

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

## КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь «Магістр»

на тему: **«Методика обліку в овочівництві  
для оптимізації управлінських рішень  
процесу виробництва (на прикладі  
приватного підприємства «Приватна  
агрофірма «Винниківська»)»**

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

БАБИЧ О. І.  
(Прізвище та ініціали)

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

Рецензент: \_\_\_\_\_ НАКОНЕЧНА Л. В.  
(Прізвище та ініціали)

ДУБЛЯНИ 2021

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

Освітній ступінь **«Магістр»**  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

**ЗАТВЕРДЖУЮ**  
Зав. кафедри \_\_\_\_\_  
(підпис)  
«21» травня 2021 року

**ЗАВДАННЯ**  
на кваліфікаційну роботу студенту

**БАБИЧ ОЛЕНІ ІВАНІВНІ**

(прізвище, ім'я, по-батькові)

**1. Тема роботи «Методика обліку в овочівництві для оптимізації управлінських рішень процесу виробництва (на прикладі приватного підприємства «Приватна агрофірма «Винниківська»)»**

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

**Затверджена наказом ЛНАУ від «19» липня 2021 року № 212 / к-с**

**2. Термін здачі студентом закінченої кваліфікаційної роботи до «26» листопада 2021 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

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ В ОВОЧІВНИЦТВІ

- 1.1. Економічна сутність та декомпозиція витрат виробництва
- 1.2. Наукові основи витрат підприємства та її облікові пріоритети
- 1.3. Методологічна складова облікової системи в овочівництві

РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЧНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ПІДґРУНТЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ В ОВОЧІВНИЦТВІ

- 2.1. Оцінка операційної діяльності та ефективності овочівництва в ПАФ «Винниківська»
- 2.2. Організація первинного документування витрат на вирощування овочів та їх оприбуткування
- 2.3. Аналітичний та синтетичний облік в овочівництві
- 2.4. Методика калькулювання собівартості овочів

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ ОБЛІКУ ОВОЧІВНИЦТВА ДЛЯ ОПТИМІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА

- 3.1. Відповідність стану обліку сучасним технологічним та управлінським запитам
- 3.2. Розвиток управлінського обліку в овочівництві у контексті вимог стандартів бухгалтерського обліку та галузевого управління

#### РОЗДІЛ 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
3 охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях		21.05.2021 р.	21.05.2021 р.

7. Дата видачі завдання «21» травня 2021 року

#### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи
	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі ДР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для дипломної роботи).	21.05.21-30.06.21 р.
	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	01.07.21 – 31.08.21 р.
	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з охорони праці та захисту населення. Розробка питань з охорони природи.	01.09.21 – 31.10.21 р.
	Кінцеве оформлення дипломної роботи (здача пояснювальної записки керівнику ДР; виправлення його зауважень; здача ДР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	01.11.21 – 25.11.21 р.
	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником ДР; виправлення зауважень у графічній частині).	26.11.21 – 06.12.21 р.

Студент \_\_\_\_\_  
(підпис)

**БАБИЧ О. І.**  
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) \_\_\_\_\_  
(підпис)

**ГНАТИШИН Л. Б.**  
(прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

У кваліфікаційній роботі обґрунтовано теоретичні основи економічної суті та класифікації витрат виробництва сільськогосподарських підприємств, що сприятиме удосконаленню вітчизняної правової регламентації бухгалтерського обліку витрат. Удосконалено номенклатуру виробничих витрат згідно зі специфікою біологічного перетворення у рослинництві, що забезпечить функціональний підхід до управління витратами у сільськогосподарському підприємстві, сприятиме узгодженню об'єктів та методики обліку в овочівництві. Досліджено ефективність операційної діяльності сільськогосподарського підприємства. Встановлено відповідність стану обліку сучасним технологічним та управлінським запитам. Виявлено розвиток управлінського обліку в овочівництві у контексті вимог стандартів бухгалтерського обліку та галузевого управління.

**Ключові слова:** витрати, об'єкти обліку, виробництво, рослинництво, овочівництво, бухгалтерський облік, документування, управління, сільське господарство, управлінські запити, рентабельність.

## SUMMARY

Theoretical bases of economic essence and classification of production costs of agricultural enterprises are substantiated in the thesis. Developments will contribute to the improvement of domestic legal regulation of cost accounting. The nomenclature of production costs in accordance with the specifics of biological transformation in crop production has been improved. This will provide a functional approach to cost management in the agricultural enterprise, will help to harmonize the objects and methods of accounting in vegetable growing. The efficiency of the operational activity of the agricultural enterprise is investigated. Compliance of the state of accounting with modern technological and managerial requirements has been established. The development of management accounting in vegetable growing in the context of the requirements of accounting standards and industry management is revealed.

**Keywords:** costs, objects of accounting, production, crop production, vegetable growing, accounting, documentation, management, agriculture, management requests, profitability.

УДК: 631.162:636.034:631.11(477.82)

**Дипломна робота:** 95 с. текстової частини, 12 рисунків, 18 таблиць, 36 позицій літературних джерел, 5 формул.

**«Методика обліку в овочівництві для оптимізації управлінських рішень процесу виробництва (на прикладі приватного підприємства «Приватна агрофірма «Винниківська»)»**

**БАБИЧ О. І.** – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, Львівський НАУ, 2021.

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

У першому розділі висвітлено економічну сутність та класифікацію витрат на виробництво продукції овочівництва. Подано специфіку побудови системи обліку. Обґрунтовано застосовані методи дослідження.

У другому розділі здійснено організаційно-економічну характеристику та оцінку результатів операційної діяльності досліджуваного підприємства. Розкрито порядок застосування інструментарію бухгалтерського обліку: первинне документування, методика синтетичного та аналітичного обліку процесу виробництва продукції овочівництва. Представлено особливості калькулювання продукції овочівництва.

У третьому розділі сформульовано пропозиції щодо перспектив обліку овочівництва для оптимізації управлінських рішень процесу виробництва. Виявлено ступень відповідності стану обліку сучасним технологічним та управлінським запитам. З'ясовано розвиток управлінського обліку в овочівництві у контексті вимог стандартів бухгалтерського обліку та галузевого управління.

У четвертому розділі подано аналіз стану охорони праці у досліджуваному сільськогосподарському підприємстві.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ В ОВОЧІВНИЦТВІ.....	10
1.1. Економічна сутність та декомпозиція витрат виробництва.....	10
1.2. Наукові основи витрат підприємства та її облікові пріоритети.....	21
1.3. Методологічна складова облікової системи в овочівництві.....	30
РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЧНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ПІДГРУНТЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ В ОВОЧІВНИЦТВІ...36	
2.1. Оцінка операційної діяльності та ефективності овочівництва в ПАФ «Винниківська».....	36
2.2. Організація первинного документування витрат на вирощування овочів та їх оприбуткування.....	47
2.3. Аналітичний та синтетичний облік в овочівництві.....	54
2.4. Методика калькулювання собівартості овочів.....	60
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ ОБЛІКУ ОВОЧІВНИЦТВА ДЛЯ ОПТИМІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ..65	
3.1. Відповідність стану обліку сучасним технологічним та управлінським запитам .....	65
3.2. Розвиток управлінського обліку в овочівництві у контексті вимог стандартів бухгалтерського обліку та галузевого управління.....	73
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ.....	80
4.1. Аналіз стану охорони праці.....	80
4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування .....	83
4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці.....	84
4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях.....	87
ВИСНОВКИ .....	89
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	92

## ВСТУП

Виробництво рослинницької продукції є одним із ключових процесів операційної діяльності сільськогосподарського підприємства. З одного боку виробництво є процесом споживання засобів та предметів праці, а з іншого – випуск нової продукції. Відтак, основною ціллю обліку виробничих процесів є контроль за використанням виробничих ресурсів, своєчасне та достовірне відображення фактичного обсягу витрат, а також оцінка і оприбуткування виробленої продукції. Особливості сучасного етапу економічного розвитку вимагають перегляду системи бухгалтерського обліку у контексті концентрації уваги на ділянку обліку витрат виробництва.

На організацію бухгалтерського обліку виробничих процесів у рослинництві мають вплив як природні, так і соціальні чинники. У таких умовах виникає постійна потреба порівняння здійснених витрат та отриманих результатів. Ця проблема посилюється підвищенням ролі облікової інформації у процесі управління сільськогосподарським підприємством. Адже обсяг витрат має суттєвий вплив на процес ціноутворення. Тому контроль за рівнем виробничих витрат сприяє підвищенню прибутковості та конкурентоспроможності сільськогосподарського підприємства. Інформація про собівартість є підґрунтям для вибудовування стратегій та управління виробництвом.

Метою написання дипломної роботи є розробка теоретичних та прикладних аспектів облікового забезпечення процесу управління виробництвом овочевих культур у ПАФ «Винниківська».

Відповідно до визначеної мети під час виконання дипломної роботи необхідно вирішити такі основні завдання:

- ❖ означити економічну сутність та систематизацію витрат виробництва;
- ❖ розкрити актуальні питання оптимізації обліку виробництва та оприбуткування продукції овочівництва;

- ❖ здійснити діагностику основних напрямків операційної діяльності досліджуваного сільськогосподарського підприємства;
- ❖ висвітлити стан методики та організації обліку в овочівництві;
- ❖ вказати перспективи обліку овочівництва для оптимізації управління виробничими процесами у сільськогосподарському підприємстві;
- ❖ обґрунтувати потребу в галузевому стандарті управлінського обліку та системі внутрішньої управлінської звітності сільськогосподарських товаровиробників.

*Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методичних засад щодо організації обліку виробничих процесів в овочівництві.*

*Об'єктом дослідження є процедури бухгалтерського відображення інформації про витрати на виробництво та оцінку оприбуткованої продукції овочівництва в ПАФ «Винниківська».*

*Методи дослідження.* Теоретико-методологічну базу дослідження становлять загальнонаукові методи пізнання та методи, властиві виключно бухгалтерському обліку. Інформаційною базою для виконання кваліфікаційної роботи стали напрацювання вітчизняних вчених, нормативно-правові акти у сфері бухгалтерського обліку, а також дані бухгалтерського обліку та звітності досліджуваного сільськогосподарського підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості впровадження в облікову практику досліджуваного сільськогосподарського підприємства розроблених науково-практичних положень для подальшого вдосконалення системи обліку та оптимізації управлінських рішень.

Наукова новизна одержаних у ході виконання кваліфікаційної роботи результатів полягає в розробці конкретних теоретичних та практичних пропозицій щодо вдосконалення системи обліку в овочівництві, які можуть бути впроваджені в облікову практику досліджуваного сільськогосподарського підприємства з метою оптимізації інструментів управління виробничою діяльністю.



## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ В ОВОЧІВНИЦТВІ

#### 1.1. Економічна сутність та декомпозиція витрат виробництва

Виробництво є одним із ключових процесів операційної діяльності сільськогосподарського підприємства. Перебіг виробництва передбачає використання природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, праці персоналу, основних засобів та одержання готової продукції для реалізації. Властивою ознакою цього процесу є формування величини витрат перелічених ресурсів. Грошове вираження витрачання ресурсів на виробництво продукції становить її виробничу собівартість. Декомпозиція витрат виробництва обумовлена технологією виробничого процесу, а обсяг витрат безпосередньо залежить від кількості випущеної продукції.

Витрати на виробництво продукції мають чітке економічне підґрунтя. З економічної точки зору витрати доцільно класифікувати на зовнішні та внутрішні. У бухгалтерському аспекті витратами прийнято вважати зовнішні грошові витрати, які були здійснені у конкретному періоді. Тобто для бухгалтерського сприйняття важлива приналежність витрат до конкретного періоду, коли відбулася зміна використаних для виробництва ресурсів.

Згідно постулатів економічної теорії первинними є чинники виробництва, які породжують витрати. Тому спожиту частку виробничих ресурсів можемо вважати витратами [29, с.75].

Витрати – це використані для забезпечення нормального перебігу процесу виробництва різноманітні речовини та сили природи, що в результаті призводить до виготовлення нового продукту праці. Поняття собівартості виникло в умовах товарного виробництва і є грошовим виразом суми здійснених витрат на створення конкретного продукту. Водночас поняття витрат виробництва поєднує в собі терміни витрат ресурсів і собівартості продукції.

Згідно з П(С)БО 16 під витратами розуміють зменшення економічних вигод, яке відбувається через вибуття активів чи збільшення зобов'язань і є причиною зменшення власного капіталу підприємства (окрім зменшення капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати у загальному прояві – це витрати конкретного періоду, які визнаються у бухгалтерському обліку одночасно із доходом від реалізації продукції, для виготовлення якої вони були здійснені. Якщо немає можливості витрати пов'язати із доходами конкретного періоду, то такі витрати очевидно неможна класифікувати як виробничі. Відтак такі витрати визнають у тому звітному періоді, коли вони були здійснені.

Є низка умов, які дозволяють визнавати витрати (п. 5-8 П (С) БО 16):

- Збільшення зобов'язань, або зменшення активів, що своєю чергою призводить до зменшення власного капіталу підприємства. Прикладом такого визнання є використання матеріальних цінностей на виробництво; нарахування заробітної плати виробничому персоналу.

- Визнання витрат, керуючись систематичним і раціональним розподілом економічних вигод, за умови, що ці вигоди забезпечує конкретний актив впродовж кількох звітних періодів. Прикладом може бути нарахування амортизації необоротних та нематеріальних активів.

- Негайне визнання можливе за умови коли економічні вигоди не можуть відповідати критеріям визнання активів підприємства. Для прикладу, уцінка товарів та створення резерву сумнівних боргів.

- Ймовірна достовірна оцінка суми витрат можлива виключно за умови документального підтвердження оцінки витрат та відповідності процедури національним положенням стандартам бухгалтерського обліку.

Не належать до складу витрат [22]:

- Попередня (авансова) оплата майбутнього придбання запасів, робіт, послуг.
- Погашення одержаних позик та інших видів кредиторської заборгованості.

- Зменшення власного капіталу підприємства, якщо таке зменшення відповідає положенням (стандартам) бухгалтерського обліку.

Усі види витрат діяльності мають своє місце у Звіті про фінансові результати.

Декомпозиція витрат підприємства чітко корелює із видами діяльності, якими займається підприємство. За функціональним призначенням і характером виникнення витрати поділяють на такі групи:

- 1) операційні – виникають в ході операційної діяльності підприємства;
- 2) фінансові;
- 3) витрати, як виникають в ході звичайної діяльності, але їх неможливо віднести до операційних чи фінансових;
- 4) надзвичайні витрати [2, с. 123]

Подальша декомпозиція витрат підприємства вказує на їх розлогу класифікацію в межах уже встановлених видів. Відтак не всі витрати можна включати до виробничої собівартості готової продукції (рис 1.1).

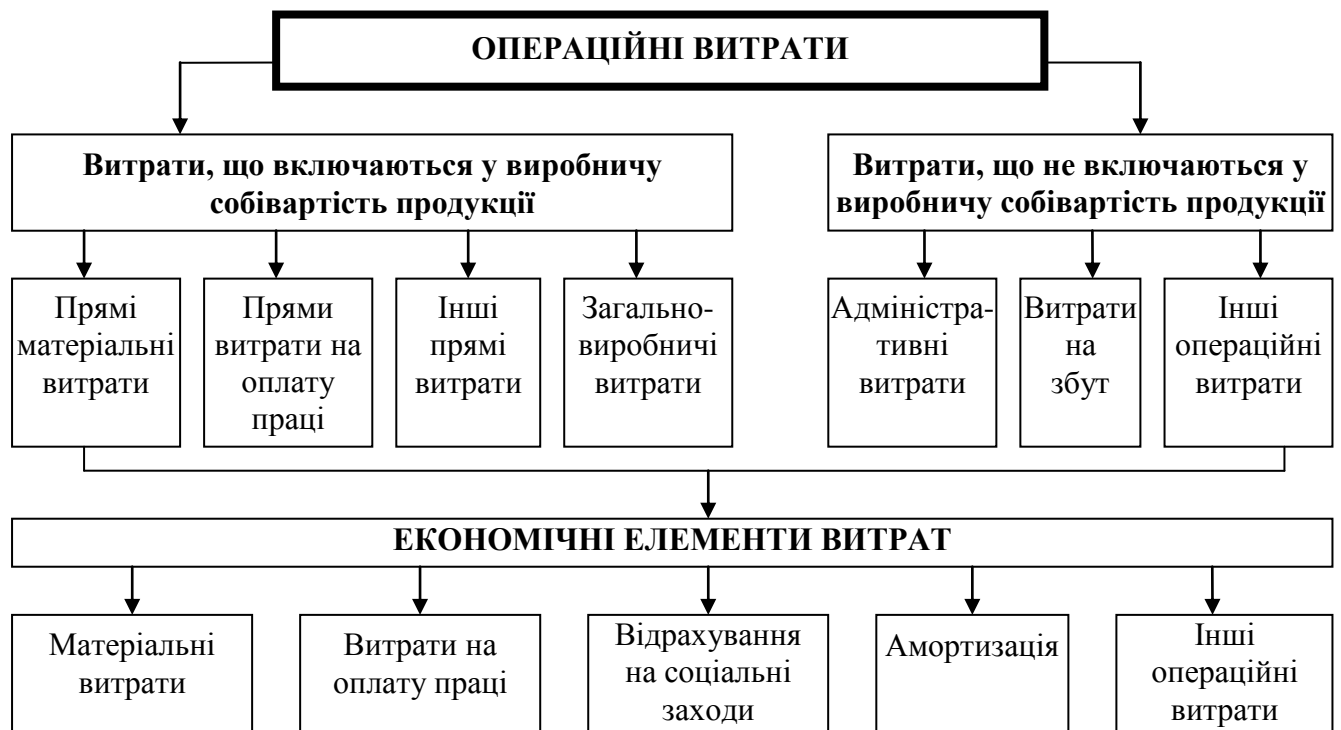


Рис. 1.1. Склад операційних витрат і їх поділ за елементами

Водночас, згідно з П(С)БО 16, у сільськогосподарських підприємствах витрати операційної діяльності виникають за результатами функціонування основних галузей виробництва (рослинництва і тваринництва) і є згруповані в межах п'ятьох економічних елементів [5, с.169 ]:

- а) матеріальні затрати;
- б) витрати на оплату праці;
- в) відрахування на соціальні заходи;
- г) амортизація;
- д) інші операційні витрати.

Елемент матеріальних витрат об'єднує такі види ресурсів: сировину та матеріали, причому як промислового, так і сільськогосподарського походження. Ці ресурси є основним компонентом виробничої діяльності аграрних підприємств. Зокрема, в рослинництві загалом та в овочівництві зокрема – це витрачання насіння, паливно-мастильних матеріалів, енергії, мінеральних та органічних добрив, отруто-хімікатів, запасних частин, тари і тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів.

До матеріальних витрат також можна включати витрати підприємств щодо оплати робіт і послуг виробничого характеру. Такі роботи і послуги зазвичай можуть виконувати сторонні організації та підприємства. Характерними видами таких послуг може бути ремонт техніки, внесення добрив, хімічна обробка посівів, обробіток ґрунту, транспортні послуги з перевезення вантажу, виконання окремих технологічних операцій у рослинництві.

Вартість матеріальних ресурсів, які нагромаджують у межах елемента «матеріальні витрати», включають в собівартість продукції:

- власного виробництва минулих років – за вартістю, яка була на балансі на початку звітнього року; якщо маємо на увазі матеріальні ресурси власного виробництва у поточному році – до складу витрат витрат включаємо, оцінюючи за фактичною собівартістю;

- придбані – за цінами придбання разом із націнкою та сумою витрат на послуги постачальників, бірж, митниці, транспортування, брокерські послуги, зберігання і доставку, що були здійснені сторонніми організаціями.

Витрати на оплату праці, як окремий елемент витрат – це розмір основної та додаткової заробітної плати згідно з окладами і тарифами, нараховані та виплачені премії й заохочення, компенсаційні виплати, оплати відпусток та інші витрати на оплату праці основного виробничого персоналу. До цього елемента також включають витрати на оплату праці сезонних працівників, який залучають до сільськогосподарських робіт на час обробітку посівів та збирання врожаю. Якщо підприємство здійснює витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, то вони також належать до даного елемента витрат. Якщо сільськогосподарське підприємство має на балансі різного роду соціально-культурні заклади, то заробітна плата цих об'єктів не належить до елемента витрати на оплату праці, а покривають за рахунок прибутку.

До складу елемента «відрахування на соціальні заходи» належать відрахування єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду, а також витрати підприємства на інші соціальні заходи.

Елемент «амортизація основних засобів» включає суми нарахованої амортизації на повне відновлення, реконструкцію і модернізацію необоротних активів, які є на балансі підприємства. Сюди також включають амортизацію нематеріальних активів та інших необоротних активів.

Елемент «інші операційні витрати» згруповує інші витрати операційної діяльності підприємства. Зокрема сюди включають витрати на відрядження, виплату матеріальної допомоги, оплату за послуги зв'язку, сплачені відсотки за одержані кредити для оновлення та поповнення оборотних активів і придбання необоротних активів, платежі за обов'язковим страхуванням майна, витрати розрахунково-касового характеру тощо.

Водночас класифікація витрат у розрізі економічних елементів має високий ступінь узагальнення, тому унеможливорює встановлення обсягу витрат конкретних підрозділів підприємства та обчислення собівартості окремих видів

продукції. Тому для визначення собівартості, зокрема продукції овочівництва, слід в обліку інформацію про витрати на виробництво деталізувати за статтями калькуляції.

Перелік статей калькуляції встановляє підприємство своєю обліковою політикою керуючись можливістю контролю за процесом формування собівартості продукції. Окрім цього такий підхід повинен забезпечити отримання максимального обсягу релевантної інформації для потреб управління.

З метою забезпечення повноцінного калькулювання собівартості овочів та всебічної діагностики процесу виробництва, усі види виробничих витрат, що включають у собівартість, групують за розлогим переліком ознак (табл. 1.1):

Таблиця 1.1

#### Класифікація операційних витрат за різними ознаками

<i>Ознаки</i>	<i>Види витрат</i>
За економічним змістом	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Витрати за економічними елементами</li> <li>• Витрати за статтями калькуляції</li> </ul>
За роллю в процесі виробництва і цільовим призначенням	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Основні витрати</li> <li>• Накладні витрати</li> </ul>
За способом включення до собівартості продукції	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Прямі витрати (на оплату праці, матеріальні, загальновиробничі, інші)</li> <li>• Непрямі витрати (адміністративні, на збут, інші)</li> </ul>
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Умовно-постійні</li> <li>• Змінні</li> </ul>
За періодами	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Витрати поточного періоду</li> <li>• Витрати майбутнього періоду</li> </ul>
За ступенем однорідності	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Прості (одноелементні)</li> <li>• Комплексні</li> </ul>
За ступенем регульованості	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Регульовані (релевантні)</li> <li>• Нерегульовані (нерелевантні)</li> </ul>
За ступенем контрольованості	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Контрольовані</li> <li>• Неконтрольовані</li> </ul>
За варіантами прийняття альтернативних рішень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Дійсні (явні, бухгалтерські)</li> <li>• Можливі (неявні, економічні)</li> </ul>

За цільовим призначенням та роллю у процесі виробництва усі витрати розділяють на основні і накладні.

Основні витрати безпосередньо стосуються технологічного процесу виготовлення конкретного виду продукції і є її речовою основою. Без таких витрат априорі неможливе виробництво конкретного виду продукції, оскільки, для прикладу, витрати насіння, добрива, комплектуючі вироби, пальне, заробітна плата тощо є безумовною умовою будь-яких виробничих процесів.

Накладні витрати опосередковано стосуються технологічних процесів виготовлення продукції. Такі витрати виникають під впливом певних умов, які визначають організаційні та управлінські особливості конкретних підприємств. До них належать витрати на оплату праці представників апарату управління та головних фахівців; амортизація та витрати на утримання необоротних активів загальновиробничого та загальногосподарського призначення; оплата комунальних послуг; фінансування заходів з техніки безпеки та охорони праці.

Накладні витрати поширюються на усю вироблену продукцію, тому їх не можливо цілковито розподілити між конкретними видами продукції. Такі витрати з конкретною продукцією пов'язують наближено шляхом поділу усієї суми накладних витрат між окремими видами продукції на основі прийнятної обліковою політикою підприємства бази розподілу. Доволі часто базою розподілу виступає заробітна плата основного персоналу, обсяги прямих витрат, завантаження обладнання тощо. Подальша деталізація передбачає поділ накладних витрат на виробничі та невиробничі. Виробничі накладні витрати – це загальновиробничі витрати, які розподіляють між видами продукції пропорційно з обраною базою. Слід мати на увазі, що декомпозиція витрат на основні та накладні не співпадає з групуванням витрат на прямі та непрямі. Відтак не слід ототожнювати такі види витрат.

Спосіб включення витрат до собівартості продукції визначає їх поділ на прямі і непрямі. Прямі витрати у момент виникнення безпосередньо відносять на відповідний об'єкт витрат (конкретну сільськогосподарську культуру врослинництві). До них належать заробітна плата основного виробничого персоналу, вартість насіння, мінеральних та органічних добрив, амортизація та витрати на поточний ремонт спеціалізованих необоротних активів. Непрямі

витрати стосуються виготовлення кількох видів продукції, відтак не можуть бути віднесені на витрати виробництва конкретного об'єкту обліку. З огляду на це є потреба застосовувати спеціальні методики їх розподілу за властивими об'єктами. Тому такий вид витрат можна називати розподільчими.

Прямі витрати розділяють на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. До прямих витрат також належать загальновиробничі витрати і частина основних витрат, таких як амортизація і вартість поточного ремонту техніки, яка зайнята в овочівництві, фінансування витрат на підготовку та освоєння виробництва в овочівництві.

Левову частку непрямих витрат у рослинництві становлять витрати на утримання необоротних активів. Їх обліковують на бухгалтерському рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і включають у собівартість окремих видів продукції овочівництва та видів незавершеного виробництва у рослинництві пропорційно обсягу виконаних робіт такими необоротними активами:

- а) тракторами – пропорційно до обсягу виконаних механізованих тракторних робіт в умовних еталонних гектарах;
- б) ґрунтообробними машинами – пропорційно до оброблених площ під конкретними сільськогосподарськими культурами;
- в) сівалками – пропорційно до площі посіву сільськогосподарських культур;
- г) технічними засобами для збирання врожаю – безпосередньо або пропорційно до зібраної площі конкретних сільськогосподарських культур;
- д) машинами для внесення в ґрунт добрив – пропорційно до фізичної маси внесених добрив;
- е) меліоративними спорудами – пропорційно до меліорованих площ;
- є) приміщеннями для зберігання продукції – пропорційно до кількості та тривалості зберігання продукції впродовж звітнього періоду.

За єдністю контенту витрати поділяють на одноелементні та комплексні.



Однорідні витрати є первинними, однорідними за складом і відповідають єдиному економічному змісту. До них відносять вартість сировини і матеріалів, а також заробітну плату виробничого персоналу.

Комплексні витрати диференціюють за контентом, оскільки вони охоплюють декілька елементів витрат. Для прикладу, витрати на утримання основних засобів включають такі суми: заробітну плату обслуговуючого персоналу; амортизацію; витрати на підтримання машин і механізмів у робочому стані та їх ремонт; витрати для придбання запасних частин.

Усі види витрат аграрних підприємств, що уможливають виробництво сільськогосподарської продукції, мають неоднаковий зв'язок з її обсягом. Характер такого зв'язку визначає поділ витрат на постійні і змінні.

Величина постійних витрат у короткостроковому періоді безпосередньо не змінюються через зміну масштабів виробництва. У рослинництві до постійних витрат належать: амортизація техніки і приміщень, орендна плата за земельні ресурси та необоротні активи, єдиний податок, оплата праці постійного персоналу, страхові платежі за майно і посіви сільськогосподарських культур, загальновиробничі витрати рослинницької галузі. Загалом постійні витрати слід оплатити, навіть за умови, що виробничі засоби аграрного підприємства не використовувались у звітному періоді. Ще однією особливістю таких витрат є неможливість їхнього зменшення у короткостроковому періоді. Відтак, ефективність діяльності сільськогосподарського підприємства залежить від раціонального використання ресурсів, які є носіями постійних витрат.

Від величини змінних витрат безпосередньо залежать масштаби виробництва аграрної продукції. В овочівництві до таких витрат належать вартість насіння, вартість мінеральних добрив та отрутохімікатів, вартість органічних добрив та нафтопродуктів, вартість технічного ремонту і огляду техніки, витрати на транспортування та доробку продукції, оплата найманого персоналу основного виробництва, оплата пов'язаних із овочівництвом послуг сторонніх організацій.

Аргументоване розмежування витрат на постійні і змінні має суттєвий вплив на оцінку ефективності виробничого процесу та прийняття економічно доцільних, виважених управлінських рішень.

Змінні витрати розчленовують. Величину пропорційних витрат визначають орієнтуючись на обсяг оприбуткованої продукції. Сума непропорційних витрат залежить від обсягу виконаних робіт. До постійних належать витрати, величина яких не корелює із кількістю виробленої продукції [32, с.123 ].

За ознакою доцільності витрачання розрізняють продуктивні витрати, тобто виправдані витрати, або іншими словами доцільні для конкретного виробництва витрати. Аналогічно до непродуктивних витрати відносять такі, що виникають через суб'єктивні причини, або недоліки в технологічних процесах та організації виробництва (втрати від простоїв та браку продукції, оплата понаднормових робіт). За умови ідеальної організації технологічних і виробничих процесів, а також праці персоналу, усі витрати повинні бути виключно продуктивними.

Згідно з календарною періодизацією витрати ділять на витрати поточного періоду і витрати майбутніх періодів. Витратами поточного періоду є витрати на управління, виробництво та збут продукції, а також інші операційні витрати. Усі вони повинні визнаватись у тому періоді, у якому були здійснені. Витрати майбутніх періодів мають місце впродовж поточного року, або стосуються попередніх звітних періодів, але належать до майбутніх звітних періодів.

Оскільки управлінські рішення здебільшого сфокусовані на перспективу, управлінському апарату насамперед потрібна інформація про величину очікуваних витрат та доходів. Через це розрізняють безповоротні (нерелевантні) та очікувані (релевантні) витрати.

Величина очікуваних (релевантних) витрат може бути змінена через прийняття виважених управлінських рішень, тобто це майбутні витрати. Релевантні витрати диференціюють одну альтернативу від іншої.

Безповоротні (нерелевантні) витрати не можуть бути змінені за результатами прийнятих управлінських рішень, тобто це минулі витрати.

Класифікація витрат на контрольовані і неконтрольовані використовується для організації обліку за центрами відповідальності.

Контрольовані витрати безпосередньо менеджер може контролювати або чинити на їх величину суттєвий вплив. Наприклад, контроль агрономом за використанням насіння та мінеральних добрив.

Неконтрольовані витрати не контролюються менеджером, він не може впливати на їх величину (амортизація техніки).

Оцінюючи варіанти управлінських рішень, доцільно поряд із дійсними до уваги брати також уявні витрати.

Дійсні витрати які вимагають реального фінансування, тобто сплати коштів або витрачання інших активів. Такі витрати відображають в реєстрах бухгалтерського обліку у міру їх виникнення.

Категорія уявних (можливих) витрат уможливорює передбачати можливу вигоду, яка виникає, коли вибір одного напрямку дій потребує відмови від альтернативного рішення. Уявні витрати виникають виключно серед очікуваних витрат, їх не відображають в облікових реєстрах і беруть до уваги виключно за умови обмеженості у ресурсах.

В управлінському обліку диференціюють витрати на прирістні, або граничні (маржинальні), та середні витрати. Така класифікація залежить від підходів щодо визначення собівартості одиниці продукції.

Так, прирістні (граничні) витрати – з'являються за результатами виробництва чи реалізації додаткової кількості або партії продукції. Це додаткові витрати.

Середні витрати – це витрати на одиницю продукції загалом усієї партії виробленої продукції.

Організовуючи облік витрат в овочівництві доцільно мати на увазі такі його особливості [ 11, с. 167 ]:

- сезонний характер виробництва;

- виробничий процес визначає великий обсяг робіт.

Вишукування і виявлення чинників економії ресурсів задля зниження обсягів витрат є професійним обов'язком кожного працівника підприємства, особливо менеджерів і керівника. Саме задля цього на підприємстві слід розробити норми витрат різних видів ресурсів, особливо: насіння, мінеральних добрив, отрутохімікатів, електроенергії, паливно-мастильних матеріалів, витрат праці тощо. Співставлення величини фактичних витрат із нормативними показниками дозволяє в ході економічної діагностики оцінити роботу підрозділів щодо використання ресурсів, з'ясувати причини відхилення величини фактичних витрат від планових, а відтак стимулювати персонал підприємства до пошуку шляхів зниження витрат.

Ця проблема посилюється під впливом інфляції, адже інформація про виробничі витрати доцільно систематично співставляти з майбутніми витратами. Результати таких порівнянь безпосередньо залежать від впливу зовнішнього середовища. Можливість передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх чинників, або їх усунення з'являється завдяки оптимізації облікової системи підприємства. Раціонально організований бухгалтерський облік забезпечує постійне документування економічних процесів і явищ за усіма напрямками діяльності сільськогосподарського підприємства, в тому числі і в овочівництві.

## **1.2. Наукові основи витрат підприємства та її облікові пріоритети**

Сьогодні існують дві основні проблеми у сфері управління витратами та фінансовими показниками діяльності підприємств. По-перше, зростає потреба у перебудові вітчизняних теорій та адаптації накопиченого досвіду для вирішення нових проблем, з якими стикається управління бізнесом у ринкових умовах. Другий – коригування існуючої практики управлінського обліку сільськогосподарських підприємств шляхом створення нових, нетрадиційних систем отримання інформації про витрати, застосування нових методів

калькулювання собівартості, розрахунку фінансових результатів, аналізу, контролю та аналізу методів прийняття управлінських рішень. Вважається, що управлінський облік є необхідним інструментом діяльності управлінських організацій, здатним підвищити якість та ефективність прийняття управлінських рішень, максимізувати очікувані результати, ефективно контролювати ризики господарської діяльності.

Для визначення позиції управлінського обліку в інформаційній системі сільськогосподарських підприємств необхідно підкреслити, що більшість керівників вважає, що управлінський облік є підсистемою бухгалтерського обліку і обмежується фінансовою сферою. Це створило уявлення про існування загального методу внутрішнього обліку, схожого на правила бухгалтерського обліку. Ми вважаємо, що управлінський облік – це метод організації корпоративних інформаційних систем, орієнтований на користувачів, а не будь-який загальний метод. Система управлінського обліку не повинна стикатися з бухгалтерським обліком і не повинна оперувати фінансовими показниками (рис.1.2).

Сьогодні управлінський облік більшості сільськогосподарських підприємств не запроваджений або розвинений дуже слабо. У більшості випадків це можна пояснити відсутністю методичних рекомендацій щодо організації управлінського обліку в окремих підрозділах аграрного сектору та тривалого періоду його становлення і розвитку у вітчизняній практиці.

Водночас сучасні вітчизняні підприємства працюють в умовах конкуренції та виживання, і існує нагальна потреба у створенні ефективної системи управлінського обліку. Зменшення функції та значення управлінського обліку в системі управління сільськогосподарськими підприємствами безпосередньо визначає вищий орган управління – Міністерство аграрної політики та продовольства України. В інших відомствах, що відповідають за управління, відсутні нормальні аграрно-економічні політики для окремих галузей сільськогосподарського підприємництва.



Рис.1.2. Місце управлінського обліку в інформаційній системі підприємства

На сьогодні основним інформаційним забезпеченням управління суб'єктами агробізнесу є фінансова звітність сільськогосподарських підприємств, яка містить дуже обмежену інформацію про витрати та результати діяльності підприємств. Отже, звітність щодо управлінського обліку на рівні вищестоячого органу управління обмежується подачею підприємством інформації у вигляді статистичної звітності 50-с.г. Ця форма подається до відділу лише його аграрними підприємствами.

Звісно, говорити про відкритість даних управлінського обліку недоречно, адже це справа самого підприємства. Але слід підкреслити, що деякі компанії не ведуть управлінський облік через відсутність основних методичних вказівок. Вважаємо, що на рівні відомчого керівництва в особі Міністерства аграрної політики та продовольства України вкрай необхідно сформулювати та впровадити відомчі методи, стандарти, інструкції з організації управлінського обліку, процедури визначення собівартості та калькуляції

сільськогосподарської продукції. Необхідно вдосконалювати бухгалтерський облік, щоб адаптувати його до відомчих особливостей, які висуває аграрна сфера. Через багато проблем це досить складне завдання, зокрема:

- важко визначити кваліфікацію та підбір експертів, до обов'язків яких входить встановлення та впровадження управлінського обліку на рівні підприємства та галузі;

- інші аспекти роботи відстають: бухгалтерський і податковий облік занадто різні, а корпоративна структура не зрозуміла;

- на підприємстві відсутня ідеологія, яка допоможе зрозуміти важливість управлінського обліку;

- труднощі в технічному забезпеченні системи управлінського обліку: відсутність необхідної комп'ютерної техніки, програмного забезпечення тощо.

Відповідальність за вирішення цих проблем покладається на керівництво підприємства, яке має бути зацікавлене у створенні досконалої системи управлінського обліку та активно вирішувати пов'язані з цим організаційні, методологічні та технічні проблеми. Вирішити ці проблеми на рівні підприємства, здається, неможливо. Проблему управлінського обліку необхідно вирішувати шляхом формулювання глобальної стратегії відновлення його засад на всіх інституційних рівнях: державному, галузевому, а потім і на корпоративному рівні.

Відтак впровадження управлінського обліку на аграрних підприємствах можливе шляхом розробки інституційних засад його організації найперше на державному рівні через розробку і зміни чинного законодавства. Особливо вдосконалення стосуються належної регламентації і надання цьому виду обліку статусу обов'язкового.

Запропоновані інституційні засади ґрунтуються на єдиному тлумаченні поняття управлінського обліку сільськогосподарської діяльності як сукупності збирання, узагальнення та опрацювання інформації щодо витрат, доходів та результатів біологічного перетворення, а також створення і оцінки біологічних активів. Слід виробити єдині підходи щодо систематизації інформації, яка

орієнтована на інформаційне забезпечення та оптимізацію процесу прийняття виважених управлінських рішень. Досягнення усіх цих пунктів дозволить конкретизувати функції управлінського обліку та завдання щодо управління витратами і результатами діяльності суб'єктів агробізнесу.

Питання стандартизації бухгалтерського обліку в аграрній галузі актуалізувалось через з прийняття Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які визначають особливості здійснення бухгалтерського обліку окремих об'єктів. Їх запровадили керуючись міжнародними положеннями. Пригадаємо, що облікова політика є елементом регламентації обліку. Вона формується на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку й фінансової звітності. У Наказі про облікову політику прописують порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. (табл. 1.2).

Щоб забезпечити якість звітної інформації, під час її формування доречно дотримуватися низки принципів, зокрема принципу послідовності, який передбачає незмінність облікової політики підприємства, її постійність із року в рік для ормування належного іміджу підприємства. Змінити облікову політику можна лише за умови зміни статутних вимог, вимоги органу з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Окремою підставою зміни облікової політики може бути переконання щодо достовірнішого відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Наказ про облікову політику може мати тимчасовий характер. Після завершення терміну його чинності до нього вносять зміни та представляють Наказ про облікову політику у новій редакції.

Через актуалізацію питань впровадження міжнародної стандартизації у вітчизняну облікову практику, на порядок денний винесли проблему ефективної організації управлінського обліку. Визначальним чинником у цьому контексті слід вважати запровадженням справедливої вартості у фінансовому обліку. Оцінка виробленої сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю розширює питання організації та методології встановлення статей



витрат та калькулювання собівартості аграрної продукції. Означені процедури тепер цілковито перейшли в площину власне управлінського обліку.

Таблиця 1.2

**Інформація, яка відображається в Наказі про облікову політику підприємства**

Документ	Інформація, що відображається
Розпорядчий документ про облікову політику (наказ, положення)	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> методи оцінки вибуття запасів;</li> <li><input type="checkbox"/> періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;</li> <li><input type="checkbox"/> порядок обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;</li> <li><input type="checkbox"/> окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат;</li> <li><input type="checkbox"/> методи амортизації необоротних активів;</li> <li><input type="checkbox"/> вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;</li> <li><input type="checkbox"/> клас 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;</li> <li><input type="checkbox"/> періодичність (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів донерозподіленого прибутку;</li> <li><input type="checkbox"/> метод обчислення резерву сумнівних боргів;</li> <li><input type="checkbox"/> перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;</li> <li><input type="checkbox"/> порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;</li> <li><input type="checkbox"/> сегменти, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;</li> <li><input type="checkbox"/> перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;</li> <li><input type="checkbox"/> перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);</li> <li><input type="checkbox"/> порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;</li> <li><input type="checkbox"/> дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;</li> <li><input type="checkbox"/> база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;</li> <li><input type="checkbox"/> поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;</li> <li><input type="checkbox"/> переоцінка необоротних активів;</li> <li><input type="checkbox"/> періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;</li> <li><input type="checkbox"/> окремий баланс філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.</li> </ul>

Із прийняттям ПСБО 30 «Біологічні активи» був суттєво змінений перелік об'єктів фінансового обліку. Паралельно це зумовило необхідність уточнення цілей організації управлінського обліку на сільськогосподарському

підприємстві. Вважаємо, що у рослинництві, зокрема в овочівництві, доцільно виділити такі об'єкти обліку:

- витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, які властиві галузі овочівництва, або рослинництва загалом;
- доходи, отримані в процесі вирощування та реалізації продукції овочівництва та рослинництва загалом;
- фінансові результати від: первісного визнання аграрної продукції та додаткових біологічних активів рослинництва; реалізації аграрної продукції та біологічних активів овочівництва; зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу (рис.1.3).

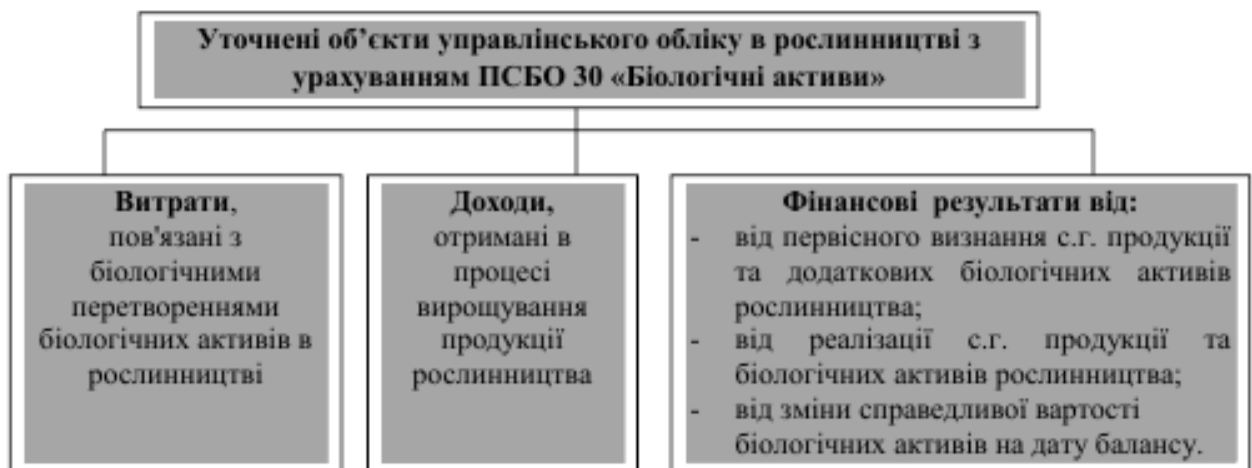


Рис. 1.3. Уточнений склад об'єктів організації управлінського обліку в рослинництві

Нагромадження інформації та встановлення раціональних інформаційних потоків в овочівництві та загалом рослинництві слід формувати, дотримуючись конкретних принципів: першості інформаційних потреб, враховуючи управлінські напрями в овочівництві; способи ефективного використання інформації; відображення неупереджених процесів в овочівництві; контроль за раціональним використанням природних, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; поєднання потоків інформації із різноманітних інформаційних джерел (бухгалтерської, статистичної, управлінської, податкової звітності), а також планових і стратегічних показників; оперативності інформації, дистанційної її

передачі, особливо первинних даних. Облікову інформацію аграрного підприємства опрацьовують у структурних підрозділах облікового апарату за оперативно-виробничим принципом (рис. 1.4) [279, с.49].

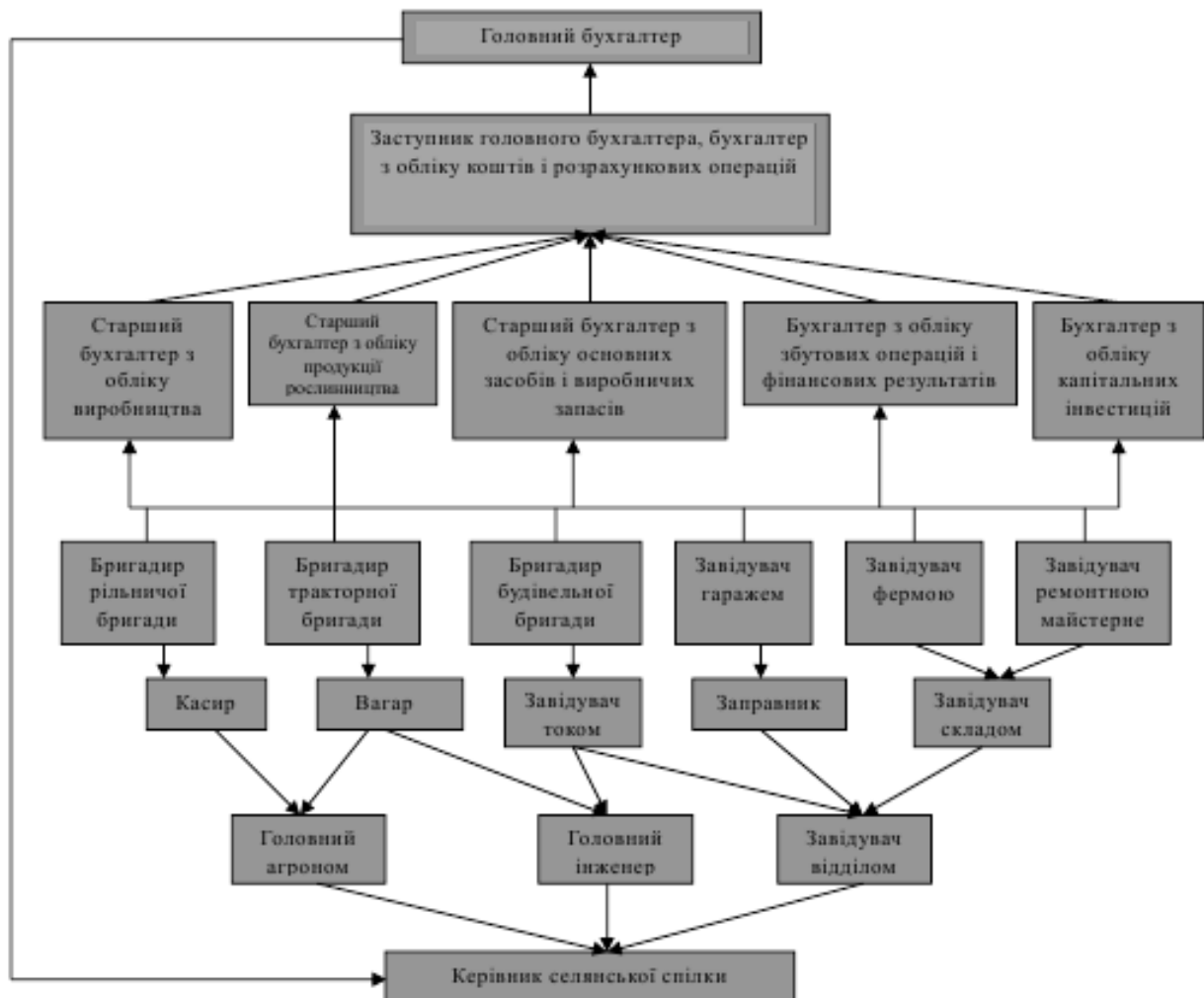


Рис. 1.4. Формування облікової інформації за оперативно-виробничим принципом

Виділимо позитивні та негативні моменти інформаційного забезпечення управлінського обліку в сільськогосподарському підприємстві. Серед позитивних факторів – показники оперативного обліку є інформаційним масивом оперативного аналізу, який готує інформацію про операційну і виробничу діяльність для цілей оперативного управління. Недоліки – облікова оперативна інформація формується у розрізі виробничих процесів чи окремих сільськогосподарських культур у рослинництві, що суттєво додає роботи обліковому персоналу. Слід згадати, що бухгалтери та обліковці зазвичай не

використовують нормативні витрати впродовж технологічного процесу в овочівництві, не визначають відхилень фактичних витрат від нормативних значень. Тому, для здійснення контролю за формуванням витрат виробництва згідно з технологією в овочівництві, слід налагодити механізм формування дієвої облікової оперативної управлінської інформації [11, с.98].

Отже, ключовими компонентами методології управлінського обліку в овочівництві, на нашу думку, повинні бути методи калькулювання витрат під час перебігу біологічних перетворень в овочівництві, процедури ціноутворення на продукцію овочівництва, прийоми складання і подачі внутрішньої управлінської звітності щодо виробництва продукції овочівництва та система планування (бюджетування), аналізу й контролю в овочівництві (рис.1.5). Присутність такого методологічного інструменту управлінського обліку в овочівництві передбачає необхідність його виокремлення у загальній системі бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства та дозволяє виявити пріоритетні напрями його оптимізації.

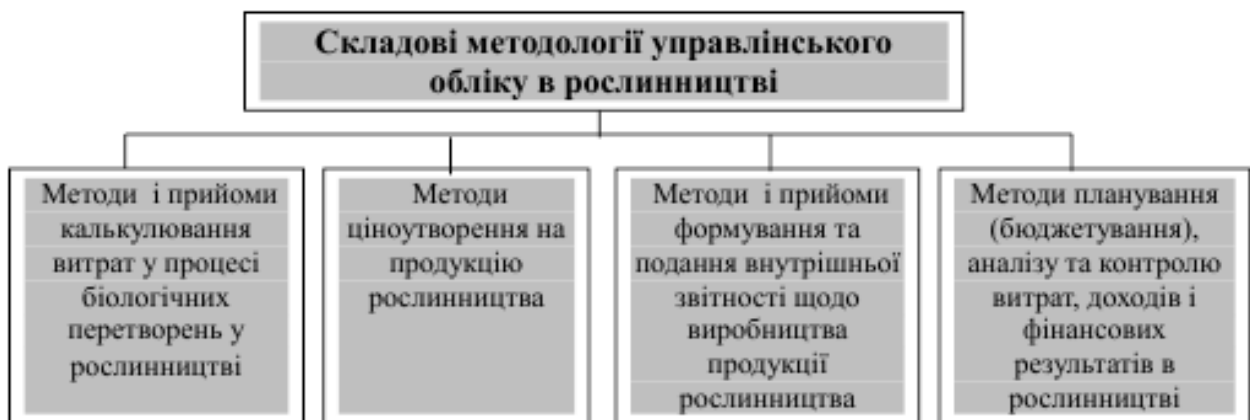


Рис.1.5. Визначені елементи (складові) методології управлінського обліку в овочівництві

Впровадження усіх методологічних підходів можливе через удосконалення методології інформаційного забезпечення цього процесу як щодо зовнішніх, так і щодо внутрішніх користувачів звітної інформації. Запропоноване теоретико-методологічне обґрунтування специфіки організації управлінського обліку в овочівництві дозволяє визначати ключові вектори

його подальшого вдосконалення та ефективного впровадження у практику сільськогосподарських підприємств.

### **1.3. Методологічна складова облікової системи в овочівництві**

В основі дослідження системи обліку в овочівництві лежить діалектичне розуміння корпоративної діяльності, змін навколишнього середовища, ринкових та економічних законів. Дослідження проводяться відповідно до принципів і моделей сільськогосподарського виробництва. Використовуючи положення сучасної економічної теорії, порівнюючи точки зору вчених і законодавчих актів, розв'язано теоретичні проблеми обліку собівартості продукції овочівництва. Методологія будь-якого дослідження передбачає використання різних методів дослідження. У дослідженні ефективності виробництва продукції овочівництва використовуються загальнонаукові методи, зокрема аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстрагування і конкретизація, моделювання, аналогія, системний аналіз.

При формуванні теоретичних узагальнень і висновків повною мірою були використані такі теоретичні методи, як гіпотези, аксіоми, формалізація. На етапі обробки інформації використовуються статистичні та економічні прийоми, їх використання залежить від змісту інформації. Сюди включають порівняння, розрахунок середніх і відносних величин, групування, кореляційно-регресійний аналіз, графічний метод.

Крім методів економічного аналізу, у кваліфікаційній роботі широко використовуються також методи бухгалтерського обліку. Метод обліку — це сукупність методів і прийомів, що відображають господарську діяльність підприємств у бухгалтерському обліку. Основними елементами методів обліку є документи, інвентаризація, подвійний запис, оцінка, розрахунки, балансове узагальнення та звітність. Фактичне використання кожного з них регулюється відповідними положеннями та директивами, сформульованими та затвердженими національними положеннями. У документах відображають

господарські операції на бланку або технічних носіях (наприклад, компакт-диски або знімні диски). Інвентаризація забезпечує перевірку фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей та готівки шляхом підрахунку, зважування та вимірювання. Подвійний запис - однакове відображення двох господарських операцій: в дебет і кредит одного або кількох рахунків.

Оцінка – відображення об'єктів обліку в одній грошовій одиниці, щоб їх можна було узагальнити для всього підприємства. Калькуляція передбачає розрахунок собівартості одиниці продукції, виконаних робіт і послуг, а також таблиці та зведення результатів таких розрахунків. Баланс – це звіт, який відображає фінансовий стан активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства на певну дату.

Загалом під бухгалтерським обліком розуміють систему показників взаємозв'язку та взаємозалежності господарсько-фінансової діяльності підприємства в певний період часу. Кон'юнктура ринку диктує порівняння витрат виробництва з виручкою від їх реалізації. Рівень собівартості продукції характеризується вартісними показниками (всіх виробів та їх одиниці), рівнем доходу, тобто доходом від реалізації (вартістю товару за ціною реалізації). Різниця між виручкою від реалізації та собівартістю реалізації є фінансовим результатом реалізації. [31, с. 53].

З економічної точки зору собівартість виробництва характеризує використання ресурсів підприємством і виражає виробництво та реалізацію продукції у грошовій оцінці. Як індекс управління, собівартість є якісним показником, що характеризує ефективність діяльності підприємства.

З запровадженням національних стандартів через принципові відмінності в методах оцінки запасів вітчизняний облік і калькуляція собівартості продукції зазнали серйозних змін, які відображаються у формі зовнішніх звітів. Відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку облік витрат та облік собівартості продукції включає такі основні етапи:

1. Вирахування прямих матеріальних і трудових витрат, а також віднесення непрямих витрат (змінних і постійних витрат) на витрати виробництва;

2. Розподілення витрат виробництва між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
3. Віднесення постійних нерозподілених витрат і надмірних витрат до собівартості проданої продукції;
4. Розрахунок собівартості реалізованої продукції та оцінення залишку готової продукції;
5. Віднесення адміністративних витрат і витрат на маркетинг на фінансові результати.

Процедури калькулювання собівартості та виробничої собівартості мають бути відображені в обліковій політиці підприємства. Загалом у рослинництві, особливо в овочівництві, виділяють кілька видів витрат, пов'язаних зі стадією, часом і місцем формування собівартості. Собівартість продукції розраховується по-різному за її видом, типом і характером організації виробництва тощо. Характеристика видів собівартості наведена в табл. 1.3. У табл. 1.3 ґрунтовніше у розрізі класифікаційних ознак розглянемо види собівартості.

При визначенні собівартості необхідно розрізнити загальну собівартість продукції (тобто суму всіх виробничих витрат, понесених для отримання продукції) і собівартість одиниці продукції. Собівартість одиниці у рослинництві та овочівництві зокрема визначається як відношення виробничої собівартості конкретного виду до загального врожаю за формулою:

$$C_n = \frac{\sum Z}{V_n} \quad (1.1)$$

де  $\sum Z$  – сума виробничих затрат, грн.

$V_n$  – обсяг валової продукції певного виду, ц

При визначенні собівартості продукції овочівництва слід враховувати кілька видів продукції, що одержують від цієї галузі — основну, супутню та допоміжну.

Основним принципом класифікації витрат є повнота охоплення тих видів витрат, що включають до собівартості (рис. 1.6).

### Характеристика видів собівартості

Вид	Характеристика
<i>За повнотою охоплення витрат</i>	
Технологічна	включає витрати, що обумовлені технологією виробництва продукції, а також витрати на організацію та управління виробництвом в окремих підрозділах. До її складу входять статті калькуляції, наведені в П(С)БО 16
Виробнича	Формується з усіх витрат підприємства на виробництво продукції, а також витрат на управління підприємством та організацію виробництва в цілому
Повна	Сукупність усіх витрат на виробництво і реалізацію продукції. Обчислюється тільки по товарній продукції.
<i>За місцем формування витрат</i>	
Індивідуальна	Сукупність витрат, понесених окремих підприємством на певний вид продукції (виробництво і реалізацію)
Зональна	Витрати в середньому в окремій зоні країни на виробництво певного виду продукції; Вона визначається відповідно до адміністративно-територіального принципу — по району, області
Галузева	Витрати, що понесені на виробництво одиниці певного виду продукції в цілому по країні
<i>Залежно від характеру і мети обчислення</i>	
Планова	Визначається до початку звітного періоду. Розраховується на основі нормативних витрат праці, матеріалів, зносу основних засобів, витрат на організацію виробництва та управління підприємством згідно з прийнятою технологією і запланованою кількістю продукції
Фактична	Обчислюється в кінці звітного періоду на підставі інформації, що міститься в бухгалтерському обліку про фактичні витрати і обсяг одержаної продукції
Очікувана	Визначається протягом року на основі як фактичних, так і прогнозних (очікуваних) даних, одержаних розрахунково з метою контролю за витрачанням коштів
Нормативна	Обчислюється за поточними нормами витрат, що діють на певну дату. Вона використовується для контролю за відхиленням фактичних витрат від встановлених норм.
<i>Залежно від часу обчислення</i>	
Річна	Складається раз на рік
Квартальна	Складається раз на квартал
Місячна	Складається кожного місяця

Калькулювання собівартості продукції овочівництва проводять різними способами залежно від її виду, типу і способу організації виробництва у рослинництві. При цьому приймають до уваги розмаїття видів продукції навіть від вирощування однієї овочевої культури – основну, супутню і побічну. Собівартість окремих видів овочевої продукції розраховують на основі витрат, здійснених на окрему овочеву культуру.



<i>Вид собівартості</i>			<i>Стаття калькуляції</i>
Повна собівартість реалізованої продукції	Повна собівартість готової продукції	Виробнича собівартість	Технологічна собівартість
			Сировина і матеріали
			Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби
			Роботи і послуги виробничого характеру
			Паливо і енергія на технологічні цілі
			Зворотні відходи (віднімаються)
			Основна заробітна плата
			Додаткова заробітна плата
			Відрахування на соціальні заходи
			Витрати на утримання і експлуатацію обладнання
			Витрати на утримання і експлуатацію нематеріальних активів
			Витрати на підготовку і освоєння виробництва
			Втрати внаслідок браку
		Інші прямі витрати	
		Загальновиробничі витрати	
		Інші виробничі витрати	
		Побічна продукція (вираховується з виробничої собівартості)	
Адміністративні витрати			
Витрати на дослідження і розробку			
Інші операційні витрати			
Постійні витрати на збут			
Змінні витрати на збут			

Рис. 1.6. Види собівартості за повнотою включення витрат

Витрати окремими культурами складаються як з прямих витрат, що безпосередньо відносяться на відповідні культури, так і з витрат, що розподіляються.

Собівартість окремої овочевої культури включає прямі витрати, безпосередньо пов'язані з кожною культурою, і розподілені витрати. Визначаючи собівартість продукції овочівництва, ми повинні спочатку підсумувати загальні витрати на вирощування окремої овочевої культури. Далі собівартість потрібно визначати за наступними методологічними кроками:

- розподіляти витрати на утримання основних засобів на об'єкти планування та обліку витрат;
- розрахувати собівартість продукції (інжинірингу, послуг) у допоміжних і допоміжних галузях, які надають послуги для овочівництва;
- розділити витрати на зрошення (осушення) та вапнування землі, а також врахувати послугу бджільництва із запилення посівів;
- розподіляти загальновиробничі витрати;

- визначити загальний обсяг виробничих витрат у розрізі об'єктів планування та обліку;
- обчислити собівартість продукції.

Вартість овочів розраховується виходячи з франко-місця (місця зберігання). Собівартість продукції за сучасних умов є одним із ключових показників, що характеризують діяльність сільськогосподарських підприємств. В умовах високої конкуренції на ринку, зниження цього індикатора є основним шляхом підвищення економічної міцності підприємства, а також важливою передумовою підвищення матеріального добробуту працівників. Обов'язком кожного члена підприємства, особливо професіоналів і керівників, є визначення та використання факторів, які заощаджують ресурси та зменшують витрати. Для цього на підприємстві доцільно сформулювати нормативи споживання для всіх видів ресурсів, зокрема: насіння, електроенергії, засобів захисту рослин, паливно-мастильних матеріалів, витрат на оплату праці тощо. Порівняння фактичної вартості зі стандартною вартістю може оцінити використання ресурсів підрозділом під час процесу аналізу, з'ясувати причину, чому фактична вартість відхиляється від плану, і заохотити працівників знизити витрати та знайти способи для цього.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДОЛОГІЧНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ПІДГРУНТЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ В ОВОЧІВНИЦТВІ

#### **2.1. Оцінка операційної діяльності та ефективності овочівництва в ПАФ «Винниківська»**

Приватне підприємство «Приватна агрофірма «Винниківська» створено 2 грудня 1997 року. До складу ПП «ПАФ «Винниківська» входять дві філії, ремонтна майстерня, піщаний кар'єр та рільничі бригади. Територія агрофірми переважно розташована на невеликій частині Опілля, анатомічній частині сільськогосподарського району Грядово Побужжя та лісостеповій зоні Львівської області з помірно теплими та достатньо вологими кліматичними умовами. Головний офіс та виробничі приміщення підприємства розташовані в селі Чишки Пустомитівського району. Підприємство володіє певними виробничими приміщеннями та площами. Зерносклад №1 в хорошому стані, площею 1000 кв. Овоческлад підприємства – це металева конструкція, загальною площею 1200 кв. Є 30 тонна вага. Центральна ремонтна майстерня – загальна площа 1200 кв.м Будівля цегляна, перекриття залізобетонне. Крім того, в центральній садибі знаходиться сховище запчастин загальною площею 300 кв. Більшість будівель у хорошому стані та придатні для комерційного використання. Капітальних вкладень та реконструкції потребує лише овочевий склад №2, який використовується для зберігання картоплі та овочів.

У господарстві працює 40 штатних працівників (табл. 2.1), у тому числі: 1 керівник, 39 обслуговуючого персоналу, з них 6 слюсарів, 6 водіїв, 8 різноробочих. У господарстві щороку на сезонних роботах працює до 20 осіб. Загальний річний фонд заробітної плати за 2020 рік становив 480 300 грн. Заборгованості із заробітної плати у 2020 році не було.

Керівник досліджуваного приватного підприємства є досвідченою, ініціативною та готовою до інновацій людиною. Взагалі кажучи, машинно-тракторний парк і

комплект сільськогосподарської техніки може виконувати основні польові роботи з вирощування продовольчих культур, картоплі та овочів. Придбано холодильне обладнання для зберігання овочів. Станом на 1 січня 2021 року загальна площа земель становить 566 га ріллі.

Таблиця 2.1

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

Показник	2018 р	2019 р	2020 р	2020 р у % до 2018 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

Спостерігаємо суттєве збільшення обсягів реалізації аграрної продукції. Впродовж звітнього періоду величина доходів від реалізації аграрної продукції зросла у два рази, а згенерований обсяг валового прибутку із збиткового значення перетворився на прибутковий. Представлена у таблиці інформація є підтвердженням прибутковості, раціональності та ефективності ведення операційної діяльності.

Спеціалізація є передумовою виробництва товарної аграрної продукції. Кожному аграрному підприємству характерний певним виробничий напрямок

операційної діяльності. Власне цей напрямок називається спеціалізацією. Критеріальною ознакою спеціалізації є структура згенерованих грошових надходжень від реалізації товарної аграрної продукції. У загальному прояві види виробленої товарної продукції визначають спеціалізацію аграрного господарства. Величина товарної продукції входить до складу валової аграрної продукції, яку виробляє сільськогосподарський товаровиробник. З метою визначення спеціалізації найперше встановлюють структуру товарної продукції. Таким чином структура товарної продукції віддзеркалює характер спеціалізації, або виробничого напрямку аграрного підприємства.

У табл. 2.2 зобразимо структуру та загальну вартість товарної продукції ПАФ «Винниківська».

Таблиця 2.2

### Структура товарної продукції ПАФ «Винниківська»

Види продукції	2018р.		2019р.		2020р.		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>

Представлена інформація вказує на те, що на тлі переважання рослинницької галузі виробничим напрямком ПАФ «Винниківська» є вирощування картоплі, зернових та овочів відкритого ґрунту. Частка продукції рослинництва у 2020 році у структурі товарної продукції була 87,5%.

Водночас рівень оптимальності структури витрат аграрного підприємства вказує на ступінь ефективності функціонування аграрного підприємства, оскільки ці критерії формують собівартість аграрної продукції чи послуг. Собівартість своєю чергою є підґрунтям ціноутворення. Інформаційним джерелом про загальні витрати підприємства, зокрема згруповані у розрізі елементів витрат, є Форма №2 «Звіт про фінансові результати».

У табл. 2.3 представимо оцінку структури операційних витрат ПАФ «Винниківська».

Таблиця 2.3

### Аналіз структури операційних витрат ПАФ «Винниківська»

Елементи операційних витрат	Роки					
	2018		2019		2020	
	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

Аналізування структури операційних витрат ПАФ «Винниківська» впродовж трьох років вказало на перевагу частки матеріальних витрат, причому за цим критерієм спостерігається позитивна динаміка. Так, у 2020 році, порівняно із 2018 роком, питома вага матеріальних витрат зросла на 5,9 відсоткових пункта. У загальному підсумку величина операційних витрат збільшилась у 2,2 рази, або на 5300 тис. грн. Тенденцію до збільшення спостерігаємо за усіма статтями витрати, за винятком амортизації та інших операційних витрат. Ріст операційних витрат можна пояснити впливом інфляції, диспаритетом цін між аграрною та промисловою продукцією. Збільшення витрат на оплату праці можна пояснити збільшенням середньомісячної заробітної плати на основі щорічного зростання мінімальної заробітної плати. Відсутність

оновлення необоротних активів господарства визначило зменшення розміру амортизаційних відрахувань.

Потреба у правильному визначенні системи взаємопов'язаних показників, які найоб'єктивніше відображають рівень ефективності, є обов'язковою умовою з'ясування загального рівня економічної ефективності сільськогосподарського виробництва. Для цього методикою аналізування передбачено використовувати і натуральні, і вартісні індикатори. Відтак, щоб одержати порівняльні величин витрат і результатів, увесь обсяг виробленої аграрної продукції представляють у вартісному виразі.

У ПАФ «Винниківська» за результати діяльності у 2014 році, величина дебіторської заборгованості знизилась на 34 тис. грн., а величина зобов'язань навпаки – має тенденцію до збільшення 355 тис. грн. Впродовж 2018-2020 років (табл. 2.4). Станом на кінець 2020 року величина дебіторської заборгованості переважала кредиторську в 20,3 раза. У такому випадку можемо говорити про зниження показників ліквідності, що є не вельми прийнятним для аграрного підприємства.

Таблиця 2.4

### Структура дебіторської і кредиторської заборгованості

#### ПАФ «Винниківська», 2020 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>

Під фінансовим станом підприємства розуміють результат взаємозв'язку та взаємодії усіх компонентів сукупності фінансових відносин підприємства. Фінансовий стан підприємства як комплексне поняття ідентифікується сукупністю виробничо-господарських чинників і характеризується низкою індикаторів, що показують наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів.

Апріорі фінансовий стан аграрного підприємства є залежним від комплексу результатів видів його діяльності – виробничої, комерційної та фінансово-господарської. Відтак усі вище згадані види діяльності мають вплив на загальний фінансовий стан аграрного підприємства. Безперебійне виробництво та реалізація високоякісної аграрної має позитивний вплив на фінансовий стан аграрного підприємства. Генерування позитивного значення фінансового результату аграрного підприємства можливе за умови вижчих показників обсягу виробництва і реалізації аграрної продукції, робіт, послуг та нижчого рівня собівартість їх реалізації. Цей шлях також позитивно впливає на фінансовий стан аграрного підприємства.

Вплив сезонного чинника на діяльність аграрного підприємства, який проявляється у неритмічних виробничих процесах, погіршанні якості аграрної продукції, труднощах щодо реалізації, призводять до зниження надходження гроових коштів на банківські рахунки аграрного підприємства. Через це можемо спостерігати погіршення платоспроможності аграрного підприємства. Також має місце зворотний зв'язок, коли нестача гроових коштів призводить до затримок у забезпеченні матеріальними ресурсами, а отже до перебоїв у виробничому процесі. Фінансову діяльність аграрного підприємства слід спрямувати на досягнення: систематичного надходження й ефективного використання фінансових ресурсів, раціонального співвідношення власних і залучених коштів, дотримання розрахункової і кредитної дисципліни, фінансової стійкості з метою ефективного функціонування аграрного підприємства. Власне ці аргументи зумовлюють потребу та практичну значущість повсякчасної оцінки фінансового стану аграрного підприємства. Якісна оцінка фінансового стану є запорукою



стабільного фінансового стану аграрного підприємства. У загальному прояві ціллю оцінювання фінансового стану аграрного підприємства є виявлення резервів підвищення рентабельності виробництва аграрної продукції та зміцнення комерційної позиції підприємства як основи його стабільної діяльності та виконання ним зобов'язань перед кредиторами і бюджетом. Низька платоспроможність є результатом неефективного використання фінансових ресурсів. Наслідком цих негативних проявів можуть бути затримки постачання, виробництва та реалізації продукції.

Оскільки основним джерелом інформації для аналізування фінансового стану аграрного господарства є баланс, то на його основі розглянемо структуру і динаміку майна ПАФ «Винниківська» за три останніх роки. Навіть на основі лише активу балансу можна опосередковано з'ясувати забезпеченість господарства оборотними та необоротними активами, які мають значущий вплив на формування виробничого потенціалу аграрного підприємства. Збільшення вартості майна та активів загалом на кінець року означає покращання як фінансового стану аграрного підприємства, так і його ліквідності та платоспроможності. Оцінка активу балансу проведена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

#### Динаміка і структура майнового стану ПАФ «Винниківська»

Показники	2018 р.		2019 р.		2020 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	-	-						

Базуючись на розрахунках із таблиці 2.4 говоримо про зростання вартості майна у динаміці – на 2188 тис.грн. впродовж 2018-2020 років., що є ознакою посилення майнового потенціалу досліджуваного господарства. Це відбулося через зростання вартості матеріальних ресурсів, зокрема необоротних активів на 408 тис.грн., а оборотних активів – на 1780 тис.грн. Водночас частка необоротних активів у структурі майна аграрного підприємства зменшилась на 10,7 %, а оборотних навпаки – зросла на 10,7 %. Загальна величина грошових коштів знизилась на 4 тис.грн. Питома вага компонентів оборотних активів у складі вартості майна зазнала такої зміни: питома вага матеріальних оборотних активів та коштів у розрахунках збільшилась відповідно на 9,1 % та 1,9 %, а питома вага грошових коштів знизилась на 0,1 %.

Зростання суми дебіторської заборгованості на 451 тис.грн відбулось через збільшення суми товарного кредиту, який досліджуване підприємство надало своїм покупцям. Відтак це стало причиною скорочення джерела фінансування операційної діяльності.

Пасив балансу демонструє низку джерел формування та фінансування необоротних та оборотних активів. Тобто пасив балансу показує за рахунок яких коштів підприємство працює. Ключовими статтями тут є зареєстрований капітал, за допомогою якого переважно формують рухоме та нерухоме майно, тобто засоби виробництва. Інші кошти є рушіями функціонування підприємства.

Характеристику пасиву балансу досліджуваного господарства проведемо в табл. 2.6 для з'ясування передумов нормальної операційної діяльності.

Бачимо, що суттєве зростання пасиву балансу, у розрізі статей та підсумку загалом на 2188 тис. грн, вказує на розширення можливостей досліджуваного господарства фінансувати свою діяльність. Такі тенденції відбуваються за рахунок збільшення величини власного капіталу на 1725 тис.грн., з одночасним зростанням питомої ваги цього показника на 2,4 відсоткових пункта. Величина позичкових коштів збільшились на 627 тис.грн, а їхня питома вага у структурі пасивів зросла на 3,4 %, що загалом є негативним проявом.

**Аналіз динаміки і структури джерел утворення активів  
ПАФ «Винниківська»**

Показники	2018 р.		2019 р.		2020 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 кредиторської заборгованості у 2020 році на 164 тис.грн. та на 5,8 відсоткових пункта у структурі статей пасиву, свідчить про покращення платіжної дисципліни ПАФ «Винниківська».

Ліквідність і платоспроможність є наступними індикаторами оцінювання фінансового стану будь-якого підприємства. Означені категорії є характеристикою здатності підприємства проводити розрахунки за своїми поточними зобов'язаннями. Якщо підприємство шляхом використання виключно поточних доходів здатне своєчасно і в повному обсязі погашати всі поточні борги, то його фінансовий стан можна вважати стійким.

Якщо підприємство здатне швидко реалізувати активи для одержання грошей, щоб погасити свої зобов'язання, то таке підприємство є ліквідним.

Негайне погашення кредиторської заборгованості підприємства грошовими коштами чи їх еквівалентами свідчить про те, що підприємство є платоспроможним.

Ліквідність підприємства визначається як співвідношення обсягу його високоліквідних активів та величини короткострокової заборгованості.

Під час аналізування ліквідності попри оцінку поточних сум ліквідних активів, є сенс майбутні зміни ліквідності.

Аналіз ліквідності потребує також ретельного аналізу структури кредиторської заборгованості підприємства (табл. 2.7). Необхідно визначити чи є вона стійкою чи простроченою.

Таблиця 2.7

**Аналіз показників ліквідності ПАФ «Винниківська»**

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 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

Оглянувши дані з таблиці 2.7 бачимо, що лише коефіцієнт абсолютної ліквідності є нижчим від норми, натомість коефіцієнти швидкої та загальної ліквідності є задовільного рівня.

Фінансова стійкість підприємства є ознакою чи навіть індикатором його перспективної платоспроможності. Її аналізування дозволить змогу зясувати фінансові можливості ПАФ «Винниківська» на найближчу перспективу.

Оцінювання фінансової стійкості ПАФ «Винниківська» має за ціль об'єктивно проаналізувати обсяг та структуру активів і пасивів досліджуваного підприємства і на підставі цього визначити прояви фінансової стабільності й незалежності господарства, а також встановити відповідність масштабів фінансово-господарської діяльності підприємства цілям його статутної діяльності. У табл. 2.8 проведено таку оцінку.

Таблиця 2.8

**Аналіз показників фінансової стійкості ПАФ «Винниківська»**

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 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

Розрахунок у таблиці 2.8 показує, що коефіцієнт автономності протягом досліджуваного періоду залишається незмінним, а його значення знаходиться в межах норми (більше 0,5). Це свідчить про те, що підприємство використовує на господарську діяльність 70% власних коштів. За період дослідження коефіцієнт маневреності власного капіталу був дещо меншим за нормативне значення (0,4-0,6). Це означає, що капітал підприємства в основному використовується для фінансування поточної діяльності, тобто для інвестування в оборотні активи. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами вищий за нормативне значення, що свідчить про те, що підприємство забезпечило достатню кількість необоротних активів за власний рахунок. Ефективність корпоративного управління залежить від прискорення оборотності ресурсів, що має відобразитися у зростанні відповідних показників.

Жодними нормативами не встановлено оптимального рівня показників, але для підприємства кращим є швидке обертання ресурсів. Підвищення оборотності ресурсів є другим важелем покращення фінансового стану підприємства разом із високою рентабельністю. Низька оборотність активів може свідчити про низьку завантаженість потужностей, низьку ефективність, збільшення дебіторської заборгованості та вартості залишків запасів.

Дані з табл. 2.9 свідчать про погіршення підприємницької діяльності досліджуваного підприємства. Зниження оборотності оборотних активів, власного капіталу, кредиторської та дебіторської заборгованості свідчить про зниження оборотності цих елементів балансу підприємства. Аналізуючи фінансово-економічний стан досліджуваного підприємства, ми виявили, що протягом досліджуваного періоду, хоча прибуток був мізерним, господарство все ж було прибутковим. Від'ємне значення відхилення досліджуваних індикаторів – це зменшення вартості майна в балансі. Загалом, основні показники показують тенденцію до зниження, що пов'язано з кризою та несприятливою кон'юнктурою на ринку.

### Аналіз показників оборотності ПАФ «Винниківська»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 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 витрат на вирощування овочів та їх оприбуткування

Первинне бухгалтерське документування призначене для того, щоб забезпечити безперервний моніторинг господарських операцій, що відбуваються на підприємстві будь-якої форми власності та галузі. Первинні документи є цінним доказом здійснення господарських фактів, на них будується уся система бухгалтерського обліку. Від достовірності та своєчасності первинного обліку залежить якість інформації, необхідної для управління та внутрішнього контролю. Тому організаційні питання первинного документування на підприємстві повинні викликати велику увагу керівництва та бухгалтерів.

Реєстрація витрат і результатів діяльності, рух активів та погашення зобов'язань у ПАФ «Винниківська» здійснюється за допомогою низки первинних і зведених документів. Для розрахунку та контролю участі працівників у виробничому процесі, правильного розподілу витрат за об'єктами обліку та правильного розрахунку заробітку працівників використовуються такі основні документи з оплати праці: «Табель обліку робочого часу», «Обліковий листок тракториста-машиніста», «Дорожній листок трактора», «Обліковий лист праці та виконаних робіт».

Основним документом, у якому зазначають відпрацьований робочий час, є Табель обліку робочого часу (ф. №ПСГ-1). Табель складають на робочому місці у відділку підприємства. У господарстві для складання Табеля обліку робочого часу призначена відповідальна особа. Серед обов'язкової інформації у Табелі фіксується прізвище, ім'я та по батькові всіх працівників, а також фактичний відпрацьований робочий час. Облікова номенклатура цього первинного документа повинна забезпечити порівняння та співставлення записів з іншими первинними документами з обліку виробництва та заробітної плати. В кінці місяця Табель передають до бухгалтерії для нарахування заробітної плати [17, с. 521].

Дані про відпрацьований час на механізованих роботах зазначають у «Обліковому листі тракториста-машиніста» (ф. №ПСГ-3). Використовується цей первинний документ для спостереження за польовими і стаціонарних роботами та фіксації інформації про роботи, які виконуються тракторами, зернозбиральними комбайнами та іншими самохідними машинами. Документ відкривають на 10-15 днів на кожного тракториста. У ньому відображається обсяг робіт, виконаних у рослинництві для конкретної культури, склад агрегату, дані робочого часу, агротехнічні умови роботи.

Обліковий лист тракториста-машиніста заповнює бригадир, він зберігається у бригадира, підписується трактористом і бригадиром, затверджується агрономом. Також агроном відзначає якість та терміни виконання робіт. Згідно з даними, відображеними в обліковому листі, у бухгалтерії нараховують заробітну плату трактористам. Транспортні роботи, що виконуються трактором, фіксуються у «Транспортній накладній» (ф. №ПСГ-4). На лицьовій стороні бригадир записує завдання тракториста, куди і звідки доставити вантаж, тип і кількість вантажу, відстань транспортування. Під час заправки трактора паливозаправщик на виїзді зазначає залишок палива, кількість заправки та розписується на накладній.

Послуги власних вантажівок, що надаються для задоволення потреб галузі, показують у «Подорожніх листах вантажного автомобіля». Їхні дані

групується за сукупними даними та відносяться до об'єктів овочівництва за фактичними витратами, що визначаються щомісяця.

Для обліку ручної праці при посадці овочів та робіт, що проводяться за допомогою живої тяглової сили, користуються «Обліковим листом праці та виконаних робіт» (ф. №ПСГ–2). У документі бригадир фіксує навантаження кожного працівника та обсяг виконаних ним робіт, нараховує йому заробіток.

Якщо у ланці чи рільничій бригаді працівники виконують суміжні роботи, то під час відкриття облікового листа праці і виконаних робіт на цю групу працівників, у ньому зазначають такі основні облікові реквізити та номенклатури: назву сільськогосподарського підприємства, назву відділу, назву бригади, місяць, рік, ідентифікацію кожного члена групи робітників і табельні номери працюючих, які виконують суміжні роботи. Для визначення розміру заробітної плати проводиться розрахунок по кожному рядку таблиці записів. При цьому для кожного виду робіт розцінка за одиницю продукції множиться на обсяг виконаної роботи. Доплата розраховується шляхом множення основного окладу на відсоток доплати. Підсумковий результат визначають за кожним рядком та графою. Обліковий лист підписують агроном та бригадир.

Сума нарахованої заробітної плати, що належить до собівартості продукції, систематизується та групується у спеціальних накопичувальних документах та реєстрах: «Накопичувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту» (ф. №ЖН – 6), «Журналі обліку робіт і затрат» (ф. ГЖН-4), «Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку» (ф. №ЖН- 5),.

На підставі оригіналів документів з оплати праці, накопичувальних відомостей, обліку робіт і витрат щомісяця складається Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку (ф. №5.1 с.-г). У звіті відображається кількість робочих днів, робочий час, нарахована заробітна плата і витрати, у тому числі резерви відпусток у розрізі об'єктів обліку, виробничих підрозділів і всього підприємства. Ця інформація є основою для внесення записів до виробничого звіту з рослинництва [12, с. 65].



У первинній документації щодо бухгалтерського обліку витрат оборотних активів фіксуються витрати на вирощування овочів, зокрема грошова оцінка витрачених різноманітних матеріальних цінностей – насіння, садивного матеріалу, отрутохімікатів, добрив, запасних частин, гербіцидів, малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Витрачання на потреби вирощування овочів насіння, нафтопродуктів та мінеральних добрив у ПАФ «Винниківська» відбувається на підставі «Лімітно-забірних карток на отримання матеріальних цінностей» (ф.№ВЗСГ-1). Якщо відбувається одноразова видача перелічених цінностей, то таку господарську операцію оформляють «Накладною внутрігосподарського призначення» (ф. №ВЗСГ №8). Записи у бланки перелічених документів робить бухгалтер з обліку матеріальних цінностей. Підписують ці первинні документи особа, яка одержала матеріальні цінності та завідувач складом.

«Акт витрати насіння та садивного матеріалу» (ф. №ВЗСГ №4) є документальним підтвердженням використаного на посів на посадку кількості насіння. У цьому первинному документі записують назву овочевої культури, її сорт, площу і номер поля, спосіб посадки чи посіву, нормативну потребу насіння та кількість висіяного насіння фактично. Належним чином складений «Акт витрати насіння та садивного матеріалу» передається обліковцем в бухгалтерію. Акт затверджує керівник підприємства. Аналогічно як і інші первинні документи, цей первинний документ є підставою для здійснення бухгалтерських записів до «Журналу обліку робіт і витрат» та «Звіту про рух матеріальних цінностей».

Для первинної фіксації операцій з використання мінеральних добрив, гербіцидів та отрутохімікатів застосовують «Акт на використання органічних, мінеральних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин» (ф.№ВЗСГ-3). Означений первинний документ складається агрономом після закінчення внесення органічних чи мінеральних добрив у ґрунт, або після завершення обприскування овочевих культур отрутохімікатами. Для підтвердження описаних операцій та співставлення інформації про витрачання

цінностей до акту під час здачі в бухгалтерію доцільно додати накладні, лімітно-забірні карти та іншу первинну документацію, якою оформляли доставку цих необоротних активів до місця використання.

На операції витрачання тари, малоцінних та швидкозношуваних предметів, дрібного інвентаря складають «Акт на списання виробничого та господарського інвентарю» (ф. №ВЗСГ №5). Акт складає комісія за фактом списання цінностей на потреби виробництва, або під час повної чи часткової ліквідації певних видів малоцінних та швидкозношуваних предметів, інвентарю, різного роду інвентаря.

Доволі часто ПАФ «Винниківська» для потреб овочівництва послуговується роботами і послугами виробничого характеру, які надають сторонні організації. Вартість таких робіт також відноситься на об'єкти обліку в овочівництві, тобто на витрати щодо вирощування окремих видів овочів. Щоб документально оформити таку господарську операцію відповідальний працівник бухгалтерії складає «Акти на виконання робіт (послуг) сторонніми організаціями». Підставою для оформлення актів є «Рахункаи-фактури» (ф. №868), які виписує стороння організація і передає ПАФ «Винниківська».

Для систематизації у кінці місяця даних з первинних документів щодо обліку витрачання на виробництво матеріалів передбачено «Звіт про рух матеріальних цінностей» (ф. 121). Наступним етапом є записи підсумків про витрачання матеріальних цінностей у «Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва» (ф. №5.5 с.-г).

У виробничих процесах завжди задіяні необоротні активи, які під час їх активної експлуатації втрачають свої первісні якості, тобто зношуються. Економічна сутність цього процесу проявляється у перенесенні частини вартості необоротного активу на новостворений продукт, тобто на витрати тієї продукції, навиробництві якої ці необоротні активи були задіяні. Відтак у первинній документації щодо використання необоротних активів на вирощуванні овочів нараховують амортизацію. Нарахування амортизації в ПАФ «Винниківська» здійснюється за прямолінійним методом, що передбачено обліковою політикою

господарства. Нарахування амортизації за кожним окремим необоротним активом проводять у «Розрахунку нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом (ф.4.4 с.-г.)». Окрім розрахунку місячної суми амортизації за кожним об'єктом у цьому розрахунку здійснюється також розподіл сум амортизації за об'єктами обліку.

Страхові платежі відносять до об'єктів обліку в овочівництві на підставі карток-розрахунків.

Транспортні витрати в овочівництві групують у накопичувальних відомостях обліку роботи вантажного автотранспорту. Підставою та основою цих групувань є Подорожні листи трактора та Подорожні листи вантажного автомобіля. Якщо овочі перевозять найманим транспортом, то ці витрати відносять на об'єкти обліку в овочівництві на підставі Товарно-транспортних накладних (ф. 1-т) чи Рахунків-фактур (ф. 868).

Попередньо уже було зазначено, що до виробничих витрат включають розподілені загальновиробничі витрати. Отже, розподіл витрат на обслуговування виробництва, тобто загальновиробничих, а також витрат на управління, тобто загальногосподарських, здійснюють на основі спеціальних розрахунків і оформляють у вигляді бухгалтерської довідки.

Окрім витрат на виробництво, первинними документами також оформляють оприбуткування готової продукції, у нашому випадку овочів. Для обліку надходження від виробництва овочів в ПАФ «Винниківська» використовується «Щоденник надходження сільськогосподарської продукції» (ф. №81), який складається бригадиром щодня за результатами збору урожаю всією бригадою. Перед збиранням овочів бригадир отримує необхідну кількість бланків цієї форми. При отриманні овочів вантажоодержувач або власник магазину зважують отриману продукцію, і кожне зважування фіксується в щоденнику із зазначенням дати, назви товару, прізвища вантажоодержувача та реєстраційного номера працівника. Після закінчення робочого дня всі щоденники підписуються відповідальним за структурний підрозділ. Овочі з виробництва в більшості випадків потребують додаткового сортування та

очищення. Роботу, пов'язану з цими операціями, документально оформляють ульована «Актом на сортування та сушіння продукції рослинництва», по одному примірнику на кожну партію продукції в присутності агронома. Його підписують керівник підприємства, бригадир, агроном.

Акт є підставою для оприбуткування калброваних за сортом овочів, а також придатних відходів (пошкоджені овочі) та списання непридатних елементів (земля, стебла). Очищені та відсортовані овочі відправляють на зберігання в овочесховище. Прийняті на зберігання овочі завідувач складу фіксує в Книзі складського обліку, в якій для кожного сорту і розміру конкретного виду овочів виділяється необхідна кількість сторінок, фіксується кількість отриманих, виданих та відправлених овочів. Окремо обліковують сортову картоплю. При цьому послуговуються вище описаною методикою, але у первинному документі проставляють відповідну позначку. «Акт приймання грубих і соковитих кормів» розроблено для оформлення оприбуткування фуражної картоплі. Акт складає комісія, його підписують усі члени комісії, включно з керівником.

Овочі, що зберігаються в овочесховищі, з часом втрачають вологу. Тому доцільно систематично проводити вимірювання овочів (визначають масу 1 м<sup>3</sup> бульб шляхом вибіркового зважування) з метою уточнення загального обсягу збору овочів. Результати замірів записують у відповідний акт.

Дані первинної документації щодо врожаю овочів, який зібраний різними бригадами, у розрізі видів овочів узагальнюють у зведених документах (відомостях руху, звітах про рух матеріальних цінностей, журналах вагаря тощо). Ці документи і записи в них є основою наступних записів до реєстрів аналітичного обліку.

Загалом первинний та зведений облік виробництва овочів у ПАФ «Винниківська» організований на належному рівні. Недоліком є те, що деякі працівники не завжди вчасно складають первинні документи, а також не заповнюють усі необхідні реквізити. Ще один недолік – використання застарілих форм первинної документації та нестандартних бланків. Як наслідок, ефективність бухгалтерського обліку та обсяг інформації знизилися, а також

стало важче виявити людей, які надмірно використовують матеріали та інші цінності.

### **2.3. Аналітичний та синтетичний облік в овочівництві**

Для обліку витрат щодо виробництва у рослинництві, у тому числі для обліку витрат на вирощування овочів у сільськогосподарських товаровиробників відкривають синтетичний рахунок 23 «Виробництво». Цей бухгалтерський рахунок призначений щоб узагальнювати інформацію про понесені витрати загалом на виробництво продукції (послуг чи робіт). Для обліку витрат у рослинництві, оскільки у більшості сільськогосподарських товаровиробників це основна галузь, бухгалтерія відкриває субрахунок першого порядку 231 «Рослинництво», а до нього субрахунок другого порядку 2313 «Овочівництво». Синтетичний бухгалтерський рахунок за економічним змістом відносять до сукупності бухгалтерських рахунків господарських процесів. За іншою класифікаційною ознакою – призначенням і структурою – означений бухгалтерський рахунок належить до сукупності операційних та калькуляційних рахунків. За відношенням до балансу субрахунок 231 є активним, це означає що за дебетом впродовж виробничого циклу нагромаджують витрати, а у кінці виробництва за кредитом відображають оприбуткування готової продукції в оцінці за фактичною собівартістю [19. с. 418].

Отож, за дебетом бухгалтерського рахунка 23 «Виробництво» нагромаджують витрати на виробництво у розрізі статей витрат, зокрема прямі матеріальні і трудові, амортизацію та інші витрати. За окремою статтею за дебетом бухгалтерського рахунка 23 «Виробництво» відображають розподілені виробничі накладні витрати, які попередньо були нагромаджені на дебеті бухгалтерського рахунка 91 «Загальновиробничі витрати». За кредитом бухгалтерського рахунка 23 «Виробництво» роблять бухгалтерський запис щодо списання витрат по загиблих посівах та оприбуткування від урожаю сільськогосподарської продукції.

Отож, щодо овочівництва у ПАФ «Винниківська», то аналітичний облік вирощування овочів здійснюють у розрізі видів овочів, які вирощують. Зокрема відкрито такі аналітичні рахунки: 23131 «Картопля», 23132 «Буряк столовий», 23133 «Морква», 23134 «Цибуля». Перелічені види овочів є об'єктами обліку витрат. Це означає, що система бухгалтерського обліку забезпечує постатейне нагромадження витрат на конкретних аналітичних рахунках для подальшого визначення загальних витрат на вирощування і собівартості одиниці конкретного виду овочів. Тому на початку року бухгалтерія ПАФ «Винниківська» відкриє окремий аналітичний рахунок для кожної культури (включаючи картоплю). Витрати групуються за статтями, визначеними господарством і затвердженими Наказом про облікової політики

На статті «Витрати на оплату праці» накопичуються суми основної та додаткової заробітної плати виробничого персоналу, який зайнятий на роботах в овочівництві. Зокрема, заробітна плата трактористів, безпосередньо зайнятих у технічному процесі виробництва овочів. Ця ж стаття включає різні види доплат (за якість роботи, ресурсозбереження, класність персоналу), а також вартість натуральної винагороди працівникам овочівництва.

У статті «Відрахування на соціальні заходи» показують величину нарахованого єдиного соціального внеску на фонд оплати праці виробничого персоналу, зайнятого у процесі вирощування конкретного виду овочів.

Згідно зі статтею «Насіння та садивний матеріал» відображається вартість самостійно вирощеного (за фактичною собівартістю) та придбаного посадкового матеріалу. Витрати на підготовку насіння картоплі та інших овочевих культур (протравлення, завантаження) та транспортування на поле не входять до вартості насіння і посадкового матеріалу, а включають до витрат виробництва конкретного виду овочевої культури за відповідною статтею витрат.

За статтею «Паливо-мастильні матеріали» відображається собівартість нафтопродуктів, спожитих технічною експлуатацією машинно-тракторного парку на виробництво картоплі а інших овочевих культур.

За статтею «Добрива» враховується вартість внесення в ґрунт під картоплю та інші овочеві культури органічних добрив, мінеральних добрив, інших добрив. Вартість підготовки добрив, завантаження та переміщення на поле та внесення в ґрунт за цією статтею не відображається, але списується за іншими статтями витрат.

За статтею «Засоби захисту рослин» фіксують вартість пестицидів, інсектицидів, гербіцидів та інших хімічних і біологічних засобів, що використовуються для боротьби з бур'янами, шкідниками та хворобами картоплі та різних овочевих культур. Витрати на роботи, пов'язані з обробкою рослин пестицидами за цією статтею, не відображаються, а ці витрати відносять до інших статей прямих витрат на вирощування овочів.

У статті «Роботи і послуги» накопичують витрати, які були здійснені як оплата за послуги стороннім організаціям. Умовою збільшення витрат за цією статтею є те, що послуги сторонніми організаціями були надані безпосередньо галузі овочівництва. Це проекти виробничо-транспортного обслуговування в овочівництві, вартість постачання електроенергії, послуги з вантажних перевезень, тягових перевезень тощо. У цій же статті відображається вартість послуг агросервісних підприємств з удобрення ґрунту та обприскування посівів, без урахування вартості хімічних добрив чи засобів захисту рослин, яку відображено за іншою статтею.

За статтею «Амортизація необоротних активів» враховується вартість амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, що використовуються для вирощування овочевих культур. Витрати на утримання та експлуатацію механічного тракторного парку розподіляються на об'єкти обліку пропорційно навантаженню, переведеному в умовні еталонні гектари.

У статті «Інші витрати» відображаються страхові внески за посіви картоплі та інших овочевих культур, вартість списаних малоцінних і швидкозношуваних речей та інші витрати виробництва, не включені до попередніх статей.

У статті «Витрати на організацію виробництва та управління» відображаються загальні витрати на відрядження та загальновиробничі витрати,

які розподіляються на об'єкти обліку пропорційно загальним прямим витратам. Сюди входять витрати на оплату праці керівників і службовців, орендна плата за майно та земельні паї, амортизація та утримання основних засобів загального призначення, заходи з охорони праці та інші витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням галузі овочівництва.

Таким чином по дебету аналітичних рахунків до субрахунка 2313 «Овочівництво» накопичуються витрати для формування фактичної собівартості конкретних видів овочевих культур поточного року. Витрати на управління, витрати на реалізацію картоплі та інші експлуатаційні витрати не включаються до собівартості виробництва та реалізації овочів. Облік таких витрат здійснюють відповідно на бухгалтерських рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» і 94 «Інші операційні витрати» та в кінці звітнього періоду списують на рахунок 79 «Фінансові результати».

Як зазначалось вище за кредитом субрахунка 2313 здійснюють бухгалтерські про вихід урожаю овочевих культур у кореспонденції з дебетом відповідних аналітичних рахунків бухгалтерського рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Бухгалтерський рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» передбачений для обліку й групування інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції. Продукцію овочівництва поточного року вирощування впродовж календарного року обліковують за плановою собівартістю. У кінці календарного року рівень планової собівартості доводять до рівня фактичної собівартості. Слід зазначити, що окремі сільськогосподарські підприємства не розраховують собівартість продукції, а беруть її на облік за поточними, тобто діючими цінами на неї на момент складання річної фінансової звітності. Методика списання калькуляційних різниць передбачає визначання різниці між плановою і фактичною собівартістю готової продукції. Таку різницю розраховують на кінець календарного року. Величину розрахованої різниці пропорційно розподіляють і за допомогою додаткових бухгалтерських



проведень списують на ті бухгалтерські рахунки, на які конкретний вид продукції був списаний протягом року [31, с. 288].

За дебетом рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» шляхом застосування методу подвійного запису відображають надходження, тобто оприбуткування від урожаю сільськогосподарської продукції. За кредитом цього бухгалтерського рахунка показують вибуття сільськогосподарської продукції з підприємства ляхом її продажу або безоплатної передачі.

Типові бухгалтерські проведення з обліку виробництва та виходу продукції овочевих культур подано в табл. 2.10.

На цьому бухгалтерському рахунку обліковується продукція, отримана від власного виробництва в різних відділах сільськогосподарського підприємства і призначена для гуртового продажу, або іншого не виробничого споживання (видачі у рахунок оплати праці та реалізації працівникам, передачі у не виробничі зони, наприклад, дитячі садки, їдальні тощо); для тваринницьких підрозділів до використання у якості кормів, або як сировина для переробки в кормоцехах. Також на цьому бухгалтерському рахунку відображають продукцію рослинництва, вирощену для тваринництва, тобто побічні продукти та відходи, які отримані від основного виробництва, але можуть бути використані для підтримання виробництва товарної продукції тваринництва. Окрім цього на рахунку 27 обліковують насіння та садивний матеріал власного вирощування і виробництва [11, с. 365]. У разі втрати посівної площі овочевих культур, втрати загиблихвнаслідок стихійного лиха посівів зараховують в дебет бухгалтерського рахунка 977 «Інші витрати звичайної діяльності». В дебет цього рахунка відносять вартість повністю загиблої посівної площі. Якщо страхове відшкодування виплачується за втрачений врожай, то воно проводиться бухгалтерським записом Дт 65 «Розрахунки за страхуванням» та Кт 751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій».

Реєстром аналічного обліку у якому у розрізі овочевих культур на підставі первинних документів впродовж виробничого циклу нагромаджують витрати є «Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва» (ф. №5.5 с.-г.).

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат і виходу продукції овочевих культур**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахована оплата праці працівникам, зайнятих на вирощуванні картоплі	231	66
2.	Проведено відрахування єдиного соціального внеску	231	651
3.	Списано вартість витрачених бульб на садіння	231	208, 27
4.	Списано вартість використаного палива тракторами та картоплезбиральними комбайнами на сільськогосподарських роботах	231	203
5.	Списано вартість внесених мінеральних добрив, протруювачів картоплі та гербіцидів	231	208
6.	Віднесено на картоплю вартість вивезеного в поле гною	231	232
7.	Відпущено зі складу МШП і тару для виробництва продукції	231	22
8.	Віднесено вартість послуг власного вантажного автотранспорту та інших видів допоміжних виробництв	231	234 235
9.	Нарахування зносу (амортизації) об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, які використовуються у виробництві	231	13
9.	Оплачено підзвітними особами витрати рослинництва	231	372
10.	Створено резерв на оплату відпусток працівникам рослинництва	231	471
11.	Нараховано заробітну плату працівникам рослинництва	231	661
12.	Розподілено загальновиробничі витрати рослинництва	231	911
13.	Оприбуткована готова продукція від врожаю	27	231
14.	Оприбутковано насіння і корми від врожаю	208	231
15.	Списані відходи при сортуванні та очистці картоплі (методом червоного сторно)	27	231
16.	Списано витрати з площ загиблої внаслідок стихійного лиха картоплі	977	231

Як правило, цей реєстр ділиться на дві частини. У першій частині відображається фактична собівартість виробництва овочів в розрізі культур і статей витрат. Облік ведеться за первинними та зведеними документами від початку звітного періоду наростаючим підсумком. Якщо витрати списуються на собівартість чи відповідний бухгалтерський рахунок або готова продукція овочівництва оприбутковується за кількома рахунками, то складається зведений звіт про собівартість і випуск продукції основного виробництва.

У першій частині звіту облічують необхідні дані по дебету аналітичних рахунків до субрахунка 2313, тобто на кожному об'єкті обліку витрат фіксується кількість і вартість ресурсів, використаних для його виробництва. У другій частині звіту відображається кредит аналітичних рахунків субрахунка 2313 «Овочівництво», тобто випуск готової продукції основного виробництва, розрахований за кількістю та вартістю. Відображається назва продукту, кількість та планова вартість.

Коли фактична собівартість продукції овочівництва визначена, на кредиті аналітичних рахунків до субрахунку 2313 в кореспонденції з дебетом відповідних бухгалтерських рахунків показують списання калькуляційних різниць. За умови зрівноваження сум дебетової та кредитової частин звіту, аналітичний рахунок вважається закритим.

На кінець місяця кредитові обороти зі Звітів із деталізацією сум в розрізі кореспондуючих рахунків переносять у Зведену відомість №5.10 с.-г., а згодом до Журнала-ордера №5В с.-г., а звітти – у Головну книгу господарства.

Схему порядку здійснення бухгалтерських записів в облікових реєстрах щодо обліку вирощування овочевих культур у ПАФ «Винниківська» представлено на рис. 2.1.

#### **2.4. Методика калькулювання собівартості овочів**

Обрахунок собівартості овочевих культур є завершальним етапом бухгалтерського обліку виробничого процесу в овочівництві. Зауважимо, що згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» сільськогосподарський товаровиробник має право застосовувати історичну собівартість, тобто фактичну собівартість як метод оцінки для задоволення вимог фінансової звітності згідно із основними принципами бухгалтерського обліку.

У законі наголошується, що пріоритетною є оцінка активів підприємства на основі його витрат на виробництво та придбання [19, с. 417]. Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначається виходячи з

вартості, віднесеної до відповідної культури (групи, культури), виду тварин або продукції. Витрати на виробництво овочевих культур включають прямі витрати та витрати на розподіл, безпосередньо пов'язані з культурою. Собівартість продукції визначається в такому порядку:

- розподілити за цільовим призначенням витрати на утримання основних засобів на об'єкти планування та калькуляції;

- розрахувати витрати виробництва допоміжних виробництв, що надають послуги основному виробництву;

- розподілити витрати на зрошення, осушення земель та скасувати вартість послуг бджільництва, що запилюють посіви;

- виділити в обліку розподілені загальновиробничі витрати;

- визначити загальну виробничу собівартість об'єкта обліку;

До початку здійснення калькуляційних розрахунків необхідно перевірити правильність бухгалтерських записів по дебету і кредиту відкритих аналітичних рахунків для обліку витрат виходу продукції овочівництва. Якщо були випадки стихійних лих, внаслідок яких загинули посіви, то згідно з п. 8.2 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Мінагрополітики від 18.05.01 р. № 132, вартість загинувшого врожаю списують на інші витрати звичайної діяльності. Загалом вартість загинувшого врожаю включає витрати на обробіток земельної площі, на якій через стихійне лихо повністю загинули посіви овочевих культур. У бухгалтерському обліку такий господарський факт відображають проведенням Дт 977 «Інші витрати звичайної діяльності» і Кт 2313 «Овочівництво – відповідний аналітичний рахунок».

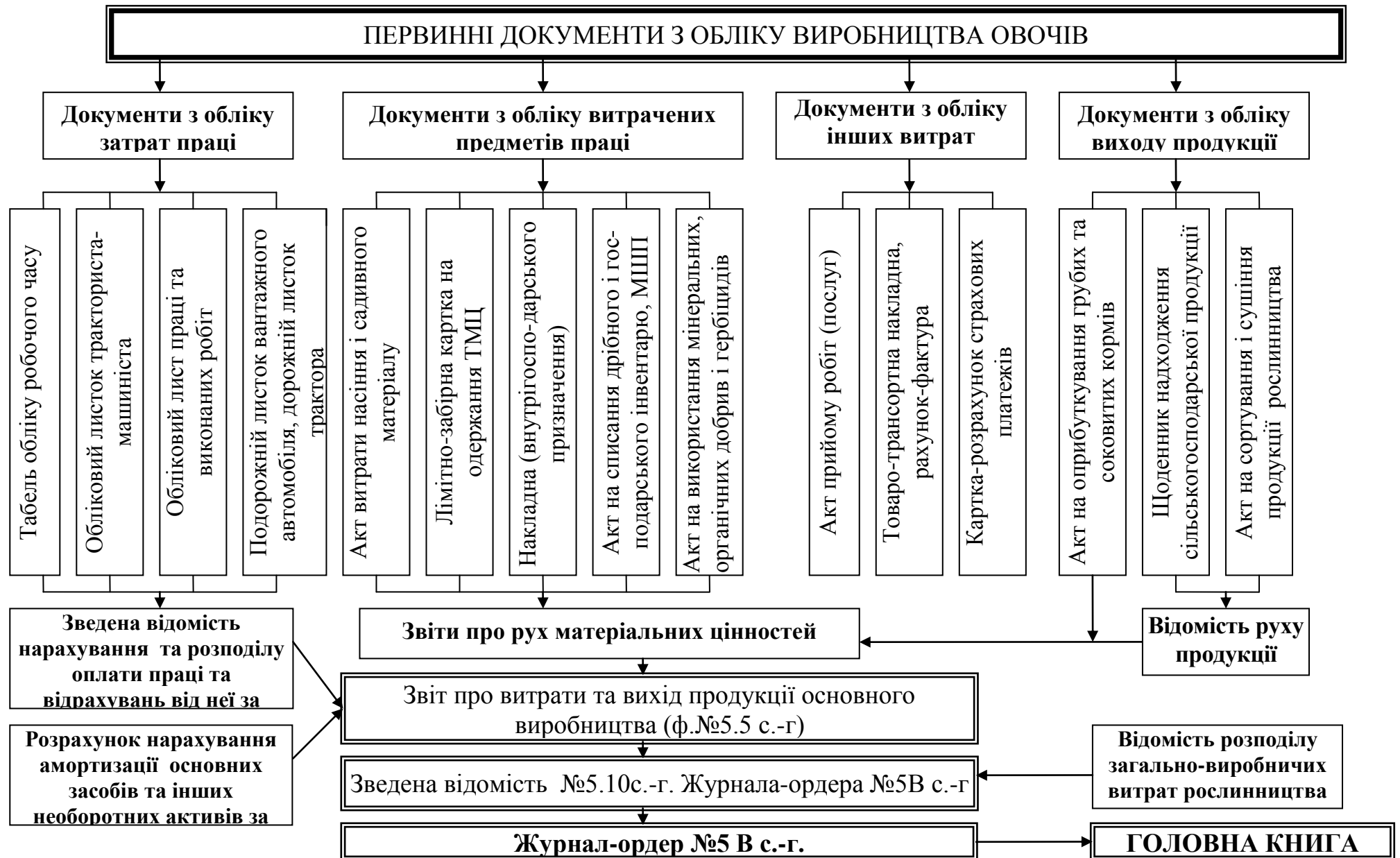


Рис. 3.1. Схема організації обліку виробництва овочів у ПАФ «Винниківська»

Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України №132 від 18.05.2001р. визначають методичні засади і правила обліку витрат на вирощування овочевих культур та різноманітної сільськогосподарської продукції. У цих рекомендаціях зазначено, що приміром картопля оприбутковується за фракціями із розподілом на стандартну і нестандартну.

Нестандартну картоплю використовують для годівлі свиней і оцінюють за собівартістю кормових буряків, ураховуючи її харчову цінність. Оскільки кормовий буряк у ПАФ «Винниківська» не вирощують, то ця технологія в них наразі не використовується. Крім того, недоліком цієї методики є те, що вартість нестандартної картоплі близька до вартості зернового корму, але поживність значно нижча. Тому у досліджуваному господарстві, враховуючи його харчову цінність кормових культур, вартість нестандартної картоплі оцінюють за вартістю вівса (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

**Розрахунок собівартості нестандартної (фуражної) картоплі у ПАФ  
«Винниківська», 2020 р.**

Показник	Значення показника
Собівартість вівса, грн./ц	15,0
Поживність вівса, корм. од.	1,0
Поживність картоплі, корм од.	0,3
Коефіцієнт співвідношення поживності	$0,3:1,0=0,3$
Собівартість 1 ц нестандартної картоплі, грн./ц	$615,0*0,3=184,5$

Коли вирощували ранню картоплю, стебла після збору врожаю використовували на силос. У цьому випадку вони оцінюються на основі кошторисних витрат на заготівлю силосу. Тому вартість 1 ц стандартної картоплі розраховують із загальної вартості посадки та збирання, без урахування вартості використаної бадилля, включаючи витрати на збирання та

транспортування, та вартість нестандартної картоплі. Залишкова сума витрат розподіляється на кількість оприбуткованої повноцінної продукції.

Для прикладу, у ПАФ «Винниківська» у 2020 році витрати на вирощування картоплі склали 1967,3 тис. грн. Від урожаю отримано 3842 ц картоплі, з яких 3465 ц – стандартна картопля і 377 ц – нестандартна. Нормативні витрати на заготівлю стебел склали 13,75 тис. грн.

1. Загальна вартість стандартної і нестандартної картоплі складе:

$$1967,3 - 13,75 = 1953,55 \text{ тис. грн.}$$

2. Вартість усієї нестандартної картоплі відповідно до даних табл. 3.2 буде оцінено:

$$(184,5 \times 377) : 1000 = 69,6 \text{ тис.грн.}$$

3. Собівартість усієї стандартної картоплі:

$$1967,3 - 69,6 = 1897,7 \text{ тис. грн.}$$

4. Собівартість 1 ц стандартної картоплі

$$1897700 : 3465 = 54,77 \text{ грн.}$$

Оприбуткована протягом року продукція овочівництва обліковується за плановою ціною. Фактична вартість визначається в кінці року. Тому розрізняють два види оцінки продукції овочівництва: планова і фактична собівартість. Для врегулювання розбіжностей в оцінці необхідна зміна планової собівартості продукції овочівництва на фактичну, тобто обчислення різниці між фактичною та плановою собівартістю одиниці продукції кожного виду овочевих культур, тобто підрахунок різниці. Розрахована калькуляційна різниця фіксується на відповідних бухгалтерських рахунках відповідно до частки цієї продукції за напрямками її використання. Виконують додаткові записи для доведення рівня планової до фактичної вартості. Якщо фактична собівартість нижча за планову, то для компенсації різниці розрахунків застосовують метод «червоного сторно».

### РОЗДІЛ 3

## ПЕРСПЕКТИВИ ОБЛІКУ ОВОЧІВНИЦТВА ДЛЯ ОПТИМІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА

### **3.1. Відповідність стану обліку сучасним технологічним та управлінським запитам**

Без належного інформаційного забезпечення неможливо уявити управління виробничим процесом в овочівництві та загалом у сфері рослинництва. Сучасні системи фінансового обліку обмежені, в основному вони зосереджені на запитах інформації від державних статистичних органів та фіскальної служби, тобто контролюючих органів. Управлінський облік також не контролюється, він ведеться на вимогу власника або керівника підприємства. Проте слід зазначити, що хоча деякі підприємства мають певні розробки, які дозволяють вести оперативний облік процесу біологічного перетворення, на галузевому рівні відсутні документи та механізми, які б забезпечували реалізацію функцій оперативного обліку для задоволення конкретних технічних, управлінських вимог та потреб (рис. 3.1).

Загалом, після вивчення стану обліково-аналітичного забезпечення сучасних інформаційних запитів у процесі біологічного перетворення в овочівництві в ПАФ «Винниківська», встановлено, що всі вищезазначені елементи обліково-аналітичного забезпечення (операції, управління, фінансовий облік та аналіз) не виконують своїх функцій у достатній мірі. Лише система фінансового обліку в достатній мірі виконує свою функцію, оскільки містить відповідні документи, що відповідають регламентованим вимогам. Немає стандартизованих форм і методів для інших елементів обліково-аналітичного забезпечення щодо формування якісного інформаційного продукту на останні запити користувачів (табл. 3.1). Управлінський і фінансовий облік разом становлять невід'ємну частину



загальної системи бухгалтерського обліку підприємства. Метою управлінського обліку є ефективно організувати робочий час бухгалтерів, сформувати інформаційну базу даних для реєстрації господарських операцій, вибрати метод калькулювання собівартості продукції, надати оптимальну інформацію для прийняття управлінських рішень. Відтак, організація є первинною в управлінському обліку.

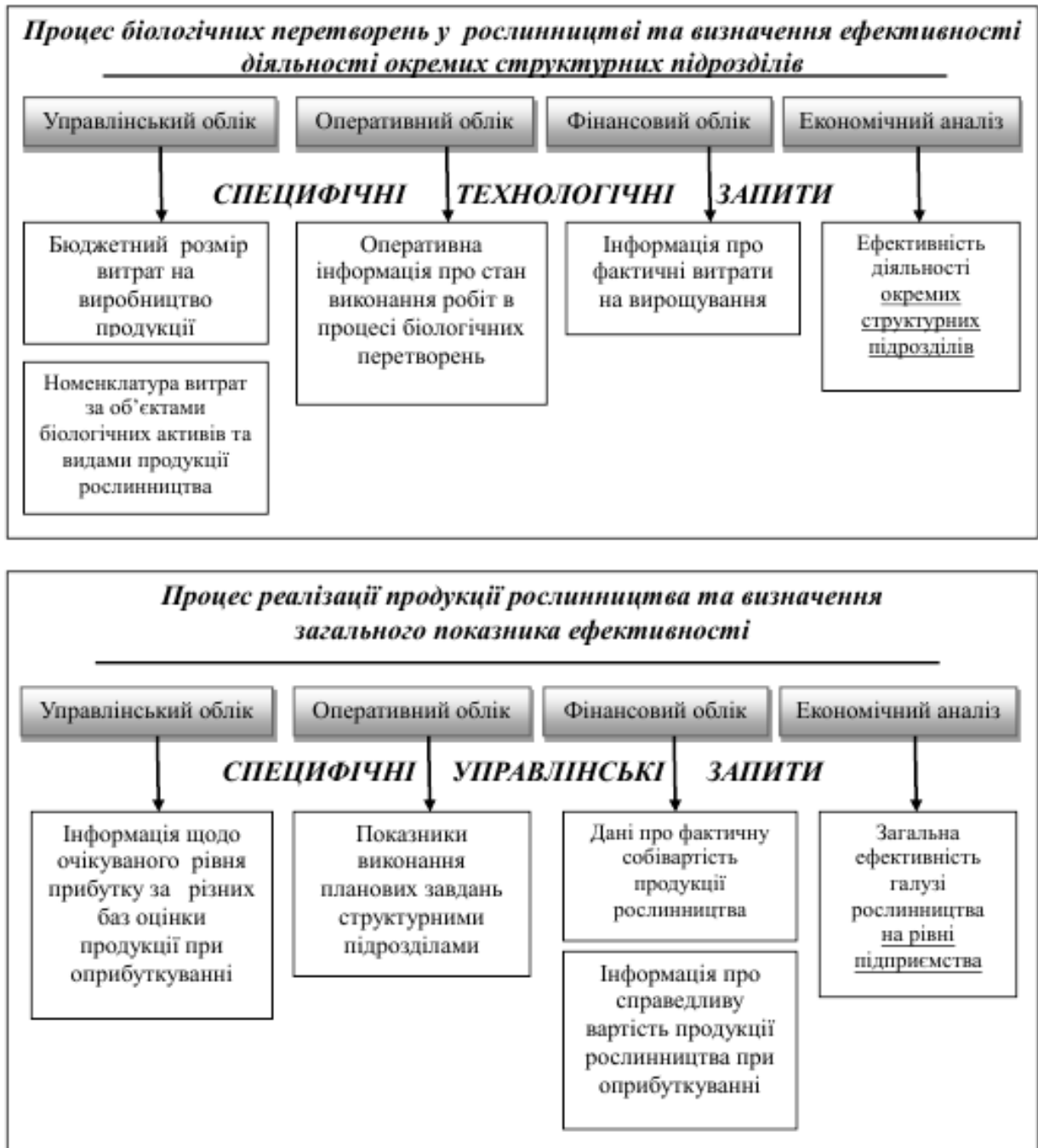


Рис. 3.1. Формування технологічних та управлінських інформаційних запитів у процесі біологічних перетворень у рослинництві

У підсистемі управлінського обліку ключове місце займає організація процесів обліку виробництва і реалізації продукції. Методологія процесу обліку виробництва та реалізації залежить від організації підсистеми управлінського обліку. В інтегрованій системі бухгалтерського обліку метод розрахунку собівартості продукції відповідає вимогам фінансового обліку. В управлінському обліку спосіб розрахунку фактичної собівартості продукції залежить від організації облікового процесу та технології виробництва. В умовах автоматизованого обліку основна увага приділяється організації облікового процесу. Тому методологія та організація – процеси взаємопов'язані. У різних підсистемах обліку вони можуть по черзі виконувати основні функції: взаємозаміщення та взаємодоповнюваності. Бухгалтерська інформація, створена та підготовлена для використання керівництвом сільськогосподарського підприємства, підпорядковується іншим правилам, ніж зовнішні користувачі.

Таблиця 3.1

**Результати аналізу відповідності наявного обліково-аналітичного забезпечення технологічним та управлінським інформаційним запитам**

Сутність запиту	Облікова система, що забезпечує задоволення запиту	Документальне забезпечення	
		Наявне	Запропоноване
1	2	3	4
<b>1. СПЕЦИФІЧНІ ТЕХНОЛОГІЧНІ ЗАПИТИ В ПРОЦЕСІ БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ У РОСЛИННИЦТВІ</b>			
Бюджетний розмір витрат на виробництво продукції	Управлінський облік	Відсутнє	Бюджет розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільгосппродукції в рослинництві (запропонована форма наведена в Додатку П)
Номенклатура витрат за об'єктами біологічних активів та видами продукції рослинництва	Управлінський облік	Відсутнє	

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Оперативна інформація про стан виконання робіт у процесі біологічних перетворень	Оперативний облік	Відсутнє	Журнал оперативного обліку робіт у процесі біологічних перетворень у рослинництві (запропонована форма наведена в <i>Додатку Р</i> )
Інформація про фактичні витрати на вирощування	Фінансовий облік	1. Журнал обліку затрат на вирощування 2. Технологічна карта за видами продукції	
Ефективність діяльності окремих структурних підрозділів	Економічний аналіз	Форма та методика визначення відсутні	
<b>II. СПЕЦИФІЧНІ УПРАВЛІНСЬКІ ЗАПИТИ НА СТАДІЇ ВИЗНАЧЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПРОЦЕСУ БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ В РОСЛИННИЦТВІ</b>			
Інформація щодо очікуваного рівня прибутку за різних баз оцінки продукції при оприбуткуванні	Управлінський облік	Відсутнє	Розрахунок очікуваного рівня прибутку за різних баз оцінки с.г. продукції при оприбуткуванні (запропонована форма наведена в <i>Додатку Т</i> )
Інформація про результати діяльності галузі рослинництва	Управлінський облік	Відсутнє	Запропонована форма внутрішньої звітності «Внутрішній звіт про результати діяльності галузі рослинництва» ( <i>Додаток У</i> )
Показники виконання планових завдань структурними підрозділами	Оперативний облік	Відсутнє	Запропонована форма внутрішньої звітності «Внутрішній звіт про стан роботи структурних підрозділів у процесі виробництва» ( <i>Додаток У</i> )
Дані про фактичну собівартість продукції рослинництва	Фінансовий облік	1. Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва (ф. 5.5. с.-г.) 2. Журнал-ордер №5В с.-г.	
Інформація про справедливую вартість продукції рослинництва при оприбуткуванні	Фінансовий облік	Акт визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції	
Загальна ефективність біологічних перетворень в галузі рослинництва на рівні підприємства	Економічний аналіз	Форма та методика визначення відсутні	

Переконуємось, що управлінський облік запитів на інформацію базується на таких основних правилах:

1) звіт внутрішнього аналізу, який використовується відділом управління підприємства;

2) бухгалтерська інформація підприємства не обов'язково повинна ґрунтуватися на подвійному записі. Інформація генерується у підрозділах і відділах і може відображатися за допомогою різних індикаторів. Система зберігання інформації повинна мати більше можливостей, ніж фінансовий облік;

3) управлінський облік має лише обмеження в методах перетворення інформації. У кожному конкретному випадку бухгалтер повинен вирішити, яка інформація корисна користувачу, а потім вибрати правильну технологію і методи перетворення інформації та складання звітності;

4) складання звіту з управлінського обліку, або внутрішнього звіту, завдяки корисності його інформації. Він може складатися щомісячно, щоквартально або щодня відповідно до встановленого терміну подання звіту;

5) управлінський облік в основному займається прогнозуванням і виконанням контрольних функцій. Прогнозування та прийняття рішень є більш орієнтованими на майбутнє;

6) операції за минулий період не є значущими, тому їх слід замінити суб'єктивними оцінками майбутніх подій.

Це видно з таблиці. 2.13. Сучасний управлінський облік не включає цілісну систему документообігу та звітності, що відповідає вимогам сучасних технологій та управління. Досліджуване сільськогосподарське підприємство не має внутрішньої форми звітності, що серйозно вплинуло на здатність управлінського обліку задовольняти потреби в управлінській інформації. Відповідно до вимог процесу управління необхідно розробити внутрішню (управлінську) систему звітності, яка враховує різні етапи біологічного перетворення в рослинництві. Окреме місце у формі такого звіту доцільно відвести для інформації про біологічне перетворення в овочівництві. З огляду

на існуючі специфічні технічні та управлінські вимоги до інформації про показники діяльності структурного підрозділу, важливо розробити загальний формат внутрішнього звіту, спрямований на узагальнення та подання цієї інформації керівництву (рис. 3.2).

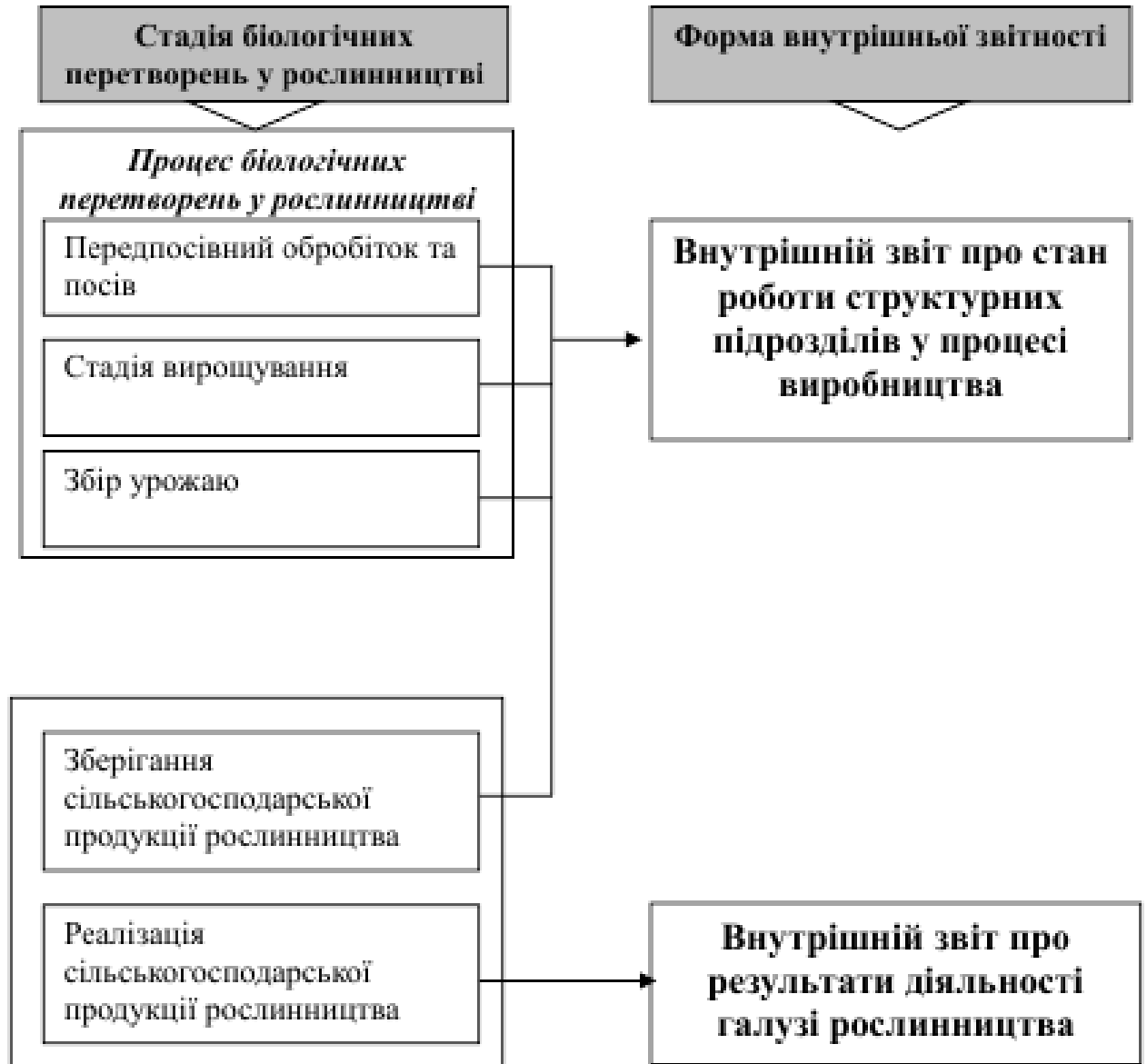


Рис. 3.2. Запропонований порядок формування внутрішньої звітності відповідно до стадій біологічних перетворень у рослинництві

Тому для забезпечення функціонування системи контролю та своєчасного реагування на відхилення фактичних виробничих показників і бюджетів підрозділу та галузі рекомендується підготувати форму управлінського звіту, тобто та Внутрішнього звіту про результати діяльності галузі овочівництва (рослинництва). Запропоновані форми повинні враховувати зокрема специфіку процесу біологічного перетворення в овочівництві. Особливо на етапі вирощування та обробітку ґрунту перед посівом.

Внутрішній звіт про роботу структурних підрозділів, які забезпечують процес виробництва пов'язаний із винятковим управлінським запитом щодо участі окремих структурних підрозділів у конкретних виробничих етапах вирощування різного роду овочевих культур. Без цієї інформації неможливо оперативно контролювати роботу в овочівництві та галузі загалом.

Відтак розроблені та запропоновані форми внутрішньої звітності передбачають генерування інформації за напрямками витрат та в розрізі статей калькулювання:

- прямі матеріальні витрати (за статтями витрат матеріальних цінностей);
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати (за статтями інших прямих витрат);
- змінні загальновиробничі витрати (за видами загальновиробничих витрат);
- постійні розподілені загальновиробничі витрати (за видами розподілених загальновиробничих витрат).

Крім того, форми звітності містять інформацію про загальну собівартість окремих овочевих культур, узагальнення аналітичної інформації про планові витрати, виявлення на підставі порівняння фактичних і планових витрат відхилень у виробничому процесі. Цей зміст внутрішнього звіту про стан структурного підрозділу дозволить проаналізувати результати роботи кожного структурного підрозділу, точніше визначити причину відхилення

між фактичною собівартістю і планом, виявити винуватця та вжити заходів для усунення цього небажаного явища в майбутньому. Крім того, надана інформація визначає та аналізує вартість кожного етапу біологічного перетворення в овочівництві: обробіток земельних масивів перед посівом овочів, посів, вирощування та збирання овочів. Друга форма розробленої внутрішньої звітності – Внутрішній звіт про результати діяльності галузі овочівництва (рослинництва) чітко орієнтована на управління та містить показники, яких немає у фінансовому обліку. Йдеться про важливі показники в управлінні витратами, такі як норма прибутку, непрямі витрати, загальні постійні витрати тощо.

Отже, внутрішній звіт про результати діяльності в овочівництві та галузі рослинництва загалом складається за такими показниками:

- дохід від реалізації;
- змінні витрати (прямі матеріальні витрати, оплата праці та інші прямі витрати);
- операційні витрати (накладні та реалізаційні витрати);
- норма прибутку;
- постійні витрати;
- чистий прибуток.

Цей звіт готується відділом управлінської бухгалтерії на основі інформації з системи управління витратами, наданої структурними підрозділами. Якщо діяльність окремих структурних підрозділів не пов'язана з генеруванням доходів або виконанням окремих видів витрат, то така інформація в цьому звіті не заповнюється. Результатом заповнення внутрішнього звіту про результати діяльності в овочівництві є наявність достатньої величини чистого прибутку в галузі. Крім того, з таблиці цього звіту можна побачити, який структурний підрозділ відповідає за формування конкретного показника. Тому центр відповідальності можна використовувати для контролю за формуванням доходів і витрат у рослинництві.

Такі звіти заповнюються на етапах зберігання та збуту продукції овочівництва.

### **3.2. Розвиток управлінського обліку в овочівництві у контексті вимог стандартів бухгалтерського обліку та галузевого управління**

На сьогодні не існує рекомендацій для агропідприємств щодо визначення процедур управлінського обліку. Крім того, прийнятий П(С)БО 30 «Біологічні активи» ставить категорію «собівартість» на другорядне положення, тим самим послаблюючи позиції бухгалтерського обліку в загальній інформаційній системі підприємства та країни. Не досягнуто прогресу в аналітичній підтримці, яка може надати інформацію про структуру та динаміку витрат на виробництво овочевих культур.

Вирішення проблем, визначених у попередніх розділах, потребує вироблення єдиного концептуального бачення та комплексного підходу. Концептуальні методи, запропоновані для вдосконалення та розвитку управлінського обліку та аналізу в овочівництві та рослинництві загалом, включають нагляд, методи та організаційні заходи, пов'язані з управлінським обліком та аналітичним забезпеченням рослинництва (рис.3.3).

Формування нормативно-правового підґрунтя розвитку обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва має базуватись на внесенні відповідних змін до законодавства, а саме, до Закону

Формування нормативно-правової бази обліку та аналітичного забезпечення продукції рослинництва та овочівництва зокрема має базуватися на внесенні відповідних змін до законодавства, зокрема до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та інших нормативних документів, спрямованих на відновлення впливу відомчих методів управління в агропідприємствах в особі Мінагрополітики та продовольства. Зозробити та всіляко сприяти впровадженню галузевого стандарту управлінського (виробничого) обліку. Методологічною основою



формування обліково-аналітичного забезпечення рослинництва та овочівництва має стати розробка та впровадження галузевих стандартів відповідно до вимог Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. У контексті опису загального концептуального підходу до розробки обліково-аналітичного забезпечення необхідно розглянути рекомендації щодо змісту та процедур, які реалізуються в практиці ведення аграрного бізнесу, пов'язаних із галузевими стандартами бухгалтерського обліку виробництва продукції рослинництва. На рис. 3.4 схематично зображено структуру запропонованого стандарту та механізм його запровадження.

Метою формулювання та впровадження цього галузевого стандарту є визначення порядку організації управлінського обліку, розподілу обов'язків персоналу щодо управлінського обліку, єдиної організації та методів підготовки, складання та узагальнення основних документів для забезпечення інформаційних потреб щодо рівня собівартості та формування виробничих витрат, а також управління витратами в овочівництві. До організаційних питань, що формують ефективну систему управлінського обліку, належать необхідність організації операційної системи первинного документування в овочівництві, створення та встановлення послідовності роботи відділу управлінського обліку, організації інвентаризаційної роботи, контролю за дотриманням стандартів та управлінського обліку.

На нашу думку, система документообігу в овочівництві може бути використана як основа галузевих стандартів і повинна будуватися через взаємодію управлінського, фінансового та оперативного обліку. Крім того, галузевий стандарт управлінського обліку також повинен враховувати специфічні умови кожної стадії процесу біологічного перетворення.

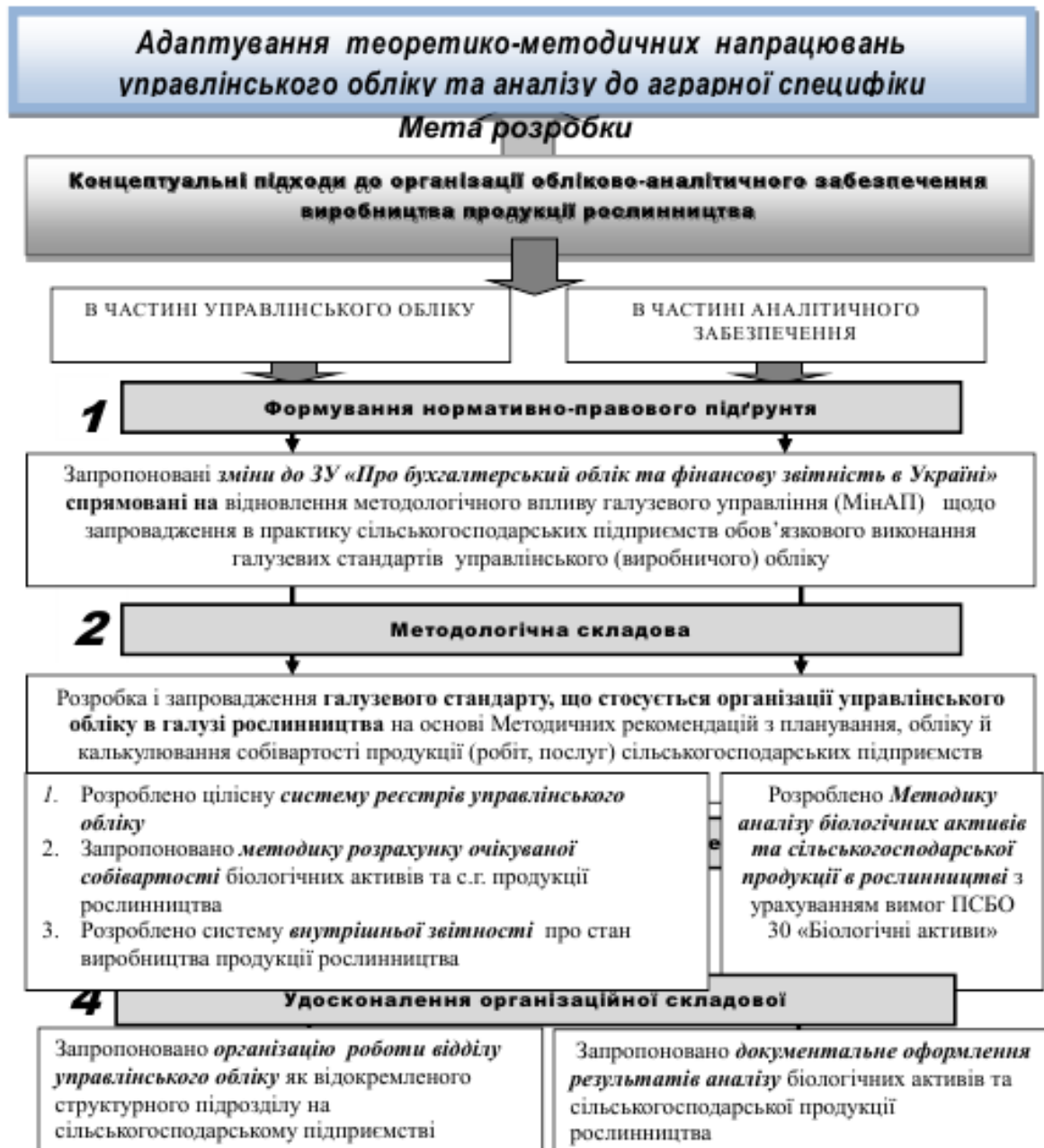


Рис. 3.3. Концептуальні підходи до організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва

Важливим питанням в організаціях управлінського обліку є створення функціонального підрозділу, відповідального за управлінський облік.

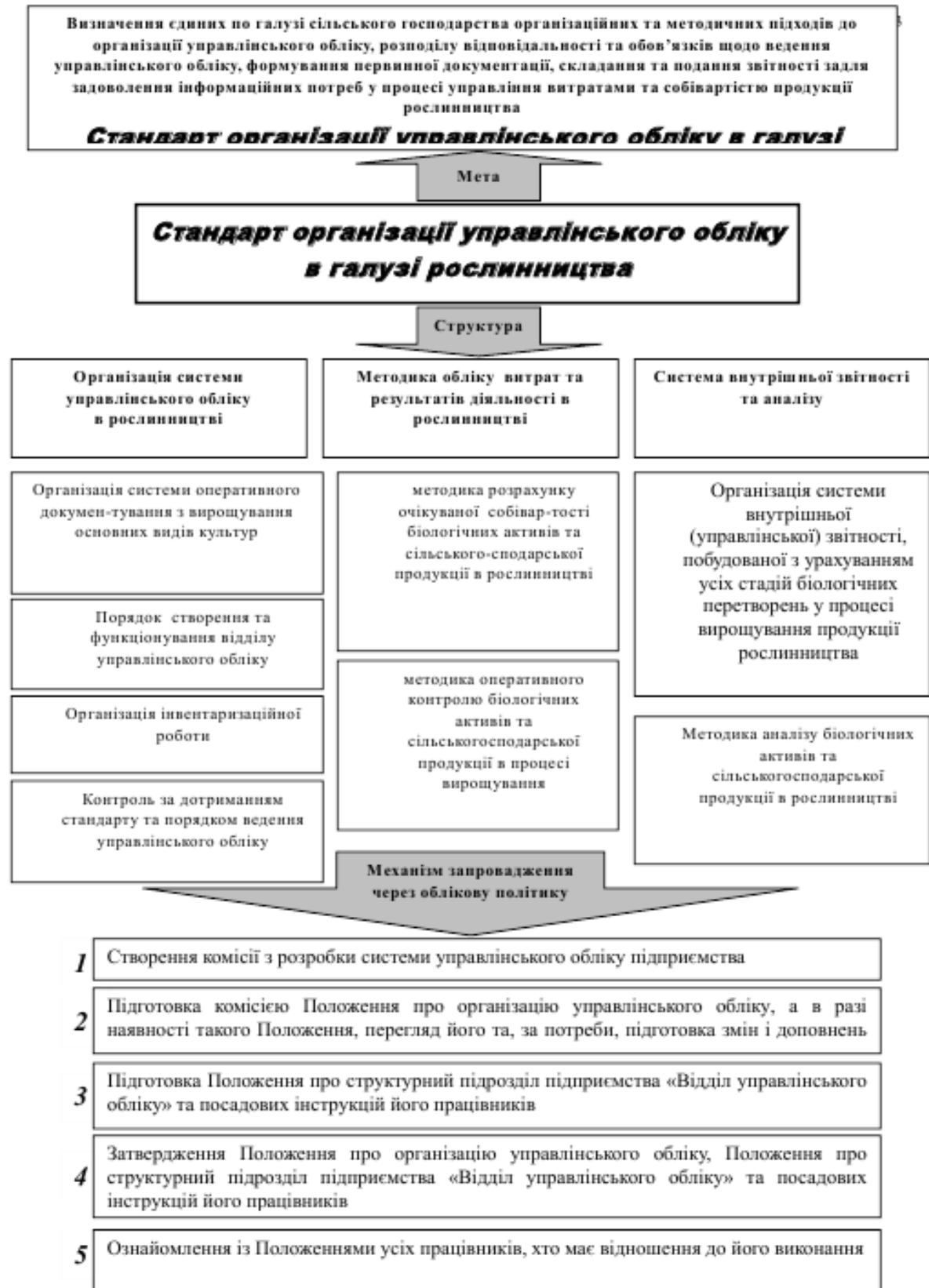


Рис.3.4. Рекомендована структура галузевого стандарту управлінського обліку та організаційно-методичний механізм його впровадження в галузі рослинництва (з урахуванням ПСБО 30 «Біологічні активи»)

Сьогодні в організаційній системі підприємств ці функції виконують різні структурні підрозділи апарату управління, хоча функції не узгоджуються між собою. Щоб усунути цей недолік та налагодити в майбутньому ефективну систему управлінського обліку, необхідно вчитися на досвіді розвинених країн та на пропозиціях вітчизняних науковців з цих питань. У зарубіжній практиці система управлінського обліку, як самостійна бухгалтерська одиниця, досягає своїх цілей на базі єдиного інформаційного центру. Цей метод може бути використаний як форма об'єднання різних функціональних служб для реалізації планової інформації для підтримки підготовки планування та прийняття управлінських рішень, з метою формування витрат і зниження витрат.

Це перший крок до реалізації концепції, орієнтованої на управлінський аспект бухгалтерського обліку. Вся бухгалтерська інформація дуже легко відстежується і повністю використовується для внутрішніх потреб управління підприємством. У цьому випадку з усього набору управлінської інформації швидко вибирається фінансова інформація. При цьому бухгалтерська, податкова й статистична звітність складається через виділення конкретної інформації із загальної системи бухгалтерського обліку підприємства.

Розростання діяльності та подальше ускладнення структури управління призвело до створення окремої господарської одиниці-бухгалтерії. Це характерно для розвинутих малих і середніх агропідприємств. Однак навіть у цих агропідприємствах немає необхідності виділяти фінансовий та управлінський облік у певні види облікової практики. Бухгалтери таких підприємств можуть повністю задовольняти потреби внутрішніх і зовнішніх споживачів інформації на основі єдиної (неподільної) системи обліку.

Лише за умови, коли істотно ускладнюються організація виробництва, технології та корпоративна структура управління, процес поділу власності постійно поглиблюється, економічна ситуація нестабільна, конкуренція загострюється, а кооперативний розвиток процвітає (це середні та великі

підприємства), саме тоді поділ бухгалтерського обліку та практики в окремі галузі вимагають теоретичних знань.

Тому основою поділу апарату бухгалтерського обліку за виробничою ознакою є децентралізація управлінського обліку, а основою організації апарату за функціональними ознаками є централізація управлінського обліку. Ми вважаємо, що децентралізований управлінський облік є ефективнішим, оскільки до завдань відділу управлінського обліку входить не тільки облік витрат виробництва та собівартості, а й аналіз і контроль вартісних операцій, аналіз причин відхилення від норми та факторів, що призводять до цього. Відтак у контекст нашого дослідження аналізу надаємо першочергове значення, оскільки його значення найбільше власне у місцях споживання виробничих ресурсів.

Аналізування літературних джерел та проведене нами дослідження показує, що структурування апарату бухгалтерії можливе за такими ознаками: предметною, лінійною та функціональною. В умовному управлінському відділі бухгалтерського обліку згідно з предметною ознакою доцільно сформувані такі групи облікового персоналу: група обліку та управління витратами, група обліку та управління доходами і результатами діяльності, група економічного аналізу та прогнозування, група бюджетування (рис. 3.5). Зауважимо, що структурування є досить умовним, оскільки у сферу впливу відділу управлінського обліку потрапляють бухгалтери з обліку трудових та матеріальних ресурсів, непрямих витрат.

Систему внутрішньої звітності у галузевому стандарті доцільно представити низкою форм звітності. Адже власне складання внутрішньої звітності зможе забезпечити досягнення мети розробки стандарту управлінського обліку у сільському господарстві. Такий підхід суттєво підвищить рівень інформаційного забезпечення управління. Водночас беззаперечною умовою є врахування конкретних інформаційних запитів користувачів, які зумовлені специфікою діяльності підприємства.

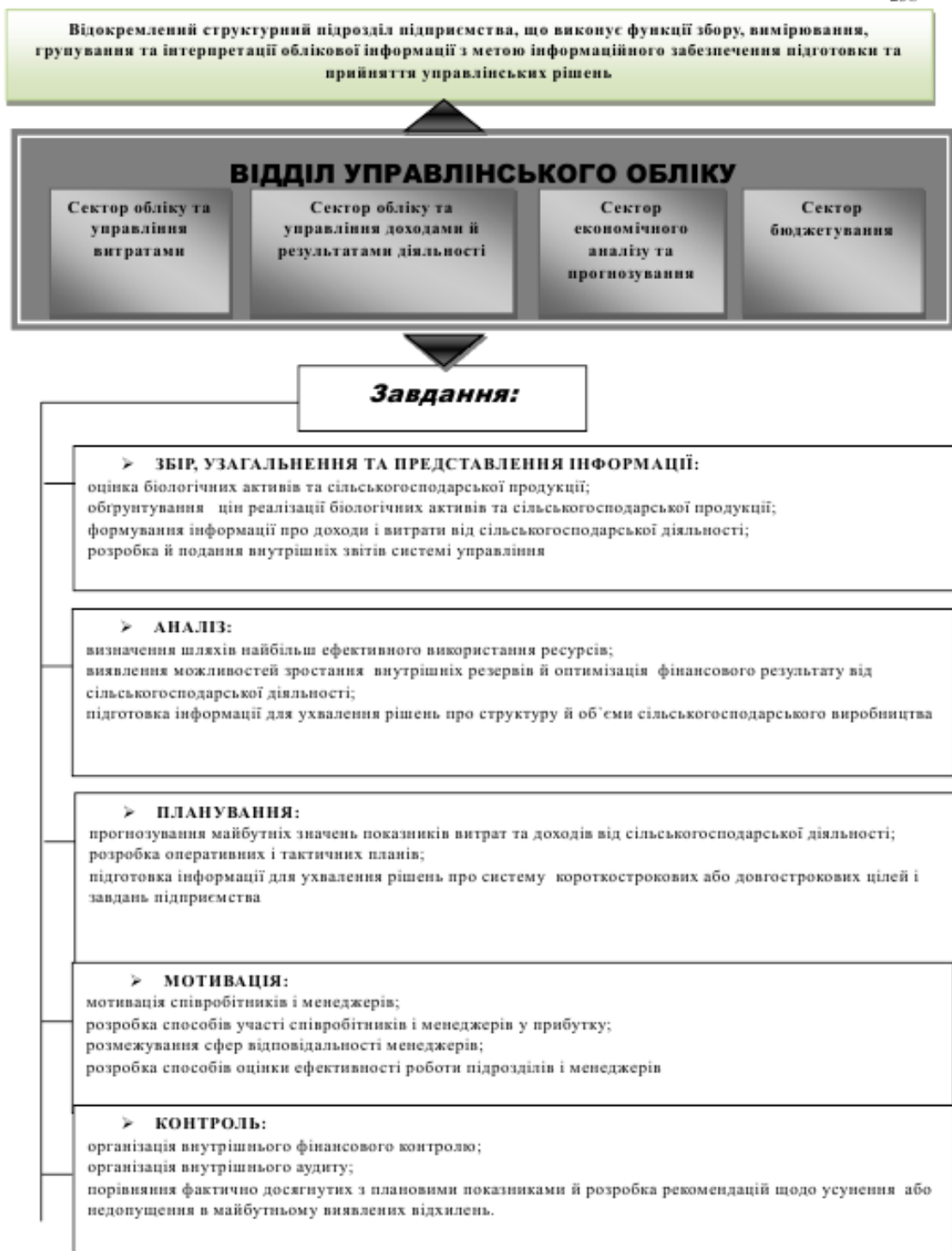


Рис. 3.5. Призначення, завдання та структура відділу управлінського обліку на сільськогосподарському підприємстві

Проте у стандарті управлінського обліку в сільському господарстві доцільно визначити приблизну облікову номенклатуру, що повинна знайти своє місце у системі управлінського обліку сільськогосподарських товаровиробників.

## 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.

Об'єктом дослідження є ФГ «Обрій».

Середньооблікова кількість працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві, станом на 1 січня 2017 року становила 17 осіб, з яких 9 чол. зайняті в тваринництві. Середньомісячна заробітна плата у господарстві досить висока і становить понад 7000 грн. Упродовж досліджуваного періоду вона зросла на 80%. Працівники рільничої бригади є сезонними, а працівники ферм – постійними.

Природні умови задовольняють вимоги розвитку тваринництва й рослинництва.

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 ФГ «Обрій» здійснюють відповідно до Закону 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 ФГ «Обрій» 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 у ФГ «Обрій», 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; організовувати 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 у ФГ «Обрій» 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:

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

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

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

де  $Z$  – 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.

Таблиця 4.1

### Основні показники виробничого травматизму у ФГ «Обрій»

Показник	Умовне позначення	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2018 р.
Середньоспискове число працівників, осіб	<i>P</i>	221	224	217	98,2
Асигновано на охорону праці, тис. грн:	<i>Ан</i>	<b>215</b>	<b>254</b>	312	145,1
у т.ч. витрати на спецодяг	<i>Во</i>	<b>180</b>	<b>201</b>	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

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 у ФГ «Обрій» можна виокремити витрати на придбання спецодягу, адже відповідно до чинного законодавства цю вимогу покладають на адміністрацію підприємства.

#### 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.

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.

Таблиця 4.2

**Заходи з покращання охорони праці та витрати коштів  
у ФГ «Обрій», 2020 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

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 спричиняють 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 основі 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 екологобезпечного агровиробництва.

## ВИСНОВКИ

Виробництво продукції рослинництва є ключовим процесом операційної діяльності сільськогосподарського підприємства. Перебіг виробництва передбачає використання природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, праці персоналу, основних засобів та одержання готової продукції для реалізації.

Управлінський облік є дієвим інструментом управління виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств, який здатен підвищити якість та ефективність прийняття управлінських рішень, максимізувати очікувані позитивні результати, ефективно контролювати ризики господарської діяльності.

Із прийняттям ПСБО 30 «Біологічні активи» був суттєво змінений перелік об'єктів фінансового обліку. Паралельно це зумовило необхідність уточнення цілей організації управлінського обліку на сільськогосподарському підприємстві.

Основними компонентами методології управлінського обліку в овочівництві є: методи обліку витрат та калькулювання собівартості овочевих культур, процедури ціноутворення на продукцію овочівництва, прийоми складання і подачі внутрішньої управлінської звітності щодо виробництва продукції овочівництва та система планування (бюджетування), аналіз і контроль в овочівництві.

В економічному аспекті собівартість виробництва характеризує використання ресурсів підприємством і виражає виробництво та реалізацію продукції у грошовій оцінці.

На тлі переважання рослинницької галузі виробничим напрямком ПАФ «Винниківська» є вирощування картоплі, зернових та овочів відкритого ґрунту. Частка продукції рослинництва у 2020 році у структурі товарної продукції була 87,5%. Ріст операційних витрат можна пояснити впливом інфляції, диспаритетом цін між аграрною та промисловою продукцією.



Збільшення витрат на оплату праці можна пояснити збільшенням середньомісячної заробітної плати на основі щорічного зростання мінімальної заробітної плати.

Збільшення у ПАФ «Винниківська» вартості майна та активів загалом на кінець року означає покращання як фінансового стану аграрного підприємства, так і його ліквідності та платоспроможності.

Первинний та зведений облік виробництва овочів у ПАФ «Винниківська» організований на належному рівні. Недоліком є те, що деякі працівники не завжди вчасно складають первинні документи, а також не заповнюють усі необхідні реквізити. Через це ефективність бухгалтерського обліку та достовірність інформації знижується. При цьому важче виявляти осіб, які надмірно використовують матеріали та інші цінності.

Реєстром аналічного обліку у якому у розрізі овочевих культур на підставі первинних документів впродовж виробничого циклу нагромаджують витрати є «Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва» (ф. №5.5 с.-г.). На кінець місяця кредитові обороти зі Звітів із деталізацією сум в розрізі кореспондуючих рахунків переносять у Зведену відомість №5.10 с.-г., а згодом до Журнала-ордера №5В с.-г., а звідти – у Головну книгу.

Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132 від 18.05.2001р. визначають методичні засади і правила обліку витрат на вирощування овочевих культур та різноманітної сільськогосподарської продукції. У цих рекомендаціях зазначено, що приміром картопля оприбутковується за фракціями із розподілом на стандартну і нестандартну.

Рекомендований формат внутрішньої (управлінської) звітності враховує всі етапи біологічного перетворення при вирощуванні овочевих культур. З їх допомогою можна оцінити виробничу діяльність структурних підрозділів шляхом виявлення відхилень між фактичними показниками та очікуваннями та запровадження систем контролю та управління. Крім того, ці таблиці містять конкретні показники, які дозволяють керувати витратами під час

процесу біологічного перетворення, а також на етапі зберігання та збуту овочевої продукції.

Запропонована концепція побудови обліково-аналітичного забезпечення біологічних процесів у рослинництві та овочівництві зокрема передбачає виконання заходів щодо відновлення на агропідприємствах управлінського обліку та посилення ролі економічного аналізу в рослинництві. Пропозиції щодо розробки і впровадження галузевого стандарту з управлінського обліку уможливають функціонування цілісної системи управлінського обліку на агропідприємствах з урахуванням галузевої специіки їх діяльності, підвищать рівень облікової роботи, достовірність і прозорість бухгалтерської інформації з метою її використання у стратегічному плануванні.

**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. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: підручник / 2-ге вид., доповн. К.: КНЕУ, 2002. 624 с.
3. 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.
4. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. К.: [КНТЕУ], 2010. 335 с.
5. Білявський Г. О., Фурдуй Р. С., Костіков І. Ю. Основи екології: підручник / 2-ге вид., доповн. К.: Либідь, 2005. 407 с.
6. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / за заг. ред. А.М. Коваленко. Дніпропетровськ : ВКК «Баланс-Клуб», 2009. 736 с.
7. Гандзюк М. П., Желібо Є. П., Халімовський М. О. Основи охорони праці: підручник. К.: Каравела, 2005. 392 с.
8. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436 – ІХ. *Відомості Верховної ради України*. 2003. № 19. с.144.
9. Івахненко С. В. Класифікація програмного забезпечення обліку і контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. №7. С. 55
10. 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>
11. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник / За ред. В. Я. Амбросова. Харків: ХДТУСГ, 2005. 698 с.
12. 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](http://www.zakon.nau.ua/doc/code...06)

13.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.

14.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.

15.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](http://www.ligazakon.ua).

16.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

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://zakon.gov.ua>

18.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.

19.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

20.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>

21.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.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 18.11.2005 р. № 790. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 4-8.
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 18.11. 2005 року №790. *Облік та фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 102.
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. URL: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
25. 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>
26. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)
27. 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.
28. Стендер С. В. Особливості удосконалення управлінського обліку в галузі рослинництва. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2011. Вип. 19. С. 310-314.
29. Стоян В.І. Методологічні аспекти обліку витрат виробництва. *Фінанси України*. 2012. №10. 218 с.
30. 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
31. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз: навч. посіб. Львів: «Новий Світ-2000», 2008. 344 с .
32. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. К.: Алерта. 2011. 976 с.
33. Тринько Р.І., Біттер О.А., Крупа О.М. Стан та перспективи розвитку картоплярства у Львівській області: монографія. Львів, 2010. 200 с.

34. Федоренко О. І., Бондар О. І., Кудін А. В. Основи екології: підручник. К.: Знання, 2006. 543 с.
35. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.]. К.: Алерта, 2011. 1042 с.
36. 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.