

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра бухгалтерського обліку та економічного контролю

Пояснювальна записка

до кваліфікаційної роботи
на здобуття ступеня вищої освіти Магістр

на тему: «Методика обліку та аналіз виробництва продукції зернових культур»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньо-професійною програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти Магістр
групи 1
Киченко Д. В.
Керівник: Єрмолаєва М. В.
Рецензент: Чумак В. Д.

Полтава – 2021 року

ЗМІСТ

	ст.
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР	9
1.1. Економічний зміст витрат виробництва продукції зернових культур	9
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення	16
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР	20
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства	20
2.2. Облік витрат виробництва та виходу продукції зернових культур та відображення інформації у звітності	25
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР	35
3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання	35
3.2. Оцінка показників посівних площ, виробництва та реалізації зернових культур	41
3.3. Аналіз економічної ефективності виробництва зернових культур та напрями її підвищення	55
ВИСНОВКИ	58
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	62
ДОДАТКИ	73

ВСТУП

Актуальність теми. Сільське господарство є базовою галуззю народного господарства, так як воно забезпечує задоволення найпершої потреби людини – потреби їжі. Продовольча безпека є важливою складовою національної безпеки будь-якої держави, оскільки характеризує політичну незалежність країни, її економічну цілісність, і стабільність, соціальну забезпеченість населення і продовольчі потреби громадян.

Саме через це найгострішою проблемою агропромислового комплексу залишається ситуація щодо збільшення обсягів виробництва продукції рослинництва.

Процес виробництва представляє собою одним із основних процесів господарської діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Процес виробництва це, з однієї сторони, процес використання засобів та предметів праці і самої праці, а з другого – одержання кінцевого продукту (готової продукції, товарів, робіт тощо).

Стан будь-якого виробництва визначається ефективністю, ступенем застосування досягнень науки та техніки, місцем і важливістю робітника у процесі виробництва. В умовах, коли існує велика обмеженість ресурсів і досягнення планового рівня ефективності виникає необхідність здійснювати постійного порівняння витрат, що були понесені і отриманих результатів. Можливість здійснення впливу багатьох негативних факторів, як внутрішніх і зовнішніх з'являється завдяки раціональному та ефективному організованому обліку витрат, що понесені на виробництво.

Основною метою обліку витрат виробництва та виходу продукції є своєчасне, повне, вірогідне відображення фактичного розміру і складу витрат та контроль за доцільністю та ефективністю вжитку всіх видів ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (наданих робіт чи послуг) в натуральних та (або) грошових вимірниках.

Належна організація управлінського та бухгалтерського обліку збільшує

його значення як основи для одержання достовірної та правдивої інформації при прийнятті економічно обґрунтованих управлінських рішень і можливості попередження ризику у діяльності підприємства в майбутньому.

Мета і завдання для дослідження. Метою написання дипломної роботи є дослідження методологічних положень з обліку та аналізу витрат виробництва та виходу продукції с/г культур (зернових), а також розробка практичних рекомендацій по удосконаленню організації їх обліку, обґрунтування шляхів підвищення ефективності виробництва продукції зернових культур.

Окреслена мета дає можливість визначити завдання представленої дипломної роботи:

- ознайомитися з класифікацією виробничих витрат та розкриття їх значення для організації обліку;
- дослідити нормативно-правове забезпечення обліку витрат виробництва та виходу продукції рослинництва;
- провести аналіз фінансово-економічного стану досліджуваного підприємства, дослідити його облікову політику;
- дослідити особливості відображення в первинному, синтетичному та аналітичному обліку витрат та виходу продукції зернових культур;
- вивчення порядку калькулювання собівартості продукції рослинництва;
- формування рекомендацій щодо удосконалення організації обліку витрат виробництва і виходу продукції зернових культур на досліджуваному підприємстві;
- розглянути порядок розкриття інформації щодо витрат виробництва та виходу продукції рослинництва у звітності підприємства;
- здійснити всебічну оцінку виробничих витрат та ефективності продукції зернових культур.

Об'єкт і предмет дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, практичних, методологічних аспектів обліку та аналізу витрат

виробництва і виходу продукції рослинництва.

Об'єктом дослідження є процес обліку та аналізу витрат виробництва і виходу продукції зернових культур в товаристві з обмеженою відповідальністю «ХХХ» Шишацького району Полтавської області.

Методи дослідження. Основою, що покладено в основу дослідження є фундаментальні положення з теорії економіки, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, з питань, що стосуються обліку та аналізу виробничих витрат продукції зернових культур.

Для вирішення завдань, що ставляться в результаті дослідження можуть використовуватися ряд методів дослідження. Зокрема: діалектичний метод пізнання та теоретичного узагальнення – для комплексного дослідження питань економічної сутності витрат виробництва; групування та статистичних порівнянь – для оцінки структури та динаміки витрат виробництва та виходу продукції; аналізу і синтезу – для узагальнення інформації щодо різних складових витрат виробництва; абстрактно-логічний – для теоретичного узагальнення сутності та змісту витрат виробництва та виходу продукції; графічний і табличний – для наочного відображення результатів дослідження; абстрактно-логічний – для формування мети й завдань дослідження; комплексно-системний підхід – для вивчення положень національного законодавства та нормативів щодо обліку витрат виробництва та виходу продукції.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна одержаних результатів дипломній роботи полягає в наступному:

- досліджено, проаналізовано та узагальнено підходи до визначення сутності витрат виробництва;
- узагальнено основні положення щодо вітчизняної та міжнародної практики обліку витрат виробництва;
- за результатами проведеного дослідження, виявлено необхідність оновити наказ про облікову політику підприємства, зокрема в частині витрат виробництва;

- отримали подальшого розвитку питання документального оформлення операцій по надходженню виходу продукції зернових культур на підприємстві (пропонується впровадити графік документообігу);

- проаналізовано чинну методику обліку витрат виробництва і визначено можливі шляхи її вдосконалення;

- визначено підходи до організації обліку витрат виробництва в умовах застосування інформаційних систем і комп'ютерних технологій шляхом використання запропонованих моделей руху інформації та спрощення техніки її обробки;

- на основі аналітичної оцінки, надано рекомендації по підвищенню ефективності роботи підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає розробці та наданні практичних рекомендацій та пропозицій з удосконалення обліку витрат виробництва та виходу с/г продукції (в тому числі зернових культур) та підвищення рівня ефективності роботи досліджуваного підприємства.

Апробація результатів дослідження. Результати виконаного дослідження за темою дипломної роботи оприлюднені у формі тез доповідей та статей у збірниках наукових праць.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано дві наукових публікацій загальним обсягом 1,16 ум. др. арк.

Інформаційною базою написання дипломної роботи є: наукова та навчальна література, нормативно-правові акти, фінансово звітність товариства з обмеженою відповідальністю «XXX» Шишацького району за 2018 – 2020 рр., реєстри автоматизованого обліку.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР

1.1. Економічний зміст витрат виробництва продукції зернових культур

Ефективність організації і ведення виробничого або управлінського обліку в рослинництві, правильність оцінки незавершеного виробництва, достовірність і об'єктивність показників собівартості продукції і фінансових результатів галузі, а також організації в цілому, багато в чому залежить від класифікації витрат.

Економічно обґрунтована класифікація виробничих витрат дозволяє виявити об'єктивно існуючі групи витрат, процеси формування витрат і взаємовідносини між їх окремими частинами, цілеспрямовано здійснювати ефективне управління виробничим процесом.

Дивлячись на те, що виробничі затрати є втіленням відповідних факторів виробництва, то їх економічний зміст можна визначити як спожиту частку виробничих ресурсів.

Є багато тлумачень поняття «витрати», оскільки це поняття є одним з основних у бухгалтерському обліку. Найбільш поширені серед українських вчених сгруповано в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Тлумачення поняття «витрати» у науковій літературі [14]

Автор	Сутність поняття
1	2
І. О. Бланк	«Витрати – виражені у грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових й інших видів ресурсів на виробництво продукції».
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор	«Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу».
М. Г. Грещак, О. С. Коцюба	«Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети».

1	2
Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський	«Витрати підприємства формуються у процесі використання ресурсів під час здійснення певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу».
О. В. Крушельницька	«Витрати – грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, наданням послуг».
В. В. Кулішов	«Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу».
К. Т. Кривенко, В. С. Савчук, О. О. Беляєв	«Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції».

Витрати на виробництво – це матеріальні і грошові кошти, витрачені з метою їх повернення у збільшеній кількості, тобто з метою генерації грошових потоків і одержання доходу [6].

Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва) з відповідними на неї нарахуваннями та ін.

Операційні витрати – це витрати, які пов'язані з основною (операційною) діяльністю суб'єкта господарювання, та іншими видами діяльності, що не відносяться до витрат діяльності інвестиційної чи фінансової.

Витратами називаються використані у під час процесу виробництва різні речовини і сили навколишнього середовища на виготовлення нового кінцевого продукту праці. Під час товарного виробництва фінансовий (грошовий) вираз суми понесених на виробництво витрат називають собівартістю. Сутність понять витрати і собівартість втілюється в понятті витрати виробництва [17].

Залежно від обсягу і різноманітності виробленого кінцевого продукту (продукції, робіт, послуг) витрати на виробництво групують перш за все за видами діяльності (видами виробництв). За цією ознакою виділяються наступні групи виробництв: основне виробництво, допоміжні виробництва, обслуговуючі виробництва і господарства.

Під основним розуміється виробництво, зайняте виготовленням тієї продукції, для випуску якої створена організація. Продукція основного виробництва, як правило, призначається для продажу (реалізації) на ринку, тому воно має вирішальне значення для економіки підприємства. Оскільки сільськогосподарські організації здійснюють виробництво сільськогосподарської продукції (рослинництва і тваринництва), а також займаються частковою її переробкою, то основне виробництво підрозділяється на рослинництво, тваринництво і промислове виробництво.

Допоміжні виробництва призначені для того, щоб забезпечити нормальну роботу основного виробництва шляхом надання йому певного виду послуг або виконання робіт. Вони також виконують відповідні роботи і надають послуги своєму капітальному будівництву та інших сфер діяльності підприємства. В окремих випадках допоміжні виробництва надають послуги та виконують роботи на сторону. Крім виконання робіт і послуг, допоміжні виробництва можуть виготовляти продукцію у вигляді запасних частин, виробничого і господарського інвентарю.

Допоміжні виробництва в сільськогосподарських організаціях в залежності від видів продукції, що виробляється (виконуваних робіт, послуг, що надаються) виділяються в наступні групи: ремонтні роботи в ремонтних майстернях (ремонтні майстерні), ремонт будівель і споруд, машинно-тракторний парк, автомобільний транспорт, енергетичні виробництва (господарства), водопостачання, гужовий транспорт і служби з теплогазопостачання та холодильних установок.

Обслуговуючі виробництва і господарства займаються в основному наданням соціально-побутових послуг своєму персоналу і частково населенню, територіально проживає в районі організації.

За напрямками обслуговування споживчих потреб персоналу і населення ці виробництва і господарства в свою чергу виділяються в наступні групи: житлово-комунальне господарство, виробництво побутового обслуговування населення, виробництво громадського харчування, дитячі дошкільні установи,

установи культурно-бутового призначення, інші виробництва і господарства, некомерційна діяльність.

У складі основного, допоміжного та обслуговуючого виробництва виділяються структурні одиниці організації, відокремлені, як правило, в адміністративному і територіальному відношенні: цехи, бригади, ділянки та інші структурні підрозділи.

Всі ці види і групи виробництв є великі об'єкти обліку, для кожного з них в плані рахунків бухгалтерського обліку відводяться окремі синтетичні рахунки і субрахунку. Ці об'єкти обліку (види виробництв) в свою чергу поділяються на прості, однокомпонентні (виробництво окремих видів робіт, вирощування окремих культур, зміст окремих видів тварин і т.п.).

Чіткий поділ витрат за цією ознакою необхідно як для аналізу макроекономічних процесів, так і для здійснення контролю на рівні окремої організації за витрачанням коштів на оплату праці та аналізу собівартості продукції і продуктивності праці. Класифікацію витрат наведено в додатку А.

Відповідно до норм НП(С)БО 16 «Витрати» витрати визнаються такими, якщо [51]:

1. Вони показуються бухгалтерському обліку в той же час, що і зменшенням активів або збільшенням суми зобов'язань.

2. Витратами відповідного звітного періоду визнаються при зменшенні суми активів, або збільшення суми зобов'язань, що спричиняє до зменшення (зниження) суми власного капіталу суб'єкта господарювання (за винятком коли зменшення капіталу відбувається в наслідок його вилучення або його розподілу власниками), при умові, що дані витрати можуть бути достовірно визначені та оцінені.

3. Витрати періоду визнаються витратами певного звітного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, що важко або неможливо безпосередньо пов'язати з відповідним доходом певного періоду, показуються у складі витрат того звітного періоду, в якому такі витрати були понесені.

4. У випадку, коли актив має забезпечувати одержання економічних вигод (доходів) на протязі декількох звітних періодів, то в такому випадку вони визнаються за допомогою систематичного поділу його вартості (наприклад, у вигляді амортизаційних відрахувань) між відповідними періодами.

Витратами певного звітного періоду не визнаються такі витрати:

1. Попередня (авансова) оплата постачальникам па підрядникам за отримані ТМЦ, виконані роботи та надані послуги.

2. Витрати, що йдуть на погашення раніше одержаних позик.

3. Інші зменшення (скорочення) або збільшення (зростання) суми зобов'язань, які спричиняють зменшення капіталу в результаті його вилучення та (або) перерозподілу власниками.

4. Затрати, які призводять до зменшення власного капіталу суб'єкта господарювання відповідно до чинного законодавства.

Процес виробництва є ключовим з процесів господарської діяльності будь-якого підприємства. Під час даного процесу використовуються природні ресурси, сировина та матеріали, ПММ, енергію різних видів, трудові ресурси, основні виробничі фонди і отримують кінцевий продукт, який в результаті реалізується. Характерною особливістю виробничого процесу є те, що формування таких витрат трансформуються у виробничу собівартість.

До складу витрат виробництва суб'єкта господарювання відносять витрати, визначаються особливостями та технологією певного виробництва, які залежать від обсягу продукції, що виготовляється та є її основою.

Інформація щодо витрат на рахунках бухгалтерського обліку має показуватися своєчасно, повно і правдиво. Оскільки така інформація використовується для визначення (обчислення) фактичної (виробничої) собівартості окремих її видів та крім того, для контролю за ефективним та раціональним використанням різних видів ресурсів, пошуку шляхів скорочення витрат та скорочення рівня собівартості продукції, яка має позитивний вплив на кінцевий результат (прибуток) діяльності підприємства. У випадку, коли

досягнуті планові показники виробництва вимагають постійного моніторингу та порівняння понесених витрат і одержаних результатів.

Виготовлення продукції, яка планується реалізуватися, в першу чергу, для одержання прибутку і визначає головну мету виробничої діяльності господарюючого суб'єкта. Під час процесу виробництва виникають певні витрати (виробничі), які і становлять її собівартість [16].

До виробничої собівартості готового продукту входять такі затрати: прямі матеріальні затрати; прямі затрати на оплату праці; інші види прямих витрат; ЗВВ.

Прямими визначаються такі затрати, що можуть безпосередньо бути віднесені до певного (конкретного) об'єкта виробництва та входять до собівартості виготовленого продукту (продукції, товарів, робіт чи послуг).

До складу таких витрат можуть відноситися: вартість сировини та основних матеріалів, які утворюють фундамент виробленої продукції або (та) являється її невід'ємним компонентом та, які можуть бути прямо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Основу прямих витрат на оплату праці становлять: заробітна плата, а також інші виплати робітникам, які зайняті під час виробничого процесу.

До складу прямих витрат, що не відносяться до попередніх видів, входять всі інші виробничі затрати, які можуть бути прямо віднесені до певного об'єкта витрат. Наприклад, ЄСВ, плата у вигляді оренди за користування земельними і майновими паями, сума амортизаційних відрахувань та інші.

Непрямі затрати – це такі витрати, які не можуть прямо віднести до складу певного об'єкта витрат за допомогою економічно можливого шляхом. Для того, щоб віднести такі витрати до собівартості, вони мають бути спочатку розподілені між видами продукції. В зв'язку з цим, дуже часто називаються не як інакше як – загальновиробничі.

В такому випадку, коли витрати входять до складу собівартості готового продукту (продукції, робіт, послуг) при врахуванні вимог чинного податкового

та облікового законодавства, а інформація про їх суму (ЗВВ) знаходить своє відображення у Звіті про фінансові результати за окремою статтею звіту [6].

Витрати на виробництво продукції в плануванні та обліку групуються за статтями, які суб'єкт господарювання визначає самостійно. Перелік статей витрат в рослинництві наступний: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння; паливо та мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати рослинництва.

Основне призначення облікового відображення виробничих витрат в тому, що має здійснюватися постійний контроль за його виробничою діяльністю та управління витратами, що понесені на її втілення. Організація обліку витрат виробництва та виходу продукції аграрного суб'єкта господарювання має бути організована з використанням таких принципів [21]:

- облікові дані щодо собівартості мають узгоджуватися з плановими показниками та нормативами;
- відображення витрат в перинний документах має бути, безпосередньо, момент їх виникнення (здійснення);
- весь обсяг витрат, які відносяться до виробництва певного виду продукту даного періоду, мають включатися до його собівартості;
- всі затрати за допомогою системи рахунків бухгалтерського обліку мають групуватися відповідно до об'єктів обліку витрат та статтям затрат;
- собівартість продукції, що виробляється, калькулюється за допомогою даних бухгалтерського та управлінського обліку витрат, що потребує чіткого визначення об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання.

Підприємства аграрного сектору можна характеризувати через особливості та етапи обліку витрат, з яких складаються виробничі витрати (додаток Б).

Керівник господарюючого суб'єкта має створити та забезпечити необхідні умови для того, щоб ведення бухгалтерського обліку було

правильним, забезпечити неухильне виконання всіма працівниками, підрозділами та службами, які мають відношення до бухгалтерського та управлінського обліку, правомірних вимог щодо дій бухгалтера за дотриманням порядку складання, обробки та подання первинних документів.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

У науковій та спеціалізованій літературі з питань обліку не існує єдиного підходу до визначення терміну «біологічні активи». Дослідження, направлені на визначення сутності біологічних активів, нами встановлено, що біологічні активи – це природні ресурси, що виступають у формі тварин та рослин в процесі використання яких підприємство отримує сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, що в кінцевому результаті призведе до отримання доходу та інших економічних вигід (рис. 1.1).

Біологічний актив визнається активом, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на біологічний актив;
- підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена [39].

Для цілей бухгалтерського обліку біологічні активи класифікуються за різними групами рис. 1.2.

В Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених Наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р. для суб’єктів господарювання зазначається, що витрати на

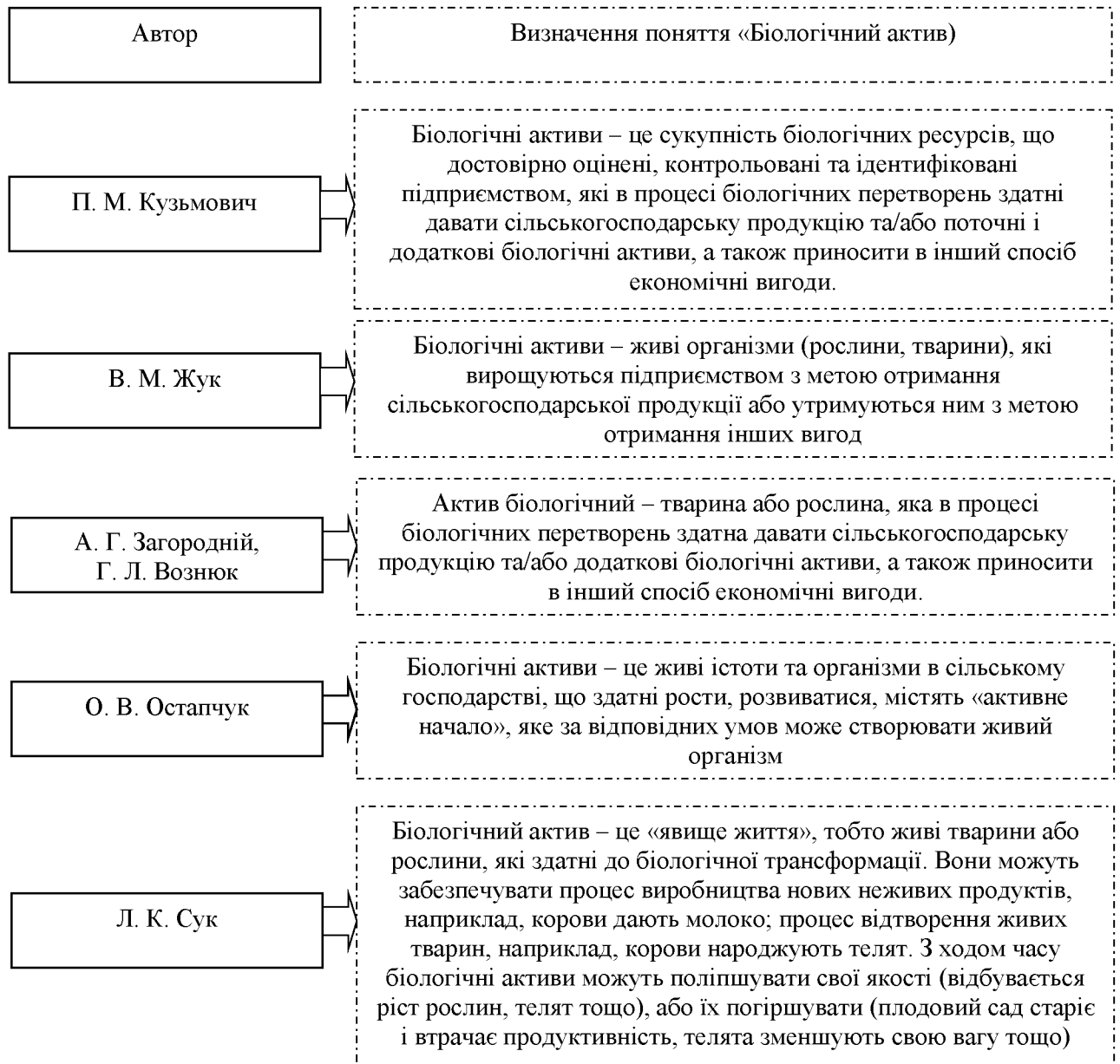


Рис. 1.1. Аналіз поняття «біологічний актив» в економічній літературі

виробництво продукції створюють його виробничу собівартість у виробничій сфері. До таких витрат належать усі витрати, які пов'язані з функцією виробництва продукції [34].

Товарно-матеріальні цінності власного виробництва минулих років відносяться на витрати за їх первісною вартістю, а продукція власного виробництва поточного року – за плановою собівартістю з коригуванням її в кінці року до рівня фактичних витрат, а покупки – за первісною вартістю з врахуванням наступних методів її уточнення:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;



Рис. 1.2. Класифікація біологічних активів

- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу, що, як правило, характерно для використання товарів для виробничих потреб.

В Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів зазначається що, сільськогосподарська продукція за цільовим призначенням, господарською цінністю, економічними вигодами від використання поділяється на основну, супутню та побічну.

Основною є сільськогосподарська продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству, і отримання якої є метою утримання біологічних активів, здатних давати таку

сільськогосподарську продукцію (у рослинництві – зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику тощо).

Супутньою є сільськогосподарська продукція, яка одержана від біологічного активу або їх групи одночасно з основною продукцією, призначена для подальшої переробки або реалізації (у рослинництві – насіння льону і конопель).

Побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є не суттєвими (у рослинництві – солома, гичка, бадилля, кошики соняшнику тощо) [31].

В Методичних рекомендаціях з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, підприємствам агропромислового виробництва рекомендується проводити інвентаризацію в наступні терміни: продукції сільськогосподарського виробництва – не рідше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня звітного року (як правило, на 1 грудня).

Отже, в нормативних джерелах зустрічається поняття «витрати» і відсутнє поняття «затрати». Натомість огляд економічної літератури свідчить про відсутність єдиної точки зору щодо правомірності використання цих двох понять.

На думку, В. Сопко потрібне чітке розмежування цих понять. Оскільки, затрати – це термін процесу використання речовин та сил природи у процесі конкретного виду операційної (або не операційної) діяльності та пов'язані з виготовленням чітко визначеного виду виробу, а витрати – це термін, що характеризує процес придбання ресурсів.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «XXX» (скорочена назва: ТОВ «XXX») створене 30 травня 2005 р. шляхом реорганізації приватного сільськогосподарського підприємства XXX та є його правонаступником. Місцезнаходження Товариства: Україна, Полтавська область, Шишацький район, с. XXX, вул. XXX.

Підприємство утворене на засадах угоди між учасниками шляхом об'єднання їх майна та підприємницької діяльності з метою отримання прибутку. Статут розроблений на основі Законів України «Про підприємництво», «Про підприємства в Україні», «Про власність», «Про господарські товариства» та інших законодавчих актів України. Підприємство має свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності – юридичної особи (серія А00 № 584061).

Засновниками (учасниками) Товариства є:

- ТОВ фірма «Астарта-Київ»;
- фізичні особи: Скочко Віктор Миколайович, Жилін Сергій Вікторович, Панасенко Іван Васильович, Цьова Віктор Михайлович, Лубенець Юрій Іванович, Купка Володимир Дмитрович, Хоменко Петро Петрович, Коростиленко Олексій Якович.

Статутний капітал Товариства складається з вартості вкладів його учасників. Розмір статутного капіталу становить 4669170 гривень.

Діяльність ТОВ «XXX» може бути припинена шляхом його реорганізації (злиття, приєднання, розділу, виділення, перетворення) або ліквідації.

Джерелом формування майна Товариства є: майно (майнові права),

передане йому Учасниками (Засновниками) у власність, як вклад до Статутного (складеного) капіталу; доходи Товариства від реалізації продукції (товарів, послуг); надходження від продажу (здачі в оренду, найом, суборенду тощо) майна; іноземні та інші інвестиції згідно чинного законодавства; безоплатні та благодійні внески, пожертвування юридичних та фізичних осіб.

Товариство здійснює бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, складає і подає статистичну інформацію та адміністративні дані у порядку, встановленому законодавством.

Таким чином, ТОВ «XXX» створене та діє у відповідності до чинного законодавства з метою одержання прибутку шляхом здійснення різних видів діяльності.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» суб'єкти господарювання мають право самостійно визначати окремі положення щодо порядку ведення обліку на окремих ділянках, тобто облікову політику, яка представляє собою сукупність методів і процедур, які використовуються суб'єктом господарювання для складання і подання фінансової звітності [67].

Метою облікової політики є створення такої інформаційної системи, яка регламентує діяльність суб'єкта господарювання, на певний проміжок часу відповідно до чинного законодавства України.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в примітках до фінансової звітності суб'єкт господарювання повинен відображати облікову політику, розкриваючи систему принципів оцінки та методів обліку статей звітності [48].

Облікова політика суб'єкта господарювання розкривається у примітках до фінансової звітності. В примітках підприємство висвітлює обрану облікову політику, зокрема: а) принципи оцінки статей звітності; б) методи обліку за окремими статтями звітності. Вона розробляється на тривалий період і може змінюватись в таких випадках: 1) змінюються статутні вимоги; 2) змінюються вимоги органу, що затверджує НП(С)БО; 3) зміни забезпечать більш достовірне

та правильне відображення подій або операцій у звітності підприємства.

Зазвичай, облікова політика розробляється при створенні підприємства чи переході на систему обліку згідно НП(С)БО та нового Плану рахунків.

Так як облікова політика є обов'язковою за чинним законодавством нашої країни, то вона має бути розкрита у складі фінансової звітності господарюючого суб'єкта. Облікова політика має бути розроблена кожним господарюючим суб'єктом, що зареєстроване у встановленому чинним законодавством порядку.

Наказ про облікову політику ТОВ «XXX» представлено у додатку В.

Для ТОВ «XXX» притаманна централізована структура бухгалтерії, оскільки в період створення підприємства формулюються цілі і завдання господарської діяльності, які відображені у Статуті, то відповідно до них визначаються функції облікового персоналу та осіб, які відповідальні за їх виконання. Як правило, при досить великому обсязі облікової інформації, бухгалтерська служба виступає як окремий структурний підрозділ. При цьому необхідна чітка регламентація діяльності кожного зі штатних працівників і всього підрозділу в цілому. Розподіл функцій працівників закріплюється в положеннях про структурні підрозділи, зокрема в «Положенні про бухгалтерію».

В загальному вираженні, до складових облікової політики відносяться такі елементи: організаційні, методичні та технічні аспекти (складові). Кожна складова облікової політики господарюючого суб'єкта об'єднує відповідні об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти – елементи. В наказі про облікову політику щодо обліку витрат виробництва та виходу продукції рослинництва також повинні бути відображені наступні моменти, представлені додатку Г.

Об'єктом бухгалтерського обліку може бути як окремий вид біологічних активів, так і їх група. Керівництво суб'єкта господарювання має право самостійно визначати об'єкти обліку біологічних активів і відображати це у Наказі про облікову політику.

Так, об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва як правило виступають: види тварин (ВРХ, свині, вівці, птиця тощо), однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевих-вікових: (технологічних) груп (тварини на вирощуванні та відгодівлі).

В аналітичному обліку ТОВ «XXX» біологічні активи відображають як у вартісному так кількісному виразі. Одиницею виміру біологічних активів є штуки, голови тощо.

Окремі види біологічних активів тваринництва (ВРХ, свині) можуть додатково характеризуватися їх живою масою (за умови, що на дату балансу її можна достовірно визначити). Об'єкти обліку біологічних активів, які визначені в обліковій політиці суб'єкта господарювання є основою для розробки робочого плану рахунків.

Отже, суб'єкт господарювання може визначити справедливую вартість біологічних активів за додатковими показниками, які визначають рівень цін на них. Так, наприклад, біологічний актив може бути оцінений за вартістю сільськогосподарської або іншої продукції, яка може бути отримана за припинення процесів його життєдіяльності (ВРХ, свині тощо можуть оцінюватись за вартістю м'ясопродуктів). При цьому суб'єкт господарювання може самостійно встановити склад цих показників та розробити порядок визначення та методики оцінки біологічних активів із їх застосування.

Підприємство самостійно визначає перелік об'єктів витрат (основного, допоміжного та інших господарств і виробництв), дотримуючись вимог НП(С)БО 16 «Витрати». Так, на сільськогосподарському підприємстві об'єктами обліку витрат можуть бути: галузі, виробничі підрозділи, окремі тварини, групи тварин, види виробництв (витрат) [65].

В обліку витрати групуються за елементами та статтями витрат. До елементів витрат, згідно НП(С)БО 16 відносяться: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; інші затрати. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств визначають приблизний

перелік статей для різних галузей, проте суб'єкти господарювання мають право його змінювати (скоротити або розширити), враховуючи потребу в такій інформації, особливості виробництва тощо.

Облік витрат діяльності за елементами здійснюється підприємством за рахунками 8 класу «Витрати за елементами». Найдоцільнішим є встановлення таких статей витрат, назви та зміст яких відповідають кореспондуючому рахунку або елементу витрат.

Період для розподілу загальновиробничих витрат визначається керівництвом господарства (поквартально на кожну звітну дату або по закінченні року). Згідно НП(С)БО 16, базою розподілу загальновиробничих витрат можуть виступати: години праці, сума заробітної плати, обсяг діяльності, прямі витрати тощо. Базу розподілу загальновиробничих витрат суб'єкту господарювання варто було б використовувати суму фактичних прямих витрат без вартості насіння рослин у рослинництві, кормів у тваринництві та сировини у промисловості. Загальновиробничі витрати виробництв, що здійснюють ремонт, доцільно розподіляти між окремими замовленнями пропорційно до нарахованої прямої оплати праці [51].

Для обліку сільськогосподарської діяльності, в тому числі біологічних активів суб'єкт господарювання використовує типові форми відповідно до прийнятого у Наказі про облікову політику графіку документообігу. Розроблені підприємством власні форми документів необхідно включити до графіку документообігу.

На ТОВ «XXX» використовується автоматизована форма обліку, основою якої є вихідних машинограми, в яких накопичується і систематизуються дані первинних документів, які необхідні для синтетичного і аналітичного обліку.

Таким чином, облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість застосовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей). Інакше кажучи, облікову політику, в широкому розумінні, можна

визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів та методів ведення обліку.

2.2. Облік витрат виробництва та виходу продукції зернових культур та відображення інформації у звітності

Синтетичний облік виробничих витрат та вихід продукції рослинництва в ТОВ «XXX» ведуть на синтетичному рахунку 23 «Виробництво», в межах якого відкривають субрахунок 231 «Рослинництво».

За своїм змістом, рахунок 23 належить до групи рахунків господарських процесів, а за призначенням і структурою – до групи операційних, калькуляційних рахунків.

На ТОВ «XXX» по дебету субрахунку 231 «Рослинництво» відображають, в розрізі статей витрат рослинництва, які господарюючий суб'єкт самостійно визначає і затверджує в наказі про облікову політику. До них відносяться: витрати на оплату; відрахування на соціальні заходи; насіння; паливо та мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; ЗВВ. Зміст та характеристика таких витрат представлено в додатку Є.

В досліджуваному підприємстві по кредиту субрахунку 231 «Рослинництво» протягом звітного року показують оприбуткування с/г продукції від урожаю за плановою собівартістю. При цьому і витрати, і вихід продукції обліковуються наростаючим підсумком з початку року. Після визначення в кінці звітного року фактичної собівартості продукції планову собівартість коригують до рівня фактичної (розраховують калькуляційні різниці).

Після списання калькуляційних різниць за кредитом субрахунку 231 «Рослинництво» цей субрахунок закривається.

Аналітичний облік виробництва та виходу продукції рослинництва в ТОВ «XXX» ведеться у Виробничому звіті витрат і калькулювання продукції рослинництва. Виробничий звіт складається за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єкти аналітичного обліку за наростаючими статтями витрат.

Основні бухгалтерські проведення з обліку виробництва і виходу продукції рослинництва, які складаються підприємством подано в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з
витрат виробництва та виходу продукції рослинництва**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Списано ТМЦ, що використані на виробництво продукції рослинництва. В тому числі:			
- добрива, отрутохімікати;	231	208	25000
- різна сировина і матеріали;	231	201	15000
- нафтопродукти та інші види палива;	231	203	17805
- запасні частини;	231	207	69253
- насіння;	231	27, 208	27500
- малоцінні та швидкозношувані предмети.	231	22, 132	2356
Виконано роботи і надано послуги для рослинництва власними допоміжними виробництвами	231	234	7985
Списано витрати машинно-тракторного парку на рослинництво	231	91, 231	2348
Списано загальновиробничі витрати на зернові культури в порядку їх розподілу	231	91	6485
Частину витрат майбутніх періодів віднесено на сільськогосподарські культури (зернові культури)	231	39	6523
Нараховано підрядникам та іншим стороннім підприємствам і організаціям за виконані роботи і надані послуги по вирощуванню сільськогосподарських культур	231	63, 68	5481
Нараховано оплату праці за виконання робіт в рослинництві	231	661	45922
Нараховано єдиний соціальний внесок	231	651	2954
Списано витрати для рослинництва, проведені через підзвітних осіб	231	372	3456
Нараховано знос по основних засобах, що використовуються в рослинництві (Прямолінійний метод)	231	131	32659
Оприбутковано продукцію рослинництва від урожаю	27	231	8762

Правильна організація аналітичного обліку витрат і виходу продукції рослинництва для подальшого її калькулювання вимагає точного визначення об'єктів такого обліку та розмежування витрат по виробництву кожного виду

продукції. Однак віднесення витрат безпосередньо на кожен вид продукції не завжди можливо і доцільно. В рослинництві це обумовлено тим, що від однієї культури отримують кілька видів продукції. З точки зору технології виробництва і господарської доцільності можливе об'єднання зроблених витрат на групи однорідних культур [59].

Звідси випливає, що для прямого віднесення витрат на окремі культури, виробництва, види продукції є певна межа. Тому все витрати на виробництво продукції обліковуються за певних об'єктів.

В рослинництві об'єктами обліку витрат і виходу продукції є окремі культури, групи однорідних культур, види незавершеного виробництва, окремі виробництва і витрати. У розрізі об'єктів обліку будується аналітичний облік витрат і виходу продукції.

Вибір об'єкта обліку витрат і виходу продукції рослинництва в значній мірі залежить і від спеціалізації виробництва тієї галузі виробництва, на якій спеціалізується господарство або приділяється більше уваги, потрібно і відповідна інформація. Для отримання такої інформації необхідні більш детальні об'єкти обліку. Так, наприклад, в спеціалізованих організаціях, в яких площі окремих культур значні, слід вести облік витрат і виходу продукції по основних культурах.

Обчислення фактичної собівартості продукції рослинництва – це заключний етап облікової роботи за рік. Воно проводиться в кінці року після запису всіх господарських операцій і виведення кінцевого сальдо на 31 грудня по всіх синтетичних і аналітичних рахунках.

Для обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, яка має свої особливості, на практиці застосовуються такі методи обліку витрат і визначення собівартості продукції, як: позамовний, попередільний і нормативний [71].

Для забезпечення потреб практики необхідно мати відповідні показники собівартості продукції (планової, фактичної, повної і т.д.). У зв'язку з цим сільськогосподарські організації складають різні калькуляції, які

класифікуються за певними ознаками.

Залежно від часу обчислення собівартості і джерел даних для її розрахунку розрізняють планову, фактичну (звітну), очікувану і нормативну калькуляцію.

Планова калькуляція складається на початку планованого періоду з метою визначення планової собівартості продукції. Ця калькуляція є складовою частиною виробничо-фінансового плану і складається виходячи з ланових норм витрат на виробництво та інших планових показників (врожайності сільськогосподарських культур і т.д.). При складанні планових калькуляцій використовуються дані бухгалтерського виробничого обліку і собівартості продукції за минулі роки. планова калькуляція базується на обґрунтованих (прогресивних) нормах матеріальних і трудових витрат.

Під об'єктом калькуляції слід розуміти окремий вид або групу однорідної продукції або виконану роботу, за якими встановлюється собівартість їх виробництва. Вибір об'єктів калькуляції в рослинництві обумовлюється характером виробничого процесу і особливостями одержуваної продукції, в зв'язку з чим встановлені об'єкти аналітичного обліку в певній мірі визначають застосування того чи іншого способу калькулювання собівартості продукції [70].

Враховані витрати по їх об'єктів належать на відповідні об'єкти калькуляції. Наприклад, витрати, вироблені на зернові культури, відносяться на зерно і соломі. За однією культурі (групі однорідних культур) може бути кілька об'єктів калькуляції (видів продукції). У цьому випадку витрати розподіляються по об'єктах калькуляції. Таким чином, об'єкт обліку витрат надає значною мірою вплив як на об'єкт калькуляції, так і методику обчислення собівартості продукції. У зв'язку з тим, що цикл виробництва продукції рослинництва зазвичай триває приблизно близько року, її фактична собівартість калькулюється тільки після закінчення календарного року при складанні річної бухгалтерської (фінансової) звітності.

Однією з важливих передумов обґрунтованого обчислення собівартості

продукції рослинництва є проведення ряду підготовчих робіт до складання звітної калькуляції, які повинні забезпечити дійсне відображення фактичних витрат по всіх об'єктах.

Характеристика використання різних методів обліку витрат і калькулювання собівартості в аграрних господарюючих суб'єктів наведено у табл. 2.2 [44].

Таблиця 2.2

**Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в
сільському господарстві**

Методи обліку калькулювання	Зміст	Сфера застосування
1	2	3
Попроцесний	Об'єктом обліку є продукт (група продуктів) технологічного процесу. Прямі витрати відображаються як за видами продукції, так і за окремими етапами процесів виробництва, для чого відкриваються субрахунки до рахунку 23 «Виробництво» для кожного процесу.	Усі види виробництва
Простий (прямий)	Загальні виробничі витрати підприємства за певний звітний період ділять на обсяг виготовленої за цей період продукції.	Рослинництво, тваринництво, промислові та допоміжні виробництва
Нормативний	По кожному виду продукції складається нормативна калькуляція, що є основою для визначення фактичної собівартості продукції. Облік витрат ведеться по нормах і відхиленнях від норм. До собівартості продукції включаються змінні і постійні витрати. При виявленні відхилень визнаються їх причини та винуватці.	Усі види виробництва
Директ-костинг	Собівартість складається лише з змінних витрат, постійні витрати відносяться до витрат періоду.	Рослинництво тваринництво, промислові та допоміжні виробництва
Таргет-костинг	Собівартість продукції визначається на основі попередньо визначеної ціни реалізації та прибутку	Рослинництво, тваринництво
ЛІТ калькулювання, «саме в строк», калькулювання від зворотнього	Сировина і матеріали, необхідні для виробництва, відразу поступають у виробництво, при цьому скорочуються витрати на переміщення і зберігання запасів.	Рослинництво тваринництво, промислові та виробництва

Продовж. табл. 2.2

1	2	3
Калькулювання за стадіями життєвого циклу	Крім фактичних виробничих витрат відображаються витрати управління та витрати на збут протягом всього терміну життя (виробництва) продукції: виробництво, зберігання, реалізація (зародження, зростання, зрілість, спадання). Дозволяє розраховувати повну собівартість.	Рослинництво тваринництво, промислові та допоміжні виробництва
За центрами відповідальності	Витрати формуються за кожним центром відповідальності. При цьому об'єктом обліку є центр відповідальності і продукція, яка в ньому виробляється.	Тваринництво, промислові та допоміжні виробництва
Калькулювання за останньою операцією	Облік витрат та калькулювання собівартості здійснюється не за етапами процесу виробництва продукції, а на основі рахунку «Готова продукція». Калькуляція містить дві статті – «Прямі виробничі витрати» та «Непрямі витрати».	Рослинництво тваринництво, промислові та допоміжні виробництва

Для галузі рослинництва, де порівняно стабільний процес виробництва, на наш погляд, найбільш доцільним є нормативний метод обліку, в основі якого лежить нормативна собівартість, що найбільш точно враховує зміни, які відбуваються у процесі виробництва і дає можливість проводити оперативний аналіз та приймати стратегічні управлінські рішення. Послідовність розрахунку собівартості на ТОВ «ХХХ» подано в додатку Ж.

Розглянемо приклад визначення фактичної собівартості з використанням матеріалів досліджуваного підприємства: валовий збір зерна пшениці озимої у бункерній вазі склав 35700 ц з площі посіву 1150 га. Справедлива вартість 1 ц зерна пшениці озимої – 10 грн загальні фактичні затрати на вирощування, збирання і доробку основної, супутньої і побічної продукції пшениці озимої склали 354500 грн. Установлена загибель посівів від стихійного лиха (пожежі) на площі 100 га в сумі фактичних затрат – 21000 грн. Допущене псування посівів приватною особою на площі 0,5 га, що за балансовою вартістю становить 125 грн.

Після доробки і сушки зерна отримані зернові відходи в кількості 4500 ц, які, за даними лабораторного аналізу, містять 40 % повноцінного зерна; невикористані відходи та усихання – у кількості 1100 ц. Закладено до насіннєвого фонду 3500 ц зерна пшениці озимої і реалізовано 26600 ц.

Крім того, отримано 40500 ц соломи. Фактичні витрати на збирання, транспортування і скиртування соломи склали 10275 грн.

Узагальнений розрахунок собівартості продукції озимої пшениці наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Розрахунок собівартості продукції озимої пшениці

Зміст операції	Кількість, ц	Сума, грн
Валовий збір (за справедливою вартістю):		
- зерно у бункерній вазі;	35700	357000
- зерно після доробки і сушки;	30100	301000
- зернові відходи з 40% вмістом повноцінного зерна;	4500	х
- зернові відходи в переведенні на повноцінне зерно ($4500 \cdot 40\%$);	1800	18000
- повноцінне зерно, що підлягає калькуляції ($30100 + 1800$);	31900	319000
- невикористані відходи та усихання ($4500 - 1800 + 1100$);	3800	38000
- солома.	40500	8100
Витрати з вирощування озимої пшениці, в т. ч.:		354500
- вартість зіпсованих посівів;		125
- вартість загиблих посівів;		21000
- витрати на збирання соломи		10275
Витрати, що відносяться на повноцінне зерно ($354500 - 21000 - 125 - 10275$)		323100
Фактична собівартість 1 ц повноцінного зерна ($323100 : 31900$)		10,13
Фактичні витрати, що віднесені на зернові відходи ($1800 \cdot 10,13$)		18234
Фактична собівартість 1 ц зернових відходів ($18234 : 4500$)		4,05
Фактична собівартість 1 ц соломи ($10275 : 40500$)		0,25

Отже, різниця між фактичною і плановою собівартістю 1 ц зерна становить: $10,13 - 10 = 0,13$ грн.

А якщо сума фактичної собівартості (фактичних витрат) перевищує суму планової, то робиться кореспонденція в сумі різниці шляхом проведення звичайного запису.

Отже, планова собівартість в кінці року доводиться до рівня фактичної шляхом визначення калькуляційних різниць (рис. 2.2).

Згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств виробнича собівартість продукції рослинництва визначається за кожним місцем зберігання.

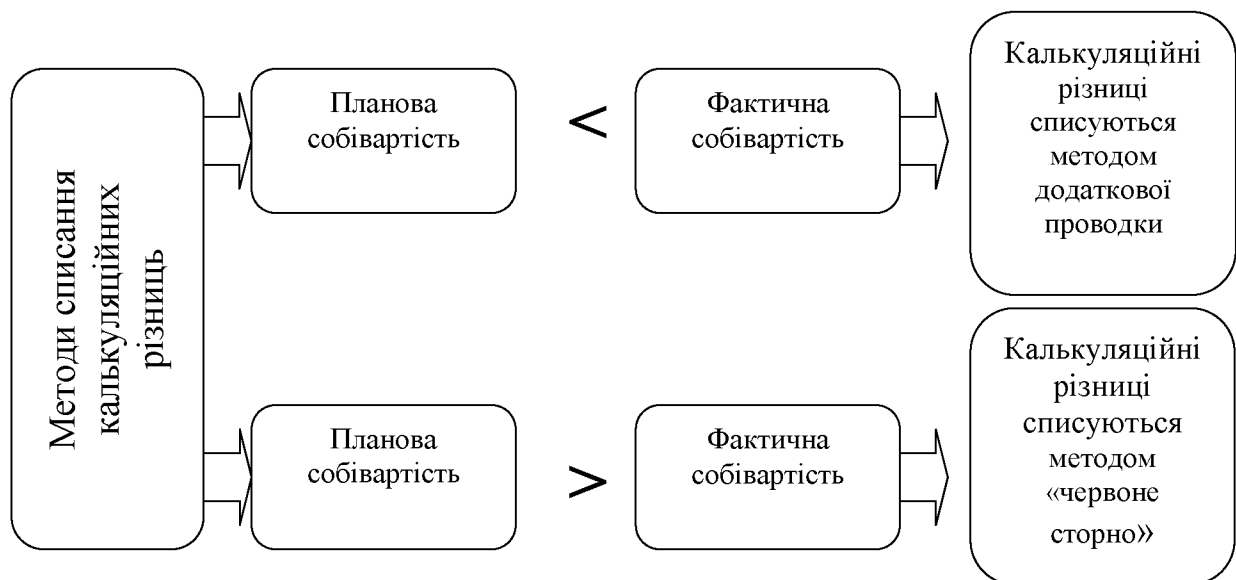


Рис. 2.2. Методи списання (коригування) калькуляційних різниць, застосовувані в ТОВ «XXX»

Розглянемо формулу розрахунку собівартості 1 ц насіння зернових культур:

$$C = \frac{B - ВПП}{K}, \quad (2.1)$$

де С – собівартість 1 ц культури; В – витрати на вирощування і збирання; ВПП – вартість побічної продукції; К – кількість (вага) зібраного зерна.

В умовах ринкових відносин, коли на економічному просторі одночасно працюють різноманітні господарські суб'єкти – юридичні та фізичні особи, звітність стає основним джерелом інформації. Сільськогосподарські підприємства незалежно від форм власності і господарювання, охоплюються суцільною системою річної та поточної статистичної звітності з різною періодичністю.

Узагальнення облікових даних по рахунку 23 та 26 у формах фінансової звітності наведено в табл. 2.3.

У статті «Незавершене виробництво» показуються витрати на незавершене виробництво. У статті Готова продукція показується вартість продукції на складі.

Таблиця 2.3

Розкриття інформації про виробництво у фінансовій звітності підприємства

Номер і назва рахунку	Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»		Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»		Форма № 5 «Примітки до фінансової звітності»	
	Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
23 «Виробництво»	Розділ II. Оборотні активи		Розділ I. Фінансові результати		Розділ VIII. Запаси	
	Незавершене виробництво	1102	-	-	Незавершене виробництво	890
27 «Готова продукція»	Готова продукція	1103	-	-	Готова продукція	900
90 «Собівартість реалізації»			Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050		

На рис. 2.3 представлено форми звітності в яких відображається інформація про витрати виробництва та виходу продукції рослинництва.

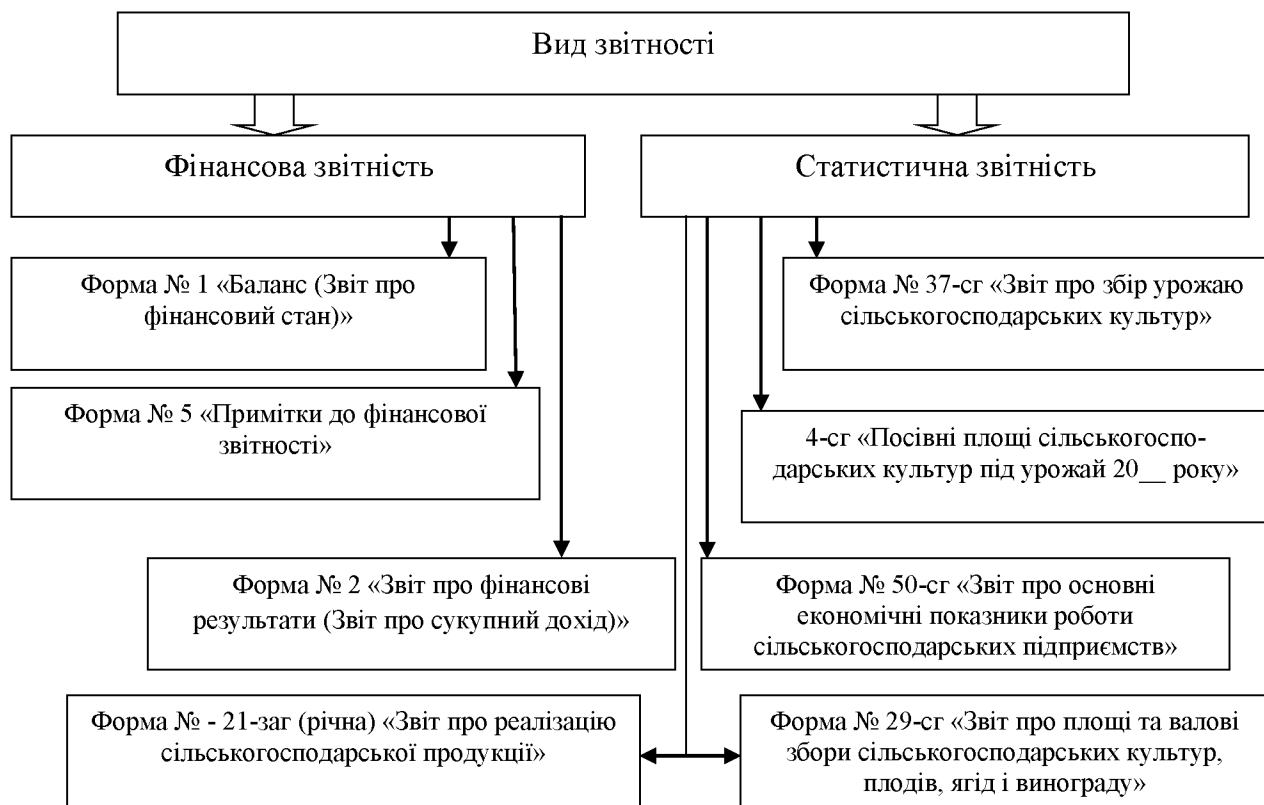


Рис. 2.3. Відображення інформації про витрати виробництва та вихід продукції рослинництва у звітності

Підприємство подає такі річні форми статистичної звітності з питань сільського господарства:

- 37-сг «Звіт про збір урожаю сільськогосподарських культур»;
- 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»;
- 29-сг «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду»;
- 4-сг «Посівні площі сільськогосподарських культур під урожай 20 __ року»;
- 21-заг (річна) «Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції».

Підсумовуючим звітом, що охоплює всю виробничо-фінансову діяльність підприємства, є форма № 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». Ця форма тісно пов'язана із річною фінансовою звітністю, оскільки узагальнює економічні показники за звітний рік.

Інформаційною основою для складання звіту за формою 50-сг є: розрахунки по закриттю операційних рахунків, заключний Баланс господарюючого суб'єкта та облікові реєстри. Звіт складається із чотирьох розділів. Зокрема: виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції, затрати операційної діяльності, державна підтримка, землекористування протягом року.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР

3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання

Фінансовий стан підприємства являється комплексним, багатоаспектним поняттям, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин господарюючого суб'єкта, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів.

Для загальної характеристики фінансово-економічної діяльності підприємства застосуємо методи фінансового аналізу та річну фінансову звітність ТОВ «XXX» за 2016 - 2018 рр.: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Примітки до річної фінансової звітності.

Важливим напрямом комплексного оцінювання фінансового стану підприємства є аналіз його майнового стану, за допомогою якого вивчається склад, розміщення, структура та динаміка активів (майна) і пасивів (джерел формування капіталу). Горизонтальний і вертикальний аналіз майна ТОВ «XXX» проведемо в табл. 3.1 за інформацією форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (додатки К.1, Л.1, М.1).

Таблиця 3.1

Динаміка та структура майна ТОВ «XXX» за 2018 – 2020 рр. (станом на кінець року)

Види активів (майна)	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Зміни (+; -) 2020 р. до 2018 р.		
	сума, тис. грн	у % до під- сумк у	сума, тис. грн	у % до під- сумк у	сума, тис. грн	у % до під- сумк у	сума, тис. грн	час- тки, в.п.	у %
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Майно - всього	3975237	100,0	3625613	100,0	3680200	100,0	-295037	х	-7,4
1. Необоротні активи	2144409	53,9	1903757	52,5	1741917	47,3	-402492	-6,6	-18,8

Продовж. табл. 3.1

А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.1. Основні засоби	1027618	47,9	749778	39,4	661510	38,0	-366108	-9,9	-35,6
2. Оборотні активи	1830828	46,1	1721856	47,5	1936962	52,6	+106134	+6,5	+5,8
2.1. Запаси	804641	43,9	484167	28,1	413607	21,4	-391034	-22,5	-48,6
2.1.1. Виробничі запаси	74059	9,2	41837	8,6	81455	19,7	+7396	+10,5	+10,0
2.1.2. Незавершене виробництво	230680	28,7	370047	76,4	264123	63,9	+33443	+35,2	+14,5
2.1.3. Готова продукція та товари	499902	62,1	72283	14,9	68029	16,4	-431873	-45,7	-86,4
2.2. Поточні біологічні активи	82739	4,5	85323	5,0	157236	8,1	+74497	+3,6	+90,0
2.3. Поточна дебіторська заборгованість	936548	51,2	1106661	64,3	1306707	67,5	+370159	+16,3	+39,5
2.4. Грошові кошти і поточні фінансові інвестиції	2513	0,1	45607	2,6	52464	2,7	+49951	+2,6	в 19,9 р.б.
2.5. Витрати майбутніх періодів	7	0,0	19	0,0	39	0,0	+32	0,0	в 5,6 р.б.
2.6. Інші оборотні активи	4380	0,2	79	0,0	6909	0,4	+2529	+0,2	+57,7
3. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-	-	-	-	1321	0,0	+1321	0,0	+100,0

Оцінка майна, проведена в табл. 3.1 свідчать про наявність як позитивних, так і негативних ознак і тенденцій у майновому стані підприємства за інформацією активу балансу. Як свідчать розрахунки, у 2020 р. порівняно з 2018 р. вартість майна скоротилася на 295037 тис. грн, або 7,4 %, що свідчить про скорочення майнового потенціалу підприємства. Графічно динаміку майна представлено на рис. 3.1.

При цьому необоротні активи також скоротилися на 402492 тис. грн (на 18,8 %), а оборотні активи зросли – на 106134 тис. грн (на 5,8 %). У результаті таких змін частка необоротних активів у майні скоротилася з 53,9 до 47,3 %, а оборотних активів – відповідно зросла з 46,1 до 52,7 %. У цілому структура майна ТОВ «XXX» упродовж 2018 - 2020 рр. залишалася відносно стабільною. Необоротні активи представлені насамперед основними засобами, вартість яких знизилася на 366108 тис. грн, або в 35,6 рази. Отже, підприємство погіршило

матеріальні умови.

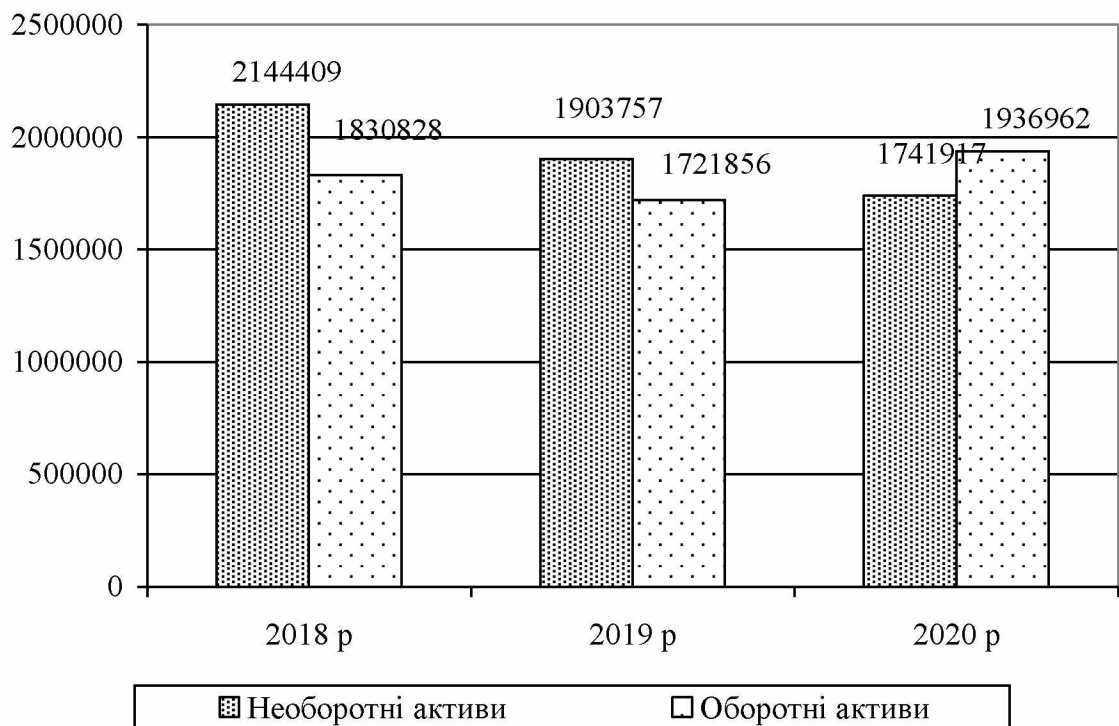


Рис. 3.1. Динаміка майна ТОВ «XXX» за 2016 – 2018 рр., тис. грн

Серед видів оборотних активів спостерігаємо скорочення запасів (на 391034 тис. грн, або 48,6 %). Серед видів оборотних активів високий темп скорочення має вартість готової продукції та товарів на 431873 тис. грн (86,4 %), їх частка в оборотних активах станом на кінець 2020 р. скоротилася на 16,4 %.

Крім того, спостерігається зростання витрат майбутніх періодів (на 32 тис. грн в 5,6 рази).

Вартість інших видів оборотних активів протягом періоду дослідження зросла. Зокрема, залишки виробничих запасів зросли на 7396 тис. грн (на 10 %), незавершеного виробництва – на 33443 тис. грн (14,5 %), вартість поточних біологічних активів – на 74497 тис. грн (90 %), поточної дебіторської заборгованості – на 370159 тис. грн (39,5 %), грошових коштів та їх еквівалентів – на 49951 тис. грн (в 20,9 разів), інших необоротних активів – на 29043 тис. грн (в 24,5 рази). Варто зазначити, що у 2020 р. в структурі балансу

з'явилися необоротні активи та групи вибуття. Їх вартість на кінець 2020 р. складала 1321 тис. грн.

Збільшення суми грошових коштів є позитивною ознакою, що створює передумови для зниження рівня ліквідності балансу та платоспроможності підприємства.

Негативною характеристикою майнового стану є збільшення поточної дебіторської заборгованості, а збільшення її частки в структурі балансу, свідчить про погіршення стану розрахунків підприємства з дебіторами.

Капітал – це засоби, що є в розпорядженні суб'єкта господарювання для здійснення діяльності з метою одержання прибутку. Формується капітал підприємства за рахунок як власних (внутрішніх), так і позикових (зовнішніх джерел). При внутрішньому аналізі фінансового стану суб'єкта господарювання необхідно вивчити склад, структуру та динаміку власного і позикового капіталу, з'ясувати причини зміни окремих їх складових і дати оцінку цим змінам.

З урахуванням класифікації джерел формування капіталу проведемо аналіз складу, структури та динаміки пасивів ТОВ «XXX» (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Динаміка та структура капіталу ТОВ «XXX»
за 2018 – 2020 рр. (станом на кінець року)**

Види пасивів (джерел формування капіталу)	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Зміни (+; -) 2020 р. до 2018 р.		
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	час- тки, в.п.	у %
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Капітал - всього	3975237	100,0	3625613	100,0	3680200	100,0	-295037	х	-7,4
1. Власний капітал	2490354	62,6	2517462	69,4	2760515	75,0	+270161	12,4	+10,8
1.1. Зареєстрований (пайовий) капітал	4811	0,2	4811	0,2	4811	0,2	-	0,0	-

Продовж. табл. 3.2

А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.2. Нерозподілений прибуток	1494812	60,0	1626636	64,6	1962755	71,1	+467943	+11,1	+31,3
2. Зобов'язання і забезпечення	1484883	37,4	1108151	30,6	919685	25,0	-565198	-12,4	-38,1
2.1. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	655272	44,1	579157	52,3	499694	54,3	-155578	+10,2	-23,7
2.2. Поточні зобов'язання і забезпечення	829611	55,9	528994	47,7	419991	45,7	-409620	-10,2	-49,4
2.2.1. Поточна кредиторська заборгованість	445242	53,7	360317	68,1	383510	91,3	-61732	+37,6	-13,9

Оцінка капіталу (табл. 3.2) свідчать про наявність більшою мірою позитивних ознак і тенденцій у майновому стані підприємства за інформацією пасиву балансу.

Отже, у 2020 р. порівняно з 2018 р. вартість джерел формування капіталу зменшилася на 295037 тис. грн, або 7,4 %.

Динаміку основних видів пасивів (джерел формування капіталу) ТОВ «XXX» за 2018 – 2020 рр. наведено на рис. 3.2.

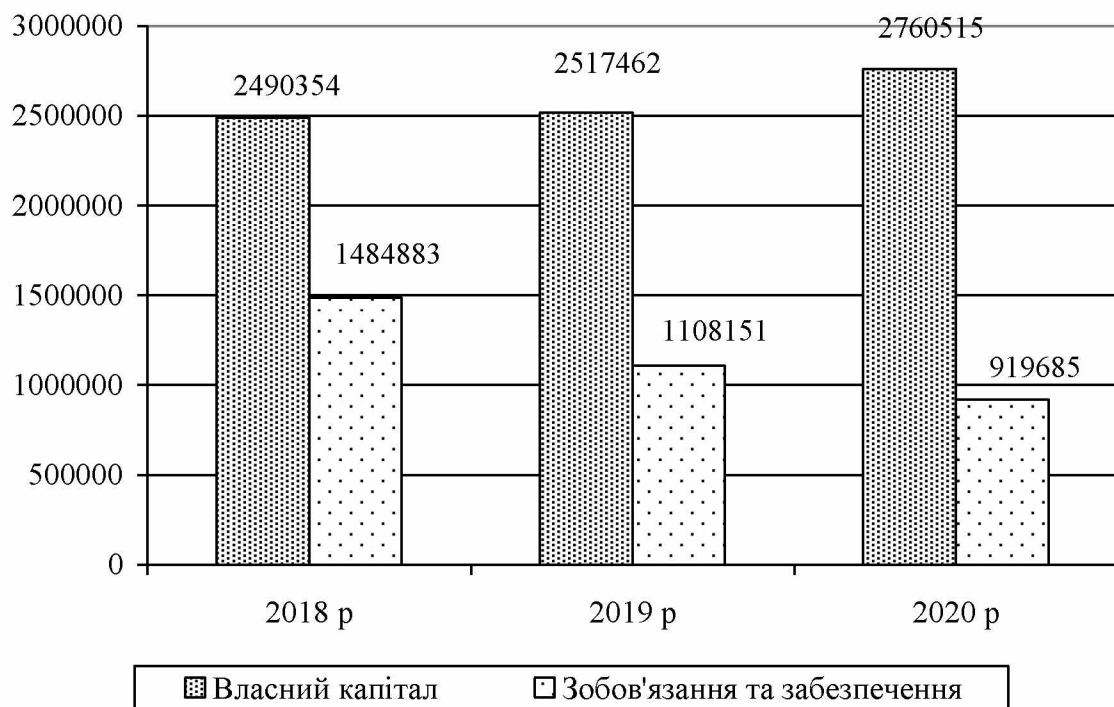


Рис. 3.2. Динаміка капіталу ТОВ «XXX» за 2016 – 2018 рр., тис. грн

При цьому власний капітал зріс на 270161 тис. грн (10,8 %). У складі власного капіталу зареєстрований (пайовий) капітал складав 0,2 % (на кінець 2020 р.). Його вартість не змінилася. Нерозподілений прибуток протягом досліджуваного періоду зріс на 467943 тис. грн (на 31,3%).

Протягом досліджуваного періоду спостерігається скорочення суми довгострокових зобов'язань та забезпечень (на 155578 тис. грн 23,7 %). Проте, також знизилася і залежність підприємства від поточних зобов'язань і забезпечень на 409620 тис. грн (в 49,4 %).

Поточна кредиторська заборгованість скоротилася на 61732 тис. грн, або на 13,9 %. Зростання її частки в поточних зобов'язаннях з 53,7 % у 2018 р. до 91,3 % у 2020 р. (на 37,6 в. п.) свідчить про погіршення стану розрахунків підприємства з кредиторами.

Інше кажучи, ліквідність характеризується здатністю підприємства швидко погасити свої фінансові зобов'язання перед іншими суб'єктами господарювання.

Ліквідність визначається співвідношенням величини ліквідних засобів, які можуть бути використані для погашення боргів, і величини зобов'язань. За своїм змістом ліквідність підприємства означає ліквідність його балансу.

Аналіз показників оцінки платоспроможності підприємства ТОВ «XXX» можна провести за допомогою табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Показники оцінювання ліквідності та платоспроможності
ТОВ «XXX» за 2018 - 2020 рр.**

Показники	Нормативне значення	Роки			Відхилення (+; -) 2020 р. до 2018 р.
		2018	2019	2020	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	> 0,2	0,003	0,086	0,125	+0,122
Коефіцієнт швидкої ліквідності	> 0,7	1,137	2,178	3,253	+2,116
Коефіцієнт загальної ліквідності	>1,0	2,207	3,255	4,612	+2,405
Коефіцієнт платоспроможності	≥0,1	0,003	0,086	0,125	+0,122
Коефіцієнт критичної ліквідності	≥1	1,740	2,315	3,415	+1,675

Станом на кінець 2018 – 2020 рр. (табл. 3.3) фактичні значення

коефіцієнта абсолютної ліквідності не відповідали нормативному значенню ($\geq 0,2$), зокрема в 2018 р. рівень покриття поточних зобов'язань і забезпечень високоліквідними оборотними активами становив лише 0,3 %, в 2019 р. – 8,6 %, а в 2020 р. – 1,3 %. Отже, ТОВ «XXX» має ознаки грошової неплатоспроможності з негативною динамікою.

Фактичні значення коефіцієнтів швидкої та загальної ліквідності зросли відповідно на 2,116 та 2,405. Вони відповідають нормативам (відповідно $\geq 0,7$ і $\geq 1,0$), що свідчить про достатній рівень розрахункової та майнової платоспроможності підприємства.

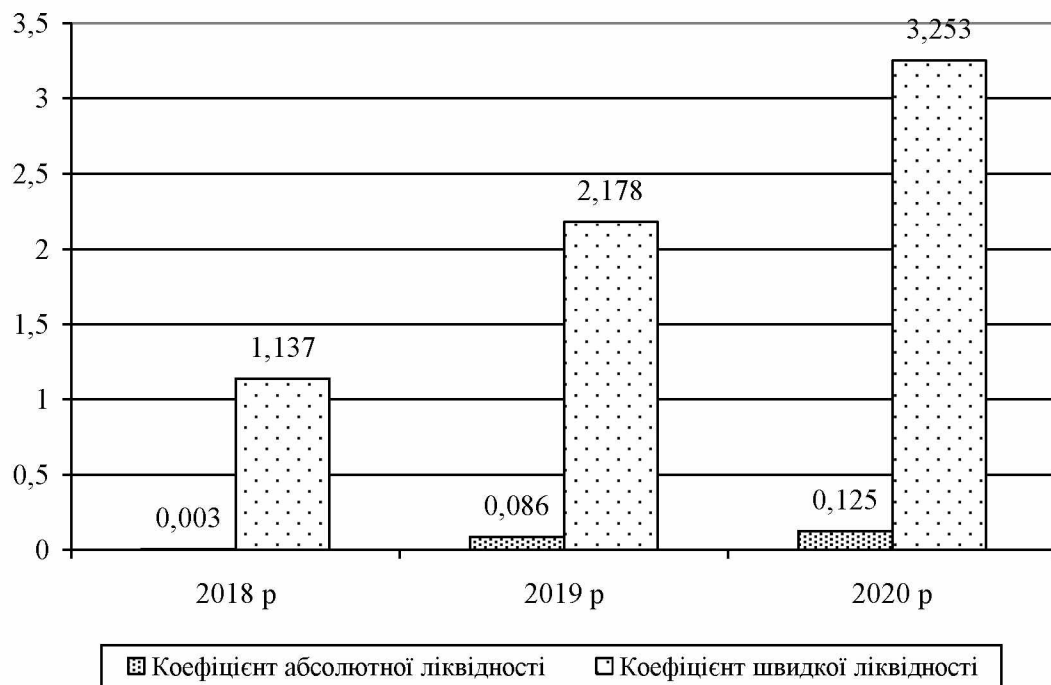


Рис. 3.3. Динаміка коефіцієнту абсолютної та швидкої ліквідності ТОВ «XXX» за 2016 – 2018 рр.

Серед допоміжних відносних показників оцінювання ліквідності та платоспроможності лише коефіцієнт критичної ліквідності відповідав нормативному значенню, що підтверджує попередній висновок про недостатню забезпеченість підприємства грошовими коштами. Зростання у динаміці значень основних і допоміжних коефіцієнтів ліквідності вказує на підвищення рівня платіжних можливостей підприємства щодо виконання поточних

зобов'язань і забезпечень з урахуванням використання відповідних груп платіжних засобів.

Для аналізу ліквідності балансу необхідно провести групування активів за рівнем ліквідності та пасивів за строками їх погашення. Аналіз ліквідності якій мірі підприємство здатне розплатитися по короткострокових зобов'язаннях поточними активами.

Групування активів ТОВ «XXX» за рівнем ліквідності подано в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Групування активів ТОВ «XXX» за рівнем ліквідності,
2018 – 2020 рр., тис. грн**

Групи	Види активів за рівнем ліквідності	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+; –) 2020 р. до 2018 р.
A1	Високоліквідні активи	2513	45607	52464	+49951
A2	Середньоліквідні активи	940928	1106740	1313616	+372688
A3	Низьколіквідні активи	887380	569490	570843	-316537
A4	Важколіквідні, або активи, що важко реалізуються	2144416	1903776	1743277	-401139

Групування пасивів за строками погашення ТОВ «XXX» проводимо в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Групування пасивів ТОВ «XXX» за терміновістю сплати, 2018 – 2020 рр.,
тис. грн**

Групи	Види пасивів за терміном оплати	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+; –) 2020 р. до 2018 р.
П1	Найбільш строкові зобов'язання	292339	152584	192689	-99650
П2	Короткострокові зобов'язання	537156	376396	227302	-309854
П3	Довгострокові зобов'язання	655272	579157	499694	-155578
П4	Постійні пасиви	292339	152584	192689	-99650

Визначимо надлишок або нестачу платіжних засобів для підприємства в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Визначення надлишку (нестачі) платіжних засобів
ТОВ «XXX» за 2018 – 2020 рр., тис. грн

Умовні позначення	Надлишок (+) або нестача (-) платіжних засобів	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+; -) 2020 р. до 2018 р.
A1-П1	Високоліквідних активів	-289826	-106977	-140225	+149601
A2-П2	Середньоліквідних активів	+403772	+730344	+1086314	+682542
A3-П3	Низьколіквідних активів	+232108	-9667	+71149	-160959
A4-П4	Важколіквідних активів	-346054	-613700	-1017238	-671184

Дані розрахунків свідчать про нестачу високоліквідних та важко ліквідних активів та надлишок середньоліквідних та низьколіквідних активів. Планування витрат за економічними елементами дає змогу пов'язати їх з іншими розділами плану: планом матеріально-технічного постачання, фондом заробітної плати, планом зростання ефективності виробництва, балансом надходжень і витрат тощо.

Аналіз витрат за економічними елементами уможлиблює, у свою чергу, вивчення їхнього складу, питомої ваги кожного елемента, частку живої і уречевленої праці в загальних витратах на виробництво.

Порівнювання фактичної структури витрат за кілька періодів виявляє динаміку і напрямок зміни окремих елементів, матеріаломісткості, собівартості продукції і їх вплив на структуру витрат.

Аналіз операційних витрат та витрат і відрахувань ТОВ «XXX» за 2018 - 2020 рр. проводимо у табл. 3.7 та табл. 3.8 відповідно.

Оцінку складу, структури та динаміки операційних витрат ТОВ «XXX» дає можливість зробити наступні висновки: загальна сума операційних витрат за досліджуваний період зросла на 1093681 тис. грн або на 43,9 %.

Ця зміна спричинена скороченням обсягу матеріальних затрат на 32424 тис. грн або на 23,7 %, витрат на оплату праці на 22090 тис. грн або на

Таблиця 3.7

**Склад, динаміка та структура витрат за елементами
ТОВ «XXX» за 2018 - 2020 рр.**

Види витрат	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Зміни (+, -) 2020 р. до 2018 р.		
	сума, тис. грн.	у % до підсу- мку	сума, тис. грн.	у % до підсу- мку	сума, тис. грн.	у % до підсу- мку	суми, тис. грн.	частки, в.п.	у %
Матеріальні затрати	1403057	56,3	1663865	41,6	1070633	29,8	-332424	-26,4	-23,7
Витрати на оплату праці	229064	9,2	221370	5,5	206974	5,8	-22090	-3,4	-9,6
Відрахування на соціальні заходи	48965	2,0	47405	1,2	40543	1,1	-8422	-0,8	-17,2
Амортизація	51777	2,1	281260	7,0	266752	7,4	+214975	+5,4	в 5,2 р.б.
Інші операційні витрати	760718	30,5	1789280	44,7	2002360	55,8	+1241642	+25,3	в 2,6 р.б.
Разом	2493581	100,0	4003180	100,0	3587262	100,0	+1093681	х	+43,9

9,6 %, суми відрахувань на соціальні заходи на 8422 тис. грн або на 17,2 % та зростанням суми амортизації та інших операційних витрат на 214975 тис. грн або в 5,2 рази та на 1241642 тис. грн (в 2,6 рази) відповідно.

Протягом досліджуваного періоду найбільшу питому вагу займали: у 2018 р. - матеріальні витрати 56,3 %, а у 2019 та 2020 рр. – інші операційні витрати (44,7 та 55,8 в.п.).

Графічно динаміку операційних витрат за елементами предсталено на рис. 3.4.

За даними форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (додатки Г.2, Д.2, Є.2) проаналізуємо динаміку і структуру доходів у ТОВ «XXX» за 2016 - 2018 рр. (табл. 3.8).

Отже, підприємство формує доходи переважно в процесі основної операційної діяльності. Так, у 2020 р. у загальній величині доходів 72,2 % припадало на чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

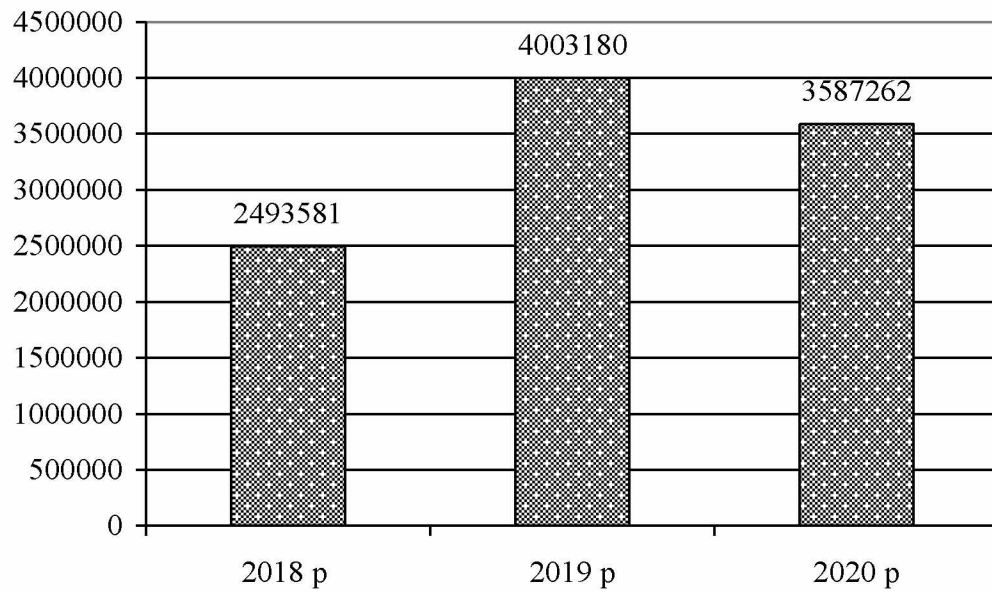


Рис. 3.4. Динаміка операційних витрат за елементами
ТОВ «XXX» за 2018 - 2020 рр., тис. грн

У 2020 р. порівняно з 2018 р. доходи від основної операційної діяльності скоротилися на 24559 тис. грн (1,4 %).

Таблиця 3.8

**Динаміка і структура доходів у ТОВ «XXX»
за 2018 - 2020 рр.**

Вид доходів	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Зміни (+, -) 2020 р. до 2018 р.		
	сума, тис. грн	част- тка, %	сума, тис. грн	част- тка, %	сума, тис. грн	част- тка, %	суми, тис. грн	частки, в.п.	у %
Чистий дохід від основної операційної діяльності	1732862	64,5	1791554	68,5	1708303	72,2	-24559	7,7	-1,4
Дохід від іншої операційної діяльності	860576	32,0	717809	27,4	641650	27,1	-218926	-4,9	-25,4
Дохід від фінансової діяльності	60874	2,3	48522	1,9	859	0,0	-60015	-2,2	-98,6
Дохід від інвестиційної діяльності	33379	1,2	57301	2,2	14588	0,6	-18791	-0,6	-56,3
Усього доходів	2687691	100,0	2615186	100,0	2365400	100,0	-322291	0,0	-12,0

Інші операційні доходи також скоротилися в 2020 р. порівняно з 2018 р. – на 218926 тис. грн (25,4 %).

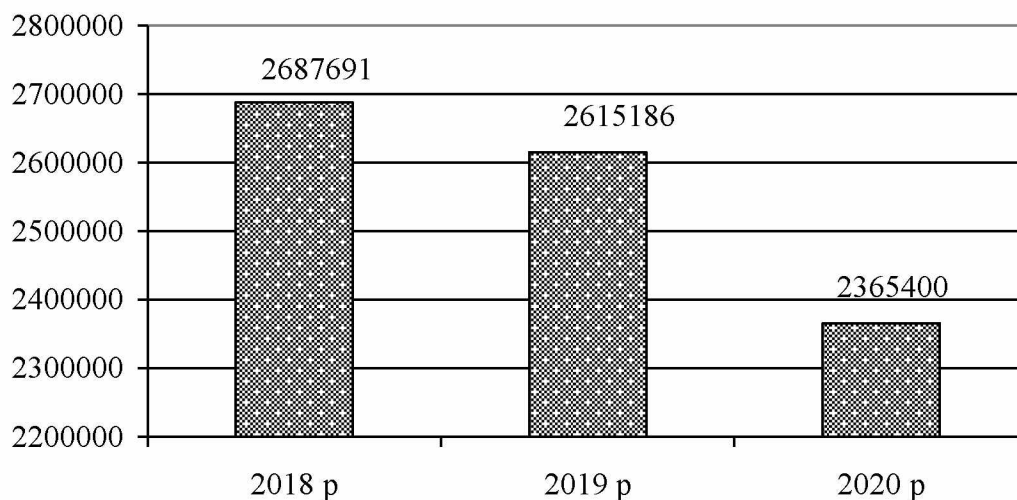


Рис. 3.5. Динаміка доходів ТОВ «XXX»
за 2018 - 2020 рр., тис. грн

Крім того, у 2020 р. порівняно з 2018 р. спостерігається зменшення доходу від фінансової та інвестиційної діяльності. Їх сума у 2020 р. порівняно з 2018 р. скоротилася на 60015 тис. грн (98,6 %) та на 18791 тис. грн (56,3 %) відповідно.

У цілому доходи підприємства в 2018 р. порівняно з 2016 р. скоротилися на 322291 тис. грн (на 12 %). Отже, спостерігаємо уповільнення темпів приросту загальної величини доходів ТОВ «XXX».

Таким чином, під час розроблення та прийняття управлінських рішень стосовно поліпшення фінансових результатів діяльності та фінансового стану економічній та іншим службам ТОВ «XXX» слід звернути увагу на відновлення позитивної динаміки виробничих показників в галузях рослинництва і тваринництва, економію матеріальних ресурсів, пошук ефективних маркетингових каналів реалізації продукції (у тому числі через власну торговельну мережу), розроблення заходів щодо скорочення дебіторської та кредиторської заборгованості та прискорення оборотності оборотних активів.

3.2. Оцінка показників посівних площ, виробництва та реалізації зернових культур

Рослинництво, як комплексна галузь, складається з декількох галузей: зерновиробництво, буряківництво, льонарство, картоплярство, овочівництво, кормо-виробництво та ін. Відповідно до цього формуються певні виробничі типи господарств, які відрізняються один від одного технологією та організацією виробництва, кваліфікацією робочої сили, вироблюваною продукцією.

Посівна площа – площа ріллі або інших розораних угідь, яка зайнята посівами сільськогосподарських культур. Використавши дані ТОВ «Полтава-Сад» за 2018 – 2020 рр. проведемо оцінку динаміки та структури посівних площ ТОВ «XXX» (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Динаміка та структура посівних площ ТОВ «XXX» за 2018 – 2020 рр.

Культури	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення (+;-) 2020 р. до 2018 р.	
	га	у % до під-сумку	га	у % до під-сумку	га	у % до під-сумку	абсолютне	відносне, %
Озима пшениця	7799	38,2	8756	40,1	7851	39,2	+52	+0,7
Соя	6135	30,0	5430	24,8	4089	20,4	-2046	-33,3
Кукурудза на зерно	4814	23,6	5837	26,7	3928	19,6	-886	-18,4
Ячмінь ярий	1686	8,3	1839	8,4	3364	16,8	+1678	+99,5
Овес	-	-	-	-	796	4,0	+796	+100,0
Всього	20434	100,0	21862	100,0	20028	100,0	-406	-2,0

Аналіз даних табл. 3.9 показав, що загальна посівна площа ТОВ «XXX» у 2020 р. порівняно з 2018 р. зменшилася на 406 га, або на 2 %. В розрізі культур збільшення відмічено по площі озимої пшениці на 52 га, ярого ячменю на 1678 га, або на 99,5 % та площі під посів вівсу на 796 га (100 %). Зменшення

посівних відбулося під такі культури: кукурудзи на зерно на 886 га, або на 18,4 % та сої на 2046 га, або на 33,3 %.

У структурі посівних площ підприємства протягом 2018 - 2020 рр. найбільша питома вага посівних площ припадає на озиму пшеницю та овес.

Графічно динаміку посівних площ ТОВ «XXX» представлено на рис. 3.6.

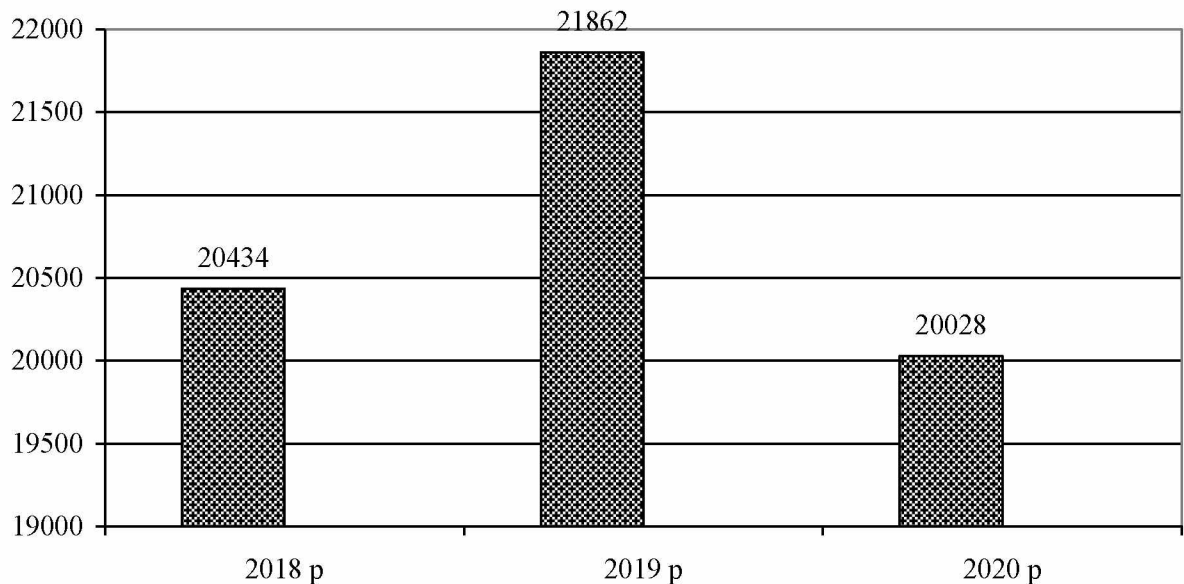


Рис. 3.6. Динаміка посівних площ під зернові культури
ТОВ «XXX» за 2018 – 2020 рр., ц

В табл. 3.10 проведемо оцінку обсягів виробництва зернових культур.

Таблиця 3.10

**Динаміка обсягів виробництва зернових культур ТОВ «XXX»
за 2018 - 2020 рр., ц**

Культура	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+,-) 2020 р. до 2018 р., ц	
				абсолют- не, ц	у % до 2018 р.
Озима пшениця	416642	513293	514551	+97909	+23,5
Соя	173700	142750	139270	-34430	-19,8
Кукурудза на зерно	477242	611755	613062	+135820	+28,5
Ячмінь ярий	67837	72636	73095	+5258	+7,8
Овес	-	-	24620	+24620	+100,0
Всього	1135421	1340434	1364597	+229176	+20,2

Динаміка обсягів виробництва зернових культур дає можливість зробити висновок, що їх обсяг виробництва зріс на 229176 ц або 20,2 % (рис. 4.2). Ця зміна спричинена: зростанням обсягів виробництва озимої пшениці - на 97909 ц (23,5 %), кукурудзи на зерно – на 135820 ц (28,5 %), ячменю ярого – на 5258 ц (7,8 %) та вівсу – на 24620 ц (100 %) та скорочення обсягів виробництва сої – на 34430 ц (на 19,8 %).

Цінова політика в сільському господарстві здійснюється на основі вільного ціноутворення у поєднанні з державним регулюванням та підтримкою доходів сільськогосподарських товаровиробників та антимонопольним контролем за цінами на продукцію сільського господарства та матеріально-технічні ресурси (послуги), що ним споживаються.

Підприємство-виробник може знизити її рівень порівняно з конкурентною ціною і завдяки цьому, як нам уже відомо, досягти переваг над своїми конкурентами.

Ринкові умови вимагають від виробників сільськогосподарської продукції максимум раціоналізму, адже доцільно постійно проводити моніторинг ринку та намагатися виробляти такі товари, які можуть принести їм в даних умовах максимальну економічну вигоду. Проаналізуємо рівень реалізації зернових культур та їх зміну у ТОВ «ХХХ» за 2018 - 2020 рр., в табл. 3.11.

Таблиця 3.11

**Динаміка обсягів реалізації зернових культур ТОВ «ХХХ»
за 2018 - 2020 рр., ц**

Культура	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+,-) 2020 р. до 2018 р., ц	
				абсолют- не, ц	у % до 2018 р.
Озима пшениця	286036	253975	271745	-14291	-5,0
Соя	195502	135126	110384	-85118	-43,5
Кукурудза на зерно	605057	122488	278774	-326283	-53,9
Ячмінь ярий	59247	24008	118853	+59606	в 2 р.б.
Овес	-	-	21548	+21548	+100,0
Всього	1145842	535597	801304	-344538	-30,1

Обсяги реалізації зернових культур протягом досліджуваного періоду скоротилися на 344538 ц або на 30,1 % (рис. 3.7). На цю зміну вплинуло зростання обсягів реалізації ячменю ярого на 59606 ц або в 2 рази, вівсу на 21548 ц або на 100 %, скорочення обсягів реалізації озимої пшениці на 14291 ц або на 5,0 %, сої – на 851118 ц (43,5 %) та кукурудзи на зерно на 326283 ц (53,9 %).

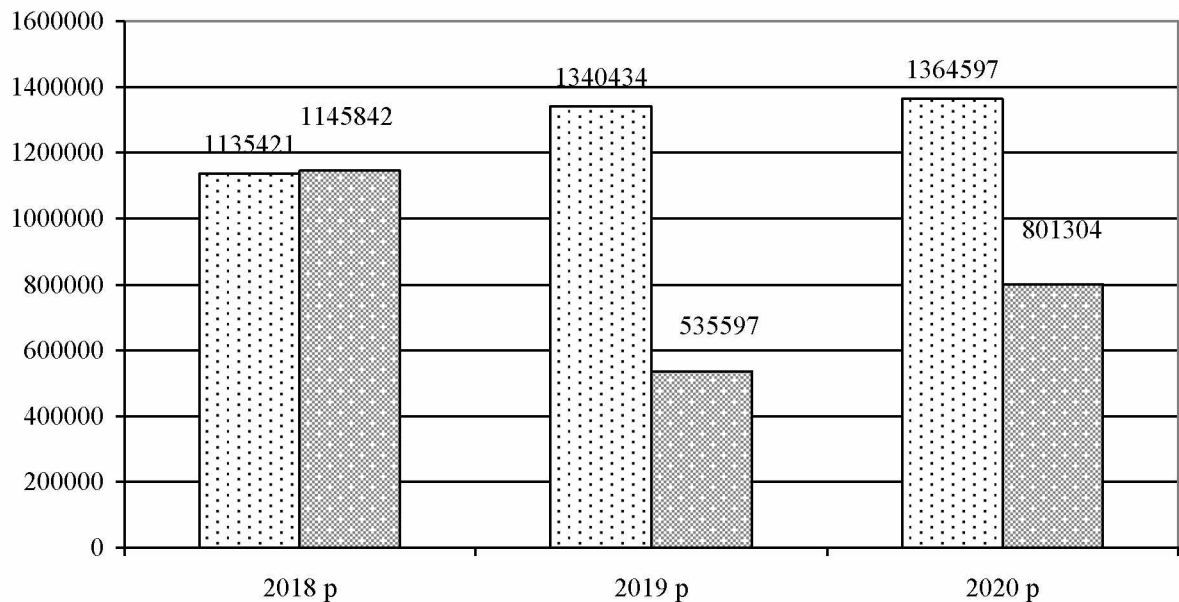


Рис. 3.7 . Зміна обсягів виробництва та реалізації зернових культур
ТОВ «XXX» за 2018 – 2020 рр., ц

Собівартість продукції – важливий узагальнюючий економічний показник виробничо-фінансової діяльності підприємства. На практиці її обчислення необхідне для об'єктивної оцінки господарської діяльності підприємств у цілому, окремих її підрозділів та видів продукції, для розрахунку чистого доходу, прибутку і рівня рентабельності, які залежать від собівартості.

Собівартість як економічна категорія об'єднує всі витрати підприємства в грошовій формі, відшкодування яких необхідне для здійснення процесу простого відтворення. Вона показує, в що обходиться кожному виробнику виробництво і збут продукції. В табл. 3.12 наведено загальну інформацію щодо виробничої собівартості зернових культур в цілому.

Таблиця 3.12

**Динаміка виробничої собівартості зернових культур
ТОВ «XXX» за 2018 - 2020 рр., тис. грн**

Статті собівартості	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Зміни (+,-) 2020 р. до 2018 р		
	сума, тис. грн	час- тка, %	сума, тис. грн	час- тка, %	сума, тис. грн	час- тка, %	суми, тис. грн	част ки, в.п.	у %
1. Прямі ма- теріальні витрати	132172	60,6	168518	56,8	204445	53,5	+72273	-7,1	+54,7
1.1. Насіння та посадковий матеріал	22124	16,7	22839	13,6	31934	15,6	+9810	-1,1	+44,3
1.2. Мінераль- ні добрива	47799	36,2	51048	30,3	80863	39,6	+33064	3,4	+69,2
1.3. Нафтопро- дукти	28965	21,9	27899	16,6	35378	17,3	+6413	-4,6	+22,1
1.4. Оплата послуг і робіт сторонніх організацій	4343	3,3	3877	2,3	15251	7,5	+10908	+4,2	в 3,5 р.б.
1.5. Інші ма- теріальні витрати	28941	21,9	62855	37,3	41019	20,1	+12078	-1,8	+41,7
2. Витрати на оплату праці	14083	6,5	19850	6,7	36828	9,6	+22745	+3,2	в 2,6 р.б.
3. Прямі загаль- новиробни- чі витрати	71933	33,0	108573	36,6	140878	36,9	+68945	+3,9	+95,8
3.1. Аморти- зація необо- ротних активів	7529	3,5	11724	3,9	18577	4,9	+11048	+1,4	в 2,5 р.б.
3.2. Відраху- вання на соціальні заходи	5039	2,3	3667	1,2	7841	2,1	+2802	-0,3	+55,6
3.3. Інші прямі загальновироб- ничі витрати	59365	27,2	93182	31,4	114460	30,0	+55095	+2,7	+92,8
Всього	218187	100,0	296940	100,0	382151	100,0	+163964	x	+75,1

Виробнича собівартість зернових культур зросла на 163964 тис. грн або на 75,1 %. В тому числі за рахунок зростання прямих матеріальних витрат на

72273 тис. грн (54,7 %), витрат на оплату праці на 22745 тис. грн (в 2,6 рази), прямих загальновиробничих витрат на 68945 тис. грн (95,8 %).

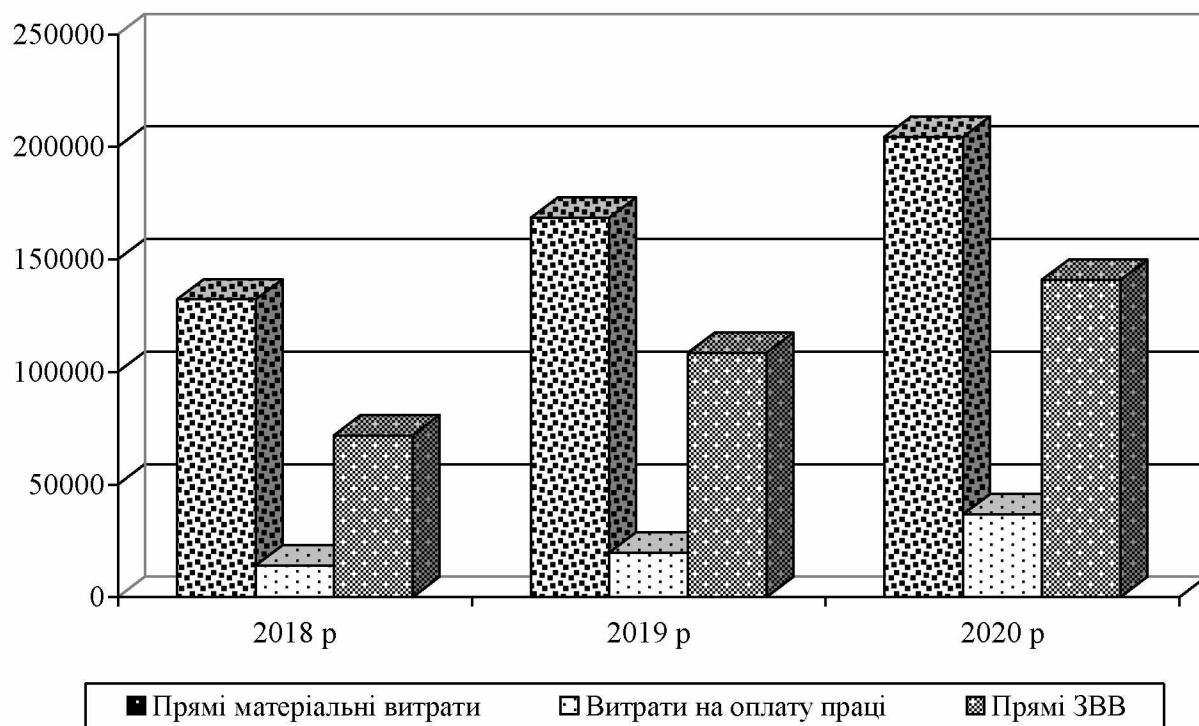


Рис. 3.8. Динаміка собівартості виробництва зернових культур в розрізі витрат ТОВ «XXX» за 2018 - 2020 рр., тис. грн

Динаміку виробничої собівартості в розрізі культур ТОВ «XXX» за 2018 – 2020 рр. проведемо в табл. 3.13.

Оцінка виробничої собівартості зернових культур свідчить, що виробнича собівартість пшениці у 2020 р. порівняно з 2018 р. збільшилася на 71914 тис. грн або на 97,4 %, сої – на 10278 тис. грн (14, %), курудзи на зерно - на 74014 тис. грн або в 2,2 рази, ячменю ярого - на 5804 тис. грн (42,3 %) та вівсу – на 1953 тис. грн (100 %) відповідно.

Урожайність – це середній обсяг продукції з одиниці посівної площі. Для культур, що вирощують у відкритому ґрунті, урожайність визначають з розрахунку на 1 га.

Проведемо оцінку рівня урожайності зернових культур ТОВ «XXX» за 2018 – 2020 рр. в табл. 3.14.

Таблиця 3.13

Виробнича собівартість зернових культур ТОВ «XXX» за 2018 – 2020 рр., тис. грн

Показник	Культура									
	пшениця		соя		кукурудза на зерно		ячмінь ярий		овес	
2018 р.										
Виробнича собівартість	73848	100,0	71327	100,0	59302	100,0	13710	100,0	-	-
в т.ч.:									-	-
прямі матеріальні витрати	44594	60,4	43075	60,4	36669	61,8	7834	57,1	-	-
прямі витрати на оплату праці	5124	6,9	4296	6,0	3630	6,1	1032	7,5	-	-
інші прямі витрати	24130	32,7	23956	33,6	19003	32,0	4844	35,3	-	-
2019 р.										
Виробнича собівартість	107587	100,0	74310	100,0	100323	100,0	14720	100,0	-	-
в т.ч.:										
прямі матеріальні витрати	63949	59,4	40721	54,8	56246	56,1	7602	51,6	-	-
прямі витрати на оплату праці	6980	6,5	5011	6,7	6638	6,6	1221	8,3	-	-
інші прямі витрати	36659	34,1	28579	38,5	37439	37,3	5897	40,1	-	-
2020 р.										
Виробнича собівартість	145762	100,0	81605	100,0	133316	100,0	19514	100,0	1953	100,0
в т.ч.:										
прямі матеріальні витрати	78281	53,7	41339	50,7	75171	56,4	8805	45,1	849	43,5
прямі витрати на оплату праці	14146	9,7	8184	10,0	12196	9,1	2086	10,7	217	11,1
інші прямі витрати	53335	36,6	32083	39,3	45949	34,5	8623	44,2	888	45,4
Відхилення (+,-) 2020 р. до 2018 р., тис. грн	+71914	х	+10278	х	+74014	х	+5804	х	+1953	х
у % до 2018 р.	+97,4	х	+14,4	х	в 2,2 р.б.	х	+42,3	х	+100,0	х

Таблиця 3.14

**Урожайність зернових культур ТОВ «XXX»
за 2018 – 2020 рр., ц/га**

Сільськогосподарські культури	Роки			Відхилення (+,-) 2020 р. до 2018 р.	
	2018	2019	2020	ц/га	у %
Озима пшениця	53,4	58,6	65,5	+12,1	+22,7
Соя	28,3	26,3	34,1	+5,7	+20,3
Кукурудза на зерно	99,1	104,8	156,1	+56,9	+57,4
Ячмінь ярий	40,2	39,5	21,7	-18,5	-46,0
Овес	-	-	30,9	+30,9	+100,0

Аналіз урожайності зернових культур показала, що урожайність зросла по всіх видах зернових культур, крім урожайності ячменю ярого (скоротилася на 18,5 ц/га або на 46 %). Зокрема, зросла урожайність озимої пшениці на 12,1 ц/га (або 22,7 %), сої – на 5,7 ц/га (або 20,3 %), кукурудзи на зерно – на 56,9 ц/га (або 57,4 %).

Графічно динаміку урожайності зернових культур ТОВ «XXX» представлено на рис. 3.9.

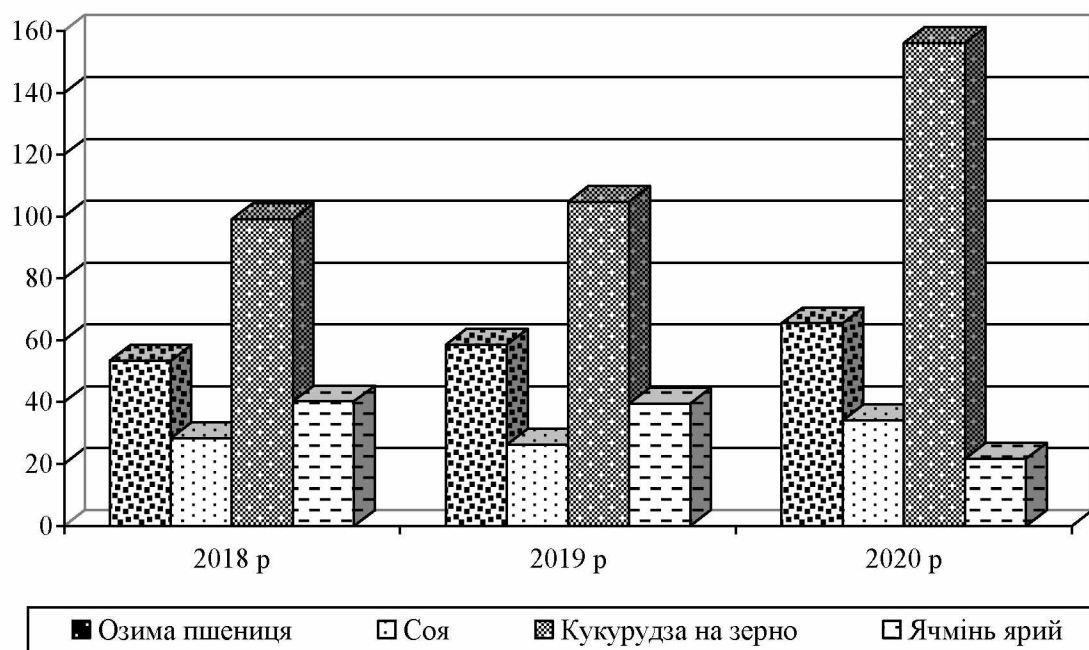


Рис. 3.9. Динаміка урожайності зернових культур ТОВ «XXX» за 2018 - 2020 рр., тис. грн

Таким чином, провівши оцінку рівня виробництва, реалізації та показників ефективності зернових культур, можна зробити висновок, що за досліджуваній період підприємство отримувало збитки від виробництва та реалізації зернових культур.

3.3. Аналіз економічної ефективності виробництва зернових культур та напрями її підвищення

На підставі даних дослідимо показники ефективності виробництва зернових культур (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

Динаміка доходу від реалізації зернових культур ТОВ «XXX» за 2018 - 2020 рр., тис. грн

Культура	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+,-) 2020 р. до 2018 р.	
				абсолютне, тис. грн	у % до 2018 р.
Озима пшениця	101728	95200	47736	-53992	-53,1
Соя	137548	127032	154123	+16575	+12,1
Кукурудза на зерно	171121	44607	47524	-123596	-72,2
Ячмінь ярий	15850	7952	20189	+4309	27,2
Овес	-	-	797	+797	+100,0
Всього:	426247	274791	270340	-155907	-33,6

Оцінка доходності виробництва зернових культур ТОВ «XXX» за 2018 – 2020 рр. показала, що за наявних тенденцій, від реалізації зернових культур підприємство скоротило дохід від реалізації на 155907 тис. грн 33,6 %.

В табл. 3.16 дослідимо показники економічної ефективності виробництва зернових культур.

Аналіз показників економічної ефективності виробництва зернових культур показала, що у 2019 р. та 2020 р. підприємство отримувало збиток від виробництва.

Таблиця 3.16

Показники ефективності виробництва зернових культур

ТОВ «XXX» за 2018 – 2020 рр.

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+,-) 2020 р. до 2018 р.	
				абсолютне	у %
Виробництво продукції					
Зібрана площа, га	20434	21862	20028	-406	-2,0
Вироблено продукції, ц	1135421	1340434	1364597	+229176	+20,2
Виробнича собівартість, тис. грн.	218187	296940	382151	+163964	+75,1
Урожайність, ц/га	55,6	61,3	68,1	+12,6	+22,6
Виробнича собівартість 1 ц, грн.	192,2	221,5	280,0	87,9	+45,7
Реалізація продукції					
Реалізовано продукції, ц	1145842	535597	801304	-344538	-30,1
Виробнича собівартість, тис. грн.	218187	296940	382151	+163964	+75,1
Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн.	426247	274791	270340	-155907	-36,6
Ціна реалізації 1 ц, грн.	372,0	513,1	337,4	-34,6	-9,3
Собівартість 1 ц реалізованої продукції, грн.	190,4	554,4	476,9	+286,5	в 2,5 р.б.
Економічна ефективність					
Прибуток (збиток), тис. грн.	208060	-22149	-111811	-319871	в 2,5 р.м.
Рентабельність, %	95,4	-7,5	-29,3	-124,6	x

При обґрунтуванні шляхів зниження собівартості насіння зернових культур, насамперед, потрібно зауважити, що з підвищенням урожайності культур знижується собівартість. Отже, фактори, що зумовлюють таке підвищення, можна розглядати як фактор зниження собівартості виробництва зернових культур. Серед них особливе значення мають:

- впровадження прогресивних систем землеробства, науково обґрунтованих сівозмін і передової технології виробництва;
- використання повіркового матеріалу високої якості;
- послідовна інтенсифікація виробництва шляхом раціональної хімізації докорінного поліпшення землі;

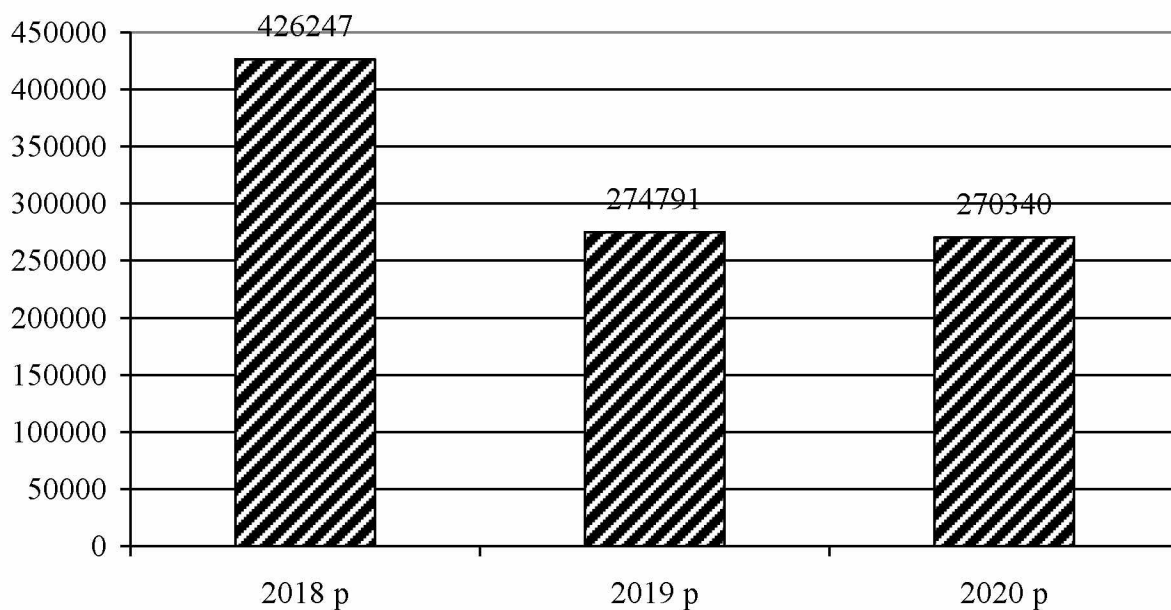


Рис. 3.10. Динаміка чистого доходу від реалізації зернових культур
ТОВ «XXX» за 2018 – 2020 рр., %

- впровадження у виробництво кращі сортів зернових культур, дотримання всіх вимог агротехніки;
- удосконалення галузевої структури підприємства орієнтацією на вимоги ринку, досягнення при цьому раціональної концентрації виробництва, що забезпечує краще використання ресурсів, більш швидке запровадження досягнень науки, техніки, передової практики.

ВИСНОВКИ

Провівши дослідження, присвячене обліку та контролю витрат та виходу продукції зернових культур можна зробити висновки:

1. Стан будь-якого виробництва визначається ефективністю, ступенем застосування досягнень науки та техніки, місцем і важливістю робітника у процесі виробництва. В умовах, коли існує велика обмеженість ресурсів і досягнення планового рівня ефективності виникає необхідність здійснювати постійного порівняння витрат, що були понесені і отриманих результатів. Можливість здійснення впливу багатьох негативних факторів, як внутрішніх і зовнішніх з'являється завдяки раціональному та ефективному організованому обліку витрат, що понесені на виробництво.

2. Витрати виробництва – це спжиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва) з відповідними на неї нарахуваннями та ін.

Перелік статей витрат встановлюється суб'єктом господарювання самостійно в залежності від особливостей його господарської діяльності з урахуванням положень Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Для потреб підприємства можлива деталізація окремих статей витрат для виробничих потреб, що не суперечать чинній номенклатурі. Статті витрат називаються виробничими витратами, що формують виробничу собівартість продукції.

3. Підприємство здійснює облік результатів своєї роботи. Питання організації бухгалтерського обліку в ТОВ «АФ ім. ХХХ» належить до компетенції його керівника підприємства та головного бухгалтера. Обліковий апарат господарства зосереджений в головній бухгалтерії, в ній здійснюється ведення аналітичного і синтетичного обліку на основі первинних та зведених документів, що надходять з підрозділів підприємства. В самих підрозділах

здійснюється лише первинна реєстрація господарських операцій. Підприємство самостійно: визначає свою облікову політику, обирає форму бухгалтерського обліку, яка є журнально-ордерною.

4. Первинні документи суб'єкта господарювання складаються та подаються до бухгалтерії згідно передбачених строків. Для забезпечення облікового процесу розроблено Робочий план рахунків.

5. Для оформлення витрат та виходу продукції зернових культур використовується система первинних документів, які діляться на такі групи: документи з обліку витрат праці, документи з обліку витрат матеріальних цінностей, документи з обліку засобів праці (амортизація), документи з обліку вартості робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями, документи з обліку виходу продукції.

6. Синтетичний облік витрат і виходу продукції вирощування зернових культур на ТОВ «XXX» здійснюється на рахунку 23 «Виробництво». В межах субрахунку 231 «Рослинництво» відкриваються аналітичні рахунки по кожній культурі, що вирощується.

7. До обчислення собівартості продукції рослинництва перевіряють правильність записів по дебету і кредиту 231 рахунку. Собівартість одиниці продукції визначається шляхом вилучення із загальної суми витрат побічної продукції, вираженої у грошовій формі. Розрахунок собівартості проводиться в кінці року, з коригування планової собівартості до рівня фактичної.

В тому випадку, якщо планова собівартість перевищує рівень фактичних витрат, то коригування проводиться через застосування методу «червоне сторно». А якщо сума фактичної собівартості (фактичних витрат) перевищує суму планової, то робиться кореспонденція в сумі різниці шляхом проведення звичайного запису.

8. Аналіз посівних площ показав, що загальна посівна площа ТОВ «XXX» у 2020 р. порівняно з 2018 р. зменшилася на 406 га, або на 2 %. В розрізі культур збільшення відмічено по площі озимої пшениці на 52 га, ярого ячменю на 1678 га, або на 99,5 % та площі під посів вівсу на 796 га (100

%). Зменшення посівних відбулося під такі культури: кукурудзи на зерно на 886 га, або на 18,4 % та сої на 2046 га, або на 33,3 %.

У структурі посівних площ підприємства протягом 2018 - 2020 рр. найбільша питома вага посівних площ припадає на озиму пшеницю та овес.

9. Динаміка обсягів виробництва зернових культур дає можливість зробити висновок, що їх обсяг виробництва зріс на 229176 ц або 20,2 %. Ця зміна спричинена: зростанням обсягів виробництва озимої пшениці - на 97909 ц (23,5 %), кукурудзи на зерно – на 135820 ц (28,5 %), ячменю ярого – на 5258 ц (7,8 %) та вівсу – на 24620 ц (100 %) та скорочення обсягів виробництва сої – на 34430 ц (на 19,8 %). Обсяги реалізації зернових культур протягом досліджуваного періоду скоротилися на 344538 ц або на 30,1 %. На цю зміну вплинуло зростання обсягів реалізації ячменю ярого на 59606 ц або в 2 рази, вівсу на 21548 ц або на 100 %, скорочення обсягів реалізації озимої пшениці на 14291 ц або на 5,0 %, сої – на 851118 ц (43,5 %) та кукурудзи на зерно на 326283 ц (53,9 %).

10. Оцінка доходності виробництва зернових культур ТОВ «XXX» за 2018 – 2018 рр. показала, що за наявних тенденцій, від реалізації зернових культур підприємство скоротило дохід від реалізації на 155907 тис. грн 33,6 %.

11. Виробнича собівартість зернових культур зросла на 163964 тис. грн або на 75,1 %. В тому числі за рахунок зростання прямих матеріальних витрат на 72273 тис. грн (54,7 %), витрат на оплату праці на 22745 тис. грн (в 2,6 рази), прямих загальновиробничих витрат на 68945 тис. грн (95,8 %).

Аналіз урожайності зернових культур показала, що урожайність зросла по всіх видах зернових культур, крім урожайності ячменю ярого (скоротилася на 18,5 ц/га або на 46 %). Зокрема, зросла урожайність озимої пшениці на 12,1 ц/га (або 22,7 %), сої – на 5,7 ц/га (або 20,3 %), кукурудзи на зерно – на 56,9 ц/га (або 57,4 %).

Таким чином, провівши оцінку рівня виробництва, реалізації та показників ефективності зернових культур, можна зробити висновок, що за

досліджуваний період підприємство отримувало збитки від виробництва та реалізації зернових культур.

Таким чином для удосконалення системи обліку та покращення роботи підприємства можна надати наступні рекомендації:

- вдосконалити наказ про облікову політику в частині, що стосується порядку визнання витрат, а також чітко прописати їх перелік;
- розробити графік документообігу;
- здійснювати контроль за правильністю та повнотою оцінки доходів та витрат операційної діяльності.