

Центральноукраїнський національний технічний університет
ЦЗДО
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
« » 2021 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Обліково-інформаційне забезпечення управління витратами в
зерновому виробництві»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-20 МЗ (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Коляса О.М.
« » 2021 р.

Керівник проекту
к.е.н., професор
Віра САВЧЕНКО
« » 2021 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
фінансів, банківської справи та
страхування
Наталія ГАВРИЛОВА

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет ЦЗДО
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма
Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
«___» _____ 2021 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

_____ Коляса Ольга Миколаївна _____
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Обліково-інформаційне забезпечення управління витратами в зерновому виробництві

2. Керівник роботи (проекту)

Савченко Віра Меєрвна, кандидат економічних наук, професор

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

3. Строк подання роботи до захисту 16 листопада 2021 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи

(проекту) Метою дослідження є обґрунтування напрямів розвитку системи інформаційно – аналітичного забезпечення управління витратами в рослинництві для умов господарської діяльності базового підприємства

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	02.10.2021 р. – 08.10.2021 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	09.10.2021 р. – 15.10.2021 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	16.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	02.11.2021 р. – 12.11.2021 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2021 р. – 15.11.2021 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	16.11.2021 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 25 » серпня 2021 р.

Підпис керівника

_____ (прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 27 » серпня 2021 р.

Підпис здобувача

_____ (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Коляса О.М. Обліково-інформаційне забезпечення управління витратами в зерновому виробництві. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2021.

Випускна кваліфікаційна робота присвячена дослідженню практичних аспектів обліково – аналітичного забезпечення управління витратами у рослинництві. Робота спрямована на узагальнення напрацювань науковців, нормативно – методичної літератури, оцінку практичного досвіду, визначення напрямів та розробку рекомендацій з облікової політики з витрат та обліково – аналітичного забезпечення управління витратами. Узагальнено галузеві особливості рослинництва, з'ясовано їх вплив на нормативну регламентацію обліку витрат у рослинництві та формування системи обліково – аналітичного забезпечення управління витратами.

Представлено результати аналізу організаційних та економічних особливостей, оцінено облікову політику та стан інформаційного забезпечення управління витратами у рослинництві ФГ «Чайка».

Висвітлено методичні особливості та з'ясовано проблеми обліку в системі операційного управління витратами у рослинництві та обґрунтовано рекомендації з удосконалення обліково – аналітичного забезпечення управління витратами в системі управлінського обліку у рослинництві ФГ «Чайка»

Надані практичні рекомендації в частині облікової політики з витрат та обліково – аналітичного забезпечення управління витратами за полем сівазміни на підставі розробки технологічних карт та використання системи облікових реєстрів за центром відповідальності – польова бригада.

Ключові слова: рослинництво, витрати, облік, управління, управлінський облік

SUMMARY

Kolyasa O. Accounting and information support for cost management in grain production. - Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and Taxation" of the educational-professional program "Accounting and Taxation in Business Management and the Public Sector of Economy". - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2021.

The final qualifying work is devoted to the research of practical aspects of accounting and analytical support of cost management in crop production. The work is aimed at generalizing the work of scientists, normative - methodological literature, evaluation of practical experience, determination of directions and development of recommendations on cost accounting policy and accounting - analytical support of cost management. The branch peculiarities of crop production are generalized, their influence on the normative regulation of cost accounting in crop production and formation of the system of accounting and analytical support of cost management is clarified.

The results of the analysis of organizational and economic features are presented, the accounting policy and the state of information support of cost management in crop production of FG "Chaika" are estimated.

The methodological features and problems of accounting in the system of operational cost management in crop production are clarified and recommendations for improving the accounting and analytical support of cost management in the system of management accounting in crop production FG "Chaika" are substantiated.

Practical recommendations are given in the part of cost accounting policy and accounting - analytical support of cost management in the field of crop rotation on the basis of development of technological maps and use of the system of accounting registers at the center of responsibility - field team.

Key words: crop production, costs, accounting, management, management accounting

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИКО – МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА	13
1.1. Розвиток облікової теорії витрат у контексті формування нової парадигми обліку у рослинництві (землеробстві) відповідно до теорії фізіократів та концепції сталого розвитку	13
1.2 Галузеві особливості виробництва продукції рослинництва та їх вплив на інформаційні запити управління та нормативну регламентацію обліку	20
Висновки до розділу I	35
РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ, РЕЗУЛЬТАТИ ТА СТАН ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ ФГ «Чайка»	39
2.1 Організаційно - економічна характеристика ФГ «Чайка»	39
2.2. Аналітичне забезпечення управління витратами та результатами сільськогосподарської діяльності ФГ «Чайка»	47
2.3. Організаційні особливості ведення обліку та формування звітності ФГ «Чайка»	59
Висновки до розділу II	67
РОЗДІЛ III СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У РОСЛИННИЦТВІ	72
3.1. Методичні особливості та проблеми обліку та операційного управління витратами у рослинництві	72
3.2. Обліково – аналітичне забезпечення управління витратами в системі управлінського обліку у рослинництві	80
Висновки до розділу III	95
ВИСНОВКИ	97
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	105
ДОДАТКИ	114

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах орієнтації України на набуття рівноправного члена Європейського співтовариства передумовою є налагодження виробництва якісної та конкурентоспроможної сільськогосподарської продукції. Конкурентоспроможність обумовлена рівнем ефективності виробництва, що обумовлює необхідність управління витратами одним з важливіших елементів якого є обліково - аналітичне забезпечення. Проблема посилюється в умовах функціонування сільськогосподарських виробників, що мають різні організаційні форми та різні розміри і структури бізнесу. Незважаючи на це для кожного господарства важливим є створення такої системи бухгалтерського обліку, яка б давала об'єктивну, повну і своєчасну інформацію про стан відтворювальних процесів у галузі рослинництва не лише для потреб складання фінансової та статистичної галузевої звітності але і задовольняла інформаційні запити внутрішнього менеджменту підприємства та апарату управління підприємства та його структурних підрозділів. У цьому зв'язку є необхідним на рівні суб'єкта господарювання сформувати адекватну організаційним особливостям господарювання систему інформаційного забезпечення основних функцій управління, зокрема аналітичної та контрольної. Відповідно вважаємо, що є актуальним дослідження проблемних аспектів обліково – аналітичного забезпечення управління витратами у рослинництві з метою обґрунтування напрямів оптимізації обліково - аналітичного забезпечення управління. Цей напрям дослідження має практичну спрямованість з огляду на необхідність розробки рекомендацій оптимізації на рівні суб'єкта сільськогосподарського виробництва – базового фермерського господарства з врахуванням організаційних аспектів та інформаційних запитів менеджменту сьогодення та відповідно до перспектив розвитку господарства.

Грунтовне дослідження впливу фізіократичної теорії на розвиток методології обліку та контролю в аграрній сфері здійснили такі науковці як: Саблук П.Т., Жук В.М., Шевчук В.О. Проблематика обліку та контролю витрат та виходу продукції рослинництва традиційно є предметом уваги сучасних дослідників. Так, серед інших вітчизняних дослідників ці питання висвітлювали такі науковці, як: Саблук П.Т., Моссаковський В.Б., Сук Л.К., Сук П.Л., Правдюк Н.Л., Стендер С.В. Проте, незважаючи на значний доробок потребує подальшого розвитку методологія обліку та контролю у рослинництві та є необхідним виявити проблеми методики та організації обліково – аналітичного забезпечення управління у рослинництві.

Дослідженню проблем теорії та практики обліку виробництва в сільському господарстві значну увагу приділили та приділяють як вітчизняні так і закордонні науковці, зокрема, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Линник, В.О. Ластовецький, Ю.Я. Литвин, М.Ф. Огійчук, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, В.В. Сопко, Л.С. Шатковська, В.П. Ярмоленко та інші. Однак безліч питань і на сьогодні залишаються невирішеними, оскільки серед вчених-економістів і практиків існують суттєві розбіжності у поглядах, особливо стосовно застосування на практиці методичних підходів викладених у М(С)БО 41 «Сільське господарство» аналогом якого є вітчизняний П(С)БО 30 «Біологічні активи» у контексті інформаційного забезпечення управління. Цей стандарт суттєво змінив методологію оцінки, що обумовлює певні зміни і формування обліково – аналітичної системи інформаційного забезпечення управління витратами сільськогосподарського виробництва. Відповідно за мету виконання роботи поставлено визначення напрямів розвитку організації та методики обліку, контролю та проведення аналізу витрат у сільськогосподарського виробництва у системі інформаційно – аналітичного забезпечення управління на підставі з'ясування проблемних моментів та здійснення оцінки їх сучасного стану в умовах базового підприємства.

Базовим для дослідження обрано типове фермерське мікропідприємство ФГ «Чайка».

Мета дослідження. Метою дослідження є обґрунтування напрямів розвитку системи інформаційно – аналітичного забезпечення управління витратами в рослинництві для умов господарської діяльності базового підприємства.

Задачі дослідження. Цільова спрямованість дослідження обумовила постановку та вирішення наступних завдань:

- узагальнено на підставі вивчення праць науковців тенденції розвитку облікової теорії витрат у контексті формування нової парадигми обліку у рослинництві (землеробстві) відповідно до теорії фізіократів та концепції сталого розвитку;
- досліджено галузеві особливості виробництва продукції рослинництва та їх вплив на інформаційні запити управління і нормативну регламентацію обліку;
- надано організаційно - економічну характеристику ФГ «Чайка»;
- оцінено стан аналітичного забезпечення управління витратами та результатами сільськогосподарської діяльності ФГ «Чайка» та проведено аналіз господарської діяльності та її результатів;
- з'ясовано організаційні особливості ведення обліку та формування звітності ФГ «Чайка»;
- визначено методичні особливості та проблеми обліку і операційного управління витратами у рослинництві;
- обґрунтовані рекомендації з удосконалення обліково – аналітичного забезпечення управління витратами в системі управлінського обліку у рослинництві

Об'єктом дослідження випускної кваліфікаційної роботи є процес управління формуванням витрат у виробництві в рослинництві.

Предметом дослідження є теорія, методологія, організація та методика обліково – аналітичного забезпечення управління витратами у рослинництві в системі бухгалтерського обліку.

Методи дослідження. З метою вивчення облікової практики використовувався метод спостереження та аналізу; методом теоретичного узагальнення та порівняння було встановлено особливості методології обліку у рослинництві; для розвитку та уточнення методичних аспектів обліку та контролю у рослинництві були задіяні методи індукції та дедукції; при здійсненні дослідження також використовували метод наукової абстракції та конкретизації, методи і прийоми документального та фактичного контролю.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Джерелами інформації для написання випускної кваліфікаційної роботи слугували праці вітчизняних та зарубіжних вчених; законодавчі та нормативні акти; програмні документи, постанови уряду з питань бухгалтерського обліку та економічної політики; методичні матеріали, дані річної та періодичної звітності, документи первинного обліку, фінансова, податкова та статистична звітність ФГ «Чайка».

У процесі дослідження отримано наступні наукові результати, що містять елементи наукової новизни:

- згідно необхідності врахування системою обліку основ фізичної економії доведено доцільність застосування «Екологічного паспорта Поля» та відображення в обліку рослинництва витрат на поліпшення землі;
- обґрунтовано доцільність з метою удосконалення обліково – аналітичного забезпечення використовувати модель, що ґрунтується на поєднанні планування, оперативного контролю, фінансового обліку витрат у рослинництві у розрізі поля сівозміни на підставі розроблених технологічних карт;

- обґрунтовано ефективність управлінського обліку витрат відповідно до тенденцій подальшого розвитку фермерських господарств за центром відповідальності та витрат – польова бригада. Надано у відповідно з цим систему документування

Результати дослідження прийняті до впровадження ФГ «Чайка» в частині рекомендацій з облікової політики з витрат та обліково – аналітичного забезпечення управління витратами за полем сівоzmіни на підставі технологічних карт.

Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах «Інформаційне забезпечення управління формування витратами та собівартістю в сільському господарстві» матеріалів матеріалів III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: сучасні виклики» та у статті «Проблемні аспекти інформаційного забезпечення управління витратами у рослинництві» у електронному Збірнику праць молодих науковців ЦНТУ, Випуск 12.

Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

В першому розділі «Теоретико – методологічні засади обліку виробництва продукції рослинництва» розглянуто підходи до формування обліково – аналітичного забезпечення управління витратами у рослинництві у контексті формування нової парадигми обліку у рослинництві (землеробстві) відповідно до теорії фізіократів та концепції сталого розвитку, узагальнено галузеві особливості рослинництва, з'ясовано їх вплив на нормативну регламентацію обліку витрат у рослинництві та формування системи обліково – аналітичного забезпечення управління витратами .

У другому розділі «Організаційні особливості, результати та стан інформаційного забезпечення управління виробництвом ФГ «Чайка»» представлено результати аналізу організаційних та економічних

особливостей, оцінено облікову політику та стан інформаційного забезпечення управління витратами у рослинництві.

У третьому розділі «Сучасний стан та напрями розвитку обліково – аналітичного забезпечення управління витратами у рослинництві» висвітлено методичні особливості та з’ясовано проблеми обліку в системі операційного управління витратами у рослинництві та обґрунтовано рекомендації з удосконалення обліково – аналітичне забезпечення управління витратами в системі управлінського обліку у рослинництві ФГ «Чайка»

Обсяг роботи. Робота викладена на 113 сторінках, вона містить 4 рисунки, 19 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 86 найменувань та викладений на 8 сторінках.

РОЗДІЛ І.

ТЕОРЕТИКО – МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

1.1 Розвиток облікової теорії витрат у контексті формування нової парадигми обліку у рослинництві (землеробстві) відповідно до теорії фізіократів та концепції сталого розвитку

Вітчизняні науковці економісти - аграрники, що досліджують проблематику розвитку сільськогосподарського виробництва та інформаційного забезпечення управління витратами в аграрній сфері є прибічниками доктрин фізичної економії (П.Т.Саблук, Г.Г. Кірейцев, В.М.Жук). В останні роки проблематиці розвитку аграрного обліку, що стосується і рослинництва, з позиції філософії фізіократів приділив значну увагу В.М. Жук. Цим науковцем, на базі розвитку напрацювань попередників розроблено «Фізіократичну доктрину розвитку бухгалтерського обліку. Він вважає, що саме пошук шляхів виходу з періодичних криз світової економіки приводить все більше число економістів до вивчення і примноження ідей і доктрин фізичної економії. Подолання кризових явищ вимагає вдосконалення політичної економії» [19].

В.М. Жук дослідив вплив фізіократичних ідей на розвиток бухгалтерського обліку, виходячи з постановки перед ним завдань теорією фізичної економії за її 250-річну історію та наукове означення, на основі доктрин цієї економічної школи, розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку в аграрній галузі економіки [19].

Фізіократична доктрина базується на тому, що апріорі єдиним джерелом доданої вартості та економічного зростання є землеробство. За

фізіократами землеробство забезпечує людство усім необхідним, але й натомість потребує підтримку зі сторони як капіталу так і праці.

Важливим на думку сучасних прибічників філософії фізіократів є те, що ранні фізіократи відстоювали як джерело багатства сферу виробництва, а не обміну.

Серед сучасних вітчизняних вчених, які вивчають та примножують вклад фізіократів у розвиток бухгалтерської науки – В.В. Сопко та В.О. Шевчук. Так, професор В.В. Сопко відмічає: «Найбільш суттєві теоретичні розробки бухгалтерської науки відносяться до XIV–XX століття нашої ери, починаючи з Л. Пачолі – 1494 р. Найбільш суттєвий вклад в економічну теорію та правове обґрунтування бухгалтерського обліку як науку внесли науковці, які були прибічниками фізіократичної доктрини розвитку економіки. Щодо аграрного виробництва, дуже вагомими є результати дослідження В.О. Шевчука [86], який стверджує необхідність розмежування чинників та джерел економічного зростання. До першоджерел економічного зростання він відносить природу і людину, а капітал та технічний прогрес – це вторинні, тобто є не джерелами, а чинниками. Крім цього важливим є поділ праці на фізичну (яка є чинником) та розумову (яка є джерелом).

В.М. Жук вважає, що «саме фізіократами вперше поставлено завдання організації уніфікованого обліку та звітності в державі як дієвого інструменту управління в справі примноження доданої вартості в національному масштабі. Крім того, саме фізіократи вперше виділяли специфіку облікового забезпечення землеробства, як єдиної, унікальної у взаємодії з природою галузі економіки, що створює абсолютну додану вартість» [20].

В.М. Жук на підставі вивчення та узагальнення праць ранніх фізіократів, що приділяли увагу обліку, зокрема, праць Кене акцентує увагу на тому, що у рослинництві (землеробстві) першочерговими об'єктами обліку є витрати і доходи та виокремлює у доходах дохід землевласника та

частку доходу, що покриває витрати. Дуже важливим і для сьогодення є висновок ранніх фізіократів щодо необхідності обліку і контролю спрямування та використання частки доданої вартості на поліпшення землі. Так, за теорією фізичної економії землі, як ключового фактору створення абсолютної доданої вартості, має бути як мінімум компенсована втрата родючості, а в ідеалі – направлення вагової частини доходу в родючість землі, призвело б до збільшення продуктивності і прибутку в галузі. Проте в економічній теорії не має поняття амортизації землі (як економічного фактору), оскільки допускається, що термін її використання невідомий та її придбання її за гроші не показує її істинної цінності.

В Україні в сучасних умовах проблема посилюється відсутністю ринку землі та грошової оцінки землі і припускається, що земля не втрачає родючість. В умовах відсутності контролю за дотриманням науково обґрунтованих сівозмін та зосередження уваги користувачів землі на тимчасових засадах оренди на вирощуванні найбільш рентабельних культур таких як соняшник, кукурудзяне зерно проблема посилюється. Напрямок її розв'язання на думку науковців та практиків у впровадженні системного екологічного контролю та в його межах запровадження обов'язковості складання і періодичного оновлення «Екологічного паспорту поля». Так, з точки зору програм раціонального використання земельних ресурсів повинно бути передбачено проведення моніторингової діяльності підприємств. Моніторинг представляє собою систему регулярних спостережень в просторі та часі, що дає інформацію про стан навколишнього середовища з ціллю оцінки попереднього, теперішнього та прогнозу майбутніх параметрів навколишнього середовища, які мають значення для людини. Основним інструментом моніторингової діяльності в області земельних ресурсів є, на наш погляд, «Екологічний паспорт поля». Однак, на сьогоднішній день такий документ відсутній. В ньому повинні бути відображені аналіз стану водних ресурсів, повітряного басейну та інформація по земельних ресурсах. Така як

площа, яку займає підприємство під будівлі та споруди основного та допоміжного виробництва; складування відходів виробництва з обліком їх характеристик; показники по рекультивації порушених земель; данні хімічного та фізичного стану ґрунту; дані санітарно-гігієнічного стану по категоріях забрудненості, показники по внесенню добрив під сільськогосподарські культури.

Отже, саме ранні фізіократи визначили вперше в економічній науці:

- ключову роль обліку в підготовці та прийнятті управлінських рішень в управлінні державою (чи галуззю економіки);
- особливості (спеціалізацію) обліку в сільськогосподарській галузі, що має особливу (природну) технологію виробництва, використання худоби та необхідність покриття витрат з виснаження землі і здійснення капіталовкладень на поліпшення її родючості.

В останні роки «суттєво відновився інтерес дослідників до позицій фізіократів, що пов'язується із відповідністю позицій фізіократів базовим категоріям концепції сталого розвитку, що поступово перетворюється у сучасну філософію суспільного розвитку» [85].

На думку В.М.Жука «фізіократичне бачення завдань, предмета та об'єктів бухгалтерського обліку є теоретичною основою побудови за сучасних умовної нової (або оновленої) парадигми в цілому та аграрного сегменту теорії бухгалтерського обліку зокрема» [19].

Відповідно до теоретичних засад формування облікової моделі Ф.Кене важливими складовими є:

- обліково - аналітичне забезпечення для прийняття та підтримки рішень за пріоритетністю (люди, земля, худоба) та виділення нових об'єктів обліку соціального та природно-ресурсного потенціалу;
- регламентація обліку витрат і доходів, з включення до обов'язкових витрат у землеробстві фактору оновлення родючості землі

(через механізм капіталізації) з метою доказовості фізіократичних ідей та підтримки державою землеробства.

Ці ідеї мають відношення до ранніх фізіократів, проте проблема, поставлена ними, не вирішена і дотепер. Ця ситуація обумовлена невідповідністю інтересів кол суспільства, що приймають рішення щодо методології обліку в умовах зростання капіталу та глобалізації економіки (інтересів власників промислового та фінансового капіталу) і інтересів дрібних фермерів та власників аграрного бізнесу. Відповідно ідеї ранніх фізіократів не знайшли відклику і не були реалізовані щодо облікової методології.

В XIX столітті яскравим представником української науки, прибічником теорії фізіократів був Сергій Подолинський [54;с.125], який доповнив науковий апарат фізичної економії та поставив перед обліком нові орієнтири. Подолинський вважав, що головним джерелом доданої вартості в економіці є здатність землі та праці продуктивно використовувати енергію Землі та Сонця, що в ті часи споживалася землянами тільки через продукцію землеробства.

На відміну від Ф. Кене, у Подолинського [54;с.169] відсутнє пряме акцентування на ролі бухгалтерського обліку у розвитку ідей фізіократів. Проте, на думку сучасних науковців саме внесок Подолинського у розвиток теорії фізіократів обумовлює необхідність:

- розширення об'єктів обліку в частині природно-ресурсного потенціалу;
- ідентифікації та балансового узагальнення виробництва і споживання відновлювальних енергетичних активів. У рослинництві це: зерно, корми, гній та інша сільськогосподарська продукція, тобто активи, які є істинним багатством людства та примножують енергію на Землі.

Відповідно до вчення Подолинського «облікова парадигма, що враховує ідеї фізіократів пов'язується з проблемою оцінки таких активів за

новими методологічними підходами. Суть таких підходів полягає в пріоритетності енергетичних та соціальних факторів над грошовоміновими схемами. Організація обліку і контролю за виробництвом та розподілом відновлювальних біоенергетичних активів, їх оцінка на нових методологічних засадах та бухгалтерське забезпечення підвищення продуктивності праці є другим етапом постановки завдань та запитів до обліку від теорії фізичної економії» [54].

Реалізація ідей фізіократів стосовно обліку на міжнародному рівні позначилось на розробці і прийнятті МСБО 41 «Сільське господарство» був затверджений та рекомендований до запровадження з 2003 року [36]. Поряд з Україною, яка з 2007 року запровадила його адаптовану версію в П(С)БО 30 «Біологічні активи» [44], на сьогоднішній день ідеї МСБО 41 прийняті до реалізації в деяких країнах третього світу, Австралії та Новій Зеландії.

На нормативному рівні із прийняттям цього стандарту враховано особливості виробництва продукції землеробства (продукції), що обумовлено необхідність відображення в обліку та звітності біологічного та природно-ресурсного потенціалу – фізичного капіталу – «живої» економіки. Стандартом виділено окремі об'єкти обліку – біологічні активи, рекомендовано їх балансове (звітне) узагальнення та оцінка за справедливою вартістю. МСБО 41 (вітчизняний стандарт «Біологічні активи») розроблено та прийнято відповідно до ідей забезпечення розвитку бухгалтерського обліку на основі положень фізіократичної економічної теорії. Сучасні науковці прогнозують відповідно до необхідності забезпечення потреб сталого розвитку виникнення нових та якісну зміну існуючих об'єктів обліку та представлення у звітності (як фінансовій так і інтегрованій), зокрема це стосується земельних ресурсів, енергетичних ресурсів, біологічних активів та процесів їх трансформації. Такі напрями розвитку облікової теорії мають знайти відгук і в обліковій практиці стосовно обліку витрат. Так, потребує поглиблення обліково – аналітичне забезпечення використання земельних

ресурсів за врахування їх родючості. Також важливим питанням є оцінка біологічних активів, застосування оцінки за справедливою вартістю в обліку сільськогосподарською діяльності, зокрема в частині витрат та виходу готової продукції у рослинництві. Відповідно до специфіки аграрного виробництва та значення використання землі не лише з точки зору інтересів бізнесу а відповідно до суспільного значення потребує перегляду обліково – аналітичне забезпечення використання земельних ресурсів, виробничих витрат в частині використання і накопичення у ґрунтах гербіцидів та інших хімікатів.

Проблемою облікової практики є нехтування особливостей сільськогосподарської діяльності та не дотримання норм П(С)БО 30 «Біологічні активи». Не зважаючи на процесу демократизації в обліку та розуміння право на розробку облікової політики безпосередньо суб'єктом господарювання провідні науковці, що здійснюють дослідження в сфері аграрного обліку (з чим ми погоджуємось) вважають необхідність участі Міністерства аграрної політики в доведенні до суб'єктів господарювання рекомендованих справедливих цін у рамках запровадження єдиної галузевої облікової політики. Ми вважаємо, що на рівні областей ця робота може бути покладена на Дорадчі служби.

Не зважаючи на поширення серед закордонних та вітчизняних науковців концепції уніфікації облікових стандартів для всіх сфер ведення бізнесу не залежно від видів економічної діяльності та галузей, ми вважаємо з огляду на специфіку аграрного виробництва та виклики забезпечення сталого розвитку слушною позицію В.М. Жук якій вважає, що «є необхідним розширити МСФЗ стандартами другого (галузевого). Саме за допомогою цього має бути реалізована ідея сталого розвитку через інформаційне забезпечення всіх складових сучасного управління та фізіократична ідея інформаційного забезпечення перерозподілу світового багатства на користь

землеробства та інших сфер людської діяльності через прийняття відповідних національних та наднаціональних рішень» [20].

1.2. Галузеві особливості виробництва продукції рослинництва та їх вплив на інформаційні запити управління та нормативну регламентацію обліку

Виробництво є основним чинником економічного зростання тому, що саме результатом цього процесу є створення матеріальних цінностей, забезпечення працівників заробітною платою, створюються умови для науково-технічного прогресу і розвитку суспільства. Виробництво є першоосновою будь-якої системи господарювання: ринкової, планової, змішаної. Адже із всіх видів діяльності (наприклад, постачання, транспортування, зберігання, виробництво, реалізація) цінність продукції додається тільки під час її виробництва (обробки).

Сільськогосподарське виробництво – одна з основних галузей економіки України. Воно забезпечує людей продуктами харчування, а промисловість – сировиною. В Україні в останні роки сільське господарство здебільшого представлено рослинництвом. Керівництво державою постійно здійснює пошук шляхів підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. Сільське господарство, зокрема рослинництво, має технологічні та організаційні особливості, які впливають на методику ведення обліку. Загальновідомим є те, що основним ресурсом та основою виробництва у рослинництві є родючі ґрунти, тобто земельні ресурси. На результати господарювання безпосередньо впливає як якість земельних ресурсів, так і ефективність їх використання.

У разі правильної експлуатації земля не зношується, а навпаки, підвищує свою родючість. Ціна новоствореного продукту включає

диференціальну земельну ренту I та диференціальну земельну ренту II. За якісним складом земельних угідь Україна посідає перше місце в світі. На її території зосереджено близько 8% світових запасів чорноземів та інших родючих ґрунтів. Значна площа земельних угідь в Україні знаходиться у приватній власності. Землю обробляють власники, а також на умовах оренди. Сума орендної плати збільшує витрати орендаря. Процес створення продукту здійснюється не тільки шляхом використання засобів праці і робочої сили, а й природних умов. Опади, температура повітря, світло, інші кліматичні умови впливають на одержання продукту у рослинництві, що ускладнює використання нормативного методу обліку. Створення продукту пов'язане з біологічними особливостями рослин і тварин і не переривається тривалий час та не збігається з терміном використання праці. Тут характерна сезонність виробництва, що обумовлює проведення калькуляції собівартості продукції лише один раз на рік станом на 31 грудня. Виробничий цикл є тривалим, який продовжується декілька місяців, а інколи і років (при вирощуванні багаторічних насаджень). Продукцію в рослинництві одержують один раз на рік, а в овочівництві закритого ґрунту декілька разів на рік. При цьому ускладнює методологію та методику обліку необхідність розподілу витрат між суміжними роками та звітними періодами. Наприклад, пшениця озима посіяна восени дасть урожай лише влітку наступного року. Це зумовлює наявність, особливо в рослинництві, незавершеного виробництва. Частину власної готової продукції використовують на поновлення процесу виробництва (зерно на посів), що диктує необхідність обирати відповідні методи оцінки запасів. У процесі виробництва продукції рослинництва одночасно з основною продукцією одержують також суміжні та побічні продукти, що зумовлює потребу вибору відповідних методів їх калькулювання і розподілу комплексних витрат.

Перелічені та інші особливості сільськогосподарського виробництва у рослинництві впливають на класифікацію витрат, методи обліку й

обчислення собівартості продукції та строки її проведення, організацію бухгалтерського обліку, проведення оперативно-технічного контролю та аналізу діяльності.

Нормативні та методичні документи, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку у рослинництві, можна поділити на дві групи:

- документи, які визначають загальні правила ведення обліку;
- документи, що враховують галузеві особливості сільського господарства.

Таблиця 1.1

Нормативні та методичні документи, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку у рослинництві

Перша група нормативних документів	Друга група нормативних документів
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, які затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315
Положення (стандарти) бухгалтерського обліку затверджені наказами Міністерства фінансів України	Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Рекомендовані до застосування сільськогосподарськими підприємствами Методологічною Радою з питань фінансів та обліку в АПК Мінагрополітики України, протокол № 1/05 від 30 листопада 2005 р.
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та інструкція по його застосуванню, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291	Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 189
	Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390

	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132.
--	---

Процес виробництва – сукупність операцій з виготовлення продукції. Здійснення виробничої діяльності відбувається за участі засобів праці, предметів праці і робочої сили. У рослинництві виробництво пов’язане з живими організмами – рослинами, а тому на результати діяльності впливає природний фактор, який часто не можна передбачити заздалегідь: кількість опадів, температура, якість землі тощо.

У процесі виробництва на основі поєднання витрат робочої сили, засобів праці і предметів праці, створюється новий продукт, в результаті реалізації якого одержують виручку, що відшкодовує понесені витрати і формує фінансовий результат (рисунок 1.1).

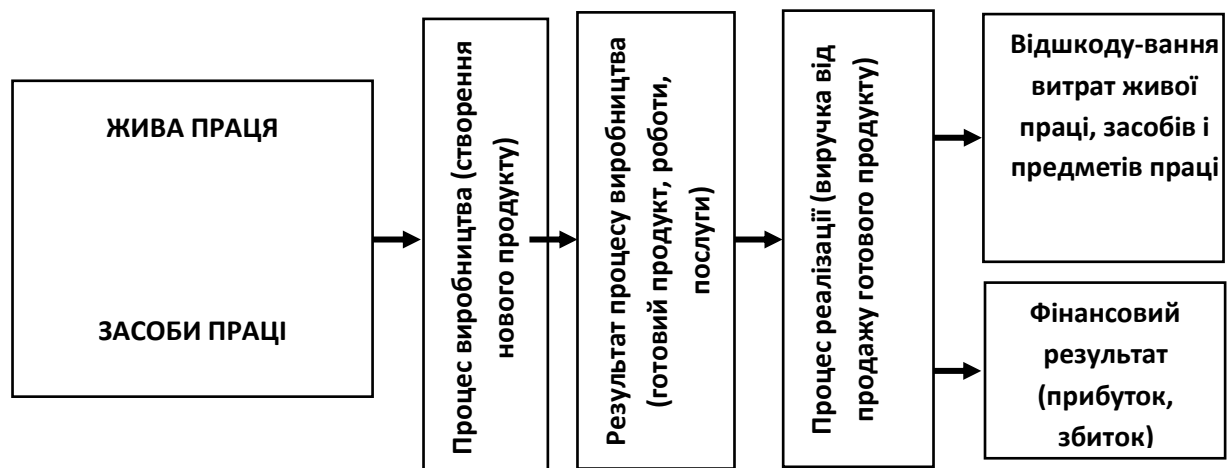


Рисунок 1.1 - Створення і використання продукту у процесі виробництва

Жива праця в сільському господарстві становить роботу працівників рослинництва, тваринництва та інших напрямків, витрати на яку відображають у вигляді заробітної плати.

Засоби праці – це речі, за допомогою яких людина діє на предмети праці в процесі виготовлення продукції. До засобів праці відносяться будівлі, споруди, передавальні пристрої, верстати, транспортні засоби та інші об'єкти, створені людиною, а також земельні ділянки.

Предмети праці – це речі, на які спрямована праця людини при виготовленні продукції. Предметами праці є сировина, будівельні матеріали, паливо, запасні частини, незавершене виробництво тощо.

Предмети праці і засоби праці разом становлять засоби виробництва. Особливою складовою процесу виробництва у рослинництві є земля, яка одночасно виступає предметом і засобом праці. Поєднання засобів виробництва і робочої сили, яка їх використовує, становить продуктивні сили. Вони визначають характер і рівень виробничих відносин у суспільстві.

Вартість використаних у процесі виробництва продукції рослинництва засобів і предметів праці та сума заробітної плати становлять витрати. Вони включають вартість використаної живої та уречевленої праці. Одночасно враховують дію на виробництво продукції сил природи. Їх вартість вимірюється витратами виробника, що пов'язані з використанням природного середовища. Можна стверджувати, що витратами є ресурси, використані для одержання доходів.

У фаховій пресі та працях науковців має місце дискусія щодо термінології пов'язаної з обліком виробництва, що стосується і рослинництва. Так, на рівні чинного законодавства має місце, як основний об'єкт обліку виробництва, термін витрати. Саме цей термін представлено, як у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [21] так і у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та

П(С)БО 16 «Витрати». У наукових працях та нормативних документах таких як, методичні рекомендації має місце термін «Затрати».

Законодавство в сфері обліку відповідно до МСФЗ не виокремлює дефініції «витрати» та «затрати». Ми вважаємо, що поняття «витрати» та «затрати» мають різне значення, витрати понесені у звітному періоді використовують для формування фінансових результатів, на них саме і зменшують дохід, а затрати – це використання ресурсів у процесі виробництва. У контексті завдань поставлених для виконання магістерської роботи, ми будемо оперувати терміном затрати.

Характерною особливістю сільського господарства є те, що більшість сільськогосподарських підприємств обирає спрощену систему оподаткування (IV група ПКУ). Підприємства, основна діяльність яких зосереджена на виробництві продукції рослинництва, і є платниками податку на прибуток згідно з Податковим кодексом України [53] підприємства сплачують податок у порядку і в розмірах за підсумками звітного податкового року з врахуванням особливостей сільськогосподарського виробництва, зокрема сезонності та невідповідності довготермінового характеру витрат та разового надходження готової продукції. Так, підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, подають декларацію з податку у строки, визначені законом для річного податкового періоду. Сума нарахованого податку зменшується на суму податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті.

Для господарств, що здійснюють виробництво продукції рослинництва та обрали загальну систему оподаткування виникає проблема узгодження вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо оцінки готової продукції за справедливою вартістю та потреб формування податкової звітності, зокрема в частині формування собівартості реалізованої продукції [44]. Так, для таких підприємств є неможливим узгодити податковий і фінансовий аспект обліку затрат та оцінки продукції рослинництва.

Відповідно до проблеми регулювання управлінського обліку у рослинництві у фаховій літературі існують діаметрально протилежні погляди. Так, за одним з підходів питання управлінського обліку затрат знаходиться у компетенції безпосередньо підприємства. За іншим, повинні існувати конкретні рекомендації розроблені на нормативно – законодавчому рівні, виконання яких є обов’язковим і повинно контролюватися (інакше система управлінського обліку не буде ефективною). Такий підхід пов’язується з посиленням контрольної функції обліку та необхідністю суспільного контролю використання земельних ресурсів як національного багатства.

Земля є обов’язковою складовою процесу сільськогосподарського виробництва рослинництва.

Важливою передумовою побудови ефективної системи обліку та контролю затрат у рослинництві є науково- обґрунтована їх класифікація. Затрати процесу виробництва у рослинництві є основним об’єктом управління, що потребує їх планування, обліку, аналізу, регулювання та контролю. Ці складові процесу управління виробництвом потребують різних підходів до групування затрат. Так, затрати класифікують з метою організації їх обліку, вивчення впливу на результати господарської діяльності підприємства, пошуків шляхів і резервів підвищення ефективності виробництва.

Сума витрат, яка припадає на одиницю виробленої продукції рослинництва є собівартістю. Відповідно до чинної регламентації обліку в Україні обов’язковим об’єктом обліку виробництва, з метою формування фінансових результатів є собівартість реалізованої продукції. Зокрема, для формування фінансових результатів виробництва продукції рослинництва є необхідним визначити комплексно собівартість реалізації продукції рослинництва. Проте, для потреб формування галузевої звітності, для потреб управління є необхідним визначати собівартість продукції рослинництва за її

видами, що потребує розробки облікової політики господарств за цим напрямом. Бухгалтерський облік виробництва продукції рослинництва має забезпечити підрахунок витрат і виходу продукції з метою обчислення її собівартості та підготовки економічної інформації про шляхи підвищення ефективності виробництва.

У господарській практиці та наукових працях стосовно інформаційного забезпечення управління у кінці 20 ст. сформовано та набуває розвиток концепція формування економічної інформації в системі бухгалтерського обліку адресно для конкретних користувачів, що обумовлює диференціацію квантифікації фінансових результатів, а відповідно і облікових процедур стосовно запитів внутрішнього менеджменту подання фінансової звітності та відображення податкових наслідків. Тенденція диференціації обліку відповідно до інформаційних запитів обумовило виокремлення таких видів обліку як фінансовий, управлінський та податковий в системі бухгалтерського обліку. Рішення щодо організаційного виокремлення або існування цих підсистем у інтегрованій формі має приймати кожен суб'єкт господарювання.

В переважній більшості підприємств України бухгалтерський облік функціонує як єдина інтегрована система «збору, обробки і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень». Особливістю інформаційного забезпечення управління на внутрішньому рівні є те, що необхідною є інформація в оперативному режимі не лише стосовно фактів господарського життя, що відбулись, але й інформація «на майбутнє»

Кожне підприємство має свої особливості у забезпеченні основними засобами, виробничими запасами, робочою силою, фінансовими ресурсами, можливостях реалізації продукції. Індивідуальний також підхід до організації і технології виробництва, та системи управління. Тому на кожному підприємстві будують управлінський облік із врахуванням специфіки його

діяльності. Таким чином облік виробництва, зокрема у рослинництві, має бути побудованим на рівні суб'єкта господарювання як з метою формування фінансової звітності так і для забезпечення інформаційних запитів управління на всіх його рівнях, а також має забезпечити потреби формування податкової звітності. Згідно діючого правового поля основними об'єктами обліку у рослинництві є виробничі витрати на здійснення процесів виробництва, вихід готової продукції та її первинне доопрацювання до стану придатного до реалізації. Відповідно, у рослинництві специфікою процесу є використання землі, комплексний характер виробництва, отримання суміжної продукції, сезонний характер виробництва, тощо.

В системі фінансового обліку виробництва, з метою формування показників фінансової звітності базовими обліковими об'єктами є:

- сукупна собівартість реалізованої продукції;
- готова кондиційна продукція, що залишається на підприємстві;
- нестандартна продукція, що є побічною;
- виробництво на яке понесено витрати, яке ще не дало продукцію.

В системі управлінського обліку виробництва у рослинництві є необхідним контролювати процес виробництва з метою порівняння поточних витрат з нормативними показниками, калькулювати собівартість продукції та формувати показники галузевої звітності стосовно витрат та виходу готової продукції рослинництва.

Законодавче закріплення функціонування управлінського обліку в Україні та наявність чисельних публікацій з проблематики управлінського обліку, зокрема стосовно його сутності та методології на думку науковців мали б привести до його розвитку і практичного застосування. Однак, за поглядами провідних науковців та з огляду на облікову практику є можливим зазначити, що належного розвитку управлінський, зокрема виробничий облік у рослинництві не отримав.

Традиційна інформаційна система управління, якою є бухгалтерський фінансовий облік, звужує сферу своєї відповідальності, на думку науковців саме у виробничому обліку. На думку В.Б. Моссаковського [40] трактування управлінського обліку науковцями як вітчизняними так і закордонними не відповідає його функціональному навантаженню згідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей науковець вважає, що «для сільськогосподарських підприємств визначення надане Законом не прийнятне, адже вони подають органам статистики звітність про собівартість виробленої та реалізованої продукції. Тому він вважає що до Закону необхідно внести зміни, щоб більш обґрунтовано охарактеризувати поняття цього виду обліку» [40].

На думку В.М. Жука «на рівні держави та галузі сільськогосподарського виробництва не підтримується методологічний рівень виробничого обліку та внутрішньої звітності, на рівні підприємства втрачаються практичні навички з цих питань» [19].

На рівні регламентації обліку за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності як і відповідно до діючої регламентації в Україні не передбачено регулювання виробничого управлінського обліку. Самі підприємства в особі їх власників та менеджерів мають приймати рішення за цим напрямом.

Характерною особливістю сільського господарства є те, що в ньому застосовується фіксований сільськогосподарський податок, який замінює ряд податків, склад яких постійно уточнюється. Так, згідно з Податковим кодексом України [53] підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, визначеної статтею 209 Кодексу, сплачують податок у порядку і в розмірах за підсумками звітного податкового року з врахуванням особливостей сільськогосподарського виробництва, зокрема сезонності та невідповідності довготермінового характеру витрат та разового надходження готової продукції. Так,

підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, подають декларацію з податку у строки, визначені законом для річного податкового періоду.

Сума нарахованого податку зменшується на суму податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті.

Для цілей оподаткування «до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу» [53].

У інших статтях Податкового кодексу стосовно сільськогосподарського виробництва не зазначено особливостей, відповідно для господарств, що оберуть загальну систему оподаткування виникне проблема узгодження вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи щодо оцінки готової продукції за справедливою вартістю та потреб формування податкової звітності, зокрема в частині формування собівартості реалізованої продукції» [53]. Так, для сільськогосподарських підприємств є неможливим узгодити податковий і фінансовий аспект обліку витрат.

Відповідно до проблеми регулювання управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах існують діаметрально протилежні погляди. Так, за одним з підходів питання управлінського обліку витрат знаходиться у компетенції безпосередньо підприємства. За іншим, повинні існувати конкретні рекомендації розроблені на нормативно – законодавчому рівні, виконання яких є обов’язковим і повинно контролюватися (інакше система управлінського обліку не буде ефективною).

До документів, що регулюють управлінський облік на рівні підприємства можна віднести документи трьох рівнів:

- загальне положення про систему управлінського обліку;
- регламенти, що регулюють окремі питання організації і ведення

управлінського обліку;

- посадові інструкції.

Земля є обов'язковою складовою процесу сільськогосподарського виробництва. Без землі немає сільського господарства. Тому витрати, пов'язані з використанням землі є витратами виробництва. Таким чином, сплата фіксованого сільськогосподарського податку є витратами на виробництво сільськогосподарської продукції.

Є особливості організації виробничої діяльності та відповідно обліку виробництва у фермерських господарствах. Відповідно до Закону України «Про фермерське господарство» фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян із створенням юридичної особи, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення фермерського господарства.

Діючі законодавчі акти, що сприяють розвитку і функціонуванню фермерських господарств, можна умовно розділити на 3 групи, які тісно між собою пов'язані:

- Про фермерське господарство (№ 2497-VIII від 10.07.2018);
- Постанови Верховної Ради України та окремі положення і інструкції, вказівки міністерств і відомств по встановленню фермерства та наданні їм підтримки;
- Земельний кодекс України та інші акти земельного законодавства; Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» (16 липня 1997 р. № 469/97 - ВР та від № 2581-VIII від 02.10.2018.)

На нормативно-правовій базі, методичних рекомендаціях та інструктивних матеріалах побудована та існує система обліку і контролю діяльності підприємства. Огляд нормативної бази з функціонування обліку, аналізу та контролю стосовно малих сільськогосподарських підприємств, яким є фермерське господарство наведено в таблиці 1.2 та таблиці 1.3.

Таблиця 1.2

Нормативні документи, що регламентують, створення та
функціонування фермерських господарств

№	Документ	Короткий зміст	Використання в системі контролю
1	2	3	4
1	Конституція України прийнята Верховною Радою України від 28.06.96 № 254к/96 ВР	Основний закон України	Загальні положення, що встановлюють правові засади та регулюють діяльність підприємства
2	Податковий кодекс України прийнятий ВР від 02.12.2010 № 2755-5	Містить перелік податків та зборів, їх платники	Перевірка правильності обчислення доходів та витрат у грошовій, матеріальній та нематеріальній формах
3	Господарський кодекс України Затверджений постановою Верховної Ради України від 16.01. 2003 р. № 436-4	Встановлює правові основи господарської діяльності відповідно до сільськогосподарських підприємств	Забезпечення зростання ефективності підприємства та соціальну активність
4	Закон «Про фермерське господарство» (19.06.2003 року, № 2497-VIII від 10.07.2018)	Визначає правові, економічні та соціальні засади створення та діяльності фермерських господарств як прогресивної форми підприємницької діяльності громадян у галузі сільського господарства України.	Загальні положення, що встановлює економічні, соціальні та правові засади створення та діяльність фг
5	Земельний кодекс України (16 липня 1997 р. № 469/97 - ВР та від № 2581-VIII від 02.10.2018 }).)	Визначає принципи земельного законодавства, та регулює принципами земельних відносин між суб'єктами земельних відносин	Контролює та врегульовує завдання земельного законодавства
6	Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію»	визначає правові, організаційні, економічні та фінансові особливості утворення і діяльності сільськогосподарських кооперативів.	Забезпечує урегульованість сільськогосподарських кооперативів

Таблицею 1.3 узагальнено нормативні документи, що є базовими при здійсненні обліку та інформаційному забезпеченні управління витратами виробничої діяльності у фермерських господарствах

Таблиця 1.3

Нормативні документи, що є базовими при здійсненні обліку та управління виробництвом фермерських господарств

№	Документ	Короткий зміст	Використання в системі контролю
1	2	3	4
5	Про оплату праці. Закон України затверджений постановою Верховної Ради України від 24.03.1995 № 108/95	Визначає нормативні засади оплати праці та регулювання її оплати, для забезпечення основних функцій заробітної плати	Проведення обліку та контролю за дотриманням законодавчих положень з оплати праці
6	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України прийнятий Верховною Радою України 18.09.2018	Класифікує основні принципи, організацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності, перелік затверджених документів бухгалтерського обліку	Встановлює чи відповідає господарська діяльність чинному законодавству
1	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1	Визначає формування та зміст звіту про фінансові результати, вказуючи умови для розкриття змісту статей	Визнання доходів та витрат, контроль за правильним відображенням їх у звіті ф2
2	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»	Відображення методології формування доходів та їх відображення в бухгалтерському обліку та складання на їх основі фінансової звітності	Створення засад для організації обліку доходів підприємства
3	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Принципи формування інформації що стосується витрат та внесення їх в фінансову звітність	Створення принципів організації проведення операцій з витратами
4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	Установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма N 1-м та 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма N 2-м та 2-мс) та	Визнання змісту за правильним відображенням їх у балансі

Продовження табл.1.3

5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.	Для полегшення формування інформації про біологічні активи
6	Про затвердження типових форм первинного обліку Наказ міністерства статистики України від 29.12.1995 №352	Зображення типових форм, які використовують в первинному обліку. Фермерським господарства дозволено на рівні чинного законодавства внутрішню первину документацію не розробляти ,а тільки ті оперції по відношенню які є зовнішніми	Використовується для правильного заповнення документів, які відображають витрати та доходи виробництва

Фермерським господарствам дозволено на рівні чинного законодавства внутрішню первину документацію не складати, а обов'язковим є тільки зовнішня.



Рисунок 1.2 - Залежність номенклатури об'єктів фінансового та управлінського обліку витрат від потреб управління

Висновки до розділу I

На підставі вивчення та узагальнення праць сучасних вітчизняних науковців та історії розвитку філософії фізіократів з'ясовано, що фізіократична доктрина ґрунтується на тому, що єдиним джерелом доданої вартості та економічного зростання є такий вид економічної діяльності, як

землеробство. Відповідно до теорії фізіократів саме землеробство забезпечує людство усім необхідним, але й натомість потребує підтримки з боку як капіталу так і праці. Саме це обумовлює необхідність державної підтримки розвитку землеробства та розуміння значення цієї сфери для суспільства.

МСБО 41 (вітчизняний стандарт «Біологічні активи») розроблено та прийнято відповідно до ідей забезпечення розвитку бухгалтерського обліку відповідно до трактування фізіократичної економічної теорії. Сучасні науковці прогнозують відповідно до необхідності забезпечення потреб сталого розвитку виникнення нових та якісну зміну існуючих об'єктів обліку та представлення у звітності (як фінансовій так і інтегрованій). Насамперед це стосується земельних ресурсів, енергетичних ресурсів, біологічних активів та процесів їх трансформації. Такі напрями розвитку облікової теорії мають знайти відображення в обліковій практиці стосовно обліку витрат у рослинництві. Так, потребує поглиблення обліково – аналітичне забезпечення використання земельних ресурсів за врахування їх родючості. Також важливим питанням є оцінка біологічних активів, застосування оцінки за справедливою вартістю в обліку сільськогосподарською діяльністю, зокрема в частині витрат та виходу готової продукції у рослинництві. Відповідно до специфіки аграрного виробництва та значення використання землі не лише з точки зору інтересів бізнесу а відповідно до суспільного значення потребує перегляду обліково – аналітичне забезпечення використання земельних ресурсів, виробничих витрат в частині використання і накопичення у ґрунтах гербіцидів та інших хімікатів. Окремим об'єктом управління у рослинництві є витрати на поліпшення якості земельних ресурсів. Для обліково – аналітичного забезпечення управління цими витратами доцільно використовувати екологічний Паспорт поля.

У господарській практиці та наукових працях стосовно інформаційного забезпечення управління у кінці 20 ст. сформовано та набуває розвиток концепція формування економічної інформації в системі

бухгалтерського обліку адресно для конкретних користувачів, що обумовлює диференціацію квантифікації фінансових результатів, а відповідно і облікових процедур стосовно запитів внутрішнього менеджменту, подання фінансової звітності та відображення податкових наслідків. Тенденцією диференціації обліку відповідно до інформаційних запитів обумовлено виокремлення таких видів обліку як фінансовий, управлінський та податковий в системі бухгалтерського обліку. Рішення щодо організаційного виокремлення або існування цих підсистем у інтегрованій формі має приймати кожен суб'єкт господарювання.

Особливістю інформаційного забезпечення управління на внутрішньому рівні є те, що необхідною є інформація в оперативному режимі не лише стосовно фактів господарського життя, що відбулись, але й інформація « на майбутнє»

Є особливості організації виробничої діяльності та відповідно обліку виробництва у фермерських господарствах.

Є особливості організації виробничої діяльності та відповідно обліку виробництва у фермерських господарствах. Відповідно до Закону України «Про фермерське господарство» фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян із створенням юридичної особи, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення фермерського господарства.

На нормативно-правовій базі, методичних рекомендаціях та інструктивних матеріалах побудована та існує система обліку і контролю діяльності підприємства. Огляд нормативної бази з функціонування обліку, аналізу та контролю стосовно малих сільськогосподарських підприємств, яким є фермерське господарство узагальнено у цьому розділі.

При формуванні та оптимізації обліково – аналітичного забезпечення управління витратами є необхідним враховувати як особливості

господарської діяльності у рослинництві, так і специфіку управління в такій організаційно правовій формі як фермерське господарство.

РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ, РЕЗУЛЬТАТИ ТА СТАН ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ ФГ «ЧАЙКА»

2.1 Організаційно - економічна характеристика ФГ «ЧАЙКА»

Досліджуване Фермерське господарство «Чайка» - самостійне підприємство, яке створене засновником з метою задоволення суспільних потреб населення в послугах і товарах, утворення ринкової інфраструктури на території України, отримання прибутку в інтересах засновника.

Фермерське господарство «Чайка» створене у відповідності до чинного законодавства України, і керується в своїй діяльності Цивільним та Господарським кодексом, Конституцією України, Статутом та іншими нормативними актами. Підприємство отримало Свідоцтво про державну реєстрацію і включено до ЄДР (Додатки А, Б, В). Відповідно з Довідкою з ЄДР правовий статус ФГ «Чайка» як суб'єкта господарювання - юридична особа. За КОПФГ підприємство є фермерським господарством. За КВЕД підприємство має право займатись такими видами діяльності:

- 01.11. вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур

Фермерське господарство «Чайка» займається лише вирощуванням та реалізацією продукції рослинництва – зернових та технічних культур.

Згідно статуту (Додаток Д) досліджуване господарство має ряд особливостей:

- залежність процесу виробництва від географічних, кліматичних та природних умов;
- виробничі процеси мають сезонний характер;
- земля використовується як специфічний засіб виробництва;
- терміни зростання і визрівання рослинництва майже не піддаються регулюванню та ін.

Засновником та головою господарства є Чайка Олександр Миколайович. До його компетенції як засновника належить ряд повноважень, які він виконує в повному обсязі, а саме:

- представляє господарство перед органами державної влади, підприємствами, установами, організаціями та окремими громадянами чи їх об'єднаннями відповідно до закону;
- укладає від імені господарства угоди та вчиняє інші юридичні дії відповідно до законодавства України;
- представляє інтереси фермерського господарства у суді;
- організовує роботу фермерського господарства, розпоряджається

Майном і коштами, підписує відповідні фінансові документи, приймає і звільняє з роботи, встановлює правила трудової і виробничої дисципліни, накладає стягнення.

Голова фермерського господарства несе відповідальність, передбачену законом за порушення кредитно-розрахункової і податкової дисципліни, санітарних і ветеринарних норм, правил, вимог щодо якості продукції та інших нормативно-правових актів, що регулюють здійснення господарської діяльності. Також приймає рішення одноособово, шляхом видання наказів.

Підприємство є юридичною особою, користується правами і виконує обов'язки, пов'язані з його діяльністю, має самостійний рахунок та інші рахунки в установах банків, круглу печатку з власною назвою, фірмовий знак, штампи та інші реквізити.

ФГ «Чайка» є типовим представником фермерських господарств України, є платником єдиного податку четвертої групи – сільськогосподарський товаровиробник, у якого частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 75 відсотків. Досліджуване підприємство реалізує виключно сільськогосподарську продукцію, є податковим агентом зі сплати податку з доходів фізичних осіб, своєчасно і в повному обсязі утримує

податок та здійснює його перерахування. Також підприємство стягує та перераховує у повному обсязі ПДФО з орендної плати, що належить власникам земельних паїв.

Досліджуване підприємство є суб'єктом малого підприємництва, тому складає звітність із скороченим за показниками складом. До її складу входить лише: Баланс, форма №1-м; Звіт про фінансові результати, форма №2-м. Головні аспекти та порядок формування фінансової звітності господарства визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність».

Відносини стосовно землекористування регламентуються Конституцією України, земельним законодавством про власність, а також договорами оренди. Господарство ефективно користується орендованими земельними ділянками. В процесі їх експлуатації господарство забезпечує цільове та ефективне користування землею, реалізує комплекс заходів щодо охорони цих земель, дотримується порядку санітарних норм та правил добросусідства. Господарство забезпечує раціональні сівозміни, що обумовлює структурні зміни посівних площ різних культур щорічно (проте, в умовах ринку спостерігається орієнтація на рентабельні культури).

Досліджуване господарство, таким чином, є унітарним малим за обсягом діяльності сільськогосподарським підприємством із спеціалізацією на виробництві технічної та олійно – зернової продукції рослинництва. Показники господарської діяльності свідчать про ефективне використання ресурсів, у тому числі і земельних.

За даними балансу (Додатки Е, Є, Ж) проаналізуємо ліквідність активів відповідно до їх структури на підставі звітності, результати розрахунків узагальнено таблицею 2.1.

Таблиця 2.1

Структура активів ФГ «Чайка» за 2018 - 2020 роки

№ п/п	Активи підприємства	Вартість на кінець 2018р.	Питома вага (у %)	Вартість на кінець 2019р.	Питома вага (у %)	Вартість на кінець 2020 р.	Питома вага (у%)
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Запаси, всього	254,4	88,2	270,0	90,0	312,1	96,4
2.	у т.ч. готова продукція	209,0	-	270,0	-	297,1	-
3.	Грошові кошти	17,7	6,2	18,3	6,1	11,6	3,6
4.	Витрати майбутніх періодів	16,5	5,6	12,2	3,9	-	-
Баланс		288,6	100	300,5	100	323,7	100

Аналізуючи таблицю 2.1 бачимо, що досліджуване підприємство не має на балансі необоротних активів, тому оборотні активи посідають левову частку активів 100%, серед яких найбільше питома вага припадає на готову продукцію і виробничі запаси. Підприємство забезпечене власними оборотним коштами, в тому числі і абсолютно ліквідними – грошовими. До позитивних тенденцій, що призводять до збільшення залишку грошових коштів на рахунках підприємства, слід віднести оптимізацію цінової політики. Проте, є необхідним залучити фінансові ресурси для придбання власної техніки.

Запаси підприємства на 01.01.2020 року становлять готова продукція та фонд насіння, який також віднесено до готової продукції. Вважаємо, що на підприємстві внаслідок похибок ведення обліку та недотримання вимог стандартів викривлені показники звітності, зокрема стосовно оцінки як оборотних матеріальних активів, так і не відображення фінансових. Так за даними балансу на 01.01.2019 оборотні активи в частині матеріальних становлять 312,1 тис. грн. Проте встановлено, що до них помилково віднесено заборгованість за реалізовану та неоплачену готову продукцію

термін оплати за яку прострочено. Відповідно при розрахунку показника ліквідності, зокрема швидкої, є необхідним скоригувати і за статтею дебіторська заборгованість представити її с коригуванням на коефіцієнт сумнівності 0,5. Також неправомірно занижено незавершене виробництво на 31 тис. грн. і відповідно занижено фінансові результати. Для уточнення показника ліквідності доцільно врахувати реальні поточні зобов'язання в частині орендної плати в сумі 51 тис. грн. та відповідно це призведе до збільшення незавершеного виробництва на 9,6 тис. грн. (відповідно до площ, зайнятих під озимі культури) та зменшення фінансового результату на 41,4 тис. грн, що зумовлено тим, що орендна плата нарахована за минулий рік.

Таблицею 2.2 представлено динаміку власного капіталу та зобов'язань.

Таблиця 2.2

Структура пасивів ФГ «Чайка» за 2018 - 2020 роки

№ п/п	Пасиви підприємства	Вартість на кінець 2016 р.	Питома вага (у %)	Вартість на кінець 2017 р.	Питома вага (у%)	Вартість на кінець 2018 р.	Питома вага (у%)
1.	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	288,6	100	300,5	100	323,7	100
Баланс		288,6	100	300,5	100	323,7	100

Підприємство є фермерським і відповідно не створювало внесений капітал, а власний капітал представлено виключно заробленим – нерозподіленим прибутком. Позитивною тенденцією розвитку господарства є стабільне зростання прибутку.

Відповідно до показників звітності господарство не має поточних зобов'язань, що обумовлено своєчасністю нарахування та сплати податків та

наявністю методичних помилок, які негативно впливають на показники аналізу фінансової звітності.

Підприємство забезпечене власними фінансовими ресурсами і тому не залучає кредитних та не здійснює емісію цінних паперів та фінансові інвестиції. Сформовано за роки існування власний капітал, позитивним є те, що він є не внесеним, а заробленим.

Структура товарної продукції безпосередньо пов'язана із структурою посівних площ, яка проілюстрована табл. 2.3

Структура посівних площ представлена табл. 2.3

Таблиця 2.3

Динаміка та структура ріллі ФГ «Чайка» за 2018 – 2020 рр.

Види сільсько-господарських культур	Роки						В середньому за три роки	
	2018 р.		2019 р.		2020 р.			
	га.	% до підсумку	га.	% до підсумку	га.	% до підсумку	га.	% до підсумку
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Пшениця озима	-	-	6,0	14,6	26,0	38,8	10,6	16,2
Ячмінь ярий	25	27,8	20,0	48,7	20,0	29,8	21,6	32,8
Ячмінь озимий					6	8,9	2,0	3,1
Кукурудза на зерно	34,92	38,8	-	-	-		11,6	17,6
Соняшник	25	27,8	-	-	-		8,3	12,6
Соя	5	5,6	15,0	36,7	15,0	22,5	11,7	17,7
Всього	89,92	100	41,0	100	67,0	100	65,8	100

Інформація наведена в таблиці дає всі підстави визначити спеціалізацію підприємства як рослинництво технічного і зернового напрямку, основним ресурсом при цьому є земля. 2019 рік є прикладом ризикованості сільськогосподарської діяльності внаслідок нестабільності кліматичних умов, що обумовило недовикористання посівних площ. Негативні кліматичні

умови спричинили загибель посівів. Вважаємо, що для сільськогосподарських підприємств, зокрема фермерських господарств, обов'язковим є страхування ризиків, що безпосередньо впливає на розвиток господарства та структуру фінансів. По усіх напрямках і видах продукції протягом 2018 – 2020 рр. спостерігається неоднозначна динаміка, що обумовлено структурними змінами відповідно із забезпеченням дотримання сівозміни. На підставі аналізу статистичної звітності є можливим визнати землеробство господарства як інтенсивне, що потребує дотримання науково обґрунтованої сівозміни та використання добрив з огляду на необхідність ведення соціально – відповідального бізнесу та забезпечення потреб сталого розвитку вважаємо недостатнім рівень аналітичного забезпечення контролю використання добрив та інших хімікатів. Як для досліджуваного господарства так і для інших аналогічних доцільно запровадити облік залишків хімікатів, контроль їх збереження та використання. На нормативному рівні доцільно запровадити відповідні форми звітності.

У результаті господарської діяльності підприємства частина виробленої сільськогосподарської продукції реалізується на ринку та за іншими каналами. Від реалізації продукції господарство одержує грошові надходження, тобто валовий дохід у вигляді виручки. Частина цієї виручки за вирахуванням повної собівартості реалізованої продукції (виробничої собівартості реалізованої продукції та адміністративних витрат і витрат на збут) становить собою прибуток від основної діяльності господарства.

Основним видом діяльності Фермерського господарства «Чайка» є вирощування та реалізація продукції рослинництва. Обсяг валових зборів продукції рослинництва досліджуваного господарства перш за все залежить від розміру площі продуктивних земель, якими воно користується, структури цих земель і посівних площ сільськогосподарських культур.

До продуктивних земельних угідь належать рілля та площі, засіяні сільськогосподарськими культурами, природні сінокоси та пасовища,

багаторічні плодові насадження. Визначальним фактором являється урожайність вирощуваних сільськогосподарських культур та інших продуктивних угідь. Відповідно до цього, при аналізі виробництва продукції визначимо вплив на результати виходу валової продукції (у вартісному вираженні) по галузі рослинництва зміни, в першу чергу, таких двох факторів, як:

- посівні площі;
- урожайність сільськогосподарських культур.

Залежно від деяких умов, поведінка господарства щодо виробництва може змінюватись. Наприклад, у випадку підвищеного попиту основну увагу ставлять на пошуку резервів та можливостей збільшення обсягів виробництва продукції, а в ситуації, яка склалась на сьогодні – значному насиченні ринку – прогнозований попит став основою для обґрунтування виробничої програми господарства.

Спостерігається, стабільність структури товарної продукції, що визначає спеціалізацію господарства: вирощування олійно - зернової та технічної продукції рослинництва. Господарство не здійснює виробництва тваринницької продукції, що є негативним з огляду на відсутність можливості живлення родючого ґрунту органічними добривами та відповідно є необхідним постійно здійснювати підживлення ґрунту та використовувати значні обсяги мінеральних добрив.

Доходи дослідженого господарства обумовлені специфікою сільськогосподарської діяльності, зокрема складаються тільки з доходів від реалізації вирощеної продукції рослинництва.

Таблиця 2.4

Динаміка доходів ФГ «Чайка» за 2018 – 2020 рр.

№ п/п	Показник	2018р.	Питома вага (у%)	2019 р.	Питома вага (у%)	2020 р.	Питома вага (у%)	Відхилення 2020 р. до 2018 р. (+;-)
1.	Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	230,8	100	144,0	100	169,3	100	- 61,5
	Всього доходів	230,8	100	144,0	100	169,3	100	-61,5

Оцінюючи показники, наведені в таблиці, перш за все відзначимо, що протягом досліджуваного періоду відбулись зміни в складі чистих доходів фермерського господарства. В 2018 - 2020 роках було насаджено та вирощувалось більше зернових культур, при цьому спостерігається значне збільшення суми отриманих доходів від реалізації продукції, пов'язане із зміною їх вартості та інфляційними процесами. Вважаємо, що наявність методичних помилок ведення обліку, зокрема недотримання вимог ПСБО 30 знажує аналітичні якості звітності та викривлює показник фінансових результатів.

2.2 Аналітичне забезпечення управління витратами та результатами сільськогосподарської діяльності ФГ «Чайка»

Коливання доходів підприємства обумовлено сільськогосподарським характером виробництва та залежністю від кліматичних умов, при цьому спостерігаємо негативну тенденцію зміни доходів в сторону зменшення. У 2018 році значна частка інших операційних доходів, що обумовлено

операцією з продажу виробничих запасів, що не використовувались. Обстеження облікової практики дає підстави визнати наявність методичних помилок при формування показників фінансової звітності, зокрема в частині формування фінансових результатів, що стосується недотримання норм П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Структура витрат підприємства згідно із звітністю про формування фінансових результатів за останні три роки наведена таблицею 2.5

Таблиця 2.5

Динаміка та структура витрат ФГ «Чайка» в системі формування фінансових результатів за 2018 – 2020 рр.

№ п/п	Показник	2018 р.	Питома вага (у%)	2019 р.	Питома вага (у%)	2020 р.	Питома вага (у%)	Відхилення 2020р. до 2018 р. (+;-)
1	Витрати, що становлять собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	166,1	81,4	89,2	71,4	156,0	99,3	-10,1
2.	Інші операційні витрати	38,5	18,6	36,6	28,6	1,4	0,7	-37,1
3.	Всього витрат	204,6	100	125,8	100	157,4	100	-47,2

У динаміці витрат, що обумовлюють формування фінансових результатів спостерігається несуттєве коливання за роками, що обумовлено наявністю ринкових коливань та збутовою політикою (перехідні залишки готової продукції яка вироблена у попередньому році, а реалізується у звітному), коливаннями собівартості одиниці продукції у наслідок різної урожайності за роками, а також відносно постійним характером адміністративних витрат. У структурі витрат господарства на виробництво продукції, відповідно до даних бухгалтерського обліку майже 85% обіймають матеріальні, з яких найбільша вартість - це вартість мінеральних

добрих. Вартість посадкового матеріалу є незначною, що обумовлено тим, що підготовкою посадкового матеріалу займаються в самому господарстві та в обліку не відображують витрати з підготовки насіння а також занижують собівартість насіння.

У складі обігових засобів підприємства для планування потреб є необхідним виокремлювати:

- нормовані обігові кошти, до яких належать виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція на складах;
- ненормовані обігові кошти – (грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторська заборгованість тощо).

Підприємство формує обігові кошти переважно за рахунок власних фінансових ресурсів, зокрема виручки від реалізації та нерозподіленого прибутку та частково за рахунок сталих пасивів. (менш ніж 2%)

Для досліджуваного підприємства особливістю є необхідність забезпечення обіговими коштами відповідно до сезонів сільськогосподарських робіт.

Фінансовий стан сільськогосподарських підприємств Кіровоградської області формується під впливом умов діяльності аграрної сфери, які формуються на загальнодержавному й регіональному рівнях, а також виходячи із внутрішніх соціально-економічних відносин підприємств, їхньої забезпеченості ресурсами, здатності до ведення ефективної фінансово-господарської діяльності.

Порівняння показників фінансового стану здійснювався по матеріалах наукових досліджень діяльності сільськогосподарських підприємств Кіровоградської області, що представлені у фаховій пресі за період 2018-2020 рр. Для оцінки фінансового стану для виявлення наявності та ідентифікації типу фінансових криз аналізувалися показники ліквідності й платоспроможності. При цьому здійснювалось порівняння показників розрахованих по господарству з параметрами модельного фінансово стійкого

підприємства (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Оцінка платоспроможності та ліквідності сільськогосподарських підприємствах Кіровоградської області та ФГ «Чайка»

Показники	Роки			ФГ «Чайка», на 01.01.2021 р.
	2018	2019	2020	
Коефіцієнт покриття	8,91	4,31	5,37	4,9
Коефіцієнт швидкої платоспроможності	2,35	1,07	0,95	4,9
Коефіцієнт абсолютної платоспроможності	0,51	0,36	0,17	0,23
Частка грошових коштів у оборотних активах, %	3,54	5,28	2,66	4,0
Частка грошових коштів у активах, %	1,99	2,98	1,31	4,0

Як видно з табл. 2.6 в середньому показники підприємства є достатньо ліквідними і характеризують належний рівень платоспроможності. Проте, значення коефіцієнтів швидкої і абсолютної платоспроможності поступово зменшується у динаміці. Коефіцієнт покриття, а також частки грошових коштів у активах і оборотних активах, хоча й коливаються по роках, але відображають загальну тенденцію зниження їх значень.

Для досліджуваного підприємства з огляду на відсутність у звітності багатьох статей є можливість розрахувати лише деякі показники, а саме на користь оцінки підприємства як ліквідного вказують такі показники, як співвідношення оборотних активів до найбільш термінових зобов'язань. Так підприємство мало в січні 2019 року сплатити зобов'язання з оренди земельних паїв, що становить 51 тис. грн., а вартість оборотних активів за даними звітності на 01.01.2019 року 323,7 тис. грн. Якісна характеристика готової продукції, що є у підприємства та аналіз можливого ринку збуту дає підстави визнати, що оборотні активи в частині готової продукції є високоліквідними. Не ліквідними є виробничі запаси у формі незавершеного

виробництва, що становлять по підприємству 31 тис. грн., а також неправомірним є віднесення підприємством до готової продукції дебіторської в частині переданої покупцям, але неоплаченої готової продукції, що становить 64 тис. грн. Відповідно є можливим оцінити активи господарства як в цілому ліквідні. Показники, що характеризують абсолютну ліквідність та показники, що характеризують швидку ліквідність за даними балансу не розраховуються з огляду на відсутність поточних зобов'язань. Це дає підстави оцінити ліквідність балансу та підприємства ФГ «Чайка» як високу і таку, що не викликає сумніву.

ФГ «Чайка» є мікропідприємством та функціонує в умовах жорсткої конкуренції на ринку сільськогосподарської продукції. Досліджуване підприємство потребує капітальних інвестицій, зокрема це стосується необхідності придбання сільськогосподарської техніки, що визначає необхідність формування інвестиційної стратегії та формування фінансового та інформаційного забезпечення її реалізації.

В кінці 2021 року власник ФГ «Чайка» подав заявку на укладання угоди фінансового лізингу з придбання сільськогосподарської техніки у відділення АТ КБ «Приватбанк» в якому він обслуговується. Попередні розрахунки свідчать про обтяжливі умови, що стосуються як витрат, пов'язаних із організацією кредитування так і відсотками за кредит, що здорожчують техніку. Напрями удосконалення інвестиційного процесу на умовах кредитних відносин ми бачимо у формуванні в державі сприятливих умов та підтримку вітчизняних товаровиробників, зокрема фермерських господарств.

На кінець 2020 р. значення усі аналізованих показників є достатніми для позитивної оцінки ліквідності й платоспроможності по сільськогосподарському підприємству, проте збереження тенденцій їх зміни, що сформувалися упродовж останніх трьох років, можуть у перспективі обумовити втрату ліквідності й платоспроможності.

Оптимальний рівень покриття згідно розповсюдженому у країнах із розвиненою ринковою економікою золотому правилу балансу, при якому поточні активи дорівнюють поточним пасивам, становить 100 %, відповідно коефіцієнт покриття становить 1. Нормативне значення коефіцієнту покриття для різних сфер економіки України зазвичай встановлено на рівні 2. Для сільськогосподарських підприємств рівень покриття має бути дещо вищим. Для досліджуваного він значно перевищує цей рівень, що також свідчить про доцільність залучення додаткових фінансових ресурсів.

Досліджуване підприємство використовує переважно готівкові розрахунки, що стосується як підзвітних осіб (голова господарства), так і решти розрахунків, зокрема це пов'язано із специфікою збутової діяльності – продаж кінцевим споживачам. Заробітна плата виплачується готівкою. Має місце надання голові позики на зворотніх засадах. За рахунок заробітної плати погашується щомісяця видана позика. Ліміт каси встановлено у сумі 500 грн., касова дисципліна не порушується.

Для безготівкових розрахунків з покупцями використовують переважно розрахунки платіжними дорученнями у формі попередньої оплати. Досліджуване підприємство до 06.2019 року не користувалося банківським кредитом, проте з огляду на особливості аграрного виробництва, зокрема сезонний характер і розрив між періодами здійснення витрат та надходження продукції, а також доцільністю відкладеного збуту залучено оборотний капітал на умовах овердрафт – кредиту. Підприємство уклало угоду з відділенням АТ КБ «Приватбанк» та користується спецсудним рахунком по якому встановлено ліміт, що відповідає потребам підприємства. Витрати за користування кредитом склали за 2020 рік 8500 грн. Вважаємо, що ці витрати є виправданими та користування кредитом надає можливість своєчасно формувати оборотний капітал, зокрема придбавати насіння, добрива та паливо своєчасно. Суттєвим недоліком є відсутність нормування оборотного капіталу та відсутність власних складських приміщень з огляду на те, що

досліджуване підприємство є мікропідприємством доцільним є участь господарства у функціональних кооперативах, таких як збутовий, або заготівельний. Також продуктивний капітал господарства представлено лише оборотним, що визначає необхідність оптимізації структури та замість застосування техніки на умовах оренди придбання сільськогосподарської техніки.

Для досліджуваного підприємства оборотний капітал представлено на 01.01.2021 року виробничими запасами, зокрема насінням та незавершеним виробництвом (витрати на посів та догляд озимих під врожай 2020 року), готовою продукцією та грошовими коштами. Незавершене виробництво є активом, що обслуговує виробничий цикл, який є середньоліквідним, змінним та матеріальним. Незавершене виробництво за методом планування теоретично можна віднести до нормованих, але на підприємстві не здійснюють нормування та не контролюють обсяги таких активів. Інші виробничі запаси є також середньоліквідними виробничими запасами, змінними. Недоліком є те, що не встановлено господарством ліміти та не планується процес забезпечення, що обумовлено відсутністю складських приміщень. Грошові кошти підприємства можливо віднести до абсолютно ліквідних, фінансових активів. Оборотний капітал формується як за рахунок власних джерел так і за рахунок залучених – кредиту, але за станом на 01.01.2021 р. весь оборотний капітал має власні джерела формування.

Таблиця 2.7

Методика розрахунку коефіцієнтів для аналізу оборотних активів

Показники	Методика розрахунку	Економічний зміст
Коефіцієнт оборотності оборотних активів (Коб ОА)	$\frac{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}}{\text{Середня величина оборотних активів}}$	характеризує розмір чистої виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в розрахунку на 1 грн оборотного капіталу

Продовження табл.2.7

Коефіцієнт оборотності грошових коштів (Коб гк)	$\frac{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}}{\text{Середня величина грошових коштів}}$	відображає число оборотів грошових коштів за аналізований період
Коефіцієнт завантаженості (Кзав)	$\frac{\text{Середня величина оборотних активів}}{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}}$	показує скільки оборотних коштів підприємства приходить на 1 грн реалізованої продукції
Рентабельність оборотних активів (Р оа)	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Оборотні активи}}$	характеризує відносну прибутковість оборотних активів
Коефіцієнт оборотності запасів (Коб з)	$\frac{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}}{\text{Запаси}}$	відображає число оборотів товарно-матеріальних запасів підприємства за аналізований період

Відповідно до специфіки діяльності та наявності інформації нами розраховано лише частину показників, які характеризують ефективність використання оборотного капіталу.

За результатами 2020 року коефіцієнт оборотності оборотних активів ФГ «Чайка» становить 0,38, що означає на 1 грн. оборотного капіталу припадає всього 38 коп. доходу від реалізації, такий низький рівень вплинув і на значну тривалість 1 обороту оборотних коштів – 960 днів. Для підприємства характерним є відсутність дебіторської заборгованості, проте, на нашу думку реалізація на умовах товарного кредиту сільськогосподарської продукції є більш вигідним, ніж збереження продукції в орендованих складських приміщеннях. Відповідно, за відсутності дебіторської заборгованості, розрахунок показників Коб Дз та ТобДЗ неможливо.

Коефіцієнт оборотності грошових коштів по підприємству 6,3 грн., який свідчить про достатній рівень оборотності коштів, а тривалість одного обороту становить 57,9 днів.

Коефіцієнт завантаженості по господарству за фінансовою звітністю за 2019 рік становить 2,6 грн., тобто на 1 гривню реалізованої продукції припадає 2.6 грн., що характеризує ефективність оборотного капіталу як недостатню.

Рентабельність використання оборотного капіталу по господарству є невисокою, проте позитивний рівень свідчить про прибуткову діяльність. Коефіцієнт рентабельності за 2019 рік становить 8%.

Коефіцієнт оборотності запасів по господарству за 2019 рік склав 0,43 рази, що є вкрай низьким рівнем, а термін обороту запасів 848 днів.

Частка оборотних активів з мінімальним ризиком вкладення по господарству становить за 2019 рік 6,5%. Частка оборотного капіталу з малим ризиком вкладення становить 89%.

Система управління оборотними активами впливає на основоположні характеристики функціонування підприємства та управління витратами, а саме: платоспроможність, рентабельність, формування можливостей щодо роботи у непередбачуваних ситуаціях, масштабність та рівень виробництва.

Фактична частка грошових коштів у активах досліджуваного сільськогосподарського підприємства ФГ «Чайка» становить на 01.01.2020 р. 5,6%, що значно перевищує оптимальне значення, проте на балансі досліджуваного підприємства не обліковують необоротні активи, які придбані фермером та належать йому на правах приватної власності. При здійсненні прогнозних розрахунків ми використали інформацію, щодо потенційного укладання угоди фінансового лізингу та придбання сільськогосподарської техніки, збільшення орендованих площ та реалізації продукції на умовах товарного кредиту. Також у прогнозний баланс закладено розподіл прибутку на виплату дивідендів власнику фермерського

господарства та розвиток господарства. За рекомендаціями науковців розмір чистого прибутку, який доцільно залишати на виробничий розвиток підприємства становить 25%. Результати прогнозних розрахунків з використанням оптимальних параметрів модельного фінансово стійкого аграрного підприємства представлено в таблиці 2.8

Слід зазначити, що за умови забезпечення доцільного темпу приросту 14,6% у перспективі щорічне зростання власного оборотного капіталу має становити 51,7 тис. грн. Тобто потреба у власних оборотних коштах, може бути забезпечена упродовж 10 років в сумі 510,7 тис. грн. Шляхом фінансування за рахунок нерозподіленого прибутку це може бути здійснено у розмірі 100%.

Таблиця 2.8

Розрахунок оптимального співвідношення перерозподілу чистого прибутку на споживання й нагромадження сільськогосподарського підприємства ФГ «Чайка» - прогноз на 2030 рік

Показники	Станом на 2020 рік	Станом на 2030 рік
Чистий прибуток, тис. грн.	353,7	500
Нерозподілений прибуток, тис. грн.	353,7	X
Частка чистого прибутку, яка спрямовується на нагромадження, %	100	75
Вартість сукупних активів, тис. грн.	353,7	799,3
Темп приросту власних оборотних коштів, %	14,63 (1 рік)	14,63
Власні оборотні кошти, тис. грн.	353,7	517,4
Частка власних оборотних коштів у активах, %	64,73	
Доцільний розмір оборотних активів – власні 55,74%, тис. грн.	55,74	928,2
Нестача фактичного обсягу власних оборотних коштів для забезпечення оптимальної потреби, тис. грн.	16,3	163

Продовження табл. 2.8

Обсяг нестачі власного оборотного капіталу, який доцільно покрити упродовж 2020 року, тис. грн.	16,3	163,7(щорічно)
Частка чистого прибутку, яку необхідно нагромаджувати для створення власних оборотних коштів, %	54	-

Для забезпечення оптимальної потреби у власному оборотному капіталі за рахунок спрямування чистого прибутку на виробничий розвиток, частка нагромадження у чистому прибутку має становити на 2022 рік 54 %, відповідно частка споживання становитиме 46 %. У подальшому доцільним є це співвідношення 3 до 1. За рахунок оптимізації співвідношення оборотного і необоротного капіталу та залучення зовнішніх джерел фінансування (кредити), збільшення прибутку є можливим щорічно забезпечити на 80%, відповідно ефективність використання оборотного капіталу буде зростати. Так рентабельність власного оборотного капіталу за результатами 2020 року становить 8%, а прогноз на 2030 рік становить 46%.

Для досліджуваного підприємства з огляду на необхідність залучення фінансових ресурсів для придбання необоротних активів важливим є формування фінансової звітності, що найбільш об'єктивно висвітлить потенційні можливості фермерського господарства, зокрема це стосується оцінки перехідних залишків готової продукції не за фактичним витратами, тобто за собівартістю але за справедливою вартістю. Ми провели переоцінку статей балансу «Готова продукція» з формуванням операційного прибутку відповідно до вимог П(С)БО 30 та П(С)БО 25.

Таблицею 2.9 наведено порівняння показників прибутковості та рентабельності фермерського господарства «Чайка» відповідно до розрахунку фактичної та скоригованої фінансової звітності за станом на 01.01.2020 р.

Таблиця 2.9

Показники прибутковості та рентабельності ФГ «Чайка»

Показник	за даними фактичної звітності	за даними скоригованої звітності
Операційний прибуток	22,6 тис. грн	150,3 тис. грн
Рентабельність виробництва	20%	121,4%
Рентабельність власного капіталу	6,9%	46,5

Таким чином, необхідним для фермерського господарства є дотримання норм стандартів формування фінансової звітності, що забезпечить її представлення банківській установі – потенційному кредитору для отримання необхідного кредиту. Так господарству є необхідним придбати на умовах фінансового лізингу сільськогосподарську техніку, зокрема трактор та ґрунтообробну техніку, що є шлейфом. Також з метою управління операційним прибутком необхідно оптимізувати збутову діяльність. При цьому доцільним є організація збутового кооперативу разом з іншими фермерськими господарствами району. Така ініціатива вже має місце та Голова фермерського досліджуваного господарства прийняв рішення щодо її підтримки. Одним з напрямків забезпечення стабільного операційного прибутку є запобігання негативним наслідкам ризикованості сільськогосподарського землеробства. Так у 2018 році загинуло посівів на 30 га, та не було засіяно всю площу, що є орендованою з огляду на негативні кліматичні умови та очікувану загибель. При цьому господарство у повному обсязі нарахувало та виплатило орендну плату, у тому числі і по площі що не дала продукції, тому вважаємо необхідним здійснювати страхування ризиків сільськогосподарської діяльності.

Політика управління витратами та результатами досліджуваного сільськогосподарського підприємства у перспективі має спрямовуватися на

поліпшення структури джерел фінансування та активів підприємств, що надасть змогу значно підвищити рентабельність оборотного капіталу господарства й забезпечить підвищення обсягу самофінансування за рахунок нерозподіленого прибутку. В умовах загального поліпшення прибутковості це не відобразиться на доходності й добробуті власника підприємства.

2.3 Організаційні особливості ведення обліку та формування звітності ФГ «Чайка»

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» законодавчо закріплено свободу обґрунтування вибору форми організації та ведення бухгалтерського обліку, управлінського обліку, періодичність інвентаризації цінностей, розрахунків, зобов'язань, капіталу. Такі можливості вибору різних варіантів методології та організації обліку певних об'єктів із законодавчо регламентованих альтернативних способів обліку дає змогу сформувати оптимальну облікову політику, яка необхідна саме для умов конкретного підприємства.

Суттєвим недоліком організації обліку ФГ «Чайка» є те, що облікову політику не формалізовано та не розроблено внутрішньогосподарський регламент з ведення обліку. Також на підприємстві не розроблено альбому первіних документів, що використовуються, та альбому їх формування та подання.

Підприємство, як мале фермерське господарство обрало не традиційну форму організації ведення обліку. Так, узагальнення господарської інформації, складання та подання фінансової та податкової звітності здійснюється особою, що не працює у штаті підприємства. Особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства має певні обов'язки, зокрема забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних

методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання в установлені терміни фінансової і статистичної звітності; організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства. Особливістю організації обліку на підприємстві є те, що у реалії використовується аутсорсінг, облік веде особа, яка не входить до спискового складу та відображує господарські операції на підставі документів, що надаються керівництвом на обробку декілька разів на тиждень. Проте, відносини господарства з цією особою не формалізовані і угода в усній формі не має юридичної сили. Підготовку документів та ведення табельного обліку і оперативного обліку на виробництві здійснює директор підприємства, який відповідно до характеру і обсягу робіт є також і обліковцем. Є необхідним організаційно оформити такий вибір підприємства та укласти угоду. Також окремі моменти облікової політики не достатньо обґрунтовані та не пов'язані із завданнями обліково – аналітичного забезпечення управління витратами та фінансами.

На підприємстві використовують для інформаційного забезпечення витратами по подання звітності програми.

Таблиця 2.10

Фінансові програми аналітики досліджуваного підприємства

Програмне рішення	Можливості
M.E.DOC	Оформлення, підпис, реєстрація та обмін з контрагентами податковими накладними, договорами, актами, рахунками та іншими документами; подання електронної звітності до Державної фіскальної служби, Державної служби статистики, Пенсійного фонду України та Фонду соціального страхування
MS Excel 2013 Pro Plus	Здійснення аналітичних розрахунків різного рівня складності
РС-банкінг Приватбанк	Оформлення платежів, отримання інформації щодо списання та надходження грошових коштів, отримання банківських виписок, перевірка сум поточних залишків за рахунками

Бухгалтер, з яким укладено неформалізовану угоду веде розрахунки з бюджетом, облік за операціями з розрахунків з постачальниками та підрядниками, розшифровує банківські виписки, веде облік з підзвітними особами та облік грошових коштів. Операційний облік виробництва здійснює директор – голова ФГ «Чайка».

Особа, що веде облік за журнально – ордерною форму з використанням нетипових реєстрів. Суттєвим недоліком є те, що застосовують систему реєстрів, яка не враховує суттєві зміни у методології обліку сільськогосподарської діяльності з прийняттям П(С)БО «Біологічні активи». Так, Міністерством аграрної політики України розроблено та затверджено Наказом від «4» червня 2009 р. № 390 Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Вважаємо, що підприємству за організаційним аспектом необхідно оформити угоду, розробити графік документообороту, оптимізувати систему реєстрів, а за методичним дотримуватись вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», зокрема в частині оцінки продукції сільськогосподарського виробництва при первісному визнанні. Також є необхідним розробити та впровадити систему оперативного обліку та оптимізувати аналітичне забезпечення управління витратами у рослинництві. У звіті про фінансовий результат, як було вже зазначено, відсутні фінансові результати (доходи чи витрати), що виникають у разі оцінки за справедливою вартістю. Відповідно, є необхідним передбачити яким чином і на підставі якої інформації буде визначатись справедлива вартість продукції. Для підприємства, як користувача кредитних ресурсів в період підготовки виробництва є важливим поліпшення показників фінансової звітності для позиціонування перед кредиторами як фінансово стійкого. Таким чином, вважаємо доцільним для господарства застосовувати наведені вище методичні підходи. Саме відпрацюванні цих напрямів ми вважаємо необхідним для удосконалення обліково –

аналітичного забезпечення управління витратами в господарстві. Є необхідним як найшвидше розробити та прийняти наказ з організації обліку та облікової політики.

Документом, у якому зазначаються складові облікової політики, є Наказ (розпорядження) про облікову політику, затверджений керівником підприємства. Даний документ на підприємстві не прийнято. У Наказі необхідно визначити такі організаційні аспекти як взаємини між господарством та особою, що буде за дорученням здійснювати ведення обліку. Право підпису розрахункових документів та звітності належить виключно голові, що має бути теж закріплено наказом. У регламенті також доцільно навести графік документообороту, організацію архіву та організації інвентаризаційної роботи. Також, з огляду на необхідність перевірки якості роботи найманої сторонньої особи доцільно зазначити необхідність проведення аудиторської перевірки один раз на 5 років.

Стосовно елементів облікової політики, що доцільно прописати у наказі на досліджуваному підприємстві інформація представлена (з огляду на відсутність деяких операцій та об'єктів, але перспективи їх появи на підприємстві обліковою політикою це передбачено) у табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Елементи та складові облікової політики за методичним аспектом ФГ

«Чайка»

№ п/п	Елементи облікової політики підприємства	Складові облікової політики
1	2	3
1.	Групи основних засобів	група 1 - земельні ділянки; група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; група 3 – будівлі; споруди; передавальні пристрої; група 4 - машини та обладнання; група 5 - транспортні засоби; група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі; група 9 - інші основні засоби

Продовження табл. 2.11

2.	Метод нарахування амортизації основних засобів	- прямолінійний метод
3.	Переоцінка об'єктів основних засобів	- у разі відхилення від справедливої вартості на 30%
4.	Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів	одразу 100% при введенні до експлуатації
5.	Встановлення вартісної межі віднесення до малоцінних необоротних матеріальних активів	- вартість цінностей, що відносяться до складу необоротних матеріальних активів встановлено в розмірі до 6000 грн.
6.	Метод списання запасів при вибутті	- FIFO
7.	Порядок створення резерву по сумнівних боргах	- не створюється
8.	Порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства	- інвентаризація проводиться 1 раз на рік перед складанням річної звітності.

Проаналізувавши облікову політику досліджуваного підприємства можна зробити висновок про те, що облікова політика ФГ «Чайка» потребує суттєвих змін, зокрема у частині приведення у відповідність до вимог чинного законодавства. Для досліджуваного господарства на нашу думку, з огляду на відповідність його розмірів критерію мікропідприємств та застосування спрощеної системи оподаткування доцільно скористатись правом складання звітності за форматом МС. При цьому можливим та

доцільним є використання не постійної а періодичної системи обліку запасів та складання звітності безпосередньо за даними інвентаризації.

Однією з проблем при застосуванні П(С)БО 30 «Біологічні активи» є оцінка продукції за справедливою вартістю при первісному визнанні, що суттєво впливає на розмір фінансових результатів. Для досліджуваного господарства це також є проблемним.

В Україні після впровадження розробленого за аналогією с МСБО 41 «Сільське господарство» вітчизняного стандарту П(С)БО 30 «Біологічні активи» за ініціативою Вченої ради Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» УААН та Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів та фінансистів АПК України розроблені Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю. Таблицею 2.12 представлено узагальнення методичних підходів до застосування оцінки за справедливою вартістю

Таблиця 2.12

Основні підходи до оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції при первісному визнанні за П(С)БО та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів

Критерій	Порядок визнання та оцінки в обліку
Оцінка довгострокових та поточних біологічних активів <i>при первісному визнанні</i>	
Обмін на неподібний біологічний актив	<i>Справедлива вартість</i> переданого біологічного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до сплати (отримання) за обмінною операцією
При переведенні поточних біологічних активів до складу довгострокових	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переводу.
Оцінка додаткових біологічних активів	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.
Оцінка сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів <i>при первісному визнанні</i>	
Сільськогосподарська продукція додаткові біологічні активи у т.ч за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі	За <i>справедливою вартістю</i> , зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Виходячи з цін активного ринку Останньою ринковою ціною операції з такими активами

Продовження табл. 2.12

за відсутності активного ринку	За ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.
	Чи за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.
Некондиційні сільськогосподарська продукція і додаткові біологічні активи (за відсутності активного)	Виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну сільськогосподарську продукцію, додатковий біологічний актив з коригуванням на рівень якості та придатності до використання.
Побічна сільськогосподарська продукція за умови відсутності для неї активного ринку	За нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції.
Бракована сільськогосподарська продукція та відходи, які використати у виробничому процесі або реалізувати неможливо	Не визнаються активом. Витрати на утилізацію такої продукції та відходів включаються до складу інших операційних витрат.

Наведена інформація таблиці 2.12 свідчить, що при надходженні і русі біологічних активів на підприємстві їх вартість у всіх випадках, крім придбання за плату, оцінюється за справедливою вартістю. При первісному визнанні отримані від сільськогосподарської діяльності додаткові біологічні активи та продукцію оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, в тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від біологічного активу.

За визначеннями наведеними чинним законодавством «Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Первісна вартість – це сума сплачених грошових коштів при придбанні (купівельна вартість) або виготовленні активу, включаючи транспортні та інші витрати, необхідні для приведення його у робочий стан».

Використання справедливої вартості для оцінки активів підприємства сприяє реальнішому відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об'єктивніше проводити аналіз структури майна підприємств. Єдині підходи відображення вартості активів дають можливість порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств.

Науковці зазначають, що «при здійсненні операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності у складі інформації про облікову політику підлягає розкриттю наступна інформація: порядок обліку позареалізаційних доходів; умови визнання доходів за видами діяльності; використання чистого прибутку підприємства» [8].

Саме цими рекомендаціями надано обґрунтування методичних підходів оцінки продукції, зокрема рослинництва, за справедливою вартістю. Для досліджуваного господарства навіть використання цих рекомендацій є складним з огляду на відсутність посадових осіб, що здійснюють економічну роботу. Так, методичні рекомендації пропонують «для оцінки біологічних активів пропонується створювати на підприємстві постійно діючі Комісії, в складі не менше 3-ох осіб (бухгалтери галузі, зоотехніки, агроном, головний економіст та ін.). Метою діяльності таких Комісій є організація роботи по централізованому збору, узагальненню та збереженню інформації про справедливу вартість біологічних активів на дату складання балансу, а також сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів при їх первісному визнанні» [25]. На досліджуваному підприємстві доцільно зазначити інформаційні джерела на які необхідно опиратись при визначенні справедливої вартості. При цьому є необхідним дотримуватись принципів формування облікової політики за організаційним аспектом.



Рис. 2.2. - Вимоги до облікової політики біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю

Вважаємо слушною пропозицію науковців щодо необхідності документального підтвердження інформації про справедливу вартість сільськогосподарської продукції. При цьому є можливим оформлювати відповідну Довідку (акт) про справедливі (ринкові) ціни на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію .

При розробці оновленого Наказу з облікової політики досліджуваного підприємства слід враховувати, що одним з основних методичних підходів до організації бухгалтерського обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції є регулярне щомісячне визначення справедливої вартості станом на перше число кожного наступного місяця. Перевагами такого підходу є нетривалий термін здійснення процедури оцінки та оформлення, залучення невеликої кількості працівників, простота, доступність та універсальність.

Наказ про облікову політику має містити детальні питання процесу ведення обліку доходів і фінансових результатів діяльності окремо щодо різних видів діяльності підприємства. Для досліджуваного підприємства це є актуальним з огляду на наявність різних сільськогосподарських культур та необхідність формування інформації про загальний фінансовий результат, а також має бути інформація щодо забезпечення прийняття рішень в частині обсягів діяльності, фінансового планування, оцінки інвестиційної діяльності тощо.

Висновки до розділу II

Базовим для дослідження обрано типове фермерське господарство «Чайка», що є мікропідприємством.

У роботі розглянуто методичні підходи та проведено оцінку ефективності використання оборотного капіталу ФГ «Чайка». Так, за результатами 2019 року коефіцієнт оборотності оборотних активів ФГ «Чайка» становить 0,38, що означає на 1 грн. оборотного капіталу припадає всього 38 коп. доходу від реалізації, такий низький рівень вплинув і на значну тривалість 1 обороту оборотних коштів – 960 днів. Для підприємства характерним є відсутність дебіторської заборгованості, проте, на нашу думку реалізація на умовах товарного кредиту сільськогосподарської продукції є більш вигідним, ніж збереження продукції в орендованих складських приміщеннях.

Коефіцієнт оборотності грошових коштів по підприємству 6,3 грн., який свідчить про достатній рівень оборотності коштів, а тривалість одного обороту становить 57,9 днів.

Коефіцієнт завантаженості по господарству за фінансовою звітністю за 2019 рік становить 2,6 грн., тобто на 1 гривню реалізованої продукції припадає 2.6 грн., що характеризує ефективність оборотного капіталу як недостатню.

Рентабельність використання оборотного капіталу по господарству є невисокою, проте позитивний рівень свідчить про прибуткову діяльність. Коефіцієнт рентабельності за 2019 рік становить 8%.

Коефіцієнт оборотності запасів по господарству за 2019 рік склав 0,43 рази, що є вкрай низьким рівнем, а термін обороту запасів 848 днів.

Частка оборотних активів з мінімальним ризиком вкладення по господарству становить за 2019 рік 6,5%. Частка оборотного капіталу з малим ризиком вкладення становить 89%.

Встановлено, що ефективність використання оборотного капіталу є недостатньою, що потребує розробки системи заходів щодо її підвищення, насамперед це стосується управління оборотними активами.

На підставі проведеного аналізу з'ясовно, що структура активів і

пасивів ФГ «Чайка» потребує оптимізації. Так відсутні у господарства необоротні активи та власний оборотний капітал представляє 100% оборотного капіталу, не використовують як довгострокові так і короткострокові залучені джерела фінансування (виключенням є використання з 06.2019 р. овердрафткредиту). Частка власного оборотного капіталу 100% свідчить про необхідність залучення зовнішніх джерел фінансування.

За результатами науковців оптимальна частка грошових коштів у активах сільськогосподарського підприємства повинна становити близько 2,14 % й може незначно підвищуватися у перспективі зважаючи на тенденцію до її зростання упродовж досліджуваного періоду.

Фактична частка грошових коштів у активах досліджуваного сільськогосподарського підприємства ФГ «Чайка» становить на 01.01.2020 р. 5,6%, що значно перевищує оптимальне значення, проте на балансі досліджуваного підприємства не обліковують необоротні активи, які придбані фермером. При здійсненні прогнозних розрахунків ми використали інформацію, щодо потенційного укладання угоди фінансового лізингу та придбання сільськогосподарської техніки, збільшення орендованих площ та реалізації продукції на умовах товарного кредиту. Також у прогнозний баланс закладено розподіл прибутку на виплату дивідендів власнику фермерського господарства та розвиток господарства. Рентабельність власного оборотного капіталу за результатами 2020 року становить 8%, а прогноз на 2030 рік становить 46%.

Особливістю організації обліку на підприємстві є те, що у реалії використовується аутсорсінг, облік веде особа, яка не входить до спискового складу та відображує господарські операції на підставі документів, що надаються головою господарства на обробку декілька разів на місяць. Проте, відносини господарства з цією особою не формалізовані і угода в усній формі не має юридичної сили, що є суттєвим недоліком.

Є необхідним розробити та впровадити систему оперативного обліку та оптимізувати аналітичне забезпечення управління витратами у рослинництві. Саме відпрацювання цих напрямів ми вважаємо необхідним для удосконалення обліково – аналітичного забезпечення управління витратами в господарстві. Є необхідним як найшвидше розробити та прийняти наказ з організації обліку та облікової політики.

Також є необхідним передбачити яким чином і на підставі якої інформації буде визначатись справедлива вартість продукції. Для підприємства, як користувача кредитних ресурсів в період підготовки виробництва є важливим поліпшення показників фінансової звітності для позиціонування перед кредиторами як фінансово стійкого.

Документом, у якому зазначаються складові облікової політики, є Наказ (розпорядження) про облікову політику, затверджений керівником підприємства. Даний документ на підприємстві не прийнято. У Наказі необхідно визначити такі організаційні аспекти як взаємини між господарством та особою, що буде за дорученням здійснювати ведення обліку. Право підпису розрахункових документів та звітності належить виключно голові, що має бути закріплено наказом. У регламенті також доцільно навести графік документообороту, організацію архіву та організації інвентаризаційної роботи.

З огляду на необхідність перевірки якості роботи найманої сторонньої особи доцільно зазначити необхідність проведення аудиторської перевірки один раз на 5 років. У роботі надані рекомендації з формування елементів облікової політики господарства у відповідності з нормами чинного законодавства та специфіки господарської діяльності.

Для досліджуваного господарства з огляду на відповідність його розмірів критерію мікропідприємств та застосування спрощеної системи оподаткування доцільно скористатись правом складання звітності за форматом МС. При цьому можливим та доцільним є використання не

постійної а періодичної системи обліку запасів та складання звітності
безпосередньо за даними інвентаризації.

РОЗДІЛ III. СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У РОСЛИННИЦТВІ

3.1 Методичні особливості та проблеми обліку та операційного управління витратами у рослинництві

Стан ведення обліку у сільському господарстві залежить від рівня його організації, методології та методики, якості інформації для управління господарською діяльністю, що вимагає формування відповідної облікової політики, яка повинна сприяти оперативному отриманню достовірної інформації для потреб управління та контролю, насамперед в частині витрат виробництва.

Бухгалтерський облік у рослинництві ґрунтується на обліковій політиці, що має забезпечити як об'єктивне та повне відображення даних про витрати, так і інформаційні запити управління в оперативному режимі. При цьому є необхідним забезпечити доказовість облікової інформації. У фермерських господарствах, зокрема, у таких мікропідприємствах як досліджуване спостерігається низький рівень первинного обліку та відсутність оперативного контролю за накопиченням витрат у розрізі як видів продукції так і аналітичних статей.

Більшість господарств при розробці внутрішніх регламентів з ведення обліку ставлять за мету лише формальне дотримання вимог законодавства та запобігання негативним наслідкам зовнішнім перевіркам. Досліджуване підприємство, як було зазначено у розділі 2, навіть не має такого регламенту взагалі. Інформаційна цінність наказу про облікову політику підприємства полягає в економічному обґрунтуванні вибору елементів облікової політики для підготовки інформації при прийнятті управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. При цьому управлінські рішення керівництва підприємства насамперед спрямовані на мінімізацію рівня витрат.

Об'єктивна, дієва та функціональна система бухгалтерського обліку підприємства, в частині обліку витрат, починається з його облікової політики, яка повинна враховувати ряд факторів, які впливають на її оптимальність.

Насамперед до цих факторів відносяться методи оцінки об'єктів обліку. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» об'єктом обліку затрат зазначає продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних із їх виробництвом (виконанням) затрат. Оскільки об'єктом обліку є продукт діяльності підприємства, то він повинен оцінюватись. Оцінка продукту діяльності здійснюється за фактичною, плановою собівартістю, а також за обліковими цінами. Слід зазначити, що спостерігається відсутність у стандартах роз'яснень щодо поняття «облікова ціна», яке використовується при наданні характеристики рахунку 27 «Готова продукція». Стосовно оцінки продукції за плановою собівартістю також виникають ускладнення, пов'язані з невідпрацьованою методикою планування в ринкових умовах. Найбільш поширеним у сучасних умовах є більш реальною оцінка за фактичною собівартістю. Для сільськогосподарського виробництва такий підхід взагалі не прийнятний з огляду на застосування оцінки за справедливою вартістю. Проблемним є оцінка готової продукції, яка спрямовується на використання як насіння. Для такої продукції більш підходить оцінка за фактичною собівартістю.

У таблиці 3.1 наведено перелік елементів облікової політики підприємства щодо витрат виробництва, які необхідно відобразити у Наказі про облікову політику ФГ «Чайка».

Таблиця 3.1

Елементи облікової політики щодо витрат виробництва ФГ «Чайка»

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Варіант, що використовує ФГ «Чайка»
1	2	3
Організація управлінського обліку	Вказується, ведеться окремо або в одній системі рахунків фінансова та управлінська бухгалтерія: – автономна система – інтегрована	Відсутня (ведеться технологічний облік головою)
Розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат	Наводиться розмежування витрат за кожною класифікаційною групою, необхідне для потреб аналітичного обліку	Котловий метод обліку витрат
Класи рахунків, що використовуються для обліку витрат	Зазначається варіант обліку витрат: – з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами»; – з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності»; – з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та рахунків класу 9 «Витрати діяльності»	з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності» (що не відповідає потребам складання статистичної звітності та обумовлює необхідність здійснення вибірки)
Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання	Надається перелік об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання	Види продукції
Номенклатура центрів відповідальності	Наводиться перелік центрів відповідальності, що формуються на підприємстві	Не розроблено

Продовження табл.3.1

Номенклатура місць виникнення витрат та центрів витрат	Зазначається перелік місць виникнення витрат та центрів витрат. Номенклатура місць виникнення витрат та центрів витрат має передбачати єдину систему їх кодування, що використовується при організації обробки облікової інформації	відсутня
Статті виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) для кожного об'єкта обліку витрат, що використовуються при калькулюванні	Наводиться перелік статей собівартості продукції (робіт, послуг), що використовуються при калькулюванні	Відповідають вимогам П(С)БО 16 в частині прямих витрат Обчислюється лише фактична собівартість реалізованої продукції для складання звітності
Метод обліку витрат на виробництво	Зазначається обраний метод обліку витрат, варіант зведеного обліку витрат	Котловий
Перелік умовно-змінних та умовно-постійних загальновиробничих витрат	Наводиться склад умовно-постійних та умовно-змінних загальновиробничих витрат	Відсутній
Нормальна виробнича потужність	Вказується нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва	Не встановлено
База розподілу загальновиробничих витрат	Зазначається обрана база (бази) розподілу загальновиробничих витрат	Площа посівів

Продовження табл. 3.1

Методи амортизації основних засобів	- прямолінійний - зменшення залишкової вартості - прискореного зменшення залишкової вартості - кумулятивний - виробничий - передбачений податковим законодавством	- не здійснюється
Порядок обліку та розподілу транспортно – заготівельних витрат	- віднесення прямо до первісної вартості придбаних запасів; - застосування окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; - оцінка товарів за цінами продажу та окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат	- віднесення прямо до первісної вартості придбаних запасів
Методи оцінки вибуття запасів	- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - FIFO; - нормативних витрат; - ціни продажу	- FIFO
Методи визначення величини сумнівних боргів	- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; - застосування коефіцієнта сумнівності	не створюється
Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів	- на додаткове пенсійне забезпечення; - на виконання гарантійних зобов'язань; - на реструктуризацію; - на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами	не створюється

Продовження табл. 3.1

1	2	3
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством	Розподіл виробничих витрат пропорційно площі / вихід ГП
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством	- матеріальні; - трудові; - роботи та послуги машино тракторного парку та автопарку; - загальновиробничі в частині земельного податку
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством	- не виокремлюються
Бази розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	- години роботи; - заробітна плата; - обсяг діяльності; - прямі витрати тощо.	Відносяться повністю в частині земельного податку на загальні витрати у рослинництві, решта загальновиробничих списується на собівартість реалізованої продукції
Бази розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності	- прямі витрати; - обсяги доходів; - прямі витрати на оплату праці тощо	- не встановлений
Підхід до обліку фінансових витрат	- включення фінансових витрат до того звітного періоду, в якому вони були нараховані; - капіталізація фінансових витрат	- включення фінансових витрат до того звітного періоду, в якому вони були нараховані
Порядок оцінки залишків незавершеного виробництва	Наводиться обраний порядок оцінки залишків незавершеного виробництва підприємства, склад комісії для здійснення оцінки залишків незавершеного виробництва	Розрахунково: НЗП на початок + поточні витрати – оцінка оприбуткованої готової продукції

На досліджуваному підприємстві не відпрацьовано облікову політику в частині витрат та відповідно, мають місце суттєві методичні помилки. Так, облік здійснюється котловим методом з виокремленням лише об'єктів функціональних витрат, а саме:

23 – виробництво;

231 – виробництво рослинництва;

Витрати у рослинництві не накопичують у розрізі сільськогосподарських культур, а здійснюють розподіл прямих витрат по закінченню року пропорційно площам посіву, що на нашу думку, суттєво викривлює собівартість та знецінює інформацію бухгалтерського обліку для прийняття управлінських рішень. Технологічний облік для нарахування оплати праці здійснюється головою по обсягах робіт, але при віднесення нарахованої оплати праці також складають проводку без врахування конкретних культур. Підставою для нарахування заробітної плати є таблиць. Проте, до нарахування заробітної плати додається аналітична розшифровка. Встановлено, що розподіл пропорційно площі посіву є неправомірним внаслідок різної кількості обробок ґрунту при вирощуванні різних сільськогосподарських культур.

Таким чином, у господарстві об'єктом обліку витрат є лише вид діяльності. Також витрати обліковують крім виробничих ще й загальновиробничі, адміністративні та інші витрати виробничої діяльності із застосуванням відповідно рахунків 91 «Загальновиробничі витрати», 91/1 «Послуги», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності)», що не відповідає статусу підприємства як малого та спрощеному плану рахунків. Так, обстеженням облікової практики виявлено невідповідність методики обліку статусу малого підприємства. Відповідно, вважаємо за доцільне рекомендувати підприємству обліковувати витрати виробництва на рахунку 23 з відкриттям субрахунків по рослинництву у розрізі аналітичних рахунків, а решту витрат обліковувати по рахунку 96

«Інші витрати». Аналітичні рахунки можливим є відкривати або за культурами або за полем сівозміни. Саме останній варіант ми вважаємо більш прийнятним і таким, що відповідає потребам аналітичного забезпечення управління витратам.

Щодо формування облікової політики в частині витрат виробництва вважаємо за необхідне оформити додатки до Наказу про облікову політику, які наведені у табл. 3.2

Таблиця 3.2

Запропонований перелік додатків до Наказу про облікову політику в частині витрат виробництва на ФГ «Чайка»

Номер	Назва
1	2
Додаток 1	Перелік об'єктів обліку витрат та перелік об'єктів калькулювання
Додаток 2	Перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)
Додаток 3	Графік документообігу
Додаток 4	Перелік первинних документів, форми яких затверджуються наказом керівника
Додаток 5	Перелік первинних документів, зведених бухгалтерських документів, реєстрів бухгалтерського обліку, які підтверджуються головним бухгалтером
Додаток 6	Перелік та строки подання форм управлінської звітності
Додаток 7	Робочий план рахунків

Недоліком облікової політики в частині сільськогосподарської діяльності підприємства є те, що витрати у рослинництві не накопичують у розрізі сільськогосподарських культур, а здійснюють розподіл прямих витрат по закінченню року пропорційно площам посіву, що суттєво викривлює собівартість та знецінює інформацію бухгалтерського обліку для прийняття

управлінських рішень. Технологічний облік для нарахування оплати праці здійснюється по обсягах робіт, але при віднесення нарахованої оплати праці також складають проводку без врахування конкретних культур. Розподіл пропорційно площі посіву є неправомірним внаслідок різної кількості обробок ґрунту при вирощуванні різних сільськогосподарських культур.

Таким чином, є необхідним у господарстві у межах облікової політики чітко зафіксувати об'єкти обліку витрат, розробити робочий план рахунків та розробити інші необхідні додатки до Наказу про облікову політику.

3.2. Обліково – аналітичне забезпечення управління витратами в системі управлінського обліку у рослинництві

Найбільш ефективним, як свідчить економічна практика та праці науковців, що досліджують проблематику управлінського обліку є обліково – аналітичне забезпечення управління витратами з організацією формування інформації за місцями і центрами витрат.

Організація обліку і контролю витрат за місцями і центрами дозволяє активно управляти процесом формування фактичних витрат, створює передумови для підвищення відповідальності не тільки за кількісні, але і за якісні показники діяльності підрозділів підприємства.

Характер розмежування місць витрат залежить від специфіки підприємства, рівня організації виробництва, цілей контролю окремих витрат. Чим вище ступінь диференціації центрів витрат на підприємстві, тим краще може бути контроль за економічністю виробництва і точніше обчислення калькуляції собівартості продукції.

Розподіл функцій окремих місць витрат, а отже, склад їх витрат залежать від потреб управління, галузевої специфіки, масштабів

підприємства. В усіх випадках розподіл підприємства на місця витрат повинно ов'язувати з його організаційної структурою.

Облік витрат за місцями їх первинного формування необхідний для контролю витрат, управління економічністю виробничої і комерційної діяльності, підвищення відповідальності за результати виробничо-господарської діяльності на всіх рівнях управління нею. За даними такого обліку оцінюють витрати незавершеного виробництва, незакінчених робіт, напівфабрикатів власного виготовлення. Оскільки не усі вироби і напівфабрикати проходять через усі технологічні стадії виробництва, тобто місця витрат, що відповідає групуванню витрат дозволяє віднести на їх собівартість витрати тих місць, де проводилась обробка. Тим самим суттєво підвищується точність калькулювання собівартості окремих видів продукції.

В сучасних умовах ефективно управляти витратами означає, перш за все, контролювати їх за місцями виникнення і відповідальних виконавцях.

Недоліки діючої системи обліку, контролю і аналізу витрат в зерновій галузі сприяли знеособленню відповідальності за ефективне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, що привело до підвищення собівартості продукції, зниженню ефективності у рослинництві.

Відповідальність і контроль є об'єктивною необхідністю в сучасних умовах господарювання і можуть бути реалізовані лише за наявності інформації про витрати, залежні від виробничих одиниць, відділів, служб і окремих працівників. Рішенню цих задач сприяє варіант побудови обліку і контролю витрат за центрами відповідальності. Впровадження обліку за центрами відповідальності є складовою частиною організації управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Центром відповідальності в зерновиробництві є структурний підрозділ, що займається вирощуванням сільськогосподарських культур, з відповідальним керівником. У зерновому виробництві основне місце виникнення витрат це

поле (ділянка), де здійснюється виробництво зерна або іншої продукції рослинництва.

Початковим етапом організації системи обліку і контролю виробничих витрат за центрами відповідальності є розробка карти відповідальності, що визначає організаційні одиниці, на які покладені конкретні обов'язки по контролю витрат.

Перелік центрів відповідальності встановлюється відповідно з організаційною структурою підприємства, виходячи із спеціалізації підрозділів і ступеня їх самостійності.

При визначенні центрів відповідальності необхідно виходити із технологічної структури підприємства, виділити його горизонтальний і вертикальний розрізи.

Перший обмежується довкола діяльності кожної особи, відповідальної за центр; другий зумовлює ієрархічні сходи правомочності осіб, що ухвалюють управлінські рішення.

Номенклатура центрів відповідальності затверджується керівництвом підприємства і повинна містити систему кодування, необхідну для організації аналітичного обліку.

При формуванні центрів відповідальності в зерновиробництві необхідно враховувати різні організаційні форми внутрішньогосподарчих відносин що склалися в підрозділах (бригада, ферма, ланка, ділянка і ін.). Особливості підрозділів доцільно брати до уваги при визначенні порядку обліку .

Основою будь-якої форми організації праці в землеробстві є бригади. Постійність бригади забезпечується закріпленням за нею повної сівозміни, що дозволяє ліквідувати знеособлення, а також сприяє реальному зв'язку конкретного трудового колективу з результатами його діяльності.

Внутрішньогосподарчі підрозділи, будучи основними ланками сільського господарства, повинні стати центральною ланкою організаційної структури управлінського обліку на підприємстві. Слід зазначити, що

внутрішньогосподарчі підрозділи - це крупні виробничо-технологічні одиниці, які виконують весь цикл робіт на закріплених за ними ділянках землі.

Для підприємства, що аналізується на першому етапі його розвитку з огляду на мікророзмір є неможливим виокремити центри відповідальності, у подальшому доцільно виокремлення в якості центра відповідальності польову бригаду (голова господарства планує у 2023 – 2024 році заключити угоди на оренду земельних паїв ще на 120 га і відповідно використовувати працю як постійних працівників так і сезонних з яких буде сформовано польову бригаду).

Центр відповідальності «Польова бригада» несе відповідальність за наступні статті витрат:

- заробітна плата з відрахуваннями;
- насіння;
- паливно-мастильні матеріали;
- добрива (органічні, мінеральні);
- вартість послуг допоміжних підрозділів;
- загальнобригадні витрати (по відділенню, бригаді).

Важливою умовою для організації обліку за центрами витрат є: можливість встановлення виробничого завдання на зниження витрат, а також і отримання облікової інформації про фактичну величину витрат по кожному центру витрат. Для цього необхідно налагодити належну роботу по внутрішньогосподарчому плануванню і обліку.

В умовах обліку витрат за центрами відповідальності кожний підрозділ повинен знати, скільки і яких грошово-матеріальних витрат передбачається на конкретні види робіт. В рослинництві основним плановим документом є технологічні карти. Тому планування витрат по трудових, матеріальних і грошових витратах слід починати із складання технологічних витрат. В них визначена послідовність виконання всіх робіт по кожній оброблюваній культурі, встановлені норми висіву насіння, визначені розміри заробітної

плати на кожний вид робіт, а також суми витрат на виконання окремих видів робіт і весь їх об'єм, собівартість одиниці продукції. Для господарства розробку технологічних карт доцільно здійснювати у розрахунку не на 100 га а на конкретне поле сівозмін, і відповідно модель обліково – аналітичного забезпечення управління витратами ґрунтується саме на розробці і оперативному контролі дотримання технологічних умов та фінансових нормативів. Рисунком 3.1 представлена модель обліково – аналітичного забезпечення управління витратами

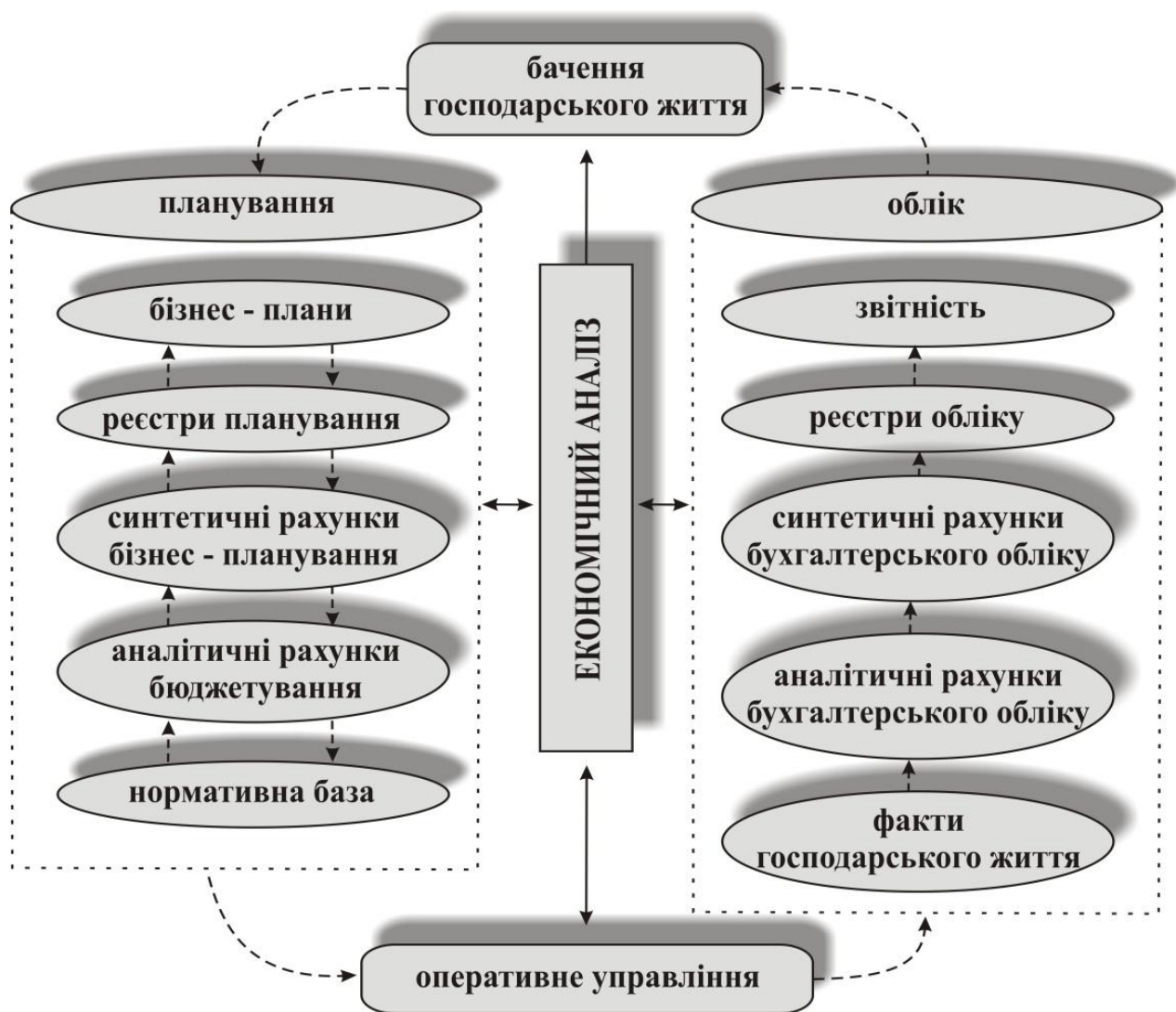


Рисунок 3.1 - Модель обліково – аналітичного забезпечення управління витратами

В умовах ведення управлінського обліку технологічні карти слід уточнювати і їх веденню повинно приділяти найсерйознішу увагу. На великих підприємствах вони повинні бути розроблені фахівцями економічної служби за участю колективу центру відповідальності для всіх культур польової сівозміни, закріпленої за бригадою. На досліджуваному підприємстві доцільно делегувати цю роботу фахівцям. З огляду на відсутність необхідності штатних працівників як агрономічної так і економічної служби є можливим залучити фахівців дорадчої служби або науковців на умовах аутсорсінгу. У країнах з розвинутою ринковою економікою більшість фермерів є учасниками кооперативів, що забезпечують як формування технологічних карт так і ведення обліку на таких мікропідприємствах. Цей досвід міг би бути позитивним і для України.

Перш за все, встановлюють виробничу програму (посівні площі, врожайність, валове виробництво основної, супутньої і побічної продукції). Потім, виходячи із запланованих посівних площ під конкретні культури, визначають заплановані витрати праці, заробітної платні, потребу і вартість насіння, пального і змащувальних матеріалів, органічних і мінеральних добрив тощо. Після цього визначають розміри амортизаційних відрахувань і витрат на поточний ремонт, розраховують планову собівартість послуг допоміжних і обслуговуючих виробництв (вантажного автотранспорту, енергослужби і тощо). Далі складають кошториси загальнобригадних, загальновиробничих і загальногосподарських витрат.

Також технологічні карти є базою для визначення запланованих витрат на 1 га посіву зернових культур або поле сівозміни.

Облік витрат за центрами відповідальності вимагає певних змін в первинному і аналітичному обліку. У цьому випадку центр витрат є первинним осередком формування аналітичного обліку витрат.

Досягти цього можна шляхом вдосконалення облікової документації і реєстрів бухгалтерського обліку витрат. У зв'язку з чим пропонуємо в

первинні документи по обліку витрат і виходу продукції ввести реквізит «номер поля». Слід зазначити, що в деяких діючих формах первинних документів такий реквізит є, наприклад, акт витрат насіння і посадкового матеріалу, обліковий лист праці і виконаних робіт (ф. № 64) і ін. Проте, як вже було відзначено, ці графи часто не заповнюються, а у досліджуваному господарстві ці форми взагалі не складаються.

Однією з умов побудови обліку за полями є правильне і повне заповнення всіх реквізитів. Особливу увагу слід приділити особовим рахункам - головній інформаційній базі за центрами відповідальності, де повинна відображатися інформація необхідна для проведення контролю і аналізу за центром відповідальності, що дозволить оперативно реагувати на відхилення від планових витрат.

В даний час в більшості сільськогосподарських підприємств, як і в досліджуваному при виробництві зернотехнічної продукції витрати на виробництво не пов'язують з показниками по кожному місцю здійснення витрат - полю, що значно ускладнює оперативний і поглиблений аналіз витрат протягом виробничого періоду вирощування зернових культур. Оперативний контроль за величиною витрат в процесі їх здійснення в розрізі кожного підрозділу набагато корисно для управління, ніж будь-який інший традиційний контроль, що має за мету розкрити резерви за підсумками звітного періоду.

Тому для накопичення виробничих витрат в розрізі кожної культури і місця виникнення витрат (поля) нами запропоновано застосування форми Особового рахунка, такого змісту:

В першому розділі цього регістра «Витрати на виробництво» пропонуємо відображати нормативні і фактичні значення контрольованої статті витрат по полях і культурах. В другому розділі є необхідним відображати вихід основної і побічної продукції по бригаді як в цілому по культурах, так і по полях.

Інформація, подана за такою формою Особового рахунку (виробничого звіту) підрозділу дозволить керівнику центру відповідальності здійснювати

контроль за витратами в просторі (по полях) і в часі (щомісячно), виявляти результати діяльності за певний проміжок часу, своєчасно ухвалювати відповідні рішення.

Особовий рахунок (виробничий звіт) підрозділу складається щомісячно на підставі первинних облікових документів в двох примірниках. Він може складатися безпосередньо в підрозділі (при децентралізованій формі обліку) або в бухгалтерії (при централізованій). Зараз у господарстві відсутні обліковці і на першому етапі такий звіт запропоновано складати безпосередньо голові. В подальшому ці функції доцільно передати або обліковцю, або бригадиру з організацією постійного контролю об'єктивності та своєчасності його ведення. Один примірник залишається (передається) керівнику центру відповідальності, інший передається в бухгалтерію або особі, що веде облік, де на підставі Особових рахунків (виробничих звітів) всіх підрозділів рослинництва складається Зведений особовий рахунок (виробничий звіт) по рослинництву, а також внутрішньогосподарська звітність для керівника і складання статистичної звітності.

В умовах формування центрів відповідальності на базі виробничих підрозділів (бригад, відділень) на підприємствах будь-якої форми власності і видів господарювання розробляються нормативні документи, які визначають ступінь самостійності центрів, права і відповідальність їх керівників і регулюють взаємовідносини між підрозділами усередині підприємства. Виходячи з цього, пропонуємо в господарстві використовувати «Положення про центри відповідальності», яке регламентує роботу центру і включає наступні основні розділи:

Розділ 1. Загальні положення по організації центрів відповідальності.

1.1. Мета і предмет діяльності.

1.2. Майно центру.

1.3 Трудові відносини.

Розділ 2. Права, обов'язки керівника центру відповідальності.

Розділ 3. Організація обліку і контролю в центрі відповідальності.

«Положення про центри відповідальності» затверджується керівником підприємства, окрім цього документа розробляються також посадові інструкції, диференційовані за робочими місцями.

Проблема представлення і використання інформації, актуальності її змісту є однією з найважливіших в бухгалтерському обліку, і особливо вона важлива для управлінського обліку. Зараз вже недостатньо того, щоб керівники підприємства знали, в що їм обходиться вироблювана ними продукція тільки після закінчення її виробництва, також вони повинні знати, як формується собівартість продукції, що виготовляється.

Цю інформацію не може надати існуюча система фінансового обліку, тому, ми вважаємо необхідним, в інформаційному полі сільськогосподарських підприємств формувати внутрішню обліково-звітну інформацію про виробничі витрати.

Для підвищення рівня корисності обліково-звітної інформації управлінського обліку необхідно, перш за все, встановити кому, які і для якої мети потрібні облікові і звітні дані, визначити способи представлення цих даних. Тому, ми вважаємо, що для побудови інформаційного поля системи управлінського обліку найважливішою є класифікація потреб інформації з погляду типу ухвалюваних рішень: стратегічних, тактичних і оперативних. В таблиці 3.3 представлені інформаційні потреби керівників різних рівнів управління.

Вищий рівень управління (керівник підприємства) пов'язаний з прийняттям стратегічних управлінських рішень і створенням політики організації в області мотивації і координації, доводить інформацію до рівня управління центрами відповідальності. Вищий рівень управління відповідає за інвестиційну і інноваційну політику; в частині обліку — за облікову політику.

Таблиця 3.3

Інформація, що використовується, залежно від рівня управління

Рівень управління	Інформація, що використовується
1	2
Стратегічний	Зовнішня і внутрішня - для перспективного планування прогнозування діяльності
Тактичний	Зовнішня і внутрішня - для керівництва і контролю діяльності підрозділу підприємства
Оперативний	В основному внутрішня - для планування, здійснення повсякденної виробничої

З огляду потреб в характері, ступені точності і детальності інформації для стратегічного управління, пріоритетною є інформація про зовнішні чинники діяльності, а також про повну собівартість продукції, прибутковості виробництва.

Середній рівень управління включає керівників виробничих і функціональних підрозділів: головний агроном, головний механік, зав. гаражем, головний бухгалтер, головний економіст, фахівець служби постачання і т.д. (для досліджуваного підприємстві на даному етапі цей рівень відсутній, але у подальшому з розвитком господарства може бути сформованим) Керівники середньої ланки вирішують задачі, виходячи з функціональної специфіки, вони знаходяться в постійному контакті з керівниками нижньої ланки - бригадирами, що ухвалюють оперативні рішення по виконанню поточних виробничих задач. Для тактичного управління на цьому рівні потрібне посилення ступеня деталізації і точності інформації, в порівнянні з першим рівнем.

Нижній рівень управління відповідальний за точне виконання планів і програм: доведення їх до робітників і контроль за їх виконанням. Управлінські рішення керівників даної ланки - бригадирів, ланкових - найбільш визначені і зводяться в основному до контролю за виконанням конкретного виробничого

завдання. Представники середньої і нижньої ланки управління, займаються, як правило, прийняттям рутинних управлінських рішень.

Таким чином, управлінська діяльність на різних ієрархічних рівнях вимагає різних видів інформації, що потребує спеціальної організації управлінської звітності.

Інформація, що сформована в управлінському обліку, є важливим засобом контролю витрат. Тому основною задачею при розробці форм внутрішньої звітності є - надати керівникам всіх рівнів оперативну поточну інформацію про витрати своїх підрозділів в розрізі елементів і статей контрольованих ними витрат, а також про показники ефективності їх діяльності.

Ми пропонуємо формувати внутрішньогосподарські звіти, розроблені з урахуванням інформаційних запитів різних рівнів управління сільськогосподарського підприємства. Займатися їх підготовкою має бухгалтер – аналітик або особа якій делеговані такі функції і повноваження.

Пропоновані форми внутрішньогосподарських звітів складені за умовою, що інформація з одних і тих же питань необхідна для різних рівнів управління повинна мати різну деталізацію в звітах.

Велику цінність для керівників середньої і нижньої ланки сільськогосподарського підприємства представляє інформація за центрами витрат про відхилення контрольованих витрат від запланованих в розрізі культур. Враховуючи це, нами розроблено «Звіт про виробничі витрати за центром відповідальності».

Даний звіт пропонується складати щомісячно на підставі Особових рахунків (виробничих звітів) центрів відповідальності. Відхилення від нормативу відображаються тільки за статтями і видах контрольованих витрат.

Ця інформація дозволить оцінити діяльність керівника центру, а також розкрити причини, встановити винуватців збільшення витрат. Причому розраховані суми відхилень з розрахунку на 1 га нададуть можливість

порівняльного аналізу діяльності центру витрат по вирощуванню конкретної зернової культури. На підставі інформації звіту керівники можуть здійснювати оперативний контроль виробничих витрат на вирощуванні зернових культур протягом виробничого періоду.

У процесі подальшого формування інформації для керівника про виробничі витрати за центрами витрат за необхідністю пропонується складати «Зведений звіт про контрольовані виробничі витрати за центрами відповідальності» (табл. 3. 4).

Дані про величину контрольованих витрат за різні звітні періоди за центрами відповідальності є цінною інформацією для прийняття оперативних управлінських рішень, аналізу, контролю діяльності центрів витрат.

Таблиця 3.4

Зведений звіт про контрольовані виробничі витрати за центрами відповідальності

за _____ 20_____ р.

Зернові культури

(Запропонована форма)

Центри відповідальності	Пшениця ярова			Ячмінь			Овес			В цілому по зернових		
	Витрати на 1 га, грн.			Витрати на 1 га, грн.			Витрати на 1 га, грн.			Витрати на 1 га, грн.		
	Норматив	Факт	Відхилення	Норматив	Факт	Відхилення	Норматив	Факт	Відхилення	Норматив	Факт	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Бригада №1												
Бригада №2												

Зведена інформація в цілому по зернових культурах і в тому числі по окремих видах в розрахунку на 1 га надає можливість керівнику порівнювати результати діяльності по центрах витрат щомісячно з підсумками минулих періодів і минулих років. Аналіз даних дає можливість оцінити діяльність

центрів витрат, що є дуже важливим при підведенні підсумків діяльності центрів, їх мотивації членів трудових колективів тощо.

Проблема визначення реального внеску кожного підрозділу в загальні результати діяльності підприємства є істотним недоліком сучасного виробничого обліку. Об'єктивне вимірювання трудового внеску колективу в кінцеві результати діяльності підприємства є основним принципом організації управлінського обліку і, в той час, відноситься до числа найвідповідальніших і разом з тим маловивчених питань управлінського обліку.

Якість роботи центрів відповідальності в системі управлінського контролю можна оцінити двома показниками: результативність і ефективність. Результативність - це ступінь досягнення центром відповідальності поставленої мети. Як правило, результативність характеризується якісними показниками: наскільки добре свою роботу виконує центр відповідальності, якою мірою йому вдається досягти бажаних результатів, наскільки ці результати відповідають меті всього підприємства.

Під ефективністю розуміється виконання заданого об'єму робіт при мінімальному використанні виробничих ресурсів, або максимальне виконання об'єму робіт при заданому розмірі ресурсів. Таким чином, ефективним буде визнаний той центр відповідальності, який випускає більший об'єм продукції з якнайменшими витратами.

Це дозволяє швидко виявляти неефективні ділянки виробництва, точно визначати причини низької ефективності і вживати рішучих заходів з виправлення положення.

Ми вважаємо, що в основу оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності (їх економічності і результативності) необхідно покласти основну мету створення системи обліку і звітності по центрах відповідальності - вдосконалення контролю витрат і забезпечення повною, оперативною і достовірною інформацією про діяльність структурних підрозділів.

У зв'язку з цим щомісячну оцінку ефективності діяльності структурних підрозділів пропонуємо проводити на основі аналізу зміни контрольованих витрат з розрахунку на 1га.

Для цього за даними «Зведеного звіту про контрольовані виробничі витрати по центрах відповідальності» необхідно розрахувати показник - коефіцієнт виконання плану по витратах.

Коефіцієнт виконання плану по витратах визначається співвідношення фактичних значень контрольованих витрат до їх планової величини:

$$K = Z_{\text{ф}} : Z_{\text{н}} \quad (3.1)$$

де $Z_{\text{ф}}$ - фактичні контрольовані витрати на 1 га посівів;

$Z_{\text{н}}$ - нормативні контрольовані витрати на 1га посівів.

При аналізі позитивним фактом є значення цього коефіцієнта менше 1, що вказує на економію контрольованих витрат виробництва в даному центрі відповідальності.

Для представлення результатів за пропонованою методикою нами розроблено звіт «Оцінка діяльності центрів відповідальності по контролю витрат на виробництві продукції рослинництва» (табл. 3.5).

Цей звіт відкривається на рік і ведеться щомісячно з використанням вкладних листів.

Перевагами запропонованої методики оцінки діяльності центрів відповідальності є простота її використання при відповідній побудові первинного і зведеного обліку витрат за центрами відповідальності, а саме ведення Особового рахунку (виробничого звіту) підрозділу.

Таблиця 3.5

Оцінка діяльності центрів відповідальності по контролю витрат
на виробництві продукції рослинництва за _____р.

(Запропонована форма)

Центри відповідальності (бригади)	Травень			Червень		
	Сума контрольованих витрат на 1 га зернових культур,		Коефіцієнт виконання нормативу по витратах	Сума контрольованих витрат на 1 га, грн.		Коефіцієнт виконання нормативу по витратах
	норматив	факт		норматив	факт	
	Зн	Зф		Зп	- Зф	
1	2	3	4=3:2	5	6	7=6:5
Бригада №1						
Бригада №2						

Необхідно відмітити, що для оцінки діяльності центрів витрат недостатньо використовувати лише фінансові показники. В деяких випадках такий підхід може привести до прагнення з боку центрів відповідальності зменшувати витрати за рахунок зниження якості продукції. Тому, формуючи структуру підприємства виключно як сукупність центрів витрат, в системі управлінського обліку необхідно налагодити додаткове спостереження за якістю вироблюваної продукції. Для оцінки якості продукції зернових культур, що виробляється центрами відповідальності, особливо зерна, необхідно проводити суворий лабораторний аналіз.

Таким чином, впровадження елементів нормативного обліку у поєднанні з обліком за центрами відповідальності у рослинництві забезпечить оперативний контроль формування витрат і буде сприяти підвищенню ефективності виробництва. Запропоновані підходи є можливим поєднати з автоматизацією облікової процедури.

Висновки до розділу III

Бухгалтерський облік у рослинництві ґрунтується на обліковій політиці, що має забезпечити як об'єктивне та повне відображення даних про витрати, так і інформаційні запити управління в оперативному режимі. При цьому є необхідним забезпечити доказовість облікової інформації. У фермерських господарствах, зокрема, у таких мікропідприємствах як досліджуване спостерігається низький рівень первинного обліку та відсутність оперативного контролю за накопиченням витрат у розрізі як видів продукції так і аналітичних статей.

Більшість господарств при розробці внутрішніх регламентів з ведення обліку ставлять за мету лише формальне дотримання вимог законодавства та запобігання негативним наслідкам зовнішнім перевіркам. Досліджуване підприємство не має такого регламенту взагалі відповідно у роботі надані рекомендації з облікової політики в частині витрат.

У господарстві об'єктом обліку витрат є лише вид діяльності – рослинництво. Рекомендовано підприємству обліковувати витрати виробництва на рахунку 23 з відкриттям субрахунків по рослинництву у розрізі аналітичних рахунків, а решту витрат обліковувати по рахунку 96 «Інші витрати». Аналітичні рахунки можливим є відкривати або за культурами або за полем сівозміни, відповідно до особливостей господарства та відповідно до потреб аналітичного забезпечення управління витратами рекомендовано вести облік за полем сівозміни.

Найбільш ефективним, як свідчить економічна практика та праці науковців, що досліджують проблематику управлінського обліку є обліково – аналітичне забезпечення управління витратами з організацією формування інформації за місцями і центрами витрат.

Для підприємства, що аналізується на першому етапі його розвитку з огляду на мікророзмір є неможливим виокремити центри відповідальності, у

подальшому доцільно виокремлення в якості центра відповідальності польову бригаду (голова господарства планує у 2023 – 2024 році заключити угоди на оренду земельних паїв ще на 120 га і відповідно використовувати працю як постійних працівників так і сезонних з яких буде сформовано польову бригаду).

Для господарства розробку технологічних карт доцільно здійснювати у розрахунку не на 100 га а на конкретне поле сівозмін, і відповідно модель обліково – аналітичного забезпечення управління витратами ґрунтується саме на розробці і оперативному контролі дотримання технологічних умов та фінансових нормативів.

На досліджуваному підприємстві доцільно делегувати цю роботу фахівцям. З огляду на відсутність необхідності штатних працівників як агрономічної так і економічної служби є можливим залучити фахівців дорадчої служби або науковців на умовах аутсорсінгу. У країнах з розвинутою ринковою економікою більшість фермерів є учасниками кооперативів, що забезпечують як формування технологічних карт так і ведення обліку на таких мікропідприємствах. Цей досвід міг би бути позитивним і для України.

Впровадження елементів нормативного обліку у поєднанні з обліком за центрами відповідальності у рослинництві забезпечить оперативний контроль формування витрат і буде сприяти підвищенню ефективності виробництва. Запропоновані підходи є можливим поєднати з автоматизацією облікової процедури. За наведеними методичними підходами запропоновано систему облікових реєстрів для обліково – аналітичного забезпечення управління витратами.

ВИСНОВКИ

На підставі вивчення та узагальнення праць сучасних вітчизняних науковців та історії розвитку філософії фізіократів з'ясовано, що фізіократична доктрина ґрунтується на тому, що єдиним джерелом доданої вартості та економічного зростання є такий вид економічної діяльності, як землеробство. Відповідно до теорії фізіократів саме землеробство забезпечує людство усім необхідним, але й натомість потребує підтримки з боку як капіталу так і праці. Саме це обумовлює необхідність державної підтримки розвитку землеробства та розуміння значення цієї сфери для суспільства.

МСБО 41 (вітчизняний стандарт «Біологічні активи») розроблено та прийнято відповідно до ідей забезпечення розвитку бухгалтерського обліку відповідно до трактування фізіократичної економічної теорії. Сучасні науковці прогнозують відповідно до необхідності забезпечення потреб сталого розвитку виникнення нових та якісну зміну існуючих об'єктів обліку та представлення у звітності (як фінансовій так і інтегрованій). Насамперед це стосується земельних ресурсів, енергетичних ресурсів, біологічних активів та процесів їх трансформації. Такі напрями розвитку облікової теорії мають знайти відображення в обліковій практиці стосовно обліку витрат у рослинництві. Так, потребує поглиблення обліково – аналітичне забезпечення використання земельних ресурсів за врахування їх родючості. Також важливим питанням є оцінка біологічних активів, застосування оцінки за справедливою вартістю в обліку сільськогосподарською діяльністю, зокрема в частині витрат та виходу готової продукції у рослинництві. Відповідно до специфіки аграрного виробництва та значення використання землі не лише з точки зору інтересів бізнесу а відповідно до суспільного значення потребує перегляду обліково – аналітичне забезпечення використання земельних ресурсів, виробничих витрат в частині використання і накопичення у ґрунтах гербіцидів та інших хімікатів. Окремим об'єктом

управління у рослинництві є витрати на поліпшення якості земельних ресурсів. Для обліково – аналітичного забезпечення управління цими витратами доцільно використовувати екологічний Паспорт поля.

У господарській практиці та наукових працях стосовно інформаційного забезпечення управління у кінці 20 ст. сформовано та набуває розвиток концепція формування економічної інформації в системі бухгалтерського обліку адресно для конкретних користувачів, що обумовлює диференціацію квантифікації фінансових результатів, а відповідно і облікових процедур стосовно запитів внутрішнього менеджменту, подання фінансової звітності та відображення податкових наслідків. Тенденцією диференціації обліку відповідно до інформаційних запитів обумовлено виокремлення таких видів обліку як фінансовий, управлінський та податковий в системі бухгалтерського обліку. Рішення щодо організаційного виокремлення або існування цих підсистем у інтегрованій формі має приймати кожен суб'єкт господарювання.

Особливістю інформаційного забезпечення управління на внутрішньому рівні є те, що необхідною є інформація в оперативному режимі не лише стосовно фактів господарського життя, що відбулись, але й інформація « на майбутнє»

Є особливості організації виробничої діяльності та відповідно обліку виробництва у фермерських господарствах. Відповідно до Закону України «Про фермерське господарство» фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян із створенням юридичної особи, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення фермерського господарства.

На нормативно-правовій базі, методичних рекомендаціях та інструктивних матеріалах побудована та існує система обліку і контролю діяльності підприємства. Огляд нормативної бази з функціонування обліку,

аналізу та контролю стосовно малих сільськогосподарських підприємств, яким є фермерське господарство узагальнено у цьому розділі.

При формуванні та оптимізації обліково – аналітичного забезпечення управління витратами є необхідним враховувати як особливості господарської діяльності у рослинництві, так і специфіку управління в такій організаційно правовій формі як фермерське господарство.

Базовим для дослідження обрано типове фермерське господарство «Чайка», що є мікропідприємством.

У роботі розглянуто методичні підходи та проведено оцінку ефективності використання оборотного капіталу ФГ «Чайка». Так, за результатами 2019 року коефіцієнт оборотності оборотних активів ФГ «Чайка» становить 0,38, що означає на 1 грн. оборотного капіталу припадає всього 38 коп. доходу від реалізації, такий низький рівень вплинув і на значну тривалість 1 обороту оборотних коштів – 960 днів. Для підприємства характерним є відсутність дебіторської заборгованості, проте, на нашу думку реалізація на умовах товарного кредиту сільськогосподарської продукції є більш вигідним, ніж збереження продукції в орендованих складських приміщеннях.

Коефіцієнт оборотності грошових коштів по підприємству 6,3 грн., який свідчить про достатній рівень оборотності коштів, а тривалість одного обороту становить 57,9 днів.

Коефіцієнт завантаженості по господарству за фінансовою звітністю за 2019 рік становить 2,6 грн., тобто на 1 гривню реалізованої продукції припадає 2.6 грн., що характеризує ефективність оборотного капіталу як недостатню.

Рентабельність використання оборотного капіталу по господарству є невисокою, проте позитивний рівень свідчить про прибуткову діяльність. Коефіцієнт рентабельності за 2019 рік становить 8%.

Коефіцієнт оборотності запасів по господарству за 2019 рік склав 0,43 рази, що є вкрай низьким рівнем, а термін обороту запасів 848 днів.

Частка оборотних активів з мінімальним ризиком вкладення по господарству становить за 2019 рік 6,5%. Частка оборотного капіталу з малим ризиком вкладення становить 89%.

Встановлено, що ефективність використання оборотного капіталу є недостатньою, що потребує розробки системи заходів щодо її підвищення, насамперед це стосується управління оборотними активами.

На підставі проведеного аналізу з'ясовно, що структура активів і пасивів ФГ «Чайка» потребує оптимізації. Так відсутні у господарства необоротні активи та власний оборотний капітал представляє 100% оборотного капіталу, не використовують як довгострокові так і короткострокові залучені джерела фінансування (виключенням є використання з 06.2019 р. овердрафткредиту). Частка власного оборотного капіталу 100% свідчить про необхідність залучення зовнішніх джерел фінансування.

За результатами науковців оптимальна частка грошових коштів у активах сільськогосподарського підприємства повинна становити близько 2,14 % й може незначно підвищуватися у перспективі зважаючи на тенденцію до її зростання упродовж досліджуваного періоду.

Фактична частка грошових коштів у активах досліджуваного сільськогосподарського підприємства ФГ «Чайка» становить на 01.01.2020 р. 5,6%, що значно перевищує оптимальне значення, проте на балансі досліджуваного підприємства не обліковують необоротні активи, які придбані фермером. При здійсненні прогнозних розрахунків ми використали інформацію, щодо потенційного укладання угоди фінансового лізингу та придбання сільськогосподарської техніки, збільшення орендованих площ та реалізації продукції на умовах товарного кредиту. Також у прогнозний баланс закладено розподіл прибутку на виплату дивідендів власнику

фермерського господарства та розвиток господарства. Рентабільність власного оборотного капіталу за результатами 2020 року становить 8%, а прогноз на 2030 рік становить 46%.

Особливістю організації обліку на підприємстві є те, що у реалії використовується аутсорсінг, облік веде особа, яка не входить до спискового складу та відображує господарські операції на підставі документів, що надаються головою господарства на обробку декілька разів на місяць. Проте, відносини господарства з цією особою не формалізовані і угода в усній формі не має юридичної сили, що є суттєвим недоліком.

Є необхідним розробити та впровадити систему оперативного обліку та оптимізувати аналітичне забезпечення управління витратами у рослинництві. Саме відпрацювання цих напрямів ми вважаємо необхідним для удосконалення обліково – аналітичного забезпечення управління витратами в господарстві. Є необхідним як найшвидше розробити та прийняти наказ з організації обліку та облікової політики.

Також є необхідним передбачити яким чином і на підставі якої інформації буде визначатись справедлива вартість продукції. Для підприємства, як користувача кредитних ресурсів в період підготовки виробництва є важливим поліпшення показників фінансової звітності для позиціонування перед кредиторами як фінансово стійкого.

Документом, у якому зазначаються складові облікової політики, є Наказ (розпорядження) про облікову політику, затверджений керівником підприємства. Даний документ на підприємстві не прийнято. У Наказі необхідно визначити такі організаційні аспекти як взаємини між господарством та особою, що буде за дорученням здійснювати ведення обліку. Право підпису розрахункових документів та звітності належить виключно голові, що має бути закріплено наказом. У регламенті також доцільно навести графік документообороту, організацію архіву та організації інвентаризаційної роботи.

З огляду на необхідність перевірки якості роботи найманої сторонньої особи доцільно зазначити необхідність проведення аудиторської перевірки один раз на 5 років. У роботі надані рекомендації з формування елементів облікової політики господарства у відповідності з нормами чинного законодавства та специфіки господарської діяльності.

Для досліджуваного господарства з огляду на відповідність його розмірів критерію мікропідприємств та застосування спрощеної системи оподаткування доцільно скористатись правом складання звітності за форматом МС. При цьому можливим та доцільним є використання не постійної а періодичної системи обліку запасів та складання звітності безпосередньо за даними інвентаризації.

Бухгалтерський облік у рослинництві ґрунтується на обліковій політиці, що має забезпечити як об'єктивне та повне відображення даних про витрати, так і інформаційні запити управління в оперативному режимі. При цьому є необхідним забезпечити доказовість облікової інформації. У фермерських господарствах, зокрема, у таких мікропідприємствах як досліджуване спостерігається низький рівень первинного обліку та відсутність оперативного контролю за накопиченням витрат у розрізі як видів продукції так і аналітичних статей.

Більшість господарств при розробці внутрішніх регламентів з ведення обліку ставлять за мету лише формальне дотримання вимог законодавства та запобігання негативним наслідкам зовнішнім перевіркам. Досліджуване підприємство не має такого регламенту взагалі відповідно у роботі надані рекомендації з облікової політики в частині витрат.

У господарстві об'єктом обліку витрат є лише вид діяльності – рослинництво. Рекомендовано підприємству обліковувати витрати виробництва на рахунку 23 з відкриттям субрахунків по рослинництву у розрізі аналітичних рахунків, а решту витрат обліковувати по рахунку 96 «Інші витрати». Аналітичні рахунки можливим є відкривати або за

культурами або за полем сівозміни, відповідно до особливостей господарства та відповідно до потреб аналітичного забезпечення управління витратами рекомендовано вести облік за полем сівозміни.

Найбільш ефективним, як свідчить економічна практика та праці науковців, що досліджують проблематику управлінського обліку є обліково – аналітичне забезпечення управління витратами з організацією формування інформації за місцями і центрами витрат.

Для підприємства, що аналізується на першому етапі його розвитку з огляду на мікророзмір є неможливим виокремити центри відповідальності, у подальшому доцільно виокремлення в якості центра відповідальності польову бригаду (голова господарства планує у 2023 – 2024 році заключити угоди на оренду земельних паїв ще на 120 га і відповідно використовувати працю як постійних працівників так і сезонних з яких буде сформовано польову бригаду).

Для господарства розробку технологічних карт доцільно здійснювати у розрахунку не на 100 га а на конкретне поле сівозмін, і відповідно модель обліково – аналітичного забезпечення управління витратами ґрунтується саме на розробці і оперативному контролі дотримання технологічних умов та фінансових нормативів.

На досліджуваному підприємстві доцільно делегувати цю роботу фахівцям. З огляду на відсутність необхідності штатних працівників як агрономічної так і економічної служби є можливим залучити фахівців дорадчої служби або науковців на умовах аутсорсінгу. У країнах з розвинутою ринковою економікою більшість фермерів є учасниками кооперативів, що забезпечують як формування технологічних карт так і ведення обліку на таких мікропідприємствах. Цей досвід міг би бути позитивним і для України.

Впровадження елементів нормативного обліку у поєднанні з обліком за центрами відповідальності у рослинництві забезпечить оперативний контроль формування витрат і буде сприяти підвищенню ефективності виробництва.

Запропоновані підходи є можливим поєднати з автоматизацією облікової процедури. За наведеними методичними підходами запропоновано систему облікових регістрів для обліково – аналітичного забезпечення управління витратами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: навчальний посібник. Київ. Центр навчальної літератури, 2006. 440 с.
2. Біла О. Боднарюк І. Мединська Т. Управління витратами підприємства: теорія та практика. Львів. ЛКА. 2012. 200 с.
3. Бойко Є.І. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. Науковий вісник НЛТУ України. 2008. С. 139.
4. Бондаренко Н. М. Безкоморна О. Д. Сутність та класифікація витрат підприємства. Вісник Дніпропетровського університету. Сер.: Економіка. 2014. Т. 22, вип. 8(2). С. 111-116.
5. Бурляй А. П. Бурляй О. Л., Харенко А. О. Особливості формування витрат на виробництво органічної продукції рослинництва. *Economic Annals*- XXI. 2015. № 3-4(2). С. 29-32.
6. Бутинець Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз»: збірник наукових праць. 2012. № 1(22). С. 11-18.
7. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства. Харків. ІНЖЕК, 2009. С. 14-23.
8. Витрати на виробництво продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2017 рік. Київ. 2017. 23 с.
9. Галицький О. М. Організаційно-економічні підходи до обліку та оцінки трансакційних витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2013. № 22. С. 14 – 18.
10. Герасименко Ю.С. Особливості формування ринку органічної продукції. *The scientific heritage*. Budapest, Hungary. 2017. No 9. (9), P.2. p. 4- 11.

11. Грабова І.М. Класифікація витрат підприємства. Матеріали III Всеукраїнської заочної наукової конференції «Актуальні питання сучасної економіки» / Уман. нац. у-нт садівництва, ф-т економіки і підприємництва. Умань: Сочінський, 2011. - Ч.3.
12. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами. Київ.КНЕУ, 2002. 131 с.
13. Гривківська О. В. Витрати виробництва у сільському господарстві: стан та тенденції. *Агросвіт*. 2011. № 11. С. 8 – 10.
14. Давидовим І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник. Київ. Центр учбової літератури. 2008. 320 с.
15. Дем'яненко С.І. Менеджмент виробничих витрат у сільському господарстві: навч. Посібник. Київ. 1998. 264 с.
16. Демиденко Л. М. Вплив трансакційних витрат на рентабельність сільськогосподарської продукції. Збірник наукових праць Полтавської державної аграрної академії (економічні науки) Вип. 2 (5) Т. 3. 2012. С. 108- 112.
17. Дерід І. О. Сільськогосподарський сектор України та його міжнародні економічні зв'язки. Ефективна економіка. 2015. № 10.
18. Друри К. Управленческий и производственный учет: пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.
19. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К. : ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
20. Жук В.М. Формування теорії і практики бухгалтерського обліку агропромислового виробництва (До 50–річчя ННЦ «Інститут аграрної економіки»). *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 5. с. 107.
21. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV: Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

22. Захарченко Л.А., Жаданова Ю.О., Яцкевич І.В. Управління витратами: навч. посібник до практичних занять з курсу «Управління витратами». Одеса: ОНАЗ, 2009. 216 с.
23. Золотарьова А. М. Напрями підвищення ефективності управління виробничими витратами на вітчизняних підприємствах. *Управління розвитком*. 2012. №5. С. 21-22.
24. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения. Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. – М.: Эксмо, 2008. – 1199 с.
25. Кірейцев Г. Г. Реформування бухгалтерського обліку в галузях агропромислового виробництва (організаційний аспект). *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. № 18. С. 4-8.
26. Клименко А. А. Управління витратами на сільськогосподарських підприємствах. *Вісник Бердянського університету менеджменту та бізнесу*. 2009. № 4 (8). С. 53-57.
27. Концепція Державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2030 року URL: <http://minagro.gov.ua/apk?nid=16822>.
28. Костецький Я.І. Статистичний аналіз витрат виробництва і собівартості продукції в аграрному секторі. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: Економічні науки*. Випуск 5. Том 2. С.145-154.
29. Крушельницька О. В. Управління витратами [Текст]: навч. посіб. для студентів. Житомир: ЖДТУ. 2005. 196 с.
30. Кулинич М. Б. Управлінський облік як інформаційна система ефективного управління витратами підприємства. *Науковий вісник*. 2010. С. 98- 103.
31. Кун Т. Структура научных революций / Т. Кун. – М.: Прогресс, 1975. – 288 с. 204.

32. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: учебник для студ. вузов, обучающихся по экон. спец.; 2.изд., перераб. и доп. /Кутер, М. И. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
33. Лепетан І. М. Формування концепції стратегічного управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2017. № 10.
34. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=197303
35. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах : затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 № 73
36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство»: Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>
37. Мокієнко Т. В. Формування стратегії управління витратами в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 . Полтав. держ. аграр. акад . –Полтава, 2011. – 20 с.
38. Мокієнко Т.В. Підвищення прибутковості аграрного підприємства шляхом менеджменту витрат. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: Економічні науки. Випуск 1. Том 1. 2010 р. С.154-158.
39. Москаленко В. Управління витратами сільськогосподарських підприємств. Економічна модель сучасності: завдання, виклики, перспективи: у 2-х ч., Ч. 2. Ніжин: Видавець ПП Лисенко М.М. 2017. 250-252 с.
40. Моссаковський В.Б., Костякова А.А., Кононенко Т.В. Особливості розрахунку точки беззбитковості в аграрній сфері. *Економіка АПК*. 2009. №9. С. 73-78.

41. Нагорнюк О. П. Формування виробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах. Економіка АПК. 2014. № 6. С. 96-101.
42. Нестеренко С. А. Конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств: управлінський аспект : монографія. – Київ. Аграр Медіа Груп, 2013. 483 с.
43. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / За ред. Жука В. М. - К. : Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. — 368 с.
44. Огійчук М. Ф. Бюджетний контроль за витратами та доходами сільськогосподарської діяльності відповідно вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: етапи та перспективи* :ІІ Міжнародна наук.-практ. конф. : зб. тез та виступів. К. : НМЦАЕ, 2010. 246 с.
45. Органічне агровиробництво: нові ринкові можливості та виклики для виробників зерна в Україні. Проект «Якість зерна та система кредитування сільського господарства в Україні – фаза II». Київ. 2008. 71 с.
46. Остапенко Т. М. Економічна сутність управління витратами. *Вісник Сумського державного університету. Сер: Економіка*. 2013. № 2.С. 85- 91.
47. Офіційний сайт Міністерства аграрної політики України: Режим доступу: [http: // www.minagro.kiev.ua](http://www.minagro.kiev.ua).
48. Офіційний сайт Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку: Режим доступу: <http://www.iasb.org/Home.htm>
49. Охріменко І.В. Витрати та собівартість сільськогосподарської продукції в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств. Київ. ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2009. 260 с.

50. Пахуча Е. В. Вплив виробничих витрат на урожайність ярого ячменю та резерви їх зниження. Агросвіт. 2017. №17.С.25-29.
51. Писаренко Т.М. Букало Н.А. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення. Вісник Хмельницького національного університету. 2010. № 1, Том 2. (147). С. 136-140.
52. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Режим доступу : <http://kodeksy.com.ua/buh/plan-rahunkiv.htm>
53. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
54. Подолинський С.А. Вибрані твори упоряд., передм. і прим. Л.Я. Корнійчук; Київський національний економічний ун-тет. – К.: КНЕУ, 2000. – 328 с.
55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>.
56. Порудєєва Т.В. Землезабезпеченість як фактор інтенсифікації та оптимізації фермерського землекористування. Вісник аграрної науки Причорномор'я.– 2019. (54), Т.1. С. 49-53.
57. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів URL: <http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish>
58. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств
59. Про затвердження нормативів оптимального співвідношення культур у сівозмінах в різних природно-сільськогосподарських регіонах. Постанова Кабінету Міністрів України № 164 від 11 лютого

2010 р. URL:<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/164-2010-%D0%BF> – Назва з тит. екрана.

60. Рижикова Н.І. Накісько О.В. Управління витратами: навчальний посібник. Харків. ХНТУСГ, 2013. 198 с.
61. Саблук П.Т. Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період: доповідь / П.Т.Саблук; Українська академія аграрних наук, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.:ННЦ «ІАЕ» УААН, 2008. – 45 с.
62. Савченко В.М. Тенденції розвитку оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності. матеріали II Міжнар. наук.–практ. конф.: *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи*. Київ, 19–20 жовтня 2006 р.: тези доповідей. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2006. – С. 39.
63. Свиноус І. В., Гаврик О. Ю., Іванова Л. С. Теоретико-організаційні засади формування системи управління виробничими витратами сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2016. № 17.
64. Скиданенко А.Ю. Діагностика формування витрат виробництва аграрних підприємств. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: Економічні науки. Випуск 3. Том 2. С. 133-138.
65. Соколова З. С. Аналіз трансакційних витрат регіонального економічного співробітництва з країнами-членами ОХАДА. *Економіка України*. 2015. № 2. С. 84-96.
66. Стендер С.В. Деякі питання щодо різниці методу «стандарт-кост» та нормативним. Зб. наук. праць / За ред. доктора с.-г. наук, проф., академіка Міжнародної Академії наук екології і безпеки життєдіяльності, ректора універ. М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський. – 2008. – № 16. – С. 501-504.

67. Стендер С.В. Економічна сутність складових господарського контролю. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 1. С. 106-110.
68. Стендер С.В. Класифікація витрат за функціями в управлінському обліку. *Зб. наук. Праць*. Маріуполь. 2010. № 23. С. 152-155.
69. Стендер С.В. Класифікація внутрішнього аудиту в сільському господарстві. *Вісник ЖДТУ / Економ. науки*. Житомир. 2009. № 3 (49). С. 125-127.
70. Сук Л.К. Облік біологічних активів. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 9–10. С. 128.
71. Тимофіїв С. В. Удосконалення інституційного середовища як передумова реалізації управління трансакційними витратами аграрних підприємств. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2015. Вип. 2. Том 1. С. 126-135.
72. Турило А. М. Управління витратами підприємства [Текст]: навч. посібн. / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К.: Центр навч. літ-ри, 2006. – 20 с.
73. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства. Київ. Центр навч. літ-ри, 2006. 120 с.
74. Ульяновченко Н.В. Класифікація витрат: поняття та методологія: Вісник ХНАУ. (Серія «Економіка АПК і природокористування»). Харків. 2009. № 14. С. 216-222.
75. Фендель Г. Теорія виробництва і витрат. – Київ: Таксон. – 2000.
76. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник /Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. И.А. Смирнова; под.ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 574 с.
77. Хорнгрен Ч.ФостерДж., ДатарШ. Управленческий учет 10-е изд. Санкт-Петербург. Питер, 2007. 1008 с.

78. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства [Текст]: навч. посібн. / Ю. С. Цал-Цалко. – К.: Вид- во ЦУЛ, 2002.– 656 с.
79. Цимбалюк Л. Г. Скригун Н. П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару. Вісн. Бердян. ун-ту менеджменту і бізнесу. 2011. № 3 (15). С. 88-95.
80. Чаленко О. Ю. Інституційна гіпотеза про ринок, трансакційні витрати та посередництво. *Економіка України*. 2012. № 12. С. 30-40.
81. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання / Ч.1: монографія. – Харків. ВД «ІНЖЕК», 2006. 368с.
82. Чумаченко Н. Г. Развитие управленческого учета в Украине. Світ бухгалтерського обліку. – 1999. - № 10. – С. 2-9.
83. Чумаченко, М.М. Дослідження передумов і припущень при аналізі графіка беззбитковості. *Бухгалтерський облік і аудит*. № 5. 2010. С.25-29.
84. Шевчук В.О. Абсолютні блага і ринок: виміри достатності теоретичної економії. *Економіка АПК*. 2009. №3. С.103.
85. Шевчук В.О. Українська наукова школа фізичної економії: світовий вимір та цивілізаційна перспектива: [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://sasaaa2004.narod.ru/Shevchuk_stattia.htm
86. Шевчук О. Еволюція наукових підходів до управління витратами. *Вісник КНТЕУ*. 2009. №3.С. 77-84.
87. Шиян Д.В., Ульянченко Н.В. Ефективність витрат в сільськогосподарських підприємствах. Харків. Міськдрук, 2012. 204 с.