

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

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступень «Магістр»

на тему: **«Організація обліку промислового
виробництва у приватній агрофірмі
«Винниківська» Львівської області»**

**Виконала: студентка 2 курсу, групи Оп – 2маг
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
ЖУРАВЛЬОВА О. Є.
(Прізвище та ініціали)**

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

**Рецензент: _____
(Прізвище та ініціали)**

ДУБЛЯНИ 2022

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

Освітній рівень «Магістр»

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

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____

(підпис)

«17» травня 2022 року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу студентці

ЖУРАВЛЬОВІЙ ОЛЬЗІ ЄВГЕНІВНІ

(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи «Організація обліку промислового виробництва у приватній агрофірмі «Винниківська» Львівської області»

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

Затверджена наказом ЛНУП від «30» червня 2022 року № 137 / к-с

2. Термін здачі студентом закінченої кваліфікаційної роботи до «12» грудня 2022 року

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

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

ВСТУП

1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА
- 1.1. Економічна суть та класифікація витрат виробництва
- 1.2. Актуальні питання раціоналізації обліку промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності
- 1.3. Методика дослідження обліку промислового виробництва
2. МЕТОДИЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ
- 2.1. Оцінка операційної діяльності ПАФ «Винниківська»
- 2.2. Організація первинного документування та зведеного обліку витрат промислового виробництва
- 2.3. Аналітичний та синтетичний облік промислового виробництва
- 2.4. Методика калькулювання собівартості продукції промислового виробництва
- 2.5. Бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств
3. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРОМИСЛОВИМ ВИРОБНИЦТВОМ

- 3.1. Покращення організації обліку промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності
 - 3.2. Варіанти обліку витрат промислового виробництва в процесі операційної діяльності сільськогосподарських підприємств
 - 3.3. Організація і методика контролю за використанням природних ресурсів в умовах сільськогосподарської діяльності
 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ
 - 4.1. Аналіз стану охорони праці
 - 4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування
 - 4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці
 - 4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях
- ВИСНОВКИ
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, схеми, рисунки

6. Консультанти з розділів дипломної роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
З охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях		17.05.2022 р.	17.05.2022 р.
З екології		17.05.2022 р.	17.05.2022 р.

7. Дата видачі завдання «17» травня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи
	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для дипломної роботи).	17.05.21-30.06.22 р.
	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	01.07.22 – 31.08.22 р.
	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з охорони праці та захисту населення. Розробка питань з охорони природи.	01.09.22 – 31.10.22 р.
	Кінцеве оформлення дипломної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	01.11.22 – 25.11.22 р.
	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником ДР; виправлення зауважень у графічній частині).	26.11.22 – 15.12.22 р.

Студент _____
(підпис)

ЖУРАВЛЬОВА О. Є.
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
(підпис)

ГНАТИШИН Л. Б.
(прізвище та ініціали)

УДК 657.471:633.1(477.83)

Кваліфікаційна робота: 109 с. текстової частини, 14 рисунків, 19 таблиць, 51 літературне джерело, 4 формули.

«Організація обліку промислового виробництва у приватній агрофірмі «Винниківська» Львівської області»

Журавльова О. Є. – кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, Львівський НУП, 2022.

Текстова частина охоплює вступ, чотири розділи, висновки і пропозиції, бібліографічний список і додатки.

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

У другому розділі здійснено оцінку операційної діяльності досліджуваного сільськогосподарського підприємства, вивчено організаційні засади системи обліку у сільськогосподарських підприємствах, розглянуто основні методичні підходи організації первинного та зведеного, синтетичного і аналітичного обліку виробництва промислової продукції, представлено методика обчислення собівартості промислової продукції та охарактеризовано бухгалтерське відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств.

Третій розділ присвячений розробці методичних підходів та практичних рекомендацій щодо поліпшення обліково-аналітичного забезпечення управління промисловим виробництвом. Розглянуто варіанти обліку витрат промислового виробництва в процесі операційної діяльності сільськогосподарських підприємств, запропоновано організацію і методика контролю за використанням природних ресурсів в умовах сільськогосподарської діяльності.

Четвертий розділ розкриває охорону праці та безпеку в надзвичайних ситуаціях у сільськогосподарських підприємствах.

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

Ключові слова: сільськогосподарське підприємство, промислове виробництво, операційна діяльність, виробничі витрати, собівартість, облікова політика, первинний облік, синтетичний облік, управлінський облік, контроль, природні ресурси.

АНОТАЦІЯ

Розглянуто актуальні питання раціоналізації обліку виробництва промислової продукції в умовах сільськогосподарської діяльності. Здійснено оцінку операційної діяльності досліджуваного сільськогосподарського підприємства, вивчено організаційні засади системи обліку у сільськогосподарських підприємствах, розглянуто основні методичні підходи організації первинного та зведеного, синтетичного і аналітичного обліку виробництва промислової продукції, представлено методику обчислення собівартості промислової продукції та охарактеризовано бухгалтерське відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. Розроблено методичні підходи та практичні рекомендації щодо поліпшення обліково-аналітичного забезпечення управління промисловим виробництвом. Розглянуто варіанти обліку витрат промислового виробництва в процесі операційної діяльності сільськогосподарських підприємств, запропоновано організацію і методика контролю за використанням природних ресурсів в умовах сільськогосподарської діяльності.

SUMMARY

Current issues of rationalization of accounting for the production of industrial products in the conditions of agricultural activity are considered. The operational activity of the researched agricultural enterprise was assessed, the organizational principles of the accounting system in agricultural enterprises were studied, in fact the main methodological approaches to the organization of primary and consolidated, synthetic and analytical accounting of the production of industrial products, the method of calculating the cost of industrial products was presented, and the accounting reflection of environmental activities in the accounting system was characterized agricultural enterprises. Methodical approaches and practical recommendations for improving the accounting and analytical support of industrial production management have been developed. Variants of accounting for the costs of industrial production in the process of operational activity of agricultural enterprises are considered, the organization and methods of control over the use of natural resources in the conditions of agricultural activity are proposed.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА.....	10
1.1. Економічна суть та класифікація витрат виробництва.....	10
1.2. Актуальні питання раціоналізації обліку промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності.....	21
1.3. Методика дослідження обліку промислового виробництва.....	31
2. МЕТОДИЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ	34
2.1. Оцінка операційної діяльності та ефективності промислового виробництва в ПАФ «Винниківська».....	34
2.2. Організація первинного документування та зведеного обліку витрат промислового виробництва	48
2.3. Аналітичний та синтетичний облік промислового виробництва.....	57
2.4. Методика калькулювання собівартості продукції промислового виробництва.....	63
2.5. Бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств.....	65
3. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРОМИСЛОВИМ ВИРОБНИЦТВОМ.....	70
3.1. Покращення організації обліку промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності.....	70
3.2. Варіанти обліку витрат промислового виробництва в процесі операційної діяльності сільськогосподарських підприємств.....	75
3.3. Організація і методика контролю за використанням природних ресурсів в умовах сільськогосподарської діяльності.....	81
4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ.....	94
4.1. Аналіз стану охорони праці.....	94
4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування.....	96
4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці.....	98
4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях.....	99
ВИСНОВКИ.....	101
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	105

ВСТУП

Актуальність теми. Виробництво є основним процесом господарської діяльності підприємства. З одного боку, виробничий процес — це процес виробництва і споживання засобів виробництва, предметів праці та самої робочої сили, а з іншого — виробництво нової продукції. Основне призначення виробничого обліку — своєчасно, повно і достовірно показати фактичний розмір і склад витрат, контролювати використання всіх видів виробничих ресурсів, а також кількість і вартість виробленої продукції.

Особливістю сучасного розвитку економіки України є глибока економічна трансформація у сфері виробництва на основі ринкових відносин. Ринкові відносини вимагають перегляду системи бухгалтерського обліку, одним із основних її елементів є облік витрат на виробництво. Стан виробництва характеризується ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, становищем і роллю працівників у процесі виробництва.

Там, де ресурси обмежені, а досягнення ефективності потрібно забезпечувати, існує постійна потреба порівнювати понесені витрати та досягнуті результати. Ця проблема посилюється впливом інфляції. Тому дані про собівартість продукції необхідно щодня порівнювати з майбутніми витратами, що багато в чому залежить від впливу зовнішнього середовища. Здатність усунути або передбачити вплив багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів виникає в результаті раціонально організованої калькуляції собівартості продукції. Калькулювання відіграє важливу роль у формуванні собівартості продукції та формуванні ціни, а також відіграє центральну роль у дослідженні напрямків підвищення ефективності та прибутковості сільськогосподарського виробництва. Сьогодні актуальним є досягнення принципів формування витрат виробництва в системі ринкових механізмів, що дасть можливість сільськогосподарським підприємствам встановлювати їх оптимальні рівні для ефективного управління економікою, визначити найдоцільніші напрямки та обсяги виробництва. Витрати на виробництво є

підґрунтям ціноутворення, а інформація про собівартість є базисом для прогнозування й управління сільськогосподарським виробництвом.

Усе вищезазначене зумовило вибір теми кваліфікаційної роботи та ключові напрямки її дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою виконання кваліфікаційної роботи є дослідження процесу організації обліку промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності та формулювання на підставі результатів шляхів його покращення.

Для досягнення мети кваліфікаційної роботи необхідно розв'язати такі основні завдання:

- ❖ охарактеризувати економічну сутність та обґрунтувати класифікацію витрат виробництва;
- ❖ висвітлити актуальні питання раціоналізації обліку продукції промислового виробництва;
- ❖ здійснити оцінку ефективності операційної діяльності досліджуваного підприємства, зокрема промислового виробництва;
- ❖ розкрити стан організації обліку промислового виробництва та процесу калькулювання промислової продукції у сільськогосподарському підприємстві;
- ❖ розробити методичні підходи та практичні рекомендації щодо поліпшення обліково-аналітичного забезпечення управління промисловим виробництвом;
- ❖ визначити організацію та методику контролю за використанням за використанням природних ресурсів в умовах сільськогосподарської діяльності.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів щодо організації обліку процесу промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності.

Об'єктом дослідження є порядок відображення інформації про витрати на здійснення промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності та калькулювання собівартості промислової продукції.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою дослідження є

загальнонаукові пізнавальні методи та системні методи дослідження економічних явищ. У ході роботи для вивчення теорії та сучасної практики обліку промислового виробництва використано такі методи дослідження: індукція та дедукція, аналіз та синтез, порівняння, графічний, абстрактно-логічний, системний, монографічний, систематизації, узагальнення тощо. Інформаційним базисом для написання кваліфікаційної роботи є розробки вітчизняних науковців, національні стандарти бухгалтерського обліку та звітності, фінансова та статистична звітність досліджуваного сільськогосподарського підприємства, а особисті спостереження автора за практикою обліку та організацією промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності.

Практичне значення отриманих результатів полягає в можливості застосування окремих положень кваліфікаційної роботи для подальших наукових досліджень у галузі обліку промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності. Для практичного застосування результатів дослідження розроблено пропозиції, спрямовані на вдосконалення організації та методики обліку промислового виробництва в сільськогосподарських підприємствах. Впровадження результатів досліджень дозволить підвищити оперативність та аналітичність облікової інформації, посилити оперативний контроль складу собівартості промислової продукції, забезпечити об'єктивну та достовірну інформацію про виробництво промислової продукції згідно з обліковою політикою сільськогосподарського підприємства вимогами чинного законодавства.

Наукова новизна результатів проведеного дослідження полягає в розробці методичних та практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління промисловим виробництвом в умовах сільськогосподарської діяльності та характеризуються такими теоретичними і практичними положеннями:

- ❖ розроблено концептуальний підхід до обліково-аналітичного забезпечення управління промисловим виробництвом, який конкретизує заходи

нормативно-правового, методичного та організаційного характеру. Реалізація запропонованого підходу забезпечить створення цілісної системи управлінського обліку та аналізу в сільськогосподарських підприємствах з урахуванням галузевих особливостей їх діяльності та специфіки промислового виробництва, підвищить рівень економічної роботи, достовірність і прозорість облікової інформації;

- ❖ з метою узгодження своєчасності та ритмічності складання основних первинних документів запропоновано послідовність їх складання та сформовано схему роботи та документообіг основних первинних документів з обліку витрат;
- ❖ у межах змодельованої структурно-логічної схеми обліку життєвого циклу родовища з видобутку піску в умовах сільськогосподарської діяльності запропоновано напівфабрикатний варіант формування собівартості піску, що видобувається сільськогосподарським підприємством;
- ❖ згідно із запропонованою етапністю системи внутрішнього контролю процесів видобування корисних копалин в умовах сільськогосподарської діяльності виокремлено види контролю робіт з видобування природних ресурсів, охарактеризовано контрольні процедури з видобування корисних копалин сільськогосподарським підприємством та змодельовано «Дерево цілей» з організації внутрішньогосподарського контролю за використанням природних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА

1.1 Економічна суть та класифікація витрат виробництва

Виробництво є визначальним процесом господарської діяльності підприємства. У процесі виробництва природні ресурси, сировина, матеріали, паливо, енергія, трудові ресурси, основні засоби використовуються для отримання готової продукції, яка потім реалізується. Особливістю цього процесу є формування витрат на виробництво виробу чи продукції, які становить виробничу собівартість. До собівартості продукції належать перелік витрат, визначених технологією виробництва, які залежать від випуску продукції та становлять її фізичну основу. Витрати виробництва є наслідком витрачання факторів виробництва, а їх економічний зміст можна визначити як частку споживання виробничих ресурсів [11, с. 82].

Витрати – це різноманітні матеріали та сили природи, які використовуються у процесі виробництва для виробництва нового продукту праці [41, с. 41]. Витрати виробництва — це матеріали та кошти, що витрачаються на збільшення віддачі, тобто на формування грошових потоків і отримання доходу.

В умовах товарно-грошових відносин, товарну їх частину має забезпечити процес виробництва. Під час виробничого процесу констатують витрачання ресурсів для виготовлення конкретного продукту. Грошовий вираз обсягу витрат для виготовлення конкретного виду продукції називають собівартістю.

Обсяг витрат у грошовому вимірнику необхідно знати менеджерам та власникам підприємства для прийняття виважених та ефективних рішень. У процесі управління підприємством менеджери повинні володіти інформацією про обсяг витрат, які пов'язані з конкретними об'єктами обліку витрат, тобто видами продукції, які виробляє підприємство і для виробництва яких власне здійснюються ці витрати. Завдяки інформації про витрати вирішується одне з

основних завдань управління підприємством – зниження собівартості продукції, а відтак, підвищення прибутковості та рентабельності підприємства.

Основою нормативно-законодавчого регулювання, що містить базові трактування поняття «витрати» є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Згідно з ним поняття «витрати» розглядають у таких аспектах:

1. Витрати слід відображати у бухгалтерському обліку синхронно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

2. Зменшення активів, або збільшення зобов'язань визнають витратами звітного періоду. Ці зміни призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком, якщо зменшення капіталу відбувається через його вилучення або розподілу власниками). При цьому обов'язковою умовою визнання витрат є можливість їх достовірної оцінки.

3. Витрати визнають витратами конкретного періоду синхронно з визнанням доходу, для генерування якого вони були здійснені.

4. Якщо витрати неможливо безпосередньо пов'язати з доходом конкретного періоду, то такі витрати доцільно відображати у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені.

5. За умови, що актив уможливорює отримання економічних вигод продовж кількох звітних періодів, тоді витрати визнають шляхом систематичного розподілу вартості цього активу між конкретними звітними періодами. Розподілена вартість активу називається амортизацією.

З позиції виробничого процесу прийнятним є трактування, що збільшення витрат на виробництво супроводжується зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань, що своєю чергою призводить до зменшення власного капіталу підприємства. Усі інші витрати, які нерозривно пов'язують із доходом, мають не виробничий характер, а фінансовий, оскільки їх визнання приймають до уваги для розрахунку величин фінансового результату та ефективності діяльності підприємства.

Витратами не вважають:

1. Попередню (авансову) оплату за придбання запасів, робіт чи послуг.

2. Погашення одержаних довго- та короткострокових позик.
3. Інші зменшення або збільшення зобов'язань, яким не властиві ознаки, наведені у пункті 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».
4. Витрати, які є наслідком зменшенням власного капіталу підприємства згідно з нормами положень (стандартів) бухгалтерського обліку [34].

Згідно з п. 14.1. 27 Податкового кодексу України витратами у фіскальному контексті вважають суму будь-яких витрат платника податку в грошовій, нематеріальній чи матеріальній формах, здійснення яких забезпечує перебіг господарської діяльності платника податку. Наслідком здійснених витрат є зменшення економічних вигід, які проявляються у вибутті активів чи збільшенні зобов'язань. Наслідком такого прояву є зменшення власного капіталу (за виключенням зміни величини капіталу через його вилучення або згідно із рішенням власника про його розподіл) [19].

Витрати класифікують за трьома напрямками (рис. 1.1.):

- оцінка запасів та визначення фінансових результатів;
- прийняття рішення;
- контроль виконання.

Залежно від цілі аналізу витрати за напрямом визначення фінансових результатів та оцінки запасів класифікують на вичерпані та невичерпані, витрати облікового періоду та витрати на продукцію, прямі, непрямі, основні та накладні витрати.

Вичерпані (спожиті) витрати – виникають під час операційної діяльності підприємства для одержання доходу звітного періоду шляхом збільшення зобов'язань або зменшення активів.

Невичерпані (неспожиті) витрати – виникають під час операційної діяльності підприємства для одержання доходу або інших майбутніх вигод шляхом збільшення зобов'язань або зменшення активів.

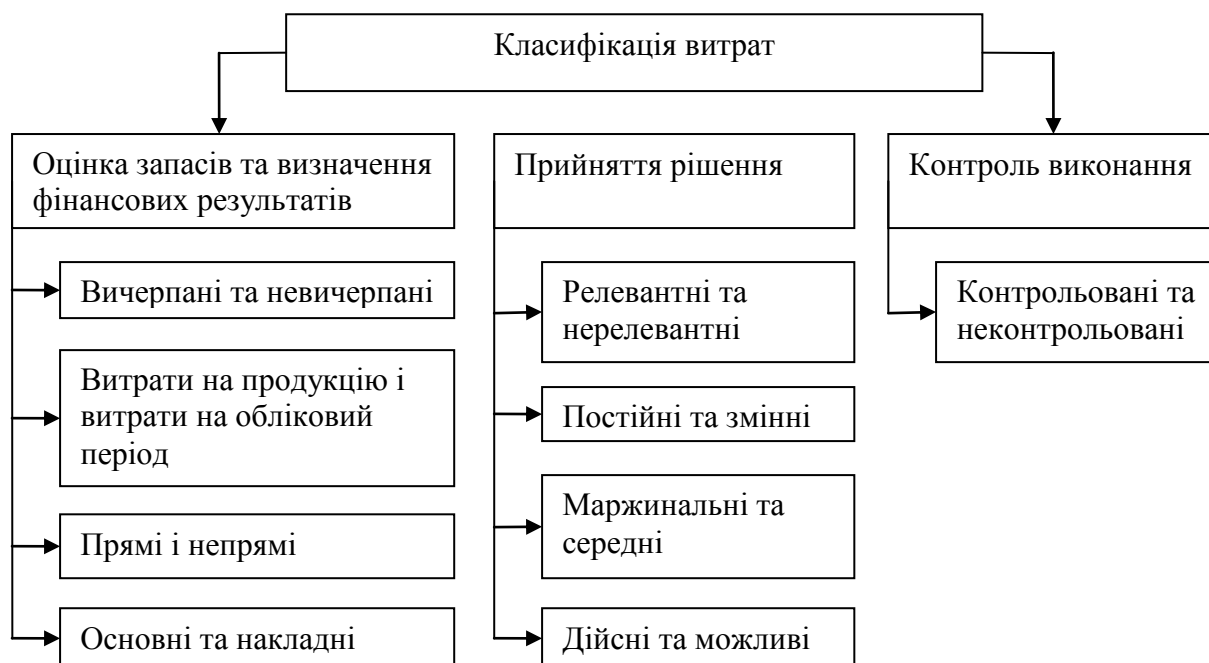


Рис. 1.1. Класифікація витрат виробництва

У сільськогосподарському виробництві витрати виробництва формують виробничу собівартість продукції, робіт, послуг. Конкретними видами витрат сільськогосподарського виробництва є: витрати мінеральних добрив, насіння, заробітна плата виробничих працівників з відрахуваннями від неї на соціальні заходи, амортизація основних засобів тощо. Водночас виробничу собівартість формують не лише витрати, які стосуються функції виробництва продукції, але й інші витрати.

Так, до витрат періоду належать адміністративні витрати, витрати на збут. Їх не включають до собівартості продукції, хоча розглядаються як витрати того періоду, у якому вони були здійснені.

Основними є витрати, які безпосередньо стосуються технологічного процесу виробництва сільськогосподарської продукції. Вони є обов'язковими за будь-якого характеру чи умов виробництва, незважаючи на рівень та форму організації управління.

Накладні витрати безпосередньо не пов'язують із технологічним процесом виробництва продукції. Такі витрати утворюються під впливом особливих умов щодо управління, організації та обслуговування виробництва.

Конверсійні витрати стосуються виключно обробки сировини з метою перетворення її на готову продукцію. Конверсійні витрати об'єднують прямі виробничі накладні витрати та витрати на оплату праці.

Накладні витрати є виробничими і невиробничими. До виробничих накладних витрат належать загальновиробничі витрати. Під час калькулювання, тобто визначення собівартості продукції, загальновиробничі витрати розподіляють між кількома видами продукції, яку виробляють у одному виробничому приміщенні чи в одній галузі, пропорційно до обраної бази розподілу. Водночас до невиробничих витрат належать ті, які не включають у собівартість продукції: витрати на збут, адміністративні витрати та інші операційні витрати.

Отримання об'єктивної інформації про рівень витрат для точнішого калькулювання є передумовою поділу витрат на основні та накладні, а також на прямі та непрямі. Взаємозв'язок окремих видів витрат зображено на рис. 1.2. Бачимо, що з метою прийняття управлінських рішень класифікація витрат виокремлює змінні та постійні витрати.

Витрати вважають постійними чи змінними залежно від характеру їх поведінки. Тобто, критеріальною ознакою таких витрат є зміна їх величини залежно від коливань обсягу виробництва. Змінними вважають такі витрати, величина яких змінюються пропорційно змінам обсягів виробництва. Це означає, що збільшення обсягу виробництва на умовну величину можливе за умови збільшення витрат на таку величину, яка забезпечить таке зростання обсягів виробництва. До таких витрат в умовах сільськогосподарського виробництва належать такі види витрат у вартісному вимірнику: насіння, пальне, заробітна плата працівників зайнятих у виробництві тощо. Постійними є такі витрати, обсяг яких не змінюється за умови зміни масштабів виробництва. До них належать загальновиробничі витрати, тобто загальногалузеві витрати, а також амортизація. Обсяги таких витрат є незмінними при збільшенні масштабів виробництва, при цьому їх величина у розрахунку на одиницю продукції зменшується, якщо спостерігається

збільшення валового збору урожаю чи збільшення виробництва мяса у живій вазі.

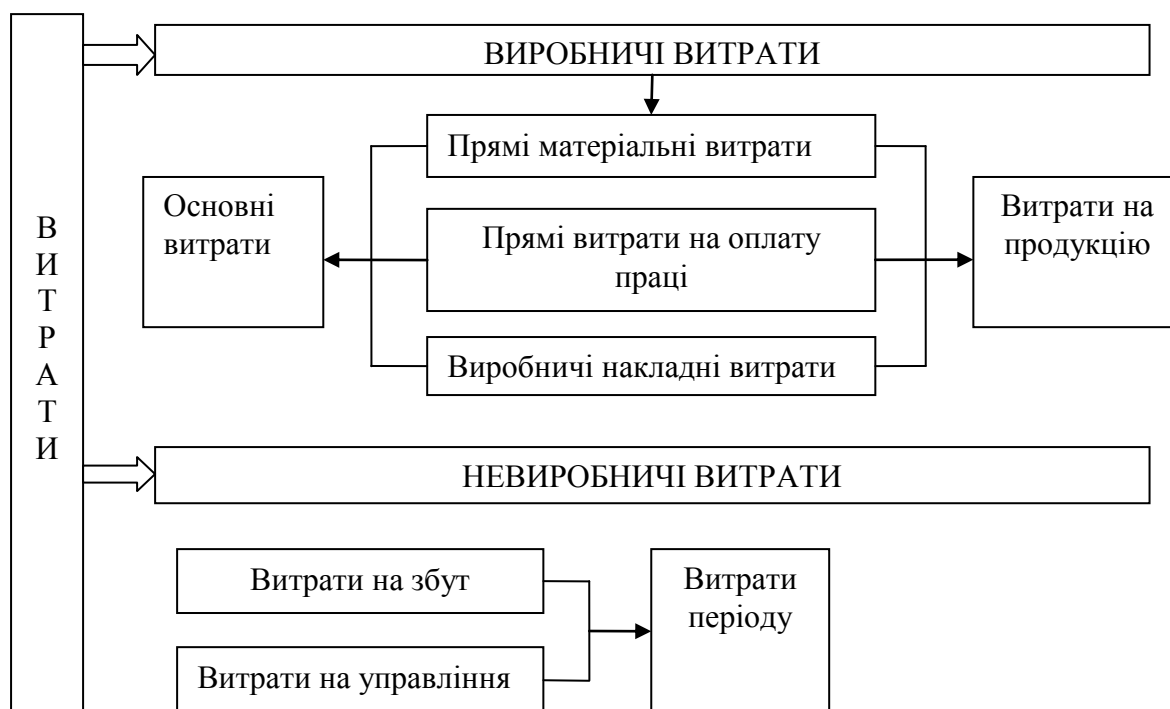


Рис. 1.2. Взаємозв'язок видів витрат

Поділ витрат на змінні і постійні до певної міри можна вважати умовним, оскільки характеристики витрат переплітаються. Для прикладу, на зміну величини змінних витрат на одиницю продукції однозначно має вплив трансформація організаційно-технологічних умов роботи сільськогосподарського підприємства. Постійні витрати не змінюються лише за умови незначних коливань обсягів виробництва. Натомість суттєві зміни масштабів виробництва будуть мати вплив на величину постійних витрат, правда не пропорційно. Така залежність є особливо характерною для аграрних підприємств, де технологічний процес і обсяги виробництва сільськогосподарської продукції визначають погодні умови, обсяги землекористування, якість земельних угідь, сорт та якість насіння, вчасність виконання сільськогосподарських робіт тощо. Тому, на нашу думку, такі витрати в умовах сільськогосподарського виробництва доречно вважати умовно-змінними та умовно-постійними [31; 41].

Ефективність прийнятих управлінських рішень залежить від рівня релевантності, своєчасності та достовірності облікової інформації. Релевантність значить, що облікові дані повинні задовольняти конкретні інформаційні запити користувачів. З цього приводу виділяють релевантні витрати і доходи, бо левова частка управлінських рішень у підприємстві, власне, пов'язана з аналізом доходів і витрат з метою максимізації прибутку.

Характерною і визначальною ознакою релевантності витрат і доходів є те, що їх зміна є наслідком прийняття управлінських рішень. При цьому не слід забувати, що управлінських рішення мають вплив виключно на майбутні доходи і витрати. Нерелевантними є такі доходи і витрати, величина яких не корелює із прийняттям управлінських рішень чи інших альтернативних варіантів.

Виробництво додаткової одиниці продукції визначають маржинальні витрати.

Загальні витрати на виробництво додаткової групи продукції у розрахунку на одиницю такої продукції – це середні витрати.

Дійсні витрати потребують оплати коштів чи зменшення інших активів, чи збільшення зобов'язань.

Під можливими витратами вбачають вигоду, яка зникає, якщо надання переваги одному напрямку дії змушує відмовитися від альтернативного варіанту.

Контрольовані та неконтрольовані витрати виокремлюють з метою контролю діяльності окремих підрозділів сільськогосподарського підприємства та оцінки роботи менеджерів середньої ланки. Тобто, поведінку контрольованих витрат менеджер в змозі контролювати безпосередньо чи справляти на них певний вплив. На противагу менеджер не може впливати на поведінку неконтрольованих витрат, чи контролювати її.

Виробництво та оприбуткування готової продукції, наступна її реалізація з метою генерування прибутку є ключовою метою виробничої діяльності сільськогосподарського підприємства. Процес виробництва вимагає здійснення

витрат на виробництво продукції. Своєю чергою виробничі витрати є підґрунтям визначення виробничої собівартості.

Виробнича собівартість продукції об'єднує:

- ❖ прямі матеріальні витрати;
- ❖ прямі витрати на оплату праці;
- ❖ інші прямі витрати;
- ❖ загальновиробничі витрати.

Номенклатура та перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції згідно із вимогами законодавства встановлюються обліковою політикою підприємства [42].

Отже, виробництво сільськогосподарської продукції, як і будь-якої іншої, пов'язано з певними видами витрат. При цьому зауважимо, що в умовах сільськогосподарської діяльності виробляється не лише продукція рослинництва і тваринництва, тобто та, яка є очевидним результатом біологічного перетворення в галузі. Окремі сільськогосподарські товаровиробники розширюють горизонти своєї діяльності, диверсифікують її. Якщо сільськогосподарський товаровиробник витримує податкові критерії щодо приналежності до категорії платників єдиного податку 4 групи (у загальній величині доходу частка доходу від реалізації сільськогосподарської продукції повинна становити не менше 75%), то з метою нівелювання виробничих ризиків він також може розвивати промислове виробництво чи сферу послуг. Сільськогосподарські товаровиробники у процесі виробництва продукції (незалежно чи сільськогосподарської, чи промислової) витрачають працю, використовують засоби праці – основні засоби, а також предмети праці – оборотні активи. Усі ці види витрат на виробництво продукції розкриваються в грошовій формі та утворюють собівартість продукції. В цілях калькулювання класифікацію витрат виробництва здійснюють за кількома ознаками, зокрема за: економічним змістом, калькуляційними статтями, способом включення до собівартості тощо.

Для групування витрат за економічним змістом, що в подальшому визначає включення таких витрат до собівартості продукції, П(С)БО 16 «Витрати» виділяє такі елементи витрат, тобто групувальні ознаки: матеріальні витрати (за мінусом вартості зворотних відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизацію основних засобів; інші операційні витрати.

Склад елемента «Матеріальні витрати» включає вартість використаних для виробництва таких ресурсів: сировини і основних матеріалів; покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; будівельних матеріалів; палива і енергії; тари і тарних матеріалів; запасних частин; допоміжних та інших матеріалів.

Компонентний склад елемента «Витрати на оплату праці» складають заробітна плата працівників та менеджерів згідно з окладами і тарифами, премії і заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток, оплата іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Елемент «Відрахування на соціальні заходи» – це суми здійснених сільськогосподарським підприємством за свій рахунок відрахувань на: пенсійне забезпечення; соціальне страхування; страхові внески на випадок безробіття; на індивідуальне страхування персоналу підприємства; на соціальне страхування від нещасного випадку; на інші соціальні заходи.

Елемент «Амортизація» - це суми нарахованої, згідно з узаконеними методами, амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

Елемент «Інші операційні витрати» об'єднує витрати операційної діяльності, які не включили до складу вищеперелічених елементів. До цього елемента належать витрати на послуги зв'язку, відрядження працівників, виплачена матеріальна допомога тощо. [34].

Усі виробничі витрати згідно із задекларованими у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» вказівками, включають у собівартість сільськогосподарської та промислової продукції (робіт, послуг), які виробляють та оприбутковують в умовах сільськогосподарської діяльності.

Підзаконні галузеві нормативно-правові документи пропонують альтернативний перелік статей витрат, тобто види витрат залежно від місця їх виникнення для забезпечення повноти та достовірності облікової інформації. У нашому випадку Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 пропонують перелік статей витрат як для процесів біологічних перетворень у рослинництві і тваринництві, так і для процесів промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності. Отож, Методичні рекомендації пропонують таку номенклатуру статей витрат:

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

Спосіб включення витрат до собівартості продукції є критерієм їх поділу на прямі та непрямі.

Прямі – це ті витрати які безпосередньо відносять до конкретного об'єкта витрат. Тобто, це вартість тих ресурсів, з яких виготовляють продукцію і які впливають на формування конкретного виду продукції [10]. Зокрема, прямі матеріальні витрати складаються із вартості сировини та інших основних матеріалів. Саме вони закладають основу виробленої продукції, є її неминучими компонентами. Відтак, вартість цих компонентів безпосередньо відносять на конкретні об'єкти витрат [11].

Заробітна плата та інші виплати працівникам, котрі безпосередньо зайняті у виробництві конкретного виду продукції, мають безпосередню приналежність до конкретного об'єкта витрат. Їх класифікують як прямі витрати на оплату праці.

В іншому трактуванні, прямі витрати на оплату праці – це грошове вираження основної заробітної плати основного виробничого персоналу сільськогосподарського підприємства. Її нараховують працівникам та службовцям згідно із тарифними ставками, посадовими окладами, відрядними розцінками. До цієї статті також відносять індексацію заробітної плати, оплату праці позаштатних та сезонних працівників, гроову оцінку натуральної оплати працівникам, надбавки та доплати, в окремих випадках вартість харчування, оплату щорічних відпусток та іншу додаткову оплату; однаразові винагороди за вислугу років тощо.

Інші прямі витрати – це всі виробничі витрати, окрім заробітної плати і вартості матеріалів, які також безпосередньо стосуються конкретного об'єкта витрат. До них належать відрахування на соціальні заходи, орендна плата за майнові та земельні паїв, амортизація тощо [10, с. 191].

Своєю чергою об'єкт обліку витрат – це групувальна ознака, яка об'єднує витрати, понесені на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг або стосується окремого виду діяльності сільськогосподарського підприємства. Кожен об'єкт обліку витрат потребує з'ясування витрат, пов'язаних з його виробництвом (виконанням).

Непрямі витрати не мають безпосереднього стосунку до конкретного об'єкта витрат, тому й не можуть бути безпосередньо віднесені до нього. Водночас непрямі витрати також включають у собівартість продукції, що правда шляхом застосування інших економічних шляхів і методів. Непрямі витрати мають відношення до вирощування кількох видів культур, розведення кількох видів свійських тварин, виконання різних робіт. Тому, для включення у собівартість кожного об'єкта, такі витрати потрібно попередньо розподілити між конкретними об'єктами обліку. П(С)БО 16 «Витрати» такі витрати трактує

як загальновиробничі. Бухгалтери у практичній діяльності доволі часто називають їх такими, що підлягають розподілу [29].

1.2 Актуальні питання раціоналізації обліку промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності

Облік витрат на виробництво продукції, виконання робіт чи надання послуг здійснюють із використанням методів, які властиві специфіці та вимогам окремих виробництв, уможлиблюють складання достовірних калькуляційних розрахунків собівартості продукції та здійснення і організацію дійового контролю за поведінкою витрат і зниженням собівартості продукції.

Методологічним базисом обліку витрат на виробництво продукції загалом є низка законодавчих документів, підзаконних актів, рекомендацій, які є визначальними для організації обліку витрат і виходу продукції основного, допоміжних та промислового виробництв (табл. 1.1).

Витрати становлять невід'ємну частину операційної діяльності підприємства і відіграють у ній ключову роль. Методи обліку витрат дозволяють проаналізувати виробництво та встановити характеристики і недоліки підприємства у його ж діяльності, а також окреслити його стратегію, встановити цілі, виявивши та нівелювавши потенційні ризики. На шляху України до ЄС, існуючі правил ведення, правового забезпечення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності потребують змін згідно з міжнародними вимогами. Особливо потребує удосконалення методика обліку виробництва продукції, товарів і послуг згідно з вимогами Міжнародної фінансової звітності та стандартів бухгалтерського обліку.

Кожне підприємство аграрного бізнесу використовує інший метод для відстеження витрат на виробництво продукції, товарів і послуг. Вибір методу залежить від багатьох факторів: галузевих особливостей підприємства, обсягу виробництва та тривалості циклу, організації та технології виробництва, методики планування; •стану технічного нормування тощо.

Огляд нормативної бази з обліку виробництва промислової продукції

№ з/п	Найменування нормативного документу, ким і коли виданий	Короткий зміст	Використання в роботі
1	2	3	4
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», затверджений постановою Верховної Ради від 16.07.99 р. № 996-XIV	Встановлює єдині правові засади організації ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні, для підприємств, їх об'єднань та госпрозрахункових організацій незалежно від форм власності.	Використовуємо при визначенні порядку організації та веденні бухгалтерського обліку на підприємстві.
2.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.	Використовуємо при визначенні поняття облікової політики, її розробці і формуванні.
3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.	Використовуємо при розкритті порядку списання запасів на собівартість продукції.
4.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.	Використовуємо при ознайомленні зі складом та видами витрат і порядком відображення інформації про витрати в бухгалтерському обліку та звітності.
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.05 р. № 790	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.	Використовуємо при визначенні оцінки сільськогосподарської та промислової продукції і визначаємо їх вплив на формування облікової політики підприємства.

1	2	3	4
6.	Податковий кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради від 02.12.2010 № 2755-VI	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.	Використовуємо при визначенні поняття витрат.
7.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291	Визначає перелік рахунків, які використовуються для відображення виробництва, руху і реалізації готової продукції на сільськогосподарському підприємстві.	Використовується під час ознайомлення з відображенням витрат на рахунках бухгалтерського обліку.
8.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності	Використовуємо під час визначення і порядку ведення рахунків з обліку витрат.
9.	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.01 р. № 132	Визначає, що витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року) становлять собівартість зерна, зерновідходів та соломи.	Використовуємо під час відображення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

Продовження табл.1.1

1	2	3	4
10.	Методичні рекомендації, щодо застосування журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.09 р. № 390	Узагальнюють у регістрах обліку методом подвійного запису інформацію про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств та накопичують аналітичні дані про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.	Використовуємо в процесі фіксуванні даних про виробництво в реєстрах бухгалтерського обліку.
11.	Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджено наказом Міністерства України від 24.05.95 р. № 88	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності.	Використовуємо при розгляді питання первинного обліку та документообороту з обліку витрат.

Основними завданнями бухгалтерського обліку витрат на виробництво основної чи додаткової продукції аграрного підприємства є: 1) забезпечення усіх ланок менеджерів аграрного підприємства релевантною інформацією з метою прийняття виважених управлінських рішень для покращення економічних наслідків операційної діяльності; 2) контролю за фактичним рівнем витрат і їх порівняння з нормативами і планованими величинами з метою уникнення відхилень, а також для окреслення векторів економічної стратегії; 3) здійснення калькулювання оприбуткованої продукції для розрахунку фінансових результатів сільськогосподарського товаровиробника; 4) генерування прибутку та досягнення інших економічних результатів від основної виробничої та промислової діяльності структурних підрозділів сільськогосподарського підприємства, їхня оцінка тощо [29].

В основі калькулювання собівартості продукції лежать визначені обліковою політикою підприємства методи обліку витрат. Метод обліку витрат – це сукупність способів систематизації, відображення та групування економічної інформації про витрати, що уможлиблює досягнення поставлених

цілей і вирішення конкретних завдань [2]. Специфіка об'єкта витрат визначає вибір методу калькулювання. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» об'єкт калькуляції — це продукція, проект, послуга або вид господарської діяльності, для якого необхідно визначити витрати, пов'язані з її виробництвом (виконанням) [34].

Аналізування літературних джерел вказує на превалювання в обліковій практиці нормативного, позамовного та попередільного методів обліку витрат. Нормативний підхід до калькуляції вважається найсучаснішим. Означені методи обліку витрат виконують такі основні завдання: своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів та оперативний аналіз собівартості продукції. Його суть полягає в окремому обліку витрат на виробництво в розрізі нормативів, варіантів цих нормативів і відхилень від них. Перевага нормативного підходу полягає в тому, що він дозволяє виявляти відхилення від встановлених рівнів безпосередньо в процесі виробництва, вказуючи, місце виникнення відхилення, причину відхилення та конкретного винуватця. Такий підхід дозволяє ефективно керувати поведінкою витрат та процесом виробництва загалом. Зазвичай він використовується підприємствами переробної промисловості, які виробляють складну та різноманітну продукцію серійного та багатосерійного характеру. Недоліком нормативного підходу є неправильний розрахунок фактичних відхилень собівартості від нормативу. Недостатня участь керівників та експертів та незнання переваг використання нормативного методу калькулювання є причинами його нехтування багатьма підприємствами в Україні.

Нормативний метод подібний до закордонного методу «стандарт-кост». Їх схожість полягає в первинному нормуванні витрат, здійсненні роздільного обліку і контролю собівартості продукції за діючими нормами та відхиленнями від норм за місцем виникнення та центром відповідальності, а також систематичному узагальненні відхилень норм з метою використовувати інформацію про відхилення для швидкого усунення помилок у виробничому процесі. Відрізняються зазначені методи обліку витрат тим, що за умови застосування методу «стандарт-кост» зміни в нормативах витрат окремо не

обліковуюються, а можуть застосовуватися різні нормативи витрат залежно від їх виду, відхилень від нормативів у розрізі кожної статті витрат. Облік нормативів та відхилення від нормативів витрат накопичуються на відповідних рахунках протягом звітного періоду та списуються на фінансові результати [4].

Суть позамовного методу полягає в тому, що всі прямі витрати облічують за статтями калькуляції, які обліковою політикою підприємства встановлюють для окремих виробничих замовлень. Цей метод підходить для підприємств зі складною технологією виробництва продукції, великим обсягом, тривалим виробничим циклом, одиничним або дрібносерійним виробництвом. Такий підхід можливий лише тоді, коли основні матеріали, основну заробітну плату працівників, залучених у виробництво, та інші прямі витрати можна легко порівняти з конкретним продуктом, проектом або послугою. Перевага цього методу полягає в тому, що, аналізуючи собівартість кожного виконаного замовлення, можна дізнатися, прибуткові ці замовлення чи ні, і визначити їхню майбутню продажну ціну. Також за допомогою позамовного методу можна порівняти собівартість одного і того ж продукту, виробленого в різний час. Недоліком цього методу є те, що він потребує детальних даних для збору та обробки інформації, що є досить громіздким, а вартість продукту визначають після завершення виробничого циклу, і неможливо вплинути на собівартість через відсутність оперативного контролю за рівнем витрат.

Якщо витрати на виробництво не можуть бути повністю віднесені на окреме замовлення, використовують попередільний метод обліку витрат. Сутність попередільного методу зводиться до розрахунку витрат на різних стадіях виробничого процесу (переділу). Цей метод підходить для підприємств з однаковою сировиною, матеріалами та властивостями обробки в масовому виробництві, а також для виробництва із складним використанням сировини. Втрати облічують попередільно за статтями калькуляції за кожним видом чи групою продукції, навіть якщо в одному переділі виготовляють різні види продукції [15]. Перевагою цього методу є те, що в порівнянні з позамовним методом збір інформації про витрати займає менше часу, а інформація,

відображена на бухгалтерських рахунках, є прозорішою. Недоліком є те, що витрати не можна згрупувати за видами продукції. При застосуванні попередільного підходу важливо використовувати елементи нормативного підходу через систематичний розрахунок суми відхилень фактично здійснених витрат, порівняно із нормативними, а також визначають причини змін цих норм. Згідно із п. 11 П(С)БО 16 «Витрати», відхилення між фактичними витратами від нормативними показниками відносять до собівартості реалізованої продукції [44].

Зарубіжна практика обліку виробництва застосовує такі методи обліку витрат: Стандарт-костинг (Standard costs); директ-костинг (Direct costs); Таргет-костинг (Target costing); Кайзен-костинг (Kaizen costing); АВС; LCC-аналіз; Кост-кілінг (Killing Costing).

Метод Директ-костинг (метод прямих витрат) – це система бухгалтерського обліку прямих витрат, яка поділяє витрати на постійні та змінні відповідно до зміни обсягів виробництва. При цьому собівартість продукції формується включно лише із змінних (прямих) витрат. Постійні витрати – це поточні витрати, тобто витрати даного (поточного) періоду. Такі витрати не включаються до собівартості продукції, не розподіляються між об'єктами калькулювання, а безпосередньо відносяться на фінансові результати. Цей метод широко використовується у країнах з розвинутою економікою [41]. Перевага методу прямих витрат полягає в тому, що необхідну інформацію можна отримати зі звичайної фінансової звітності без використання додаткових процедур бухгалтерського обліку. Окрім цього порядок обліку передбачає зниження складності розподілу накладних витрат. Недоліком методу, котрий розглядаємо, є те, що окремі види витрат не можна віднести до змінних або постійних. Результати фінансової звітності можуть бути спотворені через зменшення/збільшення вартості раніше виробленої продукції [11].

В основі методу Стандарт-костинг покладено нормативний підхід в обліку витрат. Система Стандарт-кост — це заздалегідь визначена або спланована у вигляді кошторисів оцінка витрат на виробництво одного або кількох

однотипних продуктів у поточному чи визначених майбутніх періодах [15]. Вивчаючи різні визначення цього методу, можна сказати, що це система калькулювання, яка передбачає аналіз відхилення фактичних витрат від нормативних. На початку 20 століття в США з'явилася система обліку за стандартними витратами. Сьогодні її використовують багато країн світу. Цей підхід надає інформацію про витрати, яку можна використовувати для таких цілей, як оцінка запасів, планування, контроль витрат, прийняття рішень і оцінка ефективності. Стандартні витрати в основному використовуються для забезпечення контролю над прямими виробничими витратами (змінними), тобто оплатою праці, матеріалами та накладними витратами, тоді як постійні витрати розглядаються як поточні витрати та безпосередньо відносяться на фінансові результати. До переваг методу відносять перспективу і можливість створення необхідної інформаційної бази, наявність котрої забезпечить аналізуванню контролювання витрат і їх відхилення від запланованого рівня. Своєю чергою це полегшить роботу, що пов'язана з калькулюванням собівартості і задовольняє інформаційні запити менеджерів підприємства про очікувані виробничі витрати [41].

Метод Кайзен-костинг появився в Японії і зараз набуває популярності серед компаній Сполучених Штатів і Європи. Використовується як механізм, спрямований на зниження витрат виробництва та управління витратами. Він передбачає оптимізацію витрат. При цьому, цей процес повинні забезпечувати усі без винятку працівники підприємства — керівники та виробничий персонал. Такий підхід дозволяє кожному співробітнику, який бере участь у виробничому процесі, внести свій внесок у зниження витрат.

Таргет-костинг — це система обліку витрат, заснована на цільовій ціні, тобто розрахунку цільової собівартості продукції на основі заздалегідь визначеної за допомогою маркетингових досліджень ціни реалізації за вирахуванням запланованого прибутку компанії. Target costing прогнозує очікувані майбутні витрати та визначає, як вони вплинуть на рентабельність продукту [8].

Метод ABC виник у Сполучених Штатах у 1960-х роках ХХ століття. Це система обліку витрат у розрізі видів діяльності, коли діяльність підприємства розглядається як сукупність особливих процесів або технологічних операцій, а витрата за відповідний період розраховують шляхом підсумовування усіх здійснених витрат за кожним процесом і операцією. Перевагами цього методу є те, що його застосування забезпечує отримання інформації про собівартість продукції для цілей ціноутворення, тим самим підвищуючи конкурентоспроможність продукції в ринкових умовах. Окрім цього цей метод не лише акумулює нову інформацію про витрати, але і створює низку показників нефінансового характеру у контексті визначення виробничих потужностей підприємства чи вимірників обсягу виробництва. Складність і трудомісткість є недоліками методу [44].

Кост-кілінг вважають одним з найжорсткіших методів управління витратами. Він націлений на максимальне зниження витрат у найкоротші терміни, при цьому без нанесення збитку підприємству та негативного впливу на прийнятну стратегію розвитку підприємства [32]. Вивільнення і продаж неліквідних та зношених активів, скорочення працівників, зменшення витрат на оплату праці є ознаками застосування кост-кілінгу. Натомість його перевагою є забезпечення швидкого скорочення витрат підприємства.

LCC-аналіз (Life Cycle Costing) уможливорює розрахунок витрат у розрізі етапів життєвого циклу продукції, при цьому зіставляючи їх надалі з відповідними доходами. Здебільшого цей метод застосовують у стратегічному управлінні витратами, оскільки методика обліку передбачає охоплення кількарічного періоду. Перевагами є прогнозування співвідношення одержаного доходу та здійснених витрат загалом щодо виробництва продукції. При цьому метод LCC-аналізу є єдиним методом управління витратами, що дозволяє враховувати вплив інфляції шляхом дисконтування грошових потоків. Серед недоліків виділимо потребу у значній кількості додаткової інформації та відсутність періодизації фінансових результатів [11]. LCC-аналіз характерний для підприємств – виробників нестандартної продукції.

Здійснений огляд літературних джерел дає підстави для узагальнення про недоцільність використання підприємствами виключно якогось одного методу обліку витрат. Доцільно комбінувати і змішувати кілька методів, враховуючи поставлені цілі та специфіку операційної діяльності. На даний момент, враховуючи вітчизняну систему регламентації, в умовах сільськогосподарського виробництва найоптимальнішим варіантом є використання методу обліку витрат Директкостинг. З огляду на те, що вітчизняна нормативно-правова база з питань обліку сфокусована власне превалюванні у калькулюванні прямих витрат, застосування директкостингу дозволить вдосконалити облік, контроль та аналіз прямих витрат. Ця система досить поширена у США, Великобританії, Німеччині, Франції, Австрії. Водночас в українській обліковій практиці метод Директкостинг ще не набув поширення. Його широкому впровадженню повинні передувати такі передумови: функціонування усіх вітчизняних підприємств згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку; підвищення якості ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах; реформування облікової політики підприємств участині точного розподілу витрат на постійні та змінні.

Щодо аграрних підприємств, то в основу методів обліку витрат та калькулювання покладено елементи нормативного методу. Проте, вважаємо його не зовсім ефективним. У сучасних умовах важливо, щоб метод обліку витрат передбачав оперативне планування витрат, облік витрат згідно із стандартами бухгалтерського обліку та одночасним виявленням впливу усіх відхилень на фінансовий результат підприємства. Широке застосування цього методу в Україні вимагає від керівництва сільськогосподарських підприємств розуміння важливості та необхідності методу Стандарт-кост, зацікавленості у зміні організації процесу виробництва, в одержанні такої інформації та мотивуванні бухгалтерського апарату підвищувати ефективність і якість облікової роботи.

1.3 Методика дослідження обліку промислового виробництва

Щоб попередити різке зростання величини витрат з метою уникнення зниження прибутку та збільшення собівартоті, необхідно швидко реагувати на зміни обсягів витрат. Для виробничих підприємств калькулювання собівартості продукції є невід'ємною складовою економічного планування, оскільки підприємства самостійно обирають методи обліку витрат та калькулювання. Водночас потрібно опиратися на законодавчо закріплені методичні основи, якими встановлено підходи до обліку витрат та калькулювання собівартості. Вибір форми бухгалтерського обліку, склад і перелік статей калькуляції підприємство фіксує в обліковій політиці, орієнтуючись на вимоги Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996-XIV, ПсБО № 16 «Витрати». Відтак, обов'язковим елементом Наказу про облікову політику підприємства є методи обліку витрат і калькуляції собівартості, методи оцінки незавершеного виробництва, методи списання МШП, нарахування заробітної плати та інше.

Теоретичним та методологічним підґрунтям дослідження питань бухгалтерського обліку витрат промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності є діалектичний метод пізнання. Його використовують для трактування оцінки витрат та розвитку концепцій обліку калькулювання собівартості продукції. Діалектичний метод пізнання побудований на обов'язковому дотриманні певних загальнонаукових і філософських принципів. Загальнонаукові принципи встановлюють системність та структурну функціональність для розгляду суспільних явищ. Загальнонаукові принципи є передумовою використання методів аналізу та синтезу для дослідження економічних закономірностей промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності та впливу цих закономірностей на будову і методіку обліку витрат. Методи індукції і дедукції також належать до загальнонаукових. Їх призначення – з'ясування місця витрат промислового виробництва в процесі управління сільськогосподарською

діяльністю підприємства. Монографічний метод властивий характеристиці сутності та класифікації витрат, узагальненню основних положень у межах досліджуваної проблеми на прикладі діяльності конкретного сільськогосподарського підприємства.

Невід'ємними для здійснення економічних досліджень є використання статистичних методів, методу порівняння, табличного, графічного, абстрактно-логічного та історико-системного методів. У кваліфікаційній роботі згадані методи застосовані, зокрема для класифікації витрат промислових виробництв. Їхнє комплексне застосування дає можливість отримати вірогідні рекомендації та пропозиції за результатами дослідження [19].

Для дослідження сучасного стану промислового та сільськогосподарського виробництва у досліджуваному господарстві найирого застосування набув прийом порівняння. Здебільшого його використовували для співставлення показників звітного року з минулими періодами.

Для з'ясування взаємозалежностей та взаємозв'язків, а також закономірностей розвитку промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності, було застосовано метод систематизації. Уже систематизована інформація для наочності виявлених трендів демонструвалась графічно, а також систематизувалась у вигляді таблиці, що дозволило краще сприйняти результати дослідження та викладений матеріал.

Для опрацювання сучасного стану обліку виробництва промислової продукції в умовах сільськогосподарського виробництва та покращення інформаційного забезпечення цього процесу у досліджуваному підприємстві було використано методи узагальнення та деталізації. На основі монографічного методу та порівняння оцінено проблеми та перспективні напрямки організації обліку та вдосконалення методики і практики формування інформаційних масивів про витрати промислового та основного виробництв.

Бухгалтерський облік, як будь-яка інша наука, теж оперує своїми, властивими виключно йому, методами. Ключовими компонентами архітектоніки бухгалтерського обліку є: узагальнюючий облік, ведення якого

здійснюється за допомогою системи та кореспонденцій бухгалтерських рахунків; записи інформації у кореспонденції бухгалтерських рахунків здійснюються на основі первинних документів чи узагальнюючих реєстрів; принцип подвійного запису невід'ємний із рахунками бухгалтерського обліку; підсумкові дані бухгалтерських рахунків узагальнюються в балансі, де витримується рівність підсумків активу і пасиву підприємства, тобто засобів сільськогосподарського підприємства і джерел їх утворення [10].

У кваліфікаційній роботі використано такі прийоми методу бухгалтерського обліку: система рахунків і подвійний запис; документування; оцінка і калькуляція; балансове узагальнення.

З метою встановлення фактів фіксації витрат виробництва основним є документування. Також документування є забезпечуючим чинником надання юридичної сили обліковій інформації та підтвердженням достовірності кінцевих узагальнених даних про діяльність сільськогосподарського підприємства. Оцінка – це елемент методу бухгалтерського обліку для відображення живої і уречевленої праці у господарських засобах, тобто для приведення усіх видів витрат у єдиний вимірник – грошовий. На основі калькуляції відбувається обчислення собівартості продукції промислового виробництва згідно з даними бухгалтерського обліку. Подвійний запис уможливорює відображення господарських операцій, пов'язаних з виробництвом промислової продукції, за дебетом і кредитом економічно споріднених рахунків для відслідковування руху ресурсів підприємства та зменшення кількості помилок в обліку. Балансове узагальнення – це узагальнення ресурсів підприємства та джерел їх утворення в єдиній грошовій оцінці, де своє місце мають витрати на виробництво та вартість оприбуткованої продукції. Баланс призначено для відображення цих об'єктів за складом і функціональною роллю на певну дату [10].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

2.1. Оцінка операційної діяльності ПАФ «Винниківська»

Приватне підприємство «Приватна агрофірма «Винниківська» організоване 2 грудня 1997 року. Організаційно-виробнича структура ПП «ПАФ «Винниківська» складається із кількох виробничих підрозділів, зокрема ремонтної майстерні, піщаного кар'єру та рілничої бригади. Територія досліджуваного сільськогосподарського підприємства здебільшого лежить на незначній частині Опілля. Це є анатомічна частина сільськогосподарського району Грядово Побужжя, яка частково захоплює лісостепову зону Львівської області. На цій території панує помірно теплий клімат з достатньо вологими умовами.

Адміністративний офіс та виробнича інфраструктура досліджуваного сільськогосподарського підприємства розташовані в селі Чишки Львівського (колинього Пустомитівського) району. У своєму розпорядженні господарство має достатньо великі виробничі приміщення, зокрема зерносклад №1 загальною площею 1000 м², овоческлад загальною площею 1200 м², 30-ти тонна вага. Центральна ремонтна майстерня обладнана сучасним устаткуванням для ремонту та обслуговування сільськогосподарської та промислової техніки; загальна площа капітальної будівлі ремонтної майстерні близько 1200 м². Також поблизу адміністративного офісу розташований склад запасних частин загальною площею 300 м². Усі будівлі і споруди перебувають у задовільному стані, що вказує на їхню придатність для комерційного використання. З цього приводу зауважимо, що наявність у досліджуваного господарства виробничої інфраструктури для зберігання сільськогосподарської продукції суттєво підвищує конкурентоспроможність підприємства, оскільки належне зберігання продукції уможливорює її реалізацію у ті періоди, коли на ринку складаються вигідніші ціни. Таким чином, зерно- та овочесховища є конкурентною перевагою досліджуваного господарства.

Персонал досліджуваного господарства налічує 40 осіб штатних працівників (табл. 2.1), з них: 1 керівник, 39 осіб виробничого персоналу, у тому числі 8 різноробочих, 6 водіїв, 6 слюсарів. Щороку на сезонні роботи господарство залучає близько 20 працівників. Як наслідок, у 2021 році загальний річний фонд оплати праці дорівнював 480300 грн. Заборгованості щодо заробітної плати впродовж досліджуваного періоду не виявлено. У цьому немала заслуга керівника досліджуваного приватного підприємства. Досвідчений, ініціативний та готовий до інновацій підприємець сприяє розвитку ПП «ПАФ «Винниківська». На шляху підвищення конкурентоспроможності нещодавно сільськогосподарське підприємство для зберігання овочів придбало холодильне обладнання.

Таблиця 2.1

Динаміка основних економічних показників виробничо-господарської діяльності ПАФ «Винниківська»

Показник	2019 р	2020 р	2021 р	2021 р у % до 2019 р
Площа ріллі, га	566	566	566	100,0
Середньорічна чисельність працівників, чол	53	52	40	75,5
Виручка від реалізації, тис. грн.	85327	80118	191489	200,9
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	79434	66763	159575	200,9
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн..	79868	60502	127176	159,2
Валовий прибуток (збиток), тис.грн.	(434)	6261	32399	-
Інші доходи, тис. грн.	9801	7422	39761	405,7
Чистий прибуток (збиток), тис.грн.	200	425	455	227,5
Середньорічна вартість активів, тис.грн.	74463	85406	95851	128,7
Урожайність зернових, ц/га	31,6	34,3	51,1	161,7

Загалом виробничий потенціал ПП «ПАФ «Винниківська» є достатнім для виконання тих комерційних завдань, які господарство ставить перед собою. Розміри

машинно-тракторного парку і набір сільськогосподарської техніки до нього сповна забезпечують виконання основних польових робіт щодо вирощування овочевих культур та картоплі на площі землекористування 566 га ріллі. Впровадження інноваційних технологій та оновлення машинно-тракторного парку сприяє суттєвому збільшенню об'ємів реалізації аграрної продукції. Так, за досліджуваній період розмір доходів від реалізації сільськогосподарської продукції зріс у двічі, а згенерована величина фінансового результату набула позитивної динаміки, перетворившись із збиткового у прибуткове значення. Залалом із представленої у таблиці інформація можна судити про прибуткове, раціональне та ефективне ведення операційної діяльності досліджуваним сільськогосподарським підприємством.

Передумовою виробництва конкретного виду чи групи товарної аграрної продукції є спеціалізація. З огляду на якість ґрунтів, близькість ринків збуту, погодні умови та масштаби виробничого потенціалу, кожному сільськогосподарському товаровиробнику властива конкретна спеціалізація операційної діяльності. Власне спеціалізацію ще називають виробничим напрямком. Структура згенерованих грошових надходжень без ПДВ у вигляді доходу від реалізації товарної сільськогосподарської продукції є критеріальною ознакою виробничого напрямку. Таким чином спеціалізацію сільськогосподарського товаровиробника у її загальному прояві визначають ті види виробленої і реалізованої товарної продукції, які у підсумку доходу становлять найбільшу питому вагу. Так, обсяги товарної продукції є частиною валової сільськогосподарської продукції, яку виробляє досліджуване сільськогосподарське підприємство. Методика встановлення спеціалізації сільськогосподарського підприємства найперше передбачає виявлення структури товарної продукції. Тобто структура товарної продукції є проявом спеціалізації, віддзеркалює характер виробничих відносин сільськогосподарського підприємства.

Динаміка загальної вартості і структури товарної продукції ПАФ «Винниківська» зображена у 2.2.

Структура товарної продукції ПАФ «Винниківська»

Види продукції	2019р.		2020р.		2021р.		В серед. за 3 роки	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Зерно	1754,3	22,1	1298,7	19,5	2568,6	16,1	1873,9	18,4
Картопля	4148,1	52,2	1860,9	27,9	5600,9	35,1	3869,7	38,0
Овочі	335,8	4,2	1661,0	24,9	1381,4	8,7	1126,1	11,0
Інша продукція рослинництва	56,5	0,7	195,5	2,9	4416,8	27,7	1556,3	15,3
<i>Разом по рослинництву</i>	<i>6294,7</i>	<i>79,2</i>	<i>5016,1</i>	<i>75,1</i>	<i>13967,2</i>	<i>87,5</i>	<i>8426</i>	<i>82,7</i>
Жива вага свиней	219,6	2,8	107,0	1,6	62,3	0,4	129,6	1,3
<i>Разом по тваринництву</i>	<i>219,6</i>	<i>2,8</i>	<i>107,0</i>	<i>1,6</i>	<i>62,3</i>	<i>0,4</i>	<i>129,6</i>	<i>1,3</i>
<i>Послуги</i>	<i>1428,7</i>	<i>18,0</i>	<i>1552,9</i>	<i>23,3</i>	<i>1927,5</i>	<i>12,1</i>	<i>1636,4</i>	<i>16,1</i>
<i>Всього по господарству</i>	<i>7943</i>	<i>100,0</i>	<i>6676</i>	<i>100,0</i>	<i>15957</i>	<i>100,0</i>	<i>10192</i>	<i>X</i>

Розрахунки вказують на чітке превалювання рослинництва у виробничому напрямку ПАФ «Винниківська». З огляду на розташування господарства у приміській зоні міста Львова, тобто враховуючи близькість ринків збуту сільськогосподарської продукції з обмеженим терміном зберігання, досліджуване господарство своєю спеціалізацією обрало овочівництво, зокрема вирощування картоплі, овочів відкритого ґрунту та частково зернових для дотримання вимог сівозміни. Типома вага товарної продукції рослинництва у структурі товарної продукції у 2021 році становила близько 88 %.

При цьому структура операційних витрат сільськогосподарського підприємства вказує на рівень ефективності функціонування досліджуваного сільськогосподарського підприємства. Власне структура витрат є визначальним критерієм формування собівартості аграрної і промислової продукції, робіт чи послуг в умовах сільськогосподарської діяльності. Категорія собівартості є ключовою не лише у ціноутворенні, а й у формуванні фінансового результату. При цьому загальноприйнята методика обліку витрат і доходів операційної

діяльності забезпечує формування фінансового результату як загалом за звітний період, так і порізно – у розрізі видів реалізованої продукції чи окремих партій реалізації. Інформаційним джерелом про згруповані у розрізі елементів витрати операційної діяльності сільськогосподарського підприємства є фінансова звітність, Форма №2 «Звіт про фінансові результати». На підставі річних форм цього звіту сформовано динаміку структури операційних витрат ПАФ «Винниківська» і представлено у табл. 23.

Таблиця 2.3

Аналіз структури операційних витрат ПАФ «Винниківська»

Елементи операційних витрат	Роки					
	2019		2020		2021	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Операційні витрати підприємства, в т.ч.:	4450	100,0	5448	100,0	9750	100,0
- матеріальні витрати	2874	64,6	4198	77,1	8430	86,5
- витрати на оплату праці	705	15,8	510	9,4	643	6,6
- відрахування на соціальні заходи	262	5,9	209	3,8	239	2,5
- амортизація	412	9,3	333	6,1	277	2,8
- інші операційні витрати	197	4,6	198	3,6	161	1,6

Оцінка структури операційних витрат ПАФ «Винниківська» вказує на превалювання та позитивну динаміку питомої ваги матеріальних витрат. Так, у 2021 році, порівняно із 2019 роком, частка матеріальних витрат підвищилася майже на 6,0 відсоткових пункта. Причиною збільшення загальної суми операційних витрат у 2 рази є як інфляційний чинник, так і загострення диспаритету цін у галузі сільського господарства, порівняно із промисловою продукцією, яку господарство придбаває у якості ресурсів для виробництва. Тобто, виникає ситуація, що сільськогосподарське підприємство продає свою продукцію по завідомо нижчих цінах, ніж купує насіння, паливо та електрику для їх виробництва. Загальна тенденція збільшення є наслідком збільшення операційних витрат за кожною із статей. Є виняток, коли негативна динаміка за статтею «Амортизація» пояснюється тим, що оновлення складу основних

засобів менше, порівняно із вибуттям тим, термін корисного використання яких закінчився. Тким чином слабке оновлення основних засобів досліджуваного господарства визначає скорочення величини амортизаційних відрахувань. Збільшення середньомісячної заробітної плати виробничого персоналу через щорічне зростання мінімальної заробітної плати є передумовою зростання сум за статтею «Витрати на оплату праці».

Передумовою оцінки загального рівня економічної ефективності сільськогосподарського виробництва є грамотне формулювання системи взаємопов'язаних індикаторів, які найоб'єктивніше відображають рівень досягнутої ефективності. Для цього розрахунковий метод передбачає вживання як натуральних, так і вартісних показників. Отже, для отримання порівняльних величин витрат і результатів діяльності сільськогосподарського підприємства, дані, що використовуються для розрахунків повинні виражатися у загальноприйнятій вартості.

За результатами діяльності впродовж досліджуваного періоду, а саме 2019-2021 років, констатуємо зменшення дебіторської заборгованості та збільшення зобов'язань, тобто кредиторської заборгованості (табл. 2.4). Станом на кінець 2021 року загальна сума дебіторської заборгованості перевищувала кредиторську у 20 разів. У цьому випадку можна констатувати про зниження рівня ліквідності, що не дуже прийнятно для агробізнесу.

Взаємодія усіх складників та компонентів, які визначають сукупність фінансових відносин сільськогосподарського підприємства впливають на ормування фінансового стану сільськогосподарського підприємства. Фінансовий стан сільськогосподарського підприємства є комплексним поняттям, яке визнається чинниками виробничо-господарського характеру і сукупністю показників, які віддзеркалюють розміщення, наявність та використання фінансового потенціалу сільськогосподарського підприємства.

Структура дебіторської і кредиторської заборгованості

ПАФ «Винниківська», 2021 р.

Види заборгованості	На початок року		На кінець року		Зміни (+,-) тис. грн.
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1353	100,0	1319	100,0	-34,0
<i>Разом</i>	<i>1353</i>	<i>100,0</i>	<i>1319</i>	<i>100,0</i>	<i>-34,0</i>
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	924	88,8	1331	95,3	407
з одержаних авансів	50	4,8	44	3,1	-6
з бюджетом	9	0,9	9	0,6	-
зі страхування	18	1,7	12	1,0	-6
з оплати праці	40	3,8	-	-	-
<i>Разом</i>	<i>1041</i>	<i>100,0</i>	<i>1396</i>	<i>100,0</i>	<i>355</i>

Апріорі сукупність результатів окремих видів та напрямків операційної діяльності аграрного підприємства визначає його загальний фінансовий стан. Тобто усі види операційної діяльності вкладають свій внесок у загальний результат, що у майбутньому дозволяє перерозподіляти прибуток, у тому числі для підтримки окремих видів виробництв. Виробництво конкурентоспроможної високоякісної сільськогосподарської продукції позитивно впливає на фінансовий стан будь-якого сільськогосподарського товаровиробника. Генерування позитивного значення фінансового результату сільськогосподарського товаровиробника може бути наслідком екстенсивних та інтенсивних тенденцій. До екстенсивних віднесемо збільшення обсягів виробництва та реалізації продукції, робіт, послуг аграрного характеру. Інтенсифікація навпаки означена впровадженням у виробничий процес інновацій, які сприятимуть зниженню собівартості готової продукції, робіт та послуг. Тенденція зниження собівартості продукції, робіт та послуг є обернено пропорційною до збільшення прибутковості сільськогосподарського підприємства.

Вплив сезонних факторів на діяльність сільськогосподарських товаровиробників проявляється у зниженні якості сільськогосподарської продукції, неритмічності виробничого процесу, ускладненні процесу реалізації. Своєю чергою такі закономірності призводять до зниження надходжень грошових котів та нагромадження їх на банківських рахунках сільськогосподарських підприємств. Ці закономірності є передумовою погіршення рівня платоспроможності сільськогосподарських підприємств. У товарно-грошових відносинах також існує і зворотній зв'язок, коли брак оборотних коштів загрожує затримці постачання матеріальними ресурсами виробничого процесу, тим самим негативно впливаючи на дотримання технології у сенсі вчасності технологічних операцій. Покращення фінансового стану сільськогосподарського товаровиробника повинно бути націлене на забезпечення систематичних надходжень та ефективного використання фінансових ресурсів, дотримання розрахунково-кредитної дисципліни, раціонального співвідношення залучених і власних коштів, а також фінансової стійкості для досягнення високого рівня конкурентоспроможності та ефективної діяльності кожного конкретного сільськогосподарського підприємства. Перелічені обставини зумовлюють практичне значення та необхідність безперервного оцінювання фінансового стану суб'єктів аграрного бізнесу. Неритмічність виробничих процесів, погіршення якості сільськогосподарської продукції, труднощі щодо реалізації невеликих партій сільськогосподарської продукції – усе це ознаки впливу сезонного чинника на діяльність сільськогосподарських товаровиробників.

Стабільність фінансового стану сільськогосподарського підприємства значною мірою залежить від якісної оцінки фінансового стану. У загальному прояві метою оцінки та аналізування фінансового стану сільськогосподарського підприємства є вишукування резервів підвищення конкурентоспроможності продукції, рентабельності виробництва та посилення комерційної позиції господарюючого суб'єкта задля встановлення стабільної операційної діяльності, належного виконання зобов'язань перед бюджетом та іншими

кредиторами. Неефективне використання фінансових ресурсів є причиною низької платоспроможності сільськогосподарських підприємств, що своєю чергою може призвести до збою виробничих та комерційних процесів, а також прояву виробничих ризиків, криз у виробництві та управлінні, і у найгіршому прояві – до банкрутства сільськогосподарського підприємства.

Інформативним джерелом для оцінки фінансового стану досліджуваного сільськогосподарського підприємства є форми фінансової звітності, зокрема баланс. Власне баланс уможлиблює оцінку динаміки вартості та структури майна ПАФ «Винниківська». Так, значущий вплив на формування виробничого потенціалу досліджуваного сільськогосподарського підприємства має наявність майна та оборотних активів, інформація про які відображається в активі балансу. Власне згідно з цією інформацією можна опосередковано з'ясувати рівень забезпеченості досліджуваного господарства тими активами, які мають безпосередній вплив на покращення як фінансового стану, так і результативності діяльності загалом. Позитивна динаміка, яка проявляється у збільшенні вартості активів та загалом майна на кінець звітного року вказує на покращання одразу кількох параметрів, а саме ліквідності та платоспроможності сільськогосподарського підприємства та інших індикаторів фінансового стану. Оцінювання стану активів досліджуваного сільськогосподарського підприємства представлено у табл. 2.5.

Так, розрахунки вище наведеної таблиці вказують на чітку тенденцію до зростання вартості майна – більше, ніж на 2 млн грн. впродовж 2019-2021 років, що без сумніву є ознакою ритмічного відтворення виробничого потенціалу досліджуваного господарства. На позитивну динаміку відтворювальних процесів вказують зростання вартості матеріальних активів, зокрема необоротних активів майже на півмільйона гривень, а оборотних активів більше, ніж на півтора мільйона гривень. При цьому питома вага необоротних активів у структурі майна ПАФ «Винниківська» знизилась на 11%, а оборотних навпаки – зросла на 11%. Спостерігаємо зниження на 4 тис.грн грошових коштів на банківському рахунку та в касі досліджуваного підприємства. Частка

складників оборотних активів у вартості майна сільськогосподарського підприємства зазнала таких змін: частка коштів у розрахунках та матеріальних оборотних активів зросла відповідно на 1,9 % та 9,1 %, а частка грошових коштів зменшилась на 0,1 %.

Таблиця 2.5

Динаміка і структура майнового стану ПАФ «Винниківська»

Показники	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення (+,-)	
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
Усього майна	7036	100	7856	100	9224	100	2188	0
в т.ч.								
Необоротні активи	4512	64,1	4992	63,5	4920	53,3	408	-10,7
Оборотні активи	2524	35,9	2864	36,5	4304	46,7	1780	10,7
з них: матеріальні оборотні активи	1607	22,8	1747	22,2	2940	31,9	1333	9,1
грошові кошти	15	0,2	8	0,1	11	0,1	-4	-0,1
кошти в розрахунках	902	12,8	1109	14,1	1353	14,7	451	1,9
Необоротні активи, утримувані для вибуття, та групи вибуття	-	-						

Збільшення суми дебіторської заборгованості майже на півмільйона гривень сталось завдяки збільшенню суми товарного кредиту, який ПАФ «Винниківська» надало своїм потенційним покупцям. Водночас для досліджуваного підприємства це стало передумовою зменшення джерела фінансування операційної діяльності.

Пасив балансу, на відміну від активу балансу, показує низку джерел утворення, або іними словами формування і фінансування оборотних та необоротних активів сільськогосподарського підприємства. Іншими словами, пасив балансу демонструє за рахунок яких джерел та ресурсів функціонує сільськогосподарське підприємство. Визначальний вплив на підсумок балансу має стаття зареєстрований капітал. Саме за цією статтею можна судити про те, які фонди лежать в основі формування нерухомого та рухомого майна

господарства, тобто усіх засобів виробництва. Інші кошти, які у пасиві балансу представлені кредиторською заборгованістю, є рушіями функціонування досліджуваного господарства.

У табл. 2.6 охарактеризуємо пасив балансу досліджуваного сільськогосподарського підприємства та з'ясуємо передумови для нормального перебігу операційної діяльності.

Отож, на розширення перспектив досліджуваного сільськогосподарського підприємства нарощувати фінансування своєї діяльності вказує суттєве збільшення підсумку пасиву балансу більше, ніж на 2 млн грн. Таку динаміку спричинило постатейне зростання показників пасиву балансу. Помітний вплив на збільшення підсумку пасиву балансу мало суттєве збільшення величини власного капіталу. Спостерігаємо одночасне зростання відсоткової частки цього показника – більше як на 2 відсоткових пункта. Маса позичкових коштів зросла на 627 тис.грн, а їхня частка у структурі пасивів балансу збільшилась на 3,4 відсоткових пункта, що у загальному прояві є негативною тенденцією.

Таблиця 2.6

Аналіз динаміки і структури джерел утворення активів

ПАФ «Винниківська»

Показники	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення (+,-)	
	тис.грн	%	тис.гр н.	%	тис.грн.	%	тис.гр н.	в.п.
Усього коштів	7036	100	7856	100	9224	100	2188	-
Власний капітал	4835	68,7	5235	66,6	6560	71,1	1725	2,4
Позичені кошти	996	14,2	1131	14,4	1623	17,6	627	3,4
Кредиторська заборгованість	1205	17,1	1490	19,0	1041	11,3	-164	-5,8

Зменшення у 2021 році розміру кредиторської заборгованості на 1,5 млн грн. та 5,8 відсоткових пункта відповідно, означає покращення платіжної дисципліни ПАФ «Винниківська». Власне платоспроможність і ліквідність є черговими показниками оцінювання фінансового стану ПАФ «Винниківська». Рівні означених показників характеризують здатність сільськогосподарського

підприємства здійснювати розрахунки щодо погаення своїх поточних зобов'язань. Якщо сільськогосподарське підприємство на основі використання виключно поточних доходів спроможне в повному обсязі та своєчасно погашати усі свої поточні борги, то його фінансовий стан слід признати стійким. Водночас, якщо сільськогосподарське підприємство спроможне негайно реалізувати оборотні та необоротні активи для одержання коштів, щоб погасити свої поточні та довгострокові зобов'язання, то таке господарство слід вважати ліквідним.

Свідченням того, що сільськогосподарське підприємство є платоспроможним є своєчасне погашення кредиторської заборгованості за допомогою грошових коштів чи їх еквівалентів.

Натомість ліквідність сільськогосподарського підприємства розраховують шляхом співвіднесення маси його високоліквідних активів та обсягів короткострокової заборгованості.

Під час оцінки ліквідності сільськогосподарського підприємства, попри аналізування сум його поточних ліквідних активів, є зміст розглянути майбутні трансформації ліквідності. Отож аналізування ліквідності вимагає також ретельної оцінки структури кредиторської заборгованості досліджуваного господарства (табл. 2.7). Доцільно з'ясувати чи вона є простроченою чи стійкою.

Таблиця 2.7

Аналіз показників ліквідності ПАФ «Винниківська»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+,-)
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,01	0,01	0,01	0,00
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,8	0,7	1,3	0,5
3. Коефіцієнт загальної ліквідності	2,1	1,9	4,1	2,0
4. Чистий оборотний капітал	323	243	1640	1317

Дослідивши дані таблиці 2.7 бачимо, що нижчим від норми є лише коефіцієнт абсолютної ліквідності. Водночас коефіцієнти загальної та швидкої ліквідності мають задовільний для господарства рівень.

На основі рівня фінансової стійкості сільськогосподарського підприємства можна робити висновки про його перспективну платоспроможність. Її аналізування забезпечить з'ясування фінансових можливостей ПАФ «Винниківська» у найближчій перспективі.

Об'єктивна оцінка обсягу та структури пасивів та активів досліджуваного сільськогосподарського підприємства може чітко вказати на ознаки проявів фінансової незалежності та стабільності досліджуваного сільськогосподарського підприємства. Окрім цього за результатами такого аналізу можна встановити масштаби фінансово-господарської діяльності ПАФ «Винниківська» та їх відповідність статутним цілям. Результати розрахунків представимо у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Аналіз показників фінансової стійкості ПАФ «Винниківська»

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+,-)
Коефіцієнт автономії	0,7	0,7	0,7	-
Коефіцієнт фінансової залежності	1,4	1,4	1,4	-
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,3	0,05	0,3	-0,1
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,2	0,1	0,4	0,3

Розраховані показники, що об'єднані у таблиці 2.8 показують, що впродовж досліджуваного періоду коефіцієнт автономності утримує незмінність, а його значення відповідає нормативним критеріям (більше 0,5). Така закономірність означає, що досліджуване сільськогосподарське підприємство для забезпечення перебігу операційної діяльності використовує близько 70% власних коштів. Тобто ПАФ «Винниківська» не надто залежна від зовнішніх джерел фінансування. Загалом операційна діяльність провадиться з рахунок реінвестування прибутку. Дещо нижчим нормативного значення (0,4-

0,6) є коефіцієнт маневреності власного капіталу. Причому, така тенденція зберігається впродовж трьох досліджуваних років. Виявлена ситуація є ознакою використання капіталу сільськогосподарського підприємства виключно для цілей фінансування поточної операційної діяльності. Іншими словами кошти інвестуються здебільшого в оборотні активи. Вище за нормативне значення коефіцієнта забезпеченості власними оборотними коштами свідчить про те, що досліджуване сільськогосподарське підприємство спромоглося за власний рахунок забезпечити достатню кількість необоротних активів. Прискорення оборотності ресурсів є результативним критерієм ефективності корпоративного управління у досліджуваному господарстві. Очевидним наслідком цих процесів є зростання рівня усіх ключових показників операційної діяльності сільськогосподарського підприємства.

Жодними нормативними регламентами не встановлено оптимального рівня індикаторів фінансового стану сільськогосподарського підприємства. Водночас практика та наші власні спостереження вказують на прийнятність та кращу результативність для агробізнесу швидшого обертання ресурсів. Тому поряд із високою рентабельністю, другим важелем покращення фінансового стану досліджуваного сільськогосподарського підприємства є підвищення оборотності ресурсів. Низька оборотність активів може вказувати на неповне завантаження потужностей, низьку продуктивність праці, збільшення вартості залишків запасів та дебіторської заборгованості.

Дані табл. 2.9 демонструють погіршення рівня підприємницької діяльності досліджуваного сільськогосподарського підприємства. Про зниження оборотності кредиторської та дебіторської заборгованості, оборотності активів та власного капіталу свідчать значення та динаміка елементів фінансової звітності досліджуваного сільськогосподарського підприємства. Аналізування фінансово-економічного стану досліджуваного підприємства вказує на його прибутковість, при тому, що величина прибутку впродовж 2019-2021 років була мізерною. Так, навіть за умови зменшення вартості майна, що можна відслідкувати за даними балансу, досліджуване сільськогосподарське

підприємство змогло зберегти позитивну динаміку прибутковості. Зниження рівня досліджуваних показників вказує на ймовірні кризові прояви у діяльності господарства, що пов'язані, зокрема, з несприятливою кон'юнктурою на ринку продовольства.

Таблиця 2.9

Аналіз показників оборотності ПАФ «Винниківська»

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення, (+,-)
Виручка від реалізації	8320	7943	6676	-1644
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	3,3	2,8	1,6	-1,7
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	1,7	1,5	1,0	-0,7
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	9,2	7,2	4,9	-4,3
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	6,9	5,3	6,4	-0,5

2.2. Організація первинного документування та зведеного обліку витрат промислового виробництва

Промислові виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності належать до основного виробництва. Вони об'єднують: млини, крупорушки, цехи з виробництва комбікормів, цехи забою худоби на м'ясо, виноробні виробництва, цехи з переробки овочів, плодів, картоплі, олійних культур, переробки м'яса, молока та молокопродуктів, виготовлення будівельних матеріалів, у тому числі цегли, черепиці, видобуток глини, піску тощо.

Раціонально організований первинний та зведений бухгалтерський облік відіграє помітну роль у діяльності сільськогосподарського підприємства, оскільки сприяє мінімізації витрат і засобів праці.

Належним чином організований облік сприяє:

1. високому ступеню своєчасності інформації – одержання інформаційних запитів користувачами в режимі онлайн;

2. ефективності облікового процесу – своєчасності складання фінансової та податкової звітності, подачі її користувачам.

Система первинної документації є елементом облікової політики сільськогосподарського підприємства. Загалом облікова політика встановленими для конкретного підприємства правилами забезпечує формування правдивих даних про майновий і фінансовий стан цього підприємства, а також про результати усіх видів його діяльності, що потрібні для внутрішніх і зовнішніх користувачів фінансової звітності для прийняття ними виважених управлінських рішень.

Питання встановлення системи первинного документування, як елемента облікової політики, належить до компетенції керівника чи власника сільськогосподарського підприємства. За його дорученням формування методичних засад первинного документування та системи бухгалтерського обліку загалом здійснює головний бухгалтер. Відтак, сільськогосподарське підприємство самостійно визначає свою облікову політику і встановлює перелік форм первинних документів. Із законодавчо встановленої номенклатури форм первинних документів, сільськогосподарське підприємство до своєї облікової політики вводить лише ті, які відповідають спеціалізації та специфіці операційної діяльності господарства. Перелік первинних документів зазначають в основній частині Наказу про облікову політику, а додатках розміщують характеристики первинних документів та перелік облікових номенклатур, носіями яких є обрані первинні документи.

На рис. 2.1 проілюструємо етапи формування облікової політики сільськогосподарського підприємства. Методологічним підґрунтям облікової політики є Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, а її технологічні елементи визначають підзаконні акти – інструкції, методичні рекомендації тощо. Із пропонованих альтернатив сільськогосподарське підприємство обирає прийнятні для нього організаційні та методичні аспекти.

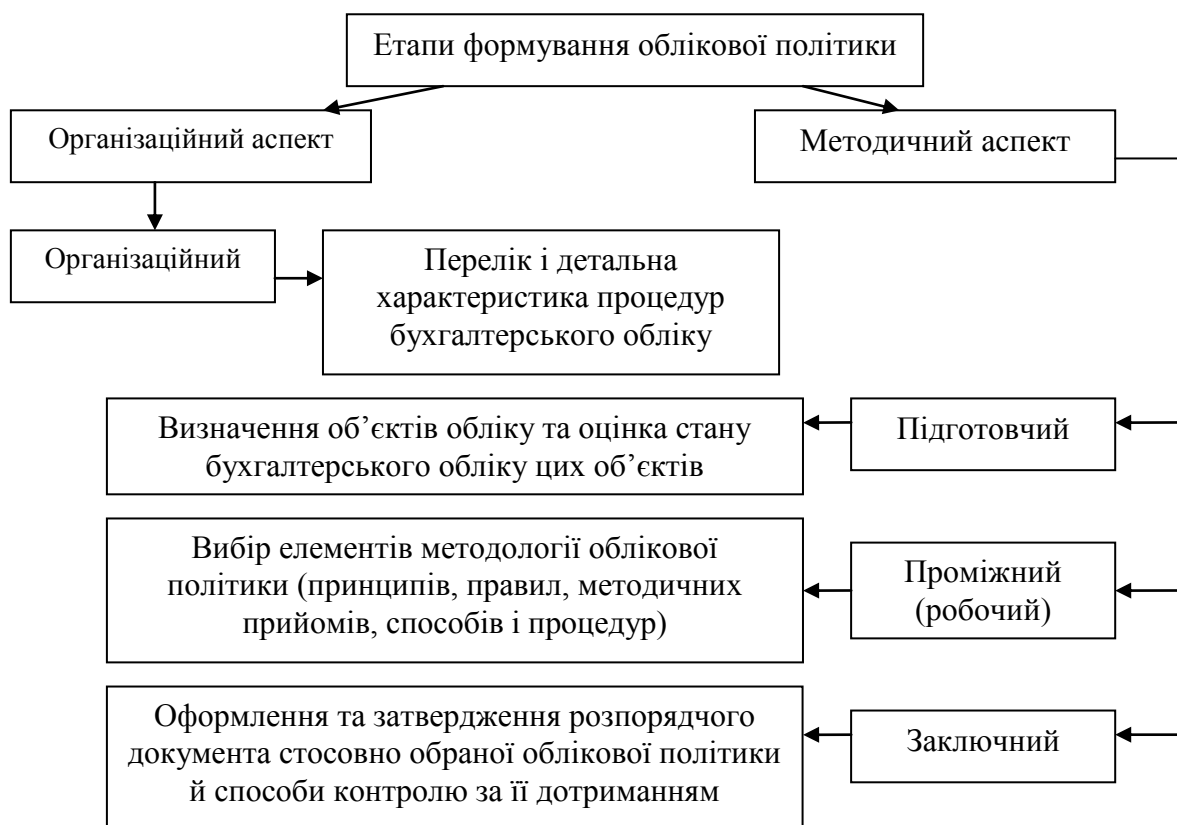


Рис. 2.1. Етапи формування облікової політики

Отже, під час встановлення змістового наповнення облікової політики у контексті перинного документування, сільськогосподарське підприємство враховує такі аспекти: спеціалізацію (галузеві особливості), тобто вид діяльності сільськогосподарського підприємства; організаційно-правову та форму власності підприємства; масштаби діяльності та величину виробничого потенціалу сільськогосподарського підприємства, зокрема чисельність та структуру персоналу; систему оподаткування; ступінь свободи економічної та юридичної діяльності в ринкових умовах (самостійність рішень щодо вибору ділових партнерів та питань ціноутворення); стратегію виробничо-фінансового розвитку (мету і завдання економічного зростання за рахунок власних джерел відтворення та очікуваних напрямків інвестицій); масштаби ресурсного потенціалу, зокрема можливість впровадження інновацій (можливість впровадження нових технологій, забезпечення програмними продуктами та комп'ютерною технікою); рівень кваліфікації бухгалтерського персоналу та

рівень мотивації керівництва господарства підприємства; систему інформаційного забезпечення та матеріального стимулювання.

На рис. 2.2 проілюструємо механізм формування облікової політики сільськогосподарського підприємства.

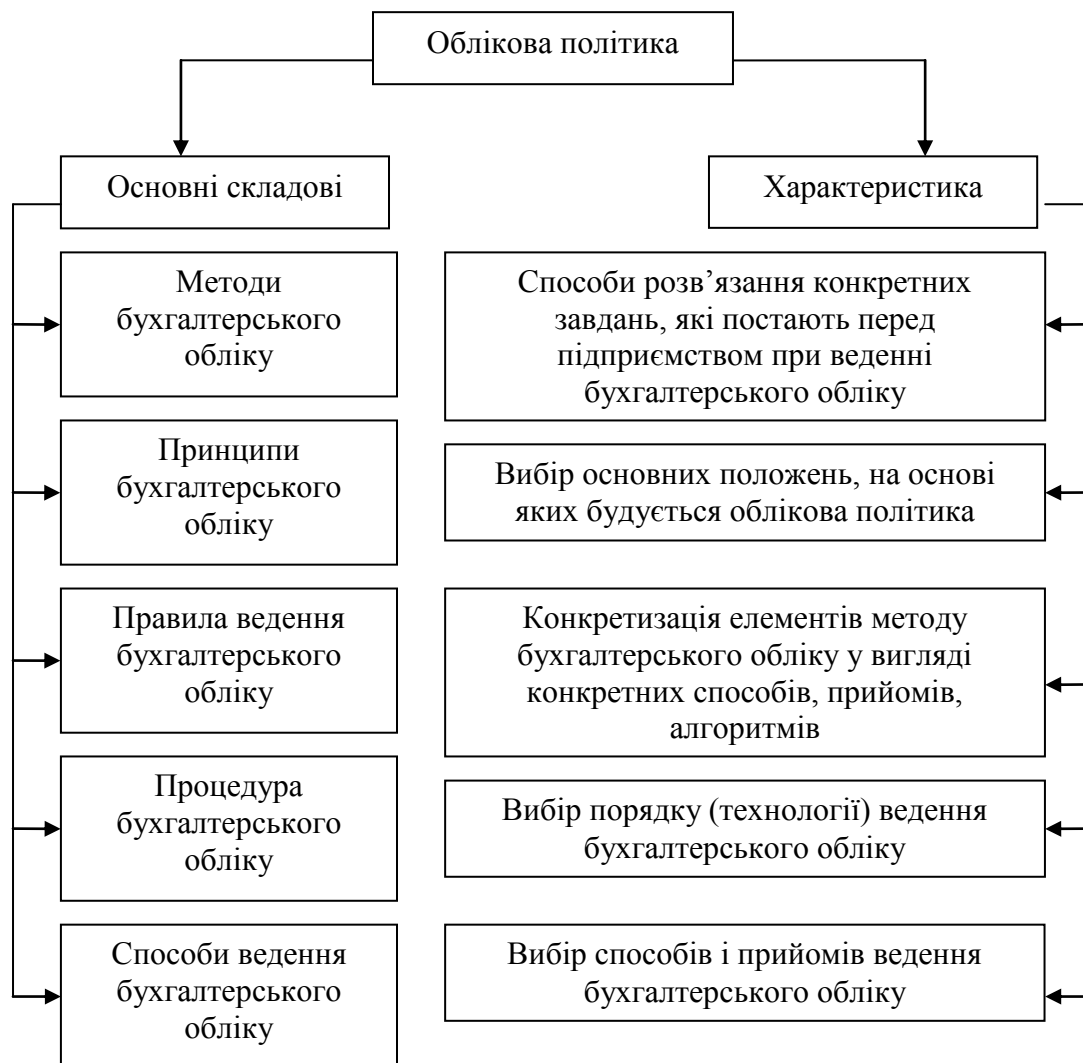


Рис. 2.2. Формування облікової політики на підприємстві

Документально облікову політику сільськогосподарського підприємства оформляють формі наказу керівника щодо облікової політики підприємства. Цей наказ має статус оіційного розпорядчого документа, його керівник своїм підписом і печаткою господарства водить в дію. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім регламентом, що регулює організацію та методику бухгалтерського обліку у сільськогосподарському підприємстві і є обов'язковим до виконання для усіх підрозділів і працівників сільськогосподарського

підприємства. Ефективна облікова політика сільськогосподарського підприємства, який охоплює не лише добір та техніку оформлення документів, а й розробку форм первинних документів для належного фіксування фактів здійснення господарських операцій. передбачає план організації документального оформлення господарських операцій. Усі інструкції щодо порядку складання первинних документів також є елементами облікової політики і повинні бути викладені у письмовій формі або на самому зразку документа, або в описі робіт (в робочій інструкції), що супроводжує зразок. У досліджуваному господарстві як елемент облікової політики відсутні інструкції до складання первинних документів, що є недоліком, оскільки сприяє недотриманню послідовності заповнення і руху документів.

Ще одним елементом облікової політики у контексті первинного документування є організація документообігу. Графік документообігу оформляють окремим додатком до Наказу про облікову політику. Помітне місце у ньому відводиться первинним документам з обліку витрат та виходу продукції основного та промислових виробництв, оскільки переважна більшість первинної документації з обліку ресурсів констатує факт здійснення витрат чи оприбуткування готової продукції [10]. Порядок документообігу залежить від організаційної структури сільськогосподарського підприємства, кількості об'єктів обліку витрат та асортименту продукції, що виробляється, рівня технічного забезпечення облікового процесу та чисельності облікового апарату, особливостей і характеру господарських операцій тощо. Загальна схема організації документообігу у сільськогосподарському підприємстві зображена на рис. 2.3.

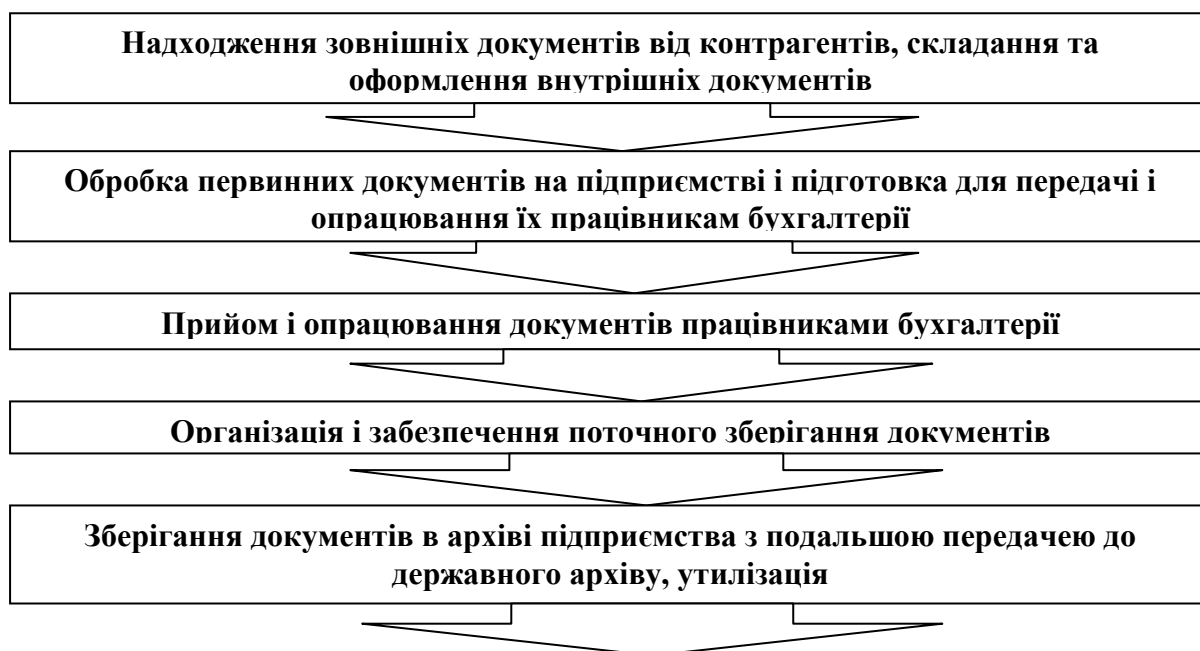


Рис. 2.3. Загальна схема організації документообігу на підприємстві

У ПАФ «Винниківська» є розроблений формальний графік документообігу і представлений окремим додатком до Наказу про облікову політику. Проте, у ньому передбачено лише маршрути уніфікованих для усіх типів підприємств первинних документів. Недоліком наявного графіка документообігу є те, що не передбачено та не зображено рух специфічних первинних документів з обліку характерних для досліджуваного господарства виробничих процесів.

Згідно з вимогами П(С)БО 16 «Витрати» кожне сільськогосподарське підприємство зобов'язане забезпечити відокремлений первинний облік виробничих витрат за елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів та ін. При цьому відповідальним моментом організації первинного обліку матеріальних витрат на виробництво промислової продукції в умовах сільськогосподарської діяльності є операції відпуску зі складу на виробництво через матеріально відповідальну особу дільниці чи комірника. Зазначимо, що оскільки промислове виробництво, зокрема видобуток піску, здійснюється сільськогосподарським підприємством, то первинний облік витрат на видобуток здебільшого здійснюється на основі тих первинних документів,

бланки яких доступні сільськогосподарському підприємству і використовуються для первинного обліку витрат основного виробництва.

Первинні бухгалтерські документи щодо обліку витрат і виходу продукції промислового виробництва поділяють на п'ять класифікаційних груп: з обліку праці та витрат на її оплату; з обліку витрат матеріальних ресурсів; з обліку амортизації необоротних активів; з обліку вартості робіт і послуг, що виконували сторонні підприємства та організації; з обліку виходу промислової продукції.

Отож, підставою для списання витрачених сировини і матеріалів на витрати промислового виробництва (видобутку піску) є Накладна, Товарно-транспортна накладна, Лімітно-забірна картка (ф. № 117 АПК) тощо. Для фіксації факту списання дрібного інвентаря, малоцінних та швидкозношувальних предметів складають Акт списання виробничого і господарського інвентаря, малоцінних та швидкозношувальних предметів (ф. № 126). Допоміжні матеріали та запасні частини для утримання і ремонту видобувної техніки, а також інші несистематичні витрати матеріальних ресурсів видають зі складу на підставі оформленої вимоги на відпуск матеріалів або накладної.

Дані первинних документів з обліку цінностей систематизують у Звіті про рух матеріальних цінностей (ф. № 121), який потім є підставою для здійснення записів у Журнал обліку робіт і затрат. Перелічені первинні документи з обліку предметів праці є підтвердженням витрачання в цілях промислового виробництва різних матеріальних цінностей: пального, мастил, малоцінних предметів, запасних частин тощо.

Нарахування заробітної плати працівникам, котрі безпосередньо виконують технологічні операції у процесі промислового виробництва, показують у: Табелі обліку робочого часу (ф. № ПСГ-1), Обліковому листі праці та виконаних робіт (ф. № ПСГ-2), Наряді на відрядну роботу (ф. № ПСГ-5). Для нарахування і виплати заробітної плати інформацію з первинних документів групують у розрізі кожного окремого працівника.

У первинних документах з обліку необоротних активів фіксують витрати у промисловому виробництві щодо використання основних засобів шляхом нарахування амортизації. Для цього обліковою полтикою досліджуваного підприємства передбачено розрахунок амортизаційних відрахувань.

У рахунках на оплату та Актах приймання виконаних робіт фіксують вартість таких послуг і робіт, які виконують сторонні організації для забезпечення функціонування промислового виробництва у сільськогосподарському підприємстві.

Усю первинну інформацію з документів з обліку витрат матеріальних цінностей та оплати праці у промисловому виробництві групують у Журналі обліку робіт і затрат (ф. № ЖН-4). Оприбуткування продукції від видобутку піску оформляють Накладною внутрішньогосподарського призначення (ф. № ВЗСГ-8). Потім згруповані дані використовують для оформлення зведених бухгалтерських документів, зокрема Звіту про переробку продукції (ф. № 123).

Показником промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності (видобуток піску) є обсяг виробленої товарної продукції, у нашому випадку піску. Тобто, обсяг товарної продукції – це обсяг видобутого піску, який з позиції бухгалтерського обліку є активом, відповідаючи вимогам П(С)БО 9 «Запаси». Залежно від подальшого призначення видобутого піску, його класифікують як сировину, призначену для подальшого використання у виробництві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною. В інших випадках видобутий пісок інтерпретують як готову продукцію, що призначена для реалізації та відповідає технічним і якісним характеристикам, які передбачені господарським договором або іншим нормативно-правовим актом. У першому випадку оприбуткований пісок оцінюють за фактичними цінами реалізації. У випадку видобутку піску для реалізації, послуговуються витратним методом для обчислення вартості видобутої корисної копалини. Таким чином вартість піску встановлюють не орієнтуючись на ціни реалізації, а керуючись компонентами витратного механізму сільськогосподарського підприємства. Відтак

розрахункова вартість одиниці видобутого піску складається з таких елементів прямих витрат.

Узагальнення інформації про використання первинних документів з обліку витрат і виходу промислової продукції зобразимо на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Первинні документи з обліку витрат і виходу промислової продукції в умовах сільськогосподарського виробництва

Для того, щоб зменшити кількість використовуваних в обліковому процесі первинних документів та понизити трудомісткість роботи бухгалтерського апарату щодо оформлення первинних документів з обліку витрат і виходу продукції промислового виробництва, облікова політика досліджуваного сільськогосподарського підприємства визначила використання лише тих, які

забезпечують вимоги щодо достовірного бухгалтерського відображення облікових процесів.

Отже, у досліджуваному сільськогосподарському підприємстві первинний облік витрат і виходу промислової продукції ведуть згідно з чинними Наказом про облікову політику та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку ляхом належного та своєчасного оформлення передбачених первинних документів.

2.3. Аналітичний та синтетичний облік промислового виробництва

Процес промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності включає розвідку, оцінювання, підготовку до освоєння, добування та використання природного ресурсу, а також його охорону та відтворення. Водночас у процесі добутку піску створюються готовий продукт з природних ресурсів, котрий в процесі реалізації набуває грошової форми, тому вкладений у промислове виробництво капітал збільшується власне на величину цього додаткового продукту. Усі перелічені процеси є об'єктами бухгалтерського обліку, оскільки вони стосуються одержання необхідної інформації для управління операційною діяльністю сільськогосподарських підприємств, зокрема у контексті здійснення контролю за дотриманням природоохоронних вимог і норм.

Об'єктом економічної оцінки є готовий продукт промислової переробки – видобутий у кар'єрі пісок. Економічна оцінка видобутого природного ресурсу ґрунтується на визначенні конкретних витрат на цей вид продукції. Особливістю промислової переробки є те, що на відміну від рослинництва і тваринництва, тут не виділяють витрат на незавершене виробництво. Оскільки у досліджуваного сільськогосподарського підприємства у контексті промислової переробки є лише один об'єкт витрат – видобуток піску, облік витрат промислового виробництва тут ведуть загалом за структурним підрозділом. Нагромаджені витрати є підставою для калькулювання – визначення

собівартості ідиниці промислової продукції.

Отож, згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 р. № 132, усі витрати промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності, облікчують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; паливо і мастильні матеріали; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; загальновиробничі витрати [23].

Відображення основної та додаткової заробітної плати штатних працівників, найманого та залученого персоналу, безпосередньо зайнятих у промисловому виробництві відображають за статтею «Витрати на оплату праці». Ця ж стаття передбачає включення у витрати грошових винагород та заохочень за якість роботи, своєчасне та якісне виконання робіт та поставлених завдань, економію матеріальних витрат, надбавки за класність працівників, які працюють з технікою. Згідно із нормативними регламентами, за цією статтею також розглядають натуральні виплати працівникам промислового виробництва.

У статті «Відрахування на соціальні заходи» відображаються встановлені розміри платежів до органів соціального страхування та Пенсійного фонду із заробітної плати працівників, зайнятих у промисловому виробництві в умовах сільськогосподарської діяльності.

За статтею «Паливно-мастильні матеріали» обліковується вартість нафтопродуктів, спожитих машинно-тракторним парком та іншою спеціалізованою технікою для видобутку піску з кар'єра.

За статтею «Роботи та послуги» відображається вартість робіт та послуг допоміжних виробництв, сторонніх організацій, необхідних для виробництва промислової продукції. До цієї ж статті включаються витрати на електроенергію та теплову енергію, необхідну для виробництва промислової продукції. Окремо відображається вартість запасних частин, що

використовуються для заміни несправних частин спеціалізованої техніки, машин та обладнання під час ремонту за межами ремонтно-механічної майстерні.

За статтею «Амортизація» відображається сума амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, що використовуються у промисловому виробництві в умовах сільськогосподарської діяльності.

За статтею «Інші витрати» в обліку відображають страхові платежі за страхування спеціалізованої техніки, за допомогою якої здійснюють видобуток піску в умовах сільськогосподарської діяльності.

У статтю «Загальновиробничі витрати» включають загальнобригадні і загальногалузеві витрати. До них належать витрати на оплату праці керівників виробничого підрозділу, розмір орендної плати за взяття в оренду техніку; витрати на охорону праці; транспортування працівників до безпосереднього місця роботи; інші витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням промислового виробництва. Якщо в умовах сільськогосподарського виробництва є кілька об'єктів обліку витрат, то нагромаджені загальновиробничі витрати розподіляють між цими об'єктами обліку згідно із обраною базою розподілу.

З метою бухгалтерського обліку витрат і виходу продукції промислового виробництва використовують бухгалтерський рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 233 «Промислове виробництво». Згаданий рахунок є балансовим, активним, операційним, калькуляційним. За його дебетом в умовах досліджуваного господарства фіксують нагромадження витрат, а за кредитом показують оприбутковану продукцію у грошовому вимірнику.

Коли виникають витрати на підставі належним чином оформлених первинних документів, то дебетує субрахунок 233 «Промислове виробництво», а кредитує ті бухгалтерські рахунки, які призначені для обліку конкретних видів витрат (розрахункові, матеріальні та інші бухгалтерські рахунки). Готову промислову продукцію оприбутковують з кредиту бухгалтерського рахунку 233

«Промислове виробництво» в дебет бухгалтерського рахунка 26 «Готова продукція» [10].

Систему кореспонденцій бухгалтерських рахунків щодо обліку витрат і виходу промислової продукції представлено в табл. 2.10 [14 с. 143-144].

Таблиця 2.10

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку
витрат і виходу продукції рослинництва**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату працівникам промислового виробництва	233	661
2	Нараховано у встановленому розмірі суму ЄСВ на фонд оплати праці робітників, зайнятих на виробництві промислової продукції	233	651
3	Списано вартість послуг допоміжних виробництв та сторонніх організацій на потреби промислового виробництва	233	234, 235, 631
4	Списано вартість палива і мастил витрачених потреби промислового виробництва	233	203
5	Нараховано амортизацію на основні засоби, які використовувалися у промисловому виробництві	233	131
6	Нараховано страхові платежі на основні засоби промислового призначення	233	655
7	Розподілено загальновиробничі витрати на об'єкти обліку витрат у промисловості	233	911
8	Оприбутковано промислову продукцію	26	233

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств № 390, аналітичний облік витрат і виходу промислової продукції в умовах сільськогосподарської діяльності ведуть загалом – за загальними витратами кар'єру, у якому здійснюють видобуток піску. , які ослиництва ведеться в розрізі окремих культур (озима пшениця, овес, ячмінь), їх груп, видів робіт, нерозподілених витрат у Звіті про витрати і вихід продукції основного виробництва ф. № 5.5 с.-г.

Синтетичний облік у досліджуваному сільськогосподарському підприємстві за субрахунком 233 «Промислове виробництво» ведуть у Журналі-ордері ф. № 5В с.-г. Реєстр синтетичного обліку – Журнал-ордер № 5В с.-г. – призначається для відображення кредитових оборотів щодо виходу готової продукції самостійних підгалузей основного виробництва. Також у цьому реєстрі синтетичного обліку списують вартість і послуг, і робіт допоміжних виробництв та відображають певні види витрат сільськогосподарського підприємства.

Підґрунтям для складання реєстру аналітичного обліку – Звіту про витрати і вихід продукції основного виробництва ф. № 5.5 с.-г. – є первинні документи, нагромаджувальні відомості, бухгалтерські довідки, а також інші реєстри аналітичного обліку, зокрема Відомість № 4.7 с.-г. нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів та Зведена відомість № 5.1 с.-г. нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат. Записи у Звіт здійснюють як за кожен окремий місяць, так і наростаючим підсумком з початку календарного року, групуючи за об'єктами аналітичного обліку, тобто видами промислової продукції, та у розрізі чинних статей витрат [13].

Кредитові показники аналітичних рахунків промислового виробництва у кінці місяця зі Звіту № 5.5 с.-г. переміщують у Журнал-ордер № 5В с.-г. та Зведену відомість № 5.10 с.-г. Наступним кроком є перенесення підсумків із Зведеної відомості № 5.10 с.-г. до Журналу-ордеру № 5В с.-г. При цьому у розрізі синтетичних рахунків (субрахунків) здійснюють деталізацію даних [29].

На рис. 2.5 представимо узагальнену схему бухгалтерського обліку витрат і виходу промислової продукції в умовах сільськогосподарського виробництва.

Представлена схема віддзеркалює облік витрат і вихід промислової продукції згідно із вимогами Методичних рекомендацій щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств № 390.

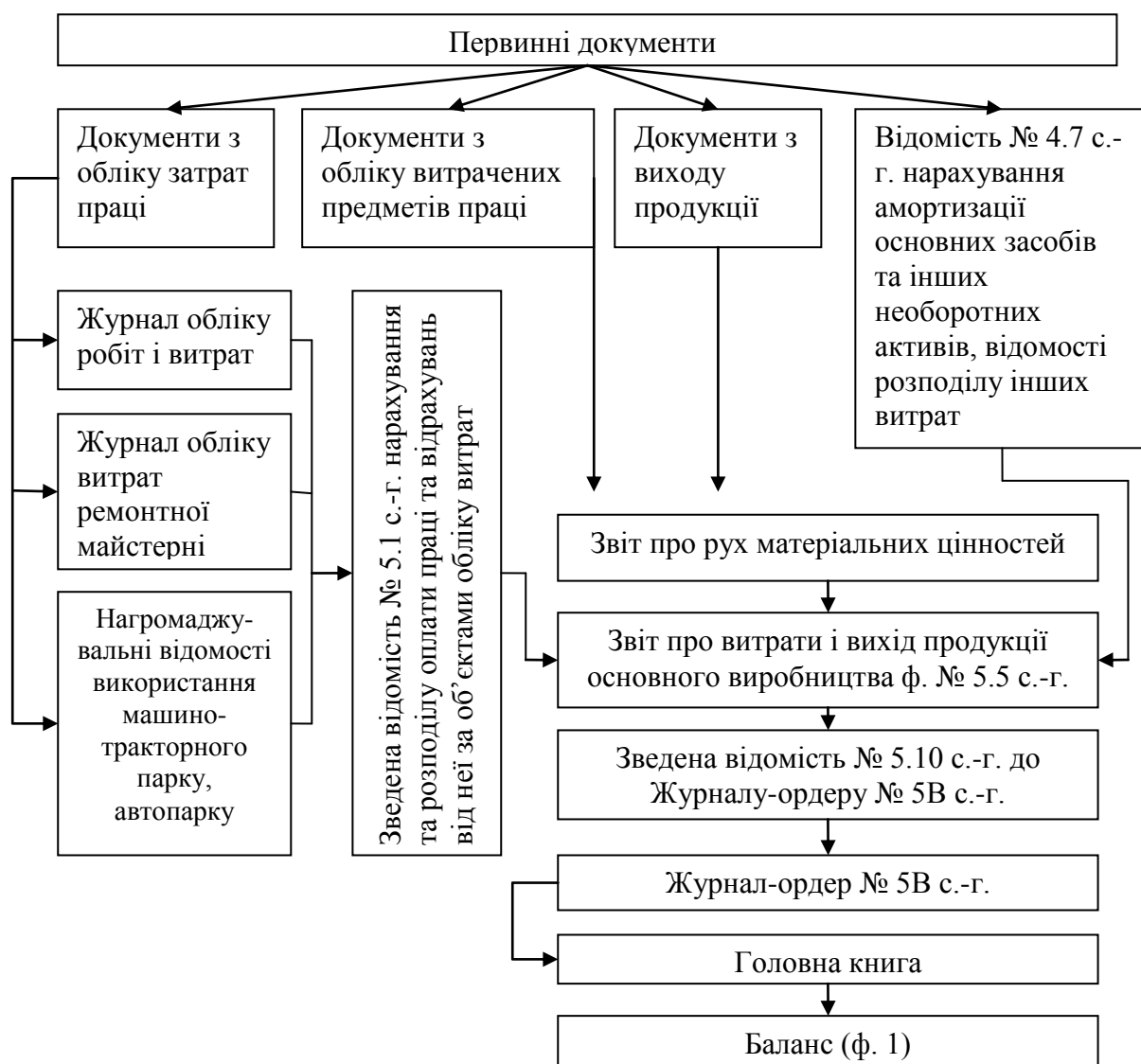


Рис. 2.5. Загальна схема обліку витрат і виходу промислової продукції в умовах сільськогосподарського виробництва за журнально-ордерною формою обліку

Зауважимо, що можливі різні схеми організації обліку промислового виробництва, зокрема видобутку піску. Так, на прикладі досліджуваного господарства акцентуємо, що приватна агрофірма «Винниківська» видобуває пісок з кар'єра та реалізує його покупцям. Окрім цього сільськогосподарське підприємство займається технічним обслуговуванням землерийної техніки та автотранспортними перевезеннями вантажів. Тому, для забезпечення суцільного обліку промислового виробництва до субрахунку 233 «Промислове виробництво» відкрито такі аналітичні рахунки: 2331 «Видобування піску», 2332 «Автотранспортні перевезення вантажів на замовлення» та 2333

«Технічне обслуговуванням землерийної техніки». Якщо вести мову про видобуток піску, то згідно методики, яка передбачає на дебеті аналітичного рахунка 2331 «Видобування піску» нагромаджувати витрати з видобутку копалини, а за кредитом показувати вихід готової промислової продукції у сумі обсягу та собівартості видобутого піску, то таким чином можливо лише визначити суму прямих витрат з видобутку піску у кар'єрі.

Зауважимо, що процедури розрахунку прямих витрат забезпечують виконання важливої умови, яка стосується ціноутворення, тобто встановлення відпускної ціни на одиницю видобутої промислової продукції згідно із розрахунковим методом. Одержані дані порівнюють з аналогічними даними фактичної ціни реалізації одиниці готової промислової продукції.

2.4. Методика калькулювання собівартості продукції промислового виробництва

Отож, об'єктом обчислення собівартості промислової продукції є її окремі види. Собівартість виробленої промислової продукції в умовах сільськогосподарської діяльності визначається на умовах франко-склад.

Так, передуючи обчисленню фактичної собівартості промислової продукції необхідно перевірити правильність бухгалтерських записів за кредитом і дебетом аналітичних рахунків, які відкриті до субрахунку 233 «Промислове виробництво». Так, згідно із Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 р. № 132 визначається собівартість 1 м³ видобутого у кар'єрі піску. При цьому, методичними рекомендаціями передбачено, що фактична собівартість розраховується в кінці календарного року, а впродовж року оприбуткована продукція оцінюється за плановою собівартістю. Водночас зауважимо, що у досліджуваному господарстві дотримуються цієї методики,

відтак оцінка видобутого піску здійснюють за плановою і фактичною собівартістю.

Наведемо конкретний приклад калькулювання собівартості 1 м³ піску. Отож, згідно із передбаченою методикою собівартість 1 м³ піску розраховується шляхом ділення суми усіх прямих та накладних витрат на кількість оприбуткованого піску. Розрахунок наведемо у табл. 2.11.

Таким чином, згідно з калькуляційними розрахунками за підсумками 2021 року, фактична собівартість 1 м³ піску становила 29 грн. Зауважимо, що впродовж року видобутий з кар'єра пісок оприбутковували за плановою собівартістю, яка на 2021 рік була встановлена у розмірі 25 грн. Відтак, станом на кінець року різниця між фактичною і плановою собівартістю 1 м³ піску становила 4 грн. (29 грн. – 25 грн.).

Таблиця 2.11

**Розрахунок собівартості промислової продукції (піску)
у ПАФ «Винниківська», 2021 р.**

№ п/п	Зміст запису	Кількість, м ³	Сума, грн.
1	Витрати на оплату праці працівникам промислового виробництва		9221
2	Відрахування на соціальні заходи		2824
3	Витрати на паливно-мастильні матеріали		5632
4	Роботи та послуги		1742
5	Амортизація		1522
6	Інші витрати		1435
7	Загальновиробничі витрати		824
8	Разом витрат		23200
9	Оприбутковано промислову продукцію (пісок)	800	
10	Фактична собівартість		29

Калькуляційну різницю списуємо на відповідні бухгалтерські рахунки пропорційно до маси промислової продукції у розрізі напрямків її використання. На суму калькуляційної різниці, якщо фактична собівартість переважає планову, проводять додатковий бухгалтерський запис. Цей бухгалтерський прийом називають методом дооцінки. Якщо ж навпаки –

розрахована фактична собівартість є нижчою за планову, то вартість оціненої впродовж року готової промислової продукції потрібно зменшити, іншими словами списати калькуляційну різницю методом «червоного сторно» [47, с. 733].

Оскільки на кінець календарного року частина піску залишилась не реалізована (165 м^3), то вирівнювання планової собівартості до рівня фактичної було здійснено методом дооцінки лише пропорційно кількості реалізованого піску. У бухгалтерському обліку було зроблено такий запис Дт 90 Кт 26 на суму $((45132-165) * 4) = 179868$ грн.

2.5. Бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств

Налагодження системи бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням екологічної складової є важливим напрямом економічної політики щодо забезпечення сталого еколого-економічного розвитку аграрного сектора економіки. Значущість обліку екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства з акцентом на поняття «екологічний облік» зумовлена економічними, екологічними та соціальними викликами (рис. 2.6).

На нашу думку, термін «екологічний облік» по своїй суті є дещо ширшим поняттям, ніж облік екологічної діяльності. На національному рівні «екологічний облік» тлумачиться як облік щодо фізичних запасів природних ресурсів, вартісної оцінки деградації навколишнього природного середовища і відповідних витрат на природоохоронні заходи. На рівні підприємств екологічний облік може бути використаний у контексті методик управлінського обліку, фінансового обліку з метою подання зовнішньої звітності, а також аналізу фізичних витрат сировини за методом «витрати-випуск». На противагу цього, облік екологічної діяльності може провадитись лише в межах

фінансового обліку, забезпечуючи користувачів виключно інформацією про доходи і витрати такої діяльності.



Рис. 2.6. Актуальність обліку екологічної діяльності в сільськогосподарських підприємствах України

Отже, система обліку в сучасних умовах повинна задовольняти інформацією екологічного характеру щонайменше три групи користувачів: інвесторів, кредиторів, менеджерів і інших зацікавлених осіб. Таким чином, в контексті досліджуваної проблеми, на нашу думку, облік екологічної діяльності можна трактувати як управлінський та інформаційний інструмент доведеного обліково-аналітичного забезпечення сучасного сільськогосподарського підприємства. В нашому розумінні – це процес збору, нагромадження, обробки та презентації даних про екологічний стан, витрати і доходи екологічного характеру у діяльності підприємства з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

На даному етапі розвитку екологічного обліку на сільськогосподарських підприємствах України, ключовим є питання щодо його нормативного забезпечення. Так, П(С)БО 16 «Витрати» не визначає жодного твердження про сутність екологічних витрат. Тому пропонуємо до п. 6 включити абзац з

визначенням екологічних витрат, їх класифікацією, порядком визнання та відображення в обліку. Аналогічно і П(С)БО 15 «Дохід» не виділяє інформації про екологічні доходи на підприємстві, які зазвичай формуються за рахунок повторного використання відходів. Отже, доцільно доповнити п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» інформацією про екологічні доходи та порядок їх визнання. У П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначено необхідність визнання зобов'язання за умови, що їхня оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок їх погашення. Тобто дається лише загальне визначення зобов'язання. Вважаємо, що наведені визначення зобов'язань варто доповнити екологічною складовою, охарактеризувавши умови їх виникнення на підприємствах.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій не виділяє окремих рахунків для обліку екологічних зобов'язань, доходів і витрат. Тому нами розроблено концептуальну модель місця та документально-методичного забезпечення екологічної діяльності в системі бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства (рис. 2.7).

Відображення в фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств екологічних факторів зумовлено тим, що будь-який суб'єкт господарювання в сфері сільського господарства підлягає екологічному ризику: по-перше, його діяльність пов'язана з можливістю зараження ґрунтів, підземних та поверхневих вод, атмосфери; по-друге, він деякою мірою залежить від екологічного законодавства (але менше, ніж суб'єкти важкої промисловості, хімічної та нафтової промисловості, фармацевтики тощо); по-третє, він може володіти ділянками, що заражені попередніми власниками (субститутивна відповідальність) чи може володіти залоговим правом щодо таких ділянок.

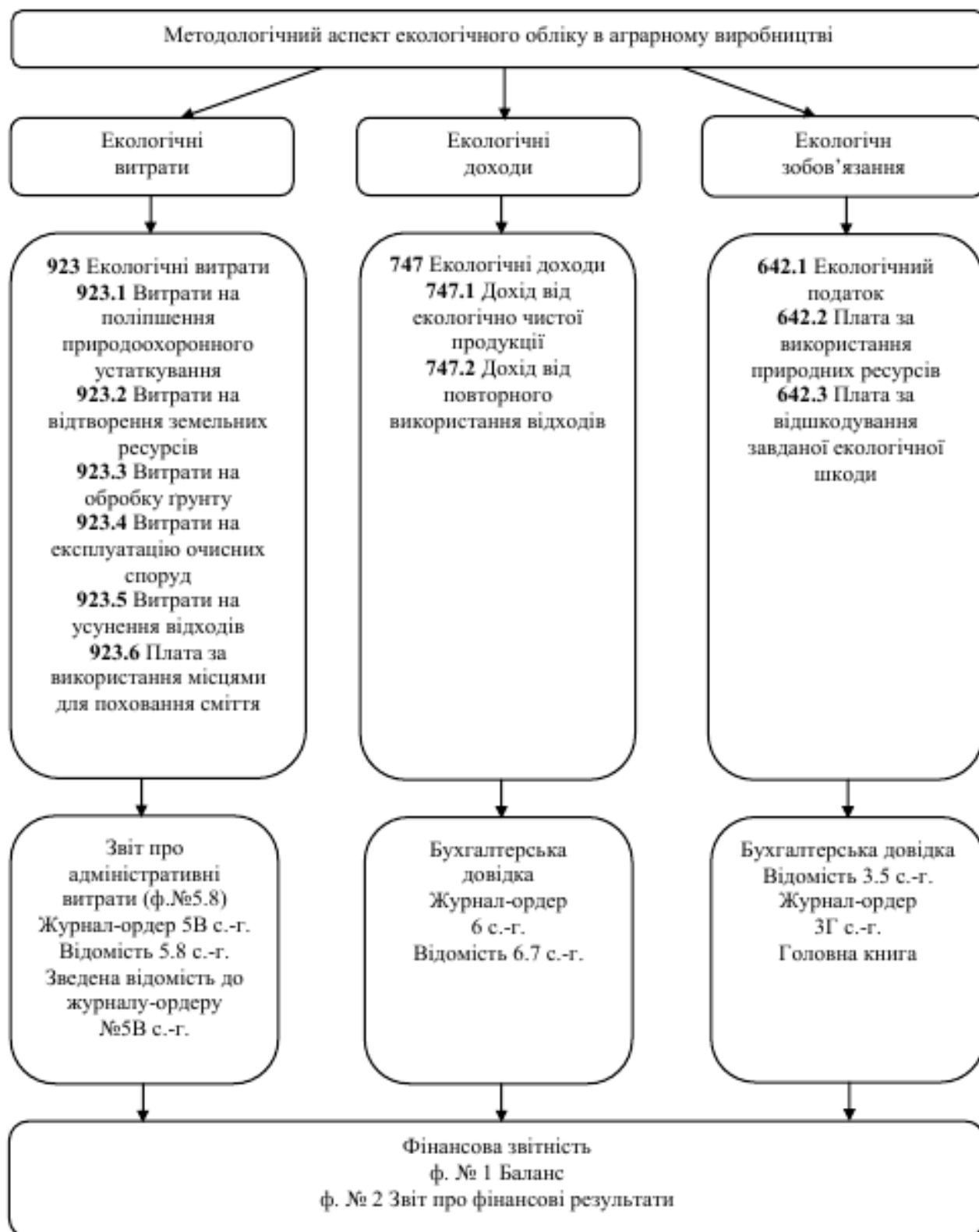


Рис. 2.7 Модель бухгалтерського відображення екологічної діяльності сільськогосподарського підприємства

Таким чином, виникають природоохоронні витрати та зобов'язання, необхідність і контроль дотримання вимог екологічного законодавства, які

мають знайти своє відображення в фінансовій звітності. Виходячи з цього, пропонуємо виділити окремі статті балансу, які можуть дати більш докладну інформацію про екологічні аспекти діяльності підприємства. У Звіті про фінансові результати також можлива детальна класифікація, наприклад: виручка і її частка від продажу відходів; витрати, у тому числі витрати на придбання екологічно чистої сировини; амортизаційні відрахування, в тому числі амортизаційні відрахування природоохоронного устаткування; інші витрати, в тому числі інші витрати на охорону навколишнього середовища.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПОЛПШЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРОМИСЛОВИМ ВИРОБНИЦТВОМ

3.1. Покращення організації обліку промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності

Організація обліку виробництва промислової продукції в умовах сільськогосподарської діяльності займає важливе місце в обліковому процесі будь-якого аграрного підприємства.

Отже, ключовими завданнями організації бухгалтерського обліку процесу промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності є:

- ❖ суцільний облік та внутрішній контроль виробництва промислової продукції: обсягів, асортименту, якості і досягнення плану у розрізі згаданих показників;
- ❖ бухгалтерський облік витрат на забезпечення промислового виробництва та контроль за виконанням бюджетів на промислове виробництво;
- ❖ калькулювання собівартості промислової продукції та контролювання виконання плану собівартості;
- ❖ усунення простоїв та безгосподарності, виявлення невикористаних резервів виробництва [10].

Різного роду чинники мають вплив на організацію обліку витрат на виробництво промислової продукції в умовах сільськогосподарської діяльності. Серед них доцільно виділити: спеціалізацію сільськогосподарського підприємства, структуру товарної продукції, організаційну структуру управління сільськогосподарським підприємством, специку технології та організації операційної діяльності та промислового виробництва зокрема.

Передумовами організації обліку виробництва промислової продукції в умовах сільськогосподарської діяльності є:

1. потреба своєчасно, достеменно та вірогідно відображати фактичні розміри і склад витрат та контролювати за уживанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягів виробленої і реалізованої промислової продукції у грошових і натуральних вимірниках;
2. необхідність узгодження показників калькуляції та витрат на виробництво промислової продукції з планово-нормативними рівнями;
3. необхідність у своєчасній та достовірній обліковій інформації про фактичні витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією промислової продукції в умовах сільськогосподарської діяльності;
4. визначення фактичної собівартості промислової продукції та проведення процедур коригування планової собівартості до фактичного рівня;
5. потреба документування витрат у промисловому виробництві у момент їх здійснення для того, щоб їхні величини достовірно відображати на бухгалтерських рахунках і в облікових реєстрах, оскільки усі, без виключення, виробничі витрати потрібно віднести до витрат виробництва промислової продукції конкретного періоду, щоб надалі включити їх до собівартості;
6. групування витрат за допомогою методу подвійного запису та системи бухгалтерських рахунків у розрізі статей витрат та об'єктів обліку у промисловому виробництві;
7. необхідність оптимізації процесу обліку витрат в комп'ютеризованому середовищі відповідно до нормативних документів та сучасної практики бухгалтерського обліку.

Належне місце в обліковій політиці сільськогосподарського підприємства, яке паралельно займається ще й промисловим виробництвом, належить обліковому забезпеченню процесу розвідки родовищ корисних копалин. Так, найпоширенішими і такими, що не суперечать міжнародній практиці, є метод успішно завершених розвідувань та метод повних витрат. Принципова різниця між ними – це специфіка обліку витрат, які не спричиняють зростання покладів корисних копалин. Згідно з методом повних витрат, витрати, що спричинили зростання покладів піску, повинні бути капіталізовані. Тут здебільшого йдеться

про те, що нерезультативні витрати є неодмінною умовою для збільшення вартості покладів піску. Тому сільськогосподарське підприємство повинно усвідомлювати, що не усі витрати на розвідку будуть результативними. Деякі дослідження завершуються не виявленням запасів. Водночас здійснені витрати слід прийняти до уваги для майбутнього збільшення вартості покладів піску. При цьому вигоди від успішної розвідки і одержані внаслідок таких робіт позитивні результати змушені перекрити витрати, понесені на успішних та неуспішних розвідуваннях. Розглядувані методи передбачають, що згідно з методом успішно завершених розвідувань, витрати на неуспішні розвідування відносять до поточних витрат. Таким чином встановлюється прямий зв'язок між здійсненими сільськогосподарським підприємством витратами на розвідку родовищ і покладів корисних копалин та відповідним приростом запасів. Якщо витрати на пошуково-розвідувальні роботи не призводять до зростання покладів копалин, то їх відносять до витрат періоду. Зазначені два методи передбачають різні підходи до капіталізації таких витрат та їх обліку. Відмінності зобразимо у табл. 3.1.

Процес природокористування є сукупністю часткових взаємопов'язаних між собою процесів. Деякі з них складаються з окремих видів робіт та супроводжуються певними витратами, котрі відзняються за структурою і обсягом. Враховуючи зазначене вище, структуризацію витрат з метою використання покладів корисних копалин в цілях бухгалтерського обліку та економічного контролю доцільно здійснювати шляхом їх групуванням у розрізі окремих стадій процесу природокористування. У підсумку має утворитися замкнутий цикл – підготовчі роботи, реалізація видобутих корисних копалин та одержання позитивного результату.

Особливістю нагромадження витрат підготовчого (розвідувального) етапу є те, що вони можуть бути доволі великими і здійснюватися з високим ступенем ризику невпевненості. Тобто понесені сільськогосподарським підприємством витрати можуть не призвести до виявлення нових родовищ і покладів корисних копалин чи інших природних ресурсів. Ще однією

специфікою є те, що такі витрати не передбачають доходів, оскільки згідно з принципом відповідності на такі витрати поширюються специфічні умови капіталізації. Резюмуючи зауважимо, що облік витрат передрозвідувальної фази сьогодні в Україні ще не регламентований.

Таблиця 3.1

Відмінності у методах обліку витрат на розвідку і видобування корисних копалин

№ з/п	Види витрат	Метод успішно завершених розвідувальних	Метод повних витрат
1.	Витрати на придбання родовищ корисних копалин	Капіталізуються	Капіталізуються
2.	Витрати на пошук і розвідку, що призвели до приросту запасів	Капіталізуються	Капіталізуються
3.	Витрати на пошук і розвідку, що не призвели до приросту запасів	Поточні витрати	Капіталізуються
4.	Витрати на освоєння родовища: створення виробничої інфраструктури та продуктивні свердловини	Капіталізуються	Капіталізуються
5.	Неперспективні («сухі») експлуатаційні свердловини	Капіталізуються (якщо свердловина є розвідувальною, то витрати за нею відносяться до поточних витрат)	Капіталізуються
6.	Витрати на видобуток	Поточні витрати, якщо не відносяться до майбутнього видобутку (наприклад, заходи щодо підвищення віддачі пластів)	Поточні витрати, якщо не відносяться до майбутнього видобутку (заходи щодо підвищення віддачі пластів)

Передрозвідувальні витрати не можуть стосуватися будь-яких конкретних корисних копалин чи природних ресурсів, оскільки на цьому етапі самі природні ресурси є недоведеними (невизнаними). Тому практикою бухгалтерського обліку передбачено такі витрати не капіталізувати, а списувати на витрати періоду. Не слід вважати такий підхід вдалим, оскільки застосовуючи його в бухгалтерському обліку порушується принцип відповідності. Тому сільськогосподарському підприємству доречно у своїй обліковій політиці передбачити і структуру таких витрат, і порядок їхнього

списання в бухгалтерському обліку. Вважаємо, що такі витрати буде логічно визнавати як витрати майбутніх періодів та відносити їх до поточних операційних витрат сільськогосподарського підприємства шляхом рівномірного списання впродовж прогнозованого терміну експлуатації кар'єру чи пропорційно реальній масі видобутого піску у кожному періоді.

Кінцевим етапом видобутку піску є закриття (консервація) кар'єру і відновлення природного середовища. Після завершення експлуатації піщаного кар'єру, або у випадку коли згідно з техніко-економічними розрахунками та іншими обґрунтуваннями його подальше використання та розробка неможлива чи недоцільна, кар'єр підлягає ліквідації чи консервації, а земельна ділянка навколо – рекультивації.

Виконання робіт з консервації кар'єру також передбачає значні витрати для сільськогосподарського підприємства. При цьому витрати на етапі припинення експлуатації кар'єру також не забезпечуються доходами, бо процес видобування уже припинено. Тому з метою дотримання принципу відповідності витрати, які виникають на етапі закриття кар'єру повинні зменшувати доходи ще заздалегідь – впродовж усього терміну видобування піску. Відтак, на період експлуатації кар'єру для виконання цієї умови доцільно створювати відповідний резерв і облічувати його у складі забезпечень майбутніх витрат. Заздалегідь зарезервовані кошти після завершення промислової експлуатації кар'єру покриватимуть витрати на закриття кар'єру та рекультивацію земель.

Структуру витрат на природокористування сільськогосподарського підприємства та їх вплив на рівень капіталізації та терміни фінансового забезпечення (покриття) таких витрат подано у табл. 3.2.

Враховуючи представлені вище специфічні моменти промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності, основними об'єктами обліку доцільно вважати окремі фази загального виробничого циклу щодо підготовки та використання піщаного кар'єру, а також центри відповідальності,

або загалом свердловину чи родовище. При цьому об'єктами контролю є ті ж об'єкти обліку.

Таблиця 3.2

Структура витрат за ступенем їх капіталізації та періодами погашення

Види витрат	Ступінь капіталізації	Спосіб і періоди погашення
1. Витрати на придбання, створення необоротних активів	Капітальні інвестиції в основні засоби, інші матеріальні і нематеріальні активи	Частинами через амортизацію протягом періоду корисного використання
2. Витрати на підготовчі (пошуково-розвідувальні) роботи	Тимчасова капіталізація за відсутності доходів у формі витрат майбутніх періодів	Списання за принципом відповідності частинами на поточні витрати
3. Витрати на видобування, придбання сировинних запасів	Короткострокова капіталізація у формі запасів, оборотних активів	Списання на собівартість по мірі витрачання
4. Витрати на переробку сировинних запасів	Рекапіталізація з перетворенням на готову продукцію	Віднесення до собівартості продукції (незавершеного виробництва)
5. Витрати (собівартість) готової продукції	Декапіталізація витрат в активи (готову продукцію, роботи, послуги)	Списання на фінансові результати собівартості реалізованої продукції
6. Адміністративні, збутові, інші операційні та фінансові витрати	Не капіталізуються	Віднесення на фінансові результати в періоді виникнення
7. Витрати на закриття (консервацію) місць видобування корисних копалин	Декапіталізація шляхом резервування коштів під майбутні витрати	Віднесення на фінансові результати як забезпечення майбутніх витрат

3.2. Варіанти обліку витрат промислового виробництва в процесі операційної діяльності сільськогосподарських підприємств

На тлі сучасних економічних та політичних подій, вдосконалення методичних засад обліку промислових процесів у діяльності сільськогосподарських підприємств, мають вирішальну роль у ході побудови інформаційної системи господарства та розкривають технологічний аспект обліку. Система бухгалтерського обліку процесу видобування корисних копалин, їх переробки та випуску при цьому готової промислової продукції у різних галузях має свою специфіку. Під час вирішення управлінських завдань операційної діяльності у сільськогосподарських підприємствах, котрі у якості

сировини використовують ресурси природи, актуальним є урахування особливостей видобування корисних копалин, їхнього транспортування, переробки та збуту готової промислової продукції. Процес видобування корисних копалин складається із сукупності технологічних операцій щодо вилучення та переміщення на поверхню землі частини природних ресурсів. Цей процес супроводжується витратами. Витрати стосуються як видобування природних ресурсів, так і їх подальшого використання в операційній діяльності сільськогосподарського підприємства. Враховуючи специфіку діяльності сільськогосподарських підприємств, витрати на видобуток корисних копалин вважають виробничими витратами сільськогосподарського підприємства. Вони можуть бути пов'язані виключно із видобутком природних ресурсів, або також стосуватися заготівлі сировини для подальшого її використання в операційній діяльності сільськогосподарського підприємства. Відтак, у сільськогосподарських підприємствах трансформується традиційний порядок обороту ресурсів під час здійснення операційної діяльності, коли замість звичних процесів (постачання – виробництво – збут) характерними для них стають видобування, переробка та збут.

Зауважимо, що усі перелічені процеси здійснюються в межах операційної діяльності сільськогосподарського підприємства. Кожен окремий процес видобутку корисних копалин відбувається та оцінюється по-різному. Окремі процеси більшість витрат концентрують на етапі видобування, а інші – на етапі переробки видобутих природних ресурсів у готову продукцію. Видобуток піску в умовах сільськогосподарської діяльності значну питому вагу витрат відводить на процеси, пов'язані з роботами у кар'єрі та підготовкою продукції (піску).

Як видно із рис. 3.1, на першому переділі створюються виробничі витрати щодо видобування піску, враховуючи при цьому відповідну частку розподілених витрат майбутніх періодів. Лівова частка таких витрат – це витрати на розкривні та геолого-розвідувальні роботи, які можуть виникнути у підприємства в майбутньому. Тому не всі сільськогосподарські підприємства передбачають формування фонду витрат майбутніх періодів, оскільки стратегія

розвитку може не передбачати продовження процесу промислового виробництва.

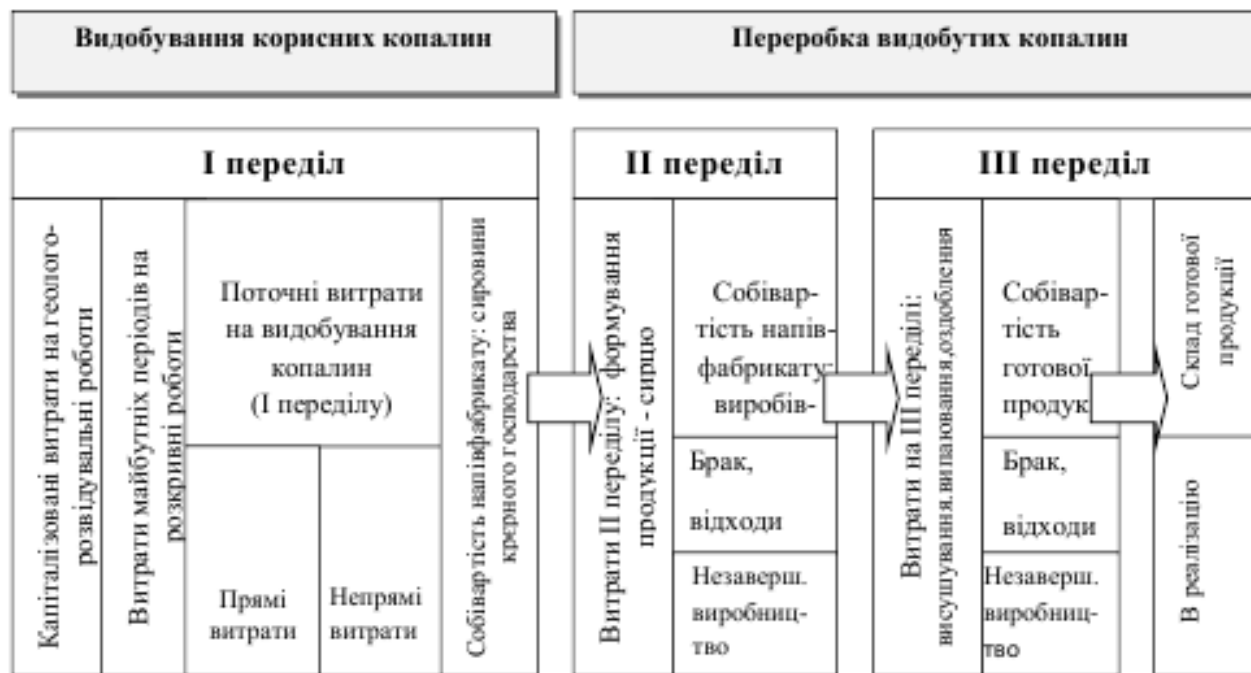


Рис. 3.1. Напівфабрикатний варіант формування собівартості піску, що видобувається сільськогосподарським підприємством [19]

Представлений порядок обліку витрат промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності та калькулювання собівартості промислової продукції прийнятний через те, що дозволяє визначити обсяги витрат і собівартість кожного етапу проходження корисної копалини – від добування піску як сировини до його переробки в готову для реалізації продукцію. Водночас, недоліком цього варіанту є надто деталізована оцінка собівартості на кожному етапі виробничого циклу. При цьому може втрачатись об'єктивності бухгалтерських даних. Причинами можуть бути: відсутність неможливості чіткої фіксації витрат у розрізі переділів; значна питома вага непрямих витрат у собівартості кожного переділу, що вимагає додаткових процедур розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції; перманентний характер виникнення витрат в межах промислового виробництва, оскільки можливість визначення фактичної собівартості з'являється виключно за результатами звітного періоду і не забезпечує

очікуваного ефекту для оперативного управління. Тому прийнятнішим варіантом може бути впровадження безнапівфабрикатного варіантів обліку витрат та калькулювання. Згідно з цим методом, собівартість визначають виключно на підставі результатів бухгалтерського обліку останнього переділу. При цьому витрати за попередніми переділами встановлюють щомісячно, враховуючи залишки незавершеного виробництва. Детальний облік витрат на виробництво промислової продукції за кожним переділом оптимально організувати у системі управлінського обліку.

Видобування піску в умовах сільськогосподарської діяльності проводиться наземним (відкритим) способом. Щоб розпочати видобуток, потрібно облаштувати кар'єр – зняти верхній шар ґрунту, побудувати відповідну інфраструктуру (під'їзні шляхи, виробничі та охоронні споруди, підвести комунікації). При наземному способі видобування піску, облаштування кар'єрів (окрім будвництва виробничої інфраструктури) не передбачає капіталізації витрат і віднесення цих об'єктів до основних засобів. Зумовлено це тим, що не формується цілісний актив, а понесені витрати стосуються лише виконання підготовчих робіт.

Ще одним невирішеним питанням у галузі промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності є створення фінансового забезпечення майбутніх витрат для закриття піщаного кар'єру, якщо його ресурс уже вичерпаний. Такі витрати можуть бути досить суттєвими, бо потрібно завести багато ґрунту, щоб кар'єр, зробити рекультивацію ландшафту, зверху укласти укласти родючий шар ґрунту чи висадити рослини. Згідно з національними П(С)БО витрати на такі роботи визнають забезпеченнями, і вони повинні створюватися ще напередодні введення в дію місць видобування з віднесенням цих витрат у збільшення первісної вартості об'єкта, де відбувається видобування, з їх наступною амортизацією. Таким чином, зазначені факти вказують на те, що навіть за умови наземного видобування корисних копалин, капіталізація повинна мати місце і складатися із витрат на підготовку кар'єра до експлуатації та витрат на його закриття і консервацію.

Опираючись на розрахунок потреби у фінансових ресурсах для закриття кар'єру, доцільно провести розподіл майбутніх витрат між періодами одним із способів, який передбачений обліковою політикою: рівномірним, пропорційним до обсягу прогнозних запасів чи фактичних обсягів видобування. Якщо прийняти до уваги сьогодишню цінову політику, то для досліджуваного сільськогосподарського підприємства потреба у фінансових ресурсах для закриття піщаного кар'єру становить 60000 грн. Прогнозовані запаси піску – 3000 м³. Впродовж звітного року видобуто 800 м³ піску. Звідси, до поточних витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства у цьому звітному періоді слід віднести 16000 грн. таких фінансових забезпечень ($800 \times 60000 : 3000$).

Якщо запровадити попередільну схему обліку і калькулювання, то 16000 грн. включають до витрат першого переділу – видобування природної сировини. При цьому в бухгалтерському обліку відображають у такій кореспонденції рахунків:

Дебет 2331 «Промислове виробництво – видобування піску»,

Кредит 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок».

Слід зауважити, що заходи з розробки та експлуатації піщаних родовищ є довготривалими та високовартісними інвестиційними проектами. Тому облікова система потребує: застосовувати нові підходи і методи щодо оцінки доходів і витрат, обсягів запасів та термінів експлуатації родовищ, чіткий поділ витрат на поточні, капітальні, минулі, майбутні, створювати дієву систему резервування фінансових ресурсів тощо. Такі інформаційні запити має забезпечувати удосконалена система бухгалтерського обліку. Тому на рис. 3.2 схематично представимо узагальнену модель облікового забезпечення життєвого циклу родовища з видобутку піску в умовах сільськогосподарської діяльності.

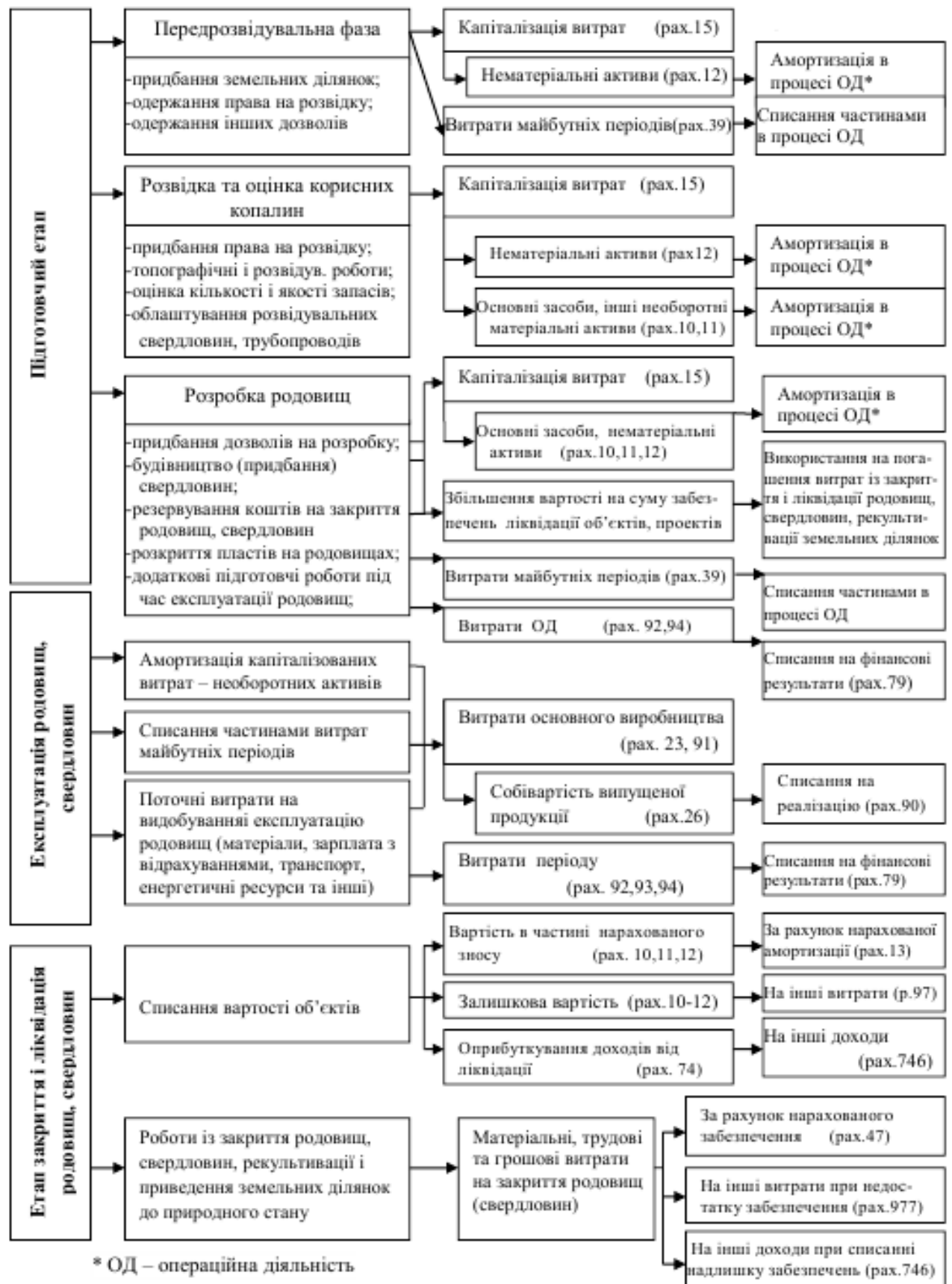


Рис. 3.2. Структурно-логічна модель обліку життєвого циклу родовища з видобутку піску в умовах сільськогосподарської діяльності [19]

На підготовчому етапі витрати здебільшого пов'язані з відведенням земельних ділянок, одержанням дозволів, розвідкою та оцінкою корисних копалин. Усі ці витрати, навіть якщо видобування буде здійснюватися наземним способом, повинні капіталізуватися на дебеті бухгалтерського рахунку 15 «Капітальні інвестиції». У майбутньому капіталізовані витрати будуть вважати первісною вартістю необоротного активу (основного засобу чи нематеріального активу). У ході операційної діяльності вартість основного засобу амортизується і частинами переноситься на продукцію видобутку згідно із затвердженою обліковою політикою конкретного сільськогосподарського підприємства.

На етапі експлуатації кар'єру, облік ведуть за правилами операційної діяльності сільськогосподарського підприємства. Так, капіталізовані витрати амортизуються і з огляду на специфіку господарювання визнаються прямими, або накладними витратами. За аналогічною методикою згідно з прийнятою обліковою політикою до витрат операційної діяльності відносять витрати майбутніх періодів. У подальшому такі витрати включають до собівартості видобутого піску.

3.3. Організація і методика контролю за використанням природних ресурсів в умовах сільськогосподарської діяльності

Оскільки світові запаси природних ресурсів продовжують виснажуватися, стає критично важливим вирішити питання належного контролю за їх наявністю та економічним використанням. Контроль також необхідний для вирішення важливих завдань, пов'язаних з відтворенням використаних ресурсів, відновленням землі в її природному стані. Такий контроль мають здійснювати державні та місцеві установи, а також самі суб'єкти господарювання, зокрема і сільськогосподарськ підприємства, які видобувають і переробляють природні ресурси.

Відповідно до змін, прийнятих до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 1 січня 2018 року, в суспільних інтересах посилити інформаційне забезпечення компаній, які займаються видобутком корисних копалин або лісозаготівлею загальнодержавного значення, запровадивши нову форму звітності. - Звіт про платежі на користь держави, який є жерелом інформаційного забезпечення та включає розгорнуту інформацію про нарахування і сплату податків, зборів та інших платежів юридичною особою – суб'єктом господарювання, що пов'язані з видобуванням чи заготівлею природних ресурсів. Інформація, яка ормується у звіті, насамперед необхідна для організації зовнішнього контролю збоку державних органів управління, громадських організацій, а також публічного надання показників про використані ресурси та оплачені за їхнє використання кошти до державного, або місцевого бюджету.

Взаємини між сільськогосподарськими підприємствами, які здійснюють видобуток корисних копалин, та державою слід будувати, дотримуючись трьох важливих засад, а саме:

- ошадливого та раціонального використання природних ресурсів та національних багатств, які є не лише загальнонародною, а й загальнолюдською власністю;

- одержання державою вигоди від суб'єктів, які проводять таку діяльність, у вигляді сплачених ними податкових і рентних платежів, зборів тощо;

- дотримання вимог щодо засад екологічної безпеки та інших правил природокористування, які встановлені міжнародним правом та є обов'язкові для застосування у вітчизняній практиці.

Громадський та соціальний контроль, без перебільшення, відіграє не менш важливе значення у вирішенні окреслених проблем. Соціалізація контролю зумовлена загальнопланетарними тенденціями щодо посилення впливу соціуму на суспільні, виробничі та грошово-товарні відносини через формування у низці розвинених країнах соціально орієнтованої економіки.

Не менш значущим у галузі природокористування є раціоналізація побудови системи внутрішнього контролю, особливо у підприємствах, які в межах операційної діяльності поєднують сільськогосподарську діяльність та видобуток природних ресурсів. У цьому сенсі неабияке значення відводиться системі внутрішнього контролю, який безпосередньо здійснюється безпосередньо управлінськими службами сільськогосподарського підприємств. Сферою внутрішньогосподарського контролю з питань природокористування є низка питань про видобування корисних копалин у сенсі дотримання заходів екологічної безпеки, соціально-економічного спрямування діяльності сільськогосподарського підприємства та дотримання природоохоронних заходів. На практиці подекуди такий контроль трактують як внутрішній контроль, або ж з ототожнюють із внутрішнім аудитом. Виконавцями внутрішнього природоохоронного контролю є власники чи керівники сільськогосподарського підприємства, менеджери середніх ланок управління, інші повноважні особи та спеціалісти.

Звідси, система внутрішньогосподарського обліку і контролю видобувних галузей в умовах сільськогосподарської діяльності, коли природні ресурси вважають готовою продукцією, або використовують як вхідну сировину, повинна ґрунтуватися на наступних напрямках проведення контрольних заходів:

- контроль повноважень передбачає здійснення перевірки процесів використання сільськогосподарським підприємством природних ресурсів на предмет дотримання встановлених цілей, їх законності, та стратегії розвитку сільськогосподарського підприємства;

- контроль первинного документування операцій, тобто перевірка законності визнання, оцінки та документального оформлення видобутих природних ресурсів як активів сільськогосподарського підприємства, а також визнання та належне первинне документування зобов'язань і відображення усіх цих операцій в аналітичних та синтетичних регістрах бухгалтерського обліку;

- контроль збереження передбачає виявлення фактів нераціонального використання природних ресурсів та спрямований на запобігання цим процесам;

- контроль ефективності – це здебільшого оцінка доходності видобувної практики в умовах сільськогосподарської діяльності, співставлення ефекту корисності з обсягами витрат для її досягнення. Цей вид контролю націлений на зменшення виробничих ризиків, посилення кризостійкості для досягнення сільськогосподарським підприємством стратегічних цілей;

- екологічний контроль – це контролювання видобувної практики на предмет дотримання соціальних та екологічних норм, раціонального та ощадливого використання природних ресурсів.

В межах внутрішнього контролю на стадії розвідки доцільно встановити та організувати систему внутрішньогосподарського контролю, оцінити внутрішні чинники, та врахувати зовнішні фактори, що можуть впливати на реалізацію проекту (рис. 3.3).

Систему внутрішньогосподарського контролю окремих практик видобування корисних копалин в умовах сільськогосподарської діяльності слід здійснювати у кілька етапів. Насамперед, доречно визначити внутрішні та зовнішні чинники, які певною мірою перешкоджають, або, навпаки, сприяють видобувним роботам у сільськогосподарському підприємстві. Наступний етап – встановлення потенційних системних та несистемних ризиків. Кожну видобувну практику у межах сільськогосподарської діяльності потрібно оцінювати, ще до моменту початку її реалізації на предмет очікуваної ефективності шляхом зіставлення очікуваного розміру доходу та інших вигод із сумами поточних і капітальних витрат.

Окрім усього вище зазначеного, також потрібно враховувати конститутивні обмеження на видобування природних ресурсів, які встановлює держава з метою їх дбайливого використання. Інший вид державного контролю, що його враховують під час організації внутрігосподарського природоохоронного контролю – це моніторинг за дотриманням екологічних правил і норм для якнайменшого впливу на природне середовище та уникнення порушень екологічної рівноваги під час видобувних робіт і після їх завершення. Також контролю потребують перебіг і фінансування відновлювальних робіт

після завершення експлуатації кар'єру. Увагу слід зосередити на виконанні таких завдань:



Рис. 3.3. Етапність системи внутрішнього контролю процесів видобування корисних копалин в умовах сільськогосподарської діяльності [19]

- контроль достовірності звітних та облікових даних;
- застереження порушень;
- виявлення та мобілізація матеріальних і грошових резервів;

- виявлення браків, крадіжок, розтрат та інших порушень;
- вивчення умов та причин, що породжують марнотратство і безгосподарність;
- встановлення відповідності видобування корисних копалин нормативним та законодавчим актам і положенням;
- встановлення та оцінка розміру збитків і втрат, що з'явилися внаслідок порушень.

Для глибшого розуміння внутрішньої структури, сфер діяльності та напрямків такої організації контролю рекомендується підхід «Дерево цілей». Це дає змогу побудувати розгалужену систему цілей у конкретній ієрархії, на вершині якої спочатку задається загальна мета, а потім визначаються підцілі, необхідні для досягнення загальної мети. Сформовані цілі та підцілі можна розглядати як загальні та специфічні завдання щодо організації внутрішньогосподарського контролю. На рис. 3.4 видно, що «Дерево цілей» включає чотири напрямки організації роботи, пов'язані із забезпеченням внутрішньогосподарського контролю, причому кожен напрямок містить декілька завдань (підцілей). Перший напрямок пов'язаний з інформаційно-організаційною перевіркою господарського життя підприємств. Забезпечує контроль за веденням бухгалтерського обліку підприємства з дотриманням встановлених правил облікової політики. У видобувних сільськогосподарських підприємствах вкрай важливо запровадити дієвий контроль за розподілом витрат у розрізі періодів із чітким розмежуванням поточних і капітальних витрат, а також витрат майбутніх періодів та резервів на покриття витрат під час закриття видобувної діяльності.

Другий напрямок передбачає виявлення, усунення та запобігання порушенням і неефективній діяльності. Особливо важливою є увага до визначення та оцінки проекту та фактичної ефективності окремих місць видобутку природних ресурсів, а також порівняння очікуваних доходів від діяльності з видобутку з капітальними інвестиціями в розвиток.

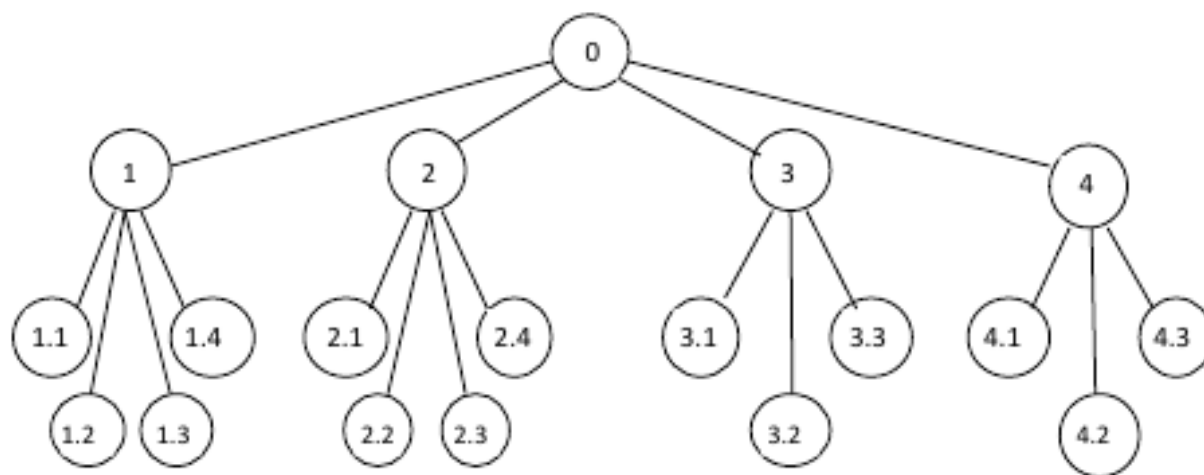


Рис. 3.4. «Дерево цілей» з організації внутрішньогосподарського контролю у
видобувних підприємствах [19]

0 – Забезпечення ефективної діяльності підприємства у відповідності з визначеною стратегією, поставленими цілями і завданнями.

1 – Досягнення належного забезпечення управління повною, об'єктивною та своєчасною обліковою інформацією про усі сфери господарського життя підприємства.

1.1. Збір, передача й узагальнення інформації щодо контролю об'єктів та процесів;

1.2. Перевірка повноти, законності і своєчасності відображення в обліку господарських операцій;

1.3. Аналіз достовірності облікових даних щодо доходів та витрат, їх розподілу за періодами, способами капіталізації, місцями виникнення, окремими проектами;

1.4. Узгодження інформації з різних джерел з метою забезпечення доказовості облікових даних.

2 – Своєчасне виявлення, попередження і контроль за усуненням порушень чинного законодавства у сфері господарювання, статуту підприємства та фактів неефективної діяльності;

2.1. Виявлення фактів порушень діючих норм, нестач, безгосподарності, неефективного використання природних ресурсів;

2.2. Оперативний вплив на об'єкти за результатами документального та фактичного контролю;

2.3. Встановлення причин і винуватців щодо фактів порушень та безгосподарності;

2.4. Прийняття заходів щодо попередження фактів порушень.

3 – Виявлення і мобілізація внутрішніх резервів та допомога в ухваленні ефективних управлінських рішень;

3.1. Виявлення й усунення втрат, нераціонального використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів;

3.2. Прийняття заходів щодо збільшення прогностичного ресурсу роботи свердловин та інших місць видобування корисних копалин, продуктивності праці і роботи обладнання;

3.3. Врахування матеріалів контрольної діяльності при розробці ефективних управлінських рішень;

4 – Виявлення, попередження та контроль за усуненням порушень соціальних вимог, екологічних норм і правил;

4.1. Контроль за надходженням платежів на користь держави за використання природних ресурсів,

4.2. Контроль за дотриманням встановлених норм викидів, забруднення навколишнього середовища, встановленими квотами на використання природних ресурсів.

4.3. Моніторинг робіт, витрат та їх фінансового забезпечення при закритті (консервації) місць видобування корисних копалин, приведенні земельних ділянок до природного стану.

Третій напрямок – мобілізація на основі внутрішнього резерву контрольних дій для збільшення статутної діяльності. На основі аналітичної оцінки всіх аспектів господарської діяльності з видобутку та переробки корисних копалин важливо відзначити фактори, які сприятимуть збільшенню обсягів видобутку, економії матеріальних і трудових витрат та інші фактори. Підвищення продуктивності. Четвертий напрямок визначається зовнішніми факторами, тобто контроль дотримання соціальних та екологічних вимог. Хоча всі вони є організаціями, спрямованими на внутрішньогосподарський контроль видобувних сільськогосподарських підприємств, водночас останній стосується виключно контролювання процесів використання суспільних благ, відновлення екологічної рівноваги у природному середовищі у поєднанні з аналогічними завданнями, які виникають перед громадським та державним контролем.

Об'єкти і суб'єкти природоохоронного внутрігосподарського контролю є елементами загальної системи внутрішньогосподарського контролю сільськогосподарського підприємства (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Об'єкти і суб'єкти внутрішньогосподарського природоохоронного контролю сільськогосподарських підприємств [19]

У сільськогосподарських підприємствах, які здійснюють видобувні роботи повинна використовуватись розгалужена система об'єктів та суб'єктів контролю. Так, контроль має охоплювати увесь процес операційної діяльності сільськогосподарського підприємства та життєдіяльність проектів з видобування природних корисних копалин. Система контролю у таких випадках націлюється на кількісні, об'ємні, організаційні та правові питання і параметри у вартісному та натуральному вимірі. Внутрішньогосподарський контроль повинен охопити увесь процес видобувних робіт корисних копалин, починаючи з розвідки, розробки, видобування, в окремих випадках переробки видобутого природного ресурсу, і закінчуючи закриттям кар'єру чи іншого місця видобування шляхом приведення земельної ділянки до стану та вигляду природного середовища. Тобто, іншими словами контроль використання природних ресурсів стосується усіх видів діяльності сільськогосподарського підприємства, зокрема інвестиційної, оскільки саме в її межах відбувається створення відповідної матеріальної бази для життєзабезпечення видобувних робіт сільськогосподарським підприємством (табл. 3.3).

Важливість впровадження такого контролю полягає злягодженні роботи та рівні професійності в бухгалтерських службах. Вона бере участь майже у всіх етапах реалізації проекту. Витрати, здійснені на підготовчому етапі, формують інформацію в бухгалтерії та повинні бути оприбутковані як основні засоби, нематеріальні активи або визнані витратами наступних періодів у бухгалтерському обліку. Бухгалтерські служби переносять визначені витрати на видобуті ресурси або готову продукцію відповідно до прийнятої облікової політики. Важливою частиною облікової роботи є постійний контроль за дотриманням чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та створення відповідних резервів для покриття витрат на закриття родовищ і повернення ділянки до природного стану.

Характеристика контрольних процедур у розрізі етапів реалізації проекту з видобування корисних копалин сільськогосподарським підприємством

Етапи природо-користування	Вид діяльності	Технологічні та контрольні дії	Виконавці
1. Передрозвідувальна стадія	Інвестиційна	-Контроль формування проекту з розробки родовищ корисних копалин та оцінка проектної ефективності; -перевірка документації на оренду землі, отриманих прав на розвідку й інших дозвільних документів; -контроль витрат та правильності їх списання	Керівництво Екон.служба Тех. служба Бухгалтерія
2. Пошуково-розвідувальні роботи	Інвестиційна	-Перевірка документації на одержання прав на розвідку, виконання геологорозвідувальних, геодезичних та інших робіт; -контроль процесу спорудження і витрат розвідувальних свердловин; -контроль правильності капіталізації витрат, порядку їх списання (амортизації)	Тех.служба Тех.служба Бухгалтерія Бухгалтерія
3. Підготовка до видобування корисних копалин	Інвестиційна Операційна	-Контроль за формуванням витрат на розкриття місць видобування корисних копалин; -перевірка будівництва й формування первісної вартості робочих свердловин; -контроль будівництва та вартості необхідної інфраструктури в місцях видобування; -перевірка правильності капіталізації і списання (амортизації) об'єктів	Бухгалтерія Тех. служба Бухгалтерія Тех. служба Бухгалтерія Бухгалтерія
4. Видобування корисних копалин	Операційна	-Контроль поточних витрат на видобування корисних копалин; -перевірка правильності списання минулих витрат з підготовчих етапів; -формування собівартості видобутих ресурсів	Бухгалтерія Бухгалтерія Бухгалтерія
5. Переробка видобутих запасів	Операційна	-Контроль витрат з переробки та собівартості готової продукції; -контроль доходів від реалізації випущеної продукції; -перевірка розрахунку кінцевих фінансових результатів	Бухгалтерія Бухгалтерія Бухгалтерія
6. Завершення проекту з видобування корисних копалин	Інвестиційна	-Контроль формування витрат на закриття родовищ, приведення земельної ділянки до природного стану; -контроль формування і використання резервів та інших забезпечень для покриття витрат із закриття родовищ, свердловин; -оцінка фактичної ефективності і строків окупності проектів; -контроль забезпечення соціальних вимог та дотримання екологічної безпеки в місцях видобування корисних копалин	Бухгалтерія Екон. служба Бухгалтерія Екон. служба Керівництво

Враховуючи це, правильніше було б відокремити складні логічні операції, пов'язані з виконанням програм розрахунків і аналізу, від простих перевірок правильності оформлення документів і повноти заповнення реквізитів, звірки дотримання норм, кошторисів, планів тощо. Виконання розрахунково-аналітичних операцій потребує суттєво вищої кваліфікації контролюючих працівників, вміння прогнозувати розвиток окремих стратегічних напрямів діяльності сільськогосподарського підприємства та логічно осмислювати взаємозалежність виробничих процесів у контексті формування рівня прибутковості та конкурентоспроможності сільськогосподарського підприємства.

У табл. 3.4 згруповано узагальнені види та методи контролю, які використовують під час реалізації проекту з видобування корисних копалин в умовах сільськогосподарської діяльності.

Таблиця 3.4

Види контролю робіт з видобування природних ресурсів в умовах сільськогосподарської діяльності

Види контролю	Інвестиційний	Операційний	Фінансовий	Маркетинговий	Соціально-екологічний
Документальний	-нормативна та кошторисна перевірка	-нормативна і хронологічна перевірка	-кореспонденція рахунків; -зустрічна і кошторисна перевірка	-кореспонденція рахунків; -зустрічна і арифметична перевірка	-нормативна та кошторисна перевірка
Розрахунково-аналітичний	-аналіз проектної і фактичної ефективності проектів	-техніко-економічні розрахунки	-аналітична оцінка; -факторний аналіз	-аналіз ринку; -оцінка збутових можливостей	-техніко-економічні розрахунки
Фактичний	-інвентаризація; -контрольний обмір; -лабораторний аналіз	-контрольний замір; -контрольний запуск у виробництво; -експертиза	-інвентаризація; -зустрічна звірка	-презентація; -контрольне придбання	-контрольний замір; -лабораторний аналіз

Розрахунково-аналітичні процедури зазнали широкого використання під час процесів проведення контрольних дій щодо видобування корисних копалин

в умовах сільськогосподарського виробництва. Розрахунково-аналітичні процедури потребують відповідного рівня знань та навиків, які ґрунтуються на формалізованих та неформалізованих методиках економічного аналізу. Під час проведення такого контролю також постійно використовують традиційні методи порівняння, коли фактичні показники порівнюють з плановими і нормативними, як в динаміці, так і в абсолютних та відносних величинах. Здійснюють групування витрат і робіт у розрізі видів діяльності, етапів реалізації проектів щодо видобування корисних копалин: розвідування, відкриття, експлуатація та закриття кар'єрів природних ресурсів.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Аналіз стану охорони праці

Належна організація роботи з охорони праці – одна з найважливіших умов спаду травматизму на виробництві, професійних захворювань і підвищення продуктивності праці. Отож, у всіх підрозділах підприємства власник або уповноважений ним орган повинен забезпечити безпечні й нешкідливі умови праці.

Умови праці на робочому місці, безпека технологічних процесів, машин, механізмів, устаткування та інших засобів виробництва, стан засобів колективного й індивідуального захисту, які застосовують працівники, а також санітарно-побутові умови, здебільшого відповідають вимогам нормативних актів про охорону праці.

Відповідальність за організацію охорони праці покладено на керівництво господарства. Контроль за дотриманням законодавства здійснюють профспілковий комітет та інженер з техніки безпеки. Також до їх обов'язків входить перевірка проведення різних видів інструктажів. Усі працівники господарства раз на рік проходять медичний огляд.

Організацію охорони праці у досліджуваному господарстві здійснюють згідно із Законом України «Про охорону праці» та Кодексу цивільного захисту України [19]. На їх основі у господарстві розроблено Положення про систему управління охороною праці. Для цього готують наказ із зазначенням відповідального за охорону праці у бригадах, на фермі, в інших підрозділах і загалом у господарстві.

За охорону праці у досліджуваному господарстві відповідає директор, здійснюючи загальний контроль загалом у господарстві з дотриманням

інструктажів та інших заходів з охорони праці. На фермах і у бригадах за охорону праці відповідають керівники цих підрозділів.

Влаштуваючись на роботу, працівник проходить вступний інструктаж з техніки безпеки, який проводить керівник або інженер із техніки безпеки. Безпосередньо у підрозділах керівники цих об'єктів проводять первинний інструктаж. У разі зміни технічного процесу, зношення або модернізації обладнання, впровадження нових технологій, наявності випадків травматизму здійснюють позапланові інструктажі з охорони праці.

Окрім того, на підприємстві проводять повторний на робочому місці й цільовий інструктажі. Приймаючи на практику студентів, також проводять вступний інструктаж з техніки безпеки. Періодичні інструктажі обов'язкові і перед весняно-польовими роботами та збиранням урожаю, на інших же роботах – здебільшого раз на шість місяців. Проведення інструктажу реєструють у журналі реєстрації інструктажів з техніки безпеки.

Згідно з внутрішнім трудовим розпорядком, працівники мають право на щотижневі вихідні дні та щорічну оплачувану відпустку. Для працівників господарства встановлений шестиденний робочий тиждень з одним вихідним. Напередодні святкових і неробочих днів тривалість роботи працівників скорочують на одну годину. У господарстві є необхідні заходи з метою запобігання пожежам. При цьому намагаються правильно розміщувати машини й обладнання; організувати пожежну службу; окрім того, на території складів заборонено курити; практично на всіх об'єктах встановлено вогнегасники. За пожежний стан господарства персонально відповідальні керівники підрозділів.

Підприємству притаманний високий рівень зношеності основних засобів. Тож у процесі виконання робіт можна застосовувати винятково технічно справні інструменти й механізми. На небезпечних зонах механізмів встановлені захисні засоби.

У процесі перевірки стану охорони праці у виробничих, адміністративних, допоміжних, складських приміщеннях було виявлено певні недоліки, а саме: недостатньо освітлені адміністративні приміщення, де підвищена вологість

повітря, неналежне прибирання тощо. Працівники обслуговчих і допоміжних підрозділів не повною мірою забезпечені спецодягом і засобами захисту.

Вимоги пожежної та електробезпеки переважно дотримано, однак у господарстві бракує попереджувальних написів і протипожежних засобів. Також не всі рухомі частини машин, транспортерів оснащені попереджувальними написами.

Через шкідливі чинники на виробництві у працівників не виключені гострі професійні чи хронічні отруєння і захворювання. Люди, що працюють з токсичними речовинами, частіше хворіють на загальні захворювання, які минають у них важче, а процес одужання повільніший. Тому розраховують показник частоти випадків захворювань $P_{чз}$, показник важкості захворювань $P_{тз}$, та показник втрат працездатності $P_{дз}$ через хвороби, які припадають на сто працівників:

$$P_{тз} = 3 \times \frac{100}{P}, \quad (4.1)$$

$$P_{вз} = \frac{Дз}{3}, \quad (4.2)$$

$$P_{дз} = Дз \times \frac{100}{P} \quad (4.3)$$

де 3 – кількість випадків захворювань за звітний період; $Дз$ – кількість днів непрацездатності через захворювання працівників за той самий період; P – загальна кількість працівників.

Основні показники виробничого травматизму у підприємстві подано в табл. 4.1.

У табл. 4.1 застосовано статистичний метод аналізу охорони праці, який дає змогу проаналізувати загальний її рівень. За звітний період у підприємстві не спостерігали випадків травматизму, тож розраховано лише показники захворювання, які є в межах нижче за середні в галузі. Забезпечення належних умов праці на робочих місцях потребує певних витрат. Серед таких можна виокремити витрати на придбання спецодягу, адже відповідно до чинного законодавства цю вимогу покладають на адміністрацію підприємства.

Основні показники виробничого травматизму у ПАФ «Винниківська»

Показник	Умовне позначення	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021 р. у % до 2019 р.
Середньоспискове число працівників, осіб	<i>P</i>	41	44	47	114,6
Асигновано на охорону праці, тис. грн:	<i>Ан</i>	215	254	312	145,1
у т.ч. витрати на спецодяг	<i>Во</i>	180	201	286	158,9
Витрати протипожежні, тис грн	<i>Вп</i>	29	29	29	-
Фактично витрачено на одного працюючого, грн	<i>Аф</i>	2028,7	2710,0	2411,8	118,9
Кількість захворювань	<i>З</i>	29	38	31	106,9
Кількість днів непрацездатності через травми	<i>Дт</i>	118	139	145	122,0
Показник частоти захворювань	<i>Пчз</i>	11,1	15,8	5,2	46,8
Показник тяжкості захворювань	<i>Птз</i>	5,5	3	8	145
Показник втрат працездатності через захворювання	<i>Пвз</i>	51	47,4	42,0	82,4

4.2. Планування заходів з покращання охорони праці та їх фінансування

У перспективному плані розвитку підприємства вказано необхідну кількість проведення ремонтних робіт у деяких виробничих приміщеннях, що дасть змогу вдосконалити умови праці зайнятих у таких підрозділах працівників. Заплановано також консультації з охорони праці висококваліфікованих спеціалістів, викладачів університетів, лекції про необхідність дотримання правил техніки безпеки на виробництві.

Для того щоб поліпшити умови праці, доцільно впровадити також інші заходи, зокрема з уведенням нових технологій, естетичного оформлення виробничих приміщень, консультацій із використанням таблиць, макетів, плакатів тощо. Економічний стан підприємства дає змогу збільшити витрати коштів на впровадження низки таких заходів, втім повне їх здійснення вимагає значних видатків, тож найближчим часом не планується.

Стратегія забезпечення природно-техногенної безпеки територій передбачає здійснення робіт за двома напрямками. Перший – попередження надзвичайних ситуацій природного і техногенного характеру, реалізація комплексу заходів, спрямованих на зниження ризику від джерел надзвичайних ситуацій. Другий – пом'якшення наслідків впливу надзвичайних ситуацій природного і техногенного походження на основі підвищення оперативності й ефективності реагування в надзвичайних ситуаціях. Заходи з покращання охорони праці та вартість їх проведення подано у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

**Заходи з покращання охорони праці та витрати коштів
у ПАФ «Винниківська», 2021 р.**

Зміст заходів	Вартість робіт, грн	Відповідальна особа
Розміщення попереджувальних плакатів та написів у місцях підвищеної ймовірності травматизму	4120	Керівник
Поліпшення санітарно-гігієнічних умов праці у виробничих приміщеннях	18000	Керівник
Забезпечення виробничих приміщень новими вогнегасниками, засобами медичної допомоги	8761	Керівник
Встановлення огорож біля силосних ям	8400	Керівник
Налагодження пошкодженої ізоляції на живильних кабелях	5160	Керівник
Проведення інструктажів з поводження з машинами, механізмами, устаткуванням та іншими засобами виробництва, використанням засобів колективного та індивідуального захисту, виконанням робіт відповідно до вимог щодо охорони праці	x	Керівник
Всього витрат	44441	x

Відповідно до даних табл. 4.2, для поліпшення умов охорони праці господарству потрібно виділити суму в розмірі 44441 грн. Стосовно економічного результату, впровадження заходів поліпшення умов праці дасть змогу заощадити за рахунок зменшення збитків унаслідок аварій, нещасних випадків в економіці загалом і на кожному підприємстві зокрема.

4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці

Заходів із поліпшення умов праці вживають для забезпечення безпечних умов праці доведенням до нормативного рівня показників виробничого середовища за елементами умов праці, захисту працівників від впливу небезпечних і шкідливих виробничих чинників.

Показниками ефективності заходів з поліпшення умов праці є:

- зміни стану умов праці: зміна кількості засобів виробництва відповідно до вимог стандартів безпеки праці; поліпшення санітарно-гігієнічних показників тощо;

- соціальні результати заходів: збільшення кількості робочих місць, що відповідають нормативним вимогам; зниження рівня виробничого травматизму тощо;

- економічні результати заходів щодо поліпшення умов праці – виражаються як економія за рахунок зменшення збитків унаслідок аварій, нещасних випадків і професійних захворювань в економіці загалом і на кожному підприємстві.

Заходи з охорони праці передбачають певний соціальний і економічний ефект, який виражається, по-перше, зростанням продуктивності праці, обсягу випуску продукції за рахунок повного використання номінального фонду робочого часу і основних виробничих фондів, по-друге – зменшенням матеріальних затрат унаслідок травматизму і захворювань за рахунок зниження оплати листків непрацездатності.

Для оцінювання ефективності заходів з поліпшення стану охорони праці треба порівняти наслідки травматизму у грошовому виразі, а також затрати до й після їх впровадження.

Крім того, варто порівнювати економічну ефективність заходів для попередження нещасних випадків (E).

$$E = Q - E_n(K_2 - K_1), \quad (4.4)$$

де Q – річна економія внаслідок зниження травматизму; E_n – нормативний коефіцієнт ефективності заходів охорони праці; $E_n = 0,08$; K_2, K_1 – витрати для впровадження заходів з метою попередження нещасних випадків за попередній і звітні роки.

До заходів із поліпшення умов праці належать усі види діяльності, спрямовані на попередження, нейтралізацію чи зменшення негативного впливу шкідливих і небезпечних виробничих чинників на працівників.

У результаті виконання заходів з охорони праці створюється певний соціальний і економічний ефект, який виражається: з одного боку, підвищенням продуктивності праці, збільшенням обсягу випуску продукції за рахунок повного використання номінального фонду робочого часу і основних виробничих фондів, з іншого – спадом матеріальних затрат через травматизм і захворювання за рахунок зменшення оплати листків непрацездатності.

4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

У разі надзвичайних ситуацій керівництво підприємства забезпечує своїх працівників засобами індивідуального й колективного захисту, організовує виконання евакуаційних заходів, створює сили для ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій та забезпечує їх готовність до практичних дій; інші заходи цивільного захисту; бере на себе пов'язані з цим матеріальні та фінансові витрати в порядку й обсягах, передбачених законодавством України.

Територія господарства розташована в сільській місцевості, і на його належну діяльність можуть негативно вплинути насамперед загрози природного характеру. Серед стихійних метеорологічних явищ найбільша питома вага припадає на сильні дощі, які у свою чергу зумовлюють появу паводків і підтоплень. Має місце загроза дощових паводків. Особливу небезпеку в зимовий період становлять сильні снігопади і хуртовини та надмірне налипання снігу. Потужні снігопади спричинюють ускладнення руху транспорту на окремих ділянках доріг. Можливий крупний град (діаметром

20 мм і більше), який зумовлює пошкодження й винищення сільськогосподарських посівів та будівель. Імовірні також надзвичайні ситуації техногенного характеру – транспортні аварії, пожежі тощо, що виникають унаслідок необережного поводження з вогнем, під час замикання чи перевантаження електродвигунів та силових мереж, витіки пально-мастильних матеріалів або отрутохімікатів унаслідок необережного поводження з ними тощо. На відвернення таких небезпек має бути зорієнтована робота керівництва господарства з попередження ситуацій надзвичайного характеру.

Стратегія забезпечення природно-техногенної безпеки територій передбачає проведення робіт за двома напрямками. Перший – попередження надзвичайних ситуацій природного і техногенного характеру, реалізація комплексу заходів, спрямованих на зниження ризику від джерел надзвичайних ситуацій. Другий – пом'якшення наслідків впливу надзвичайних ситуацій природного і техногенного походження на снові підвищення оперативності та ефективності реагування у надзвичайних ситуаціях.

Упровадження відповідних заходів на рівні окремого сільськогосподарського підприємства передбачає навчально-методичне забезпечення його керівництва, забезпечення надійної інформаційної системи, дотримання вимог екологічного агровиробництва.

ВИСНОВКИ

Сільськогосподарські товаровиробники доволі часто в межах операційної діяльності організують не лише основне виробництво, а й допоміжне чи промислове. Розгалуження операційної діяльності є ознакою диверсифікації виробництва, яка націлена на підвищення конкурентоспроможності та рівня прибутковості сільськогосподарських товаровиробників.

У сільськогосподарському виробництві витрати виробництва формують виробничу собівартість продукції, робіт, послуг. В умовах товарно-грошових відносин, товарну їх частину має забезпечити процес виробництва. Під час виробничого процесу констатують витрачання ресурсів для виготовлення конкретного продукту. Грошовий вираз обсягу витрат для виготовлення конкретного виду продукції називають собівартістю. З позиції виробничого процесу прийнятним є трактування, що збільшення витрат на виробництво супроводжується зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань, що своєю чергою призводить до зменшення власного капіталу підприємства.

Облік витрат на виробництво продукції, виконання робіт чи надання послуг здійснюють із використанням методів, які властиві специфіці та вимогам окремих виробництв, уможлиблюють складання достовірних калькуляційних розрахунків собівартості продукції та здійснення і організацію дійового контролю за поведінкою витрат і зниженням собівартості продукції. Методологічним базисом обліку витрат на виробництва продукції загалом є низка законодавчих документів, підзаконних актів, рекомендацій, які є визначальними для організації обліку витрат і виходу продукції основного, допоміжних та промислового виробництв.

Враховуючи вітчизняну систему регламентації, в умовах сільськогосподарського виробництва найоптимальнішим варіантом є використання методу обліку витрат Директкостинг. З огляду на те, що вітчизняна нормативно-правова база з питань обліку сфокусована власне

превалюванні у калькулюванні прямих витрат, застосування директкостингу дозволить вдосконалити облік, контроль та аналіз прямих витрат.

Загалом виробничий потенціал ПП «ПАФ «Винниківська» є достатнім для виконання тих комерційних завдань, які господарство ставить перед собою. Впровадження інноваційних технологій та оновлення машинно-тракторного парку сприяє суттєвому збільшенню об'ємів реалізації аграрної продукції. Так, за досліджуваній період розмір доходів від реалізації сільськогосподарської продукції зріс у двічі, а згенерована величина фінансового результату набула позитивної динаміки, перетворившись із збиткового у прибуткове значення.

З огляду на розташування господарства у приміській зоні міста Львова, тобто враховуючи близькість ринків збуту сільськогосподарської продукції з обмеженим терміном зберігання, досліджуване господарство своєю спеціалізацією обрало овочівництво, зокрема вирощування картоплі, овочів відкритого ґрунту та частково зернових для дотримання вимог сівозміни. Причиною збільшення загальної суми операційних витрат у 2 рази є як інфляційний чинник, так і загострення диспаритету цін у галузі сільського господарства, порівняно із промисловою продукцією, яку господарство придбаває у якості ресурсів для виробництва.

Промислові виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності належать до основного виробництва.

Первинні бухгалтерські документи щодо обліку витрат і виходу продукції промислового виробництва поділяють на п'ять класифікаційних груп: праці та її оплати; витрат матеріальних ресурсів; амортизації необоротних активів; вартості робіт і послуг; виходу промислової продукції.

Показником промислового виробництва в умовах сільськогосподарської діяльності (видобуток піску) є обсяг виробленої товарної продукції, у нашому випадку піску. Тобто, обсяг товарної продукції – це обсяг видобутого піску, який з позиції бухгалтерського обліку є активом, відповідаючи вимогам П(С)БО 9 «Запаси». Залежно від подальшого призначення видобутого піску, його класифікують як сировину, призначену для подальшого використання у

виробництві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною. В інших випадках видобутий пісок інтерпретують як готову продукцію, що призначена для реалізації.

З метою бухгалтерського обліку витрат і виходу продукції промислового виробництва використовують бухгалтерський рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 233 «Промислове виробництво».

Аналітичний облік витрат і виходу промислової продукції в умовах сільськогосподарської діяльності ведуть загалом – за загальними витратами кар'єру, у якому здійснюють видобуток піску, у Звіті про витрати і вихід продукції основного виробництва ф. № 5.5 с.-г.

Визначається собівартість 1 м^3 видобутого у кар'єрі піску. При цьому, методичними рекомендаціями передбачено, що фактична собівартість розраховується в кінці календарного року, а впродовж року оприбуткована продукція оцінюється за плановою собівартістю.

Згідно з калькуляційними розрахунками за підсумками 2021 року, фактична собівартість 1 м^3 піску становила 29 грн. Впродовж року видобутий з кар'єра пісок оприбутковували за плановою собівартістю, яка на 2021 рік була встановлена у розмірі 25 грн. Станом на кінець року різниця між фактичною і плановою собівартістю 1 м^3 піску становила 4 грн. Оскільки на кінець календарного року частина піску залишилась не реалізована (165 м^3), то вирівнювання планової собівартості до рівня фактичної було здійснено методом дооцінки лише пропорційно кількості реалізованого піску. У бухгалтерському обліку було зроблено такий запис Дт 90 Кт 26 на суму $((45132-165) * 4) = 179868$ грн.

Витрати на видобуток корисних копалин вважають виробничими витратами, які окрім операцій видобутку також можуть стосуватися заготівлі сировини для подальшого її використання в операційній діяльності сільськогосподарського підприємства. Відтак, у сільськогосподарських підприємствах трансформується традиційний порядок обороту ресурсів під час здійснення операційної діяльності, коли замість звичних процесів (постачання –

виробництво – збут) характерними для них стають видобування, переробка та збут.

На першому переділі створюються виробничі витрати щодо видобування піску, враховуючи при цьому відповідну частку розподілених витрат майбутніх періодів. Левова частка таких витрат – це витрати на розкривні та геолого-розвідувальні роботи, які можуть виникнути у підприємства в майбутньому. Тому не всі сільськогосподарські підприємства передбачають формування фонду витрат майбутніх періодів, оскільки стратегія розвитку може не передбачати продовження процесу промислового виробництва.

Заходи з розробки та експлуатації піщаних родовищ є довготривалими та високовартісними інвестиційними проектами. Тому облікова система потребує: застосовувати нові підходи і методи щодо оцінки доходів і витрат, обсягів запасів та термінів експлуатації родовищ, чіткий поділ витрат на поточні, капітальні, минулі, майбутні, створювати дієву систему резервування фінансових ресурсів тощо.

Сферою внутрішньогосподарського контролю з питань природокористування є низка питань про видобування корисних копалин у сенсі дотримання заходів екологічної безпеки, соціально-економічного спрямування діяльності сільськогосподарського підприємства та дотримання природоохоронних заходів. «Дерево цілей» включає чотири напрямки організації роботи, пов'язані із забезпеченням внутрішньогосподарського контролю, причому кожен напрямок містить декілька завдань (підцілей). Внутрішньогосподарський контроль повинен охопити увесь процес видобувних робіт корисних копалин, починаючи з розвідки, розробки, видобування, в окремих випадках переробки видобутого природного ресурсу, і закінчуючи закриттям кар'єру чи іншого місця видобування шляхом приведення земельної ділянки до стану та вигляду природного середовища.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамовська В.С., Брітан Н. В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *Агросвіт*. 2015. № 8. С. 58-61.
2. Адамовська В.С., Брітан Н. В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *Агросвіт*. 2015. № 8. С. 58-61.
3. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: підручник / 2-ге вид., доповн. К.: КНЕУ, 2002. 624 с.
4. Белова І. М. Побудова управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління. *Бізнес Інформ*. 2015. № 3. С. 184-191.
5. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. К.: [КНТЕУ], 2010. 335 с.
6. Білявський Г. О., Фурдуй Р. С., Костіков І. Ю. Основи екології: підручник / 2-ге вид., доповн. К.: Либідь, 2005. 407 с.
7. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / за заг. ред. А.М. Коваленко. Дніпропетровськ : ВКК «Баланс-Клуб», 2009. 736 с.
8. Гандзюк М. П., Желібо Є. П., Халімовський М. О. Основи охорони праці: підручник. К.: Каравела, 2005. 392 с.
9. Гнатишин Л. Б. Діагностика доданої вартості продукції фермерських господарств. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»: Економіка*. 2019. №14(42). С. 33-37.
10. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. / 2-ге вид., перероб. і допов. Львів: Магнолія 2006, 2016. 438 с.
11. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С., Малецька О.І. Специфіка побудови системи обліку у тваринництві. *Вісник Львівського національного аграрного університету: економіка АПК*. 2019. № 23 (1). С. 81-86.

12. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С., Поверляк Т.І. Валоризація аграрної продукції в системі бухгалтерського обліку фермерських господарств. *Інфраструктура ринку*. 2020. №40. С. 438-446.
13. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436 – IX. *Відомості Верховної ради України*. 2003. № 19. с.144.
14. Директ-костинг: опановуємо разом. Електронне видання Uteka. 2018. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-biznes-dosvid-46-direktkostingopanovuyemo-razom>.
15. Дороженко Л. І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду. *Держава та регіони: Економіка та підприємництво*. 2014. Вип. 2. С.72-76.
16. Івахненко С. В. Класифікація програмного забезпечення обліку і контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. №7. С. 55
17. Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій». Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р.. № 291. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
18. Корольова О.І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи. *Економіка та управління на транспорті*. 2015. Вип. 1. С.79-90.
19. Крупка Я.Д., Порохнавець Я.А. Облік і контроль у видобувних галузях: монографія. Тернопіль: Вид-во «Крок», 2019. 252 с.
20. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 370 с.
21. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник / За ред. В. Я. Амбросова. Харків: ХДТУСГ, 2005. 698 с.
22. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. №1315. URL: www.zakon.nau.ua/doc/code...06
23. Методичні рекомендації з планування, обліку, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, наказ

Мінагрополітики України від 18.02.2001 року № 132. *Все про бухгалтерський облік*. 2003. № 69.

24. Методичні рекомендації по застосуванню форм документів первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах розроблено на основі виконання доручення Президента України від 25.02. 2003 року № 1 – 1/203. 98 с.
25. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390. URL: www.ligazakon.ua.
26. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах від 21.12.07 р. № 929. *Баланс-Агро*. 2008. №4 (160). С. 4–14
27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://zakon.gov.ua>
28. Нехай В.А., Скосир Ю.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління ефективністю виробництва продукції картоплярства. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2013. Вип. 1 (53). С. 53–57.
29. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Л., Панченко Л. Т. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник. 4-е вид., перероб. і допов.; за ред. М. Ф. Огійчука. К.: Алерта, 2009, с. 631
30. Оляднічук Н.В. Удосконалення облікових реєстрів – вимога сьогодення. *Актуальні питання сучасної економіки: Матеріали I Всеукраїнської заочної науково-практичної конференції 20-22 січня 2010 року. Частина III. Розділ 3. Актуальні питання становлення бухгалтерського обліку в Україні*. URL: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=938>
31. Павлова С.І., Магнушевська Т.М. Метод Таргет-костингу як прогресивний метод цільового стратегічного управління витратами. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Ужгород. 2016. Вип. 10, част. 2. С. 56-58. URL: [file:///C:/Users/Admin/Downloads/Nvuumevcg_2016_10\(2\)__14.pdf](file:///C:/Users/Admin/Downloads/Nvuumevcg_2016_10(2)__14.pdf).

32. Пастернак О.П. Вибір методів обліку витрат основної діяльності для потреб управління. *Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського*. Миколаїв. 2015. Вип. 5. С. 1019-1024. URL: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/207.pdf>.
33. План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мінфіну України від 30.11. 1999 року № 291. *Баланс*. 2003. № 16. С.23.
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 18.11.2005 р. № 790. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 4-8.
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 18.11. 2005 року №790. *Облік та фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 102.
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. URL: www.ligazakon.ua.
37. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168>
38. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: www.zakon.rada.gov.ua
39. Прокопишин О. С., Гнатишин Л. Б. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. *Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»: Економіка*. 2016. Т. 275, Вип. 263. С. 78-83.
40. Ремньова О.Л., Лавров Р.В. Сучасний стан та основні напрями підвищення ефективності галузі картоплярства в сучасних умовах. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. 2012. №1(9). С. 143–157.
41. Рудніченко Є.М., Ядуха С.Й., Лісовський І.В. Перспективи використання нетрадиційних методів управління витратами на вітчизняних промислових

- підприємствах. *Економіка та регіон*. Полтава. 2015. Вип. 5. С. 40-46. URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/econrig_2015_5_9.pdf.
- 42.Скрипник М.І. ABC-калькулювання. *Державна академія статистики, обліку і аудиту Держкомстату України*. URL: <https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/3079/1/38.pdf>.
- 43.Стендер С. В. Особливості удосконалення управлінського обліку в галузі рослинництва. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2011. Вип. 19. С. 310-314.
- 44.Стоян В.І. Методологічні аспекти обліку витрат виробництва. *Фінанси України*. 2012. №10. 218 с.
- 45.Сук Л. К., Сук П. Л. Облік витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2008. № 10–11. С. 34-42
- 46.Тарасенко Н. В. Економічний аналіз: навч. посіб. Львів: «Новий Світ-2000», 2008. 344 с .
- 47.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. К.: Алерта. 2011. 976 с.
- 48.Тринько Р.І., Біггер О.А., Крупа О.М. Стан та перспективи розвитку картоплярства у Львівській області: монографія. Львів, 2010. 200 с.
- 49.Федоренко О. І., Бондар О. І., Кудін А. В. Основи екології: підручник. К.: Знання, 2006. 543 с.
- 50.Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.]. К.: Алерта, 2011. 1042 с.
- 51.Шемчук Р. С., Пащенко Л. А. Теоретичні основи організації управлінського обліку в рослинництві. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2015. Вип. 162. С. 301-305.