробництва сільськогосподарської продукцією в Україні можна представити 5-рівневою структурою (рисунок 1.6).

Законодавство про облік витрат починається з першого рівня - Конституції України. На другому рівні ведення бухгалтерського обліку регулюється відповідно до законів України, постанов Кабінету Міністрів України, указів Президента

України та постанов Верховної Ради України. Зокрема, Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» [39] є основою нормативно-правової системи та забезпечує єдину правову та методологічну основу бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.



Рис. 1.6 Структура законодавства, що регулює бухгалтерський облік витрат на виробництво продукції зернових культур

Нормативне забезпечення третього рівня — це національні стандарти та положення, розроблені на основі вимог правової бази другого рівня. Як зазначено у статті 7 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», визначення Положень (стандартів) державного бухгалтерського обліку, фінансової звітності та інших нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку та

фінансової звітності здійснюється на основі методологічної ради, яка є дорадчим органом при Міністерстві фінансів України.

Четвертий рівень регулювання базується на організації та веденні стандартів бухгалтерського обліку окремих видів діяльності, які формуються відповідними міністерствами та відомствами з урахуванням конкретних обставин діяльності, технології виробництва, надання послуг та виконання посадових обов'язків. Розробка регламенту 5 рівня є обов'язком керівництва організації.

Кожна галузь економіки має свої унікальні особливості, які відрізняються відображенням операцій в бухгалтерському обліку. Ці розбіжності можуть бути незначними, але потрібно знати як точно документувати кожну фінансову операцію в компанії. В іншому випадку компанія може підпадати під дію податкових органів, інвесторів, акціонерів, клієнтів та інших осіб, пов'язаних з компанією.

Діяльність агробізнесу базується ще й на інших документах: Цивільному кодексі України [49], НСБО, МСФО Податковому кодексі України [38], Господарському кодексі України [8] та інших.

Принципи формування обліку інформації про витрати для сільськогосподарських підприємств та їх розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати» (далі П(С)БО 16 «Витрати») [31].

Об'єктом витрат є вид продукції, а витрати, пов'язані з їх виробництвом, необхідно визначити. В Україні декларується, що П(С)БО обов'язково базується на Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), та «не суперечить міжнародним стандартам» (ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Слід також зазначити, що Міжнародні стандарти не розкриває алгоритм бухгалтерських процедур. Вони встановлюють загальні правила оцінки та представлення даних у фінансовій звітності. МСБО є рекомендованими та служать міжнародним еталоном для стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не містять правил оцінки витрат, які визначені окремими стандартами. Поняття витрат використовується в МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 18 «Доходи», МСБО 23 «Витрати на позики» тощо.

МСБО та П(С)БО мають майже однакові визначення поняття «витрат виробництва», але більш детальне визначення описано в національних стандартах. Витрати зазвичай включають споживання ресурсів (фінанси, основні засоби тощо) у бізнес-процесах, зокрема: собівартість продажів, заробітну плату, комунальні послуги, амортизацію тощо. Крім того, згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку витрати включають збитки від інших операцій (продаж майна) та подій (стихійні лиха), крім нереалізованих збитків (збитки від курсової різниці тощо) [27].

Аналіз способів інтерпретації витрат у нормативній, економічній та бухгалтерській літературі дозволяє стверджувати, що витрати – це показник ефективності діяльності суб'єкта господарювання, який виражається у зменшенні економічних вигод або збільшенні зобов'язань.

Бухгалтерська діяльність в Україні регулюється достатньою кількістю законодавчих та нормативно-правових актів, які в свою чергу дозволяють фіксувати всі господарські операції, пов'язані з виробництвом та використанням продукції та здійснювати ефективний контроль у кожній сфері.

1.3 Методика дослідження

Теоретико-методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ та процесів. Зокрема, дослідження ґрунтується на системному підході з використанням таких методів:

Метод *аналізу* використовується для дослідження особливостей виробництва продукції зернових культур, зокрема у контексті вирощування продукції органічного виробництва. Аналіз дозволяє визначити фактори, що впливають на витрати та виходу продукції.

Метод *синтезу* використовується для вивчення економічної сутності виробничих витрат зернових культур. Цей підхід дозволяє об'єднати різноманітні аспекти виробництва та вартісно-економічні параметри для отримання комплексного уявлення про витрати.

Метод *індукції* використовується для дослідження процесу обліку та контролю витрат. Аналізуючи конкретні випадки та явища, ми можемо вивчити ефективні методи обліку та контролю витрат на виробництві зернових культур.

Метод *дедукції* використовується для обґрунтування теоретичних і практичних положень щодо обліку та контролю витрат. Шляхом вивчення загальних принципів та закономірностей ми можемо формулювати рекомендації щодо вдосконалення методики обліку.

Метод *монографічного* дослідження використовується при опрацюванні наукових публікацій та фахової літератури, що стосується обліку та контролю витрат у виробництві зернових культур.

Метод *графічного* представлення використовується для інтерпретації результатів дослідження. Графіки та схеми допомагають візуалізувати та легше розуміти отримані дані.

Метод *системного* аналізу використовується для розгляду наукової основи при визначенні зв'язку між якістю виробничих витрат та їх відображенням в обліку. Цей метод дозволяє розглядати виробничі витрати як складову систему та визначати їх вплив на фінансовий стан та результативність виробництва.

Метод *аналогії* застосовується для порівняння методик внутрішнього контролю витрат у різних країнах. Аналіз іноземного досвіду дозволяє виявити ефективні та інноваційні підходи, які можна впровадити для вдосконалення системи обліку витрат у вирощуванні зернових культур.

Метод *абстрагування* використовується для переходу від теоретичних досліджень до конкретизації методики обліку витрат у виробництві зернових культур. Абстракція дозволяє уникнути деталей та зосередитися на ключових аспектах методології.

Метод *логічного аналізу* використовується для узагальнення результатів проведеного дослідження та формування висновків. Визначаються логічні зв'язки між зібраними даними, а також встановлюються причинно-наслідкові зв'язки для отримання повноцінного уявлення про облік та контроль витрат у виробництві зернових культур.

РОЗДІЛ 2.

ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ В РЕАЛІЗАЦІЇ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ

2.1 Фінансово-економічна характеристика фермерського господарства xxxxxx Ковельського району Волинської області

Фермерське господарство xxxxxx розташоване в Ковельському районі Волинської області. Природно-економічний стан в регіоні дозволяє інтенсивно розвивати виробництво товарної продукції у всіх галузях агропромислового комплексу, а особливо це стосується галузі рослинництва. Ковельський район має сприятливі умови для вирощування широкого асортиментного зернових культур ої продукції, так це стосується кліматичних умов (температурні режими, кількість опадів, тривалість зимового періоду тощо) та природних – високий бал бонітету щодо ґрунтів в районі. Основним видом діяльності ФГ xxxxxx є вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

Метою здійснення діяльності ФГ xxxxxx є отримання прибутку і забезпечення соціально-економічної стабільності шляхом відвантаження сільськогосподарської продукції. Задачі, які ставить перед собою керівництво щодо діяльності підприємства це забезпечення цільового і раціонального використання земельних, водних ресурсів визначених законодавством і договорами оренди; забезпечення поставки (збут) сільськогосподарських культур; підвищення врожайності сільськогосподарських культур шляхом дотримання безпечних умов їх вирощування.

Організаційна структура управління фермерським господарством є проста. Очолює господарство Голова і є функціональний відділ – бухгалтерія, який очолює головний бухгалтер. Інші працівники не є керівниками, тому їх організаційну структуру не включаємо.

Для ефективної діяльності фермерського господарства значення мають виробничі ресурси підприємства, такі як засоби – основні і оборотні, земельні та трудові. В сільському господарстві отримання продукції пов'язано саме з якісним станом землі, з характером і умовами її використання. Вона є важливою продуктивною силою, без якої процес сільськогосподарського виробництва неможливий. На 2022 р. в фермерському господарстві загальна площа склала 89,6 га, з яких 75 га землі – орендовані. В табл. 2.1 розглянемо складові сільськогосподарських угідь в фермерському господарстві, з урахування забезпеченості ними працівників.

Таблиця 2.1

Склад і структура земельних угідь, землезабезпеченість

Показник	2020	2021	2022	2022 до 2020, %
	га	га	га	
Загальна земельна площа	59,2	76,8	89,6	151,4
в т.ч с/г угіддя	59,2	76,8	89,6	151,4
із них рілля	59,2	76,8	89,6	151,4
Посівна площа	52	70,2	83	159,6
Коефіцієнт сільськогосподарського освоєння землі	1	1	1	100,0
Коефіцієнт розораності землі	1	1	1	100,0
Середньорічна чисельність працівників, осіб	3	4	5	166,6
Припадає на одного робітника с/г угідь	19,7	19,2	17,9	90,8
ріллі	19,7	19,2	17,9	90,8

На кінець 2022 у фермерському господарстві є в оренді 59 ділянок. З табл. 2.1 видно, що площа зросла на 51,4% як щодо сільськогосподарських угідь так і ріллі, так як за цей період було орендовано додатково більше 30 га. Інтенсивність використання землі не змінилася, вся площа є ріллею, тобто максимально можливо, інтенсивно використовується земельний масив. Посівна площа зросла на 59,69%, що є прямою тенденцією, так як і загальне зростання площ відбулося.

Зростання середньорічної кількості працівників, вплинуло на зниження землезабезпеченості щодо сільськогосподарських угідь так і ріллі на 9% відповідно і складає в 2022 р. в розмірі 17,9 га на одного робітника.

Більш детальний аналіз земельних угідь може здійснити за допомогою дослідження посівних площ в господарстві, які визначають його спеціалізацію і формують надходження грошових коштів від реалізації цих культур. Фермерське господарство за наявних земельних площ за період 2020-2022 рр. вирощувало лише продукцію рослинництва. Тенденції, які виокремилися в посівних площах України, чітко простежуються і в ФГ хххххх, і характеризуються моносівозмінами, тобто вирощують в країні переважно зернові і технічні культури. Досліджуване фермерське господарство не є виключення, це підтверджують дані табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Структура товарної продукції рослинництва

Продукція	2020		2021		2022		В середньому за 3 роки		2022 до 2020, %
	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	
Зернові всього	1146,6	86,8	1387,5	82,2	1470,8	82,2	1368,2	85,5	128,3
В т.ч. озима пшениця	900,2	68,2	1067,8	63,3	1470,8	82,2	1146,3	71,7	163,4
Ячмінь	246,4	18,6	319,7	18,9	-	-	188,7	11,8	-
Соняшник	174,9	13,2	300,9	17,8	318,6	17,8	264,8	16,5	182,1
Всього	1321,5	100	1688,4	100	1789,4	100	1599,8	100	135,4

Як відображують дані табл. 2.2 в структурі товарної продукції фермерського господарства є дві групи культур – зернові і олійні, останні представлені соняшником. Зернові культури, які вирощують і продають це пшениця озима і ячмінь. Стосовно пшениці озимої то розмір надходжень від її реалізації з 2020 по 2022 рр. зріс на 63,4%, ячмінь починаючи з 2022 р. в господарстві не вирощують. Виручка від реалізації соняшника за цей період зросла в 1,8 рази, тобто в посівних площах частка цієї культури зростає.

Стосовно структури надходжень, то частка зернових культур зменшилася в 2022 р. відносно 2020 р. на 4,2 відсоткових пунктів, відповідно на цей же розмір зросла частка надходжень від реалізації соняшника. В структурі товарної продукції в середньому за три роки 85,5% займають зернові культури, а 16,5% - соняшник, що й визначило за цей період його виробничий напрямок. За 2019-2021 р.

господарство мало зерно-олійний напрямок, за таких тенденцій на перспективу спеціалізація може змінитися.

Наявність трудових ресурсів підприємство являє собою сума фактичної чисельності постійних, сезонних і тимчасових працівників, керівників і спеціалістів. Динаміка трудових ресурсів та рівень їх використання відображено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Рівень використання трудових ресурсів

Показник	2020	2021	2022	2022 до 2020, %
Середньорічна чисельність працівників, осіб	3	4	5	166,7
Ними відпрацьовано - всього, тис. люд.- год.	5,8	7,72	9,61	165,7
Відпрацьовано одним середньорічним працівником, люд.-год.	1933,3	1930	1922	99,4
Річний запас робочого часу, т. люд.- год.	5,87	7,7	9,63	164,1
Коефіцієнт використання робочого часу	0,99	1,0	1,0	101,0
Трудозабезпеченість	5	5	5	100

За період 2020-2022 рр. середньорічна чисельність працівників зростає на 66,7%, з 2021 та 2022 р. в господарство прийнято по одному працівнику. Трудова активність впродовж періоду дослідження перебувала в межах оптимального рівня, в межах 1928 люд.-год. в середньому за три роки. Час, витрачений на працю працівників є раціональним, про що свідчить коефіцієнт використання робочого часу, який за цей період не змінився. Трудозабезпеченість не змінилася і складає 5 працівників на 100 га сільськогосподарських угідь.

Основні засоби підприємства є важливими ресурсами, які мають прямий вплив на кінцевий фінансовий результат діяльності будь-якого аграрного підприємства. Динаміка основних і оборотних засобів, забезпеченість ними та ефективність їх використання, які використовувалися в фермерському господарстві за 2020-2022 рр. представлено в табл. 2.4.

З табл. 2.4 видно, що вартість основних і оборотних засобів показують позитивну тенденцію щодо зростання, при цьому зростання оборотних засобів має більшу тенденцію до зростання. Вартість основних засобів зростає на 24,1% з 2020

по 2022 р, а оборотних за цей же період на 35,4%. Так як в господарстві зросли показники ресурсного забезпечення (зросла чисельність працівників і площа сільськогосподарських угідь) і це вплинуло на показники капіталозабезпеченості і капіталоозброєності, які зменшилися на 18% і 25,5% відповідно.

Таблиця 2.4

Економічна ефективність використання виробничих засобів

Показник	2020	2021	2022	2022 до 2020, %
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	3003,1	3592,3	3727,3	124,1
Середньорічна вартість оборотних засобів, тис. грн	1201,6	1534,9	1626,7	135,4
Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	1321,5	1688,4	1789,4	135,4
Середньорічна численність працівників, осіб	3	4	5	166,7
Площа сільськогосподарських угідь, га	59,2	76,8	89,6	151,4
Капіталозабезпеченість на 1 га, тис. грн.	50,7	46,8	41,6	82,0
Капіталоозброєність, тис. грн.	1001,0	898,1	745,5	74,5
Продуктивність основного капіталу, грн.	0,44	0,47	0,48	109,1
Капіталомісткість, грн.	2,27	2,13	2,08	91,7
Коефіцієнт зношення	0,55	0,56	0,61	110,9
Коефіцієнт обороту оборотного капіталу	1,1	1,1	1,1	100,0
Тривалість одного обороту оборотного капіталу, днів	332	332	332	100,0
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	96,6	98,4	133,1	137,8
Рентабельність активів, %	2,3	1,9	2,5	108,2

Щодо показника ефективності використання основних засобів то він зріс на 9,1%. При цьому сам показник свідчить про непродуктивне використання цих активів, так в 2022 р. фондвіддача складала 0,48, тобто 1 грн основних засобів створює лише 0,48 грн. товарної продукції. Однією з причин такого стану використання цих активів є високий рівень зношення основних засобів в фермерському господарстві, в 2022 р. коефіцієнт зношення перевищив 60%. Стійку тенденцію показує ефективність використання оборотних засобів підприємства, які за три роки не змінилися і складають 332 дні для здійснення одного обороту. Рентабельність активів в господарстві є низькою. Норма прибутку зросла на 8,2%, а в 2021 р. мала відносно нижче значення.

Головною метою здійснення діяльності будь-якого підприємства є отримання позитивного фінансового результату. У зв'язку з тим, що найбільш повно ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства характеризує прибуток і рентабельність, розглянута динаміка цих показників. Результати аналізу представлені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Основні показники виробничо-фінансової діяльності підприємства

Показник	2020	2021	2022	2022 до 2020, %
Площа сільськогосподарських угідь, га	59,2	76,8	89,6	151,4
в т.ч. рілля	59,2	76,8	89,6	151,4
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	3003,1	3592,3	3727,3	124,1
Середньорічна вартість оборотного капіталу, тис. грн.	1201,6	1534,9	1626,7	135,4
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	1321,5	1688,4	1789,4	135,4
Середньорічна чисельність працівників, осіб	3	4	5	166,7
Врожайність озимої пшениці, ц/га	42,9	44,9	43,4	101,1
Отримано на 1 га сільськогосподарських угідь, тис. грн				
– чистого доходу	22,3	22,0	20,0	89,5
– чистого прибутку	1,6	1,3	1,5	91,0
Отримано чистого доходу, грн.:				
– на 100 грн. основних виробничих засобів	44,0	47,0	48,0	109,1
– на одного середньорічного працівника	440,5	422,1	357,9	81,2
– на одну люд.-год.	227,8	218,7	186,2	81,7
Рівень рентабельності продаж, %	7,3	5,8	7,4	101,8

Аналіз даних табл. 2.5 показав, що в звітному році спостерігається зростання виручки господарства на 467,9 тис. грн. або 35,4%, хоча в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь зменшиться на 18,8%. Всі ресурсні показники зросли. Врожайність основної сільськогосподарської культури зросла на 1,1%.

Прибуток в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь знизився на 9%. Продуктивність праці одного працівника знизилася на 18,8%, в розрахунку на одну людину-годину зниження склало 18,3%. Рівень рентабельності в фермерському

господарстві коливався по роках, в 2020 і 2022 рр. він мав вище значення, а в 2021 р. мав відносно нижче. За цей період ефективність господарської діяльності підприємства в цілому зросла на 1,8 %. Значення самого показника є низьким і свідчить про не високий рівень ефективності виробництва в господарстві.

Простежити зміни загальних витрат на вирощування продукції рослинництва можна в табл. 2.6, де видно, що загальна сума витрат виробничої діяльності зросла на 35,2%

Таблиця 2.6

Склад і структура витрат господарства на виробництво продукції
рослинництва

Статті витрат	2020		2021		2022		2022 до 2020, %
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	
Витрати - всього	1224,9	100,0	1590,0	100,0	1656,3	100,0	135,2
Прямі матеріальні витрати	948,1	77,4	1146,4	72,1	1219,0	73,6	128,6
у тому числі: насіння і посадковий матеріал	191,1	15,6	260,8	16,4	243,5	14,7	127,4
добрива	225,4	18,4	284,6	17,9	278,3	16,8	123,5
пальне і мастильні матеріали	301,3	24,6	332,3	20,9	400,8	24,2	133,0
запасні частини, ремонтні матеріали	230,3	18,8	268,7	16,9	296,5	17,9	128,7
Прямі витрати на оплату праці	111,5	9,1	155,8	9,8	167,3	10,1	150,1
Інші прямі витрати	139,6	11,4	260,8	16,4	235,2	14,2	168,4
у тому числі: відрахування на соціальні заходи	24,5	2,0	35,0	2,2	36,4	2,2	148,7
орендна плата за паї	35,5	2,9	49,3	3,1	72,9	4,4	205,2
амортизація	79,6	6,5	112,9	7,1	125,9	7,6	158,1
Загальновиробничі витрати	25,7	2,1	27,0	1,7	34,8	2,1	135,2
з них: оплата послуг сторонніх організацій	13,5	1,1	14,3	0,9	19,9	1,2	147,5

В складі витрат максимальне зростання відбулося за статтею орендної плати за майнові паї на 105,2 %, витрати на оплату праці і відрахування на неї зросли більше 50 %. Найменше зростання відбулося за статтею мінеральні добрива на 23,5% та на 27,4% зросли витрати на насіння, тобто зростання врожайності відбулося в тому числі за рахунок оновлення сортового складу насінневого матеріалу. Зросли витрати на 58,1% на амортизацію. Найбільше зростання витрат було в 2022 р, що пов'язано, в першу чергу, з збільшення площі орендованих земель. Важливу роль у зростанні витрат відіграють несприятливі умови виробництва і збирання врожаю, збільшенням цін на всі категорії витрат під впливом воєнного стану.

Таким чином, ФГ хххххх є підприємством, яке вирощує продукцію рослинництва та переважають у ньому зернові культури. За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що зростання виручки і прибутку в ньому, ефективність його діяльності зростає помірно за рахунок прискореного зростання собівартості. Ефективність діяльності багато в чому залежить від ефективності використання наявних ресурсів і організації управління витратами.

2.2 Організація документального забезпечення обліку витрат виробництва та виходу продукції зернових культур

Господарські операції, що відбуваються під час виробництва продукції рослинництва, мають бути задокументовані первинними документами, які створять додаткові регістри аналітичного та синтетичного обліку. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що основою бухгалтерського обліку є первинні документи, створені за результатами господарських операцій [39].

Документ - це письмове підтвердження виконання певної операції. Складається документ після її здійснення, в ньому вказуються назва, суть, якісні та кількісні показники.

Документи є єдиною основою бухгалтерського обліку та важливим засобом зберігання та контролю майна підприємства. Вони є доказом надходження та витрачання матеріальних цінностей. Насправді неможливо вести будь-який облік без бухгалтерських документів. Вони підтверджують достовірність операцій, зафіксованих у записах.

Облікові документи мають важливе практичне значення для господарської діяльності підприємств. Наприклад, по документах отриманих облікових даних можна проаналізувати та проконтролювати використання обладнання, матеріальних і грошових ресурсів, трудових ресурсів та вжити заходів щодо усунення допущених помилок.

Документи також мають велике значення у фінансовій роботі господарства. З їх допомогою контролюють платіжну дисципліну, виконують бюджетні та фінансові зобов'язання тощо [42].

Перед обліком зернових культур має поставлені конкретні завдання:

1. Правильно та економічно обґрунтувати витрати праці та матеріально-технічних засобів (насіння, добрив, палива), допоміжних виробничих послуг та інші витрати, пов'язані з зерновими культурами.

2. Своєчасно обліковувати всю зібрану продукцію.

3. Надати обґрунтовану інформацію, необхідну для розрахунку собівартості центнера отриманої продукції та одиниць виконаної роботи.

4. Чітко розподіліть собівартість незавершеного виробництва, що відноситься до продукції, отриманої протягом майбутнього звітного періоду. [4].

При цьому облік продукції рослинництва має бути простим і включати лише ті показники, за якими можна аналізувати та контролювати господарську діяльність.

Для виконання цих завдань необхідно своєчасно та чітко фіксувати у встановлених документах усі господарські процеси, що здійснюються в рослинництві, з метою відображення всіх витрат на конкретну культуру чи її групу.

Групування об'єктів, які пов'язані з зерновими культурами, з метою ведення аналітичного обліку в рослинництві наведено на рис. 2.1:

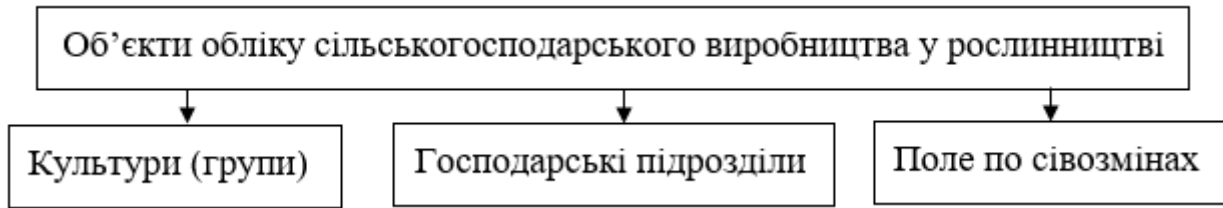


Рис. 2.1. Групування об'єктів, які пов'язані з зерновими культурами, з метою ведення аналітичного обліку в рослинництві

Під час збору врожаю необхідно стежити за тим, щоб:

- був своєчасний вибір вагарів та матеріало-відповідальних для участі у виробництві зерна;
- офіційно закріпити обов'язки працівників щодо оформлення документів на заготівлю в галузі та визначити термін їх подання;
- обов'язкове зважування продукції зернових культур при її надходженні на складські об'єкти та інші місця постійного чи тимчасового зберігання;
- використовувати документи, що описують реалізацію зернових культур та утилізацію продукції, за умови документального підтвердження інформації щодо фактичної кількості відпущеної продукції;
- систематичне виконання норм, що визначають обсяг і якість доставки продукції. [45].

ФГ хххххх з зернових культур вирощує озиму пшеницю та ячмінь т. Первинний облік виробництва продукції зернових культур охарактеризуємо поетапно: документування витрат на виробництво, оприбуткування продукції з поля та перевезення до місця зберігання.

Облік витрат, пов'язаних з виробництвом пшениці, ведеться на основі первинних документів бухгалтерського обліку, які поділяються на групи (рис. 2.2)

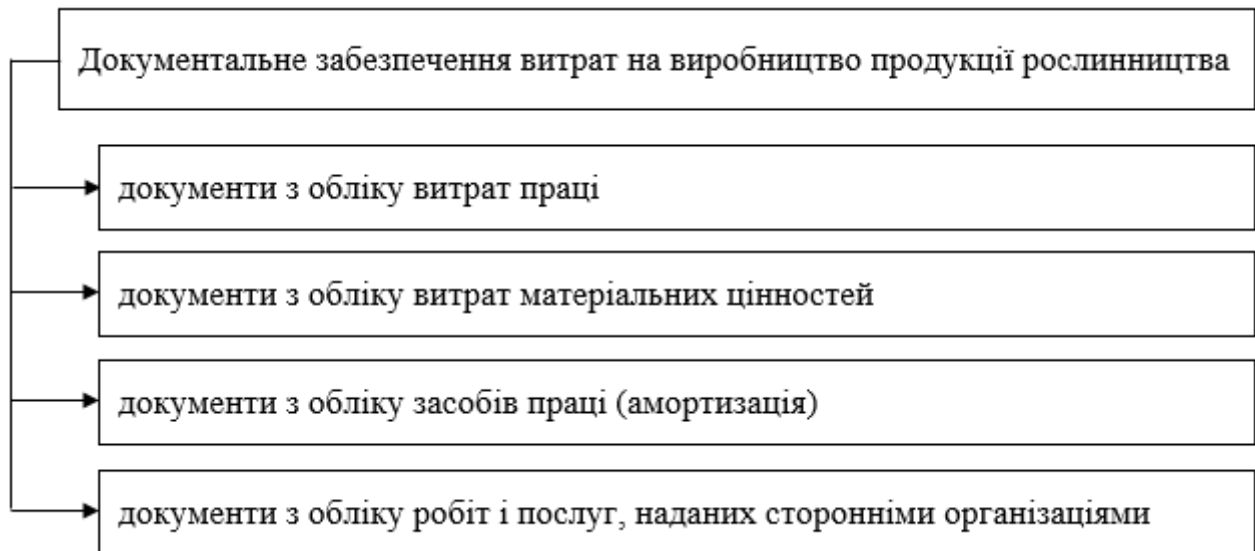


Рис. 2.2. Документальне забезпечення витрат на виробництво продукції зернових культур

Більшість витрат, пов'язаних із виробництвом зернових, становлять витрати на оплату праці, внески на соціальне страхування, насіння, добрива, засоби захисту рослин, власну працю та послуги, а також амортизаційні відрахування.

Для уточнення наведемо процес оформлення путівки на вивезення пшениці з поля (рис. 2.3).

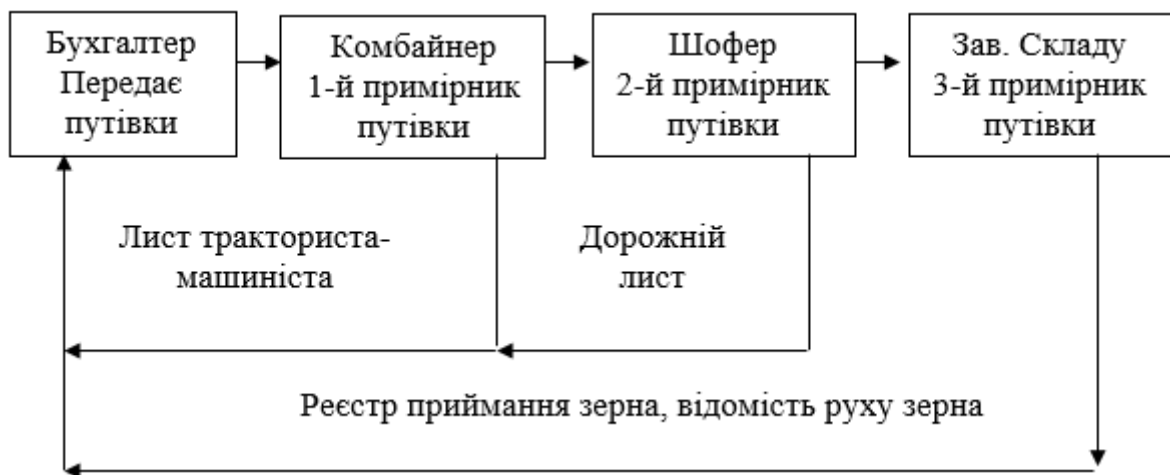


Рис. 2.3. Порядок складання путівки на вивезення зерна з поля

На кінець дня комбайнер, водій і працівник складу матимуть однакову кількість путівок, що ідентично кількості завантажень зерна з бункера комбайна.

Під час завантаження кожної машини додається чотири копії реєстру. Перша копія залишається в загальному документі, другий і третій примірники видаються водієві автомобіля або іншого транспортного засобу. Потім водій зберігає копію номер два, а номери три і чотири передає керівнику.

Для ФГ хххххх характерно використання талонів шофера та комбайнера. Для опису отриманої пшениці використовують спеціальні талони. Картка водія та спільна картка використовуються для документування транспортування зерна від певного місця до місця зберігання. Талони повинні бути різного кольору - це полегшує процес обліку. Талони, які мають реквізити рахунків і підписи бухгалтерів, будуть пронумеровані за типом в опублікованому журналі обліку купонів.

Після цього залишається лише порівнювати зібраний урожай із його кількістю вказаною у документах водія. Додатково водій видає комбайнеру один квиток на проїзд.

Під час зберігання, яке є тимчасовим або постійним, насіння зважують, потім водій передає дані керівнику, ці документи містять усю інформацію щодо реєстрації та прийому зерна від водія. Всі дані у копіях назавжди зберігається на сервері.

Зведені талони на збирання врожаю та водіїв будуть надані керівництву наприкінці робочого дня разом із звітами щодо руху продукції зернових культур разом із закритим обліком кількості отриманої пшениці та щомісячними рахунками-фактурами.

Після вимірювання ваги транспортного засобу з пшеницею завідувач току вносить до Реєстру прийому номери талонів, отриманих від водія, який перевозив зерно, його прізвище, номер транспортного засобу та інші відомості. Реєстр прийому ведеться в одному екземплярі.

Порядок руху документів за талонами ведеться таким чином: (рис. 2.4).

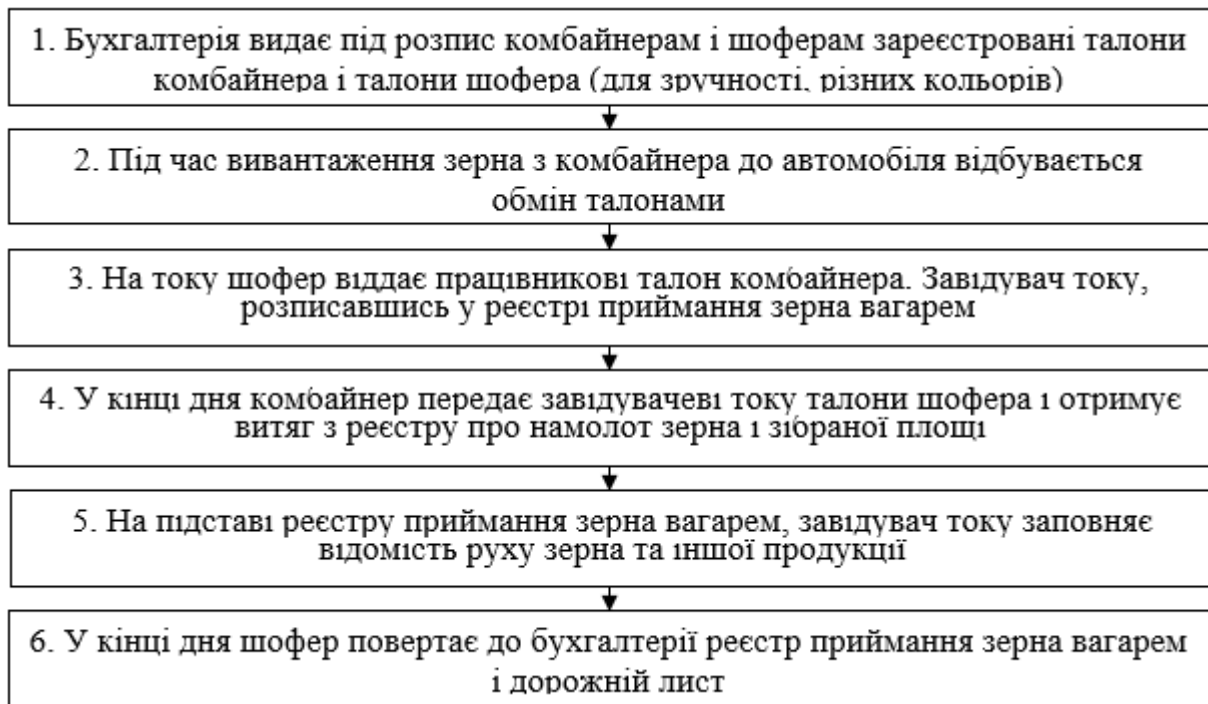


Рис. 2.4. Рух документів згідно з талонною формою обліку

Зерно, отримане з змішаних сортів, часто вимагають додаткового сушіння. Роботи з сушіння зерна проводяться відповідно до Акту сортування та сушіння продукції рослинництва, розробленого вченими-аграрниками на кожну партію по одному екземпляру, який підписується керівником та бригадиром. Цей документ є основою для сушіння зерна пшениці та відходів у процесі амортизації непридатних відходів, а також втрат від сушіння зерна.

Накладна внутрішньогосподарського призначення використовується для перенесення насіння пшениці, відходів, тощо, в межах підприємства [48].

Продаж зернових продуктів заготівельним, переробним та іншим підприємствам реєструється за договорами поставки та спеціальними формами товаро-транспортних накладних. (табл. 2.7).

Інвентаризація є важливим засобом контролю вартості ТМЦ і збереження капіталу. Інвентаризація сільськогосподарської продукції проводиться відповідно до умов, передбачених календарним планом роботи з інвентаризації на рік, затвердженим керівником. Інвентаризація таких категорій як: корми, мінеральні та органічні добрива, гербіциди, пестициди та засоби захисту рослин проводиться не

рідше двох разів на рік (1 липня та 1 грудня); сільськогосподарська продукція, насіння, шкіряна та вовняну сировина, матеріали, промтовари, та інша сільськогосподарська продукція не рідше одного разу на рік, але до 1 жовтня звітного року.

Таблиця 2.7

Види товаро – транспортних накладних для документального оформлення реалізації продукції зернових культур

Номер форми документа	Назва документа	Характеристика
Форма №1 – с. г. (зерно, насіння зернових культур і трав)	Товарно – транспортна накладна на відправку – прийняття сільськогосподарської продукції	виписують в 4 примірниках, а при його перевезенні транспортом зі сторони — в 5. При цьому 1 примірник ТТН залишається в господарстві з підписом водія, три наступних вручаються водію. Третій повертається з поміткою про приймання вантажу, четвертий залишається у водія як підстава для заповнення Дорожнього листа вантажного автомобіля. При транспортуванні продукції транспортом зі сторони четвертий і п'ятий примірники залишаються у водія. У ТТН зазначають гаражний номер автомобіля; автопідприємство; товаровідправник; вантажоодержувач і платник; назва; сорт і клас; маса (брутто, тара, нетто); ціну, суму.

Інвентаризація проводиться за місцем зберігання ТМЦ та особою відповідальною за дану категорію. Перед проведенням інвентаризації сільськогосподарської продукції на зберігання її необхідно розкласти і згрупувати за сортами, видами чи групами. Така підготовка зазвичай здійснюється матеріально-відповідальною особою під час планової інвентаризації [22].

Керівник відповідає за організацію та проведення інвентаризації всередині підприємства, і вся процедура починається за його наказом. До обов'язків керівника входить створення умов для проведення інвентаризації та визначення об'єктів і строків проведення інвентаризації. Додатково склад інвентаризаційної комісії затверджується керівником, до її складу обов'язково входить головний бухгалтер. У разі серйозних змін відповідального персоналу або особливих подій проводяться позапланові інвентаризації. Мета – вивчити облікові дані щодо фактичних залишків зерна при зберіганні, визначення зміни маси, поперечних розмірів і об'єму, а також показників якості.

За результатами інвентаризації визначаються нестачі або надлишки. У разі виявлення в кожному конкретному випадку розбіжностей між документально підтвердженими даними та фактичними, приймається рішення про їх списання або оприбуткування в бухгалтерському обліку та вжиття заходів щодо виявлених розбіжностей. Відповідно до ст. 164 КУпАП передбачено, що за невчасно проведену матеріальних цінностей передбачений штраф у розмірі 8-15 неоприбуткованих мінімумів (від 136 грн до 255 грн. у 2022 році). У разі повторного порушення протягом року – штраф становитиме від 170 гривень до 340 гривень [12].

Подальше вдосконалення обліку зернових культур, відбувається з метою покращення аналітичної продуктивності, посилення функцій контролю та використання новітніх інформаційних технологій для забезпечення точності фізичного стану активів та інформації про використання.

24 лютого президент запровадив воєнний стан в умовах, яких більшість людей, зокрема бізнесмени та підприємці, не очікували, Торгово-промислова палата України визнала, що з його початку і до формального завершення це вважається надзвичайними обставинами, тобто форс-мажором. Ця ситуація наразі зростає швидкими темпами та є нестабільною – керівництво компанії має постійно оцінювати вплив цієї ситуації на бізнес, щоб скласти точну фінансову звітність і впевнено приймати рішення щодо бізнесу.

Що до документального оформлення господарських операцій, то первинне спостереження є єдиною основою формування інформації для цілей управління на всіх рівнях. Документування господарських операцій має бути безперервним і постійним. Тобто в сучасних складних умовах функціонування безперервний облік усіх без винятку господарських операцій є дуже важливим для інформаційного забезпечення управлінських рішень. Міністерство аграрної політики та продовольства України надало роз'яснення щодо можливої форми всіх первинних документів, зазначивши, що в умовах воєнного стану в Україні технічно неможливо роздрукувати документи, а комерційні структури можуть надсилати електронні розрахункові документи. на зазначений раніше номер чи електронну адресу.

Крім того, підприємства також можуть скопіювати QR-код на екран програмного забезпечення для запису розрахункових операцій, а споживачі можуть прочитати QR-код та ідентифікувати його з розрахунковими документами та отримати структуру даних, що міститься в ньому. У зв'язку зі складністю часу розрахункові документи дозволено надавати споживачам в інших форматах.

Проте ці документи мають містити всі необхідні реквізити. Обов'язковими реквізитами первинних документів є найменування підприємства чи установи, від імені якого складено документ, найменування документа (форми), дата складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру. господарської операції, посади та прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. [46].

Подальше вдосконалення обліку зернових культур, відбувається з метою покращення аналітичної продуктивності, посилення функцій контролю та використання новітніх інформаційних технологій для забезпечення точності фізичного стану активів та інформації про використання.

2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку виробництва зернових культур

Облік витрат на вирощування продукції зернових культур у ФГ хххххх здійснюється на субрахунку 231 «Виробництво продукції рослинництва» в розрізі аналітичних рахунків.

Рахунок балансовий, активний та калькуляційний. Витрати відображаються за дебетом, основна продукція, отримана під час збору врожаю, оприбутковується та оцінюється за справедливою вартістю, а побічна продукція оцінюється за нормативною та розрахунковою вартістю зернових культур (збирання, транспортування, скиртування та інші витрати). За кредитом субрахунку 231 «Рослинництво» обліковується вироблена сільськогосподарська продукція (зерно, насіння тощо) за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат в місці продажу, що кореспондується з дебетом рахунків: 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» – на суму реалізованої побічної продукції; 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" - вартість готової продукції, яка призначена для реалізації та вартість насіння, одержаного від збирання врожаю.

Справедлива вартість — сума, за яку можна продати продукцію, або зобов'язань, які можна сплатити за нормальних умов на певну дату.

У бухгалтерському обліку на рахунку 23 обліковуються витрати на врожай зернових, які відрізняються від справедливої вартості. При розрахунку буде різниця між справедливою та фактичною вартістю. Дану різницю списують кореспонденцією: Д-т 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та К-т 23; або Д-т 23 та К-т 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [41]. На рис. 2.5 запропонована схема закриття субрахунку 231 «Рослинництво» у двох випадках:



Рис. 2.5. Пропонована схема закриття субрахунку 231 «Рослинництво»

Облік витрат і виходу продукції зернових культур ведуть на субрахунку 1 рахунку 23 «Виробництво»:

- 2311 «Ячмінь»;
- 2312 «Озима пшениця»;
- 2313 «Яра пшениця»;

Схему обліку витрат та виходу продукції зернових культур у первинних документах наведено на рис. 2.6.

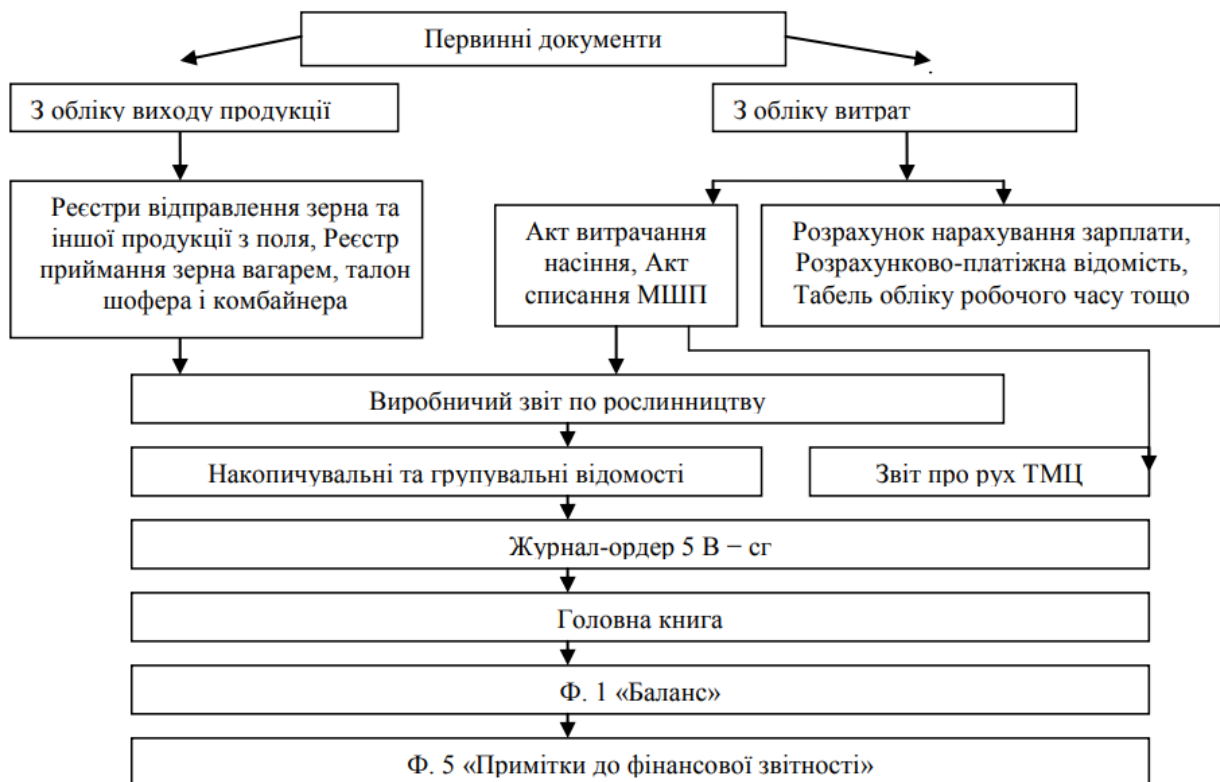


Рис. 2.6. Схема організації обліку витрат та виходу продукції зернових культур

По дебету обліковують витрати на підготовку площі під посів, витрата насіння, витрата добрив та інші витрати, необхідні для посіву і вирощування продукції зернових культур. Продукція, отримана від врожаю, відображається по кредиту - основна і побічна продукція оцінюються за плановою собівартістю.

Наприкінці року фактична собівартість розраховується на підставі записів на аналітичних рахунках. При цьому закриваються аналітичні рахунки, використані протягом поточного року.

Аналітичні рахунки субрахунку 231 «Рослинність» у ФГ хххххх відкрито:

- 1) По кожній культурі або групі культур урожаю поточного року.
- 2) Часті польові роботи – боронування, обробіток, внесення добрив, але немає чіткого визначення, які саме культури будуть сіятися на цих ділянках. У цьому випадку аналітичні рахунки відкриваються за видами робіт.

Після весняного періоду посіву, коли буде зрозуміло, на які культури будуть вирощувати на даній території, витрати на реалізацію будуть розподілені між культурами пропорційно посівній площі та списані.

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції зернових культур у ФГ хххххх, групуються за статтями калькуляції, які ФГ хххххх самостійно визначає відповідно до основних рекомендацій, визначених Мінагрополітики України в Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств [24]. Номенклатура статей калькуляції підприємства враховує особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу окремих видів витрат у виробничій собівартості продукції. Аналіз структури витрат на виробництво продукції зернових культур свідчить, що найсуттєвіші статті витрат (питома вага яких у структурі собівартості перевищує 5 %) потребують деталізації при веденні обліку (рис. 2.7).



Рис. 2.7 Діаграма структури витрат на виробництво продукції зернових культур в 2022 р., %

Важливими статтями витрат є складові матеріальних витрат, їх структура у складі виробничої собівартості є найбільшою. Для забезпечення процесу вирощування зернових культур матеріали сільськогосподарського призначення в основному купляють.

До статті «Насіння та посадковий матеріал» відносять вартість використаних насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного для посіву зернових культур.

У статті «Добрива» відображають вартість органічних, мінеральних та бактеріальних добрив та мікроелементів, внесені в ґрунт під вирощування продукції зернових культур. Вартість підготовки, завантаження та внесення добрив не включається в цю статтю.

До статті «Пальне і мастильні матеріали» відноситься комплексна ціна пального, яка включає вартість пального, що використовується в технологічних операціях, вартість мастил тощо.

До статті «Запасні частини та ремонтні матеріали» відносять оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин,

ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів.

До статті «Витрати на оплату праці» включають основну і додаткову заробітну плату працівників, які безпосередньо зайняті в технологічному процесі виробництва.

До статті «Засоби захисту рослин» входить вартість використаних на боротьбу з бур'янами, шкідниками і хворобами зернових культур, пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів та інших хімічних і біологічних засобів [6].

У статті «Відрахування на соціальні заходи» відображають суму відрахування ЄСВ у розмірі 22 %.

Враховуючи те, що виробництво продукції рослинництва є одним із найризикованіших видів діяльності, вважаємо за доцільне виокремити калькуляційну статтю «Витрати зі страхування». Особливої актуальності ця пропозиція набуває в сьогоденнішніх реаліях, коли війна, що триває в Україні, зумовлює значні руйнування, знищення посівів і урожаю сільськогосподарських культур, завдає шкоди майну та інфраструктурі підприємств агробізнесу. Крім того, на процес виробництва продукції рослинництва впливають природні умови та катаклізми (повінь, посуха, заморозки, град тощо), які спричиняють загибель значної частини урожаю й завдають значних збитків підприємствам агробізнесу. Витрати зі страхування можуть включати вартість застрахованих посівного матеріалу, мінеральних добрив, засобів захисту рослин, пально-мастильних матеріалів, основних засобів тощо. Їх доцільно відображати у періоді, в якому вони були фактично нараховані.

Побічна продукція зернових культур (солома) оцінюється виходячи з розрахункових і нормативних витрат на збирання, транспортування, подрібнення, та інші роботи, пов'язані із збиранням побічною продукцією. При калькулюванні собівартості продукції побічна продукція не враховується. Господарські операції при вирощуванні продукції зернових культур наведені у табл. 2.8:

Таблиця 2.8

Операції з обліку витрат зернових культур

Операція	Дт	Кт
Нараховується заробітна плата трактористам-машиністам за виконання польових робіт на вирощуванні зернових культур	231	661
- крім того відрахування на соціальні заходи	231	65
Списуються витрачені на посів зернових культур насіння і садивний матеріал	231	208
Витрачені мінеральні добрива на підживлення зернових культур	231	208
Списується гній вивезений в поле під посіви зернових культур: - з ферми ВРХ	231	232
з гноєсховища:	231	208
Списуються витрачені для обпилювання, обприскування посівів зернових культур пестициди і інші хімічні засоби	231	208
Автотранспортом господарства виконано перевезення насіння і добрив для висівання зернових культур	231	234
При обробітку ґрунту під посіви зернових культур виконувались роботи іншими підприємствами	231	631
-крім того ПДВ	641	631
При роботі тракторів на підготовці ґрунту і посіви зернових культур витрачено пальне і мастило	231	203
Списуються витрати на утримання, комбайнів, сівалок, землеобробних машин і інших необоротних активів	231	91
Списується доля загальновиробничих витрат зернових культур	231	91
Оприбутковується продукція ячменю отримана від комбайнів	27	231
Оприбутковується продукція пшениці озимої отриманої від комбайнів	27	231

Побічна продукція оприбутковується на рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», оскільки вона може бути використана як корм, підстилка тощо.

Розглянемо порядок обліку витрат на виробництво продукції зернових культур за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та відображення їх в обліку. Збільшення собівартості сільськогосподарської продукції та біологічних активів відноситься на субрахунки рахунку 23 «Виробництво», що відносяться до статей обліку, визначених обліковою політикою. Це допомагає визначити фінансові результати роботи підприємства. Сільськогосподарська продукція та біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю під час первісного визнання, а сума оцінки записується в книзі з кореспонденцією дебет рахунку 27 "Сільськогосподарська продукція" та кредит 23 «Виробництво». Тому в цьому записі кредит рахунку 23 відображає справедливу вартість активів, а не планову та відображається у балансі підприємства. На момент визначення первісної вартості зернових культур існують розбіжності між дебетом і кредитом рахунку 23 «Виробництво». Є два можливих сценарії:

- Кт 23 більше Дт 23 (актив оцінено за вартістю, більшою за витрати, пов'язані з його створенням на дату оцінки). При цьому дохід на первісне визначається дорівнює різниці та відображається в записі Дт 23 «Виробництво» Кт 7101 «Первинне визнання доходу від активів, оцінених за справедливою вартістю»;

- Кт 23 менше Дт 23 (актив оцінюється за вартістю, меншою за вартість, пов'язану з його створенням на дату оцінки). У цьому випадку первісно визнані витрати включаються до складу інших операційних витрат та відображається кореспонденцією Дт 9401 «Первісна вартість активів, що обліковуються за справедливою вартістю» та Кт 23 «Виробництво».

Дохід від первісного визнання списується на фінансові результати – Д-т 7101 К-т 791, витрати від первісного визнання списують на фінансові результати – Д-т 791 К-т 9401.

При первісному визнанні як актив зерно оцінюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу (ст. 12 П(С)БО 30).

Справедлива вартість визначається цінами на активних ринках зерна, де працюють покупці та продавці, та загальнодоступною інформацією про ціни. Основний дохід від виробництва зерна оцінюється за справедливою вартістю, яка визначається спеціально створеною комісією на підставі визначення справедливої вартості продукції рослинництва.

2.4 Калькулювання собівартості продукції зернових культур

Розрахунок фактичної собівартості продукції зернових культур є завершальним етапом обліку протягом року. Проводиться після обліку всіх господарських операцій на кінець року та надходження підсумкових сальдо всіх зведених і аналітичних рахунків на 31 грудня.

У НП(С)БО 16 вказано, що перелік статей калькулювання собівартості продукції формуються підприємством [31].

Як вказувалося раніше (п. 2.3) у ФГ xxxxxx до статей виробничої собівартості зернових включають: насіння та посадковий матеріал; добрива; запасні частини і ремонтні матеріали; пальне та мастильні матеріали; відрахування на соціальні заходи; орендна плата за паї; амортизація; прямі витрати на оплату праці; загальновиробничі витрати; інші витрати.

Проблема розрахунку собівартості основної продукції при виробництві зернових культур виникає при визначенні собівартості побічної продукції – соломи. Наразі у ФГ xxxxxx витрати на побічну продукцію відносять на основну продукцію, що призводить до необґрунтованого завищення собівартості та відповідно заниження фінансових результатів.

Певною мірою такий підхід є виправданим, оскільки солону за існуючими технологічними процесами не використовують на корм тваринам чи для інших цілей, крім як органічне добриво або підстилка.

Найобґрунтованішим способом розподілу витрат є розподіл витрат на зерно та солону за коефіцієнтним методом, виходячи з посівної площі, необхідної для отримання певної кількості продукції з гектара. Загальні витрати на вирощування

зернових культур розподіляють у співвідношенні 0,9 до основної продукції та 0,1 до побічної. Загальна частка розподілу витрат була визначена на основі нормативів витрат на вирощування зернових культур, встановлених автором для досліджуваного господарства.

При калькулюванні собівартості актуальним є розподіл загальних витрат за видами спільно виробленої продукції до певного часу. Для вирішення цього питання рекомендуємо вести окремий аналітичний облік прямих витрат, пов'язаних зі збиранням врожаю, а також витрат, пов'язаних з осінньо-весняними польовими роботами (підготовка ґрунту до посіву, посів насіння, догляд за ним), розподілених пропорційно використаній площі.

Завершальним етапом розрахунку врожаю зерна є врахування витрат, пов'язаних з наданням послуг елеватором, при визначенні собівартості. При цьому ми рекомендуємо окремі розрахунки за послуги елеватора: за операціями зберігання, сушіння та доробки, шляхом визначення вартості 1 тонни зернових культур. Вартість послуг зі зберігання розраховується виходячи з вологості під час сушіння та ступеня зараженості посівів під час обробки.

Правила щодо соцвितлат та заробітної плати, а також правила щодо тривалості роботи відповідають чинним правовим нормам і враховують мінімальну заробітну плату в Україні.

Витрати насіння розраховували шляхом множення середньої ціни 1 кг зібраного врожаю на норму висіву. Розрахунок проводився в умові, що все насіння закуплено, оскільки в ФГ «Юдка» немає сортової документації.

Вартість мінеральних добрив визначається множенням норми внесення на вартість придбання одиниці діючої речовини. Подібним чином розраховуються витрати палива. Показники за термінами «амортизація» та «ремонтні матеріали» визначаються з урахуванням вартості основних фондів, задіяних у виробництві продовольчих культур. Амортизація нараховується прямолінійним методом. Для визначення вартості орендної плати використовувалися дані нормативних актів, що регулюють її вартість (3% від грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь).

До складу інших матеріальних витрат входить сплата встановленого податковим законодавством фіксованого сільськогосподарського податку.

Отже, здійснення таких розрахунків певною мірою порушує основні принципи ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства, але є доцільним для прийняття управлінських рішень щодо підвищення ефективності виробництва та реалізації продукції зернових культур.

Використання запропонованого системного підходу до формування собівартості зернових культур дозволить об'єктивно відобразити її та дати можливість розподілити витрати між видами виробництва: основною продукцією, побічною та супутньою.

2.5 Внутрішній контроль виробничої діяльності у ФГ хххххх

Функціонування підприємств аграрного сектору в умовах війни гарантія продовольчого забезпечення Збройних Сил України та цивільного населення створення надійного тилу, запоруки перемоги України. Сьогодні аграрний сектор не лише формує продовольчу безпеку країни, а від його стабільної роботи залежить суверенітет держави.

Україна відіграє важливу роль у Європі та за її межами щодо сільського господарства та виробництва зернових культур. Державні можливості обробляти ґрунти, сіяти та збирати врожай були скорочені з початком війни. Поки що експорт сільськогосподарської продукції скоротився. Країна-агресор перекрила ключові експортні шляхи України – морські порти. Для забезпечення внутрішнього ринку продовольством під час воєнного стану уряд заборонив експорт ряду сільськогосподарських продуктів, зокрема овес, просо, гречку, жито. Основними проблемами продовольчої безпеки є зрив озимих і весняних посівів, через це, існує дефіцит продовольства для місцевого населення та експортної промисловості. [47].

Перед керівництвом сільськогосподарських підприємств постало непросте завдання переорієнтувати свій бізнес, з одного боку, відповідно до потреб держави

та вимог воєнного стану, з іншого – забезпечити ефективну роботу в складних умовах.

У зв'язку з цим однією з нагальних проблем діяльності аграрних підприємств є налагодження внутрішнього контролю витрат виробництва та виходу продукції рослинництва як основного засобу підвищення конкурентоспроможності та забезпечення ефективності діяльності. Адже головною метою внутрішнього контролю є визначення слабких місць та недоліків під час сучасних реалій, своєчасне їх виправлення та недопущення помилок в подальшому.

В економічній літературі проблеми сутності, ролі та місця контролю в системі управління на рівні підприємств розглядалися багатьма науковцями. Основні результати теоретичних досліджень вітчизняних і зарубіжних науковців щодо тлумачення сутності «внутрішній контроль» наведено у табл. 3.1. Проведений аналіз наукових праць Бардаша С.В. [1], Бутинця Ф.Ф. [52], Гуцаленко Л.В. [9], Дерія В.А. [11], Калюги Є.В. [20], Коцупатрого М.М., Марчук У.О. [34], Куцика П.О., Бачинського В.І. [18], Дерій В. А. [10] щодо сутності поняття «внутрішній контроль» свідчить, що спектр його трактування є доволі широким (табл. 2.9).

Наукові здобутки вчених з питань контролю є безперечно вагомим вкладом в науку. Проте, слід зазначити, що подальшого дослідження потребують визначення сутності внутрішнього контролю й особливості його проведення щодо визначення собівартості з метою мінімізації витрат, збільшення обсягів виробництва та якості продукції.

Огляд економічної літератури дозволяє констатувати, що сутність поняття «внутрішній контроль» розглядається з різних точок зору, зокрема як система спостереження, одна з найважливіших функцій управління, процес перевірки тощо. Дослідження різних підходів та власна точка зору дозволяє визначити внутрішній контроль як систему спостереження та перевірки за ефективністю витрачання ресурсів при досягненні найменших витрат, профілактику розкрадання майна, доцільність і законність здійснення господарських операцій з метою отримання достовірної інформації для прийняття оперативних та стратегічних управлінських

рішень. Дане визначення обумовлене специфікою галузі рослинництва при вирощуванні продукції.

Таблиця 2.9

Підходи до тлумачення сутності «внутрішній контроль»

Автори \ Підходи	незалежна оцінка відповідності діяльності	процес	система безупинного	перевірка	функція управління	перевірка виконання	заходи попередження
Бутинець Ф.Ф., Малуґа Н.М.	+						
Гуцаленко Л.В.					+		
Дерій В.А.					+		
Калюґа Є.В.			+		+	+	
Коцупатрий М.М., Марчук У.О.			+	+			+
Куцик П.О., Бачинський В.І.						+	
Дерій В. А.		+					
Думка автора			+	+	+		
Кількість спільних тлумачень	1	1	3	2	4	2	1

*Розроблено автором на основі [1; 9; 10; 11; 18; 23; 34; 52].

Встановлено, що на практиці в досліджуваному ФГ хххххх контрольні процедури виконуються на кінець звітної періоду на підставі аналізу відхилень фактичних витрат від нормативних. Такий контроль попереджує економічно недоцільні господарські операції й призводить до прийняття ефективних рішень стосовно оптимізації рівня витрат. У зв'язку з цим, вважаємо за необхідне розкрити особливості впровадження системи внутрішнього контролю витрат виробництва та собівартості продукції зернових культур на підприємстві.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [29] визначено якісні характеристики, що властиві підприємству: володіння та управління зосереджено у невеликій кількості осіб; прості або нескладні господарські операції; спрощена система ведення обліку та оподаткування; декілька напрямів економічної діяльності; обмежена кількість заходів внутрішнього контролю; невелика кількість управлінського персоналу з

повноваженнями щодо широкого кола заходів контролю. Окремі особливості господарства були досліджені у п. 2.1 і 2.2 даної роботи, тому необхідно дослідити систему внутрішнього контролю, її роль та особливості впровадження у практику щодо витрат виробництва та собівартості реалізації продукції зернових культур .

Згідно Міжнародного стандарту аудиту 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» на малих аграрних підприємствах зазвичай відсутній розподіл ролей управління та найвищого управління, оскільки здебільшого власник виконує обидві ролі і таким чином самостійно може здійснювати більш ефективний контроль. Однак домінування однієї особи в управлінні може бути потенційним недоліком внутрішнього контролю, адже існує можливість нехтування заходами контролю управлінським персоналом [28].

Внутрішній контроль може бути неефективним у випадку, коли інформація, яка створюється в цілях внутрішнього контролю (наприклад, оперативний звіт про відхилення), не є ефективним, оскільки особа, відповідальна за огляд інформації, не розуміє його призначення або не вживає відповідних заходів [28]. Отже, внутрішній контроль розробляється, запроваджується та ведеться для реагування на виявлені ризики, які перешкоджають досягненню цілей підприємств, що стосуються:

- достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- дотримання положень нормативно-правових документів;
- ефективності та результативності його діяльності у частині витрат.

Внутрішній контроль необхідно здійснювати з метою мінімізації витрат у процесі виробництва. Головною метою здійснення такого контролю є: вирощування конкурентоспроможних зернових культур та питомої ваги їхніх витрат у загальних витратах досліджуваного господарства; визначення сум витрат на нову сільськогосподарську техніку, технології та питому їх вагу у капітальних витратах підприємств; встановлення сум і структури собівартості зернових культур [17].

Внутрішній контроль витрат, які формують собівартість реалізованої продукції зернових культур має проводитись як на етапі планування, так і в ході виконання робіт і на етапі їх завершення.

У процесі проведення внутрішнього контролю перевіряються виконання обсягів виробництва в розрізі їх видів; дотримання норм списання ресурсів на виробництва; ефективність використання основних засобів та нематеріальних активів виробничого призначення; фіксування простоїв, пов'язаних з поломками сільськогосподарських машин і механізмів, простоїв через відсутність сировини й матеріалів. Отже, система внутрішнього контролю повинна будуватись на таких елементах як:

- впровадження ефективних процедур санкціонування господарських операцій з витратами на виробництво продукції зернових культур ;
- наявність своєчасної та інформативної системи документування господарських операцій при формуванні собівартості реалізованої продукції зернових культур [34].

Важливим напрямом системи внутрішнього контролю витрат є формування собівартості продукції (рис. 2.8).

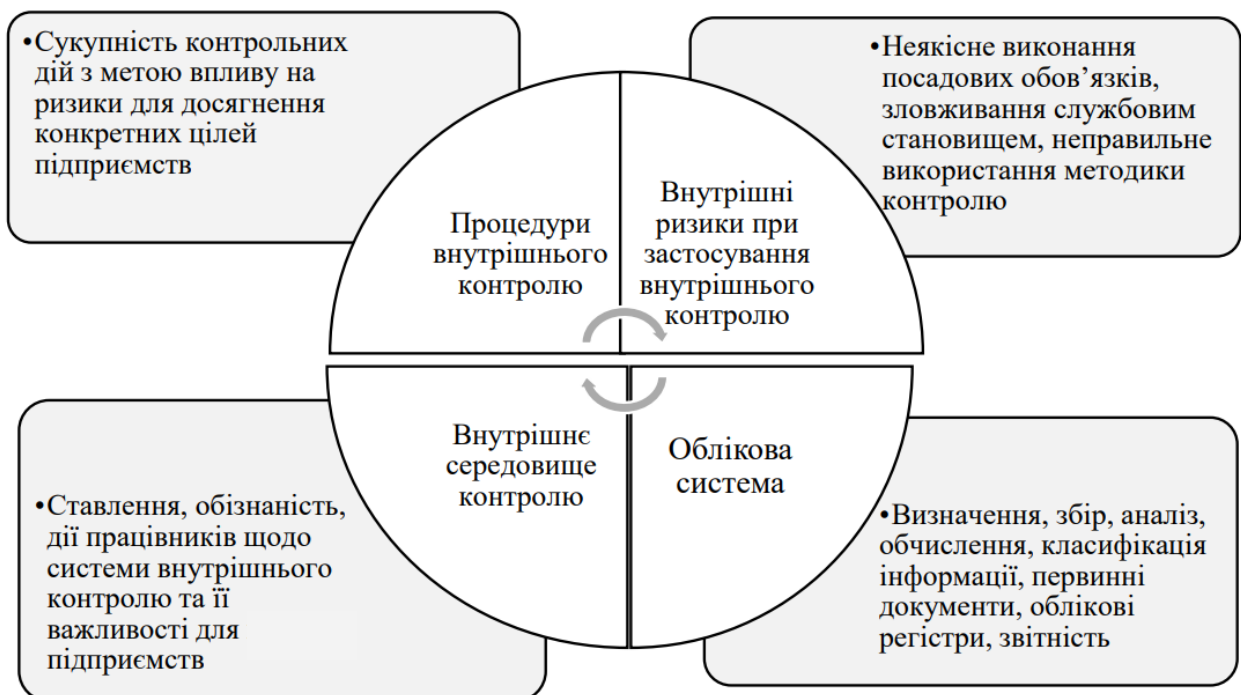


Рис. 2.8. Елементи системи внутрішнього контролю формування собівартості продукції зернових культур

Внутрішній контроль собівартості продукції зернових культур дає можливість вчасно виявляти недоліки, вивчати причини їх виникнення, встановлювати винних осіб і вживати заходи щодо їх усунення. Вважаємо, що у ФГ xxxxxx внутрішній контроль витрат виробництва та собівартості реалізованої продукції зернових культур доцільно здійснювати за такими напрямками: документальний контроль за даними бухгалтерського обліку (облікова політика, первинні документи, реєстри обліку, Робочий план рахунків, звітність) та фактичний контроль (за статтями витрат; за виробничими процесами та їх відповідність технологічним картам). Перш за все, необхідно дослідити проведення внутрішнього контролю в обліковій системі за наступними етапами (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Етапи проведення документального внутрішнього контролю витрат виробництва та виходу продукції зернових культур

Етапи	Прийоми	Джерело інформації	Значення
Визначення об'єкту контролю (витрат)	Документальний	Первинні документи	Дозволяє виявити відхилення фактичних даних від нормативних
Перевірка дотримання положень облікової політики	Документальний	Робоча інструкція по обліковій політиці	Дозволяє визначити відповідність затверджених варіантів ведення обліку та їх застосування на практиці
Перевірка правильності оформлення первинних документів	Документальний	Первинні документи	Визначає недоліки та можливість їх усунути
Перевірка нормативних даних	Фактичний Документальний	Планові документи та первинні документи	Виявляє відхилення від норм за окремими статтями
Перевірка відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку	Документальний	Первинні документи, реєстри	Обґрунтовує точність визначення собівартості і фінансового результату діяльності
Перевірка достовірності показників звітності	Документальний	Дані синтетичного та аналітичного обліку	Визначає точність відображення фінансових результатів діяльності

У таблиці 2.10 представлена послідовність здійснення контролю собівартості: від визначення об'єктів витрат, відображення господарських операцій в обліку до формування звітності. Визначені етапи проведення внутрішнього контролю сприятимуть ефективному функціонуванню такої системи, визначенню причин відхилень від норм, аналізу невикористаних ресурсів тощо. Проведені дослідження практики впровадження системи внутрішнього контролю (документального та фактичного) на господарстві дали підстави визначити виявлені порушення у ході перевірки.

На ФГ хххххх при проведенні внутрішнього контролю облікової політики за допомогою методу зіставлень і порівнянь встановлено невідповідність даних у Відомості № 5-м у частині прямих матеріальних витрат із показниками, що відображені у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-м) і Звіті про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (ф. № 50-ст). За допомогою проведеного аналізу зазначених показників визначено, що протягом 2021–2022 років у статистичній формі звітності були завищені показники собівартості, що безпосередньо впливає на фінансовий результат до оподаткування. Крім того, обов'язковим є співставлення показників по формах фінансової звітності.

На практиці досліджуваного підприємства розповсюдженим до використання є метод арифметичних підрахунків фактичних витрат та їх порівняння із плановими, що передбачені технологічною картою. Співставлення таких даних дає змогу у розрізі проведених робіт відслідковувати значні перевитрати, встановлювати причини і виконавців, а також впливати на них з метою недопущення у майбутньому.

Використання методу нормативно-правового регулювання ведення обліку та складання звітності є обов'язковим. Проте, за результатами проведення внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві встановлено недотримання чинного законодавства у частині встановлення термінів виплати лікарняних за перші п'ять днів за рахунок підприємства.

При проведені річної інвентаризації на фермерському господарстві встановлено невідповідність списання посадкового матеріалу зернових культур, зазначеного у первинних документах, та його фактичного залишку на складі.

У рослинництві процес виробництва є тривалим, тому фактичне обстеження посівів сільськогосподарських культур і візуальний огляд його якісних характеристик є необхідним. У процесі проведення фактичного контролю встановлено втрату врожаю зернових культур за рахунок перенасичення земельних ділянок мінеральними добривами. Це дало змогу оперативно відреагувати на знищення врожаю та передбачити вирощування іншої культури на цій земельній ділянці.

Найбільш розповсюдженим методом фактичного контролю є система GPS-моніторинг витрат палива, насіння, добрив, засобів захисту рослин. На досліджуваних підприємствах були виявлені окремі випадки, коли GPS-датчики на сільськогосподарській техніці не працювали внаслідок оновлення програмного забезпечення, що спричинило перевитрату палива з вини комбайнера.

Дослідження діючої системи внутрішнього контролю ФГ хххххх свідчить про недосконалість її проведення у процесі вирощування продукції зернових культур, якому притаманний ретроспективний характер. Тобто контрольні операції та процедури виконуються на кінець звітної періоду на підставі аналізу відхилень від планових норм. Такий контроль ускладнює попередження економічно недоцільних господарських операцій та призводить до прийняття неефективних рішень стосовно оптимізації рівня витрат. У зв'язку з цим доцільним є здійснення оперативного контролю за витратами на вирощування та за технологією виробництва, враховуючи особливості діяльності підприємства. Даний процес включає в себе порівняння фактично понесених витрат й обсягів робіт і відповідно до кошторису. Таким чином, відбувається безперервне відстеження руху матеріальних цінностей, продукції зернових культур та незавершеного виробництва з метою накопичення і групування витрат за об'єктами обліку для співставлення фактичних і нормативних даних. На підставі проведеного дослідження вважаємо, що зазначена пропозиція надасть можливість аналізувати

виявлені відхилення, встановити причини їх утворення та розробити практичні рекомендації стосовно їх усунення.

Крім того, варто наголосити, що фактичний контроль необхідно проводити в розрізі калькуляційних статей витрат, які відіграють важливу роль при встановленні джерел їх утворення та визначенні впливу факторів виробництва на зміну фактичних і нормативних показників. Дослідження структури витрат на виробництво продукції зернових культур показало, що матеріальні та трудові витрати є її головними елементами та становлять понад 60 % від виробничих витрат [44]. Тому зазначений підхід забезпечить всебічне вивчення витрат на виробництво продукції зернових культур за рахунок їх деталізації для кожної операції технологічного процесу, що сприяє підвищенню можливості контролювати хід виконання польових робіт.

Таким чином, одним із шляхів підвищення ефективності управління витратами є вдосконалення її складових елементів, а саме системи контролю в частині переорієнтації від традиційно пасивного контролю до його активних форм, які утворюють контроль-аналітичне забезпечення для виявлення не тільки негативних явищ у діяльності фермерського господарства та відхилень від норми, а й визначення причин та шляхів усунення цих недоліків.

Відповідно до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» [40] фермерським господарствам надається державна підтримка у вигляді надання бюджетних дотацій, кредитних субсидій, компенсація лізингових платежів. Зокрема, у 2022 році по Україні субсидія для сільськогосподарських підприємств становила 3100,00 грн./га, але не більше ніж 372000,00 грн. для одного суб'єкта господарювання. Варто відзначити, що для отримання державної підтримки малого бізнесу необхідно скласти кошторис із зазначенням переліку витрат, на які будуть виділятися кошти.

З урахуванням можливих перевірок органів контролю, особливої актуальності для господарства набуває розробка веб-сайту у мережі Інтернет, що є найдешевшим і найефективнішим способом просування бізнесу. Його наявність передбачає: підвищення іміджу господарства з метою залучення інвестицій та

державної підтримки, які базуються на принципах прозорості та публічності; збільшення прибутку; канал збуту продукції зернових культур ; економію витрат на рекламі тощо. Крім розкриття інформації про діяльність підприємств та асортимент продукції доцільно оприлюднювати фінансову звітність (Баланс (ф. № 1-м), Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м) і запропоновані Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 3-м)), Аудиторський звіт і Звіт про результати державного фінансового аудиту – у випадках перевірки органами Державної аудиторської служби. Гранично встановлений термін подання фінансової звітності малими підприємствами – не пізніше 28 лютого наступного за звітним періодом. У зв'язку з цим рекомендовано оприлюднювати звітність на офіційному веб-сайті малих підприємств у термін до 01 квітня наступного року та Аудиторський звіт і Звіт про результати державного фінансового аудиту (при отриманні коштів для цільового призначення) – в аналогічний термін. У свою чергу, це сприятиме прозорості ведення бізнесу та підвищення інвестиційного клімату аграрного бізнесу.

Отже, система внутрішнього контролю витрат виробництва та собівартості реалізації продукції зернових культур має бути побудована так, щоб своєчасно інформувати керівництво про необхідність проведення коригуючих та попереджувальних заходів на основі прийняття ефективних управлінських рішень. Проведене дослідження діяльності ФГ хххххх свідчить про недосконалість організації системи внутрішнього контролю, що безпосередньо впливає на величину виробничих витрат.

РОЗДІЛ 3.

ОПТИМІЗАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР В УМОВАХ ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ

3.1. Адаптація зарубіжного досвіду проведення внутрішнього контролю витрат та собівартості реалізації продукції

Важливим під час формування методики внутрішнього контролю витрат діяльності господарств є проблематика належного управління. В сучасних умовах кризи і військового стану вітчизняна економіка є нестабільною, а інфляція не є керованою і впливає на формування і появу нових витрат в діяльності суб'єкта господарювання, що призводить до того, коли підприємці не можуть більше належним чином здійснювати контроль у власній роботі.

Економічні події останніх років, зумовлені наслідками пандемії COVID-19 та введенням воєнного стану на території України, сприяли зростанню ризиків у сільськогосподарському виробництві. В умовах війни, крім впливу погодно-кліматичних явищ, зміни технології і виявлення перевитрат при вирощуванні продукції зернових культур, особливої актуальності набувають втрати врожаю та забруднення земельних активів внаслідок обстрілів, бомбардувань і мінування території, енергетична криза, ускладнена логістика, зростання цін на ресурси, дефіцит робочої сили. За попередніми оцінками станом на 15.09.2022 р. прямі збитки у сільському господарстві України сягають 6,6 млрд дол. США.

В результаті цього може знижуватись платоспроможність підприємства, його ліквідність і згодом це може призвести до банкрутства. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне:

- дослідити підходи до організації системи контролю собівартості реалізованої продукції зернових культур з урахуванням принципів побудови його структури за інтегрованою моделлю внутрішнього контролю COSO-ERM;

- адаптувати зарубіжний досвід проведення внутрішнього контролю витрат виробництва у діяльність ФГ xxxxxx;

- розробити контрольні заходи з метою запобігання або зменшення ризиків сільськогосподарського виробництва, що впливають на витрати виробництва.

Актуальним на сьогодні є вивчення зарубіжного досвіду, особливу увагу необхідно звернути на американську інтегровану концепцію внутрішнього контролю COSO-ERM, особливістю якої є поетапний контроль за кожним етапом формування собівартості продукції рослинництва: від визначення внутрішнього середовища та формування його цілей, опису процесів, визначення подій та оцінки ризиків, способів реагування на них, розробки заходів контролю, організації інформаційно-комунікаційного обміну до проведення системного моніторингу. Пріоритетність цих складових допоможе керівництву малого підприємства звернути додаткову увагу на ті ризики, які вимагають негайних дій щодо вдосконалення існуючих або розробки нових заходів контролю [34].

Система внутрішнього контролю COSO започаткована у 1992 р. в США у період значних шахрайських бізнес-практик у країнах світу, які виявили загальноновизнану потребу в удосконаленні процесів внутрішнього контролю та рекомендацій щодо процедур. Система внутрішнього контролю COSO містить набір керівних правил, яких потрібно дотримуватись, описує професійну практику для створення бажаних бізнес-систем і процесів, які сприяють ефективному та дієвому контролю [54]. З часу створення цієї концепції COSO пройшло 30 років і відбулося багато змін у структурах підприємств та комп'ютеризації їхньої діяльності. У зв'язку з цим концепція COSO трансформувалась у три етапи: COSO I, COSO II і сучасна модель COSO-ERM, що представлена на рис. 3.1.

Дана концепція була розроблена для приватного сектора і є найбільш поширеною в управлінні різних країн світу. Тому у процесі дослідження було проведено її критичний аналіз з метою впровадження у вітчизняну практику господарств, які займаються вирощуванням продукції зернових культур з урахуванням специфіки діяльності ФГ хххххх в частині внутрішнього контролю витрат та собівартості продукції зернових культур.

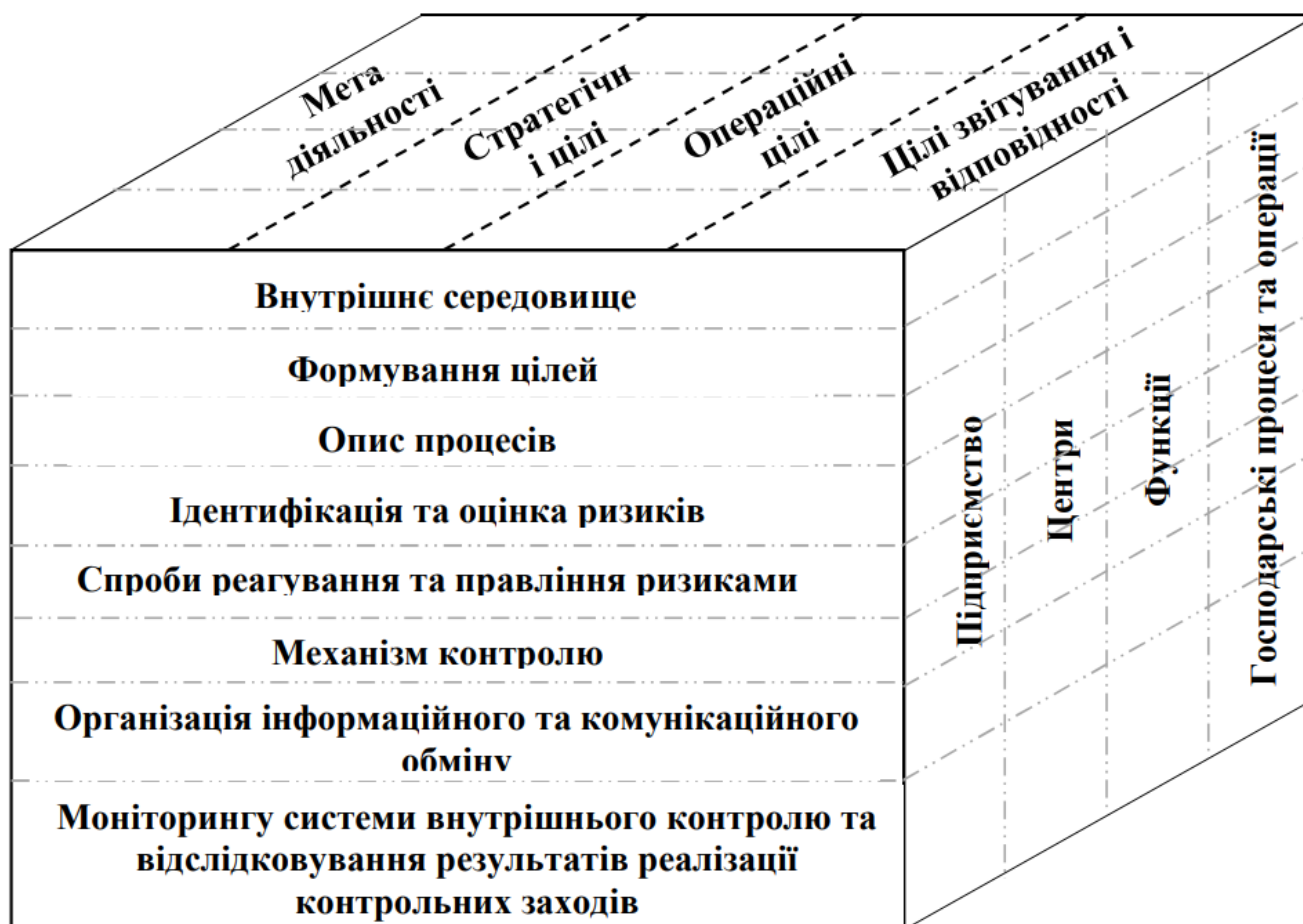


Рис. 3.1. Інтегрована концепція внутрішнього контролю COSO-ERM

Впровадження даної концепції дасть змогу господарству оперативно розвивати систему контролю, яка буде адаптована до змін бізнес-середовища для зниження ризиків і прийняття управлінських рішень.

Графічне представлення інтегрованої концепції внутрішнього контролю COSO-ERM демонструє наступне:

- верхня грань – основні цілі господарств;
- горизонтальні лінії – обов’язкові компоненти внутрішнього контролю;
- бокові грані – ієрархічні рівні організації внутрішнього контролю.

З метою деталізації систематизованої інформації на рис. 3.1 необхідно більш детально дослідити окремо кожен компонент. Для ефективної роботи системи контролю всі ці складові повинні бути взаємоузгоджені між собою. До того ж, компоненти повинні відповідати кожній цілі підприємства та ієрархічному рівню.

Внутрішній контроль потрібно розглядати як процес, який спрямований на забезпечення обґрунтованої впевненості у досягненні цілей у наступних категоріях: ефективність і результативність виробничого процесу; надійність фінансової звітності щодо відображення величини собівартості продукції зернових культур; дотримання в обліку і контролю норм чинного законодавства. Проведення ефективного внутрішнього контролю передбачає розподіл відповідальності та обов'язків між працівниками господарства, які безпосередньо приймають участь у виробничому процесі (центри відповідальності II–IV рівня), а керівництво (центр відповідальності I рівня) контролює виконання їх роботи.

Інформація внутрішнього контролю забезпечує формування якісних інформаційних потоків з метою прийняття ефективних управлінських рішень; забезпечення достовірного відображення господарських операцій в обліку; підсумування витрат на виробництво з метою їх оптимізації; надання оперативної інформації керівництву щодо порушень, які виникають під час вирощування продукції; прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Інтегрованою концепцією COSO-ERM у ФГ хххххх визначено вісім компонентів системи контролю: контрольне середовище, формування цілей, опис процесів, ідентифікація й оцінка ризиків, способи реагування на ризики, засоби контролю, інформація та комунікація, моніторинг. З метою адаптації цих компонентів моделі COSO-ERM до ситуації у даному господарстві детальніше розглянемо їх складові для здійснення контролю витрат виробництва та собівартості реалізованої продукції зернових культур.

Основою для здійснення внутрішнього контролю є контрольне середовище. Відповідно до технологічного процесу контрольне середовище визначає філософію управління, яка стосується розподілу повноважень і відповідальності, підтримання відповідного рівня компетентності та стандартів кадрової політики. Інтегрована концепція COSO-ERM визначає основні цілі, досягнення яких забезпечить ефективну роботу системи контролю витрат виробництва та собівартості продукції зернових культур [56] (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Цілі ФГ хххххх відповідно інтегровані до концепції COSO-ERM

Мета діяльності	– досягнення рентабельності діяльності на рівні 25 % за рахунок виробництва якісної продукції зернових культур.
Стратегічні цілі	– розширення посівних площ під інші культури на 30 % для більшої можливості сівозмін; – купівля земельних ділянок невеликих площ.
Операційні цілі	– оптимізація витрат на виробництво органічної продукції рослинництва; – зменшення собівартості продукції зернових культур на 10 %; – збільшення обсягів виробництва; – збільшення прибутку на 7 %; – проведення ефективної асортиментної політики; – впровадження інноваційних технологій виробництва
Цілі звітування і відповідності	– щоденне формування Звіту про витрати на виробництво продукції зернових культур центрами відповідальності III–IV рівнів; – щотижневе формування управлінської звітності щодо виробничих витрат центрами відповідальності I–II рівнів; – щомісячне формування фінансових і нефінансових показників виробництва; – дотримання вимог державного регулювання органічного виробництва щодо сертифікації та маркування органічної продукції.

Визначені цілі щодо виробництва продукції зернових культур мають бути чітко пов'язані з визначеною місією, функціями та завданнями. По-перше, стратегічні цілі підприємства, які потрібно досягти у період до 3-5 років. По-друге, цілі операційної діяльності (результативність господарських операцій, досягнення операційної продуктивності, збереження та ефективне використання матеріальних, трудових, природних та інших видів ресурсів). По-третє, цілі звітування (управлінська звітність, а також фінансова та нефінансова звітність, які повинні відповідати таким критеріям як надійність, своєчасність, оперативність, відкритість, достовірність тощо). По-четверте, цілі відповідності законодавчим нормам (дотримання вимог нормативно-законодавчого регулювання діяльності).

Наступною складовою концепції COSO-ERM є опис процесів, який передбачає контроль за дотриманням чинного нормативно-правового регулювання України та внутрішніх документів щодо здійснення контролю витрат виробництва та собівартості реалізованої продукції зернових культур.

У ході проведеного дослідження ФГ хххххх визначено ключові постулати щодо оцінки ризиків сільськогосподарського виробництва: визначення цілей з достатньою чіткістю, щоб можна було ідентифікувати та оцінити ризики (табл. 3.2), пов'язані з цими цілями; ідентифікація ризиків для досягнення цілей в рамках господарства та аналіз ризиків як основу для визначення того, як слід управляти цими ризиками; виявлення та оцінка змін, які можуть суттєво вплинути на систему контролю витрат виробництва та собівартості реалізованої продукції зернових культур.

Таблиця 3.2

Основні ризики при проведенні контролю витрат виробництва та виходу продукції зернових культур в умовах війни

Зовнішні ризики	Внутрішні ризики
Втрати врожаю під час війни	Зміна технології виробництва
Енергетична криза	Забруднення земельних ресурсів
Ускладнена логістика	Дефіцит робочої сили
Погодно-кліматичні явища	Перевитрати виробництва
Зростання цін на ресурси	
Дефіцит ресурсів	

Керівні матеріали з внутрішнього контролю COSO-ERM визначають основні підходи до стратегій реагування на ризики:

1. Уникнення ризику – це не виконання будь-якої діяльності, яка може нести ризик у виробництві продукції зернових культур.

2. Зменшення ризику (стратегія зниження ризиків на всіх рівнях) передбачає зниження або розмірів збитку, або ймовірності настання несприятливих подій шляхом прийняття ефективних управлінських рішень.

3. Розподіл (передача) ризику передбачає заходи щодо передачі відповідальності за нього третім особам при збереженні існуючого рівня ризику (страхування врожаю, сільськогосподарської техніки тощо).

4. Прийняття ризику означає відсутність заходів реагування щодо ризику (стратегія бездіяльності).

Фермерські господарства здійснюють контрольну діяльність шляхом виконання процедур і заходів внутрішнього контролю з метою надання достатньої впевненості керівництву щодо досягнення цілей діяльності. Основним елементом загальної системи внутрішнього контролю COSO-ERM є контрольні заходи, визначені політикою та процедурами сільськогосподарського підприємства, які допомагають забезпечити виконання вказівок керівництва щодо зменшення ризиків для досягнення цілей. Контрольні заходи здійснюються на всіх рівнях підприємства, на різних етапах у межах бізнес-підрозділів і процесів, а також над технологічним середовищем. Ці контрольні заходи можуть бути превентивними або детективними за своєю природою і можуть охоплювати низку ручних та автоматизованих дій, таких як надання дозволів та погоджень, перевірки, співставлення та аналізу ефективності діяльності.

У табл. 3.3 представлено розкриття сутності ризиків та наведені контрольні заходи щодо їх мінімізації при виробництві продукції зернових культур.

Інформаційні комунікації передбачають оперативне отримання та розподіл інформації за рівнями управління як у внутрішньому, так і у зовнішньому середовищі. Внутрішня комунікація є засобом поширення інформації у межах суб'єкта господарювання, що дає можливість отримувати інформацію від керівництва щодо необхідності виконання контрольних заходів. Керівники всіх рівнів управління мають ідентифікувати, обробляти, фіксувати та передавати необхідну інформацію в тій формі та термінах, що дозволить працівникам виконувати свої функціональні обов'язки та приймати управлінські рішення. Зовнішня ж комунікація дає змогу отримувати вхідну зовнішню інформацію та забезпечує інформацією зовнішніх користувачів відповідно до їх вимог та потреб. Інформаційно-комунікаційний компонент системи внутрішнього контролю COSO-

ERM в основному підтримує функціонування інших компонентів, включаючи цілі, пов'язані з внутрішньою та зовнішньою звітністю.

Таблиця 3.3

Контрольні заходи щодо мінімізації ризиків у виробництві продукції зернових культур в умовах війни

Ризики	Контрольні заходи
Втрати врожаю під час війни (втрата врожаю, знищення або пошкодження майна внаслідок обстрілів)	Фіксація завданих збитків із зверненням до правоохоронних органів або ДСНС (внаслідок пожежі); документальне підтвердження їх вартості (балансова вартість активів, накладні щодо купівлі техніки, насіння, добрив, палива тощо).
Втрати земельних ресурсів (хімічне забруднення, вигорання родючого шару, порушення водного балансу, ерозія ґрунту).	Звернення до посадових осіб Держекоінспекції з метою фіксації фактів забруднення ґрунту шляхом огляду земельних ділянок, даних дистанційного зондування землі, досліджень отриманих зразків проб ґрунтів, опрацювань висновків експертиз, пояснень, довідок, документів.
Енергетична криза (брак електроенергії)	Пошук альтернативних джерел енергії (установка сонячних панелей, генераторів тощо).
Ускладнена логістика	Пошук логістичних шляхів для доставки ресурсів і відвантаження продукції зернових культур
Зростання цін на ресурси	Моніторинг цінової політики з метою вибору оптимальної вартості та якості ресурсів.
Дефіцит ресурсів	Контроль за стратегічною закупівлею насіння, добрив, пального та інших ресурсів для виробництва продукції зернових культур.
Погодно-кліматичні явища	Страховання врожаю під час вирощування та збору продукції зернових культур
Зміна технології виробництва	Контроль за технологічним процесом вирощування продукції зернових культур з метою запобігання підвищення витрат.
Дефіцит робочої сили	Пошук робочої сили або перерозподіл обов'язків між штатними працівниками з обов'язковим контролем їх виконання.
Перевитрати виробництва	Встановлення відхилень перевитрат, причин і винуватців з метою їх недопущення у майбутньому.

Постійний або вибірковий моніторинг здійснюється з метою визначення функціонування компонентів контролю, інформування про його недоліки та запровадження коригувальних дій з їх усунення: оцінка якості роботи системи, визначення її здатності забезпечити досягнення цілей діяльності, розробка заходів, спрямованих на мінімізацію негативного впливу з метою вдосконалення. Крім того, розкриваються види та форми заходів з моніторингу системи контролю, встановлюються відповідальні особи та критерії оцінки ефективності.

Критичний аналіз компонентів інтегрованої концепції контролю COSO-ERM (контрольне середовище, формування цілей, опис процесів, ідентифікація й оцінка ризиків, способи реагування на ризики, засоби контролю, інформація та комунікація,) свідчить про необхідність впровадження її у практичну діяльність ФГ хххххх з метою ефективного управління ризиками при вирощуванні продукції зернових культур.

Таким чином, проведений аналіз компонентів Інтегрованої концепції внутрішнього контролю COSO-ERM дає можливість розкрити її сутність та методiku впровадження у вітчизняну практику з урахуванням основних цілей, компонентів та ієрархічних рівнів системи контролю. У процесі дослідження запропоновано перелік контрольних заходів з метою вчасного виявлення й усунення виявлених ризиків.

3.2 Удосконалення організації обліку та контролю витрат та виходу продукції зернових культур в умовах діджиталізації

Облік операцій з виходу продукції зернових культур повинен забезпечити контроль за виконанням завдань випуску продукції згідно запланованого асортименту; зберігання готової продукції за обсягом, асортиментом та якістю; своєчасною випискою документів на відвантаження; поданням розрахункових документів покупцям та контроль своєчасного здійснення платежів; використанням матеріальних і фінансових ресурсів за допомогою здійснення калькуляції собівартості продукції.

Введення в первинні документи, на підставі яких продукція відпускається покупцю обов'язкового реквізиту “Критерії якості”, що по суті, є обґрунтуванням відпускної ціни такої продукції. Визначення продажної вартості продукції на момент її відвантаження покупцю значно знижує ризики, пов'язані з втратами від опортуністичної поведінки постачальників, підрядників, покупців та замовників.

Відповідно до цього первинні документи необхідно доповнити критеріями визначення якості зернових культур в розрізі окремих показників та загальний висновок. Первинним документом, що підтверджує якість пшениці, є детальний експертний висновок, який має містити основні параметри якості продукції, встановлених вимогами державних стандартів України. Вважаємо, що якісні дані готової продукції сільськогосподарського виробництва мають бути невід'ємною складовою накладної на відпуск продукції покупцю. Визначення показників якості доцільно здійснювати на підставі аналізу незалежних лабораторій (рис. 3.2).

Також ми вважаємо, що потрібно затвердити правила документування фактів реалізації продукції зернових культур. Уточнення первинних документів, якими оформлюється продаж передбачає реалізацію наступної схеми організації створення, перевірки та обробки первинних документів в бухгалтерському обліку:

1. Продажна вартість продукції визначається на момент її відпуску покупцю.
2. Підставою для визначення продажної вартості продукції є висновок незалежної лабораторії щодо якості такої продукції.
3. Продаж продукції оформлюється накладною (Товарно-транспортною накладною), де у товарній частині вказуються показники якості продукції, що приймаються за основу при визначенні продажної вартості.
4. Оформлення накладної відбувається одночасно зі згодою покупця придбати зерно попередньо визначеної якості та оплатити вартість такої продукції.

Продукція		Клас						
Партія								
1. Критерії визначення типу:								
Зернові домішки, %	Відтінок	Колір	Склоподібність, %	Висновок:		Наявність нетипових ознак		
				тип	підтип			
2. Критерії визначення класу:								
Вага в натурі, г/л	Вологість, %	Зернова домішка, %	Смітна домішка %	Сажкове зерно, %	Масова частка:		Якість клейковини	Число падання
					білка, у перерахунку на суху речовину, %	група		
					Сирої клейковини %	одиниць ВДК		
3. Інші обов'язкові якісні характеристики:								
Зараженість (%), найменування шкідника	Відповідність вимогам свіжості(+,-)						Висновок:	
	Колір	Запах		Смак		Інше		

Рис. 3.2 Фрагмент накладної на відпуск зерна пшениці: критерії якості

Для одержання прибутку підприємства мають виробляти продукти з доданою вартістю, вони не повинні втрачати дохід через невдалий вибір технології виробництва, а мати інформацію про альтернативні варіанти виробництва продукту з різним рівнем витрат. Управлінський облік перетинається з фінансовим в частині обліку витрат, різницю в методах у першому випадку можна розглядати як аналітичний, у другому – синтетичний види бухгалтерського обліку. Тобто, головним правилом матеріального обліку є отримання інформації для управління, а саме: планування, контролю, стимулювання [14].

В рамках програми BAS АГРО є можливість розробляти головними фахівцями унікальних функціонал технологічних карт полів за допомогою яких здійснюється комплексне планування процесу виробництва сільськогосподарських культур у розрізі робіт, засобів виробництва, описом необхідних засобів, матеріальних витрат та робочої сили з урахуванням цін, тарифів, попередників вирощувальних культур [13] (рис. 3.3).

Основним джерелом для планування виробництва зернових та формуванням потреб рослинництва у сировині, матеріалах і трудових ресурсах є планові обсяги продажів готової продукції та підставі технологічних карт з визначенням цін реалізації та прибутків в автоматизованій програмі за допомогою створення ресурсної специфікації і замовлення.

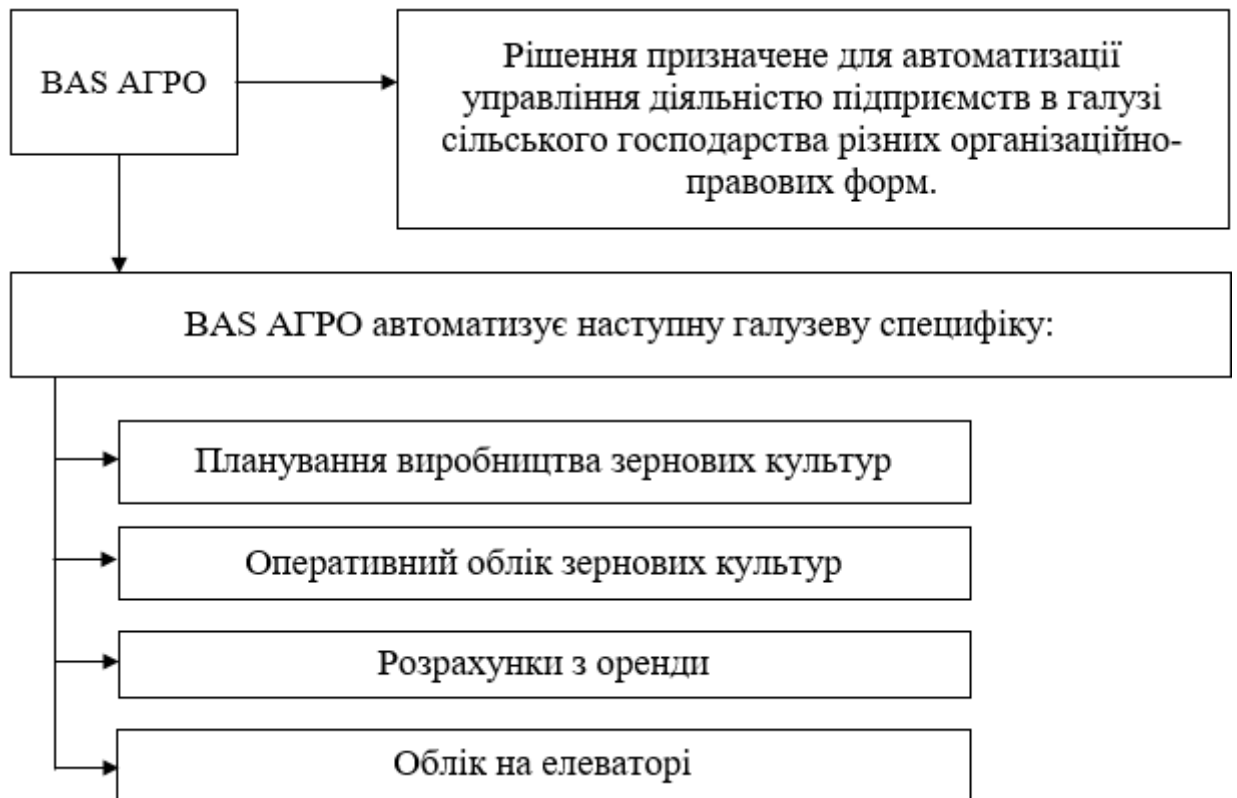


Рис. 3.3. Основні можливості BAS АГРО

Автоматичні розрахунки статей витрат дозволяють здійснювати розшифровку до вихідних даних та істотно оптимізувати процес впровадження (коригування) обраних виробничих моделей виходячи з цін реалізації зернових культур.

Управлінський облік перетинається з фінансовим в частині обліку витрат, різницю в методах у першому випадку можна розглядати як аналітичний, у другому – синтетичний види бухгалтерського обліку. Тобто, головним правилом матеріального обліку є отримання інформації для управління, а саме: планування, контролю, стимулювання. Виробничий облік за допомогою програми BAS АГРО ведеться на рівні підрозділів-виконавців з реалізацією можливості обліку автотранспортних і механізованих робіт, що виконуються співробітниками для власних підрозділів.

В рамках подальших дій програми передбачена комплексна можливість реєстрації фактів зважування, оформлення супровідних друкованих документів для автотранспорту, за допомогою яких здійснюється перевезення вантажів з току, на

тік, внутрішні переміщення ТМЦ для підробітку або сушки зерна. Крім цього є можливість створення первинних та зведених документів по роботах допоміжних підрозділів, де здійснюється обробка зерна, аналіз витрат та розподілення загальновиробничих витрат на основне виробництво.

За допомогою автоматизованих робочих місць на елеваторах потрібно організувати в рамках програми розрахунок строків зберігання, розрахунок собівартості послуг елеватора та розрахунок сум послуг та виставлення рахунків власникам зерна. Система контролю здійснюється за допомогою підключення до вагового обладнання, відеокамер, АСУ ТП. За функціональними можливостями BAS АГРО є можливість нарахувати орендні операції за паями з деталізацією договорів про пай та територіальною належністю згідно державної реєстрації і видів земель (рілля, пасовища, сіножатті). Важливою умовою успішної діяльності ФГ хххххх є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво зернових культур внаслідок чого зростає конкурентоздатність продукції. На підприємстві мало уваги приділяється для удосконалення методів планування і обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції. В табл. 3.4 згрупована інформація про можливості специфіки BAS АГРО.

За допомогою програми є можливість здійснювати автоматичний облік нарахованої орендної плати та проведення розрахунків ПДФО (18%) і військового збору (1,5%) з нарахованих сум в разі коли пайовиками виступають як юридичні та і фізичні особи. Є можливість формувати аналітичні дані за договорами про паї (строки, розміри, реєстраційні дані, відсоток нарахувань), нарахування та утримання, порядок видачі та проведення взаєморозрахунків з пайовиками грошовими та негрошовими засобами та формування регламентованої внутрішньогосподарської звітності за пайовими розрахунками [50].

Можливості використання BAS АГРО

Елементи галузевої специфіки	Характеристика можливостей
Планування виробництва зернових культур	
<p>Необхідна для формування первинних бюджетів, та прогнозування виходячи точку беззбитковості кожної зернових культур. Дає можливість формувати статті калькуляційних витрат та перелік робіт та матеріалів Програма дає можливість сформувати бюджет (плановий та фактичний) на підставі накопичених в інформаційній базі даних про доходи та витрати.</p>	<ul style="list-style-type: none"> – процес планування вирощування зернових культур на окремих полях – розрахунок технологічних карт полів з окремими сценаріями та їх коригування – формування планової структури витрат по статтям витрат, полях, сортах – оприбуткування можливого обсягу продукції – планування обсягів продажу продукції зернових культур та розрахування бюджетів витрат культури – проведення аналізу структури собівартості – аналіз інформації про витрати, накопичені на виробничих підрозділах в розрізі продукції зернових культур, полів і видів робіт.
Оперативний облік продукції зернових культур	
<p>Сформовані форми (реєстри) програми призначені для оперативного обліку витрат, як джерело для формування звітності управлінського та фінансового обліку. Створений автоматичний функціонал фактичних витрат оперативного обліку з аналітичними даними у розрізі зернових культур, полів, персоналу: агронома, тракториста, водія дає можливість приймати оперативні рішення.</p>	<ul style="list-style-type: none"> – плановий (фактичний) розрахунок заробітної плати водіїв на підставі первинних документів – здійснення обліку нормативних і фактичних витрат палива, формування даних про фактичні використані матеріально-технічні ресурси – реєстрація факту зважування – здійснення розрахунку прямих та непрямих витрат по полях. проведення аналізу обсягу збору врожаю, врожайність кожного поля культур; – перспективний аналіз витрат господарства у розрізі виробництва зернових культур, полів і видів робіт – розрахунок та аналіз рівня рентабельності вирощуваних культур в розрізі полів.
Облік на елеваторі	
<p>Для зручної роботи створення автоматизовані робочі місця для різних ролей співробітників.</p>	<ul style="list-style-type: none"> – формування виробничих процесів елеватора – проведення лабораторного контролю якості зерна – проведення зважування та формування внутрішньої звітності. – здійснення контролю руху транспорту від / до елеватору

Головним інструментом у ФГ хххххх, що реалізує інформаційну функцію обліку щодо забезпечення релевантних даних про стан підприємства та результати його діяльності, є бухгалтерська звітність. Однак, на сьогодні бухгалтерська звітність малоінформативна щодо витрат виробництва та виходу продукції рослинництва, оскільки діючим порядком подання фінансової та статистичної звітності зруйнований системний бухгалтерський облік, який раніше слугував потребам управління. Тому процес автоматизації витрат максимально дасть можливість контролювати процес виробництва, переглядати внутрішню систему бухгалтерської звітності підприємства, яка формується на основі фінансового обліку та акумулюватиме показники різних видів звітності. Це дасть можливість покращити управлінську роботу на всіх рівнях виробництва зернових культур.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У даній роботі розроблено теоретичне й організаційно-методичне обґрунтування та наведено практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку та контролю витрат і виходу продукції зернових культур на ФГ хххххх. Виконане наукове дослідження дало змогу зробити наступні висновки:

1. Національні нормативно-правові акти визначають витрати як «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком вилучення або розподілу власниками)». За результатами аналізу підходів до визначення сутності витрат виявлена актуальність проблеми понятійно-категоріального апарату, що полягає в ототожненні трактування таких термінів як «собівартість» і «витрати виробництва». Проведене дослідження свідчить, що зазначені економічні категорії необхідно чітко розрізняти. Оскільки поняття «витрати» є кількісним показником у складовій частині собівартості, тоді як остання відображає якісно-результативну ознаку й є частиною вартості, що відшкодовується в процесі реалізації продукції.

2. Запропоновано доповнити Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств щодо визначення понять «витрати», «собівартість» та визначення складових собівартості продукції рослинництва.

3. Всю правову систему регулювання обліку витрат виробництва сільськогосподарської продукцією в Україні можна представити 5-рівневою структурою: Конституція України, закони та підзаконні акти, Положення бухгалтерського обліку, Методичні рекомендації, робочі документи.

4. ФГ хххххх є підприємством, яке вирощує продукцію рослинництва та переважають у ньому зернові культури. За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що до зростання виручки і прибутку в ньому: ефективність його діяльності зростає помірно за рахунок прискореного зростання

собівартості. Прибутковість діяльності багато в чому залежить від ефективності використання наявних ресурсів і організації управління витратами.

5. Результати досліджень, проведених у ФГ хххххх, свідчать про те, що організація первинного обліку продукції зернових культур не відповідає сучасним вимогам надання повної, достовірної та своєчасної інформації про їх наявність, надходження та вартість, тобто принцип повного висвітлення не дотримується. Однією з причин цього є те, що типові та спеціалізовані форми первинного обліку у рослинництві не застосовуються. В умовах посилення ролі управлінського обліку на підприємствах ця форма вже не відповідає сучасним вимогам до цілісності та якості облікової інформації.

6. Облік витрат ведуть на синтетичному рахунку 23 «Виробництво» субрахунку другого порядку 231 «Рослинництво», по дебету якого відображають витрати понесені на вирощування сільськогосподарських культур, а по кредиту – вихід продукції, оціненої за справедливою вартістю. Облік витрат продукції зернових культур рекомендується вести за такими статтями витрат: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту рослин; насіння та посадковий матеріал; мінеральні добрива; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

7. У межах проведеного дослідження виявлена необхідність проведення внутрішнього контролю з метою мінімізації витрат. Рекомендовано до використання методичні прийоми контролю: зіставлення, порівняння, арифметичні підрахунки, нормативно-правове регулювання, зустрічна перевірка, інвентаризація, обстеження, візуальний огляд, GPS-моніторинг. Запропоновано господарству мати власний веб-сайт з метою забезпечення принципів прозорості і публічності діяльності, на якому в обов'язковому порядку необхідно оприлюднювати фінансову звітність і звіт про результати державного фінансового аудиту.

8. Сформовано методичні засади організації контролю витрат та виходу продукції зернових культур з урахуванням принципів побудови його структури за

моделлю COSO-ERM для ефективного здійснення контрольних заходів, оперативного виявлення й усунення ризиків, а також раціонального управління складовими собівартості. Розроблено контрольні заходи управління ризиками при виробництві продукції зернових культур.

9. Запропоновано ведення в первинні документи, на підставі яких продукція відпускається покупцю обов'язкового реквізиту "Критерії якості", для підвищення ціни, за яку реалізують продукцію зернових культур

10. Автоматизація обліку за допомогою програми BAS АГРО: бухгалтерія здійснює облік витрат виробництва, максимально забезпечує одержання достовірних даних для управління, контролю за дотриманням норм виробничого споживання засобів, предметів праці та живої праці з метою оцінки діяльності підприємства. Процес автоматизації витрат максимально дасть можливість контролювати процес виробництва, переглядати внутрішню систему бухгалтерської звітності підприємства, яка формується на основі фінансового обліку та акумулюватиме показники різних видів звітності.

Отже, розроблені науково-практичні рекомендації щодо вдосконалення системи обліку та контролю витрат виробництва і виходу продукції зернових культур в ФГ хххххх сприятимуть підвищенню рівня якості й аналітичності облікових даних.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бардаш, С. В. Бухгалтерський облік ренти: монографія / С. В. Бардаш, Т. С. Осадча. - Херсон : ХДУ, 2019. - 252 с. URL: <http://dSPACE.tneu.edu.ua/handle/316497/34121>
2. Баришевська І. В., Чаюн Т. І. Формування собівартості продукції рослинництва та шляхи її зниження на сільськогосподарських підприємствах. URL: http://visen.knau.kharkov.ua/uploads/visn_econom/2014/7/13.pdf.
3. Бобошко Р. М. Контроль та аналіз витрат сільськогосподарського підприємства: робота на здобуття кваліфікаційного ступеня магістр : спец. 071 - облік і оподаткування / наук. кер. Н. В. Овчарова. Суми : Сумський державний університет, 2021. 52 с.
4. Бондаренко Н. М., Різченко Н. В. Особливості обліку витрат і виходу продукції рослинництва. Економіка і держава. 2019. № 11. С. 76-82
5. Боррелл, Дж. Відсутність продовольчої безпеки: настав час діяти. URL: https://www.eeas.europa.eu/eeas/food-insecurity-time-act-now_en.
6. Варченко О. М., Свиноус І. В., Іванова Л. С., Ткаченко К. В., Биба В. А. Методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. 2020. № 12. С. 19–26.
7. Вейланд, П.; Захманн Г. Вплив війни в Україні на продовольчу безпеку. URL: <https://www.bruegel.org/2022/03/the-impact-of-the-war-in-ukraine-on-food-security/>.
8. Господарський кодекс України; Господарський процесуальний кодекс України: офіційне видання 01.07.2007 р. - К.: Ін Юре, 2007. - 320 с.
9. Гуцаленко Л.В. Контроль в системі управління. Облік і фінанси. 2019. № 1. с. 5–10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_1_3.
10. Дерій В. А. Управлінський облік і аналіз бізнес-процесів у підприємстві / В. А. Дерій, М. В. Гуменна-Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. – Вип. 2 (40). – Житомир : ЖДТУ, 2018. – С. 12-18.

11. Дерій В.А. Методи внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах. Сталий розвиток економіки. 2018. № 1. С. 254-258. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_1_56
12. Журнал НОВИЙ БЮДЖЕТНИЙ ОБЛІК випуск №11, Проводимо інвентаризацію — обліковуємо результати: URL: <https://ibuhgalter.net/ru/material/1430/27776>
13. Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. - К., 2004.
14. Завитій О.П. Принципи діагностики фінансово-господарської діяльності підприємств. Вектори інноваційного розвитку освіти, науки і бізнесу в умовах глобальних змін: матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції. [Тернопіль, 25 травня 2021 р.], 2021. 120 с.
15. Завитій, О. Логістичні витрати виробничих підприємств як об'єкти обліку та контролю [Текст] / Ольга Завитій, Тетяна Дідоренко, Леся Кондрюк // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. наук. журн. - 2019. - Вип. 1-2. - С. 49-73.
16. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період воєнного стану» № 2120-ІХ. (15 березня 2022 р.).
17. Замула І.В., Танасієва М.М. Внутрішній контроль: навч. посіб. Чернівці: Технодрук, 2021. 336 с.
18. Зарудна Н. Я., Кундеус О. М., Вакун О. В. проф. Куцик П. О., проф. Бачинський В. І. Особливості аудиту персоналу // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції 17–18 травня 2018 р. / Львів : В-во Львівського торговельно-економічного університету, 2018. – 358 с. – С. 54-56.
19. Іщенко, Я. Облік витрат та виходу органічної сільськогосподарської продукції рослинництва [Текст] / Яна Іщенко // Інститут бухгалтерського обліку,

контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. наук. журн. - 2019. - Вип. 3-4. - С. 26-36.

20. Калюга Є.В., Гуренко Т.О., Умерова Г.В. (Грищук Г.В.), Дудніченко А.О. Методичні вказівки для проведення практичних занять з дисципліни «Внутрішній контроль діяльності аграрних формувань» для студентів денної та заочної форми навчання за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Київ, 2020. ЦП «КОМПРИНТ». с. 97

21. Кодацька І. М. Облік витрат в рослинництві. URL: <http://surl.li/aszfn>

22. Мардус Н. Ю. Нормативно-правова база з обліку й аудиту доходів, витрат та фінансових результатів / Н. Ю. Мардус, Е. О. Чернишова: в 2 т. Т. 1. Дослідження та оптимізація економічних процесів "Оптимум–2021" : 2021. – С. 48- URL: <https://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/56190>

23. Меліхова Т.О., Федоров І.О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз у системі управління фінансової безпеки підприємства. Агросвіт. № 2. 2018. С. 63-70. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/2_2018/11.pdf.

24. Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом МАНУ № 132 від 18 травн. 2001 р. URL: <http://www.rada.gov.ua>

25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021

26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027

27. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2013

28. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017. Ч. 2. 533 с. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit>

29. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017. Ч. 1. 1142 с. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%2020162017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%2020162017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)

30. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Мін-ва фінансів України від 07 лют. 2013 р. №73.

31. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Мін-ва фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318.

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 27 квітня 2000 р. № 92. (25)

33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 "Запаси", затв. наказом МФУ від 31 березня 1999 р. № 87.

34. Недбайло І. Роль внутрішнього контролю у системі управління сільськогосподарськими підприємствами // Молодь, наука, бізнес : матеріали Всеукр. інтер.-конф. здоб.вищ.освіти і мол.учених, 5-6 жовтня 2022 р., м. Миколаїв. Миколаїв : МНАУ, 2022. С. 37-39.

35. Огійчук, М. Ф. Проблеми оцінки активів аграрних підприємств за справедливою вартістю: безпековий контекст / М. Ф. Огійчук, С. І. Василішин: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. [Тернопіль, 22 трав. 2020 р.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2020. – Т. 1. – С. 71-73.

36. Паряк, С. В. Методологія обліку і контролю витрат за центрами відповідальності : диплом. робота за освіт.-кваліф. рівнем «магістр» : спец. 071 – облік і оподаткування магістер. програма – облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу / Святослав Валерійович Паряк ; наук. керівник д.е.н., доцент Т. В. Дідоренко. – Тернопіль, 2018. – 109 с.

37. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах : монографія. Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. 364 с.

38. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. - URL: <http://portal.rada.gov.ua/>

39. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

40. Про державну підтримку сільського господарства України : Закон України від 24.06.2004 р. № 1877-IV. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T041877?an=474>

41. Пушкар, М. С. Система обліку вимагає кардинального оновлення [Текст] / М. С. Пушкар // Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах соціально-економічних викликів : матеріали Міжнар. круглого столу [Тернопіль, 28 трав. 2021 р.]. – Тернопіль : ЗУНУ, 2021. – Т. 1. – С. 127-130.

42. Ріяка Т. Ю. Комплексна оцінка фінансового стану підприємства та шляхи його стабілізації: наук. кер. О. Г. Малій; Харків: ДБТУ, 2022. 61с

43. Світовий центр даних. Україна: Аграрний огляд. URL: <http://wdc.org.ua/en/node/29>

44. Сільське господарство України за 2021 рік: статистичний збірник. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/pub17_u.htm

45. Траспадерн, М. Випереджати свої врожаї, виклик українських фермерів. Вісник. 2022. URL:

<https://www.heraldo.es/noticias/internacional/2022/03/31/reto-agricultores-ucraniano-sacar-adelante-sus-cosechas-1563930.html>

46. Уточнення можливих форм розрахункових документів. Сайт Міністерства аграрної політики та продовольства України. URL: <https://minagro.gov.ua/news/derzhprodspozhivsluzhba-nadaye-rozyasnennya-shchodomozhlivih-form-rozrahunkovih-dokumentiv>.

47. ФАО. Записка про вплив війни на продовольчу безпеку в Україні. – 2022 рік.

48. Фатенок-Ткачук А. О. Фінансовий облік за НП(С)БО : конспект лекцій . Луцьк : Вежа-Друк, 2023. 240 с.
49. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV// Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44 URL:: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
50. Шепель, І. (2023). Сучасні можливості організація обліку витрат виробництва і готової продукції в умовах комплексної автоматизації. *Економіка та суспільство*. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-7>
51. BAS АГРО. Бухгалтерія. BAS АНРО. Bukhhalteriiia [BAS AGRO Accounting]. URL: <https://expresssoft.com.ua/uk/product/bas-agro-buhgalterija-ua/>
52. Butynets' F. F. (2012) Vytraty vyrobnytstva ta ikh klasyfikatsiia dlia potreb upravlinnia. Problemy teorii ta metod olohii Bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu. No 1. P. 11–18.
53. Chernobryvaia N. A. (2018) Metodolohycheskye osnovi prymeneniia poniatyi zatrat, raskhodov, zderzhek v teoryu y na praktyke. Baltyiskyi ekonomycheskyi zhurnal No 2. P. 195–206.
54. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway – Commission (COSO) (2013) . Internalcontrol – Integrated framework, May, p3. URL: <http://hrdiscussion.com/hr105352.html>.
55. Didorenko T. V. (2015) Sutnist vytrat yak obiekta bukhhalterskoho obliku Molodyi vchenyi. No. P. 78–82
56. Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance – Executive Summary. 2017. URL: <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf> [in English].
57. Zadorozhnyj Z.-M. V. (2007) Vnutrishn'ohospodars'kyj oblik u budivnytstvi: metodolohiia i orhanizatsiia : dys.. d-a ekon. nauk: 8.00.09 Ternopil'.