

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
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:
«Організація обліку та внутрішнього контролю продукції
рослинництва»

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

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Ірина СМІРНОВА
« » 2021 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
економіки, менеджменту та
комерційної діяльності
Тетяна РЯБОВОЛИК

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
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**

Олейніченко Денис Олександрович
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Організація обліку та внутрішнього контролю продукції
рослинництва
 2. Керівник роботи (проекту)
Смірнова Ірина Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент

(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) Мета –
обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних
рекомендації з удосконалення організації обліку та внутрішнього контролю
продукції рослинництва. Завдання: дослідити особливості та перспективи розвитку
бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств; проаналізувати
підходи до визначення готової продукції як об'єкту обліку та контролю
сільськогосподарських підприємств; з'ясувати організаційні та методичні засади
обліку та контролю продукції рослинництва; проаналізувати організаційно-
економічні особливості діяльності та формування системи обліку досліджуваного
фермерського господарства; розкрити організацію та методику ведення обліку
продукції рослинництва, а також викладено особливості внутрішнього контролю
продукції рослинництва у господарстві; обґрунтувати доцільність формування
інтегрованої облікової системи продукції рослинництва; систематизувати
пропозиції щодо удосконалення фінансового та управлінського обліку та контролю
продукції рослинництва

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

« 27 » вересня 2021 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 30 » вересня 2021 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Олейніченко Д.О. Організація обліку та внутрішнього контролю продукції рослинництва. – 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.

В першому розділі викладено теоретичні основи обліку та контролю продукції рослинництва: досліджено особливості та перспективи розвитку бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств, проаналізовані підходи до визначення готової продукції як об'єкту обліку та контролю сільськогосподарських підприємств, з'ясовані організаційні та методичні засади обліку та контролю продукції рослинництва. У другому розділі досліджено особливості обліку та контролю продукції рослинництва у досліджуваному господарстві: проаналізовані організаційно-економічні особливості діяльності та формування системи обліку досліджуваного фермерського господарства, розкрито організацію та методику ведення обліку продукції рослинництва, а також викладено особливості внутрішнього контролю продукції рослинництва у господарстві. У третьому розділі запропоновано напрями удосконалення обліку та контролю продукції рослинництва, а саме доцільність формування інтегрованої облікової системи продукції рослинництва, систематизовано пропозиції щодо удосконалення фінансового та управлінського обліку продукції рослинництва у досліджуваному фермерському господарстві, узагальнено пропозиції з удосконалення контролю продукції рослинництва.

Ключові слова: сільське господарство, фермерські господарства, рослинництво, готова продукція, організація обліку, методика обліку, фінансовий облік, управлінський облік, внутрішній контроль, інтегрована система обліку.

ANNOTATION

Oleinichenko D.O. Organization of accounting and internal control of crop products. - Graduate qualification work for the second (master's) higher education degree in specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational-professional program "Accounting and taxation in business management and the public sector of the economy". – Central Ukrainian National Technical University Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2021.

In the first chapter theoretical foundations of accounting and control of crop products were outlined: features and prospects for the development of accounting of agricultural enterprises were studied, approaches to the definition of products as an object of accounting and control of agricultural enterprises were analyzed, organizational and methodological principles of accounting and control of crop products were clarified.

In the second chapter features of accounting and control of crop production in the studied farm were studied: organizational and economic features of the activity and the formation of the accounting system of the studied farm were analyzed, the organization and methods of accounting for crop products were disclosed, features of internal control of crop products on the farm were set out.

Areas for improving the accounting and control of crop products were proposed in the third chapter: the expediency of forming an integrated accounting system of crop products was justified, proposals to improve the financial and management accounting of crop products in the studied farm were systematized, proposals to improve the control of crop production were summarized.

Keywords: **agriculture, farms, crop production, finished products, accounting organization, accounting methods, financial accounting, management accounting, internal control, integrated accounting system.**

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА	12
1.1. Бухгалтерський облік сільськогосподарських підприємств: особливості та перспективи розвитку	12
1.2. Готова продукція як об'єкт обліку та контролю сільськогосподарських підприємств	18
1.3. Організаційні та методичні засади обліку та контролю продукції рослинництва	27
Висновки до розділу 1	44
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА НА СФГ «МАКИДА А.І.»	46
2.1. Організаційно-економічні особливості діяльності та формування системи обліку на СФГ «МАКИДА А.І.»	46
2.2. Організація та методика ведення обліку продукції рослинництва у СФГ «МАКИДА А.І.»	59
2.3. Внутрішній контроль продукції рослинництва у СФГ «МАКИДА А.І.»	65
Висновки до розділу 2	70
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА	71
3.1. Формування інтегрованої облікової системи продукції рослинництва	71
3.2. Рекомендації щодо удосконалення фінансового та управлінського обліку продукції рослинництва	78
3.3. Напрями удосконалення контролю продукції рослинництва	91
Висновки до розділу 3	101
ВИСНОВКИ	103
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	107

ВСТУП

Актуальність теми. Україна має вагомий природно-ресурсний потенціал. Його ефективне використання забезпечує можливість виробляти продукцію, яка є конкурентноспроможною на зовнішньому і внутрішньому ринках. Відповідно інформація про витрати на вирощування сільськогосподарських культур та їх собівартість є необхідною для всіх підприємств агропромислового комплексу.

Головними користувачами земель і виробниками продукції, що одержується при їх використанні, виступають сільськогосподарські підприємства. При цьому землі використовуються, як правило, з метою виробництва продукції рослинництва, яка формує кормову базу для тваринництва та виступає постачальником сировини для підприємств харчової і легкої промисловості.

Випуск готової продукції є результатом діяльності кожного сільськогосподарського підприємства. Тому, крім іншого, господарствам необхідно вибрати і закріпити у своїй обліковій політиці основні принципи і методи обліку готової продукції з метою правильного і своєчасного здійснення обліку результатів виробничої діяльності. Основним показником, який характеризує результативність діяльності агропідприємства, є обсяг виробництва та продажу готової продукції. У сучасних умовах важливе значення мають обсяги продажу продукції як одного з найважливіших показників роботи, які визначають ефективність, доцільність і стабільність діяльності сільськогосподарського підприємства на довгострокову перспективу, оскільки за своїм економічним змістом саме обсяг реалізованої продукції характеризує кінцевий результат роботи підприємства.

Найбільшу питому вагу серед видів сільськогосподарської продукції, що виробляється в Україні, займає продукція зернових культур рослинництва. Майже усі аграрні підприємства України, незалежно від розміру та організаційно-правової форми, займаються вирощуванням саме

зернових культур. Специфіка сільськогосподарського виробництва в рослинництві передбачає достатньо тривалий період вкладання коштів у виробництво та стислі строки її надходження. Це зумовлює необхідність швидкого прийняття рішень стосовно порядку оцінки отриманої продукції, умов її зберігання та реалізації. У зв'язку з цим оперативне управління виробництвом у сфері рослинництва здатен забезпечити лише добре налагоджений оперативний облік готової продукції. Забезпечення керівництва сільськогосподарських підприємств інформацією, яка необхідна їм для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та контролю за рухом готової продукції, виступає в таких умовах найважливішим завданням облікової служби, що і зумовлює необхідність постійного вдосконалення обліку та внутрішнього контролю процесу виходу готової продукції рослинництва в аграрних підприємствах.

Питання обліку виходу готової продукції, в тому числі і сільськогосподарської, на підприємствах, є об'єктом дослідження вітчизняних фахівців: О.М. Галицького, І.С. Захарчук та О.А. Подолянчук, А. Касич та В. Шари, В.В. Мушти та Г.С. Макарової, Р. Рябенко, Г.П. Шваї та інших. Науковці зосереджують увагу на аналізі підходів до визначення сутності терміну «готова продукція». Крім того, докладно висвітлюється класифікація готової продукції.

Визначенню місця і ролі бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю в системі управління сільськогосподарських підприємств присвячено праці вітчизняних науковців: Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Кужельного М.В., Моссаковського В.Б., Нападовської Л.В., Пушкаря М.С., Сопка В.В., Чумаченка М.Г., а також і зарубіжних дослідників: А. Апчерча, К. Друрі, Т.П. Карпової, С.А. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Ж. Рішара, С.А. Стукова, Я.В. Соколова, В.І. Ткача, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, А. Яругової.

Особливості контролю діяльності підприємств висвітлені у працях таких вчених, як Ф.Ф. Бутинць, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, В.Б.

Моссаковської, М.С. Пушкар, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Л.К. Сука та інших.

Однак умови сьогодення змушують систему управління сільськогосподарських підприємств висувати нові вимоги до інформаційного забезпечення управління процесом виходу готової продукції, що зумовлює необхідність додаткових досліджень у сфері удосконалення організації обліку та внутрішнього контролю продукції рослинництва.

Мета дослідження – обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендації з удосконалення організації обліку та внутрішнього контролю продукції рослинництва.

Задачі дослідження. Для досягнення поставленої мети в науковому дослідженні були вирішені такі завдання:

- 1) досліджено особливості та перспективи розвитку бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств;
- 2) проаналізовані підходи до визначення готової продукції як об'єкту обліку та контролю сільськогосподарських підприємств;
- 3) з'ясовані організаційні та методичні засади обліку та контролю продукції рослинництва;
- 4) проаналізовані організаційно-економічні особливості діяльності та формування системи обліку досліджуваного фермерського господарства;
- 5) розкрито організацію та методику ведення обліку продукції рослинництва, а також викладено особливості внутрішнього контролю продукції рослинництва у господарстві;
- 6) обґрунтовано доцільність формування інтегрованої облікової системи продукції рослинництва;
- 7) систематизовано пропозиції щодо удосконалення фінансового та управлінського обліку та контролю продукції рослинництва.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження обрано сільськогосподарські господарства, що спеціалізуються на вирощуванні продукції рослинництва. Конкретні дослідження проводилися з

використанням даних первинного, аналітичного, синтетичного обліку, фінансової, податкової та статистичної звітності СФГ "МАКИДА А.І.", що знаходиться у Маловисківському районі Кіровоградської області.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є система обліку та внутрішнього контролю продукції рослинництва.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Для дослідження вищезазначених питань були використані такі джерела інформації: дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку СФГ "МАКИДА А.І."; законодавчі та нормативно-правові документи України, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах; економічна фахова література з питань обліку та контролю.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети випускної кваліфікаційної роботи застосовувалася система загальнонаукових методів аналізу, зокрема положення діалектичного методу пізнання процесів і явищ у їх взаємозв'язку та розвитку, метод системного аналізу, методи та прийоми математичної статистики, економіко-статистичного моделювання та прогнозування економічних процесів методи порівняння, синтезу, систематизації та узагальнення, тощо.

Результати, отримані в ході написання випускної кваліфікаційної роботи, полягають у вивченні, аналізі та узагальненні теорії та практики обліку та внутрішнього контролю продукції рослинництва. **Теоретична та практична значимість отриманих результатів** полягає у наступному:

- - обґрунтовано доцільність запровадження інтегрованої системи фінансового та управлінського обліку, яка реалізується в рамках єдиної системи бухгалтерських рахунків та проводок сільськогосподарських підприємств, з підвищення рівня інформаційно-аналітичного забезпечення процесу управління чинниками, які впливають на ефективність сільськогосподарського виробництва;

- узагальнено недоліки в системі документального оформлення процесу виходу готової продукції рослинництва в розрізі первинних документів та пропозиції щодо їх удосконалення з обґрунтуванням результатів упровадження пропозиції;

- отримало подальший розвиток з метою покращення інформативності обліку виходу готової продукції зернових культур формування системи аналітичного обліку до субрахунку 271 «Готова продукція рослинництва» в частині відкриття рахунків четвертого порядку у розрізі видів продукції та окремий рахунок для відображення готової продукції у бункерній масі.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в тому що, даний матеріал може бути використаний обліковими службами фермерських господарств, що використовують різні системи обліку та контролю.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати дослідження оприлюднені на Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів, аспірантів та молодих учених «Напрями економічного зростання та інноваційного розвитку підприємства» Центральноукраїнського національного технічного університету (16 квітня 2020 р.), LV Науковій конференція здобувачів вищої освіти університету (14 травня 2021 року), I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді (14 квітня 2021 р.).

Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах «Особливості обліку у сільському господарстві» у Матеріалах Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих учених «Напрями економічного зростання та інноваційного розвитку підприємства» і у публікації «Стан та перспективи застосування адаптивної системи обліку: вплив специфіки сільського господарства» у Матеріалах IX Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем», а також у статті загальним обсягом 0,5 др. арк. «Готова продукція

рослинництва як об'єкт бухгалтерського обліку» у електронному Збірнику праць молодих науковців ЦНТУ.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох основних розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

В першому розділі «Теоретичні основи обліку та контролю продукції рослинництва» викладено теоретичні основи обліку та контролю продукції рослинництва: досліджено особливості та перспективи розвитку бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств, проаналізовані підходи до визначення готової продукції як об'єкту обліку та контролю сільськогосподарських підприємств, з'ясовані організаційні та методичні засади обліку та контролю продукції рослинництва.

У другому розділі «Особливості обліку та контролю продукції рослинництва на СФГ «МАКИДА А.І.» досліджено особливості обліку та контролю продукції рослинництва у досліджуваному господарстві: проаналізовані організаційно-економічні особливості діяльності та формування системи обліку досліджуваного фермерського господарства, розкрито організацію та методику ведення обліку продукції рослинництва, а також викладено особливості внутрішнього контролю продукції рослинництва у господарстві.

У третьому розділі «Напрями удосконалення обліку та контролю продукції рослинництва» запропоновано напрями удосконалення обліку та контролю продукції рослинництва, а саме доцільність формування інтегрованої облікової системи продукції рослинництва, систематизовано пропозиції щодо удосконалення фінансового та управлінського обліку продукції рослинництва у досліджуваному фермерському господарстві, узагальнено пропозиції з удосконалення контролю продукції рослинництва.

Обсяг роботи. Робота викладена на 121 сторінках, вона містить 28 рисунків, 16 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 144 найменувань та викладений на 14 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

1.1. Бухгалтерський облік сільськогосподарських підприємств: особливості та перспективи розвитку

На сьогоднішній день аграрне виробництво є одним з основних видів діяльності, який відіграє стратегічно надзвичайно важливу роль у вітчизняній економіці та має гарантувати виробництво товарів харчування, сировини для переробки промисловості у необхідних розмірах та внаслідок чого забезпечує продовольчу захищеність держави.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах сільського господарства покликана надавати необхідні дані про стан виробничих процесів, сприяти забезпеченню безпеки майна, зростанню рентабельності, збільшенню продуктивності та поліпшенню якості роботи.

Специфіка сільськогосподарського виробництва обумовлює необхідність її відображення й у процесі організації бухгалтерського обліку, що особливо властиво розвитку підсистем фінансового та управлінського обліку, вдосконалення номенклатури рахунків бухгалтерського обліку, спеціальних змін первинної облікової документації та бухгалтерської звітності. Важливо забезпечувати регулювання аграрних перетворень та реформування бухгалтерського обліку. Все це активізує наукові дослідження у цій галузі [8].-

Бухгалтерський облік у сільському господарстві забезпечує зовнішніх та внутрішніх користувачів необхідними відомостями про перебіг виробничих процесів, сприяє підвищенню рентабельності та покращенню якості роботи всього підприємства. Слід зазначити, що сільське господарство характеризується рядом особливостей, які істотно впливають на ведення бухгалтерського обліку в галузі [12]. У методичних рекомендаціях з організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві зазначено, що:

«організація та ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві здійснюються згідно з єдиною нормативною базою з урахуванням галузевих особливостей та відповідних методичних рекомендацій, а також внутрішніх стандартів сільськогосподарських товаровиробників» [63].

Об'єктами бухгалтерського обліку у сільському господарстві виступають:

- майно господарства (основні засоби, матеріально-виробничі запаси, кошти і т.д.);
- власні кошти (статутний капітал, резервний капітал, фонди тощо);
- дебіторська та кредиторська заборгованість;
- господарські операції, що здійснюються підприємствами в ході їх фінансово-господарської діяльності та призводять до змін у складі майна та джерел його утворення [12].

Специфічність сільськогосподарського обліку полягає насамперед у тому, що в даному випадку процес виробництва пов'язаний з живою природою, землею та живими організмами, які виступають як предмети праці. Більшість виробничих циклів включає цілеспрямований вплив на живі організми - їх вирощування, розведення. У зв'язку з перервами, спричиненими природними кліматичними умовами, загалом виробничий цикл у сільському господарстві набагато довший, ніж у інших галузях.

Бухгалтерський облік на підприємствах агропромислового комплексу має низку особливостей, які безпосередньо відображають специфіку галузі [72]. До основних особливостей організації бухгалтерського обліку на підприємствах сільського господарства варто віднести такі:

1. Серед засобів виробництва основну роль у сільському господарстві грає земля, тому на підприємствах АПК необхідно вести облік земельних угідь та фінансових вкладень у них. Організація та ведення бухгалтерського обліку земель у сільському господарстві вимагатиме відображення сільськогосподарських угідь у натуральних показниках. Додаткові інвестиції та покупні землі відображають у вартісній оцінці.

2. Особливості ведення бухгалтерського обліку на підприємствах сільського господарства також пов'язана з неоднаковою природою галузей АПК (рослинництво, тваринництво тощо) і як наслідок змінами, що у них відбуваються (посів , приріст живої маси тощо).

3. Сільськогосподарське виробництво завжди характеризується сезонністю через велику дію кліматичних факторів (головним чином це позначається на розвитку рослинництва). Бухгалтерський облік у такому разі має відображати сезонність робіт та витрат.

4. Досить часто одна культура або один вид худоби дає кілька видів продукції. Тому витрати у бухгалтерському обліку необхідно розмежовувати.

5. Сільськогосподарське виробництво – це досить довгий процес, який триває іноді більше циклу виробництва продукції сільського календарного року. Для деяких вирощуваних культу або тварин витрати здійснюються в поточному році, а готову продукцію отримують лише на наступний рік, тому при організації бухгалтерського обліку необхідно розмежовувати облік за виробничими циклами, які не збігаються з календарним роком.

6. Окрема частина продукції власного виробництва використовується для внутрішньогосподарського споживання. Так, продукція рослинництва йде на корм худобі, на насіння, а продукція тваринництва використовується як добрива, як корм худоби і птиці. Це означає необхідність чіткого відображення руху продукції на всіх етапах обігу всередині господарства.

7. Величезне значення у розвитку аграрного виробництва має найрізноманітніша сільськогосподарська техніка. У зв'язку з цим виникає вимога достовірності бухгалтерського обліку всіх машин та механізмів.

8. Певні особливості має і первинна реєстрація обсягу виходу продукції, це пов'язано з тим, що у сільському господарстві як такої немає функціональної залежності між обсягом виробничих витрат та виходом продукції [73].

Окрім вищеназваних факторів, організація та ведення бухгалтерського обліку у сільському господарстві залежать від організаційно-правової форми

підприємств. Варто також зазначити і те, що як і будь-яке підприємство, підприємства сільського господарства є платниками податків та зборів, але при цьому на багатьох підприємствах більшість податків замінено єдиним податком, який сплачується у порядку та розмірах, встановлених Податковим кодексом України.

Резюмуючи вищевикладене, слід зазначити, що сільське господарство як сфера виробничої діяльності, безумовно, має свої характерні особливості, що істотно впливає на організацію та ведення бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік у сільському господарстві має велику кількість нюансів. Незважаючи на те, що він ведеться із застосуванням загальних засад та загального плану рахунків, порядок обліку окремих статей може суттєво відрізнитись від порядку в інших галузях. Це пов'язано насамперед зі специфікою сільськогосподарської діяльності, яка залежить від природних біологічних циклів, кліматичних умов та використання землі як основного активу. Як перспективи розвитку ведення бухгалтерського обліку у вітчизняній практиці варто виділити впровадження в діяльність підприємств міжнародних стандартів, а саме МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство», що дозволить підвищити прозорість і достовірність системи бухгалтерського обліку, а у звітності, що складається за цим стандартом, можна докладно відображати усі відомості про зміну вартості об'єктів діяльності та вплив на неї всіх можливих факторів.

1.2. Готова продукція як об'єкт обліку та контролю сільськогосподарських підприємств

Основними користувачами земельних угідь й товаровиробниками продукції, що одержується внаслідок їх використання, є сільськогосподарські підприємства. При цьому землі, як правило, використовуються для виробництва продукції рослинництва. Продукція рослинництва крім того є

кормовою базою для тваринництва та постачальником сировини для підприємств харчової і легкої промисловості.

У звітності будь-якого сільськогосподарського підприємства основну позицію у складі оборотних активів тримає стаття «готова продукція».

Готова продукція являється результатом виробництва. Для одних підприємств це будуть продукти харчування, для інших – столи, стільці, для третіх – трактори, автомобілі тощо. Діяльність сільськогосподарських підприємств пов'язана з виробництвом і реалізацією саме сільськогосподарської продукції.

До готової продукції сільського господарства належить продукція, отримана в результаті здійснення виробничого процесу в рослинництві і тваринництві, а також продукція промислових виробництв, якщо такі існують на такому сільськогосподарському підприємстві.

У сільському господарстві в силу специфіки готова продукція може витрачатися і всередині господарства. Крім того, готова продукція сільського господарства є продуктом природного процесу, що зумовлює наявність як основної, так і побічної продукції. При цьому виробництво в сільському господарстві сезонне. До особливостей більшості підприємств галузі можна віднести також територіальну роз'єднаність і неоднорідність виробництва.

Все це накладає відбиток на обліковий процес на сільськогосподарських підприємствах, зокрема на облік готової продукції. Через сезонність виробництва облік готової продукції протягом року ведуть за нормативними розцінками і тільки в кінці фінансового року в результаті складних розрахунків з'являється можливість обчислення фактичної собівартості готової продукції. Крім іншого, безперервність виробничого процесу диктує необхідність чіткого встановлення моменту виходу готової продукції певного виду, що дозволяє реально оцінити і вже готову продукцію, і кошти, що залишилися в складі незавершеного виробництва, сума яких на деяких сільськогосподарських підприємствах навіть наприкінці року досягає половини їх оборотних активів. Особливо важливий на

сільськогосподарських підприємствах контроль. Територіальна роз'єднаність виробництва, трудомісткість процесу (отже, велика чисельність задіяних працівників), різноманітність і значний обсяг документації, неоднорідність продукції створюють можливість для витоку деяких видів готової продукції з місць безпосереднього виготовлення, а також під час транспортування, зберігання і т.д.

Розглянемо підходи науковців до визначення сутності поняття «готова продукція» (табл. 1.1).

Аналіз наведених визначень дозволяє стверджувати, що до складу готової продукції входять уречевлена продукція, виконані роботи і надані послуги.

Проте згідно з Методичними рекомендаціями щодо складання рахунку капіталу за інституційними секторами економіки «готова продукція включає товари, що зберігаються на підприємствах, які їх виробляють і використовують для постачання іншим інституційним одиницям і які не призначені для подальшої переробки на цьому підприємстві» [96].

Також у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 9 «Запаси» «готовою вважається продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, та призначена для продажу відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом» [89]. Відповідно у нормативних документах роботи і послуги не відносяться до складу готової продукції.

На нашу думку, надані підприємством послуги чи виконані роботи, вважаємо за доречне відносити до складу виробництва та відображати на рахунку 23 «Виробництво». Підтвердженням такої думки є норми П(С)БО 9 про те, що «для підприємств витрати на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу, є незавершеним виробництвом» [89].

Таблиця 1.1 - Дефініція поняття «готова продукція» в наукових дослідженнях

Автор	Визначення
Бутинаць Ф.Ф.	«Готова продукція – повністю завершена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки). Це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на підприємстві, відповідають затвердженним стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові-покупцеві згідно з чинним порядком прийняття продукції» [10, с. 324]
Вороніна В. А., Черниш В.В.	«Готова продукція – виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають затвердженним стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові-покупцеві згідно з чинним порядком прийняття продукції» [15, с. 75]
Глібко В.М., Бушан О. П.	«Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства, коли запаси набувають нової якості. Крім випуску речової продукції, підприємство може виконувати роботи для інших підприємств або надавати послуги. На відміну від тієї, яка в обліку зазначається як готова продукція, цей вид продукції називають «виконані роботи і послуги». Отже, продукція підприємства складається з готової продукції та виконаних робіт і послуг» [37, с. 112]
Сопко В.В.	«Готова продукція – це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають затвердженним стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові-покупцеві згідно з чинним порядком прийняття продукції» [100, с. 152]
Ткаченко Н.М.	«Готова продукція – це продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на цьому підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад. Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Крім випуску речовинної продукції (машин, взуття, одягу, хліба, цукарок тощо), підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. Наприклад, перевезення вантажів своїм транспортом для інших підприємств, ремонтні роботи, будівництво та інше» [117, с. 671]
Хом'як Р.Л.	«Готова продукція промислового виробництва – конкретні вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, прийняті відділом технічного контролю і здані на склад або безпосередньо замовнику» [120, с. 144]
Шваб Л.І.	«Готова продукція – це запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам» [134, с. 23]

Якщо брати до уваги галузеву специфіку функціонування сільськогосподарських підприємств, то їх діяльність пов'язана з поняттям сільськогосподарської діяльності, яка включає низку специфічних тверджень.

Так, у П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що «сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів. При цьому біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін біологічних активів» [88].

Згідно з цим П(С)БО 30 «сільськогосподарська продукція — актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання, а біологічний актив – це тварина або рослина, яка в результаті біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди» [88].

Отже, багаторічні насадження, робоча і продуктивна худоба, тварини на вирощуванні та відгодівлі, матеріали сільськогосподарського призначення, продукція сільськогосподарського виробництва — все це і є біологічними активами та їх похідними. Біологічні активи — лише об'єднувальна назва активів, які використовуються в сільському господарстві і для яких потрібен окремий бухгалтерський стандарт внаслідок специфіки їх обліку. У міжнародній практиці таким стандартом є — IAS 41 Agriculture, в Україні — це П(С)БО 30 «Біологічні активи». Ці стандарти регулюють облік тих сільськогосподарських активів, специфіка обліку яких не розкрита іншими стандартами. До таких стандартів відносять П(С)БО 7 «Основні засоби», у якому багаторічні насадження і робоча/продуктивна худоба серед основних засобів тільки перераховуються, і П(С)БО 9 «Запаси», у якому тварини на вирощуванні/відгодівлі, матеріали сільськогосподарського призначення і продукція сільського господарства навіть не згадуються серед запасів, а тільки мають на увазі, оскільки саме серед запасів ці активи обліковуються у звітній формі №1 «Баланс».

Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку передбачено категорію «продукція сільськогосподарського виробництва» (ПСВ), до якої відноситься «продукція, одержана від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад у дитячі садки, їдальні тощо); продукція, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукція, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелена маса, корм, плоди тощо, а також побічна продукція та відходи, одержані під час доведення товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадковий матеріал, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень» [37].

На нашу думку, виконані роботи (надані послуги) не є готовою продукцією, оскільки вони представляють собою дії виконавця, результат яких спрямований на задоволення потреб замовника щодо зміни об'єкта.

Як видно із визначень, що наведені вище, різні нормативні акти дещо по-різному трактують поняття готової продукції загалом та сільськогосподарської продукції зокрема, але при цьому є і спільні моменти. Головна різниця у визначеннях полягає у процесі отримання готової продукції. За будь-яких обставин, це процес виробництва, але в сільському господарстві такий процес пов'язаний з біологічними перетвореннями, адже виробництво здійснюється за участі живих організмів.

Такої ж думки дотримуються і О.А. Подолянчук та І.С. Захарчук, які на основі аналізу змісту П(С)БО 9 «Запаси» [89] та П(С)БО 30 «Біологічні активи» [88] надали авторське визначення готової продукції: «Готова продукція – це частина запасів та сільськогосподарської продукції, виготовлених підприємством, які призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання та не потребують технічних та біологічних перетворень» [86, с. 21].

Автори стверджують: що «у сільському господарстві готовою є не лише продукція як продукт обробки (переробки), а і продукція сільськогосподарського виробництва (зерно, зерновідходи, солома, плоди, ягоди, молоко тощо)» [86, с. 22].

Судячи з приведеного вище матеріалу, досліджувана категорія характеризується з різних позицій. Тому це поняття потребує уточнення з погляду системності визначення та практичного використання.

Так, готова продукція, на нашу думку, – це частина запасів та сільськогосподарської продукції, виготовлених підприємством, які призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання і не потребують технічних та біологічних.

Умови первісного визнання сільськогосподарської продукції активом наведені на рис. 1.1.

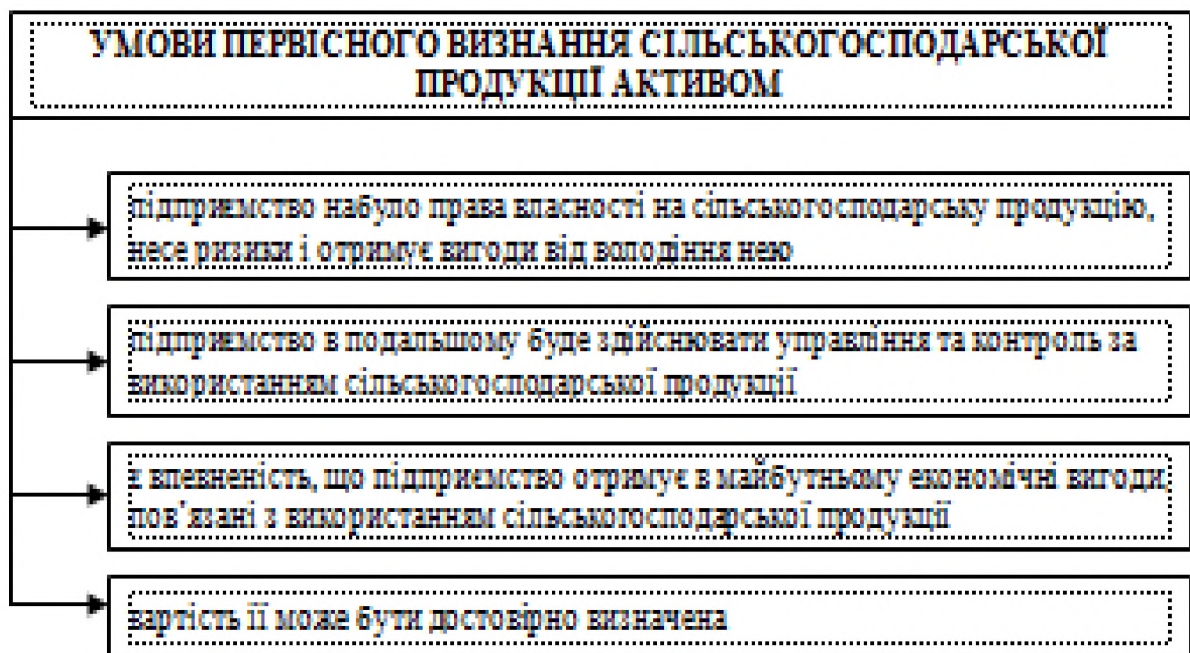


Рисунок 1.1 - Умови первісного визнання сільськогосподарської продукції активом

При цьому, «первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається в обліку у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу» [88].

За цільовим призначенням, господарською цінністю, економічними вигодами від використання сільськогосподарська продукція поділяється на основну, супутню та побічну (рис. 1.2).

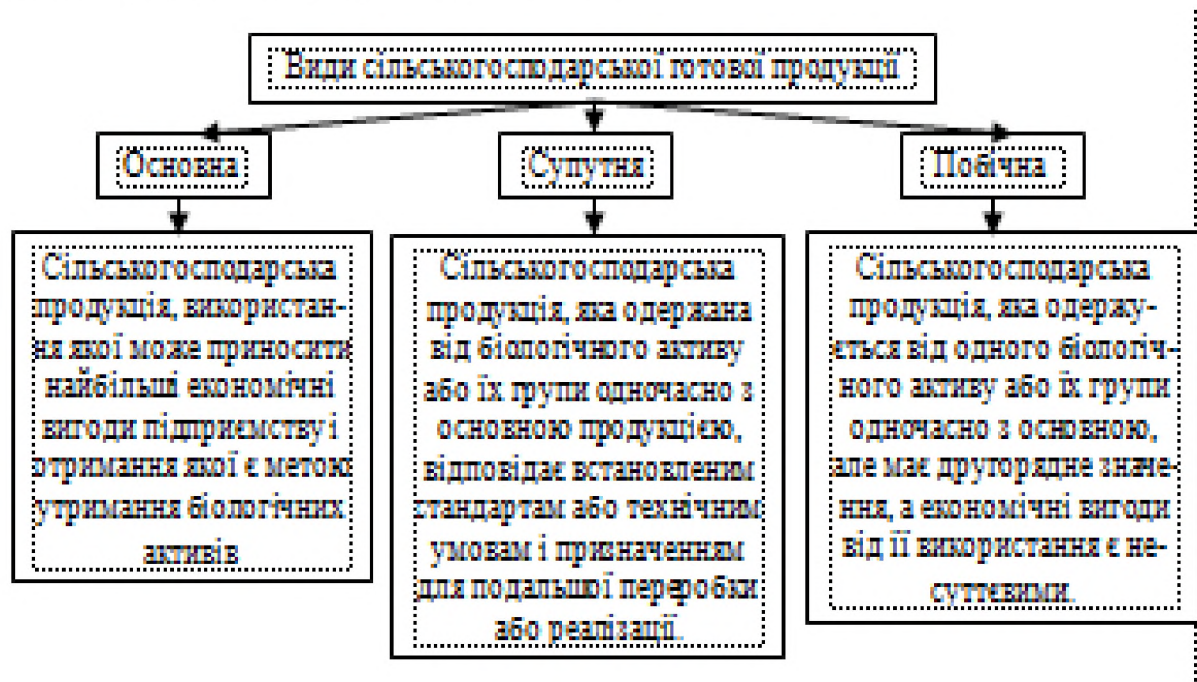


Рисунок 1.2 - Види сільськогосподарської готової продукції

Згідно з П(С)БО 30 «сільськогосподарська продукція при її відокремленні від біологічного активу (у рослинництві – зерно, плоди, ягоди, овочі, зелена маса, отримані під час збирання врожаю (заготівлі); у тваринництві – вовна, молоко, яйця, мед, отримані під час настригу (надою, забою тощо) або при припиненні процесів життєдіяльності біологічних активів (деревина, отримана при вирубці насаджень тощо)) перестав бути елементом біологічних активів і визнається як окремий актив.

Від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, можуть бути отримані додаткові біологічні активи (у рослинництві – чубуки, саджанці; у тваринництві – гній, пташиний послід тощо).

Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається в обліку у тому звітному періоді, у якому вони відокремленні від біологічного активу» [88].

Перелік біологічних активів і сільськогосподарської продукції наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1 - Перелік біологічних активів і сільськогосподарської продукції

Об'єкти обліку біологічних активів	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи
I. Рослинництво		
1. Зернові та зернобобові культури		
Пшениця озима	Зерно, зернові відходи	-
Жито озиме	Зерно, зернові відходи	-
Ячмінь озимий	Зерно, зернові відходи	-
Гречка	Зерно, зернові відходи	-
Соя	Зерно, зернові відходи	-
Кукурудза на зерно	Зерно, зернові відходи, качани, стебло	-
2. Технічні культури		
Соняшник на зерно	Насіння	-
Ефіроопійні культури кущові	Насіння, суцвіття, квіти, листя і пагіння свіжі, зелена маса	Саджанці
3. Картопля та овочеві культури		
Картопля	Картопля	-
4. Кормові культури		
Буряки кормові, морква	Коренеплоди, гичка	-
Баштанні кормові культури	Плоди	-
Кукурудза на силос і зелений корм	Зелена маса	-
Однорічні сіяні трави	Сіно, насіння, зелена маса	-
II. Тваринництво		
1. Велика рогата худоба молочного напрямку		
Основне стадо	Молоко, сперма, гній	Приплід
Худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бики різного віку, корови, бики-плідники, воли, вибраквані з основного стада корови-годувальниці)	Приріст живої маси, гній	-
2. Велика рогата худоба м'ясного напрямку		
Основне стадо (корови та бики-плідники і телята віком до 8 місяців)	Приріст живої маси, сперма, гній	Приплід
Худоба на вирощуванні і відгодівлі (телиці і бики старше восьми місяців, корови, бики-плідники, воли, вибраквані з основного стада)	Приріст живої маси, гній	-
3. Свиноярство		
Основне стадо свиней (свиноматки, хряки-плідники і поросята до відлучення)	Приріст живої маси, сперма, гній	Поросята відлучені
Свині на вирощуванні	Приріст живої маси, гній	-
Свині на відгодівлі	Приріст живої маси, гній	-
6. Конярство		
Основне стадо	Молоко, сперма, гній, послуги (робота коней)	Приплід
Молодняк на вирощуванні	Приріст, гній	-

Побудова обліку сільськогосподарської готової продукції можлива за різними варіантами. Продукція, яка має кількісні, якісні та вартісні характеристики, може бути здана на склад, а звідти відбуватиметься її відвантаження (продаж) та реалізація. Водночас можливий інший підхід (здебільшого на дрібних підприємствах), коли готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо у виробника, звідки її відвантажують або передають покупцеві та реалізують.

В економічній літературі не має єдиного підходу до визначення предмету та об'єктів бухгалтерського обліку процесу виробництва та виходу готової продукції. Причинами цього є різні підходи до визначення, побудови бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Предметом обліку випуску готової продукції є облік списання запасів, витрат на оплату праці, облік грошових елементів, облік послуг пов'язаних з процесом виробництва, визначення собівартості реалізованої продукції, облік витрат, які поділяються за елементами: витрати сировини і матеріалів; витрати палива; витрати тари й тарних матеріалів, запасних частин і інших матеріальних витрат. Та за видами діяльності: собівартість реалізованої готової продукції; собівартість реалізованих робіт і послуг; загальновиробничих витрат; адміністративних витрат; витрат на збут; інші витрати операційної діяльності; фінансові витрати; надзвичайні витрати.

Відповідно до П(С)БО 9 «на сільськогосподарських підприємствах під готовою продукцією розуміють товарну продукцію рослинництва, тваринництва, промислових та обслуговуючих виробництв, продукцію переробки, закуплену у громадян для подальшої переробки, що відповідає затвердженім стандартам» [89].

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291 «під сільськогосподарською розуміють продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого

невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в неvirобничу сферу, наприклад в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корм або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені, призначені для закладання та ремонту власних насаджень» [37].

Планом рахунків бухгалтерського обліку «передбачено два рахунки для облікового відображення операцій щодо наявності та руху готової продукції: 26 «Готова продукція» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» [82].

Синтетичний облік витрат на виробництво та виходу продукції рослинництва на сільськогосподарському підприємстві ведуть на рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок 231 «Рослинництво».

Субрахунок 231 активний на початок року, активно-пасивний протягом року. За дебетом рахунка 23 «Виробництво» в розрізі субрахунків за об'єктами обліку витрат відображають прямі матеріальні витрати, трудові й інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку; за кредитом – надходження продукції, виконані роботи та послуги» [82].

На думку Бутинця Ф.Ф., «контрольні функції обліку сільськогосподарської готової продукції та ревізія її наявності і руху на складі і в бухгалтерії зосереджені на забезпеченні її збереження, тотожності синтетичного і аналітичного обліку операцій з готовою продукцією. При цьому особливої уваги заслуговують питання, пов'язані з умовами збереження готової продукції; станом складського господарства; складом матеріально-відповідальних осіб та їх підбором по діловим і моральним якостям; проведенням інвентаризацій; станом складського і бухгалтерського обліку; організацією видачі доручень і контролю за їх використанням; станом

контрольно-пропускної системи; оцінкою готової продукції» [9]. Отже, забезпечення на підприємстві вказаних вище заходів дозволяє організувати відповідний облік наявності та руху сільськогосподарської готової продукції і забезпечити її збереження, а тому і визначає напрямки контролю при ревізії готової продукції.

Основні завдання та напрями контролю обліку готової продукції згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку представлені на рис. 1.3.

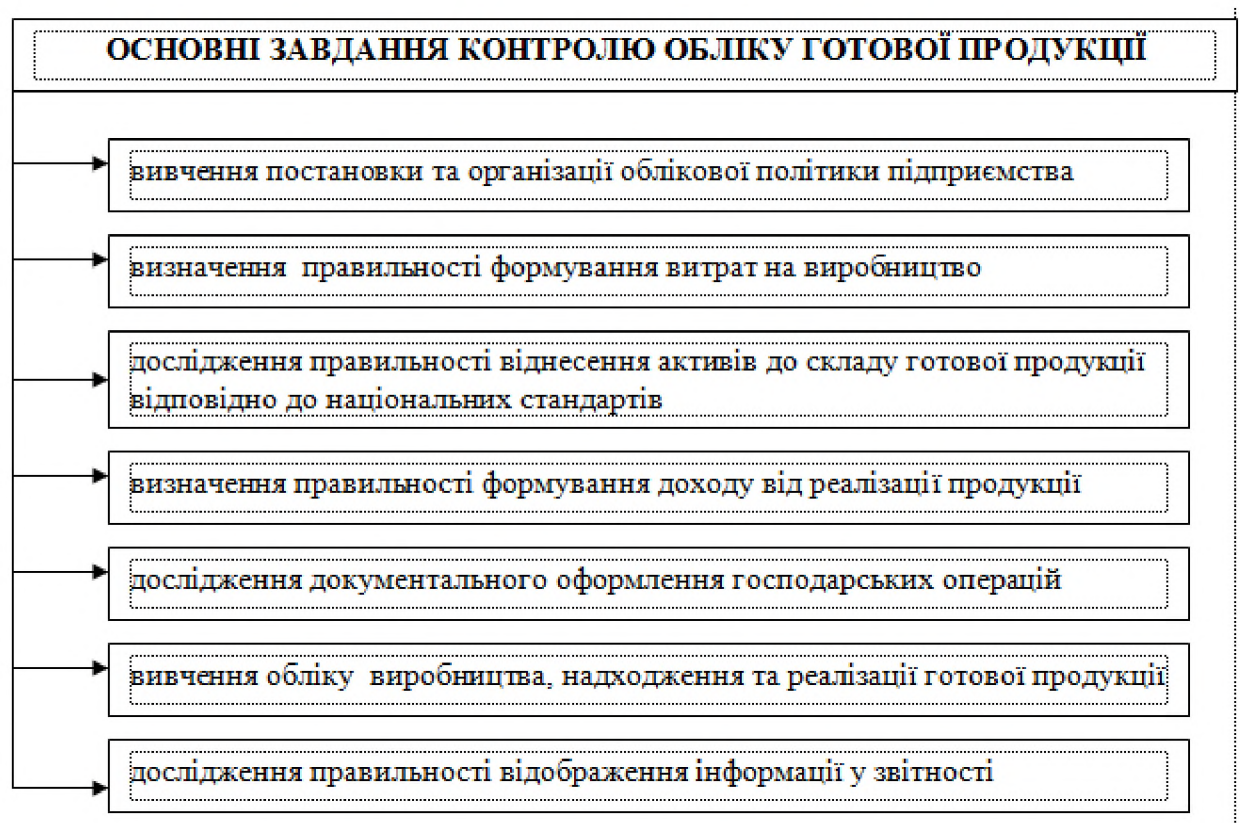


Рисунок 1.3 - Основні напрями контролю обліку готової продукції

Таким чином, сільськогосподарська готова продукція суттєво відрізняється від готової продукції на промислових підприємствах. Різниця зумовлена тим, що засобами виробництва на сільськогосподарських підприємствах є живі організми - тварини і рослини, вирощування яких залежить від природи і біологічних факторів, тому в обліку слід забезпечити врахування їх змін - приплоду, збільшення живої маси, що знову ж таки, вимагає специфічних методів і прийомів; отримання з однієї культури або виду тварин кілька видів продукції, що вимагає розмежування їх вартості;

Готова продукція в багатьох підгалузях сільського господарства, особливо в рослинництві, видобувається одноразово в період дозрівання рослин, що висуває жорсткі вимоги до організації обліку виробництва, зберігання, переробки і реалізації; Велика частина сільськогосподарської продукції використовується для споживання - корми, насіння, що вимагає чіткого обліку руху товарів на всіх рівнях внутрішнього продажу.

Дослідження підтверджує важливість розуміння сутності категорії готової продукції, оскільки вона становить значну частину структури оборотних коштів підприємств. Для сільськогосподарських операцій готова продукція — це не лише продукт переробки (переробки), що приводиться в належний стан, а й продукти сільськогосподарського виробництва (зерно, зерновідходи, солома, фрукти, ягоди, молоко тощо). Різні підходи до визначення типу категорії, що підлягає перевірці, зумовлені різним тлумаченням чинних П(С)БО та інших нормативних актів.

1.3. Організаційні та методичні засади обліку та контролю продукції рослинництва

Провідне місце в аграрному виробництві України посідає галузь рослинництва. Під рослинництво та супутню йому галузь виробництва кормів використовується близько 93% орних земель нашої країни. Для цієї галузі характерними є певні особливості, а саме: використання специфічних засобів праці, зокрема землі; сезонність сільськогосподарського виробництва, яка в свою чергу спричиняє нерівномірність понесення виробничих витрат; значна залежність технологічного процесу від природних умов; одночасність виходу декількох основних та побічних видів продукції та ін.

Як і в будь-якій іншій галузі, облік у рослинництві має забезпечувати надання користувачам достовірних даних. Першочергово користувачів цікавить склад витрат, їх величина, методика обчислення собівартості сільськогосподарської продукції, вплив її величини на фінансовий результат.

Тому важливим є забезпечення правильності бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції, облік її виходу (оприбуткування), калькулювання собівартості.

В умовах посилення конкуренції на прибутковість діяльності виробничого підприємства суттєво впливають обсяги виробництва та реалізації готової продукції. Від правильності бухгалтерського обліку виходу продукції рослинництва залежить обґрунтованість та достовірність не тільки показників фінансових результатів діяльності агропромислових підприємств, а й кінцева ринкова вартість такої продукції.

Глобальною тенденцією у сучасному світі є постійний дефіцит харчових продуктів і нарощування обсягів сільськогосподарського виробництва. Проте поруч з цим не втрачає своєї важливості такий аспект, як якість продукції, в тому числі її безпечність та екологічність. Саме облік виступає тією інформаційною системою, що має вчасно виявляти, достовірно вимірювати, послідовно реєструвати, систематизувати, накопичувати, надійно зберігати та передавати дані про усі процеси щодо виробництва продукції у рослинництві та вихід, тобто про фактично використані ресурси не тільки у грошових, а й у натуральних вимірниках. Таким чином, тільки система обліку є найбільш інформативною для управління і контролю.

Відомо, що кожна галузь відрізняється певними особливостями, що мають вплив на організацію бухгалтерського обліку. Враховувати особливості необхідно не тільки при відображенні в обліку певних господарських операцій і процесів, а й під час здійснення аналізу і контролю господарської діяльності загалом.

У галузі рослинництва з-поміж об'єктів обліку важливе місце посідають готова продукція та витрати на виробництво продукції. При цьому, облік цих об'єктів належить до найбільш складних і трудомістких ділянок роботи бухгалтерських служб та потребує високої концентрації та підвищеної уваги облікових працівників.

Облік виходу готової продукції та витрат виробництва продукції рослинництва виконувати основні завдання, що представлені на рис. 1.3.



Рисунок 1.3 - Завдання обліку виходу готової продукції та витрат виробництва продукції рослинництва

Виконання вищезазначених завдань бухгалтерським обліком у сучасному управлінні забезпечує оперативний контроль витрат, встановлювати відхилення фактичного їх рівня від нормативно-планового (у грошових, натуральних і трудових вимірниках), виявляти непродуктивні витрати, їх причини або винуватців.

Розглянемо особливості обліку виробництва і виходу продукції рослинництва на основних етапах обліку, що представлена на рис. 1.4.

Як відомо, первинне спостереження можливе безпосередньо в момент здійснення тієї чи іншої господарської операції.

Особливістю виробничого процесу у рослинництві є те, що господарські операції часто здійснюються у виробничих підрозділах, тому і деякі первинні документи вручну оформлюються водіями, комбайнерами, бригадами, робітниками току, а згодом передаються в бухгалтерію, де інформація з них узагальнюється та систематизується у певних зведених документах. В табл. 1.2 наведено перелік найбільш розповсюджених первинних документів з обліку витрат і виходу продукції рослинництва.

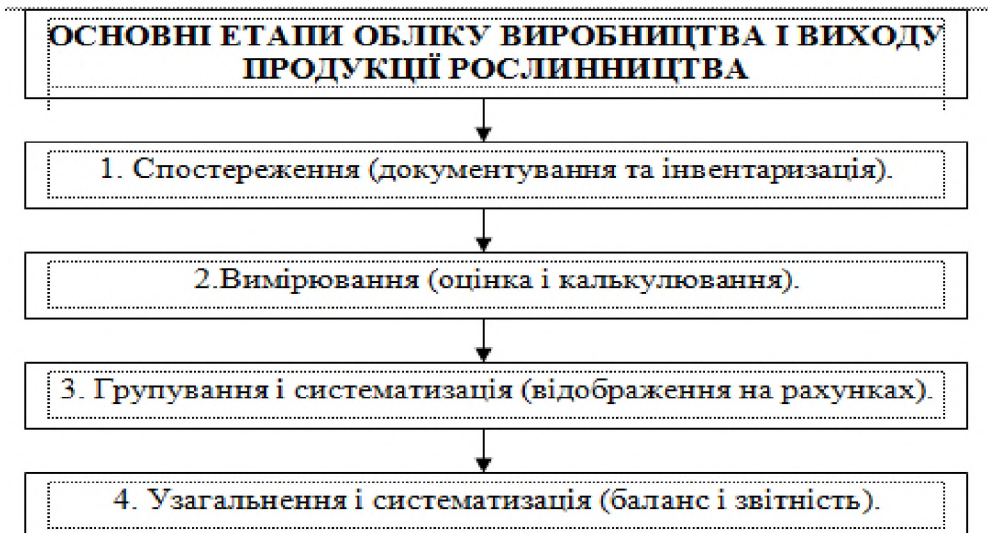


Рисунок 1.4 - Етапи обліку виробництва і виходу продукції рослинництва

Таблиця 1.2 - Первинні документи з обліку виходу продукції рослинництва

Первинні документи з обліку витрат на вирощування продукції	Первинні документи з обліку оприбуткування вирощеної продукції
Табелі обліку робочого часу (ф. № П-5)	Талони шоферів і комбайнерів (ф. № 77б, 77в)
Облікові листи трактористів-машиністів (ф. № 67-Б)	Журнали обліку виданих талонів (ф. № 188)
Облікові листи праці та виконаних робіт (ф. № 66, 66а)	Реєстри приймання зерна від водіїв (ф. 71а)
Дорожні листи вантажних автомобілів або дорожні листи трактористів (ф. № 68)	Реєстри приймання зерна вагарем (ф. № 78а)
Журнали обліку робіт і витрат (ф. № 37)	Відомості руху зерна та іншої продукції (ф. № 80)
Накопичувальні відомості використання машинно-тракторного парку (ф. № 37а)	Виписки з реєстру про намолот зерна та зібрану площу (ф. № 67а)
Накопичувальні відомості роботи вантажного автотранспорту (ф. № 38)	Реєстри відправки зерна та іншої продукції з полів (ф. № 77)
Лімітно-забірні карти (ф. № ВЗСТ – 1,2)	Реєстри приймання зерна та іншої продукції (ф. № 78)
Накладна внутрішньогосподарського призначення (ф. № ВЗСТ-8)	Путівки на вивезення продукції з полів (ф. № 77а)
Звіти про рух матеріальних цінностей (ф. № М-19)	Товарні накладні за видами продукції (ф. № ВЗСТ-7)
Акти витрачання насіння та садивного матеріалу (ф. № ВЗСТ – 4)	Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81)
Акти використання добрив, отрутохімікатів і гербіцидів (ф. № ВЗСТ – 3)	Акти на сортування і сушіння продукції рослинництва (ф. № 82)
Розрахунки амортизаційних відрахувань (ф. № ОЗ-14, ОЗ-16)	Книги складського обліку (ф. ВЗСТ-10)

На практиці сільськогосподарські підприємства в залежності від способу оприбуткування продукції рослинництва можуть використовувати тільки ті документи, ведення яких передбачено певним способом. Наприклад, оприбуткування продукції може оформлятися первинними документами (на вибір підприємства), перелік яких наведено на рис. 1.5.

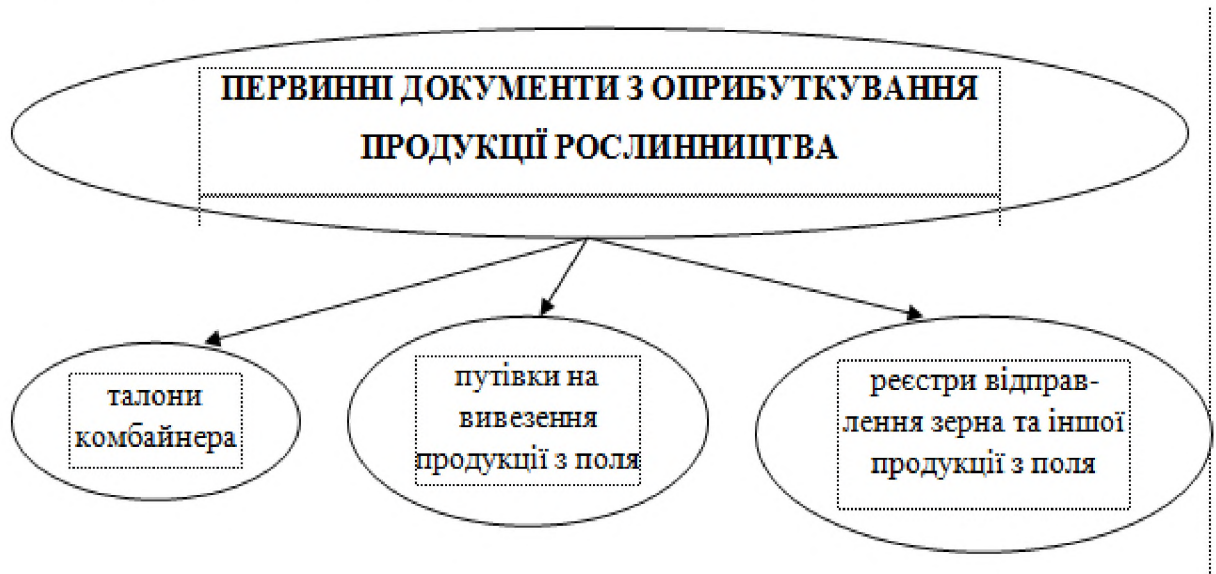


Рисунок 1.5 - Перелік первинних документів з оприбуткування продукції рослинництва

Слід зазначити, що особливості документального оформлення та перелік первинних документів, які використовує сільськогосподарське підприємство необхідно висвітлювати в обліковій політиці.

Одним із основних методів бухгалтерського обліку є інвентаризація, що покликана забезпечити контроль за збереженням і використанням майна шляхом порівняння та перевірки даних бухгалтерського обліку й фактичної наявності об'єктів обліку.

Загальний порядок проведення інвентаризації затверджено відповідним нормативно-правовим актом — Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань [91]. Проте діяльність підприємств аграрного сектору має певні особливості, тому Міністерством аграрної політики затверджені відповідні Методичні рекомендації з інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах [62]. Періодичність проведення інвентаризації у рослинництві

також має свою специфіку, обумовлену різноманіттям об'єктів та їх властивостям (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 - Періодичність проведення інвентаризації у рослинництві

Об'єкти інвентаризації	Строки проведення
Основні засоби; нематеріальні активи; незавершені капітальні вкладення; незакінчені капітальні ремонти і витрати майбутніх періодів	Не рідше 1 разу на рік перед складанням річних звітів, але не раніше 1 жовтня звітного року
Земельні угіддя, землі водного фонду, будівлі, споруди (в т. ч. гідротехнічні), інші нерухомі об'єкти основних засобів	1 раз на 3 роки
Незавершене виробництво та напівфабрикати власного виробництва, в т. ч.:	Перед складанням річної звітності:
незавершене виробництво рослинництва	- на 1 листопада,
незавершене виробництво в допоміжних, інших виробництвах і господарствах	- на 31 грудня IV квартал (до настання зими)
Плодові розсадники, насадження	Не рідше 2 разів на рік (до 1 липня і до 1 грудня)
Насіння, добрива (мінеральні, органічні),	
гербіциди, пестициди, інші засоби захисту рослин	
Продукція сільськогосподарського виробництва (крім насіння, продукції промислових та інших виробництв, господарств)	Не рідше 1 разу на рік, але не раніше 1 жовтня та не пізніше на 1 грудня звітного року
Паливно-мастильні матеріали	Не рідше 1 разу на місяць;
Малоцінні і швидкозношувані предмети, сировина для переробки, запасні частини, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали і обладнання, інші матеріали	1 раз на рік (не раніше 1 жовтня)
Грошові кошти, грошові документи, розрахунки	Не рідше 1 разу на квартал

Для різних об'єктів інвентаризації, як правило, створюють окремі робочі інвентаризаційні комісії, оскільки об'єкти у сільському господарстві (земельні угіддя, елеватори і т.п.) не тільки часто територіально віддалені один від одного, але й потребують певних спеціальних знань членів інвентаризаційних комісій.

Особливим об'єктом обліку та контролю в аграрному секторі виступає земля з притаманними тільки їй кількісними та якісними характеристиками та вартісною оцінкою. Під час інвентаризації земельних ділянок повинна здійснюватися перевірка їх фактичної наявності (шляхом обміру площі, перевірки документів, що підтверджують законність права власності чи права користування ними, зокрема оренди) та перевірка грошової оцінки землі.

Загальними для усіх галузей економіки нормативно-правовими документами, якими слід керуватися під час обліку господарських операцій, що сукупно складають процеси виробництва і виходу продукції рослинництва є: Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [32], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" (ПСБО 9) [89], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" (П(С)БО 16) [87], План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція по його використанню [82] та ін.

Специфічними для аграрного сектору, в тому числі для галузі рослинництва, є такі нормативно-правові акти: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" (П(С)БО 30) [88] та Методичні рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств № 132 [64].

Згідно з п. 1.4 Методичних рекомендацій № 132 «мета обліку витрат полягає у своєчасному, достовірному та суцільному, документально підтвердженому відображенні в системі обліку фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за усіма видами ресурсів — матеріальних, трудових, фінансових» [64].

Сільськогосподарські підприємства для цілей фінансового обліку використовують класифікацію витрат, наведену в П(С)БО 16, тобто «за економічними елементами, а саме:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація; і
- інші операційні витрати» [87].

Для цілей планування, калькулювання собівартості та контролю класифікація операційних витрат за елементами є недостатньо повною й

інформативною. Саме тому згідно з Методичними рекомендаціями № 132 «всі витрати слід формувати за центрами відповідальності і об'єктами обліку, планування та калькулювання і, відповідно, класифікувати їх не лише за економічними елементами, а й за такими ознаками, як:

- характер участі в процесі виробництва (основні та накладні),
- спосіб включення в собівартість продукції (прямі та непрямі),
- обсяг виробництва і склад витрат (змінні — про порційні і непропорційні, постійні),
- вид витрат,
- відношення до собівартості продукції (витрати на продукцію і витрати періоду)» [64].

Особливим для сільськогосподарських підприємств використання індивідуального переліку статей витрат, що може різнитися в залежності від видів здійснюваної діяльності, специфіки виробництва певних видів продукції. Згідно з п. 1.4 Методичних рекомендацій № 132 «ці статті аграрні підприємства встановлюють самостійно та їх перелік мають наводити у додатках до Наказу про облікову політику. Номенклатура статей калькулювання у рослинництві, як правило, включає:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- насіння та посадковий матеріал;
- добрива;
- засоби захисту рослин;
- роботи і послуги;
- витрати на утримання основних засобів(паливно мастильні матеріали, амортизація);
- витрати на утримання та обслуговування виробництва;
- інші витрати » [64].

Як видно з вищенаведеної номенклатури, специфічними для рослинництва є витрати на насіння і посадковий матеріал, різноманітні добрива, а також засоби захисту рослин.

До статті «Прямі матеріальні витрати» включають вартість усіх видів паливно-мастильних та інших матеріалів (включно із транспортно-заготівельними витратами), використані як безпосередньо на виконання перевезень (робіт, послуг), так і на технологічні операції у процесі підготовки рухомого складу до експлуатації.

Витрати матеріалів, як правило, фіксують на підставі встановлених лімітів. Відпуск матеріалів на виробництво здійснюють згідно із лімітно-забірними картками. За відсутності лімітів, відпуску понад ліміт або в разі заміни матеріалів складають вимогу на відпуск матеріалів.

Вартість паливно-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, витрачених на здійснення певних видів перевезень, включають до їхньої собівартості за прямою ознакою. Якщо деякі мастильні та інші експлуатаційні матеріали неможливо віднести до конкретних видів перевезень, їхню вартість включають до собівартості окремих об'єктів калькулювання шляхом розподілу пропорційно до вартості витраченого палива. На підставі накопичувальних регістрів здійснюють записи: Д 23 К 20, 22 [114].

До статті «Прямі витрати на оплату праці» включають усі витрати на виплату основної й додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень (робіт, послуг), обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно із діючими на підприємствах системами оплати праці, включно з будь-якими видами грошових і матеріальних доплат, які належать до елементу «Витрати на оплату праці».

Заробітну плату нараховують за подорожніми листами і табелями, а також нараховують суми премій, резерви на оплату відпусток у встановленому розмірі. Нарахування заробітної плати водіям здійснюють за

даними подорожніх листів за відрядними розцінками або тарифними ставками.

Так, система оплати праці водіям, які працюють на вантажних автомобілях, передбачає окреме нарахування заробітку за тони перевезеного вантажу й виконані тонно-кілометри, за простої під час завантаження і розвантаження, за відпрацьований час за погодинної оплати праці, надбавки за класність, за керівництво бригадою, за роз'їзний характер роботи, а також за інші роботи, виконані під час рейсу.

Водіям нараховують премії за економію пального, перепробіг шин, інші показники. Витрати на оплату праці основних робітників, зайнятих на виконанні окремих видів перевезень, безпосередньо відносять до собівартості відповідних об'єктів калькулювання. Якщо пряме віднесення витрат на оплату праці до собівартості окремих видів перевезень ускладнене, їх розподіляють з огляду на питому вагу конкретного виду перевезень у структурі доходів підприємства. Фактичну суму загальновиробничих витрат щомісячно розподіляють між: основним виробництвом із подальшим розподілом між видами перевезень; допоміжним виробництвом у частині робіт, призначених для потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також для реалізації; обслуговуючими виробництвами; капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом [63].

Проблемам класифікації витрат було приділено увагу В. Івашкевичем та В.Палієм. На їхнє переконання, «класифікація за центрами відповідальності і місцями виникнення витрат дозволить користувачам отримувати більш повну та деталізовану інформацію про собівартість продукції. Місцями виникнення витрат вважаються підрозділи підприємства (робочі місця, бригади, дільниці, цехи), які є початковим етапом у використанні виробничих ресурсів» [34].

Ми погоджуємося з думкою Н.М. Бондаренко, що «на великих сільськогосподарських підприємствах, враховуючи їх багатогалузевість,

аналітичний облік витрат доречно вести за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності. Це дозволить здійснювати контроль витрат відповідних центрів, порівнювати їх з нормами, кошторисами, а також встановлювати вплив керівників/відповідальних осіб на розмір витрат і результати діяльності підрозділу в цілому. Водночас центрами відповідальності визначати окремі виробничі бригади та місця виникнення витрат. Центри відповідальності слід визначати на агропідприємствах індивідуально, з обов'язковим взяттям до уваги розмірів підприємств, специфіки діяльності, організаційної структури і т.п.» [8].

Особливістю калькулювання у рослинництві є те, що фактичну собівартість продукції розраховують в цілому за рік. Це обумовлено специфікою такої галузі — технологічний процес у рослинництві носить тривалий характер, тому собівартість може бути встановлена тільки після збирання врожаю.

Порядок визначення собівартості у рослинництві регламентовано п. 6.2 Методичних рекомендацій № 132 [64]. Так, розподіл накопичених витрат і закриття відповідних рахунків їх обліку, необхідно здійснювати у послідовності, що наведена у табл. 1.4

Таблиця 1.4 Порядок визначення собівартості у рослинництві

№	Вид робіт
1	Розподіл витрат на утримання основних засобів (сівалок, комбайнів, тракторів і т.д.) між окремими об'єктами обліку та планування (з субрахунку 91 "Загальновиробничі витрати").
2	Визначення собівартості робіт і послуг допоміжних господарств (ремонтні бригади, вантажний транспорт, постачання води тощо).
3	Розподіл загальних витрат на зрошування та/або осушення земель, утримання польових смуг.
4	Вирахування з витрат основного виробництва сум надзвичайних витрат.
5	Розподіл загальновиробничих витрат (ЗВВ) окремих підрозділів (бригад, ферм, цехів, ділянок) і галузей.
6	Визначення собівартості продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції.
7	Обчислення собівартості товарної продукції рослинництва.

Необхідно відзначити, що специфічним для рослинництва є те, що існує ймовірність виникнення надзвичайних втрат в разі загибелі врожаю внаслідок стихійного лиха. В такому випадку у собівартість включаються тільки повторні витрати, пов'язані з пересіванням повністю загиблих рослин (насіння, обробка ґрунту перед посівом тощо).

Слід зазначити, що калькулювання собівартості у рослинництві не передбачає поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні. Натомість останні поділяють на пропорційні (визначаються обсягом одержаного врожаю/продукції) і непропорційні (залежать від обсягу виконаних садово-польових робіт).

Розподіл загальновиробничих витрат у рослинництві є досить складним. Так, витрати на утримання основних засобів відносять на собівартість продукції окремих культур і видів незавершеного виробництва у порядку, наведеному у табл. 1.5.

Таблиця 1.5 - Порядок віднесення на собівартість продукції окремих культур і видів незавершеного виробництва витрат на утримання основних засобів

Вид основних засобів	База розподілу
трактори	пропорційно обсягу виконаних ними механізованих тракторних і будівельних робіт
ґрунтообробні машини	пропорційно обробленій площі, зайнятій певними сільгоспкультурами
сівалки	пропорційно посівній площі
технічні засоби для збирання врожаю	прямо або пропорційно зібраній площі
машини зі внесення добрив	пропорційно масі внесених добрив
меліоративні споруди	пропорційно площам меліорації
склади для зберігання продукції	пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду

Витрати на зрошування розподіляють між певними культурами пропорційно площі поливних земель.

Крім розглянутих вище загальновиробничих витрат, які за сутністю є іншими прямими витратами (їх можна віднести безпосередньо на

відповідний об'єкт витрат, вони розподіляються між об'єктами витрат пропорційно базі), у рослинництві виникають також загальновиробничі витрати, які стосуються усіх напрямів діяльності. Наприклад, до них можна віднести витрати на утримання основних засобів, котрі обслуговують виробничі процеси у різних напрямках діяльності; витрати на пожежну охорону; витрати, пов'язані з викидами/скидами забруднюючих речовин в довколишнє середовище тощо. Такі витрати накопичуються на окремому субрахунку рахунка 91 і розподіляють між об'єктами витрат пропорційно загальній сумі прямих витрат за вирахуванням вартості насіння (у рослинництві) і сировини, матеріалів та напівфабрикатів (у промислових підрозділах).

Згідно Інструкції № 291 «у фінансовому обліку інформація про витрати на виробництво та вихід продукції у рослинництві формується на синтетичних рахунках 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 27 "Сільськогосподарська продукція". Зазвичай до рахунку 23 відкривається субрахунок 231 "Рослинництво", який є на початок року активним, а на протязі року активно-пасивним. У дебеті субрахунку 231 "Рослинництво" на початок року відображаються витрати минулого року під врожай поточного року — незавершене виробництво; а протягом року накопичуються поточні витрати під врожай поточного року та майбутнього року (незавершене виробництво на кінець звітного року). По кредиту субрахунку 231 протягом поточного періоду фіксують оприбуткування сільськогосподарської продукції відповідно до П(С)БО 30 за виробничою (плановою) собівартістю або справедливою вартістю, що зменшена на очікувані витрати у місці продажу. Слід зазначити, що витрати і вихід продукції рослинництва відображаються в обліку наростаючим підсумком з початку звітного року» [37].

Якщо сільгосппідприємство оприбутковує продукцію за виробничою собівартістю, то в кінці року після визначення фактичної собівартості продукції планову собівартість коригують до рівня фактичної, тобто

встановлюють калькуляційні різниці. Після списання цих різниць за кредитом субрахунку 231, він закривається, проте аналітичні рахунки, на яких обліковуються витрати під урожай майбутнього року не закриваються (рис. 1.6). Оцінка за справедливою вартістю базується на цінах активного ринку. Така оцінка також передбачає коригування в обліку під час закриття рахунку 23.

Визначення справедливої вартості повинне бути зафіксоване у первинному документі - довідці бухгалтерії. Інформація про наявність і рух продукції рослинництва систематизується на активному синтетичному рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво і оприбуткування продукції рослинництва наведено у табл. 1.6.

Таблиця 1.6 - Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво та оприбуткування продукції рослинництва

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Понесені матеріальні витрати на виробництво продукції	23/1	20, 22
2	Віднесено на собівартість продукції витрати бджільництва із запилення культур, вартість вивезеного в поле гною	23/1	23/2
3	Списана на витрати вартість послуг допоміжних виробництв	23/1	23/3
4	Включені до складу виробничих витрат витрати на оплату праці працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва	23/1	661
5	Здійснено нарахування ЄСВ	23/1	651
6	Списані на витрати рослинництва загальновиробничі витрати	23/1	91/1
7	Оприбутковано з виробництва насіння, корми	208	23/1
8	Оприбуткована (за плановою собівартістю) з виробництва готова продукція	271	23/1
9	Віднесена на витрати вартість зеленого корму, згодованого продуктивним тваринам і робочій худобі на випасі	23/2	23/1
10	Відображені наприкінці року калькуляційні різниці на продукцію рослинництва (різниця між фактичною та плановою собівартістю продукції)	208, 23/2, 271	23/1

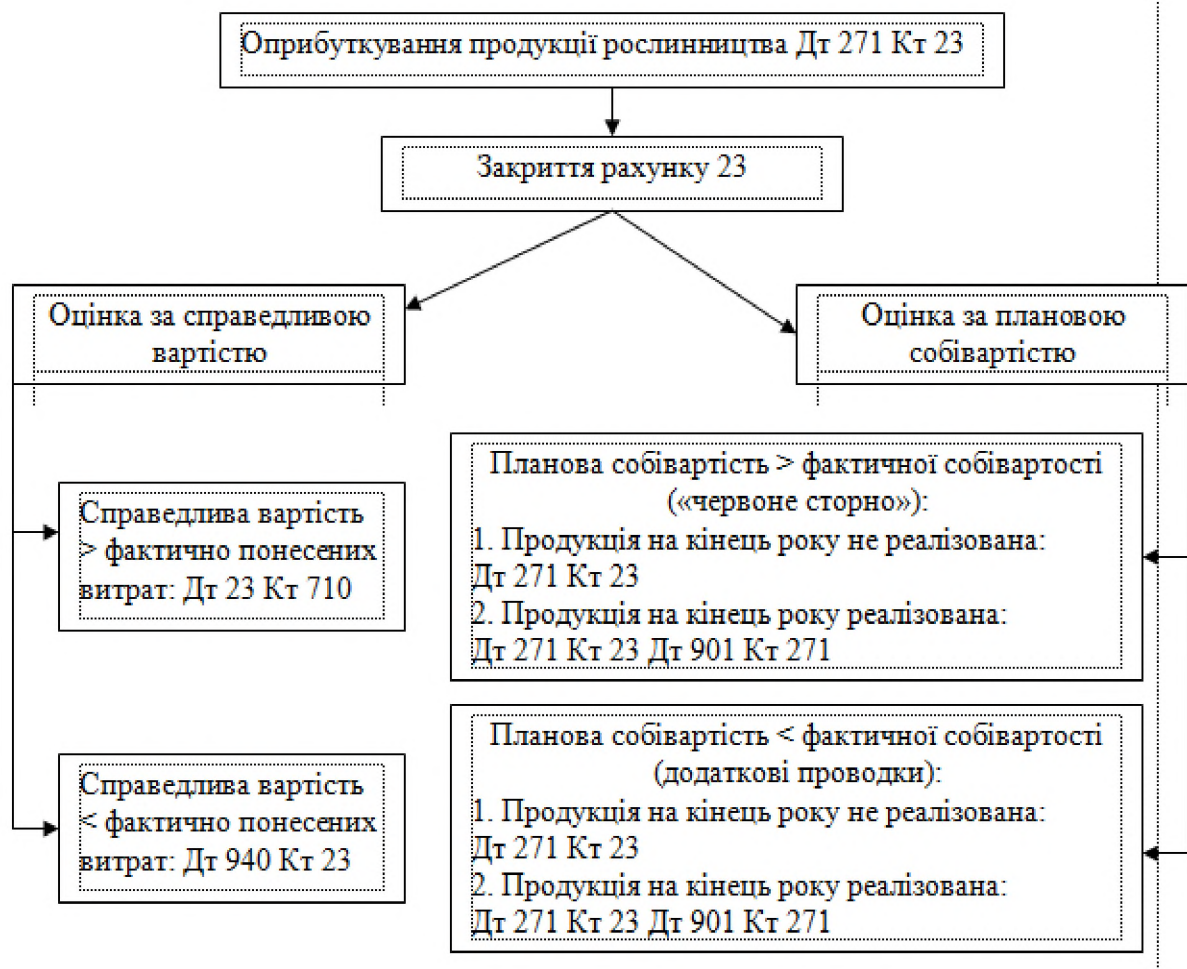


Рисунок 1.6 – Порядок відображення в обліку оприбуткування продукції рослинництва

Аналітичний облік за субрахунком 231 "Рослинництво" ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

Аналітичний облік за рахунком 27 ведеться у розрізі видів продукції.

Дослідження специфіки розподілу загальновиробничих витрат (ЗВВ) у процесі визначення собівартості продукції рослинництва дозволило Н.М. Бондаренко, з думкою якого ми погоджуємось, зробити висновок, «що сільськогосподарським виробникам за можливості краще розмежовувати інформацію про всі загальновиробничі витрати шляхом відкриття окремих субрахунків до рахунку 91 — 911 "ЗВВ рослинництва", 912 "ЗВВ промислових виробництв", 913 "ЗВВ усіх напрямів діяльності", а аналітичний облік вести за місцями виникнення витрат, центрами

відповідальності та статтями витрат. Це дозволить усунути значні похибки та перекоси під час розподілу ЗВВ і забезпечити достовірність показника фактичної собівартості продукції» [8].

Слід відмітити, що «для обліку витрат передбачено ведення таких облікових реєстрів:

— Звіту № 5.5 с.г. про витрати та вихід продукції основного виробництва — для основного виробництва;

— Звіту № 5.6 с.г. про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв — для промислових, допоміжних виробництв, витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання;

— Звіту № 5.7 с.г. про загальновиробничі витрати — для загальновиробничих витрат» [65].

«Ці звіти складаються за місяць, нарастаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку по відповідним статтям витрат. Показники Звітів № 5.5 с.г., 5.6 с.г. переносяться у Зведену відомість № 5.10 с.г. та у Журнал-ордер № 5В с.г. у межах галузей виробництв та структурних підрозділів» [65].

«Інформація про витрати і вихід продукції рослинництва узагальнюється також у звітності підприємства, а саме у Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), Примітках до фінансової звітності, а також у статистичному Звіті про економічні показники діяльності сільськогосподарського підприємства (форма № 50г.). У Балансі у II розділі наводиться інформація про сільськогосподарську продукцію, незавершене виробництво. У Звіті про фінансові результати можна знайти інформацію про собівартість реалізованої готової продукції, а також про витрати за елементами. У Примітках до річної фінансової звітності наводиться більш деталізована інформація про запаси, в т.ч. готову продукцію (розділ VIII), поточні біологічні активи (розділ XIV), фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції (розділ XV). Найбільш інформативним для

цілей управління витратами є статистична форма № 50сг., в якій міститься інформація за такими блоками: структура собівартості за видами продукції (розділ I), витрати на виробництво продукції сільського господарства (розділ II), наявність і рух продукції сільського господарства (розділ III), купівля матеріально-технічних ресурсів для виробничих потреб (розділ IV)» [65].

Для гарантування продовольчої безпеки країни важливо неухильно нарощувати обсяги сільськогосподарського виробництва. При цьому умовою мотивації сільськогосподарських товаровиробників є їх економічна зацікавленість, яка безпосередньо залежить від рентабельності господарської діяльності у сфері рослинництва. А основним фактором підвищення рентабельності є мінімізація витрат, у тому числі виробничих. В управлінні витратами важливу роль відіграє достовірність і повнота інформації, що надається ефективною організацією бухгалтерського обліку на підприємстві. Облік виробничих витрат та виходу продукції рослинництва має певні галузеві особливості, зумовлені:

- використанням певного робочого обладнання, яке є об'єктами праці (земля та рослини);
- значним впливом на виробничий процес природних факторів і природних умов;
- тривалістю виробничого процесу (до року - кукурудза, злаки тощо, кілька років - багаторічники);
- затвердженими галузовими формами первинних документів, бухгалтерських регістрів та звітів.

Наведені вище фактори визначають періодичність калькулювання реальної собівартості продукції рослинництва (1 раз на рік), періодичність проведення інвентаризації, порядок і характеристики розподілу загальної собівартості продукції тощо.

Комплексне врахування галузових особливостей бухгалтерського обліку в рослинництві надає користувачам своєчасну, достовірну та повну інформацію про кількість вирощеної продукції, її собівартість, матеріальні,

трудові та інші виробничі витрати структурних підрозділів і підприємств в цілому на поточне, оперативне та стратегічне управління.

Висновки до розділу 1

Специфіка сільськогосподарського виробництва обумовлює необхідність її відображення й у процесі організації бухгалтерського обліку, що особливо властиво розвитку підсистем фінансового та управлінського обліку, вдосконалення номенклатури рахунків бухгалтерського обліку, спеціальних змін первинної облікової документації та бухгалтерської звітності.

Бухгалтерський облік у сільському господарстві забезпечує зовнішніх та внутрішніх користувачів необхідними відомостями про перебіг виробничих процесів, сприяє підвищенню рентабельності та покращенню якості роботи всього підприємства. Слід зазначити, що сільське господарство характеризується рядом особливостей, які істотно впливають на ведення бухгалтерського обліку в галузі

Специфічність сільськогосподарського обліку полягає насамперед у тому, що в даному випадку процес виробництва пов'язаний з живою природою, землею та живими організмами, які виступають як предмети праці. Більшість виробничих циклів включає цілеспрямований вплив на живі організми - їх вирощування, розведення. У зв'язку з перервами, спричиненими природними кліматичними умовами, загалом виробничий цикл у сільському господарстві набагато довший, ніж у інших галузях.

До готової продукції сільського господарства належить продукція, отримана в результаті здійснення виробничого процесу в рослинництві і тваринництві, а також продукція промислових виробництв, якщо такі існують на такому сільськогосподарському підприємстві.

У сільському господарстві в силу специфіки готова продукція може витрачатися і всередині господарства. Крім того, готова продукція сільського

господарства є продуктом природного процесу, що зумовлює наявність як основної, так і побічної продукції. При цьому виробництво в сільському господарстві сезонне. До особливостей більшості підприємств галузі можна віднести також територіальну роз'єднаність і неоднорідність виробництва. Все це накладає відбиток на обліковий процес на сільськогосподарських підприємствах, зокрема на облік готової продукції.

Облік у рослинництві має забезпечувати надання користувачам достовірних даних. Першочергово користувачів цікавить склад витрат, їх величина, методика обчислення собівартості сільськогосподарської продукції, вплив її величини на фінансовий результат. Тому важливим є забезпечення правильності бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції, облік її виходу (оприбуткування), калькулювання собівартості.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА НА СФГ «МАКИДА А.І.»

2.1. Організаційно-економічні особливості діяльності та формування системи обліку на СФГ «МАКИДА А.І.»

Селянське (фермерське) господарство «МАКИДА АНАТОЛІЙ ІВАНОВИЧ» створене та діє відповідно до Конституції України, Цивільного, Господарського, Податкового і Земельного кодексів України, Законів України «Про фермерське господарство», «Про пріоритетність соціального розвитку села, агропромислового комплексу в народному господарстві», інших законодавчих актів України та свого статуту (Додаток А).

«1. Активне сприяння науковій установі, якій воно підпорядковане, а також іншим науковим установам в роботі по проведенню наукових дослідів, виробничої перевірки і впровадженню науково-технічних розробок;

2. Сприяння на взаємовигідній основі науковим установам в їх діяльності по поширенню серед державних підприємств та організацій, а також інших господарюючих суб'єктів досягнень науки, техніки і передового досвіду у виробництво;

3. Виробництво оригінального, елітного та репродуктивного насіння сільськогосподарських культур та саджанців, вирощування племінного молодняку худоби і птиці;

4. Ефективне власне господарювання як приклад застосування результатів організаційних та наукових здобутків» [108].

Статутом передбачено, що предмет діяльності підприємства є диверсифікованим. Так, перелік видів, що становлять предмет діяльності, багатогранний. Він включає такі різноспрямовані види діяльності як «вирощування і реалізація продукції зернових, технічних та олійних культур, видавнича діяльність, розробка програмного забезпечення. Також статутом зазначено, що предметом діяльності господарства в порядку диверсифікації є

виконання робіт та надання послуг не заборонених діючим законодавством» [108]. Така практика визначення в статуті максимально різнопланових видів діяльності є поширеною, але на наш погляд недоцільною.

На сьогоднішній день СФГ «МАКИДА А.І.» займається вирощуванням зернових, зернобобових та олійних культур.

Виробничо-економічні відносини СФГ «МАКИДА А.І.» з державними, колективними та іншими підприємствами, організаціями і товариствами, окремими громадянами будуються на основі договорів. Розрахункові операції проводяться як на безготівковій основі, так і готівкою.

Досліджуване господарство має право придбавати, брати у користування, в тому числі й на умовах оренди, майно і землю підприємств, організацій та установ, інших фермерських господарств і громадян.

СФГ «МАКИДА А.І.» самостійно розпоряджається виробленою ним продукцією, укладає з підприємствами, організаціями та установами, які здійснюють заготівлю і переробку сільськогосподарської продукції, договори на продаж своєї продукції, а також реалізує її на власний розсуд будь-яким споживачам і на ринку. Так, господарство за останні три роки реалізувало свою продукцію як фізичним, так і юридичним особам.

Сьогодні досліджуване господарство фінансується за рахунок статутного капіталу та доходів, які одержує від реалізації продукції.

Продукція, що продається державним підприємствам і організаціям відповідно до укладених договорів, оплачується за фіксованими договірними цінами і на умовах, передбачених для інших сільськогосподарських підприємств. Ціни на решту продукції господарство встановлює самостійно.

Господарство для своїх потреб закуповує різні види продукції. Так за період, що досліджується, ним було придбано запасні частини, запаси, хімікати, різноманітні товари. При цьому досліджуване підприємство співпрацює з рядом підприємств, а саме: ТОВ «Агро-Союз Кіровоград»,

«Агроправнича компанія», ТОВ «Будреаль», ТОВ «Агрохім», ТОВ «Агрілог», ТОВ «Спліт», ТОВ «Спецтехмаш-2» та інші.

Одним з вирішальних факторів зростання обсягу виробництва продукції є рівень урожайності сільськогосподарських культур.

Досліджуваному господарству завдяки використанню інтенсивної технології вирощування основних сільськогосподарських культур та дотриманні усіх агротехнічних вимог вдається утримувати урожайність на доволі високому рівні. Це суттєво впливає на склад і структуру товарної продукції, аналіз якої наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 - Склад і структура товарної продукції СФГ «МАКИДА А.І.»

Галузь і види продукції	2018 рік		2019 рік		2020 рік	
	тис. грн.	у % до підсумку	тис. грн.	у % до підсумку	тис. грн.	у % до підсумку
1	2	3	4	5	6	7
1. Рослинництво-всього	5344,6	47,60	5219,3	44,32	6512,0	46,61
В т. ч. 1.Рільництво:						
- зерно	3472,6	30,93	3156,5	26,80	4120,0	29,50
- соняшник	808,0	7,20	1574,0	13,37	1779,0	12,74
- соя	149,0	1,33	461,3	3,92	582,0	4,17
- ріпак озимий	890,0	7,92	-	-	-	-
2. Інша продукція рослинництва	25,0	0,22	27,5	0,23	31,0	0,22

Аналіз структури товарної продукції за 2018-2020 рр. показав, що СФГ «МАКИДА А.І.» спеціалізується на вирощуванні продукції рослинництва.

У 2018 році у рослинництві найбільшого розвитку отримало вирощування олійних культур (соняшник, соя, ріпак) – 17,29% (2035,30 тис. грн.), в 2019 році цей показник не змінився, а от в 2020 – спостерігається зменшення на 0,38%, але якщо порівнювати в грошовому вимірі, то видно, що в 2012 році цей показник збільшився на 326 тис. грн.

Отже, на сьогоднішній день СФГ «МАКИДА А.І.» є типовим фермерським підприємством, що займається рослинництвом. Аналіз складу та структури товарної продукції господарства свідчать, що серед готової

продукції рослинництва переважає зерно озимої пшениці, крім того господарство спеціалізується на зернобобових та олійних культурах.

СФГ «МАКИДА А.І.» отримало реєстрацію у Державній податковій адміністрації у Кіровоградській області як платник податків. Господарство подає у відповідні державні органи документи за формою, порядком та у терміни, визначені законодавчими актами й іншими нормативними документами з питань оподаткування.

За період, що досліджувався, фермерське господарство являлось платником єдиного податку четвертої групи (Додаток Б), а також платником податку на додану вартість (Додаток В).

Як відомо, «фінансовий стан підприємства, в тому числі і фермерських господарств, характеризує система показників, які визначають зміст і завдання його аналізу:

- склад і динаміка активів підприємства та джерела їх утворення;
- фінансова стійкість підприємства;
- платоспроможність і кредитоспроможність;
- склад і динаміка дебіторської і кредиторської заборгованості;
- оборотність оборотних активів;
- ефективність використання активів» [47].

Здійснивши аналіз таких показників можна виявити сильні і слабкі сторони фінансового стану підприємства, розробити конкретні заходи, які зміцнили б фінансову стійкість підприємства, усунули причини можливого банкрутства.

Джерелами аналізу фінансового стану СФГ «МАКИДА А.І.» є його фінансова звітність. Оскільки досліджуване господарство за ознаками своєї діяльності відноситься до суб'єктів малого підприємництва, то фінансова звітність складається за П(С)БО 25. Відповідно звітність складається за формою № 1-м (Додатки Д-3).

Основними методами аналізу фінансового стану СФГ «МАКИДА А.І.» «були:

- трендовий (горизонтальний) аналіз, який базується на дослідженні динаміки окремих фінансових показників у часі;
- структурний (вертикальний) аналіз, у процесі здійснення якого визначається питома вага окремих статей фінансових зв'язків;
- порівняльний аналіз базується на зіставленні значень окремих груп аналітичних показників;
- аналіз фінансових коефіцієнтів – найпоширеніший метод фінансового аналізу, за яким обчислюються співвідношення різноманітних абсолютних показників фінансової діяльності підприємства» [47].

Основним звітним документом СФГ «МАКИДА А.І.» є бухгалтерський баланс, який являє собою моментальний знімок фінансово-господарського стану підприємства на певну дату. Баланс дозволяє зробити оцінку найсуттєвіших ознак діяльності фермерського господарства.

Для вивчення фінансового стану підприємства необхідна інформація про економічні ресурси, що ним контролюються, його фінансову структуру, ліквідність та платоспроможність, а також здатність адаптуватись до змін середовища, в якому воно функціонує.

Таблиця 2.2 - Основні показники оцінки фінансового стану СФГ «МАКИДА А.І.»

Показник	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Відхилення (+,-)	
				2019р./ 2018р.	2020р./ 2019р.
1	2	3	4	5	6
<u>Оцінка ліквідності</u>					
1) Коефіцієнт швидкої ліквідності	3,69	1,09	2,33	-2,60	1,24
2) Коефіцієнт платоспроможності	8,40	4,44	13,84	-3,96	9,4
<u>Оцінка фінансової стійкості</u>					
1) Коефіцієнт автономії	0,99	0,97	0,98	-0,02	0,02
2) Коефіцієнт фінансової залежності	0,01	0,03	0,02	0,02	-0,01
3) Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,11	0,11	0,29	0	0,18
<u>Оцінка ділової активності</u>					
1) Чистий фінансовий результат: прибуток (+), збиток (-)	360,00	672,00	1686	312,00	1014
2) Коефіцієнт оборотності активів	0,35	0,45	0,28	0,1	-0,17
<u>Оцінка рівня ефективності</u>					
1) Рентабельність (прибуток) підприємства	3,58	6,45	14,49	2,87	8,04

Дані табл. 2.2 свідчать, що коефіцієнт швидкої ліквідності в 2018 році склав 3,69, що значно більше рекомендованого нормативного значення $> 0,5$, та більше цього ж показника в 2019 році, який становив 1,09. В 2020 році коефіцієнт склав 2,33. За допомогою цього показника оцінюють можливість підприємства розраховатися за поточними зобов'язаннями. Розмір цього показника характеризує діяльність СФГ «МАКИДА А.І.».

Найбільший коефіцієнт платоспроможності досліджуваного господарства спостерігався в 2018 році, коли він становив 8,40, найменший в 2019 – 4,44, але в усіх випадках спостерігається позитивний аспект, адже отримані значення в процесі аналізу значно кращі нормативного значення. В 2020 році підприємство підвищило показники платоспроможності, адже він в порівнянні з 2019 роком збільшився на 9,40.

Оцінка фінансової стійкості СФГ «МАКИДА А.І.» визначається наступними коефіцієнтами:

- коефіцієнт автономії, який в 2018 році становив 0,99. Це означає що ФГ на 99 відсотків фінансується за рахунок власних джерел. Проаналізувавши даний показник за останні три роки видно, що в 2018 році він був найвищим (0,99), адже в 2019 він становив 0,97, а в 2020 – 0,98. Так, якщо аналізувати два останні роки, то видно що спостерігається позитивна тенденція. Розраховані показники вважаються гарними, оскільки нормативний показник перевищують майже в два рази;

- коефіцієнт фінансової залежності відповідає нормам. У 2020 році його показник склав 0,02, що на 0,01 більше ніж в 2018 році, та на 0,01 менше ніж в 2019. Коефіцієнт показує частку позичених коштів, тому можна сказати, що в 2020 році сума запозичених коштів в фінансуванні підприємства склала лише 2 %;

- коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, яка частина власного оборотного капіталу знаходиться в обігу, тобто у формі, яка дозволяє вільно маневрувати цими засобами. Найбільший показник

маневреності власного капіталу спостерігається в 2020 році і становить 0,29, в порівнянні з 2018 та 2019 роками він збільшився на 0,18. Це є гарним показником, адже це свідчить про те, що 29% всього капіталу знаходиться в грошовому еквіваленті.

Чистий фінансовий прибуток СФГ «МАКИДА А.І.» в 2020 році в порівнянні з попередніми роками зріс і становить 1686 тис. грн., це значне збільшення, адже в 2018 році цей показник складав 360 тис. грн., а в 2019 - 672 тис. грн.

Коефіцієнт оборотності активів показує скільки разів обернулися за рік оборотні активи. Найвищий показник спостерігається в 2019 році, так як він тоді становив 0,45, що значно більше, ніж в 2018 та 2002 роках, 0,35 та 0,28 відповідно.

Рентабельність показує скільки отримано прибутку на кожен одиницю коштів вкладених у виробництво. Вона залежить від собівартості реалізованої продукції, витрат на збут, адміністративних витрат та прибутку. Рентабельність досліджуваного господарства в 2020 році становить 14,49, що є найвищим показником за останні три роки. Це є дуже гарним показником для СФГ «МАКИДА А.І.».

Проаналізувавши дані таблиці можна зробити висновок, що досліджуване фермерське господарство є платоспроможним.

Одним з найважливіших показників ефективності сільськогосподарського виробництва у рослинництві є урожайність. Одними з найважливіших показників, що безпосередньо обумовлюють результати господарської діяльності, є показники рентабельності продажу. В табл. 2.3 представлено показники, що характеризують рентабельність продажу та прибутковість використання земельних ресурсів СФГ «МАКИДА А.І.» Розрахунок здійснено на підставі інформації, що наведена у формі 50-сг за 2018 – 2010 рр. (Додатки 3-К).

Таблиця 2.3 - Обсяги та ефективність вирощування та реалізації готової продукції рослинництва СФГ «МАКИДА А.І.»

Показники	Площа	Урожайність	Валове виробництво	Реалізовано	Виторг	Собівартість	Чистий прибуток (зби-ток)	Рентабель-ність (збитковність) витрат
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Одиниця виміру	га	ц/га	ц.	ц.	тис. грн.	тис. грн.	тис. грн.	%
2018 рік	зернові	1632	45,53	74300	36516	6337,2	2864,6	121,22
	соняшник	299	17,70	5292	2310	334,5	155	115,81
	соя	178	13,12	2336	290	33,5	15,5	115,13
	ріпак	149	30,92	4607	4558	964,7	447	115,82
2019 рік	зернові	1531	35,90	54957	32611,7	5729,5	2573	122,68
	соняшник	403	20,63	8314	6595	2091	517	304,45
	соя	186	14,60	2715	1365	608,3	147	313,81
	ріпак	-	-	-	-	-	-	-
2020 рік	Озернові	1610	34,53	55597	31982	7004	2884	142,86
	соняшник	421	20,48	8620	7609	2280	501	355,09
	соя	205	13,87	2843	1534	774	192	303,13
	ріпак	-	-	-	-	-	-	-

Дані наведені у табл. 2.3 свідчать про суттєве коливання економічних показників ефективності вирощування різних культур. Так, наприклад, урожайність зернових в 2020 році знизилась в порівнянні з попередніми роками, але прибуток від її реалізації збільшився. На це вплинула висока якість продукції. Також спостерігається зниження урожайності й інших культур, але дохід від їх продажу зростає. Отже, можна сказати, що підприємство зорієнтоване не на кількість, а на якість.

Підприємство отримує доходи як у вигляді виручки, що пов'язано з процесом реалізацією продукції, так й інші операційні доходи. У структурі доходів суттєво переважають саме доходи від реалізації, що проілюстровано у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 - Динаміка та структура доходів СФГ «МАКИДА А.І.» у 2018 – 2020 рр.

Показник	2018 рік		2019 рік		2020 рік		У середньому 2018 – 2020 рр.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	12751	x	14137	x	15258	x	14048,67	x
ПДВ та інші вирахування з доходу	1392	x	2347	x	2543	x	2094	x
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	11359	83,90	11790	83,75	12715	78,11	11954,67	81,92
Інші операційні доходи	2096	15,48	2256	16,03	3520	21,62	2624	17,71
Доход від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші фінансові доходи	75	0,55	25	0,17	39	0,24	46,33	0,32
Інші доходи	10	0,07	7	0,05	5	0,03	7,33	0,05
Надзвичайні доходи	-	-	-	-	-	-	-	-
Всього доходів	13540	100	14078	100	16279	100	14632,33	100

З даних вищенаведеної таблиці видно, що зростання доходів ФГ є стабільним і обумовлено як незначними інфляційними процесами, так і суттєвим зростанням обсягів діяльності, що пов'язано з можливостями збуту та відповідно збільшенням обсягів виробництва. Так найвищий показник доходу від реалізації продукції спостерігається в 2020 році, він становив 15258 тис. грн., що значно більше цього ж показника в 2018 році. В 2020 році господарством було отримано 16279 тис. грн., що на 2201 тис. грн.. більше ніж в 2019 році.

Структура витрат підприємства, що обумовлює формування фінансових результатів представлена в табл. 2.5.

З вищенаведеної таблиці видно, що на досліджуваному підприємстві витрати на виробництво з кожним роком збільшуються.

Таблиця 2.5 - Динаміка та структура витрат СФГ «МАКИДА А.І.» за 2018 – 2020 рр.

Показник	2018 рік		2019 рік		2020 рік		У середньому 2018 – 2020 рр.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Витрати, що станов- лять собівартість реал- ізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	8347	63,33	8345	62,25	9054	61,62	8582	62,40
Адміністративні витрати	1363	10,34	1660	12,38	2100	14,29	1707,67	12,34
Витрати на збут	33	0,25	21	0,16	29	0,20	27,67	0,20
Інші операційні витрати	303	2,30	399	2,98	456	3,10	386	2,79
Інші витрати	3003	22,78	2675	19,95	2856	19,44	2844,67	20,72
Всього витрат	13180	100	13406	100	14693	100	13759,68	100

Найбільшу питому вагу в структурі витрат господарства становить собівартість реалізованої продукції.

Відповідно до Закону України про бухгалтерський облік, «бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться будь-яким підприємством, установою чи організацією. Керівник підприємства, установи чи організації зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів» [32].

Як зазначає Качмар О.В. «для раціональної організації бухгалтерського обліку необхідно:

- а) вивчити особливості технології та організації роботи підприємства, які впливають на облік;
- б) врахувати можливості підприємства щодо кадрового забезпечення та використання обчислювальної техніки;

в) проаналізувати економічні взаємозв'язки між структурними підрозділами та бухгалтерією підприємства.

Передумовою раціональної організації облікового процесу на сільськогосподарському підприємстві є становлення структури апарату бухгалтерії, яка якнайбільше відповідає конкретним умовам роботи підприємства та правильна розстановка кадрів на окремих ділянках облікового процесу» [44].

Для правильної організації бухгалтерського обліку у СФГ «МАКИДА А.І.» має бути розроблений та затверджений такий внутрішній регламент, як Положення про бухгалтерію, але його на досліджуваному підприємстві не виявлено.

На думку, Коваль Л.В. «ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку фермерського господарства починається з розробки його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку господарства з числа загальноприйнятих в державі. Тобто облікова політика конкретного господарства безпосередньо залежить від політики держави в сфері бухгалтерського обліку.

Політика обліку – це сфера нормалізації обліку через певні правила, стандарти, методологічні норми з метою визначення загальних і докладних принципів функціонування обліку в даній країні (об'єднанні країн) на певний період.

Наказ про облікову політику фермерського господарства – це один із основних внутрішніх документів, головною задачею якого є повна регламентація прийомів та методів бухгалтерського обліку, технологій обробки облікової інформації та документообігу, що застосовуються на практиці» [46].

У СФГ «МАКИДА А.І.» не розроблено Наказу про облікову політику. Рекомендований перелік елементів цього наказу для господарства представлено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Пропонований склад Наказу про облікову політику
СФГ «МАКИДА А.І.»

№ / п	Складові Наказу про облікову політику
1	Загальні положення
2	Розділ I. Організація облікового процесу: Форма організації бухгалтерського обліку
3	Розділ II. Методика та порядок ведення облікового процесу Межа суттєвості Методи оцінки вибуття запасів Строки проведення інвентаризації Методи нарахування амортизації необоротних активів Визнання доходів і витрат Методи калькулювання витрат виробництва
4	Розділ III. Технічне забезпечення облікового процесу Перелік первинних документів і облікових регістрів Правила документообігу та технології обробки облікової інформації Склад і порядок подання фінансової звітності Графік документообігу

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачені такі «форми організації обліку»:

1. Введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
2. Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
3. Ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;
4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах» [32].

Оскільки досліджуване фермерське господарство невелике за розмірами, то керівник підприємства самостійно веде бухгалтерський облік

та складає всі форми звітності.

Як відомо, на кожну посаду, передбачену штатним розкладом (Додаток Л), директором господарства мають бути затверджені посадові інструкції.

«Посадова інструкція – це документ, у якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Вона розробляється для кожної конкретної штатної посади.

Посадові інструкції розробляються за дорученням керівника підприємства (про що видається відповідний наказ) відділом кадрів або керівниками структурних підрозділів. Текст посадових інструкцій узгоджується з юридичною службою, якщо вона є на підприємстві, і затверджується керівником підприємства. Кожний працівник має бути ознайомлений з посадовою інструкцією під розписку із зазначенням дати ознайомлення» [46].

Однак у СФГ «МАКИДА А.І.» посадові інструкції не розроблені. Крім того й інші недоліки спостерігаються у господарстві при організації обліку. Так, у СФГ «МАКИДА А.І.» відсутній графік документообігу. Але на рух документів в цілому цей факт ніяким чином не вплинув, оскільки вони оформляються належним чином, з додержанням строків здачі в архів та зберігання та ін. Крім того, у господарстві не формалізовано і Робочий план рахунків

Проведений аналіз організації та ведення обліку у СФГ «МАКИДА А.І.» засвідчив, що організація обліку у господарстві незадовільна. З метою виправлення ситуації необхідно розробити: посадову інструкцію обліковця, Положення про бухгалтерію, Наказ про облікову політику, Робочий план рахунків та інші внутрішні регламенти.

2.2. Організація та методика ведення обліку продукції рослинництва у СФГ «МАКИДА А.І.»

СФГ «МАКИДА А.І.» є типовим представником фермерських господарств, що займаються вирощуванням продукції рослинництва. Вирощений урожай і є готовою продукцією рослинництва. При цьому своєчасний і правильно організований облік є важливим засобом зберігання врожаю і всієї продукції рослинництва.

Для обліку і узагальнення інформації про оприбуткування готової продукції рослинництва, а також її руху у СФГ «МАКИДА А.І.» використовує субрахунок 271 «Готова продукція» рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Аналітичний облік продукції рослинництва у досліджуваному господарстві ведуть за видами продукції (номенклатурою), які наведені в табл. 2.7.

Таблиця 2.7 - Перелік субрахунків з обліку сільськогосподарської продукції рослинництва СФГ «МАКИДА А.І.»

Аналітичний рахунок	Вид продукція
27001	Соя і кормові добавки
27101	Озима пшениця
27102	Озиме жито
27103	Ячмінь
27104	Овес
27105	Гречка
27106	Кукурудза на зерно
27107	Горох
27108	Соя
27109	Соняшник
27110	Цукровий буряк
27111	Зернові відходи пшеничні
27112	Зернові відходи жито
27113	Зернові відходи вівса
27114	Зернові відходи ячні
27115	Зернові відходи горох
27116	Зернові відходи гречані
27117	Полова
27118	Кукурудза в качанах

При цьому, при розробці переліку аналітичних рахунків у господарстві використана загальна номенклатура продукції рослинництва, яка повністю сьогодні не використовується.

Найбільшу питому вагу в рослинництві займає вирощування зернових культур. При цьому у СФГ «МАКИДА А.І.» ведеться облік вирощеного урожаю у процесі його руху від поля до току та інших місць зберігання. До початку збирання урожаю у господарстві проводять відповідну організаційну роботу, яка включає в себе перевірку якості підготовки місць прийому і зберігання продукції, стану вагового господарства, а також інструктаж матеріально-відповідальних осіб за збереження продукції.

Для обліку урожаю зернових культур у досліджуваному господарстві використовують єдині форми первинних документів для всіх типів сільськогосподарських підприємств.

Урожай зернових культур у СФГ «МАКИДА А.І.» збирають роздільним або прямим комбайнуванням.

При цьому «первинний облік зернової продукції, одержаної від урожаю, можна здійснювати декількома варіантами:

- застосовують путівки на вивезення продукції з поля;
- застосовують Реєстри відправки зерна та іншої продукції з поля;
- застосовують талони і спеціальні реєстри.

За першим варіантом до початку збирання бухгалтерія видає кожному комбайнеру потрібну кількість бланків путівок, на кожному з яких зазначено назву господарства. Комбайнер на кожне відправлення зерна від комбайна виписує путівку в 3-х примірниках, де зазначає своє прізвище, ім'я та по-батькові, номер відділу, куди відправлено зерно, назву продукції і сорт, номер поля і автомобіля, прізвище водія і бункерну масу зерна. Усе це комбайнер засвідчує своїм підписом. Заповнену путівку комбайнер передає водієві, який розписується про одержання зерна на всіх 3-х примірниках.

Зерно, що надійшло від комбайнера на тік або до комори господарства, вагар повинен обов'язково зважувати і передавати 2-й і 3-й примірники

путівки завідувачу током, який залишає у себе для звіту третій примірник, а другий повертає водієві» [16].

У СФГ «МАКИДА А.І.» для обліку одержаної зернової продукції використовують другий метод. За цією методикою використовуються Реєстри зерна та іншої продукції з поля (Додаток М). У Журналі обліку зерна та іншої продукції з поля навпроти кожного запису ставиться підпис водія та завідувача током.

Комбайнер виписує Реєстр у 3 примірниках на кожен автомобіль один раз на добу (при першому завантаженні). 1-й примірник Реєстру залишається у комбайнера, 2-й і 3-й примірники передаються до водія автомобіля чи іншого транспортного засобу. Водій, у свою чергу, зберігає 2-й примірник реєстру, а 3-й передає завідувачу током. Протягом зміни він може накопичити кілька інших примірників реєстрів залежно від кількості комбайнів, з яких він збирає зерно.

Завідувач, який приймає зерно від водіїв (трактористів), збирає таку кількість третіх примірників Реєстру за зміну, яка залежить від кількості комбайнів, зайнятих на збиранні, та кількості водіїв, які відвозять зерно від комбайнів.

На підставі третіх примірників Реєстрів завідувач током в кінці кожного робочого дня складає Відомість про рух зерна та іншої продукції (Додаток М). Ця відомість складається з двох частин. У першій частині фіксують залишок зерна на початку дня, загальну кількість отриманого і відпущеного за день зерна, залишок в кінці дня.

Відпуск зерна оформляється Актами про переробку, сортування та сушіння рослинної продукції. У другій частині відомості, яка має назву «Реєстраційний лист на отриману та відпущену продукцію», завідувач током фіксує кожен вагу, зазначену в реєстрах вивезення зерна з поля. Так у відомості зазначено, що згідно з реєстром № 286 комбайнер Бундюк І. Д. отримав 10 700 кг зерна кукурудзи.

Наприкінці дня завідувач током передає Відомість руху зерна та іншої продукції разом із первинними документами про їх отримання та відправлення керівництву.

Отримане від комбайна на тік зерно завідувач току фіксує у Книзі складського обліку, де по кожній культурі та кожному сорту відводиться необхідна кількість сторінок, на яких ведеться облік отриманого, відправленого чи виданого зерна в кілограмах. Підставою для запису у Книгу складського обліку СФГ «МАКІДА А.І.» є відомість про рух зерна та іншої продукції.

За третім варіантом обліку отриманої зернової продукції використовуються талони та спеціальні реєстри. Талон водія та талон комбайнера використовуються для оформлення відвантаження зерна від комбайна на тік. Ці талони повинні мати різний колір, що полегшить подальшу бухгалтерську роботу з ними. Кожен талон розрахований на облік бункера зернова, який відправляє комбайн.

Відповідні талони з реквізитами та підписами бухгалтера, які заповнюються в бухгалтерії, реєструються за їх видом у журналі обліку виданих талонів. Після цього їх передають комбайнерам та водіям автотранспорту, які займаються збиранням врожаю.

Щоразу, коли від комбайна відправляється повний бункер зерна, комбайнер видає водієві талон на комбайн. При цьому водій здає комбайнеру талон, потім водій здає талони, що надійшли від комбайна, та журнали приймання зерна водія, які оформлюється в одному примірнику і зберігаються завжди у водія.

Після зважування транспортного засобу з зерном завідувач току вносить номери талонів зернозбиральних комбайнів, отримані від водія, прізвище водія, який доставив зерно, номер транспортного засобу та інші дані до журналу приймання зерна за масою, що також ведеться в одному примірнику.

Після вивантаження зерна водій повертається і завідувач току зважує транспортний засіб і реєструє вагу тари в своєму журналі, визначає вагу зерна і одночасно вказує, яким комбайном збирається зерно. Кількість зданого зерна підтверджується в цьому реєстрі підписом водія.

При цьому завідувач током (вагар) заносить фактичну вагу отриманого зерна до журналу обліку приймання зерна від водія, підтверджує це своїм підписом і передає водієві.

Водій щоденно фіксує кількість перевезеного зерна в Подорожньому листі вантажівки на підставі свого примірника Реєстру і подає ці документи диспетчеру або безпосередньо в бухгалтерію в кінці звітного або на початку наступного дня.

Після закінчення зміни комбайнер передає всі талони, які він отримав від водіїв, завідувачу током (вагарю), а натомість отримує виписку з реєстру обмолоту зерна, зібраного на скошеній площі.

Користуючись цими даними, комбайнер заповнює Обліковий лист тракториста і здає його бригадиру або бухгалтерії.

Талон комбайнера та талон водія, які здаються завідувачем току (вагарем) в кінці робочого дня, разом з Відомістю обліку зерна та іншої продукції та доданими вагових журналів для приймання зерна, щодня передаються до бухгалтерії дослідного господарства.

На підставі цих документів в реєстри бухгалтерського обліку вносяться відповідні записи. Потім талони можна повертати комбайнерам для повторного використання.

Зерно, яке доставляють комбайнами у СФГ «МАКИДА А.І.», у більшості випадків потребує додаткового сортування та сушіння. Роботи, пов'язані з очищенням зерна в досліджуваному господарстві оформлюються Актом про сортування та сушіння рослинної продукції, який оформляється в одному примірнику у присутності агронома на кожен партію продукції. Його підписує завідувач току.

Акт є основою для обліку очищеного зерна за посівами та видами, а також відходів, що придатні до використання, и списання непридатних відходів й втрат від сушіння зерна.

У СФГ «МАКИДА А.І.» очищене зерно відправляється з току до зерносховища.

Зерно або насіння олійних культур, що направляються на приймальні або заготівельні пункти, оформлюють товарно-транспортною накладною, яка складається в трьох примірниках. Перший і другий екземпляри віддають водієві, третій залишається у господарстві.

Після отримання зерна на заготівельному пункті перший примірник цієї накладної залишається у одержувача як підстава для оприбуткування зерна, другий примірник з розпискою приймальника повертається водієві СФГ «МАКИДА А.І.», який передає його разом з Подорожнім листом до бухгалтерії.

Коли у СФГ «МАКИДА АІ» відбувається відправка насіння на зерноприймальний пункт, крім накладних, агроном повинен видати сертифікат сорту, в якому зазначаються: категорія насіння, адреса підприємства, назва рослини, сорт, покоління, рік збору, номер партії, партія. маса, властивості вирощеного насіння.

Господарська діяльність, пов'язана з транспортуванням готової продукції зерна кукурудзи в СФГ «МАКИДА А.І.» в бухгалтерському обліку відображається кореспонденція рахунків, зазначених у табл. 2.8.

У Журналі-ордері № 5 А с.-г., який об'єднано з відомістю, у досліджуваному господарстві узагальнюються за місяць в розрізі синтетичних рахунків (субрахунків) інформація про наявність і рух матеріальних цінностей в грошовому виразі за місцями зберігання (матеріально-відповідальними особами).

Підсумки залишків за синтетичними рахунками (субрахунками) сальдової відомості звіряють з даними про залишки матеріальних цінностей,

відображених в Журналі-ордері № 5 А с.-г. та відомості (дебет рахунків) в розрізі матеріально-відповідальних осіб.

Таблиця 2.8 - Кореспонденція рахунків з обліку руху готової продукції у СФГ «МАКИДА А.І.»

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Оприбуткована на склад кукурудза на зерно за фактичною виробничою собівартістю	27106	23101
2.	Проведена дооцінка готової продукції	27101	716
3.	Оприбутковано надлишок зерна кукурудзи, виявлений при інвентаризації	27106	711
4.	Списано виробничу собівартість реалізованої кукурудзи	90101	27106
6.	Віднесено отримані доходи на фінансовий результат: - дохід від дооцінки готової продукції кукурудза на зерно;	716	791
	- дохід від оприбуткування надлишку готової продукції кукурудзи	711	791
7.	Віднесено витрати на фінансовий результат	791	90101

Залишки готової продукції, що відображені в Журналі-ордері № 5 А с.-г. та відомості, співставляють з підсумками сальдових відомостей по кожному синтетичному рахунку (субрахунку).

Отже, до готової продукції рослинництва у СФГ «МАКИДА А.І.» відноситься зібраний урожай зернових та олійних культур. Для обліку продукції рослинництва використовують первинні документи, які затверджені для всіх сільськогосподарських підприємств. Дані первинного обліку узагальнюються на рахунку 27 на відповідних субрахунках та відображаються в Журналі – ордері № 5 с.-г.

2.3. Внутрішній контроль продукції рослинництва у СФГ «МАКИДА А.І.»

Контроль виходу, оприбуткування та руху готової продукції рослинництва в СФГ «МАКИДА А.І.» складається з наступних етапів:

- контроль документального оформлення оприбуткування готової продукції рослинництва;
- огляд приміщень, де зберігається готова продукція рослинництва;
- інвентаризація готової продукції рослинництва;
- контроль вибуття готової продукції рослинництва.

Так, під час перевірки оприбуткування готової продукції на склад СФГ «МАКИДА А.І.» було перевірено правильність та своєчасність оформлення документів на здачу продукції з виробництва на склад, було з'ясовано, що комбайнером було вчасно оформлено Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля в 3-х примірниках, два з яких він передав водієві вантажного автомобіля, водій в свою чергу один Реєстр – завідувачу током, отже порушень виявлено не було (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 - Робочий документ щодо перевірки правильності оформлення Реєстру відправки зерна та іншої продукції з поля у СФГ «МАКИДА А.І.»

Дата	№ реєстру	Відповідальна особа	Маса, кг
28.09.21	286	Комбайнер	10700
28.09.21	286	Водій	10700
28.09.21	286	Завідувач током	10700

Після цього перевірено правильність відображення в бухгалтерському обліку операцій пов'язаних з випуском готової продукції. Для цього зіставили дані Реєстру відправки зерна та іншої продукції з поля з даними Відомості руху зерна та іншої продукції, розбіжностей виявлено не було (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 - Робочий документ щодо зіставлення даних Реєстру та Відомості відправки зерна та іншої продукції з поля СФГ «МАКИДА А.І.»

Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля			Відомості відправки зерна та іншої продукції з поля		
Дата	№	Маса, кг	Дата	№	Маса, кг
28.09.12	286	10700	28.09.12	278	10700

Наступним етапом була перевірка правильності визначення виробничої собівартості готової продукції; правильність складання кореспонденції рахунків щодо її випуску з виробництва, так, наявність та рух готової продукції відображено на рахунках, які зазначені в робочому плані рахунків. При перевірці помилок та відхилень від фактичної наявності готової продукції виявлено не було.

Фактична собівартість готової продукції у СФГ «МАКИДА А.І» визначається виходячи з фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом даних запасів. У господарстві встановлено спосіб оцінки готової продукції при вибутті за середньозваженою собівартістю.

Наступний етап полягає в перевірці додержання умов збереження готової продукції. З цією метою проведено огляд приміщення, де зберігається готова продукція СФГ «МАКИДА А.І.». В результаті було з'ясовано, що готова продукція у досліджуваному господарстві зберігається на токах в окремих секціях, а в них – за окремими групами, які герметично відокремлені одна від одної. До кожної групи прикріплено ярлики, в яких зазначено сорт та рік оприбуткування.

Наступним етапом контролю наявності та руху готової продукції у СФГ «МАКИДА А.І.» було проведення інвентаризації наявної готової продукції.

Під час проведення інвентаризації готової продукції у СФГ «МАКИДА А.І.» було встановлено:

1. Фактична наявність готової продукції;
2. Дотримання умов і порядку зберігання готової продукції;
3. Реальну вартість готової продукції, яка зарахована на баланс.

Інвентаризацію було проведено згідно Наказу керівника фермерського господарства. Було створено інвентаризаційну комісію на чолі з Медведєвою Л.І.

При проведенні інвентаризації було здійснено контрольні перевірки наявності та руху готової продукції, результати яких оформлено окремими інвентаризаційними актами, які зареєстровані в спеціальній книзі.

Під час проведення інвентаризації готової продукції у СФГ «МАКИДА А.І.» інвентаризаційною комісією було проведено такі роботи:

- переважування, обмір, підрахунок комісією продукції у порядку розміщення у даному приміщенні. Після перевірки вхід до приміщення було опломбовано;

- інвентаризаційний опис був складений на товарно-матеріальні цінності, що перебували в дорозі, на неоплачені в строк покупцями відвантажену продукцію, що перебуває на складах інших підприємств.

При проведенні інвентаризації готової продукції у СФГ «МАКИДА А.І.» також було перевірено наявність тари за видами. Порожня тара (ящики, мішки, балони) також занесена в опис і оцінена.

В окремому інвентаризаційному описі була відображена готова продукція, яка була відпущена в ході інвентаризації.

На підставі інвентаризаційних описів було складена порівняльна відомість, в якій зазначено, що розбіжностей між бухгалтерськими і фактичними даними не зафіксовано.

Наступним етапом перевірки руху готової продукції є її вибуття. При перевірці руху готової продукції у дослідженому фермерському господарстві було перевірено реалізаційні ціни по кожному виду продукції шляхом їх зіставлення з діючими прейскурантами і договорами з реалізації продукції, виконання робіт та надання послуг. Велика увага була приділена обґрунтованості планування якості продукції і правильності розрахунку середніх реалізаційних цін, виходячи з термінів продажу, якісних показників і надпланових обсягів реалізованої продукції.

Перевіряючи наявність і правильність укладення договорів, встановлено забезпеченість планованих обсягів закупівель продукції договірною базою, своєчасність укладення договорів з кожним покупцем по

кожному виду продукції, обґрунтованість вказаних в них обсягів, якості, вартості, термінів постачання продукції, умов розрахунків та санкцій за невиконання договірних умов.

Основними документами, що регулюють збутову діяльність у СФГ «МАКИДА А.І.», є договір на реалізацію готової продукції сторонньої організації. Тому поряд з обґрунтованістю формування ціни на продукцію, що випускається, перевірено і правильність укладення підприємством зазначених договорів. У ході перевірки не виявлено випадків розбіжності фактичної ціни реалізації від ціни, зазначеної в договорі на поставку продукції.

Також під час перевірки відпуску готової продукції зі складу СФГ «МАКИДА А.І.» було з'ясовано, що платіжні вимоги доручення в банківській установі були пред'явлені вчасно. Також був встановлений той факт, що під час відпуску готової продукції зі складу господарства завідувачем току документи були оформлені належним чином, помилок виявлено не було.

Під час перевірки було з'ясовано, що операції пов'язані з відпуском готової продукції зі складу фермерського господарства в бухгалтерському обліку оформлені належним чином, дані синтетичного обліку відповідають даним аналітичного.

Отже, в ході проведення контролю виходу, наявності та руху продукції рослинництва у СФГ «МАКИДА А.І. порушень виявлено не було, адже у досліджуваного господарства всі операції, пов'язані з рухом готової продукції оформленні документально вірно, приміщення для зберігання готової продукції відповідають стандартам.

Висновки до розділу 2

На сьогоднішній день СФГ «МАКИДА А.І.» займається вирощуванням зернових, зернобобових та олійних культур. Досліджуваному господарству

завдяки використанню інтенсивної технології вирощування основних сільськогосподарських культур та дотриманні усіх агротехнічних вимог вдається утримувати урожайність на доволі високому рівні.

За період, що досліджувався, фермерське господарство являлось платником єдиного податку четвертої групи, а також платником податку на додану вартість. Оскільки досліджуване господарства за ознаками своєї діяльності відноситься до суб'єктів малого підприємництва, то фінансова звітність складається за П(С)БО 25.

Зростання доходів ФГ є стабільним і обумовлено як незначними інфляційними процесами, так і суттєвим зростанням обсягів діяльності, що пов'язано з можливостями збуту та відповідно збільшенням обсягів виробництва.

Проведений аналіз організації та ведення обліку у СФГ «МАКИДА А.І.» засвідчив, що організація обліку у господарстві незадовільна. З метою виправлення ситуації необхідно розробити: посадову інструкцію обліковця, Положення про бухгалтерію, Наказ про облікову політику, Робочий план рахунків та інші внутрішні регламенти.

Для обліку і узагальнення інформації про оприбуткування готової продукції рослинництва, а також її руху у СФГ «МАКИДА А.І.» використовує субрахунок 271 «Готова продукція» рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Аналітичний облік продукції рослинництва у досліджуваному господарстві ведуть за видами продукції

У ході проведення контролю виходу, наявності та руху продукції рослинництва у СФГ «МАКИДА А.І. порушень виявлено не було, адже у досліджуваного господарства всі операції, пов'язані з рухом готової продукції оформленні документально вірно, приміщення для зберігання готової продукції відповідають стандартам.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

3.1. Формування інтегрованої облікової системи продукції рослинництва

У сучасних умовах господарювання успішна реалізація поставлених завдань вимагає від керівників підприємств, менеджерів та провідних фахівців високої компетентності та досвіду у конкретних сферах виробничої діяльності, а також уміння економічно правильно, реально та адекватно оцінювати та реагувати на зміни зовнішнього та внутрішнього бізнес-середовища. Ефективність прийняття рішень багато в чому визначається якістю інформації для управління, що формується в обліковій системі.

В аграрних підприємствах при організації облікової системи, спрямованої на інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, важливо враховувати специфіку сільськогосподарського виробництва. У сільському господарстві у зв'язку з природнокліматичними, біологічними і агротехнічними особливостями виробництво продукції носить різко сезонний характер. Використання біологічних систем, живих організмів, земельних ресурсів у поєднанні з дією природнокліматичних факторів зумовлює розбіжність часу виробництва з календарним періодом. Так, у рослинництві під час обробітку багатьох сільськогосподарських культур виробничий процес не обмежується календарним роком. Це призводить до необхідності поділу всіх витрат у галузі за періодами часу:

- витрати минулих років;
- витрати під врожай поточного року;
- витрати під урожай наступних років.

Особливості сільськогосподарського виробництва впливають і на організацію виробничого обліку, що зумовлює застосування попроцесного

способу обліку витрат. Об'єктами обліку витрат є етапи технологічного процесу відповідно до технологічних карт виконання робіт і норм витрат. Це забезпечує контроль та аналіз собівартості на рівні виконання кожного етапу технологічного процесу, сумісність облікових та планових показників. Особливістю організації виробничого обліку у рослинництві є необхідність виділення окремих аналітичних рахунків для обліку витрат за видами робіт. Це пов'язано з тим, що у момент здійснення більшості технологічних прийомів і процесів ще невідомо, до обробітку яких культур вони здійснюються. У сучасних умовах господарювання успішна реалізація поставлених завдань вимагає від керівників підприємств, менеджерів та провідних фахівців високої компетентності та досвіду у конкретних сферах виробничої діяльності, а також уміння економічно правильно, реально та адекватно оцінювати та реагувати на зміни зовнішнього та внутрішнього бізнес-середовища. Ефективність прийняття рішень багато в чому визначається якістю інформації для управління, що формується в обліковій системі.

Витрати у незавершеному виробництві у перший рік відображають за номенклатурою статей витрат, а також витрати під урожай поточного року. Якщо витрати здійснені в розрахунку на тривалий період часу, наприклад, з обробітку багаторічних трав, і ці витрати будуть розподілені частинами, то в наступні роки їх враховують комплексною статтею. Перед розподілом вартість та обсяг незавершеного виробництва в рослинництві підлягають уточненню, визначаються площі загиблих посівів та об'єкти обліку, на які мають бути віднесені витрати незавершеного провадження по кожному виду робіт.

В.Ф. Палій серед об'єктів управлінського обліку виділяє місце виникнення витрат, визначаючи його як структурний підрозділ, де відбувається виробниче споживання ресурсів для одержання продукту [79]. У сільськогосподарських організаціях – це бригади, ферми. По місцях будується система аналітичного обліку витрат, що відповідає виробничій та

організаційній структурі підприємства, супідрядності та взаємозв'язку підрозділів. По кожному структурному підрозділу здійснюється планування, нормування, організація, облік, контроль, аналіз та регулювання витрат виробництва. В обліковій системі формується інформація, що дозволяє здійснювати контроль та оперативне регулювання витрат на місцях, забезпечити достовірне калькулювання за продуктами – носіями витрат, визначити результативність діяльності кожного підрозділу. У цілому нині об'єктами обліку витрат у рослинництві виступають технологічні процеси виробництва (у бригадах, цехах, ланках), культури (групи культур) і сільськогосподарські роботи.

Л.І. Хоружий зазначає, що у сільськогосподарських організаціях зосередження на одних і тих самих рахунках аналітичного обліку різних за своїми ознаками угруповань витрат робить облік не виправдано громіздким, складним, ускладнює отримання оперативної інформації управління виробництвом продукції. Практично виключена можливість контролю та аналізу витрат безпосередньо в момент їх виробництва, за місцями їх виникнення, і, найголовніше, з технологічних процесів (етапів виконання робіт – передпосівної обробки ґрунту, оранки, посіву) [128].

Самостійність сільськогосподарських організацій у вирішенні питань обліку витрат призводить до суттєвих спрощень, що передбачають облік витрат на рахунках за калькуляційними статтями, що не забезпечує оперативного відображення факторів виробництва та всієї сукупності витрат у момент споживання ресурсів. Це знижує інформаційну ємність обліку, відбувається проблема обліку витрат, у результаті необ'єктивно оцінюється діяльність окремих підрозділів (цехів, бригад, ланок) та ефективність виробництва сільськогосподарської продукції.

Для вирішення цієї проблеми окремі економісти пропонують ведення додаткових синтетичних рахунків для обліку витрат та виходу продукції кожного підрозділу, що, на нашу думку, призведе лише до надмірного дублювання інформації. У зв'язку з цим доцільно виділення як об'єктів обліку

центрів витрат, які є окремими підсистемами інформації з необхідними для управління показниками, що доповнюються без витрат інформації за раніше визначеними ознаками. Центри витрат, як деталізовані угруповання витрат за важливими для організації об'єктах, вирішують комплексні завдання управління та дозволяють виконувати його конкретні функції на високому рівні. В аграрному виробництві виділення центрів витрат за галузями сільського господарства має здійснюватися ланцюжком цінності у виробництві кожного виду продукції. Інформація про витрати та результати по кожному центру витрат дозволяє оперативно виявляти відхилення від запланованих рівнів споживаних ресурсів за видами під час виконання технологічних операцій, аналізувати етапи технології виробництва, порівнювати з новітніми досягненнями у цій галузі та приймати відповідні управлінські рішення. У плануванні, обліку, контролі та регулюванні за центрами витрат відкриваються можливості стратегічного управління витратами.

Аналіз елементів обліково-інформаційної системи сільськогосподарських підприємств показав, що у системі бухгалтерського обліку окремі види обліку не розділені, використовується єдиний план рахунків, спостерігається слабкий зв'язок між бухгалтерським обліком і оперативно-технічними видами обліку. У обліку дублюються дані з виробничих звітів у зведений виробничий звіт та облікові регістри. Така організація обліку витрат пристосована для контролю за виконанням планових показників і забезпечує достатні аналітичні запити управління.

Структура облікової системи має бути підпорядкована стратегічним, адміністративним та оперативним цілям підприємства.

Створення систем управлінського обліку на підприємствах аграрного сектора вимагає розкриття найважливіших його функцій, які можуть бути використані ними в залежності від розмірів організації. Дж. Шанк, В. Говіндараджан для стратегічного управління витратами поділяють систему управлінського обліку на структурні елементи: виробничий, традиційний

управлінський та стратегічний. Цілі, завдання, об'єкти та функції з виробничого, управлінського та стратегічного обліку різні [131].

Традиційний управлінський облік зосереджено на внутрішніх аспектах діяльності організації. До його функцій входять: забезпечення керівників всіх рівнів управління інформацією, необхідної для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень; формування внутрішнього інформаційно-комунікаційного зв'язку між рівнями управління та різними підрозділами одного рівня; оперативний контроль та оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів у досягненні поставленої мети; перспективне планування та координація розвитку організації у майбутньому на основі аналізу та оцінки фактичних результатів.

Обґрунтування управлінських рішень стратегічного характеру вимагає наявності достовірної та достатньої інформації як про внутрішній, так і зовнішній бізнес-середовищі. Формування такої інформації реалізується в інформаційній системі сучасного чи стратегічного управлінського обліку, що інтегрує у собі принципи стратегічного менеджменту та управлінського обліку. Збір, накопичення, систематизація та обробка управлінської інформації на вирішення оперативних і стратегічних завдань може бути реалізовані як у автономній, і у інтегрованій обліковій системі. При варіанті автономії фінансовий та управлінський облік ведуть окремо і незалежно один від одного.

Інтегрована система фінансового та управлінського обліку реалізується в рамках єдиної системи бухгалтерських рахунків та проводок. Відповідно до особливостей діяльності та традиціями організації обліку в сільськогосподарських підприємствах впровадження інтегрованої облікової системи є найбільш прийнятним. Пропонована модель інтегрованої системи повинна включати:

1. Інформаційне забезпечення прибутку прийняття управлінських рішень:

- збір, обробка інформації про зовнішнє бізнес-середовище, її аналіз і інтерпретація;
 - збір, обробка та аналіз інформації про внутрішнє середовище в розрізі бухгалтерського (фінансового та управлінського) та оперативно-технічного (агротехнологічного, зоотехнологічного та ветеринного) обліку;
 - оцінка власного становища по відношенню до конкурентів;
2. Стратегічне планування, спрямоване на розвиток агробізнесу:
- підготовка інформації для розробки стратегічного бізнес-плану та операційних бюджетів для підприємства в цілому, за окремим бізнес-підтримкою;
 - розробка стратегічного плану розвитку агробізнесу;
3. Контроль та аналіз реалізації управлінських рішень:
- відображення фактів реалізації управлінських рішень;
 - аналіз та оцінка результатів діяльності підрозділів;
 - підготовка до внутрішньогосподарської звітності;
4. Система внутрішнього контролю підприємства:
- внутрішній аудит;
 - внутрішній управлінський контроль;
 - неперервний моніторинг і контроль;
 - оцінка результатів.

Основною метою створення інтегрованої облікової системи є отримання корисної інформації для оперативного прийняття управлінських рішень щодо зниження ризиків різного характеру та підвищення ефективності діяльності організації та окремих структурних підрозділів.

Інформація про витрати і вихід продукції є основою для оцінки діяльності структурних підрозділів, центрів відповідальності та прийняття управлінських рішень. Використання інтегрованого варіанта має ряд переваг: скорочуються трудовитрати, пов'язані з дублюванням інформації; за рахунок первинного і подальшого контролю забезпечується високий рівень точності облікових даних; збільшується швидкість обробки інформації та отримання

необхідних звітів. В інтегрованій обліковій системі проектується прямий та зворотний зв'язок між видами бухгалтерського та оперативно-технічного обліку, а також функціонують системи економічного контролю, короткострокового та довгострокового планування.

Дані агротехнічного обліку дозволяють обґрунтовувати управлінські рішення щодо визначення раціонального набору сільськогосподарських культур, їх оптимального співвідношення, розміщення за кращими попередниками, підвищення врожайності. У документах агротехнічного обліку акумулюються та узагальнюються дані про витрати за видами робіт, що виконуються під кожен культуру, що обробляється; про витрати мінеральних добрив на конкретне поле і культуру, про норми та нормативи витрат у розрахунку на 1 га посіву, на 1 ц продукції, а також на весь обсяг урожаю. До них відносять технологічні та ґрунтові карти, кошториси витрати мінеральних добрив, норми та нормативи витрат. Документальне оформлення результатів рішень у технологічних картах, а також у кошторисах витрат мінеральних добрив на конкретне поле (із зазначенням попередників) та культури, під яку вноситься добриво, дозволяє здійснити оперативний контроль при виконанні технологічних операцій, а також поточний контроль витрат ресурсів (мінеральних добрив, гербіцидів), фунгіцидів та ін. матеріалів). Агротехнічний облік дозволяє проаналізувати рівень механізації всіх процесів, ефективність використання енергетичних потужностей, планувати темпи зростання продуктивності праці та потреба у робочій силі. На основі результатів аналізу можуть бути прийняті рішення, що створюють умови для економії витрат при вирощуванні сільськогосподарських культур.

Ветеринарний облік полягає у реєстрації хвороб тварин, проведених діагностичних досліджень, профілактичних, лікувальних та ветеринарно-санітарних заходів, формуючи інформацію про стан здоров'я тварин, що служить основою для проведення заходів щодо збереження та використання біологічних активів. До документів ветеринарного обліку відносять

ветеринарні журнали (книги), що містять об'єктивну інформацію про обсяг та ефективність заходів, що проводяться, про надходження та витрачання біологічних препаратів, медикаментів, дезінфікуючих засобів та інших товарів ветеринарного призначення. Оперативний контроль та планування використання ресурсів здійснюють на основі складання кошторисів витрати ветеринарних засобів захисту, медикаментів, профілактичних обробок, що попереджають хвороби. Зоотехнічний облік тісно пов'язаний з ветеринарним і містить дані про кожну тварину як окремий об'єкт обліку – центр витрат. До документів зоотехнічного обліку відносять спеціальні журнали обліку поголів'я та племінні картки. Дані зоотехнічного обліку дозволяють виключити несприятливі ситуації з кожною твариною. На основі даних зооветеринарного обліку складаються обороти стада, плани случек, переведення тварин до інших груп та основне стадо, плани продажів.

Впровадження інтегрованої облікової системи дозволить підвищити рівень інформаційно-аналітичного забезпечення процесу управління чинниками, які впливають на ефективність сільськогосподарського виробництва. При цьому ефективне функціонування облікової системи можливе за відповідного технічного, програмного забезпечення обліку, що охоплює всі аспекти господарської діяльності організації. Збереження загальної тенденції у формуванні облікових систем організацій – це створення автоматизованої системи інформації, побудова аналітичного обліку витрат за деталізованими об'єктами обліку, їх диференціювання в системах обліку за різними ознаками, інтеграція з іншими видами обліку: оперативно-технічними та технологічними (агрономічним, ветеринарним).

3.2. Рекомендації щодо удосконалення фінансового та управлінського обліку продукції рослинництва

О.М. Галицький зазначає, що «зараз виникає нагальна потреба у формуванні якісної інформаційної бази щодо обсягів та вартості виробництва

сільськогосподарської продукції на основі облікової інформації. Первинна інформація фіксується в первинних документах, тому дані в цих джерелах мають відображатися в тому обсязі, який необхідний для прийняття оптимальних рішень в умовах діяльності аграрних товаровиробників» [16]. Сьогодні існують певні недоліки в системі документального оформлення процесу виходу готової продукції, які, на думку О.М. Галицького, необхідно усунути (табл. 3.1).

Паралельно з удосконаленням первинного обліку виходу готової продукції зернових культур для управління підприємством важливе значення має також можливість отримання менеджерами аналітичної інформації із системи поточного обліку. Тому багато дослідників намагаються займатися пошуком напрямів удосконалення синтетичного та аналітичного обліку виходу готової продукції. Зокрема, Г.С. Макарова та В.В. Мушта пропонують «деталізувати рахунки обліку готової продукції, що дасть змогу посилити контроль за формуванням виробничої собівартості виробленої продукції та здійснити автоматизацію обліку для оперативності прийняття рішень в умовах зростання обсягів інформації тощо» [58, с. 527-533].

Повністю погоджуємося з думкою зазначених авторів щодо необхідності деталізувати облік готової продукції за її видами. Особливо це актуально для сільськогосподарських підприємств, що отримують різні види продукції від зернових культур (основну, побічну, супутню) і, не маючи галузі тваринництва, всю її спрямовують на реалізацію. Відсутність детального обліку зернової продукції за її видами приводить до труднощів за необхідності вибрати дані про наявність чи реалізацію певного виду продукції (основної, побічної чи супутньої). Як правило, аналітичний облік такому разі ведеться за видами продукції в розрізі культур, і сформувати інформацію для керівника про обсяг реалізації зерна, зернових відходів чи соломи бухгалтер може лише арифметичним шляхом.

Таблиця 3.1 - Напрями удосконалення первинного обліку виходу готової продукції

Документ	Пропозиції щодо удосконалення	Результат упровадження пропозицій
Обліковий лист тракториста-машиніста	Доповнити показниками недотримання термінів виконання робіт, втрати зерна, відхилення від технологічних форм, простоїв з вини працівника	Дасть змогу здійснювати нарахування заробітної плати комбайнерам, яка буде враховувати реальні втрати зерна під час його збирання
Талони, путівки, реєстри, щоденник надходження сільськогосподарської продукції	Єдиний документ «Щоденник надходження сільськогосподарської продукції» з реквізитами щодо обліку кількості, якості та вартості всіх видів продукції зернових культур	Зменшиться кількість первинних документів з однаковими реквізитами, що приводить до дублювання облікової роботи
Відомість руху зерна	Доповнити показником «Засміченість зерна»	Дасть змогу визначати клас зерна для обліку його якості
Акт про сушіння, сортування продукції рослинництва, акт про переробку продукції рослинництва	Об'єднати в один документ «Акт про сушіння, сортування і переробку продукції рослинництва»	Скоротить кількість первинних документів щодо операції, виконуваної в одному структурному підрозділі
Відсутній документ для відображення стану зберігання продукції	«Акт обліку та контролю збереження зернопродукції» з реквізитами: кількість і якість зернопродукції під час оприбуткування та за результатами контролю виявлені втрати, причини їх виникнення та винні особи	Призначений для обліку і контролю кількості та якості продукції зернових культур на стадії їх зберігання
Відсутній документ для первинного обліку зерновідходів	Накладна на зерновідходи	Призначений для визначення результатів зважування кормових зернопродуктів і зерновідходів
Відсутній документ для оптимізації проведення збиральної кампанії	Звіт щодо використання зернозбиральної техніки з реквізитами: зібрана площа, намолот зернових, тривалість робочого дня, години повного завантаження зернозбирального комплексу та простою із зазначенням їх причин	Дасть змогу оптимізувати терміни збирання шляхом ефективного переведення збиральних загонів з одного поля на інше, враховуючи місце розташування та час настання сприятливих умов для скошування зернових

Проблематичним, на нашу думку, досі в аграрних підприємствах залишається і відображення передачі готової продукції, що надходить із поля на доробку, та відображення результатів доробки відповідно до даних «Акту на сортування та сушіння продукції рослинництва (ф. № 82), адже без відкриття додаткових субрахунків до рахунку 271 «Готова продукція рослинництва», керівництво аграрних підприємств не може отримати із системи фінансового обліку інформацію про зібрану бункерну масу зерна та масу зерна після доробки.

Для ліквідації вказаних проблем та покращення інформативності обліку виходу готової продукції зернових культур вважаємо за необхідне до субрахунку 271 «Готова продукція рослинництва» відкрити рахунки четвертого порядку у розрізі видів продукції та окремий рахунок для відображення готової продукції у бункерній масі (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 - Запропонований робочий план рахунків для обліку готової продукції зернових культур в аграрних підприємствах

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Рахунки третього порядку		Рахунки четвертого порядку (аналітичний облік)
код	назва	код	назва	код	назва	
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	271	«Готова продукція рослинництва»	2711	Зерно на складі	У розрізі культур
				2712	Зерно, передане на доробку	У розрізі культур
				2713	Зерно повноцінне після доробки	У розрізі видів зерна за культурами
				2714	Супутня продукція (придатні зерновідходи)	У розрізі видів зерна за культурами та рівнем придатності
				2715	Побічна продукція	За видами продукції

За використання запропонованих субрахунків бухгалтери аграрних підприємств зможуть у будь-який момент дати керівництву інформацію про зібрану бункерну масу зерна в розрізі всіх культур, що вирощуються у господарстві, кількість зібраного зерна у вазі після доробки, наявність зерновідходів різної придатності та побічної продукції (соломи, початків, стебел тощо).

Така інформація потрібна аграрним підприємствам також для складання Звіту за формою ф. № 29-сг (річна), «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду». У першому розділі вказаного звіту у колонках 3 та 4 потрібно відобразити інформацію про обсяг виробництва продукції за кожною сільськогосподарською культурою у початково-оприбуткованій вазі та у вазі після доробки. Без зазначеної деталізації вказану інформацію можна отримати лише з первинних документів, що вимагає значних затрат часу на складання звітності.

Варто пам'ятати, що під час застосування вказаних субрахунків у момент оприбуткування повноцінного зерна та зерновідходів на основі «Актив на сортування і сушіння продукції рослинництва» (ф. № 82) вартість повноцінного зерна у зерновідходах та вартість мертвих відходів варто відсторнувати із вартості зерна, переданого на доробку, оціненого за вибраним методом.

Як вже зазначалось, у Методичних рекомендаціях із бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 наводяться чотири умови визнання готової продукції рослинництва, тоді як у П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено лише дві умови її визнання, такі як «можливість отримати від використання продукції економічні вигоди та можливість достовірного визначення її вартості, в яких умовою визнання готової продукції є можливість здійснити її достовірну оцінку» [61].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено «пріоритетність оцінки готової продукції, виходячи з її історичної (фактичної) собівартості, тому пріоритетною є оцінка активів підприємства на основі витрат на їх виробництво та придбання, тобто оцінка готової продукції за виробничою собівартістю» [32].

За П(С)БО 9 «Запаси» «готову продукцію під час її оприбуткування оцінюють, виходячи із її фактичної собівартості» [89]. П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачає «здійснювати оцінку сільськогосподарської продукції за її первісного визнання за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані

витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [88].

Розбіжності в законодавстві вимагають зазначення методики оцінки готової продукції рослинництва для її оприлюднення в наказі про організацію бухгалтерського обліку кожного сільськогосподарського підприємства.

Якщо агропідприємство вирішує оцінювати продукцію за виробничою собівартістю, то зернові продукти, визнані у звітному періоді, оцінюються за плановими витратами та коригуються до фактичної вартості на кінець року шляхом амортизації різниць у собівартості.

Витрати на виробництво зерна часто нероздільні. Для розрахунку їх витрат сума витрат на заготівлю в певному порядку розбивається на окремі продукти.

Відсутність детального обліку зернової продукції за видами створює труднощі, коли необхідно відібрати дані про наявність чи продажі того чи іншого виду продукції (основний продукт, вторинний продукт чи супутній). Інформація про зібрану бункерну масу зерна в розрізі всіх сільськогосподарських культур за аналізованими розрахунками, які вирощені в господарстві, кількість зібраного зерна за масою після обробки, наявність зернових відходів різного призначення та побічних продуктів (соломи), стебла, стебла тощо) у формі Інформаційної підготовки звіту за формою ф. № 29– сг (щорічна), «Звіт про площі та валові збори польових культур, плодів, ягід та винограду». Процес впровадження — це завершення процесу виробництва готової продукції на фермах.

Процес реалізації є завершенням процесу виробництва готової продукції в аграрних підприємствах.

Існують певні невизначеності стосовно визнання доходів. Наприклад, щодо реалізації продукції у П(С)БО 15 «Дохід» наведені неоднозначні «умови визнання доходу:

- передання покупцю ризиків і винагород від володіння продукцією;

– імовірність надходження до підприємства економічних вигод, пов'язаних з операцією продажу» [86].

Підприємство не завжди може виконати всі умови, зазначені у П(С)БО 15 «Дохід» для визнання в обліку доходів від реалізації у зв'язку з особливостями діяльності та невизначеними обставинами: залежно від особливостей здійснюваних операцій потрібно самостійно вибирати метод відображення доходу й відмічати, коли й у якому обсязі визначати дохід від реалізації продукції у звітному періоді в обліковій політиці підприємства.

Таким чином, «для раціональної організації обліку готової продукції та реалізації в сільському господарстві необхідно:

- врахувати інваріантність законодавчо–нормативної бази щодо визнання відповідних доходів та витрат;
- використовувати галузеві стандарти і методичні рекомендації з обліку біологічних активів, витрат і доходів та визначення фінансових результатів;
- формувати масив аналітичних даних для складання галузевої статистичної, фінансової та управлінської звітності» [5].

Проблемами «в обліку готової продукції сільського господарства, які можуть бути підставою для вільного трактування бухгалтерами та контролюючими органами є:

- визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку (при цьому його визначення і види наразі відсутні, і заздалегідь невідомо, де саме підприємство передбачає продавати цю сільськогосподарську продукцію;
- признання контракту обтяжливими для оцінки сільськогосподарської продукції за договірними цінами;
- визначення первісної оцінки за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, які складно практично оцінити» [4, С. 20].

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції здійснюється за:

- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, які також незрозуміло ким і чим визначаються;

- додатковими показниками, що характеризують рівень цін сільськогосподарську продукцію, перелік яких встановлюється підприємством чи контрольними органами, не регламентовано.

Таким чином, можна виділити наступні «завдання регулювання фінансового забезпечення витрат в рослинництві:

- своєчасне й повне відбиття всіх витрат на виробництво окремих видів культур або групи культур, робіт незавершеного виробництва;

- контроль за правильним, раціональним використанням насіння, органічних і мінеральних добрив, засобів на оплату праці, сільськогосподарської техніки, робіт автотранспорту й інших допоміжних виробництв;

- своєчасне й повне оприбуткування продукції з оформленням відповідних документів;

- перевірка виконання планів і завдань по витратах і одержанню продукції;

- виявлення відхилень від установлених норм витрат відповідно до технології виробництва з метою вишукування резервів зниження витрат;

- визначення результатів виробничої діяльності по культурах, групах культур і організації в цілому;

- надання інформації для визначення фактичної собівартості продукції» [4, С. 20].

Від правильного розв'язку зазначених завдань у значно залежить реальність собівартості окремих видів продукції рослинництва й величина прибутку від їхнього продажу (реалізації).

Важливою ділянкою налагодження дієвої системи обліку витрат і виходу продукції рослинництва на сільськогосподарському підприємстві є організація, методика і оцінка незавершеного виробництва, яке є складовою його оборотних коштів і має суттєвий вплив на достовірне визначення фактичної собівартості готової продукції. Незавершене виробництво виникає коли технологічний процес виробництва продукції займає кілька періодів і не збігається за часом із закінченням цих періодів.

Окремим об'єктом обліку витрат у рослинництві є види сільськогосподарських робіт під урожай наступного року, які переходять на наступний рік, як залишок незавершеного виробництва. Методичними рекомендаціями №132 передбачено, що «кожне підприємство, враховуючи організаційно-технологічні особливості своєї діяльності та галузеву специфіку рослинництва, до таких сільськогосподарських робіт можуть відносити: посів озимих зернових на зерно; посів озимих зернових на зелений корм і силос; посів овочевих культур на зиму; підняття зябу; лущення стерні (без зяблевої оранки); внесення органічних добрив; внесення мінеральних добрив; снігозатримання (у IV кварталі); догляд за багаторічними травами посіву минулих років; посів багаторічних трав весною та восени звітного року ; догляд за парами під ярі культури врожаю майбутнього року; роботи з докорінного поліпшення сіножатей і пасовищ; вапнування та гіпсування земель; первинне окультурення меліоративних земель; підготовка теплиць; підготовка парників; зрошення; осушення; витрати на утримання меліоративних споруд, витрати на утримання полезахисних смуг та інші роботи незавершеного виробництва» [64].

У той же час Методичними рекомендаціями з інвентаризації № 37 крім уже зазначених видів сільськогосподарських робіт, «незавершене виробництво існує в плодкових розсадниках до яких відносять: зяб і пари, підготовлені під закладання насаджень, посіви звітного року, які ще не дали сходів, а також шпалери і плантації закладання осені звітного року; плантації з посадковим матеріалом, що залишається в незавершеному виробництві

(сіянци, саджанці, які повинні залишатися в розсаднику для дорощування). Отже, у плодкових розсадниках відносять до незавершеного виробництва вартість сіянців і саджанців, що залишилися в розсаднику для подальшого вирощування до необхідних технічних умов, а також всі затрати за посівами звітнього року, які ще не дали сходів» [62].

Отже, з урахуванням галузевих особливостей своєї діяльності сільськогосподарські підприємства повинні визначати види (перелік) сільськогосподарських робіт, що формують незавершене виробництво в рослинництві, відобразив це в наказі про облікову політику підприємства.

Об'єкти обліку витрат визначають і організацію аналітичного обліку. По кожній роботі ведеться аналітичний облік витрат під урожай наступного року, який підприємство самостійно створює та фіксує в обліковій політиці підприємства.

Якщо відомо, за якою культурою ведеться робота, наприклад: «Пшениця озима під врожай наступного року», «Озиме жито під врожай наступного року», то також відкриваються аналітичні рахунки щодо посівів.

Усі витрати на незавершені роботи аналітичної бухгалтерії обліковуються за тим же переліком статей, що й витрати на поточний урожай поточного року. Незавершені роботи будуть розподілені в наступному році. При цьому, якщо відомо, під якими культурами проводилися роботи, витрати списуються безпосередньо на відповідні аналітичні рахунки.

Тому для кожного аграрного підприємства з урахуванням статей обліку витрат у незавершеному виробництві в наказі про облікову політику підприємства доцільно вказати, яким чином буде здійснюватися аналітичний облік незавершеного виробництва та номенклатуру статей.

У більшості випадків такі сільськогосподарські роботи проводяться під урожай наступного року, який не можна віднести до конкретної культури, оскільки на момент їх проведення ще незрозуміло, до якої саме культури вони належать (оранка в ярих посівах, органічні добрива, снігосховище тощо).

Витрати на сільськогосподарські роботи минулого року рекомендується відняти від поточних витрат шляхом розподілу. Ці витрати розподіляються за кожною позицією щодо фактичної посівної площі кожної культури не пізніше 1 липня, якщо відомо, яку площу займає та чи інша культура. Для цього проводиться спеціальний розрахунок, в якому в об'єктах накладної відображається сума супутньої вартості праці по кожному виду робіт. Розрахувати витрати на 1 га (всього та за статтями), помножити на фактичну площу, зайняту врожаєм, і визначити суму витрат на збирання.

Розподіл витрат необхідний для кожної статті для визначення компонентів витрат минулого та поточного років для конкретної культури та отримання даних, необхідних для аналізу витрат на виробництво рослинництва.

Тому для кожного агропідприємства, враховуючи організаційно-технологічні особливості його діяльності, доцільно вказати в наказі з організації бухгалтерського обліку розподіл витрат на агротехнічні роботи під урожай наступного року, які не можуть бути підраховані, віднесені до конкретного врожаю. Частина витрат на оплату праці на збирання врожаю в наступні сезони може стосуватися багаторічної продукції (витрати на посів багаторічних трав, витрати на вапнування ґрунту тощо). Ці витрати розподіляються порівну між культурами, які вирощуються на певних ділянках протягом певного періоду часу. Тому рекомендується, щоб витрати, пов'язані з посівом багаторічних трав (витрати на обробіток ґрунту, посів трав, витрати на їх посів та інші одноразові витрати), які включаються в поточні роботи, рівномірно розподілялися за роками терміну служби культур (2-4 роки), для яких рекомендується розраховувати розподіл цих витрат, якщо база розподілу відповідає кількості років експлуатації.

Згідно із ст. 8 п. 16 Методичними рекомендаціями №132 «витрати на вапнування і гіпсування земель відносять до витрат майбутніх періодів» [64]. Проте в додатку до Методичних рекомендацій №132 «такий вид робіт (витрати на вапнування та гіпсування земель) передбачено відносити до

незавершеного виробництва [64]. Неузгодженість нормативно-правового регулювання обліку витрат під такий вид робіт дає право підприємству самостійно визначати як здійснювати їх розмежування. Оскільки тривалість дії вапна та гіпсу становить 5–7 років, то витрати на вапнування та гіпсування ґрунтів, які здійснюються за рахунок власних коштів, рекомендовано відносити на сільськогосподарські культури за статтями пропорційно до зайнятих площ рівномірно протягом цього строку.

Отже, якщо в господарствах є витрати на оплату праці, які відносяться на наступні періоди, що стосуються продукції кількох періодів, то в наказі про облікову політику доцільно вказати порядок їх розподілу: для витрат, пов'язаних із посівом багаторічних трав – з урахуванням терміну служби установок, які компанія також встановила самостійно; для вапна і гіпсу - з урахуванням їх тривалості.

Законодавчо не врегульовано також і розмежування поточних і майбутніх витрат, які здійснюються на поліпшення природних сінокісних луків, на створення культурних пасовищ (диски, посів трави, внесення добрив, витрати на насіння), що дає підприємству право визначати їх при формуванні облікової політики, в якій визначаються такі аспекти: до яких витрат (незавершених виробництва чи витрат майбутніх періодів), як здійснюється організація їх обліку, порядок розподілу цих витрат з урахуванням облікові пропозиції агрономічних послуг.

Прямі витрати на врожай у наступні періоди розподіляються на декілька культур або видів робіт. Ці витрати включають витрати на зрошення та осушення земель, утримання захисних смуг. Рекомендується, щоб частина витрат на зрошення, яка не може бути безпосередньо віднесена на рослини (непрямі витрати на зрошення), була зарахована на окремий аналітичний рахунок і розділена окремо між бухгалтерськими службами рослин по відношенню до зрошуваних гектарів, для яких проводиться окремий розрахунок. необхідно зробити. Якщо в певні роки зрошення через кліматичні умови не проводилося, то наявні витрати на зрошення

рекомендується розподілити між посівами пропорційно площі, що зрошується. Рекомендується реєструвати витрати на осушення так само, як і витрати на зрошення, і відносити їх до обліку врожаю.

Тому доцільно вказувати порядок розподілу для кожної сільськогосподарської операції, яка несе витрати на збирання врожаю в наступні періоди і підлягає розбивці між кількома культурами або видами робіт у порядку обліку операцій.

Відповідно до Методичних рекомендацій №132 рекомендовано оцінювати вартість незакінчених робіт для фермерських господарств із зазначенням реальної вартості продукції, сировини, матеріалів та реальних витрат на оплату праці, робіт, послуг, що відображаються в наказі з облікової політики.

З огляду на особливості рослинництва та відсутність врегулювання їх правового обґрунтування, вважаємо за доцільне, щоб аграрні підприємства відображали в Наказі про облікову політику в частині незавершеної продукції в рослинництві таку інформацію:

- види (перелік) сільськогосподарських робіт, що формують незавершене виробництво в рослинництві;
- організація аналітичного обліку незавершеного виробництва;
- номенклатура статей витрат;
- документування та розподіл витрат на сільськогосподарські роботи під урожай наступного року, які не можуть бути віднесені до певної культури;
- документація та порядок розподілу витрат на роботу в рамках збору врожаю наступних періодів щодо виробництва кількох років;
- документація та послідовність розподілу витрат на збирання врожаю наступних періодів, які підлягають віднесенню до кількох культур або видів робіт;
- оцінка незавершеного виробництва.

Водночас залишається незрозумілим врегулювання таких витрат, як витрати на вапно та штукатурку, витрати на покращення природних сінокосів та створення культурних пасовищ. Ці витрати можна розглядати як нараховані витрати або як незавершене виробництво. Розмежування цих витрат залежить від рішення відповідальної особи і є частиною наказу про ведення бухгалтерського обліку підприємства.

3.3. Напрями удосконалення контролю продукції рослинництва

На думку Гуцаленко Л.В., Каменської Т.О. та Сука Л.П., «одним із напрямів удосконалення організації системи внутрішнього контролю є запровадження внутрішнього аудиту, як одного з найбільш надійних способів контролю» [26; 42; 110].

Потреба у створенні внутрішнього аудиту виникає тому, що для досягнення стратегічних цілей та забезпечення реалізації прийнятих управлінських рішень сільськогосподарського підприємства внутрішній контроль, який в основному здійснюється керівниками структурних підрозділів, функціональних відділів, а також бухгалтерією сільськогосподарського підприємства, вважається недостатнім. Причини такої ситуації представлені на рис. 3.1.

Згідно з Міжнародними стандартами контролю якості «внутрішній аудит – це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Внутрішні аудитори — особи, обов'язком яких є виконання певних аспектів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори можуть працювати у структурному або в подібному підрозділі внутрішнього аудиту» [66].

Функції внутрішнього аудиту можуть виконувати спеціальні служби або окремі аудитори, які знаходяться у штаті сільськогосподарського підприємства. Перелік функціональних обов'язків таких фахівців представлено на рис. 3.2.

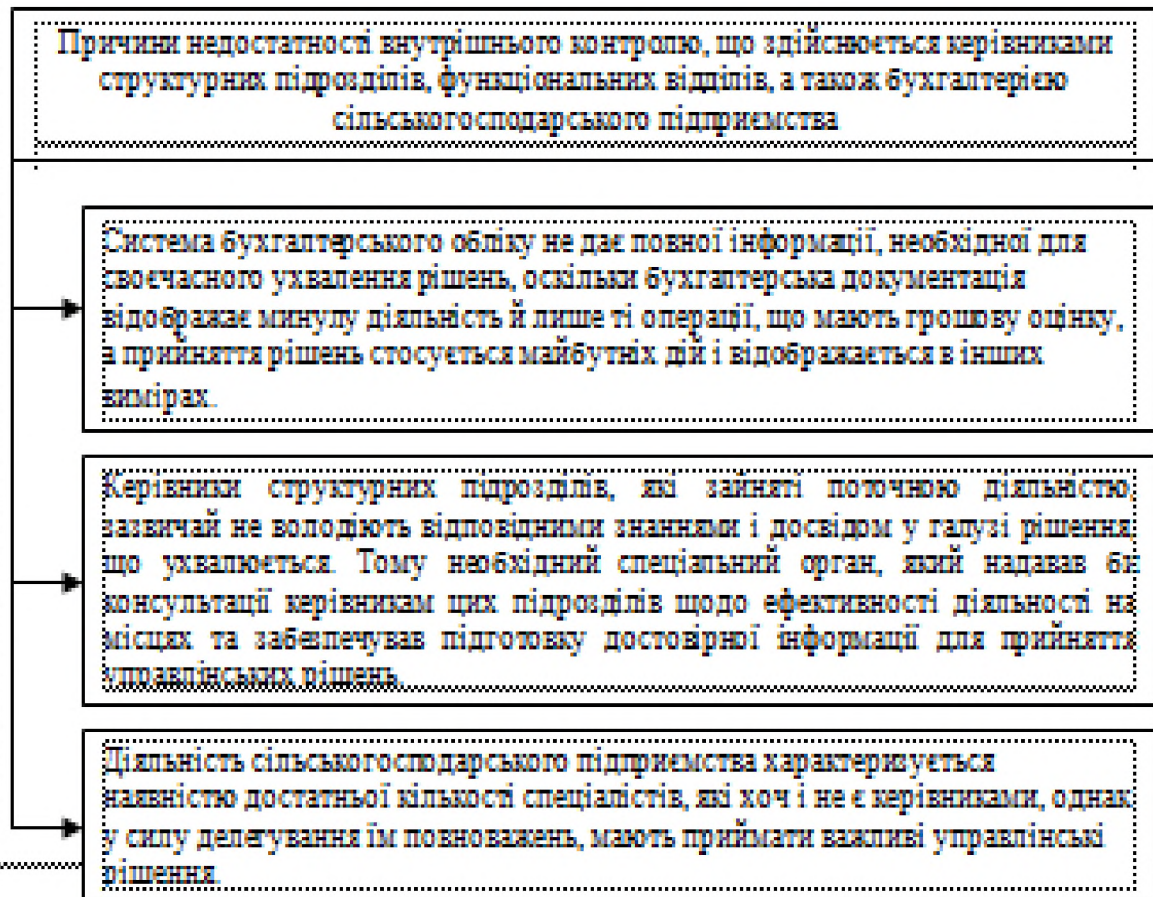


Рисунок 3.1 - Причини недостатності внутрішнього контролю, що здійснюється керівниками структурних підрозділів, функціональних відділів, а також бухгалтерією сільськогосподарського підприємства

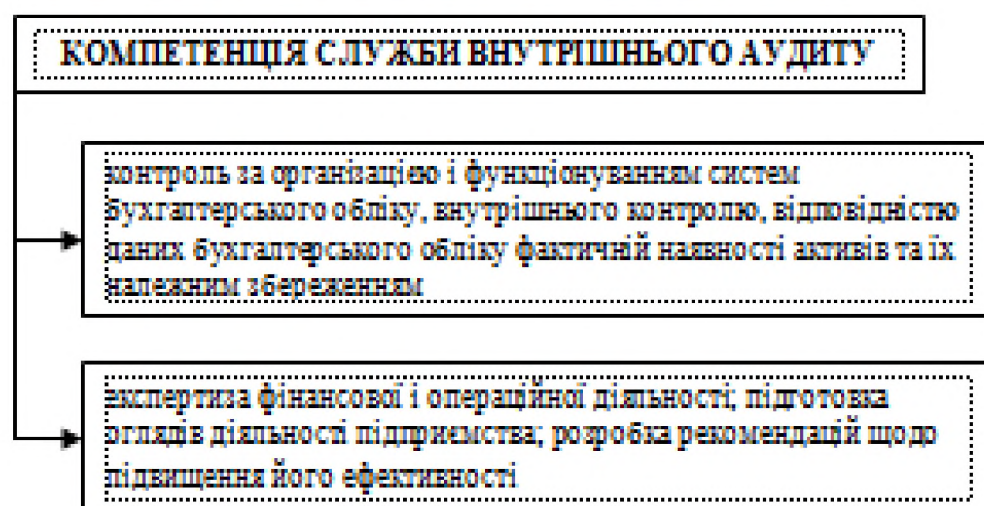


Рисунок 3.2 - Компетенція служби внутрішнього аудиту сільськогосподарських підприємств

Така служба зобов'язана відповідати за своєчасне виявлення відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна і коштів підприємства, а також сприяти запобіганню подібних відхилень.

На думку Л.П. Сука, з якою ми погоджуємось, «для повного охоплення контролем сфери управління підприємством потрібні додаткові організаційні заходи:

- надання наказу (розпорядження, постанови) керівника підприємства про створення служби внутрішнього аудиту;
- розробка положення з організації на даному підприємстві служби внутрішнього аудиту. В розпорядчому документі повинні бути регламентовані головні організаційні положення такої служби: загальні положення, основні завдання, функції, структура, повноваження (права, обов'язки, відповідальність), керівництво, взаємовідносини з іншими службами та підрозділами підприємства тощо;
- затвердження положення керівником підприємства (особою, яка має повноваження щодо прийняття господарських рішень на підприємстві);
- розробка та затвердження посадових інструкцій (службових обов'язків) працівників служби внутрішнього аудиту (характеристика професійних та етичних вимог);
- створення планів та робочих документів служби внутрішнього аудиту підприємства;
- збір та створення власної інформаційної бази роботи служби – «банку даних» – норм, нормативів, правил, технологічних карт, стандартів перевірки тощо;
- підбір та призначення конкретної особи, або осіб для роботи у службі внутрішнього аудиту – керівника відділу, головного (старшого) аудитора, аудиторів, ревізорів, контролерів, юристів, програмістів тощо» [113].

Виконання основного завдання бухгалтерського персоналу (осмислення поточної ситуації на підприємстві, а також здійснення

часткового контролю у своїй сфері відповідальності) не вирішує всіх проблем контролю на підприємстві, а отже, не гарантує виконання його стратегічні цілі.

Звідси можна зробити важливий висновок, що ні бухгалтерія, ні керівники структурних підрозділів і функціональних підрозділів не можуть повноцінно виконувати функцію внутрішнього контролю.

Тому в СФГ «МАКІДА АІ» пропонуємо створити на базі ревізійної комісії службу внутрішнього аудиту, працівники якої повинні підпорядковуватися керівнику господарства.

Водночас керівник відділу внутрішнього аудиту повинен мати відповідні повноваження для перегляду висновків аудиту та вжиття відповідних дій за результатами аудиту.

З нашої точки зору, підпорядкування головному бухгалтеру не є доцільним, оскільки в такому разі одна особа поєднує функції обліку та контролю фінансово-господарської діяльності СФГ «МАКІДА А.І.».

Для досягнення цілей та забезпечення належної якості внутрішнього аудиту призначається керівник аудиторської групи. Якщо внутрішній аудит проводить посадова особа, то вона вважається керівником ревізійної групи.

Посадові обов'язки керівник аудиторської групи представлені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3 - Посадові обов'язки керівник аудиторської групи сільськогосподарського підприємства

№	Перелік посадових обов'язків
1.	розподіляє завдання та обсяги роботи між членами аудиторської групи та за потреби корегує їх
2.	контролює хід виконання завдань кожним членом аудиторської групи, стан виконання ними програми, надає їм необхідну допомогу
3.	вживає в межах повноважень заходів для забезпечення об'єктивності і незалежності членів аудиторської групи
4.	інформує керівника підрозділу внутрішнього аудиту про фактори, що негативно впливають на незалежність і об'єктивність членів аудиторської групи
5.	оцінює відповідність обраних членами аудиторської групи методів внутрішнього аудиту цілі, обсягу, термінам і розподілу трудових ресурсів та за потреби вживає необхідних заходів

6.	інформує керівника підрозділу внутрішнього аудиту про необхідність участі у внутрішньому аудиті залучених фахівців, отримання необхідної інформації від третіх осіб, отримання членами аудиторської групи необхідних консультацій, роз'яснень та іншої допомоги, включаючи технічну
7.	розглядає, повертає на доопрацювання або схвалює офіційну документацію про результати виконання членами аудиторської групи завдань під час внутрішнього аудиту

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту мають забезпечувати об'єктивність висновків в офіційній документації, а керівник аудиторської групи - загальну якість результатів роботи всієї аудиторської групи.

Правильна організація та впровадження внутрішнього контролю впливає на успіх агропідприємства, підвищує прибутковість і зберігає його активи.

У ході дослідження встановлено, що основним методом внутрішнього контролю виходу продукції сільськогосподарських культур на СФГ «МАКИДА АІ» є інвентаризація, функції якої виконує інвентаризаційна комісія. Однак цього недостатньо, щоб повністю контролювати умови зберігання, прийому та споживання відповідних активів та виключити можливість пошкодження та розкрадання активів. З цієї причини ми розглянемо можливість впровадження внутрішнього аудиту в СФГ «МАКИДА АІ», як одного з найважливіших методів внутрішнього контролю.

Впровадження системи внутрішнього аудиту дає можливість приймати правильні, вигідні рішення та протидіяти виникненню помилок у поточній роботі. Система внутрішнього аудиту повинна враховувати основні складові технологічного виробничого процесу в сільському господарстві:

- обліково-аналітичні об'єкти;
- цілі;
- завдання;
- функції;
- методи;
- інформаційно-методичне забезпечення.

Об'єктами внутрішнього аудиту виходу продукції рослинництва в СФГ «МАКІДА АІ». є: групи біологічних активів, первісна та поточна вартість, правильність документації, достовірність даних аналітичного та синтетичного обліку, реальність їх вартості в річній фінансовій звітності, показники використання.

Так як, розміри досліджуваного господарства невеликі, то для створення організаційно відокремленої служби внутрішнього контролю не має потреби, тому ці операції може виконувати окремий працівник або бухгалтер. Метою їх проведення є визначення правильності, надійності та доцільності заходів щодо наявності та передачі біологічних активів.

Основні завдання внутрішнього аудиту виходу продукції рослинництва представлені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4 - Завдання внутрішнього аудиту виходу продукції рослинництва

№	Перелік завдань
1.	перевірка та аналіз даних про готову продукцію рослинництва
2.	контроль дотримання законодавчих вимог щодо операцій з готовою продукцією рослинництва
3.	встановлення правильності документального оформлення та відображення руху готової продукції рослинництва на рахунках бухгалтерського обліку
4.	визначення фактичної наявності видів готової продукції рослинництва
5.	перевірка оцінки фінансових результатів від реалізації, списання готової продукції рослинництва
6.	перевірка правильності зміни вартості готової продукції рослинництва

Основна функція внутрішнього аудиту готової продукції рослинництва передбачає побудову системи належного обліково-аналітичного забезпечення управління такою готовою продукцією задля підвищення конкурентоспроможності фермерського господарства. Інші функції представлені на рис. 3.3.

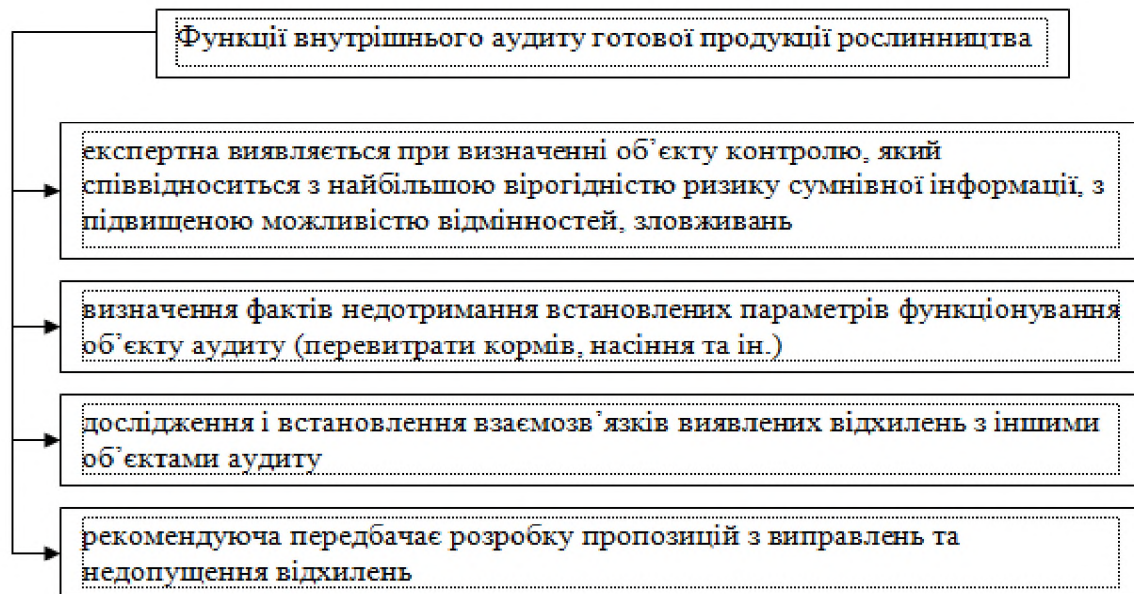


Рисунок 3.3 - Функції внутрішнього аудиту готової продукції рослинництва

Напрями контрольної діяльності з аудиту готової продукції рослинництва представлені рис. 3.4.

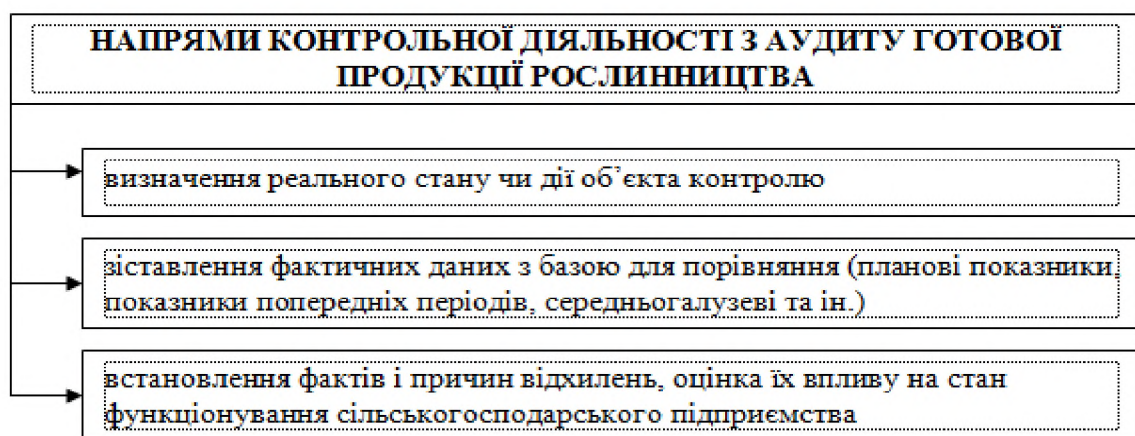


Рисунок 3.4 - Напрями контрольна діяльність з аудиту готової продукції рослинництва

Ефективність внутрішнього аудиту визначається ступенем досягнення цілі та визначенням суттєвості помилки та її впливу на загальну ефективність.

При проведенні контрольних заходів використовуються методи документального та фактичного контролю: нормативно-правові регламенти, дослідження документів, вибірккові та суцільні спостереження, контрольні

заміри робіт. Це: перевірка готової продукції, моніторинг ходу інвентаризації, відображення інформації про рух готової продукції, огляд записів і документів, опитування працівників, арифметичні розрахунки, аналіз зберігання та використання готової продукції, хронологічний аналіз господарських операцій.

На етапі планування внутрішнього аудиту аудитор розробляє програму перевірки обліку готової продукції: вид, час, обсяг запланованих прийомів і методів аудиту. Йому також необхідно координувати свою діяльність і майбутні дії.

Робоча програма проведення аудиту повинна розроблюватися за окремими стадіями та етапами перевірки, які між собою взаємопов'язані і доповнюють один одного, що наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5 - Стадії та етапи перевірки стану обліку виходу готової продукції рослинництва

№	Стадії та етапи перевірки
1.	цілі та основні завдання на кожному з етапів
2.	прийоми та методи, якими будуть користуватися під час перевірки
3.	відповідальних осіб (виконавців)
4.	терміни перевірки у розрізі кожного етапу

Розроблена контрольна програма дозволить конкретно і послідовно досліджувати всі певні напрямки обліку готової продукції. Її також можна використовувати для відстеження роботи аудитора. Під час аудиту може бути підготовлено необхідні робочі документи з урахуванням завдань (розрахунки, каталог тем) та адаптовано їх на основі зібраної інформації.

Аналіз інформації, узагальненої в річній бухгалтерській та фінансовій звітності, не дає повного уявлення про якісні та кількісні характеристики готової продукції та її зміни. Аудит також аналізує основні показники ефективності використання готової продукції з метою налагодження системи якісного аналітичного забезпечення управління нею. Основними напрямками

підвищення ефективності управління є зростання обсягів виробництва та оптимізація витрат.

Для надання аналітичної інформації можна використовувати такі методи: факторний аналіз; Аналіз точки беззбитковості; Аналіз АВС. Найважливішим інструментом для оцінки ефективності є факторний аналіз. Вважаємо, що в СФГ «МАКІДА АІ» доцільно провести факторний аналіз з метою визначення виду та впливу факторів на зміну результативного показника. Кожен результативний показник залежить від багатьох різних факторів.

Найвищої ефективності контролю виробничих процесів можна досягти за допомогою органічного єдності з системами обліку та управління. Своєчасний контроль дає змогу виявити основні причини відхилень від нормативних показників та спрогнозувати можливість подальшого фінансового стану підприємства.

На думку Л.С. Шатковської та Д.М. Фесенко «таким вимогам, відповідає чекова форма контролю. Саме чекова форма контролю дозволяє своєчасно і оперативно здійснювати контроль за операційною діяльністю. Це єдина, проста, зрозуміла практика, розумна, діюча і прийнята на озброєння спеціалістами сільського господарства система планування, обліку і контролю витрат на виробництво» [132, с.187; 120, с.1-6].

Ця система, якщо її правильно спроектувати та налаштувати, стимулює розвиток ринкових відносин безпосередньо у виробництві, дає змогу швидко керувати витратами, запобігати нерациональній витраті всіх видів ресурсів і робити прогнози майбутніх результатів виробничих процесів.

Це мотивує працівників виробництва та керівників підрозділів економити ресурси. Економічний ефект досягається завдяки активній участі працівників структурних підрозділів у плануванні, обліку, контролі та оцінці діяльності.

Цей метод обліку та контролю витрат широко використовується. Переваги в тому, що на керівництво підрозділу покладається функція

контролю витрат за весь звітний період, їх можна технічно порівняти та організувати стимули для підрядників до економії витрат.

Це має велике значення для господарств, які розташовані на великих територіях (або їх підрозділах), де утруднений систематичний контроль технології виробництва, витрат і продуктивності з боку керівництва та спеціалістів.

Запропонована система обліку та контролю готової продукції рослинництва на сільськогосподарських підприємствах представлено на рис. 3.6.

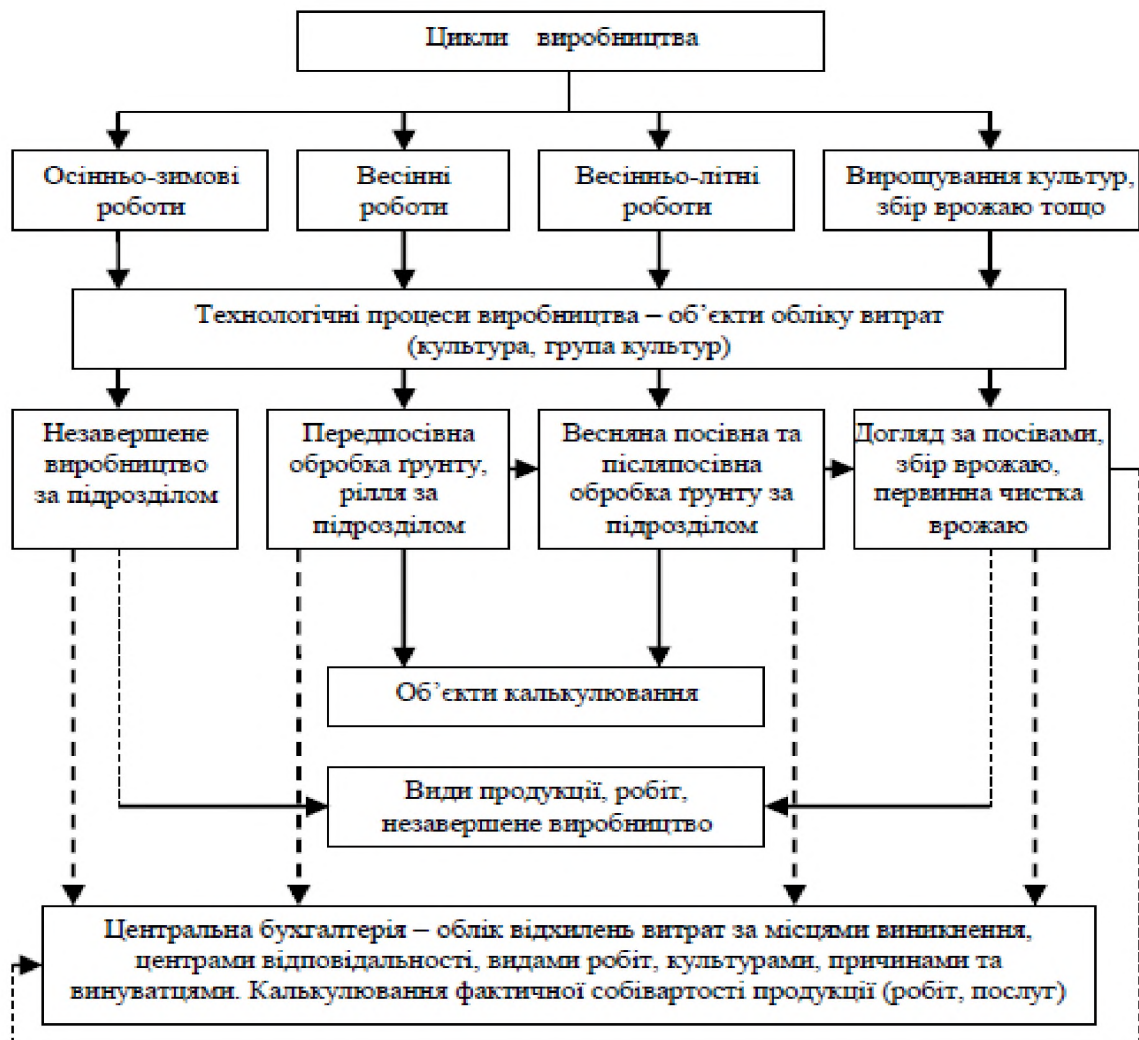


Рисунок 3.6 - Система обліку та контролю готової продукції рослинництва на сільськогосподарських підприємствах

При використанні даної системи обліку та контролю виходу готової продукції у центральній бухгалтерії підприємства має бути сигнальна

документація, що відображає відхилення витрат від нормативних значень (лімітів витрат) за видами робіт, циклами (періодами) виробництва, видами та групами рослин, місцями походження, обов'язками центрів, причинами та винуватцями відхилень.

Наведені пропозиції щодо вдосконалення внутрішнього контролю на СФГ «МАКИДА А.І.» через впровадження внутрішнього аудиту виходу продукції рослинництва дозволять оперативно оцінити систему її обліку, визначити можливі недоліки та порушення у відображенні господарських операцій щодо їх наявності та руху, факти нестач, сформулювати рекомендації та пропозиції щодо покращення системи обліку у фермерському господарстві.

Висновки до розділу 3

Самостійність сільськогосподарських організацій у вирішенні питань обліку витрат призводить до суттєвих спрощень, що не забезпечує оперативного відображення факторів виробництва та всієї сукупності витрат у момент споживання ресурсів. Це знижує інформаційну ємність обліку, відбувається проблема обліку витрат, у результаті необ'єктивно оцінюється діяльність окремих підрозділів та ефективність виробництва сільськогосподарської продукції.

Для вирішення цієї проблеми доцільним є ведення як об'єктів обліку центрів витрат, які є окремими підсистемами інформації з необхідними для управління показниками, що доповнюються без втрат інформації за раніше визначеними ознаками.

Інтегрована система фінансового та управлінського обліку реалізується в рамках єдиної системи бухгалтерських рахунків та проводок. Впровадження інтегрованої облікової системи дозволить підвищити рівень інформаційно-аналітичного забезпечення процесу управління чинниками, які впливають на ефективність сільськогосподарського виробництва. При цьому

ефективне функціонування облікової системи можливе за відповідного технічного, програмного забезпечення обліку, що охоплює всі аспекти господарської діяльності організації.

Особливістю організації виробничого обліку у рослинництві є необхідність виділення окремих аналітичних рахунків для обліку витрат за видами робіт. Це пов'язано з тим, що у момент здійснення більшості технологічних прийомів і процесів ще невідомо, до обробітку яких культур вони здійснюються.

Деталізація рахунків обліку готової продукції дасть змогу посилити контроль за формуванням виробничої собівартості виробленої продукції та здійснити автоматизацію обліку для оперативності прийняття рішень в умовах зростання обсягів інформації тощо»

З метою покращення інформативності обліку виходу готової продукції зернових культур вважаємо за необхідне до субрахунку 271 «Готова продукція рослинництва» відкрити рахунки четвертого порядку у розрізі видів продукції та окремий рахунок для відображення готової продукції у бункерній масі

Для кожного аграрного підприємства з урахуванням статей обліку витрат у незавершеному виробництві в наказі про облікову політику підприємства доцільно вказати, яким чином буде здійснюватися аналітичний облік незавершеного виробництва та номенклатуру статей.

Одним із напрямів удосконалення організації системи внутрішнього контролю є запровадження внутрішнього аудиту, як одного з найбільш надійних способів контролю. ні бухгалтерія, ні керівники структурних підрозділів і функціональних підрозділів не можуть повноцінно виконувати функцію внутрішнього контролю. Впровадження системи внутрішнього аудиту дає можливість приймати правильні, вигідні рішення та протидіяти виникненню помилок у поточній роботі.

ВИСНОВКИ

Облік та контроль виходу готової продукції рослинництва в системі управління аграрним підприємством відіграє ключову роль, оскільки від ефективності прийнятих рішень залежить якість та ефективність інформації про виробництво. Правильна оцінка основної, побічної та супутньої продукції, що виникає у процесі виробництва, є важливою основою для прийняття управлінських рішень щодо точності визначення фінансових результатів підприємства в цілому та окремих продуктів.

Удосконалення первинного обліку готової продукції рослинництва та необхідної детальної інформації про цей процес у синтетичному та аналітичному обліку допоможе забезпечити керівництво сільськогосподарських підприємств достатньою інформацією для управління виробничим процесом, а також підприємством у цілому.

Сільське господарство як сфера виробничої діяльності, безумовно, має свої характерні особливості, що істотно впливає на організацію та ведення бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік у сільському господарстві має велику кількість нюансів. Незважаючи на те, що він ведеться із застосуванням загальних засад та загального плану рахунків, порядок обліку окремих статей може суттєво відрізнятись від порядку в інших галузях. Це пов'язано насамперед зі специфікою сільськогосподарської діяльності, яка залежить від природних біологічних циклів, кліматичних умов та використання землі як основного активу.

Різні нормативні акти дещо по-різному трактують поняття готової продукції, загалом, та сільськогосподарської продукції, зокрема, але при цьому є і спільні моменти. Головна різниця у визначеннях полягає у процесі отримання готової продукції. За будь-яких обставин, це процес виробництва, але в сільському господарстві такий процес пов'язаний з біологічними перетвореннями, адже виробництво здійснюється за участі живих організмів. Отже, готова продукція – це частина запасів та сільськогосподарської

продукції, виготовлених підприємством, які призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання та не потребують технічних та біологічних перетворень. При цьому у сільському господарстві готовою є не лише продукція як продукт обробки (переробки), а і продукція сільськогосподарського виробництва (зерно, зерновідходи, солома, плоди, ягоди, молоко тощо).

Сільськогосподарська готова продукція суттєво відрізняється від готової продукції на промислових підприємствах. Різниця зумовлена тим, що засобами виробництва на сільськогосподарських підприємствах є живі організми - тварини і рослини, вирощування яких залежить від природи і біологічних факторів, тому в обліку слід забезпечити врахування їх змін - приплоду, збільшення живої маси, що знову ж таки, вимагає специфічних методів і прийомів; отримання з однієї культури або виду тварин кілька видів продукції, що вимагає розмежування їх вартості. Готова продукція в багатьох підгалузях сільського господарства, особливо в рослинництві, видобувається одноразово в період дозрівання рослин, що висуває жорсткі вимоги до організації обліку виробництва, зберігання, переробки і реалізації; Велика частина сільськогосподарської продукції використовується для споживання - корми, насіння, що вимагає чіткого обліку руху товарів на всіх рівнях внутрішнього продажу.

Аналіз елементів обліково-інформаційної системи сільськогосподарських підприємств засвідчив, що у системі бухгалтерського обліку окремі види обліку не розділені, використовується єдиний план рахунків, спостерігається слабкий зв'язок між бухгалтерським обліком і оперативно-технічними видами обліку. У обліку дублюються дані з виробничих звітів у зведений виробничий звіт та облікові регістри. Така організація обліку витрат пристосована для контролю за виконанням планових показників і забезпечує достатні аналітичні запити управління.

Інтегрована система фінансового та управлінського обліку реалізується в рамках єдиної системи бухгалтерських рахунків та проводок. Відповідно до

особливостей діяльності та традиціями організації обліку в сільськогосподарських підприємствах впровадження інтегрованої облікової системи є найбільш прийнятним. Пропонована модель інтегрованої системи повинна включати: інформаційне забезпечення прибутку прийняття управлінських рішень; стратегічне планування, спрямоване на розвиток агро бізнесу; контроль та аналіз реалізації управлінських рішень та систему внутрішнього контролю підприємства.

Проблематичним в аграрних підприємствах залишається і відображення передачі готової продукції, що надходить із поля на доробку, та відображення результатів доробки відповідно до даних «Акту на сортування та сушіння продукції рослинництва (ф. № 82), оскільки без відкриття до рахунку 271 «Готова продукція рослинництва» додаткових субрахунків, менеджмент аграрних підприємств не в змозі отримати із системи фінансового обліку інформацію про зібрану бункерну масу зерна та масу зерна після доробки.

Для ліквідації вказаних проблем та покращення інформативності обліку виходу готової продукції зернових культур вважаємо за необхідне до субрахунку 271 «Готова продукція рослинництва» відкрити рахунки четвертого порядку у розрізі видів продукції та окремий рахунок для відображення готової продукції у бункерній масі

З огляду на особливості рослинництва та відсутність врегулювання їх правового обґрунтування, вважаємо за доцільне, щоб аграрні підприємства відображали в Наказі про облікову політику в частині незавершеної продукції в рослинництві таку інформацію:

- види (перелік) сільськогосподарських робіт, що формують незавершене виробництво в рослинництві;
- організація аналітичного обліку незавершеного виробництва;
- номенклатура статей витрат;

- документування та розподіл витрат на сільськогосподарські роботи під урожай наступного року, які не можуть бути віднесені до певної культури;

- документація та порядок розподілу витрат на роботу в рамках збору врожаю наступних періодів щодо виробництва кількох років;

- документація та послідовність розподілу витрат на збирання врожаю наступних періодів, які підлягають віднесенню до кількох культур або видів робіт;

- оцінка незавершеного виробництва.

Запровадження внутрішнього аудиту, як одного з найбільш надійних способів контролю, є сьогодні одним із напрямів удосконалення організації системи внутрішнього контролю, взагалі, та обліку виходу продукції рослинництва, зокрема, оскільки впровадження системи внутрішнього аудиту дає можливість приймати правильні, вигідні рішення та протидіяти виникненню помилок у поточній роботі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ананькина Е.В. Контроллинг как инструмент управления. М., Аудит, ЮНИТИ, 1998. 297 с.
2. Безверхня Ю.В. Ціноутворення на підприємствах АПК в аспекті управлінського обліку. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 2 (4). С.18-24.
3. Безверхня Ю.В. Управління витратами фінансової й інвестиційної діяльності. *Науковий журнал "Молодий вчений"*. 2017. № 1.1 (41.1). С. 9 - 13
4. Безверхня Ю.В. Управлінський облік витрат підприємств аграрної галузі. Соціально-економічні засади формування економічної системи України: колект. моногр. За ред. доктор економічних наук, професора О.О. Непочатенко. Умань: Видавець «Сочінський М.М.», 2019. С. 225-230.
5. Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: Підручник. К. :КНЕУ, 2003 р. 628 с.
6. Білоусова І. Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності виробництва. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 4,5.
7. Бірюк О. Г. Незавершене виробництво рослинництві як елемент облікової політики сільськогосподарського підприємства. *Формування ринкової економіки*. 2015. № 33. С. 479-485.
8. Бондаренко Н. М., Різченко Н. В. Особливості обліку витрат і виходу продукції рослинництва. *Економіка та держава*. 2019. № 11. С. 76–82. DOI: [10.32702/2306-6806.2019.11.76](https://doi.org/10.32702/2306-6806.2019.11.76)
9. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106. Жит.: «ОІА» ЖІТІ, 2000р.381 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Житомир, 2000. 640с.

11. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальностей 7.050106 „Облік і аудит”. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448с.
12. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах / За ред. М.Ф. Огійчука. К.: Алерта, 2007. 979 с.
13. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України : теорія і практика Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. 736 с. ISBN 978-966-494-011-2
14. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник Житомир: ЖІТІ, 2006. 832 с.
15. Вороніна В.Л., Черниш В.В. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. Частина I. 277 с.
16. Галицький О.М. Шляхи удосконалення обліку зернових культур в сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2013. № 21. С. 46-50.
17. Гайворонський В. М., Жушман В.П. Аграрне право України: Навчальний посібник. Харків: Право, 2003р. 240 с.
18. Герасимчук І. Облік господарських операцій з зерном у сільськогосподарських підприємствах. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2004. №19. с.2-5.
19. Гнатишин Л., Прокопишин О., Чумак М. Організація системи первинного обліку в зерновиробництві. *Вісник Львівського національного аграрного університету*. Серія: Економіка АПК. 2014. № 21 (1). С. 84—91.
20. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. К.: Лібра, 2003. 704 с.
21. Голуб Н.О. Фінансовий облік капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Chem_Biol.Npkau/econ/2012_143/files_14,3.
22. Гончарук І. В., Томашук І. В. Вплив еколого-економічного фактору на особливості організаційно-економічного механізму використання

ресурсного потенціалу сільських територій. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С. 52-62.

23. Горшар В. ІС: Випуск готовой продукции и калькуляция ее себестоимости. *Бухгалтерия*. 2003. № 39. 29 сентября. с. 68-73.

24. Горкавий В.К., Герасименко Ю.С. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах: монографія. Харків, 2015. 239 с.

25. Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.Л., Аніщенко Г.Ю. Собівартість і проблеми калькуляції продукції скотарства. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 1. С. 37–41.

26. Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України. *Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2014. № 3. С. 34-39.

27. Давидюк Т.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2016. № 1 (23). С. 6-13.

28. Дубініна М.В. Інституційне забезпечення управління витратами виробництва продукції тваринництва. *Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія : Економічні науки*. 2013. Вип. 34. Ч. 1. С. 138-143.

29. Журавель Г.П. Метод учета продукции овощеводства *Планирование и учет*. 2001. № 9. с.12.

30. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник. К.: Видавництво ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. 368 с.

31. Жук В.М., Мельничук Б.В., Панадій О.П. Облік витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції. Київ, 2017. 144 с.

32. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 - ХІУ від 16 липня 1999 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

33. Закон України «Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001-2004 років» від 18.01.2001 року № 2238-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2238-14>.

34. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат. *Бухгалтерский учет*. 2000. № 5. С. 15—18.

35. Ілляшенко К.В. Методологія обліку доходів і витрат інформаційної діяльності. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Збірник наукових праць Харківського національного автомобільно-дорожнього університету*. Харків: ХНАДУ, 2016. Т.1. №4 (15). С. 9-13

36. Інструкція з обліку продукції та матеріалів в сільськогосподарських підприємствах: Наказ Міністерства сільського господарства СРСР від 16.05.1977 р. № 269\$1. URL: www.rada.gov.ua

37. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.10.99 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

38. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств": Наказ Держстату від 06.11.2007 р. № 403. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1303-07>.

39. Іщенко Я.. Облік витрат та виходу органічної сільськогосподарської продукції рослинництва. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, [S.l.], п. 3-4, р. 26-36, mar. 2020. ISSN 2410-9274. URL: <<http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/419/457>>.

40. Кадацька А.М. Готова продукція рослинництва як об'єкт обліку витрат. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Випуск 21. 2018. С. 666-670.

41. Калетнік Г. М., Пришляк Н. В. Виробництво та сертифікація органічної продукції: досвід США. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 9. С. 7-22.
42. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: монографія. К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2010. 499 с.
43. Касич А. Понятійний апарат терміну «готова продукція» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка»*. 2016. № 11(188). С. 33-36.
44. Качмар О.В. Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві. *Ефективна економіка*. № 9, 2014. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3367>
45. Кирзнер Е.С., Экономическая сущность понятия «готовая продукция» для представления ее в управленческом учетном процессе. *Управленческий учет*. 2006 №2. URL: <http://www.dis.ru/library/detail.php?ID=26065>
46. Коваль Л.В. Особливості формування облікової політики у фермерських господарствах. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики*, 2018, №5. URL: <http://efm.vsau.org/storage/articles/February2020/tPES7WCvo42HCleDyQkL.pdf>
47. Ковальчук Т.М. Управлінський облік – інтегрована система інформації оперативного економічного аналізу і управління. *Збірник доповідей міжнародної наукової конференції*. Житомир: ЖІТІ, 2000.
48. Ковач С.І. Аудит виробництва сільськогосподарської продукції. *Науковий вісник НАУ*. Вип. 43. К., 2001. 162 с.
49. Коміренко Л.В. Документальне оформлення надходження зернової продукції від урожаю та облік її на складі. *Облік і фінанси АПК*.- 2004.-№2.-с.34-39.
50. Костина З.А. Особенности технологического процесса зернового производства и их влияние на формирование объектов учета затрат и

калькулювання. *Экономические науки*. 2009. № 12. URL: <http://ecsn.ru/articles/view/3891>.

51. Костина З.А. Порядок формирования системы показателей внутреннего контроля затрат на выращивание и хранение зерновых культур. *Современные проблемы науки и образования*. 2011. № 6.

52. Костякова А.А. Облік і групування витрат за статтями в галузі рослинництва. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 4. С. 147-150.

53. Кухарський М., Гулик З. До питання обліку виробничих запасів і продукції с-г виробництва в сільськогосподарських підприємствах. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2005. №8. с.6-8.

54. Лавриненко Л. Первинний облік надходження продукції рослинництва. *Баланс Агро*. 2005. №13. с.5-8.

55. Лавриненко Л. Облік витрат і виходу продукції рослинництва. *Баланс Агро*. 2004. № 14. с.25-27.

56. Лень В.С., Гавриленко В.В. Звітність підприємства: Підручник. К.: Каравела, 2010. 672 с.

57. Мазур В. А., Ковальчук С. Я. Специфіка ринку органічної продукції: національний та європейський аспект. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 4. С. 7-18.

58. Макарова Г.С., Мушта В.В. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. *Економіка і суспільство*. 2016. Випуск № 3. С. 527-533.

59. Мельничук, Я. П. Документальне оформлення витрат і виходу продукції рослинництва органічного походження. *«Вісник ЖДТУ»: Економіка, управління та адміністрування*. № 2(76), 2016. С. 27–32.

60. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. №73. URL: zakon1.rada.gov.ua

61. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ “Ліга”. – 2006–2010.

62. Методичні рекомендації з інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах: Лист Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 р. №37-27-12/14023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1402555-03>

63. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств / Авторський колектив: Л.К. Сук, П.Л. Сук, Б.В. Мельничук. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 12. С. 6-60.

64. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18 травня 2001 р. № 132. Київ: Міністерство аграрної політики України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

65. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

66. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг URL: <http://www.apu.com.ua>.

67. Міщенко В.С. Методичні підходи до калькуляції собівартості продукції скотарства. *Вісник ОНУ ім. І.І. Мечникова*. 2016.Т. 21. Вип. 7-2 (49). С. 62-65.

68. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2002. №9. С.29-34

69. Нагорнюк О.П. Формування виробничих витрат в галузі тваринництва в умовах нестійкої цінової кон'юнктури ринку. *Сталий розвиток економіки*. 2014. № 3. С. 201-206.

70. Нападовська Л.В. Управлінський облік. К.: Книга, 2004. 544 с.

71. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік. К.: Кондор, 2005. 503 с.

72. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник. К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 368 с.;
73. Огійчук М.Ф. та ін. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. К.: Аграрна освіта, 2001р. 605 с.
74. Огійчук М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2006. №6. С.24-33
75. Олійник Т.І., Крот Ю.О. Собівартість сільськогосподарської продукції та методичні засади її визначення. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Сер.: Економічні науки*. 2013. № 4. С. 3-8.
76. Органічна Україна в інфографіці. URL: <http://agroportal.ua/ua/publishing/infografika/organicheskayaukraina-v-infografike/> (дата звернення: 05.09.2021).
77. Осіпчук Г.С. Система первинного обліку амортизації як джерела відтворення основних засобів підприємства. *Вісник ЖНАЕУ*. 2011. Т. 2, № 1. С. 343–355.
78. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
79. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. М.: Буратор-Пресс, 2003. 224 с.
80. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы : монография. М. : Бухгалтерский учет, 2007. С. 16.
81. Панадій О.П. Стан управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах (на прикладі товаровиробників Київщини). *Облік і фінанси*. 2016. № 1(71). С. 45-55.
82. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій,

затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

83. Плиса В.Й., Плиса З.П. Бухгалтерський облік: навч. посібник. К.: Каравела, 2010. 480 с. 37

84. Податковий кодекс України від 02.12.10р. № 2755 – ІУ. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

85. Подолянчук О. А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна економіка*. 2018. №7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua> (дата звернення: 04.09.2021).

86. Подолянчук О.А., Захарчук І.С. Готова продукція як об'єкт обліку сільськогосподарських підприємств. *Економіка, фінанси, право*. 2014. № 2. С. 18-22.

87. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

88. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

89. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

90. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ від 05.06.1995 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

91. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від 02.09.2014 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

92. Правдюк М.В., Правдюк А.Л. Обліково-нормативне забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у тваринництві. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 11. С. 109-124.

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

94. Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини: Закон України від 03.09.2013р. № 425-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/425-18>.

95. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах: Наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0929555-07>.

96. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання рахунку капіталу за інституційними секторами економіки. Наказ державного комітету статистики України від 12.12.2008 р. № 498. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN42580.html

97. Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування : наказ від 27.09.2007 р. № 701.

98. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування: Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09>.

99. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : наказ від 5.12.2008 р. № 489. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN42212.html.

100. Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції: Закон України від 10.07.2018 р.

№2496-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2496-19> (дата звернення: 05.09.2021).

101. Проскурня С.С., Голуб Н.О. Методичні аспекти управління витратами на підприємствах. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. №10 (4). С. 156-160.

102. Рябенко Р. Облік витрат та визначення собівартості зернових культур. Виробництво продукції: ідеальний облік на всіх етапах: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс». 2016. № 17. С. 72-76.

103. Сас О.О. Удосконалення методики планування й обліку в галузі скотарства. *Економіка АПК*. 2015. № 1. С. 106-112.

104. Славкова О.П., Кириченко Є.Р. Проблемні питання визначення собівартості продукції тваринництва. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2018. Вип.33. С. 125-130.

105. Словник бухгалтера та аудитора / В. Пантелеєв, О. Сніжко; за ред. Я. Ковторєва. Харків: Фактор, 2009. С. 58.

106. Слюсарчук Л.І. Особливості обліку готової продукції суб'єктів малого підприємництва. *Економіка АПК*. 2003. №2. с.104-108

107. Стан галузі та перспективи розвитку рослинництва // Уманський Національний Університет Садівництва. URL: <https://crops.udau.edu.ua/ua/navchannya/cikavo/stan-galuzi-ta-perspektivi-rozvitku-roslinnictva.html>

108. Статут Селянського (фермерського) господарства «МАКИДА АНАТОЛІЙ ІВАНОВИЧ», затверджений Рішенням Загальних зборів № 5 від 13.07.2021 р.

109. Стуков С.А. Учет и контроль издержек производства на капиталистических предприятиях: Спецкурс Калинин: КГУ, 1978. 82 с.

110. Сук Л. Облік виробничих запасів, готової продукції, товарів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2002. №3. с.2-18.

111. Сук Л., Сук П. Калькуляція в бухгалтерському обліку *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2003. №4. С.2-4.
112. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник. К.: Знання, 2012. 647 с.
113. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку : підруч. К.: Каравела, 2009.
114. Телегунь М.І. Облік продукції с-г виробництва. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2001. №2. с.10-12.
115. Типові форми первинних документів для сільського господарства: Наказ Міністерства сільського господарства СРСР від 13.12.1977 р. № 269-2. URL: www.rada.gov.ua.
116. Ткаль Я.С. Витрати на виробництво як економічна категорія та їх регулювання при веденні бухгалтерського обліку. *Вісник Полтавської державної аграрної академії*. Вип. 1 (8). Т. 1. Полтава: ПДАА. 2014. С. 316–322.
117. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. К.: Алерта, 2006. 1080 с.
118. Управленческий учет / [В. Палий, Р. Вандер Вил]. М.: ИНФАРМА, 1997. 490 с.
119. Управленческий учет: Учеб. пособие. М.: ИД ФБК- ПРЕСС, 2000. 512 с.
120. Фесенко Д. М. Внутрішньогосподарський розрахунок з застосуванням розрахункових чеків. (Методичний посібник). Полтава, 2002. С. 1-16
121. Фімяр С. В. Методика проведення інвентаризації на підприємствах. Навчально-методичний посібник. Черкаси, 2001р. 63 с.
122. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / За ред. М.Ф. Огійчука. К.: Алеута, 2009. 1056 с.
123. Харитонов Л. Учет продукции с-х производства. *Баланс Агро*. 2001. №9. с.45-49.

124. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку: Монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2004. 288 с.;
125. Хомин П.Я., Журавель Г.П. Звітність підприємств. Навч. посібник. К: ВД «Професіонал», 2006. 656 с.
126. Хомин П. Я., Камлик М. І. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Підручник для вузів. К.: Атіка, Літера ЛТД, 2002р. 352 с.
127. Хорнгрен Ч.Т. Фостер Дж., Датар Ш.; Управленческий учёт. пер. с англ. СПб.: Питер, 2007.
128. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учёта в сельском хозяйстве. М.: Финансы и статистика, 2004.
129. Цаль-Цалко Ю. С. Статистичний і бухгалтерський облік органічного виробництва. *Наукові горизонти*. 2018. № 5 (68). С. 70–77.
130. Чабанова Н. В., Єфименко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. К.: ВЦ «Академія», 2007. 704 с.
131. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: пер.с англ. СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999.
132. Шатковська Л. С. Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник. Київ: Урожай, 1994. С. 187
133. Шваб В.Н. Вдосконалення звітів про рух матеріальних цінностей та книги складського обліку. *Планування та облік*.-2002.-№2.
134. Шваб Л.І. Економіка підприємства: навч. посіб. К.: Каравела, 2005. 568 с.
135. Швая Г.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління рухом готової продукції підприємства. Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансово-економічною безпекою в умовах європейської інтеграції: Матеріали конференції, (м. Харків, 1-25 квітня 2015 р.). Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2015. – С. 58-61.

136. Шкуратов О.І., Чудовська В.А., Вдовиченко А.В. Органічне сільське господарство: еколого-економічні імперативи розвитку: монографія. Київ: ДІА, 2015. 248.
137. Юрьева Л. В. Анализ категорий расходы, затраты и себестоимость системе стоимостного измерения. *Региональная экономика и управление*. 2007. №1 (09). URL: <http://region.mcnp.ru/modules.php>.
138. Янчук Г.В., Майданюк О.М. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації. URL: http://www.rusnauka.com/35_OINBG_2010/Economics/75644.doc.htm.
139. Яценко В.М., Пасенко В.В. Вдосконалення методики калькулювання продукції тваринництва. *Збірник наукових праць ЧДТУ*. 2011. Вип. 21. С. 166-170.
140. Carli G., Canavari M. Introducing direct costing and activity based costing in a farm management system: a conceptual model. *Procedia Technology*. 2013. 8, P. 397-405.
141. Gonzalez-Gomez J.I., Morini-Marrero S. A model for cost calculation and management in a multiproduct agricultural framework. the case for ornamental plants. *Spanish Journal of Agricultural Research*. 2009.7 (1). P. 12–23.
142. Hundal M.S. Product Costing: A Comparison of Conventional and Activity-based Costing Methods. *Journal of Engineering Design*, 1997. 8:1. P. 91-103.
143. Pockeviciute R. Case study: Activity based budgeting at agricultural holdings in Lithuania. *Economics and Rural Development*. 2008.4:2.P. 26-33. URL: <http://erd.asu.lt/erd/article/view/57>
144. Sedlaček J. et al. The methods of valuation in agricultural accounting. *Agricultural Economics*. Czech. 2010. 56. P. 59-66.