

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти
магістр

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

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньою програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти магістр
групи 1
Скрипак М.О.
Керівник: Тютюнник С.В.
Рецензент: Дорогань-Писаренко Л.О.

Полтава 2023 року

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР.....	
	7
1.1. Економічний зміст витрат виробництва продукції зернових культур.....	7
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення.....	12
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ЗЕРНОВОЇ ПРОДУКЦІЇ.....	
	19
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства.....	19
2.2. Облік витрат виробництва та виходу продукції зернових культур та відображення інформації у звітності.....	23
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР.....	
	35
3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання.....	35
3.2. Динаміка зібраної площі, урожайності та валового збору зернових культур.....	46
3.3. Факторний аналіз показників економічної ефективності виробництва зерна.....	51
ВИСНОВКИ.....	60
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	64
ДОДАТКИ.....	74

ВСТУП

Актуальність теми. Сільське господарство завжди було важливим сектором економіки України, і в умовах війни з росією його роль стає ще більш вирішальною. Розвиток сільського господарства напряду впливає на продовольчу безпеку країни та її сталість. Кожне сільськогосподарське підприємство зобов'язане ефективно використовувати ресурси, оскільки від цього залежить його конкурентоспроможність та можливість успішного функціонування. Тому важливо мати налагоджену систему обліку витрат на виробництво продукції, а також проводити аналіз та контроль цих витрат як центральних складових формування інформації для ефективного оперативного та стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами.

Війна та політичні нестабільності можуть серйозно вплинути на сільське господарство і виробництво зернової продукції в Україні. Ось кілька аспектів, які підкреслюють актуальність цієї теми.

Економічний вплив війни: військовий конфлікт може призвести до економічних труднощів та зниження добробуту суспільства. Сільське господарство, як одна з основних галузей економіки, в цей час стає критично важливою для забезпечення продовольства нації та стабільності цін на продовольство. Забезпечення продовольством: Україна є однією з провідних країн світу у виробництві зернової продукції, а її внутрішній ринок та експорт відіграють важливу роль у забезпеченні продовольством як власного населення, так і інших країн. Збільшення продуктивності: в умовах геополітичних навантажень підвищення продуктивності сільськогосподарського сектора стає необхідністю. Облік витрат і виробництва допомагає ефективно використовувати ресурси та підвищувати врожайність, що важливо в умовах обмежених ресурсів. Фінансова стабільність: війна може суттєво вплинути на фінансову стабільність підприємств сільського господарства. Ефективний облік витрат та виробництва допомагає управляти фінансами підприємства та зберігати його стійкість у складних умовах.

Велику увагу дослідженню теоретичних та методичних аспектів підвищення економічної ефективності виробництва сільськогосподарської продукції, в тому числі зерновиробництва, приділяли такі вчені, як В.Я. Амбросов, В.І. Бойко, В.Г. Андрійчук, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, І.Г. Кириленко, В.І. Криворучко, М.Г. Лобас, М.Й. Малік, С.В. Мочерний, П.Т. Саблук, О.М. Шпичак та інші. Вони розробили стратегічні підходи до перебудови галузі зернового сектору, оптимізації використання земельних, матеріально-технічних та трудових ресурсів, ціноутворення та створення функціонуючого ринку зернових культур.

Таким чином, облік виробництва зернової продукції стає ключовою складовою для забезпечення стійкості та продовольчої безпеки України в умовах війни та геополітичних турбулентностей. Тема має важливий суспільний та економічний контекст і є актуальною для дослідження та розвитку вітчизняного сільського господарства, що й зумовило вибір теми кваліфікаційної роботи, її мету, завдання та структурну побудову.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у викладенні методики обліку витрат і виходу продукції зернових культур, розробленні практичних рекомендацій щодо її вдосконалення та проведенні аналізу ефективності виробництва зерна в сільськогосподарському підприємстві.

Для досягнення мети в роботі поставлено такі завдання:

- розкрити економічний зміст витрат виробництва продукції зернових культур, узагальнити сучасний стан дослідженості проблеми та наукові напрями їх вирішення;
- викласти організаційно-правові засади діяльності та облікову політику підприємства;
- розглянути первинний, синтетичний та аналітичний облік витрат виробництва та виходу продукції зернових культур, відображення відповідної інформації у звітності;
- дослідити фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання;
- проаналізувати динаміку зібраної площі, урожайності та валового збору

зернових культур;

- провести розрахунок і факторний аналіз показників економічної ефективності виробництва та реалізації зерна.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є облікові процедури відображення господарських операцій щодо формування витрат виробництва та виходу продукції зернових культур у ХХХ. Предметом дослідження є теоретико-методичні засади, а також діюча практика обліку й аналізу виробництва продукції зернових культур. Інформаційною базою виконання кваліфікаційної роботи слугували нормативно-правова база за темою дослідження, Статут і Наказ про облікову політику, документи первинного, синтетичного та аналітичного обліку виробництва продукції зернових культур, фінансова та статистична звітність ХХХ за 2020-2022 рр.

Методи дослідження. Основою дослідження є фундаментальні положення економічної теорії, праці вітчизняних вчених з проблем обліку й аналізу виробництва продукції зернових культур.

Для реалізації поставлених завдань дослідження використовувалися такі методи: діалектичний метод пізнання та теоретичного узагальнення – для комплексного дослідження питань обліку витрат виробництва та виходу продукції зернових культур; аналізу і синтезу – для узагальнення інформації щодо економічної ефективності виробництва та реалізації зерна; абстрактно-логічний – для формулювання мети і завдань дослідження; графічний і табличний – для наочного відображення результатів дослідження; детермінованого факторного аналізу – для визначення впливу факторів на зміну показників ефективності зерновиробництва.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна одержаних автором результатів полягає у наступному:

- дістали подальший розвиток теоретико-методичні підходи щодо визначення економічного змісту та класифікації витрат виробництва продукції зернових культур як об'єкта обліку;

- узагальнені етапи аналізу виробництва та реалізації продукції зернових культур;

- вдосконалено методика факторного аналізу показників економічної ефективності зерновиробництва (виробничої собівартості одиниці продукції, чистого доходу та прибутку).

Практичне значення одержаних результатів. Висновки і пропозиції за результатами дослідження можуть слугувати основою при розробленні системи заходів з удосконалення обліку та підвищення ефективності виробництва продукції зернових культур.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження доповідалися й одержали позитивну оцінку на 9 науково-практичних конференціях, а саме: Науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих практик «Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки здобувачів вищої освіти факультету обліку та фінансів» (Полтава, ПДАУ, вересень 2023 р.); IV Всеукраїнській науково-практичній конференції (з міжнародною участю) «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін» (м. Полтава, ПДАА, 21 жовтня 2021 р.); IV Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні питання сучасної економічної науки» (м. Полтава, ПДАА, 7 грудня 2021 р.); Студентській науковій конференції Полтавської державної аграрної академії (м. Полтава, ПДАА, 13 травня 2021 р.); V Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні питання сучасної економічної науки» (м. Полтава, ПДАА, 6 грудня 2022 р.); VI Всеукраїнській науково-практичній конференції «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін» (м. Полтава, ПДАУ, 26 жовтня 2023 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 9 наукових праць загальним обсягом 1,8 друк. арк.

РОЗДІЛ 1

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

1.1. Економічний зміст витрат виробництва продукції зернових культур

Процес виробництва різних видів продукції, включаючи продукцію рослинництва, є одним із найбільш складних для вивчення і обліку. Це зумовлено тим, що в процесі виробництва здійснюються різні витрати, які відображаються у готовій продукції рослинництва.

Витрати є ключовим фактором для отримання прибутку будь-якого суб'єкта господарювання. Вони визначають обмеження для прибутку підприємства і, таким чином, впливають на загальний обсяг ресурсів, які можна отримати для подальшого розвитку підприємства.

Головною метою обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції рослинництва в аграрних підприємствах є точне, повне, достовірне та правильне відображення розміру і структури витрат, а також контроль за використанням усіх видів виробничих ресурсів і обсягом виробленої продукції у натуральному і грошовому виразах. Управління витратами охоплює всі аспекти виробничих процесів, що реалізуються на підприємстві.

Економічний зміст витрат розглядається у працях багатьох вітчизняних та іноземних вчених. Думки науковців щодо економічного змісту витрат перш за все залежать від їх фаху (фінанси, економіка, облік тощо), особистої суб'єктивної думки, власного наукового напрямку. Так, наприклад, М.С. Пушкар вказує, що «...витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)». В.А. Дерій під витратами розуміє повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань

підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами [21].

Процес виробництва, як один із господарських процесів, передбачає використання усіх видів ресурсів: живої та уречевленої праці задля створення нової вартості. Витрати виробництва пов'язані із різноманітними чинниками виробничого процесу, в зв'язку з цим витрати можна представити як використані виробничі ресурси. Витрати – це використані в процесі виробництва різні речовини і сили природи на виготовлення нового продукту праці [4].

Національні нормативно-правові акти визначають витрати як «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)» [48]. Ефективне управління витратами потребує належним чином організованого їх бухгалтерського обліку. В обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов (рис. 1.1).

Сільськогосподарські підприємства для цілей бухгалтерського (фінансового) обліку використовують класифікацію витрат за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати операційної діяльності.

З іншого боку, внутрішнє планування та облік собівартості продукції у сфері рослинництва ґрунтується на класифікації витрат відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [42]. Тому всі витрати повинні бути розподілені відповідно до цих Методичних рекомендацій за центрами відповідальності та об'єктами обліку. Такі витрати доцільно класифікувати за такими ознаками:

- характером участі у процесі виробництва;
- способом включення у собівартість виробленої продукції рослинництва;

- обсягом виробництва і складом витрат;

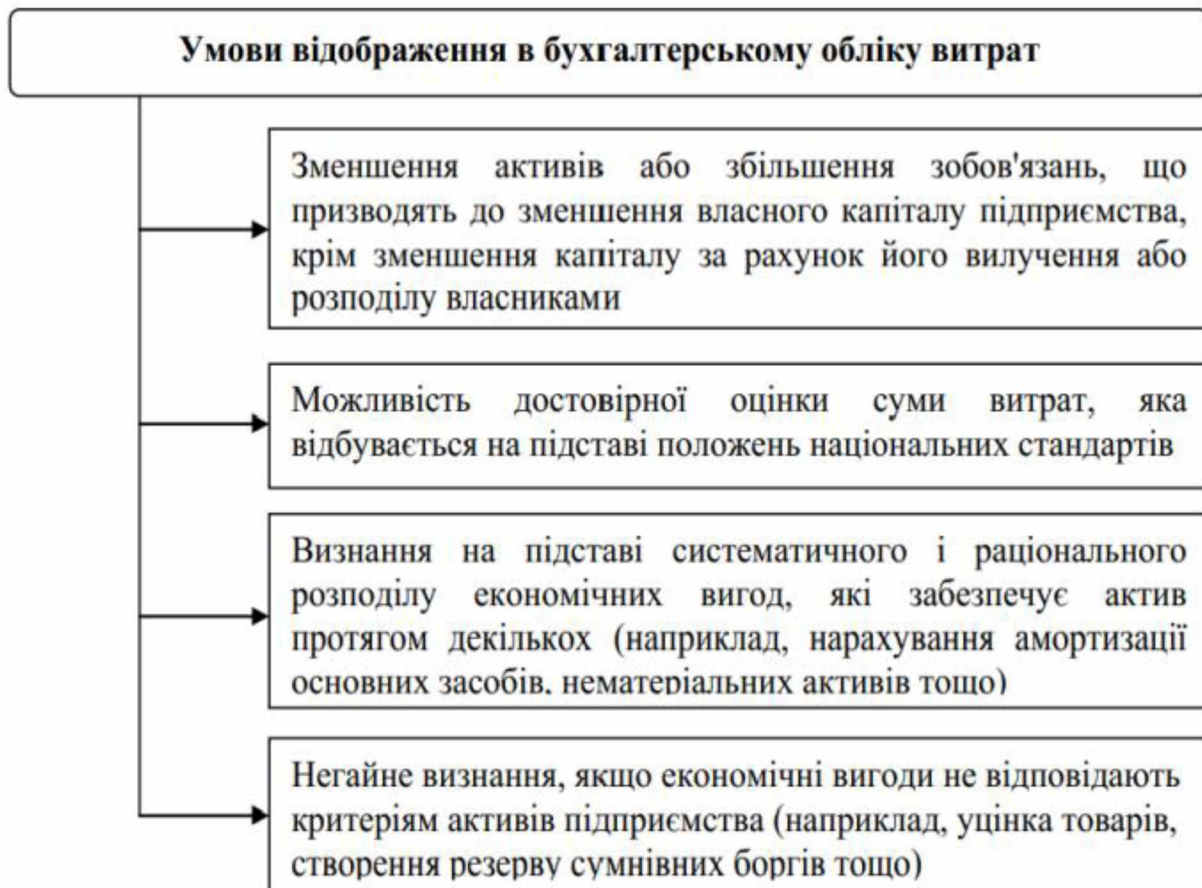


Рис. 1.1. Умови відображення в системі бухгалтерського обліку витрат

- видом витрат;
- відношенням до собівартості продукції.

Сільськогосподарські підприємства визначають витрати на виробництво продукції рослинництва у своїх додатках до Наказу про облікову політику. У них зазвичай включають такі статті калькулювання, як витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на насіння і посадковий матеріал, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги, витрати на утримання основних засобів, інші витрати, витрати на організацію виробництва та управління. Хоча склад витрат, які включаються у собівартість продукції, залишається сталим, проте, якщо необхідно більш детально враховувати реальні витрати на виробництво продукції рослинництва, то перелік цих витрат може змінюватися. Структура витрат визначається залежно від спеціалізації виробництва, особливостей сільськогосподарської діяльності та рівня

організації виробництва.

Об'єктом обліку витрат і собівартості виступають сільськогосподарські культури, групи культур, окремі виробництва, технологічні процеси, за якими обліковуються витрати з метою вирахування собівартості продукції.

Організація обліку витрат у сільськогосподарському підприємстві повинна бути здійснена за такими принципами [24]:

- показники обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинні бути погоджені з плановими й нормативними показниками;
- документування витрат у момент їх здійснення, відокремлене відображення витрат за нормами й відхиленнями від норм витрат ресурсів та оплати праці;
- усі витрати, які відносять до виробництва продукції цього періоду, повинні бути включені до її собівартості;
- усі витрати через систему рахунків бухгалтерського обліку повинні бути згруповані за об'єктами обліку витрат і статтям витрат;
- собівартість продукції калькулюють на основі даних бухгалтерського обліку витрат, що потребує ідентифікації об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання.

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції можуть бути представлені в натуральній і вартісній формах. У цілях організації виробничо-господарської діяльності підприємства важливе значення має планування та облік витрат у натуральному вимірі (кількість, маса, об'єм та ін.). Утім, для оцінювання результатів цієї діяльності вирішальною є вартісна оцінка витрат, оскільки вона надає грошового виразу виробленій продукції та наданим послугам [4]. Звідси закономірним є те, що економічний зміст витрат розкривається у створенні сукупного продукту, вартість якого складається з вартості спожитих засобів виробництва, перенесеної на продукцію, що виробляють, і знову створеної вартості [5]. Тобто витрати на виробництво сільськогосподарської продукції виступають одночасно об'єктами управління та управлінського обліку.

З прийняттям нормативно-правових документів з обліку біологічних активів, таких як НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [47] та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [41], облік виробництва у галузі сільського господарства суттєво змінився. НП(С)БО 30 було введено нові об'єкти обліку – біологічні активи, що являють собою живі організми (рослини, тварини), які вирощуються підприємством із метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним із метою отримання інших вигод.

Коли сільськогосподарська продукція відокремлена від біологічних активів (наприклад, при вирощуванні зерна, фруктів, овочів тощо), вони вже не вважаються частиною біологічних активів і розглядаються як окремі активи, що поділяються на основну, супутню і побічну продукцію [78].

НП(С)БО 30 «Біологічні активи» також внесло зміни в спосіб визначення та пояснення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності. Згідно з цими новими стандартами, фінансові результати сільськогосподарської діяльності тепер складаються з трьох компонентів [47]:

- фінансові результати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- фінансові результати від продажу товарно-матеріальних цінностей, сільськогосподарської продукції та біологічних активів, які обчислюються як різниця між реалізаційною ціною та очікуваними витратами при продажу;
- фінансові результати від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, які визначаються як різниця між їх справедливою вартістю і вартістю продажу.

Отже, витрати, як важлива економічна категорія, мають велике значення для забезпечення інформацією про управління підприємством. Для прийняття ефективних управлінських рішень користувачам, які використовують облікову інформацію, потрібно мати глибокі знання щодо структури витрат, їх розміру та методології обчислення собівартості виготовленої продукції, що в результаті призводить до визначення фінансового результату.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

При вирощуванні сільськогосподарської продукції будь-яке аграрне підприємство здійснює витрати для отримання рослинницької продукції. Для забезпечення економічної ефективності підприємства необхідне управління розміром витрат на виробництво. Бухгалтерський облік та система контролю відіграють особливу роль у цьому процесі.

Але на сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки умови виробничо-господарської діяльності стали дуже складними. Основною причиною цього складного стану справ можна визначити негативний вплив повномасштабної війни, яка призвела до погіршення умов функціонування багатьох підприємств, особливо в аграрному секторі. Серед найважливіших наслідків варто відзначити:

- руйнування підприємств, погіршення якості ґрунтів та інфраструктури;
- знищення транспортних маршрутів, особливо для великогабаритного транспорту в сільському господарстві;
- підвищення вартості паливно-мастильних матеріалів та сировини для виробництва;
- ускладнення та підвищення вартості збуту продукції, особливо на зовнішніх ринках через необхідність транспортування;
- погіршення системи страхування сільськогосподарських ризиків;
- банкрутство багатьох підприємств із переробки сільськогосподарської продукції та втрата внутрішніх ринків збуту;
- специфічні проблеми економіки, такі як нестабільне зовнішнє середовище, висока конкуренція та постійні зміни в умовах внутрішнього та зовнішнього господарювання, які призводять до загроз та ризиків.

Це лише частина проблем, з якими стикаються підприємства, проте слід враховувати і традиційні фактори нестабільності в зовнішньому середовищі, високий рівень конкуренції та постійні зміни у внутрішніх та зовнішніх параметрах господарювання, які створюють загрози і ризики. Все це ставить під

сумнів здатність кожного підприємства не лише до розвитку, але й до подальшого функціонування.

Також слід зазначити, що на порядок формування витрат виробництва впливають ряд галузевих особливостей рослинницької галузі.

Основним засобом праці в рослинництві є земля. Вона є необоротним активом, який не зношується при раціональному використанні. Однак, для підтримки родючості землі, сільськогосподарські підприємства можуть нести значні витрати на проведення технологічних процесів, внесення добрив та інших складових живлення сільськогосподарських культур [4].

У виробничому процесі беруть участь живі організми, а саме сільськогосподарські культури, тому технологічний процес підпорядковується біологічним законам. Тривалий у часі цей процес призводить до зменшення кількості високоліквідних активів та уповільнює обіг грошових коштів.

Тривалість технологічного процесу не дозволяє часто визначати фактичну собівартість продукції, тож це робиться лише раз на рік. Це вимагає використання планових показників витрат виробництва та обчислення приблизної собівартості продукції, яка враховує частково фактичні та планові (нормативні) витрати. У результаті цього фінансовий результат від вирощування сільськогосподарської продукції, зокрема зернових культур, можна визначати також один раз на рік, після завершення технологічного процесу виробництва.

Сільськогосподарська продукція може використовуватися як сировина для виробництва інших товарів в інших галузях економіки або в самому сільськогосподарському підприємстві (наприклад, насіння, органічні добрива, яйця для інкубації тощо). Якщо продукція рослинництва використовується внутрішньо в сільськогосподарському підприємстві для подальших технологічних процесів, то вона не має товарної форми. Це призводить до потреби переміщення витрат з однієї галузі сільськогосподарського підприємства до іншої або з одного етапу виробництва сільськогосподарських культур до іншого.

Сезонні коливання у технологічному процесі вирощування сільськогосподарських культур призводять до виникнення розриву між періодами виробництва продукції та робочого часу. Ця сезонність впливає на частоту та тривалість використання основних засобів у процесі вирощування сільськогосподарських культур, таких як комбайни. Крім того, сезонність вимагає тривалого зберігання виробничих запасів для забезпечення майбутнього виробництва, наприклад, зберігання насіння, що призводить до додаткових витрат. У період збору врожаю, коли технологічний процес завершується, велика сума грошових коштів витрачається на придбання паливо-мастильних матеріалів.

У галузі рослинництва витрати можна згрупувати на:

- постійні, які не міняються за всіх обставин (сума нарахованої амортизації будівель, споруд, машин, обладнання, транспортних засобів, інших основних засобів тощо);

- умовно-змінні, які визначаються загальною площею посіву культури (витрати пального, мастил та заробітна плата трактористів-машиністів, яка нараховується за обсяг виконаних робіт – умовно-еталонних гектарів);

- змінні – залежать від кількості одержаної продукції (заробітна плата комбайнерів за намолот зерна, яка визначається за встановленими розцінками, заробітна плата водіїв за транспортування зерна тощо).

Основна проблема обліку в сільськогосподарських підприємствах полягає у тому, що витрати розподіляються нерівномірно протягом значного періоду часу, а продукцію отримують поступово, залежно від дозрівання рослин. Ці особливості повинні бути враховані при організації обліку витрат [7]. Тривалість виробництва та одночасне здійснення витрат на урожай з різних полів вимагають чіткого відділення обліку витрат за роками, оскільки вони є витратами на майбутні урожаї.

Витрати накопичуються на окремих рахунках обліку витрат для зернових культур, тому необхідно організувати аналітичний облік у залежності від видів виробництва та видів культур.

Тому П.Я. Сук, розглядаючи питання формування в обліку витрат, звернув особливу увагу на методику обліку витрат зернових культур як одну з найскладніших і трудомістких операцій цього процесу.

Практика діяльності сільськогосподарських підприємств потребує уточнення окремих положень методики обліку витрат за наявності певних розбіжностей і не визначення понять у чинних законодавчих і нормативних документах. На практиці відсутність чітких методичних вказівок призводить до різних відображень витрат на синтетичних рахунках. Аналітичний облік здійснюється у регістрах і картках, де витрати враховуються за статтями калькулювання. У зв'язку з цим Л.І. Хорунжий відмічає, що важливо знайти величину витрат минулого року, витрат на проведення передпосівного обробітку і посіву, на догляд за посівами, збір урожаю. При цьому доцільно вести облік витрат по кожній конкретній технологічній операції. Побудована таким чином облікова інформація в управлінні дасть можливість своєчасно контролювати і аналізувати витрати.

Аналогічної думки дотримується П.Я. Сук, вказуючи, що витрати відображають у фінансовому обліку тільки за їх економічними елементами. На протязі звітного періоду витрати накопичуються на рахунках витрат з елементами, а в кінці його – їх переносять на фінансові результати звітного періоду для визначення результатів фінансової діяльності.

Ф.Ф. Бутинець справедливо зазначає, що сьогодні питання обліку витрат з метою зниження собівартості продукції часто залишаються поза увагою керівників підприємств та бухгалтерів. Це пов'язано з тим, що забезпечення рентабельності роботи підприємства часто прагнуть досягти за рахунок високих відпускних цін, а не за рахунок економії витрат виробничих ресурсів. Однак такий підхід є ненадійний і безперспективний.

Зниження собівартості продукції є одним з найважливіших факторів підвищення конкурентоспроможності підприємства. Воно дозволяє підприємству витримувати конкуренцію на ринку, отримувати додатковий прибуток і підвищувати рівень рентабельності [58].

Керівникам підприємств та бухгалтерам необхідно приділяти більше уваги обліку витрат з метою зниження собівартості продукції. Для ефективного управління витратами підприємствам необхідно:

- створити систему обліку витрат, яка дозволяє своєчасно і точно визначати собівартість продукції;
- запровадити систему управління витратами, яка дозволяє контролювати витрати і виявляти резерви їх зниження.

Впровадження цих рекомендацій дозволить підприємствам підвищити ефективність управління витратами і забезпечити зниження собівартості продукції.

При веденні обліку витрат на вирощування зернових культур в сільськогосподарських підприємствах потрібно надавати велику увагу нормативно-правовому регулюванню. Важливо бути завжди у курсі щодо змін, які можуть відбуватися у юридичних актах, що стосуються цієї сфери. Такий підхід дозволить забезпечити правильний та актуальний облік витрат, дотримуючись усіх вимог законодавства (рис. 1.2).

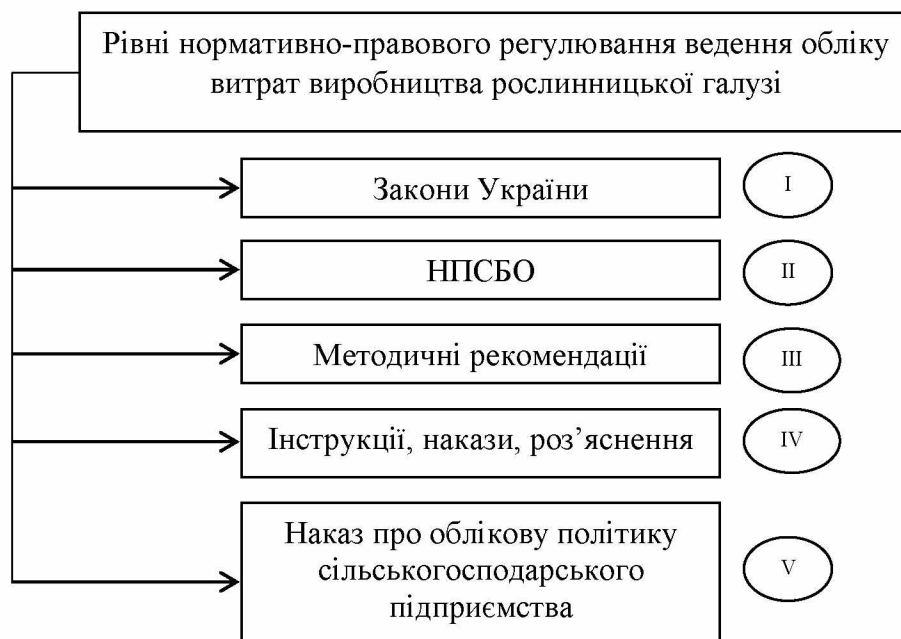


Рис. 1.2 Рівні нормативного регулювання ведення обліку витрат виробництва в рослинницькій галузі

Загалом, дослідження у галузі обліку виробництва зернової продукції націлені на підвищення продуктивності й ефективності аграрного сектору, забезпечуючи стійкий розвиток сільськогосподарських підприємств та продовольчу безпеку нації.

Облік виробництва зернових культур є важливим завданням, особливо в умовах війни та геополітичних невпевненостей, які можуть вплинути на аграрний сектор. Для вирішення цієї проблеми в умовах війни в Україні слід враховувати наступні напрями:

- безпека і захист ресурсів: забезпечення безпеки зернового виробництва і його ресурсів, включаючи земельні ділянки і обладнання. Це включає в себе заходи щодо захисту від можливих загроз і втрат внаслідок конфлікту;

- диверсифікація ринків: розширення зовнішнього ринку збуту зернової продукції шляхом знаходження нових партнерів і ринків, що не пов'язані з конфліктом;

- застосування агротехнологій: використання сучасних агротехнологій, які дозволяють підвищити врожайність та стійкість до стресових умов, таких як війна і обмежені ресурси;

- ефективне управління ресурсами: раціональне використання ресурсів, включаючи земельні ділянки, водні ресурси, добрива і насіння. Максимізація виробництва при обмежених ресурсах є ключовим завданням;

- розвиток внутрішнього ринку: сприяння розвитку внутрішнього ринку для зернової продукції, щоб забезпечити стабільний попит та підтримку вітчизняних виробників;

- ефективний облік і аналіз: використання сучасних систем обліку та аналізу для моніторингу виробництва, витрат та прибутковості зернового сектору;

- господарські заходи: заохочення і підтримка аграрних підприємств шляхом надання фінансової підтримки та податкових пільг;

- інновації та диверсифікація: розробка нових видів зернової продукції, розширення асортименту і впровадження інноваційних продуктів для

диверсифікації виробництва;

- запаси і зберігання: забезпечення ефективного зберігання і обліку зернової продукції для підтримки стабільності постачання.

Вирощування зернових культур включає витрати, які сільськогосподарське підприємство здійснює для отримання готової продукції. Витрати мають прямий вплив на фінансовий результат і, отже, питання раціонального управління їхнім обсягом є ключовим для підприємства. Головним джерелом інформації при управлінні витратами виробництва рослинницької продукції є обліково-контрольна система.

В умовах війни вирішення проблеми обліку виробництва зернових культур стає особливо актуальним завданням для забезпечення продовольчої безпеки та економічної стійкості країни.

Витрати були і залишаються важливою економічною категорією, яка характеризує ефективність використання ресурсів (економічних чинників виробництва) і визначає рентабельність діяльності суб'єктів господарювання.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ЗЕРНОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

ХХХ було зареєстроване 20 років тому. Підприємство є самостійним суб'єктом господарювання з правом виконувати підприємницьку діяльність у вигляді юридичної особи.

Воно володіє окремим майном, власним балансом, банківськими рахунками, печаткою зі своєю назвою та ідентифікаційним кодом, а також штампами і бланками для оформлення документів, необхідними для ведення діяльності.

Метою діяльності ХХХ є отримання прибутку через проведення виробничої діяльності та інших господарських операцій.

Головним видом діяльності підприємства є вирощування зернових культур, бобових культур і насіння олійних культур. ХХХ також здійснює господарську діяльність у всіх напрямках, що не суперечать діючому законодавству.

Основна інформація про ХХХ подана в табл. 2.1.

Загальна площа землекористування підприємства на час проведення дослідження становить 5766,28 га, у тому числі: рілля – 5766,28 га. Підприємство є платником єдиного податку четвертої групи та платником ПДВ.

Структура управління ХХХ зображена в додатку А. Така організаційна структура господарства забезпечує нормальний виробничий процес згідно обраному виду економічної діяльності.

Найбільш важливу роль у системі управління витратами відіграє планово-економічний відділ, що відповідно до поставлених перед ним цілей і завдань управлінням на основі норм і нормативів розробляє програму зниження витрат (показників собівартості). Відповідно до розробленої програми відділ доводить

нормативні плани до безпосередніх керівників.

Таблиця 2.1

Загальні відомості про ХХХ

Повне найменування юридичної особи	ХХХ
Скорочена назва	ХХХ
Статус юридичної особи	Не перебуває в процесі припинення
Код ЄДРПОУ	ХХХ
Дата реєстрації	18.06.2003
Уповноважені особи	ХХХ
Розмір статутного капіталу	ХХХ
Організаційно-правова форма	Приватне підприємство
Форма власності	Недержавна власність
Види діяльності	Основний: 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур Інші: 29.32 Виробництво інших вузлів, деталей і приладдя для автотранспортних засобів 01.13 Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів 01.19 Вирощування інших однорічних і дворічних культур
Контактна інформація	ХХХ

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться в єдиному центрі – головній бухгалтерії. Підрозділи підприємства лише передають їй первинні документи, а всі облікові операції, такі як реєстрація, накопичення, зберігання і обробка даних, проводяться у головній бухгалтерії.

Організація обліку вирощування зернових культур у ХХХ регулюється нормативно-правовими актами (додаток Б).

Облікова політика формується головним бухгалтером і затверджується керівником. При цьому затверджується:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- форми первинних облікових документів, застосовуваних для оформлення фактів господарської діяльності, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;
- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства;

- методи оцінки активів і зобов'язань;
- правила документообігу;
- порядок контролю за господарськими операціями.

Згідно облікової політики головний бухгалтер ХХХ:

- забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених нормативними документами, з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;

- вимагає від працівників забезпечення неухильного дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів;

- здійснює підготовку фінансової звітності підприємства на основі бухгалтерських даних, підписує її і подає в установлені строки зацікавленим сторонам;

- здійснює контроль за касовими операціями, ефективним використанням матеріальних, людських і фінансових ресурсів.

На підприємстві облік веде головний бухгалтер згідно з принципами та методами, передбаченими стандартами бухгалтерського обліку. Форма бухгалтерського обліку автоматизована (комп'ютерна), спрощена система. ХХХ користується програмним забезпеченням «1С Бухгалтерія 8.2. Управління сільськогосподарським підприємством для України». Основною перевагою ведення обліку виробництва за допомогою цієї системи є те, що синтетичні рахунки витрат можна побудувати на трьох або п'яти рівнях. Це дає можливість деталізувати виробничі витрати за статтями й об'єктами, що сприяє повнішому розподіленню непрямих витрат та уникненню арифметичних помилок під час здійснення такого розподілу.

З метою складання фінансової звітності та обміну податковими накладними з контрагентами в ХХХ використовується комп'ютерна програма «М.Е.Дос».

ХХХ визначає свою облікову політику через відповідну організаційно-розпорядчу документацію, таку як накази та розпорядження. Зміни в обліковій

політиці повинні бути обґрунтованими і документованими відповідним чином. Зміни в обліковій політиці підприємства можуть виникати у таких випадках:

- зміни законодавства або нормативних актів, що стосуються бухгалтерського обліку;

- розробки нових методів ведення бухгалтерського обліку підприємством. Впровадження нового методу обліку може поліпшити точність реєстрації фактів господарської діяльності та звітності підприємства або спростити обліковий процес без втрати надійності інформації;

- істотні зміни в умовах діяльності підприємства. Вони можуть бути пов'язані з реорганізацією, зміною власників, зміною видів діяльності та іншими факторами.

Для забезпечення точності фінансового обліку та звітності ХХХ має проводити інвентаризацію свого майна і зобов'язань не рідше одного разу кожні три роки. Під час інвентаризації перевіряється наявність, стан і оцінка всіх активів та зобов'язань. Ця процедура охоплює всю власність підприємства, включаючи основні засоби, нематеріальні активи, фінансові інвестиції, запаси, готову продукцію, товари, інші запаси, грошові кошти та інші фінансові активи, незалежно від їхнього розташування, а також всі види фінансових зобов'язань.

Крім того, інвентаризації підлягають виробничі запаси та інші види майна, які не належать підприємству, але відображаються в бухгалтерському обліку (що знаходяться на відповідальному зберіганні, орендовані, отримані для переробки), а також майно, не враховане з яких-небудь причин.

Інвентаризація майна проводиться за його місцезнаходженням та матеріально-відповідальною особою.

Щодо облікової політики по виробництву зернової продукції, то при первісному визнанні вона оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на витрати в місці продажу відповідно до п. 12 НП(С)БО 30.

Справедливу вартість визначають за цінами активного ринку зерна – ринку, на якому діють покупці та продавці та інформація про ціни є загальнодоступною. Зерно, що надійшло з основного виробництва, оцінюється

за справедливою вартістю, яку встановлює спеціально утворена комісія на підставі акта визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Відповідно до НП(С)БО 30, фінансовим результатом первісного визнання сільськогосподарських та біологічних активів є дохід та/або вартість первісного визнання. Вона визначається як різниця між справедливою вартістю сільськогосподарської продукції та/або додатковими придбаними біологічними активами та витратами, пов'язаними з цією продукцією та біологічними активами.

Підприємство самостійно встановлює склад та перелік виробничих витрат, орієнтуючись на Методичні рекомендації із планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 р. № 132.

Важливим об'єктом дослідження при здійсненні оцінки організаційних аспектів обліково-контрольної роботи ХХХ є Графік документообігу. Він є складовою внутрішніх регламентів з організації обліку на підприємстві та є додатком до Наказу про облікову політику.

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

Облік витрат у ХХХ починається з реєстрації первинних документів. Щоб забезпечити ефективну систему первинного обліку, важливо правильно налаштувати обіг документів.

Головними галузевими первинними та накопичувальними документами, які використовуються в аграрних підприємствах для фіксації витрат, доходів та біологічних активів, є:

- документи з обліку операцій із основними засобами (акт приймання – здачі відремонтованих і модернізованих об'єктів (форма № 03СГ-2); зведена

відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (форма № 03СГ-7); відомість розподілу витрат з утримання й експлуатації машинно-тракторного парку за конкретний рік (форма № 03СГ-9);

- документи з обліку операцій із виробничими запасами (лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей (форма № ВЗСГ-1); лімітно-забірна картка на отримання запасних частин (форма № ВЗСГ-2); акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (форма № ВЗСГ-3); акт витрат насіння і садивного матеріалу (форма № ВЗСГ-4); акт на списання виробничого та господарського інвентарю (форма № ВЗСГ-5); відомість дефектів на ремонт машини (форма № ВЗСГ-6); товарна накладна (форма № ВЗСГ-7); накладна (внутрігосподарського призначення) (форма № ВЗСГ-8); відомість витрати кормів (форма № ВЗСГ-9); книга складського обліку (форма № ВЗСГ-10));

- документи з обліку операцій із праці та її оплати, виконаних робіт, витрат (табель обліку робочого часу (форма № ПСГ-1); обліковий лист праці та виконаних робіт (форма № ПСГ-2); обліковий лист тракториста-машиніста (форма № ПСГ-3); дорожній лист трактора (форма № ПСГ-4); наряд на відряджену роботу (форма № ПСГ-5); розрахунок заробітної плати (форма № ПСГ-6); відомість інших доплат та утримань (форма № ПСГ-7); журнал обліку витрат кормів на фермі (форма № ЖН-2); накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку (форма № ЖН-5); накопичувальна відомість обліку роботи вантажного автопарку (форма № ЖН-6));

- документи з обліку операцій із поточними біологічними активами рослинництва (акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1); акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (форма № ПБАСГ-2)).

Синтетичний облік витрат та виходу продукції рослинництва у ХХХ ведуть на рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок

231 «Рослинництво».

За економічним змістом він належить до групи рахунків господарських процесів, за призначенням і структурою – до групи операційних, калькуляційних рахунків.

Субрахунок 231 активний на початок року, активно-пасивний протягом року. За дебетом субрахунку 231 «Рослинництво» обліковують:

- витрати минулого року під урожай поточного року (незавершене виробництво на початок звітнього року);
- витрати поточного року під урожай поточного року;
- витрати поточного року під урожай майбутнього року (незавершене виробництво на кінець звітнього року).

За кредитом субрахунку 231 «Рослинництво» ХХХ, згідно НП(С)БО 30 «Біологічні активи», обліковує сільськогосподарську продукцію рослинництва за її справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Сальдо (дебетове) рахунку 231 «Рослинництво» та його аналітичних рахунків показує витрати в незавершене виробництво.

В аналітичному обліку витрати рослинництва в ХХХ обліковуються по кожній культурі (групі культур):

- зернові та зернобобові культури: пшениця озима, жито озиме, ячмінь озимий, пшениця яра тверда, пшениця яра м'яка, пшениця сильна, кукурудза на зерно, ячмінь ярий, овес, жито яре, просо, рис, гречка, горох, квасоля, сочевиця, люпин кормовий; соя, чумиза;
- технічні культури: соняшник на зерно, льон-довгунець, коноплі, буряки цукрові, висадки – насінники буряків, тютюн, цикорій, лікарські культури, ефіроолійні культури;
- незавершене виробництво (витрати під урожай майбутнього року): посів озимих зернових на зерно, посів озимих зернових на зелений корм і силос, посів овочевих культур на зиму, підняття зябу, лущіння стерні, внесення органічних добрив, внесення мінеральних добрив, снігозатримання, вапнування та гіпсування земель, зрошення, осушення, підготовка теплиць, підготовка

парників, інші роботи незавершеного виробництва.

Протягом року на субрахунку 231 «Рослинництво» в ХХХ облік витрат ведеться окремо по вирощуванню та обробці сільськогосподарських культур під урожай поточного року та під урожай наступних років.

Облік перших ведуть із деталізацією за окремими культурами, а витрати під урожай майбутніх років враховують у розрізі видів сільськогосподарських робіт, послуг (посів озимих зернових культур, підняття зябу, внесення органічних та мінеральних добрив тощо).

Незавершене виробництво обліковується на субрахунку 231 «Основне виробництво» щомісячно (по мірі його наявності) та розподіляється відразу по полях.

Під кінець року, після визначення незавершеного виробництва на наступний рік та площі втрачених посівів, проводиться уточнення сум витрат на виробництво. Розміри незавершеного виробництва встановлюються шляхом проведення інвентаризації, яку виконує спеціальна інвентаризаційна комісія, яка складається з представників бухгалтерії, виробництва та матеріально-відповідальних осіб.

Під час інвентаризації вимірюються та оглядаються площі озимих посівів та ділянки, на яких проведені роботи для майбутнього врожаю в натуральному виразі.

Також визначається якість виконаних польових робіт та стан посівів. Результати цієї процедури оформлюються в інвентаризаційних описах незавершеного виробництва.

Під час весняно-польових робіт працівники ХХХ оглядають поля, щоб встановити, чи не загинули озимі посіви. Загибель посівів може бути викликана природними факторами, такими як посуха, заморозки, град, хвороби та шкідники.

Вона може також бути викликана антропогенними факторами, такими як забруднення навколишнього середовища, неправильне використання пестицидів та добрив.

Загибель посівів і насаджень є надзвичайною подією, яка може призвести до серйозних наслідків для сільськогосподарського виробництва, таких як зниження врожайності, які в подальшому призведуть до фінансових втрат. Тому повторювані витрати списують на субрахунок 977 «Інші витрати діяльності» (Дебет рахунку 977 Кредит рахунку 23). На цей самий субрахунок списують і компенсуючі податкові зобов'язання з ПДВ (Дебет рахунку 977 Кредит рахунку 641).

Неповторювані витрати списують на собівартість іншої сільгосппродукції, яка вирощуватиметься на відповідних земельних ділянках (Дебет рахунку 23 «Нова культура» Кредит рахунку 23 «Загибла культура»). Якщо сільгосп підприємство отримує страхове відшкодування від страхової компанії, воно відображається записом: Дебет рахунку 311 Кредит рахунку 746 «Інші доходи».

Втрати від первісного визнання зернової продукції відображають на дебеті субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредиті субрахунку 231, дохід – на дебеті субрахунку 231 і кредиті субрахунку 710 «Дохід від первісного визначення та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

ХХХ облік продукції рослинництва веде на субрахунку 271 «Продукція рослинництва» рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Цей субрахунок використовується для обліку готової продукції рослинництва, призначеної для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання.

За кожне півріччя підприємство складає оборотно-сальдову відомість по рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Цей документ дозволяє відстежувати наявність і рух продукції рослинництва, а також визначати її вартість.

Оприбуткування зернової продукції здійснюється талонним методом з використанням: талону комбайнера (сільгоспоблік, форма № 77в); талону шофера (сільгоспоблік, форма № 77б); реєстру приймання зерна від шофера

(сільгоспоблік, форма № 71а); реєстру приймання зерна вагарем (сільгоспоблік, форма № 78а).

Бухгалтер перед видачою талонів комбайнерам і шоферам заповнює в них назву сільгоспприємства, ПІБ комбайнера, шофера, номер комбайну, автомобіля тощо. Видані талони реєструють в Журналі виданих талонів (форма № 188). Окрім того, шоферам видають по одному примірнику реєстру приймання зерна від шофера.

Після завантаження автомобіля зерном комбайнер і шофер обмінюються своїми талонами, з розрахунку – 1 талон на 1 завантажений бункер. На місці зберігання водій передає талон комбайнера вагареві (комірникові).

Після зважування автомобіля до і після вивантаження зерна вагар заповнює реєстр шофера і повертає йому з власним підписом. Разом з тим вагар заповнює реєстр вагаря, який відкривається на кожен день (зміну). Шофер розписується в цьому реєстрі.

В кінці дня (зміни) комбайнер передає вагареві талони шофера й отримує від нього Виписку з реєстру про намот зерна та зібрану площу (сільгоспоблік, форма № 67а).

Не пізніше наступного робочого дня вагар передає до бухгалтерії відомість разом з доданими до неї реєстрами вагаря і талонами (комбайнера і шофера), а комбайнер – виписку з реєстру.

Документування врожаю зернових за допомогою талонів вимагає чіткої організації роботи всіх осіб, задіяних у процесі збирання врожаю зерна та, відповідно, суворого дотримання документообігу.

Оприбуткування продукції зернових культур з поля за допомогою талонів спрощує обліковий процес, дає змогу уникнути кількаразового повторювання записів у документах і зменшує кількість первинних документів, а одержане зерно оприбутковують за реєстром приймання зерна від водія.

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат і виходу продукції зернових культур наведена в табл. 2.2.

XXX для обліку витрат та визначення собівартості продукції рослинництва використовує рахунки: 231 «Рослинництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», 949 «Інші витрати операційної діяльності», 977 «Інші витрати діяльності».

Заключним етапом процесу виробництва є встановлення правильності обчислення собівартості продукції рослинництва, визначення витрат на одиницю продукції.

Таблиця 2.2

**Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат і виходу продукції
зернових культур**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списано матеріальні цінності на виробництво (біологічні перетворення) продукції рослинництва	231	20
Витрати минулого року (незавершене виробництво) віднесено на культури під урожай поточного року	231	231
Списано витрати на вирощування сільськогосподарських культур, які приорані на зелене добриво під інші культури	231	231
Списано частину витрат бджільництва на запилення сільськогосподарських культур	231	232
Виконано роботи і надано послуги для рослинництва власними допоміжними виробництвами	231	234
Списано загальновиробничі витрати на рослинництво після розподілу	231	91
Нараховано оплату праці працівникам за виконання робіт у рослинництві	231	66
Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	231	65
Нараховано знос (амортизацію) по основних засобах, що використовуються в рослинництві	231	131
Списано поточні біологічні активи рослинництва на дату початку збирання врожаю	231	211
Оприбутковано з виробництва сільськогосподарську продукцію	271	231
Оприбутковано поточні біологічні активи рослинництва	211	231
Списано витрати по загиблих посівах сільськогосподарських культур	977	231
Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	231	710
Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	940	231

Собівартість виробництва одиниці продукції має велике значення для прийняття різних управлінських рішень, включаючи:

- ціноутворення: собівартість є одним з ключових чинників, які враховуються при встановленні цін на продукцію;
- визначення рентабельності: розрахунок собівартості допомагає визначити, наскільки прибутковим є виробництво, порівнюючи виручку від продажу з витратами на виробництво;
- прийняття рішень про виробництво або закупівлю: собівартість дозволяє порівнювати витрати на виробництво з витратами на закупівлю, щоб визначити, що є більш вигідним;
- виявлення резервів зниження витрат: аналіз собівартості допомагає виявити можливості зниження витрат, що може підвищити рентабельність виробництва.

Об'єктами калькулювання собівартості в рослинництві в ХХХ є окремі види основної, супутньої (зерно, зерновідходи тощо) та побічної (солома, стебла кукурудзи) продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур.

При вирахуванні із загальної суми витрат на виробництво сільськогосподарської культури вартості побічної продукції отримується у підсумку собівартість основної продукції.

Згідно п. 8.2 Методичних рекомендацій № 132 собівартість побічної продукції обчислюється за єдиною методикою, виходячи з розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної чи основної продукції. Об'єктами обчислення собівартості продукції зернових культур є зерно, зерновідходи і солома.

Витрати на вирощування й збирання зернових культур становлять собівартість зерна, зернових відходів і соломи. Загальну суму витрат (за вирахуванням вартості соломи) розподіляють на зерно і зернові відходи

пропорційно до питомої ваги повноцінного зерна, що міститься у зернових відходах.

Собівартість 1 ц зерна і зернових відходів визначають діленням витрат вирощування зернових культур на відповідну фізичну масу зерна і зернових відходів після очищення і сушіння. Якщо зерновідходів немає, то при калькулюванні від загальної суми витрат на вирощування та збирання зернових культур віднімають вартість соломи, а решту витрат ділять на вагу отриманого зерна.

Собівартість 1 ц зерна кукурудзи визначають діленням витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості при базовій (14 %) вологості. Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюють за середніми фактичними даними вологості, який устанавлюють за даними реєстрів накладних на прийняте заготівельними організаціями зерно.

У сфері рослинництва використовуються рахунки для обліку витрат, які розподіляються на кінець року, рахунки для обліку витрат на культури у поточному році і рахунки для обліку витрат на урожай у майбутніх роках.

Аналітичні рахунки останньої групи відображають витрати на урожай у майбутніх роках, тому їх не закривають на кінець року, і суми витрат відображаються як незавершене виробництво, що залишається на дебеті рахунку 23 «Виробництво».

Отже, у рослинництві закривають рахунки для обліку витрат, які розподіляються на кінець року, і рахунки для обліку витрат на культури у поточному році. Перед обчисленням фактичної собівартості зернової продукції перевіряють правильність записів на аналітичних рахунках за дебетом і кредитом.

У галузі рослинництва є витрати, які в момент їх здійснення неможливо віднести на відповідну культуру, оскільки вони пов'язані з вирощуванням декількох сільськогосподарських культур (додаток В).

До них відносять: амортизаційні відрахування за основними засобами, які використовуються у рослинництві і підлягають розподілу; витрати на ремонт основних засобів рослинництва, які підлягають розподілу; витрати зі зрошення та з осушення; витрати з утримання полезахисних лісових смуг тощо. Особливість цих витрат в тому, що вони повністю розподіляються у звітному році і, відповідно, не переходять на наступний рік як незавершене виробництво.

Такі витрати попередньо обліковують протягом року на окремих аналітичних рахунках у складі виробничих, а потім відносять на певні види сільськогосподарських культур шляхом розподілу.

Визначення собівартості продукції є складним та послідовним процесом, який вимагає точного обліку та відповідальності працівників на кожному етапі обробки інформації.

При розрахунку собівартості в рослинництві, включаючи вирощування зернових культур, ХХХ використовує алгоритм:

1. На закінчення року проводиться перевірка правильності обліку витрат за дебетом і кредитом аналітичних рахунків для субрахунку 231.
2. Уточнюється, чи включені в повному обсязі до витрат на врожай поточного року витрати з минулих років за кожним видом незавершеного виробництва.
3. Перевіряється повнота оприбуткування продукції, яка вирощена зерновими культурами.
4. Розподіляються витрати на утримання основних засобів між окремими об'єктами обліку.
5. Визначається собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв і списуються калькуляційні різниці між фактичною та плановою собівартістю.
6. Розподіляються загальні витрати на зрошення та осушення земель.
7. Списуються певні витрати бджільництва на сільськогосподарські культури, які запилюються.
8. Списуються витрати на загиблі посіви.
9. Розподіляються бригадні, цехові та загальновиробничі витрати.

10. Визначається загальна сума виробничих витрат за об'єктами обліку.

11. Розраховується собівартість продукції зернових культур.

Цей алгоритм дозволяє ефективно визначити собівартість продукції та приймати управлінські рішення на основі точної фінансової інформації.

Для обліку витрат, пов'язаних з виробництвом продукції рослинництва, передбачено ведення ряду звітів. Зокрема, Звіт № 5.5 сг відображає витрати і вихід продукції основного виробництва, промислових та допоміжних видів виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання, які обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». Звіт № 5.6 сг відображає витрати і вихід продукції (робіт, послуг) інших видів виробництва. Звіт № 5.7 сг. включає в себе загальновиробничі витрати, а Звіт № 5.8 сг – адміністративні витрати. Нарешті, Звіт № 5.9 сг стосується витрат на збут.

Ці звіти складаються щомісяця і нараховуються наростаючим підсумком з початку року з урахуванням об'єктів аналітичного обліку та відповідних статей витрат. Показники звітів № 5.5 сг і 5.6 сг переносяться до Зведеної відомості № 5.10 сг та Журналу-ордеру № 5 В сг у межах галузей виробництва і структурних підрозділів. Підсумкова інформація із Зведеної відомості № 5.10 сг із деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) подається до Журналу-ордеру № 5 В сг.

ХХХ є виробником сільськогосподарської продукції і подає такі річні форми статистичної звітності з питань сільського господарства, а зокрема і виробництва зернових культур: форму № 29-сг «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду»; форму № 4-сг (річна) «Звіт про посівні площі»; форму № 21-сг (місячна) «Звіт про реалізацію продукції сільського господарства»; форму № 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Оскільки рахунок 23 «Виробництво» підлягає закриттю у кінці року, то ймовірність залишків по цьому рахунку буде спостерігатися лише за наявності незавершеного виробництва у вигляді витрат, понесених на посів та догляд за озимою пшеницею урожаю майбутнього року, тому у фінансовій звітності, а

саме формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» ХХХ інформація про витрати виробництва та продукцію сільськогосподарського призначення, у тому числі продукцію зернових культур, відображається у наступних статтях (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Порядок відображення інформації про витрати виробництва та вихід продукції у Балансі (Звіті про фінансовий стан)

Назва статті	Код	Зміст/порядок розрахунку	Джерело інформації
Запаси	1100	Загальна вартість активів, що визнають запасами відповідно до НП(С)БО 9 (зокрема, що утримують для перепродажу, споживання в процесі виробництва та іншої діяльності)	Сальдо Дт 20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (без даних Дт 286)
Незавершене виробництво	1102	Показують витрати на незавершене виробництво, незакінчені роботи (послуги) і вартість напівфабрикатів власного виробництва	Сальдо Дт 23, 25
Готова продукція	1103	Запаси виробів на складі, обробку яких завершено та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам	Сальдо Дт 26, 27

У Примітках до річної фінансової звітності наводиться більш деталізована інформація про запаси, в т. ч. готову продукції (розділ VIII), поточні біологічні активи (розділ XIV), фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції (розділ XV).

Таким чином, облік витрат виробництва та виходу продукції зернових культур у ХХХ ведеться належним чином відповідно до діючих нормативно-правових актів.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР

3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання

Для характеристики фінансово-економічного стану ХХХ оберемо такі напрями: майновий стан, стан розрахунково-платіжних відносин, платоспроможність, фінансова стійкість, фінансові результати діяльності.

Інформаційними джерелами для проведення аналізу є фінансова звітність підприємства за 2020-2022 рр., а саме форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» і форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

За даними форми № 1 (додатки Г.1, Д.1, Е.1) проведемо аналіз складу, структури та динаміки майна ХХХ (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Склад, структура та динаміка майна ХХХ за 2020-2022 рр.
(станом на кінець року)**

Вид майна (активів)	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р.		
	сума, тис. грн	у % до під- сум- ку	сума, тис. грн	у % до під- сум- ку	сума, тис. грн	у % до під- сум- ку	суми, тис. грн	част- ки, в. п.	у %
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Майно – всього	2231182	100,0	720639	100,0	702314	100,0	-1528868	-	-68,5
1. Необоротні активи	140847	6,3	26988	3,7	28078	4,0	-112769	-2,3	-80,1
1.1. Основні засоби	63260	2,8	26979	3,7	25843	3,7	-37417	+0,9	-59,1
1.2. Незавершені капітальні інвестиції	2936	0,1	-	-	2226	0,3	-710	+0,2	-24,2
1.3. Нематеріальні активи	43	0,0	9	0,0	9	0,0	-34	-	-79,1
1.4. Довгострокові фінансові інвестиції	74608	3,4	-	-	-	-	-74608	-3,4	-100
2. Оборотні активи	2090335	93,7	693651	96,3	674236	96,0	-1416099	+2,3	-67,7
2.1. Запаси	643698	28,8	269605	37,4	162067	23,1	-481631	-5,7	-74,8
2.1.1. Виробничі запаси	38262	1,7	4994	0,7	16187	2,3	-22075	+0,6	-57,7
2.1.2. Незавершене виробництво	40155	1,8	23978	3,3	33522	4,8	-6633	+3,0	-16,5
2.1.3. Готова продукція і товари	565281	25,3	240633	33,4	112358	16,0	-452923	-9,3	-80,1

Продовж. табл. 3.1

А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
2.2. Поточна дебіторська заборгованість	88534	4,0	423874	58,8	511942	72,9	+423408	+68,9	у 5,8 р. б.
2.3. Гроші та їх еквіваленти	1351923	60,6	134	0,1	178	0,0	-1351745	-60,6	-99,9
2.4. Витрати майбутніх періодів	8	0,0	15	0,0	-	-	-8	-	-100
2.5. Інші оборотні активи	6172	0,3	23	0,0	49	0,0	-6123	-0,3	-99,2

За інформацією табл. 3.1 можна зробити висновок, що в 2022 р. порівняно з 2020 р. загальна вартість майна зменшилася на 1528868 тис. грн, що становить 68,5 %. Ця зміна є результатом скорочення як необоротних активів (на 112769 тис. грн, або 80,1 %), так і оборотних активів (на 1416099 тис. грн, або 67,7 %). Підсумком такої динаміки є зниження частки необоротних активів у майні з 6,3 до 4,0 % та, відповідно, підвищення частки оборотних активів із 93,7 до 96,0 %.

Необоротні активи підприємства представлені насамперед основними засобами, вартість яких зменшилася на 37417 тис. грн, або 59,1 %. Також звертає на себе увагу відсутність у 2021-2022 рр. довгострокових фінансових інвестицій.

Серед оборотних активів найбільше скоротилися гроші та їх еквіваленти (на 1351745 тис. грн, або 99,9 %). Зменшення високоліквідних активів становить 88,4 % у загальному зменшенні майна. Єдиним видом оборотних активів, за яким відбулося збільшення – це поточна дебіторська заборгованість (на 423408 тис. грн, що становить 5,8 раза), а її частка в майні підвищилася з 4,0 % у 2020 р. до 72,9 % у 2022 р. Саме поточна дебіторська заборгованість у 2021-2022 р. займала найбільшу частку в майні, що вказує на незадовільну структуру активів та суттєве погіршення стану розрахунків підприємства. Крім того, залишок грошей та їх еквівалентів скоротився на 1006,8 тис. грн (99,1 %), а їхня частка в майні залишається вкрай низькою.

Динаміка оборотних активів ХХХ, а в їх складі поточної дебіторської заборгованості та грошей та їх еквівалентів, за період 2020-2022 рр. наведена на

рис. 3.1.

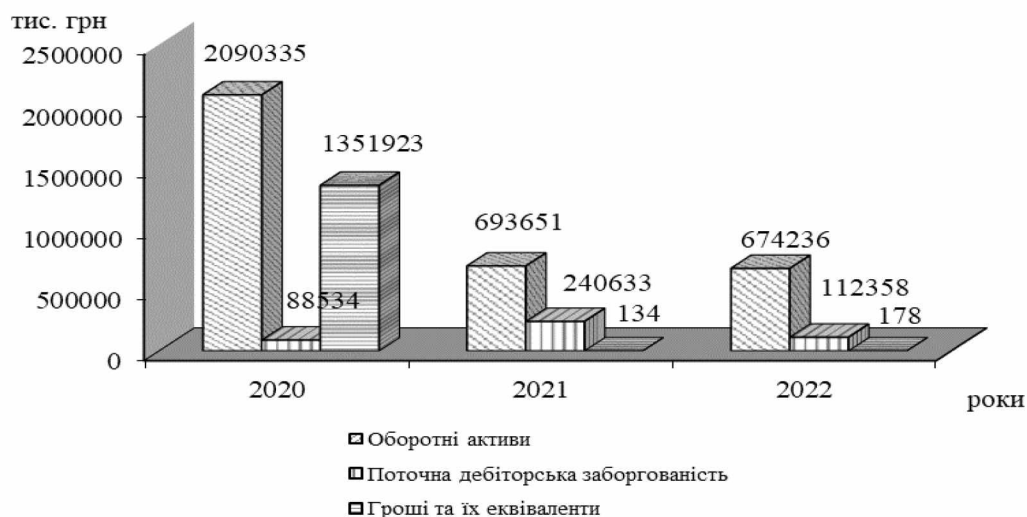


Рис. 3.1. Динаміка оборотних активів, поточної дебіторської заборгованості, грошей та їх еквівалентів у ХХХ за 2020-2022 рр. (станом на кінець року)

Суб'єкти підприємництва, зокрема і ХХХ, у процесі своєї діяльності використовують власний і позиковий капітал. За даними пасиву форми № 1 (додатки Г.1, Д.1, Е.1) проаналізуємо склад, структуру та динаміку джерел формування капіталу підприємства (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Склад, структура і динаміка джерел формування капіталу ХХХ
за 2020-2022 рр. (станом на кінець року)**

Вид джерел формування капіталу (пасивів)	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р.		
	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	суми, тис. грн	частки, в. п.	у %
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Джерела формування капіталу – всього	2231182	100,0	720639	100,0	702314	100,0	-1528868	-	-68,5
1. Власний капітал	1756394	78,7	718108	99,6	696433	99,2	-1059961	+20,5	-60,3
1.1. Зареєстрований (пайовий) капітал	27184	1,2	-	-	-	-	-27184	-1,2	-100
1.2. Додатковий капітал	114098	5,1	-	-	-	-	-114098	-5,1	-100
1.3. Нерозподілений прибуток	1615112	72,4	718108	99,6	696433	99,2	-918679	+26,8	-56,9

Продовж. табл. 3.2

А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
2. Зобов'язання і забезпечення	474788	21,3	2531	0,4	5881	0,8	-468907	-20,5	-98,8
2.1. Поточні зобов'язання і забезпечення	474788	21,3	2531	0,4	5881	0,8	-468907	-20,5	-98,8
2.1.1. Поточна кредиторська заборгованість	2860	0,1	630	0,1	5052	0,7	+2192	+0,6	+76,6
2.1.2. Доходи майбутніх періодів	371	0,0	200	0,1	116	0,0	-255	-	-68,7
2.1.3. Інші поточні зобов'язання	471557	21,2	1701	0,2	713	0,1	-470844	-21,1	-99,8

Отже, власний капітал у 2022 р. порівняно з 2020 р. зменшився на 1059961 тис. грн, або 60,3 %, але його частка в структурі пасивів підвищилася з 78,7 до 99,2 %. На відміну від 2020 р., у 2021-2022 рр. серед видів власного капіталу відсутні зареєстрований (пайовий) капітал та додатковий капітал. Нерозподілений прибуток, який залишився єдиним видом власного капіталу, за період дослідження зменшився на 918679 тис. грн, або 56,9 %.

Одночасно зі зменшенням власного капіталу скоротилися і поточні зобов'язання (на 468907 тис. грн, або 98,8 %) за рахунок скорочення інших поточних зобов'язань. Незважаючи на збільшення поточної кредиторської заборгованості (на 2192 тис. грн, або 76,6 %), її частка в пасивах залишається низькою – 0,7 % на кінець 2022 р.

Динаміка власного капіталу та поточних зобов'язань ХХХ за 2020-2022 рр. представлена на рис. 3.2.

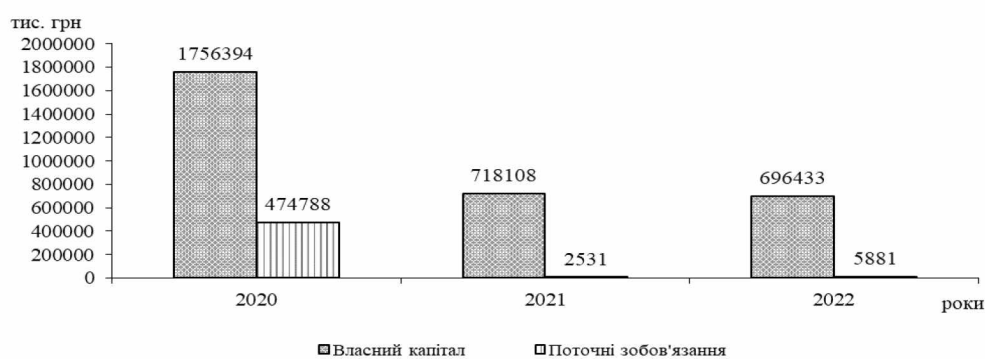


Рис. 3.2. Динаміка власного капіталу та поточних зобов'язань ХХХ за 2020-2022 рр. (станом на кінець року)

Як засвідчили розрахунки в табл. 3.1 і 3.2, факторами впливу на структуру майна і джерел формування капіталу є динаміка відповідно поточної дебіторської та поточної кредиторської заборгованостей (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Структура і динаміка поточної дебіторської та поточної кредиторської заборгованостей у ХХХ за 2020-2022 рр. (станом на кінець року)

Вид заборгованості	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Зміни (+,-) 2022 р. до 2020 р.		
	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	суми, тис. грн	частки, в. п.	у %
Поточна дебіторська заборгованість									
За товари, роботи, послуги	1992	2,2	178	0,0	106641	20,8	+104649	+18,6	у 53,5 р. б.
За розрахунками за виданими авансами	33439	37,8	12646	3,0	1015	0,2	-32424	-37,6	-97,0
За розрахунками з бюджетом	13839	15,6	1254	0,3	1133	0,2	-12706	-15,4	-91,8
За розрахунками із внутрішніх розрахунків	-	-	406182	95,8	389909	76,2	+389909	+76,2	×
Інша поточна дебіторська заборгованість	39264	44,4	3614	0,9	13244	2,6	-26020	-41,8	-66,3
Усього	88534	100,0	423874	100,0	511942	100,0	+423408	-	у 5,8 р. б.
Поточна кредиторська заборгованість									
За товари, роботи, послуги	755	26,4	146	23,2	2695	53,3	+1940	+26,9	у 3,6 р. б.
За розрахунками з бюджетом	25	0,9	-	-	566	11,2	+541	+10,3	у 22,6 р. б.
За розрахунками зі страхування	239	8,4	6	0,9	280	5,6	+41	-2,8	+17,2
За розрахунками з оплати праці	1762	61,6	478	75,9	1511	29,9	-251	-31,7	-14,2
За одержаними авансами	79	2,7	-	-	-	-	-79	-2,7	-100
Усього	2860	100,0	630	100,0	5052	100,0	+2192	-	+76,6

За результатами проведеного аналізу (табл. 3.3) ХХХ у 2020-2021 рр.

мало чотири види поточної дебіторської заборгованості, а в 2022 р. – п'ять видів. Саме заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків найбільше вплинула на загальне зростання поточної дебіторської заборгованості в 5,8 раза. Також збільшилася заборгованість за товари, роботи, послуги у 53,5 раза, що зумовило підвищення її частки в загальній сумі поточної дебіторської заборгованості з 2,2 % у 2020 р. до 20,8 % у 2022 р. Водночас скоротилася заборгованість за розрахунками за виданими авансами (на 97,0 %), за розрахунками з бюджетом (на 91,8 %) та інша поточна дебіторська заборгованість (на 66,3 %).

Що стосується поточної кредиторської заборгованості підприємства (табл. 3.3), то в 2022 р. порівняно з 2020 р. збільшилися суми заборгованості за товари, роботи, послуги (у 3,6 раза), за розрахунками з бюджетом (у 22,6 раза), за розрахунками зі страхування (на 17,2 %). Натомість скоротилася заборгованість за розрахунками з оплати праці (на 14,2 %), а заборгованість за одержаними авансами в 2021-2022 рр. відсутня. Якщо в структурі поточної кредиторської заборгованості в 2020-2021 рр. переважала заборгованість за розрахунками з оплати праці, то в 2022 р. – заборгованість за товари, роботи, послуги.

Важливим у процесі аналізу є оцінювання співвідношення між боргами дебіторів та боргами перед кредиторами. За інформацією табл. 3.3 у 2020 р. поточна дебіторська заборгованість перевищувала поточну кредиторську заборгованість у 31 рази, 2021 р. – 672,8 раза, 2022 р. – у 101,3 раза.

Отже, підприємство повинно посилити контроль за розрахунками з боку дебіторів.

Далі визначимо та проаналізуємо відносні показники оцінювання грошової, розрахункової та майнової платоспроможності ХХХ за 2020-2022 рр. (табл. 3.4).

Отже, за результатами розрахунків бачимо, що підприємство мало високий, а швидше надлишковий, рівень грошової платоспроможності лише в 2020 р., коли високоліквідні оборотні активи перевищували поточні

**Показники оцінювання платоспроможності ХХХ
за 2020-2022 рр. (станом на кінець року)**

Показник	Нормативне значення	Роки			Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р.
		2020	2021	2022	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\geq 0,2$	2,847	0,053	0,030	-2,817
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\geq 0,7$	3,034	167,526	87,080	+84,046
Коефіцієнт загальної ліквідності	$\geq 1,0$	4,403	274,062	114,646	+110,243

зобов'язання у 2,8 раза. У 2021-2022 рр. рівень покриття поточних зобов'язань грошовими коштами знизився відповідно до 5,3 і 3,0 %. Така динаміка значною мірою пояснюється не вигідністю тримання залишків грошей в умовах високої інфляції. Водночас фактичні значення коефіцієнтів швидкої та загальної ліквідності суттєво перевищують відповідні нормативні значення, що свідчить про високий рівень розрахункової та майнової платоспроможності. Разом із тим, як показали розрахунки в табл. 3.1, така ситуація пов'язана з надзвичайно високою часткою поточної дебіторської заборгованості в структурі майна.

Для оцінювання фінансової стійкості підприємства використовують систему відносних показників, розрахунок яких здійснюється визначенням певних співвідношень між розділами або групами статей активу і пасиву балансу. За інформацією форми № 1 (додатки Г.1, Д.1, Е.1) проведемо аналіз фінансово-економічних коефіцієнтів, які характеризують рівень і динаміку фінансової стійкості ХХХ за 2020-2022 рр. (табл. 3.5).

Результати виконаних розрахунків свідчать про високий рівень фінансової стійкості підприємства за показниками структури джерел формування капіталу з позитивною динамікою. Так, значення коефіцієнта фінансової автономії вказує на те, що на кінець 2022 р. частка власного капіталу у валюті балансу становила 99,2 % проти 78,7 % у 2020 р. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу відповідно знизився з 0,213 до 0,008, що є ознакою низького рівня залежності підприємства від кредиторів.

За коефіцієнтом фінансового ризику в 2020 р. на 1 грн власного капіталу

**Відносні показники оцінювання фінансової стійкості ХХХ за 2020-2022 рр.
(станом на кінець року)**

Показник	Нормативне значення (оптимальна динаміка)	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р.
Показники структури джерел формування капіталу					
Коефіцієнт фінансової автономії	$\geq 0,5$	0,787	0,996	0,992	+0,205
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	$< 0,5$	0,213	0,004	0,008	-0,205
Коефіцієнт фінансового ризику	< 1	0,270	0,004	0,008	-0,262
Коефіцієнт фінансової стабільності	≥ 1	3,699	283,725	118,421	+114,722
Коефіцієнт довгострокових зобов'язань	Зниження	0	0	0	-
Коефіцієнт поточних зобов'язань	Підвищення	1	1	1	-
Показники стану оборотних активів					
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$> 0,1$	0,920	0,962	0,960	+0,040
Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними оборотними коштами	$\geq 0,1$	0,773	0,996	0,991	+0,218
Коефіцієнт забезпеченості запасів власними оборотними коштами	$\geq 0,5$	2,510	2,563	4,124	+1,614
Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів	Підвищення	0,837	0,000	0,000	-0,837
Показники стану основного капіталу					
Коефіцієнт майна виробничого призначення	Підвищення	0,317	0,412	0,268	-0,049
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	Підвищення	0,028	0,037	0,037	+0,009
Коефіцієнт нагромадження амортизації	Зниження	0,664	0,685	0,718	+0,054
Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів	Підвищення	14,841	25,702	24,013	+9,172

припадало 27 коп. грн позикового капіталу, 2021 р. – 0,4 коп., а в 2022 р. – 0,8 коп. Якщо в 2020 р. власний капітал перевищував позиковий капітал у 3,7 раза, то в 2022 р. – у 118,4 раза.

Коефіцієнти довгострокових і поточних зобов'язань вказують на те, що всі зобов'язання підприємства є поточними.

Показники стану оборотних активів характеризують забезпеченість підприємства власними оборотними коштами. За інформацією табл. 3.5 фактичні значення коефіцієнтів маневреності власного капіталу, забезпеченості оборотних активів і запасів власними оборотними коштами суттєво перевищують відповідні нормативні значення. У зв'язку з цим за критерієм забезпеченості власними оборотними засобами ХХХ є фінансово стійким підприємством із позитивною динамікою. Разом із тим, унаслідок скорочення грошей та їх еквівалентів значення коефіцієнта маневреності власних оборотних коштів знизилося практично до 0.

Показники стану основного капіталу характеризують структурні зрушення у складі активів. У ХХХ коефіцієнт майна виробничого призначення у 2022 р. порівняно з 2020 р. знизився на 0,049, а коефіцієнт реальної вартості основних засобів – підвищився на 0,009.

При цьому частка основних засобів у майні залишається низькою – 3,7 % на кінець 2022 р., а рівень їх зношеності становить 71,8 %. Підвищення коефіцієнта нагромадження амортизації свідчить про погіршення функціонального стану основних засобів.

Значення коефіцієнта співвідношення оборотних і необоротних активів вказує на те, що в 2020 р. на 1 грн необоротних активів припадало 14,84 грн оборотних, 2021 р. – відповідно 25,70 грн, 2022 р. – 24,01 грн, що пояснюється особливостями їх динаміки (див. табл. 3.1).

За даними форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (додатки Г.2, Д.2, Е.2) проведемо аналіз формування і динаміки показників доходів, витрат та фінансових результатів діяльності ХХХ за період 2020-2022 рр. (табл. 3.6).

За інформацією табл. 3.6 бачимо, що впродовж 2020-2022 рр. спостерігалася негативна динаміка доходів підприємства: чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшився на 53,4 %, а інші операційні доходи – на 99,2 %. Водночас собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) зменшилася лише на 33,7 %, що зумовило скорочення

**Формування і динаміка показників доходів, витрат та фінансових
результатів діяльності ХХХ за 2020-2022 рр.**

Показник	2020 р.		2021 р.		2022 р.		2022 р. у % до 2020 р.
	сума, тис. грн	част- ка, %	сума, тис. грн	част- ка, %	сума, тис. грн	част- ка, %	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	678650	×	329196	×	316162	×	46,6
Операційні витрати	531197	100,0	259249	100,0	340292	100,0	64,1
у тому числі:							
собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	409220	77,0	233375	90,0	271276	79,7	66,3
адміністративні витрати	33696	6,4	10597	4,1	9582	2,8	28,4
витрати на збут	42099	7,9	13393	5,2	58367	17,2	138,6
інші операційні витрати	46182	8,7	1884	0,7	1067	0,3	2,3
Валовий прибуток	269430	×	95821	×	44886	×	16,7
У % до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	×	65,8	×	41,1	×	16,5	×
Інші операційні доходи	311196	×	104143	×	2371	×	0,8
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	458649	×	174090	×	-21759	×	×
Доходи від фінансової та інвестиційної діяльності	46	×	118	×	84	×	182,6
Витрати від фінансової та інвестиційної діяльності	2	×	-	×	-	×	0
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	458693	×	174208	×	-21675	×	×
Чистий прибуток (збиток)	458693	×	174208	×	-21675	×	×
У % до витрат	×	86,4	×	67,2	×	-6,4	×

валового прибутку в 6 разів: з 269430 тис. грн у 2020 р. до 44886 тис. грн у 2022 р. У структурі операційних витрат частка собівартості реалізованої продукції підвищилася з 77,0 % до 79,7 %. Рентабельність основної операційної діяльності, як відношення валового прибутку до собівартості реалізованої продукції, знизилася з 65,8 % у 2020 р. до 41,1 % у 2021 р. і 16,5 % у 2022 р.

Динаміка показників доходів, витрат та чистого прибутку (збитку) в ХХХ за 2020-2022 рр. наведена на рис. 3.3.

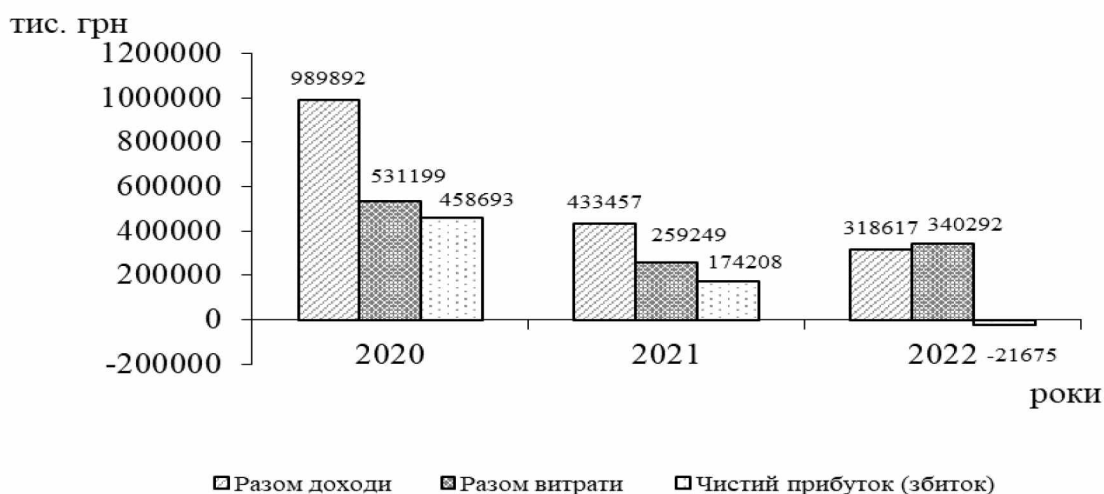


Рис. 3.3. Динаміка доходів, витрат та чистого прибутку (збитку) в ХХХ за 2020-2022 рр.

Унаслідок того, що сукупні доходи за період дослідження зменшилися у 3,1 раза, а сукупні витрати – на 35,9 %, прибуток до оподаткування і чистий прибуток скоротилися із 458693 тис. грн у 2020 р. до 174208 тис. грн у 2021 р. (у 2,6 раза), а в 2022 р. господарська діяльність була збитковою. Показник рентабельності (збитковості) господарської діяльності знизився з 86,4 % у 2020 р. до 67,2 % у 2021 р. і -6,4 % у 2022 р.

Отже, за результатами фінансово-економічної характеристики діяльності ХХХ за період 2020-2022 рр. можна зробити такі висновки:

- майновий стан є нестабільним: зменшення основних засобів, запасів, грошей та їх еквівалентів супроводжується зростанням поточної дебіторської заборгованості; у складі джерел формування капіталу власний капітал скорочується повільніше, ніж поточні зобов'язання;

- підприємство є неплатоспроможним за коефіцієнтом абсолютної ліквідності, але значення коефіцієнтів швидкої та загальної ліквідності свідчать про високий рівень розрахункової та майнової платоспроможності;

- за більшістю відносних показників підприємство є фінансово стійким, особливо з погляду забезпеченості власними оборотними коштами;

- випереджальне зростання сукупних витрат порівняно з сукупними

доходами зумовило збитковість господарської діяльності в 2022 р.

ХХХ має реальні можливості для поліпшення структури активів і пасивів, скорочення поточної дебіторської заборгованості, забезпечення нормативного рівня грошової платоспроможності, в тому числі за рахунок поліпшення виробничих результатів діяльності, зокрема в галузі зерновиробництва.

3.2. Динаміка зібраної площі, урожайності та валового збору зернових культур

Головним завданням розвитку аграрної економіки є всебічне підвищення ефективності виробництва, досягнення стійких позицій сільськогосподарських підприємств на внутрішньому і міжнародному ринках.

Етапи аналізу виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції узагальнені на рис. 3.4.

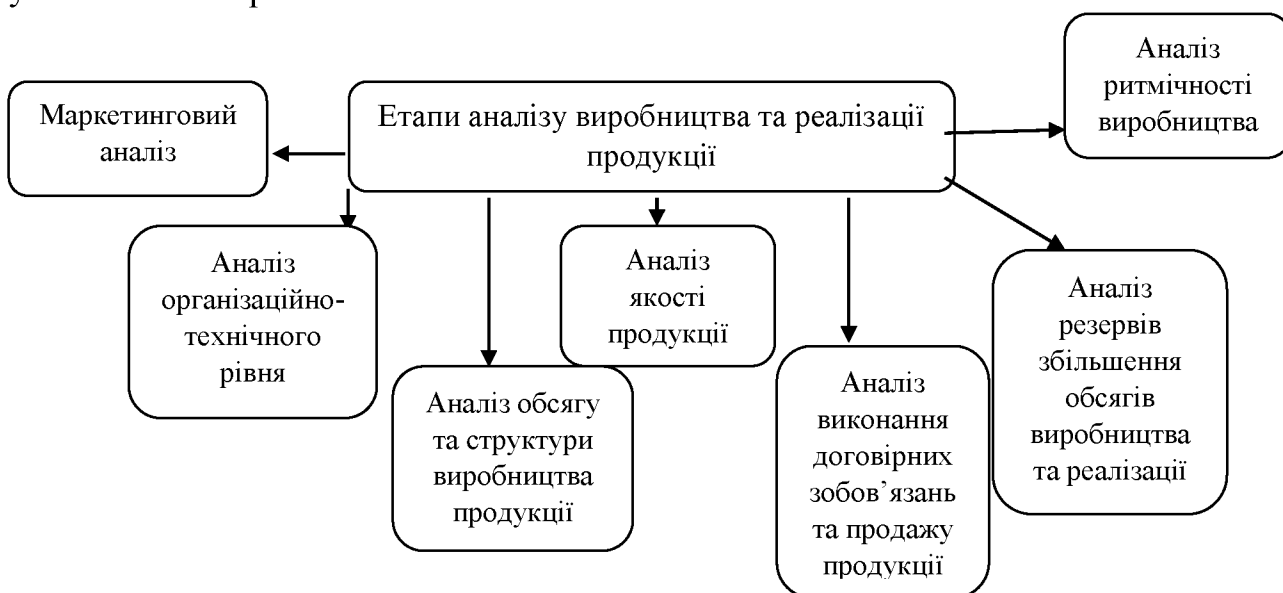


Рис. 3.4. Етапи аналізу виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції

Мета аналізу виробництва сільськогосподарської продукції – визначення конкурентних позицій підприємства та його здатності до швидкого маневрування ресурсами при зміні кон'юнктури ринку.

Зернова галузь – провідна галузь сільськогосподарського виробництва в більшості аграрних підприємств. Так, у ХХХ у 2022 р. із 5268 га посівних площ сільськогосподарських культур 3436 га припадало на зернові культури, що становить 65,2 %.

Аналіз економічної ефективності виробництва зернових культур доцільно розпочинати з вивчення динаміки зібраної площі, валового збору та урожайності як у цілому, так і по окремих культурах.

За інформацією форми № 29-сг «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду» проведемо аналіз структури і динаміки зібраної площі зернових культур у ХХХ за 2020-2022 рр. (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Структура і динаміка зібраної площі зернових культур у ХХХ
за 2020-2022 рр.**

Вид зернових культур	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р.	
	площа, га	частка, %	площа, га	частка, %	площа, га	частка, %	абсолютне, га	відносне, %
Пшениця озима	805	23,8	893	25,4	835	24,3	+30	+3,7
Кукурудза на зерно	2510	74,4	2570	73,1	2548	74,2	+38	+1,5
Ячмінь ярий	60	1,8	55	1,5	53	1,5	-7	-11,7
Зернові – усього	3375	100,0	3518	100,0	3436	100,0	+61	+1,8

Отже, спостерігаються незначні коливання зібраної площі зернових культур. У 2021 р. порівняно з 2020 р. вона збільшилася на 143 га, або 4,2 %, а в 2022 р. порівняно з 2021 р. – зменшилася на 82 га, або 2,3 %. При цьому за період дослідження зібрана площа озимої пшениці зросла на 30 га (3,7 %), кукурудзи на зерно – на 38 га (1,5 %), а ярого ячменю скоротилася на 7 га (11,7 %). Найбільшу частку в структурі зібраної площі зернових культур займає кукурудза на зерно з коливанням від 73,1 % у 2021 р. до 74,4 % у 2020 р. Частка озимої пшениці у 2022 р. становила 24,3 %, а ярого ячменю – 1,5 %.

Головним показником технологічної ефективності виробництва зернових культур є урожайність (табл. 3.8).

**Динаміка урожайності зернових культур у ХХХ
за 2020-2022 рр., ц з 1 га**

Вид зернових культур	Роки			Темп зростання (зниження), %	
	2020	2021	2022	2021 р. до 2020 р.	2022 р. до 2021 р.
Пшениця озима	45,8	61,7	68,8	134,7	111,5
Кукурудза на зерно	48,6	69,2	77,4	142,4	111,8
Ячмінь ярий	33,2	47,5	43,1	143,1	90,7
Зернові – усього	47,7	67,0	74,8	140,5	111,6

За інформацією табл. 3.8 можна зробити висновок про в цілому позитивну динаміку урожайності зернових культур. У 2021 р. порівняно з 2020 р. вона підвищилася на 40,5 %, а в 2022 р. порівняно з 2021 р. – на 11,6 %. У цілому за період 2020-2022 рр. темп приросту урожайності зернових культур становив 56,8 %, у тому числі озимої пшениці – 50,2 %, кукурудзи на зерно – 59,3 %, ячменя ярого – 29,8 % (рис. 3.5).

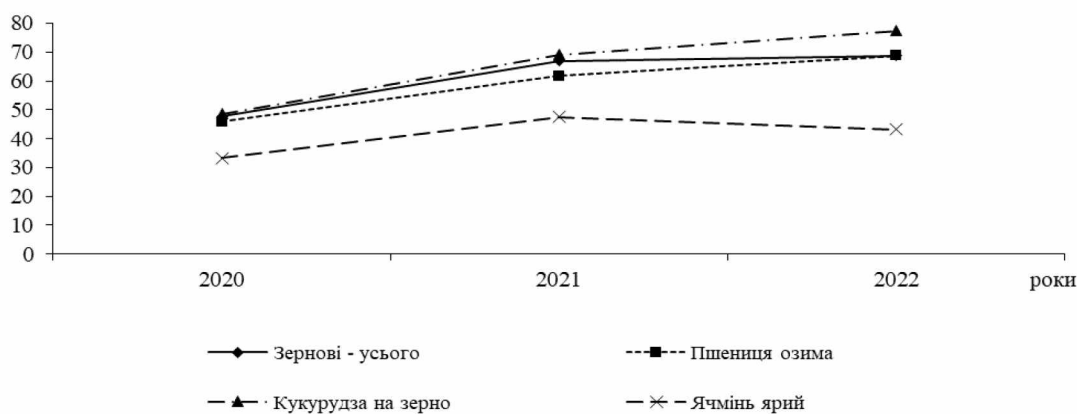


Рис. 3.5. Динаміка урожайності зернових культур у ХХХ
за 2020-2022 рр., ц з 1 га

Зібрана площа та урожайність є факторами зміни валового збору зернових культур (табл. 3.9).

**Структура і динаміка валового збору зернових культур у ХХХ
за 2020-2022 рр.**

Вид зернових культур	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р.	
	валовий збір, ц	частка, %	валовий збір, ц	частка, %	валовий збір, ц	частка, %	абсолютне, ц	відносне, %
Пшениця озима	36869	22,9	55098	23,4	57448	22,3	+20579	+55,8
Кукурудза на зерно	121986	75,9	177844	75,5	197215	76,8	+75229	+61,7
Ячмінь ярий	1992	1,2	2612	1,1	2284	0,9	+292	+14,7
Зернові – усього	160847	100,0	235554	100,0	256947	100,0	+96100	+59,7

Як свідчить інформація табл. 3.9, у 2022 р. порівняно з 2020 р. валовий збір озимої пшениці збільшився на 20579 ц (55,8 %), кукурудзи на зерно – 75229 ц (61,7 %), ярого ячменю – 292 ц (14,7 %). Загальне збільшення валового збору зернових культур за період дослідження становило 96100 ц, або 59,7 % (рис. 3.6). Що стосується структури валового збору зернових культур, то вона залишається сталою, де $\frac{3}{4}$ займає кукурудза на зерно.

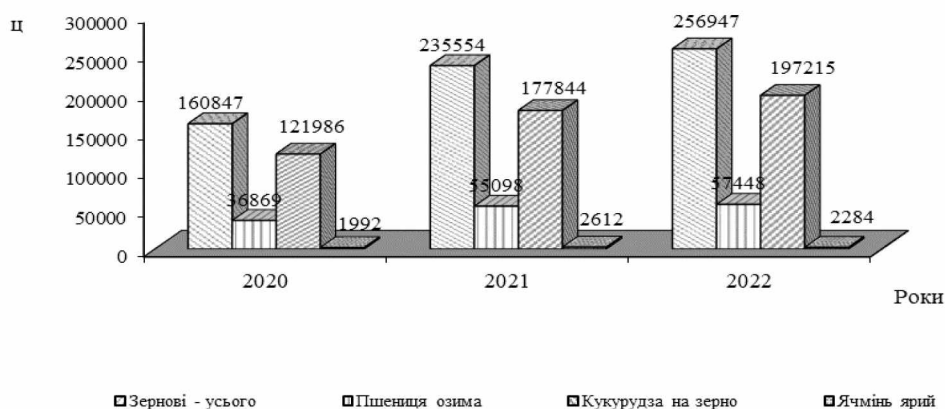


Рис. 3.6. Динаміка валового збору зернових культур у ХХХ за 2020-2022 рр.

Методика детермінованого факторного аналізу використовується для виявлення причинно-наслідкових зв'язків, що впливають на зміну результативних показників господарської діяльності. За допомогою способу

абсолютних різниць визначимо вплив зібраної площі та урожайності на зміну валового збору зернових культур у ХХХ у 2022 р. порівняно з 2021 р. (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Факторний аналіз валового збору зернових культур у ХХХ за 2021-2022 рр.

Вид зернових культур	Зібрана площа, га			Урожайність, ц з 1 га			Валовий збір, ц		Зміна (+,-) валового збору, ц		
	2021 р.	2022 р.	відхилення (+,-)	2021 р.	2022 р.	відхилення (+,-)	2021 р.	2022 р.	загальна	у т. ч. за рахунок факторів	
										зібраної площі	урожайності
Пшениця озима	893	835	-58	61,7	68,8	+7,1	55098	57448	+2350	-3579	+5929
Кукурудза на зерно	2570	2548	-22	69,2	77,4	+8,2	177844	197215	+19371	-1522	+20893
Ячмінь ярий	55	53	-2	47,5	43,1	-4,4	2612	2284	-328	-95	-233
Зернові – усього	3518	3436	-82	67,0	74,8	+7,3	235554	256947	+21393	-5196	+26589

Отже, в 2022 р. порівняно з 2021 р. валовий збір озимої пшениці збільшився на 2350 ц. Унаслідок скорочення зібраної площі на 58 га виробництво продукції зменшилося на 3579 ц, а за рахунок підвищення урожайності на 7,1 ц з 1 га – збільшилося на 5929 ц. Аналогічна ситуація спостерігалася по кукурудзі на зерно, валовий збір якої збільшився на 19371 ц. При цьому внаслідок скорочення зібраної площі на 22 га виробництво продукції зменшилося на 1522 ц, а за рахунок підвищення урожайності на 8,2 ц з 1 га – збільшилося на 20893 ц. На зменшення валового збору ярого ячменю на 328 ц негативно вплинули обидва фактори. Унаслідок скорочення зібраної площі цієї культури на 2 га та зниження урожайності на 4,4 ц з 1 га валовий збір зменшився відповідно на 95 і 233 ц.

У цілому за інформацією табл. 3.10 валовий збір зернових культур збільшився на 21393 ц. Єдиним фактором позитивної динаміки обсягів виробництва зерна стало підвищення урожайності на 7,3 ц з 1 га, завдяки чому валовий збір збільшився на 26589 ц. Водночас скорочення зібраної площі

зернових культур на 82 га зумовило зменшення валового збору на 5196 ц.

Таким чином, резерви збільшення валового збору зернових культур у ХХХ пов'язані зі зростанням посівних площ та подальшим підвищенням урожайності.

3.3. Факторний аналіз показників економічної ефективності виробництва зерна

Економічна ефективність виробництва продукції зернових культур характеризується системою таких основних показників:

- вироблено зерна на 100 га ріллі;
- трудомісткість продукції;
- собівартість продукції: виробнича собівартість 1 ц виробленої продукції та 1 ц реалізованої продукції, повна собівартість 1 ц реалізованої продукції;
- середня ціна реалізації 1 ц;
- прибуток на 1 ц і на 1 га зібраної площі;
- рівень рентабельності продукції.

Проведемо аналіз динаміки обсягів товарної продукції зернових культур у ХХХ за період 2020-2022 рр. (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Динаміка обсягів реалізації продукції зернових культур у ХХХ за 2020-2022 рр., ц

Вид товарної продукції	Роки			Темп зростання (зниження), %	
	2020	2021	2022	2021 р. до 2020 р.	2022 р. до 2021 р.
Зернові культури – усього	189781	210363	220156	110,8	104,7
у тому числі: пшениця озима	33551	48486	51129	144,5	105,5
кукурудза на зерно	153939	159526	167040	103,6	104,7
ячмінь ярий	2291	2351	1987	102,6	84,5

Отже, в 2021 р. порівняно з 2020 р. збільшилися обсяги реалізації усіх

видів зернових культур, найбільше озимої пшениці – на 44,5 %. Загальне зростання обсягів реалізації продукції зернових культур становило 10,8 %.

Далі в 2022 р. позитивна динаміка сповільнилася, коли порівняно з 2021 р. обсяги реалізації зерна збільшилися на 4,7 %, у тому числі озимої пшениці – 5,5 %, кукурудзи на зерно – 4,7 %, а обсяги реалізації ярого ячменю зменшилися на 15,5 %. У 2020 р. рівень товарності кукурудзи на зерно та ярого ячменю перевищив 100 % у зв'язку з реалізацією залишків продукції 2019 р. У цілому коливання обсягів реалізації за видами зернових культур пояснюються факторами зміни валового збору, а також ринкової кон'юнктури упродовж відповідних маркетингових років.

За інформацією форм статистичної звітності (№ 29-сг «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду», № 21-заг «Звіт про реалізацію продукції сільського господарства», № 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств») проведемо розрахунок і аналіз динаміки показників економічної ефективності виробництва зернових культур у ХХХ за період 2020-2022 рр. (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Динаміка показників економічної ефективності виробництва зернових культур у ХХХ за 2020-2022 рр.

Показник	Роки			Темп зростання (зниження), %	
	2020	2021	2022	2021 р. до 2020 р.	2022 р. до 2021 р.
Вироблено зерна на 100 га ріллі, ц	2790	4085	4456	146,4	109,1
Виробнича собівартість 1 ц, грн:					
виробленої продукції	381,58	352,62	310,24	92,4	88,0
реалізованої продукції	350,88	369,92	313,44	105,4	84,7
Повна собівартість 1 ц реалізованої продукції, грн	431,98	440,73	437,92	102,0	99,4
Середня ціна реалізації 1 ц, грн	550,48	709,62	686,84	128,9	96,8
Прибуток, грн:					
на 1 ц реалізованої продукції	118,50	268,89	248,92	226,9	92,6
на 1 га зібраної площі	6663	16079	15949	241,3	99,2
Рівень рентабельності, %	27,4	61,0	56,8	+33,6	-4,2

Результати проведених розрахунків засвідчили, що показник виробництва

зерна на 100 га ріллі збільшився на 46,4 % у 2021 р. порівняно з 2020 р. і ще на 9,1 % у 2022 р. порівняно з 2021 р. Якщо в 2021 р. порівняно з 2020 р. виробнича собівартість 1 ц виробленої продукції знизилася на 7,6 %, а 1 ц реалізованої продукції зросла на 5,4 %, то в 2022 р. порівняно з 2021 р. ці показники зменшилися відповідно на 12,0 і 15,3 %.

Завдяки випереджальному зростанню середньої ціни реалізації (на 28,9 %) порівняно з повною собівартістю 1 ц реалізованої продукції (на 2,0 %) (рис. 3.7) показник прибутку на 1 ц реалізованого зерна зріс у 2021 р. порівняно з 2020 р. у 2,3 раза, а в розрахунку на 1 га зібраної площі – у 2,4 раза. Натомість у 2022 р. порівняно з 2021 р. середня ціна реалізації знизилася на 3,2 %, а повна собівартість 1 ц реалізованої продукції – на 0,6 %, унаслідок чого прибуток на 1 ц реалізованої продукції зменшився на 7,4 %.

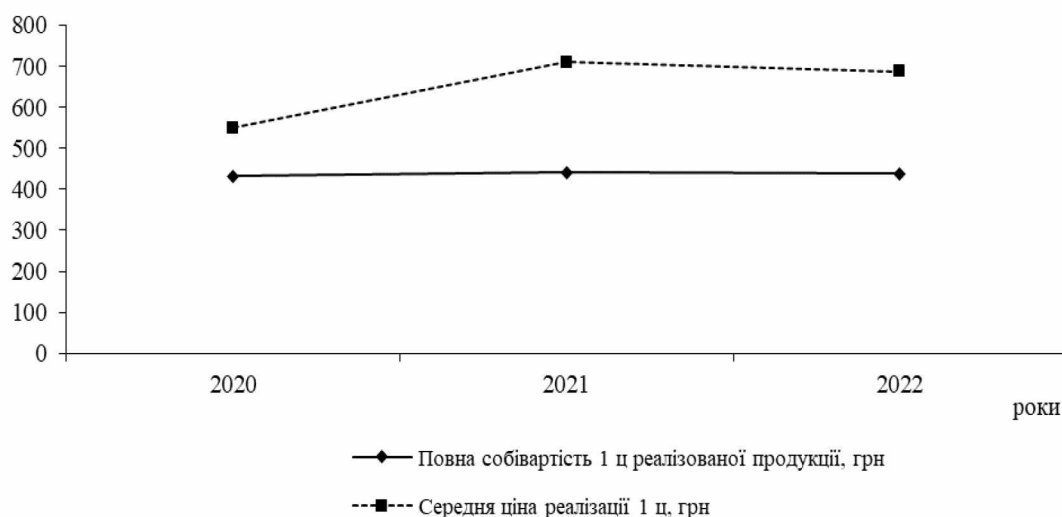


Рис. 3.7. Динаміка повної собівартості та середньої ціни реалізації 1 ц зерна в XXX за 2020-2022 рр.

За інформацією табл. 3.12 рівень рентабельності продукції зернових культур підвищився з 27,4 % у 2020 р. до 61,0 % у 2021 р., а потім знизився до 56,8 % у 2022 р. Отже, за показниками прибутку на 1 га зібраної площі та рівня рентабельності XXX мало найвищий рівень економічної ефективності виробництва зернових культур у 2021 р.

Факторний аналіз є методикою комплексного та системного вивчення і

вимірювання впливу факторів на зміну величини результативних показників.

Важливим показником виробництва зернових культур є собівартість продукції. Він відображає якість роботи підприємства і значною мірою визначає рівень прибутковості діяльності. Проаналізуємо фактори впливу на динаміку показника виробничої собівартості 1 ц виробленої продукції зернових культур у ХХХ за 2020-2022 рр. (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

**Факторний аналіз виробничої собівартості 1 ц зернових культур у
ХХХ за 2020-2022 рр.**

Показник	Роки			Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р.	
	2020	2021	2022	абсо- лютне	відносне, %
Зібрана площа, га	3375	3518	3436	+61	+1,8
Валовий збір, ц	160847	235554	256947	+96100	+59,7
Урожайність, ц з 1 га	47,7	67,0	74,8	+27,1	+56,8
Виробнича собівартість виробленої продукції, тис. грн	61376	83061	79715	+18339	+29,9
Витрати на 1 га зібраної площі, грн	18185	23610	23200	+5015	+27,6
Виробнича собівартість 1 ц виробленої продукції, грн	381,58	352,62	310,24	-71,34	-18,7
Загальна зміна (+,-) виробничої собівартості 1 ц порівняно з попереднім роком, грн	×	-28,96	-42,38	×	×
у т.ч. за рахунок: витрат на 1 га зібраної площі	×	+113,39	-6,35	×	×
урожайності	×	-142,35	-36,03	×	×

Одержані результати свідчать, що в 2021 р. порівняно з 2020 р. виробнича собівартість 1 ц виробленої продукції зернових культур знизилася на 28,96 грн, або 7,6 %. На зміну виробничої собівартості одиниці виробленої продукції впливають два фактори. Унаслідок зростання витрат на 1 га зібраної площі на 5425 грн, або 29,8 %, виробнича собівартість 1 ц підвищилася на 113,39 грн. Одночасно за рахунок зростання урожайності на 19,3 ц з 1 га, або 40,5 %, виробнича собівартість 1 ц знизилася на 142,35 грн. Отже, загальне зниження виробничої собівартості 1 ц зернових культур пояснюється випереджальним зростанням урожайності порівняно зі зростанням витрат на 1 га зібраної площі.

Дещо інші тенденції спостерігалися у 2022 р. порівняно з 2021 р., коли виробнича собівартість 1 ц зернових культур знизилася на 42,38 грн, або 12,0 %, під впливом двох факторів. За рахунок зменшення витрат на 1 га зібраної площі на 410 грн (1,7 %) та підвищення урожайності на 7,8 ц з 1 га (11,6 %) виробнича собівартість 1 ц знизилася відповідно на 6,35 і 36,03 грн (частка впливу факторів – 15 і 85 %).

За допомогою способу ланцюгових підстановок та індексного способу визначимо абсолютний і відносний вплив факторів на зміну чистого доходу (виручки) від реалізації зернових культур у ХХХ за 2021- 2022 рр. (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

**Факторний аналіз чистого доходу від реалізації зернових культур у
ХХХ за 2021-2022 рр.**

Продукція	Обсяг реалізації продукції у фізичній масі, ц			Середня ціна реалізації 1 ц, грн		
	2021 р.	2022 р.	індекс	2021 р.	2022 р.	індекс
	1	2	3	4	5	6
Пшениця озима	48486	51129	1,055	738,05	707,49	0,959
Кукурудза на зерно	159526	167040	1,047	703,12	681,76	0,970
Ячмінь ярий	2351	1987	0,845	564,23	582,18	1,032
Зернові культури – усього	210363	220156	1,047	709,62	686,84	0,968

Продовж. табл. 3.14

Продукція	Чистий дохід (виручка), тис. грн				Зміна (+,-) чистого доходу (виручки), тис. грн		
	2021 р.	умовний показник	2022 р.	індекс	загальна	у т. ч. за рахунок факторів	
						обсягу	ціни
7	8	9	10	11	12	13	
Пшениця озима	35785	37736	36173	1,011	+388	+1951	-1563
Кукурудза на зерно	112166	117449	113881	1,015	+1715	+5283	-3568
Ячмінь ярий	1327	1121	1157	0,872	-170	-206	+36
Зернові культури – усього	149278	156306	151211	1,013	+1933	+7028	-5095

Отже, в 2022 р. порівняно з 2021 р. чистий дохід від реалізації озимої пшениці збільшився на 388 тис. грн, або 1,1 %. При цьому за рахунок зростання обсягу реалізації продукції у фізичній масі на 2643 ц, або 5,5 %, чистий дохід

збільшився на 1951 тис. грн. Водночас унаслідок зниження середньої ціни реалізації 1 ц на 30,56 грн, або 4,1 %, чистий дохід зменшився на 1563 тис. грн. Таким чином, єдиним фактором збільшення чистого доходу від реалізації озимої пшениці стало зростання обсягу реалізації продукції.

Аналогічну ситуацію бачимо по кукурудзі на зерно, чистий дохід від реалізації якої збільшився на 1715 тис. грн, або 1,5 %. Це відбулося за рахунок позитивного впливу єдиного фактора. Так, зростання обсягу реалізації на 7514 ц (4,7 %) сприяло зростанню чистого доходу на 5283 тис. грн. Разом із тим унаслідок зниження середньої ціни реалізації 1 ц на 21,36 грн (3,0 %) чистий дохід зменшився на 3568 тис. грн.

У 2022 р. порівняно з 2021 р. чистий дохід від реалізації ярого ячменю зменшився на 170 тис. грн, або 12,8 %. Унаслідок скорочення обсягу реалізації продукції у фізичній масі на 364 ц (15,5 %) чистий дохід зменшився на 206 тис. грн. Водночас підвищення середньої ціни реалізації 1 ц на 17,95 грн (3,2 %) забезпечило збільшення чистого доходу на 36 тис. грн. Таким чином, єдиним фактором скорочення чистого доходу від реалізації ярого ячменю стало зменшення обсягу реалізації продукції.

У цілому за продукцією зернових культур чистий дохід збільшився на 1933 тис. грн, що становить 1,3 %. Це відбулося виключно за рахунок зростання обсягів реалізації продукції, а фактор середніх цін реалізації мав негативний вплив на динаміку чистого доходу.

Під час проведення внутрішнього фінансового аналізу загальна величина валового прибутку (збитку) підприємства розглядається як сума прибутків (збитків) від реалізації окремих видів продукції (товарів, робіт, послуг).

На зміну фінансового результату (прибутку, збитку) від реалізації окремого виду продукції впливають три фактори:

- обсяг реалізації продукції;
- середня ціна реалізації;
- повна собівартість одиниці реалізованої продукції.

За допомогою способу абсолютних різниць визначимо вплив цих

факторів на зміну прибутку від реалізації зернових культур у ХХХ за 2021-2022 рр. (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

**Факторний аналіз прибутку від реалізації зернових культур у ХХХ
за 2021-2022 рр.**

Продукція	Обсяг реалізації продукції у фізичній масі, ц			Середня ціна реалізації 1 ц, грн			Повна собівартість 1 ц реалізованої продукції, грн		
	2021 р.	2022 р.	відхилення (+,-)	2021 р.	2022 р.	відхилення (+,-)	2021 р.	2022 р.	відхилення (+,-)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Пшениця озима	48486	51129	+2643	738,05	707,49	-30,56	489,11	516,43	+27,32
Кукурудза на зерно	159526	167040	+7514	703,12	681,76	-21,36	425,76	413,25	-12,51
Ячмінь ярий	2351	1987	-364	564,23	582,18	+17,95	458,35	491,18	+32,83
Зернові культури – усього	210363	220156	+9793	709,62	686,84	-22,78	440,73	437,92	-2,81

Продовж. табл. 3.15

Продукція	Прибуток, тис. грн		Зміна (+,-) прибутку, тис. грн			
	2021 р.	2022 р.	загальна	у т. ч. за рахунок факторів		
				обсягу	ціни	собівартості
10	11	12	13	14	15	
Пшениця озима	12070	9769	-2301	+658	-1563	-1396
Кукурудза на зерно	44246	44852	+606	+2084	-3568	+2090
Ячмінь ярий	249	181	-68	-39	+36	-65
Зернові культури – усього	56565	54802	-1763	+2703	-5095	+629

Як бачимо, в 2022 р. порівняно з 2021 р. прибуток від реалізації озимої пшениці зменшився на 2301 тис. грн. При цьому внаслідок зниження середньої ціни реалізації 1 ц на 30,56 грн і підвищення повної собівартості 1 ц реалізованої продукції на 27,32 грн прибуток зменшився відповідно на 1563 і 1396 тис. грн. Лише за рахунок збільшення обсягу реалізації продукції у фізичній масі на 2643 ц прибуток збільшився на 658 тис. грн.

Прибуток від реалізації кукурудзи на зерно збільшився на 606 тис. грн.

Завдяки зростанню обсягу реалізації продукції у фізичній масі на 7514 ц і зниженню повної собівартості 1 ц реалізованої продукції на 12,51 грн прибуток збільшився відповідно на 2084 і 2090 тис. грн. Унаслідок же зниження середньої ціни реалізації 1 ц на 21,36 грн прибуток зменшився на 3568 тис. грн. Отже, фактор середньої ціни був єдиним щодо негативного впливу на прибуток від реалізації кукурудзи на зерно.

Прибуток від реалізації ярого ячменю зменшився на 68 тис. грн унаслідок негативного впливу двох факторів, а саме через скорочення обсягу реалізації продукції у фізичній масі на 364 ц і підвищення повної собівартості 1 ц реалізованої продукції на 32,83 грн прибуток зменшився відповідно на 39 і 65 тис. грн. Водночас підвищення середньої ціни реалізації 1 ц на 17,95 грн дозволило збільшити прибуток на 36 тис. грн.

У цілому за продукцією зернових культур прибуток зменшився на 1763 тис. грн. За рахунок зростання обсягу реалізації та зниження повної собівартості одиниці реалізованої продукції прибуток збільшився відповідно на 2703 і 629 тис. грн, а внаслідок зниження середньої ціни реалізації прибуток зменшився на 5095 тис. грн. Отже, негативний вплив фактора ціни перевищив позитивний вплив факторів обсягу реалізації та повної собівартості одиниці продукції на зміну прибутку від реалізації зернових культур у ХХХ.

Резервами зростання прибутку є кількісно виміряні можливості його збільшення за рахунок зміни факторів, які впливають на нього. Основними джерелами резервів збільшення прибутку від реалізації зернових культур є:

- 1) збільшення обсягів реалізації продукції. Для визначення резервів зростання прибутку за рахунок зміни обсягів реалізації продукції необхідно різницю в обсягах реалізації помножити на фактичний прибуток від реалізації одиниці продукції. Сума таких резервів за видами продукції становить загальний резерв зростання прибутку за рахунок збільшення обсягів реалізації;

- 2) зниження собівартості продукції. Важливим напрямом пошуку резервів зростання прибутку є зниження витрат на виробництво та реалізацію продукції (наприклад, економія матеріальних ресурсів, трудових витрат завдяки

вдосконаленню технологічних процесів тощо). На підставі порівняння нормативів витрат із фактичними витратами визначається резерв їх зниження, а отже, й зростання прибутку;

3) підвищення ціни реалізації за рахунок поліпшення якості продукції, продажу її на більш вигідних ринках. Моніторинг ринків збуту дає змогу виявляти незадоволені потреби споживачів, коригувати цінову політику з метою підвищення ефективності маркетингової діяльності підприємства.

Отже, найважливішими умовами зростання прибутку від реалізації зернових культур є збільшення обсягів виробництва продукції, зниження її собівартості, поліпшення якості та підвищення конкурентоспроможності, оптимізація запасів готової продукції на складах, своєчасна оплата покупцями замовленої ними продукції.

Таким чином, підвищення економічної ефективності зернового господарства – необхідна умова не тільки забезпечення населення продуктами харчування, а й зростання ефективності виробництва інших видів продукції сільського господарства.

ВИСНОВКИ

Проведені в кваліфікаційній роботі дослідження з питань методики обліку й аналізу виробництва продукції зернових культур у ХХХ дозволяють сформулювати такі висновки.

1. Виробництво зернових культур є важливою галуззю сільського господарства України. Воно забезпечує зайнятість для мільйонів людей і сприяє розвитку аграрного сектору економіки. Війна в Україні негативно вплинула на виробництво зернових культур. Внаслідок бойових дій було знищено посіви, техніку та інфраструктуру. Крім того, зростання цін на енергоносії, добрива та інші ресурси призвело до збільшення витрат та зниження прибутковості зернової галузі. Незважаючи на ці труднощі, українські аграрії продовжують працювати і забезпечують продовольчу безпеку держави.

Проблеми обліку виробництва зернових культур в Україні в умовах війни з росією є складними і багатограними. Вони потребують подальших досліджень з метою розробки ефективних методів обліку витрат, які б забезпечили достовірність і повноту облікової інформації.

2. Головним видом діяльності ХХХ є вирощування зернових культур, бобових культур і насіння олійних культур. При цьому нормативно-правове регулювання ведення обліку витрат виробництва рослинницької галузі є важливим фактором забезпечення ефективності управління витратами.

Облікову політику в ХХХ розробляє головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства. Відповідний наказ визначає основні аспекти ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, такі як методи обліку, способи оцінки майна і зобов'язань, облікові реєстри та звітність.

Документування є фундаментом бухгалтерського, фінансового і управлінського обліку. Правильна організація первинного обліку витрат сприяє ефективному використанню матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

3. Синтетичний облік витрат та виходу продукції зернових культур у ХХХ ведуть на рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок

231 «Рослинництво». За економічним змістом він належить до групи рахунків господарських процесів, за призначенням і структурою – до групи операційних, калькуляційних рахунків. Субрахунок 231 активний на початок року, активно-пасивний протягом року.

За дебетом субрахунку 231 «Рослинництво» обліковують: витрати минулого року під урожай поточного року (незавершене виробництво на початок звітного року); витрати поточного року під урожай поточного року; витрати поточного року під урожай майбутнього року (незавершене виробництво на кінець звітного року). За кредитом субрахунку 231 «Рослинництво» протягом звітного року відображають оприбуткування сільськогосподарської продукції від урожаю за плановою собівартістю.

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

Облік продукції рослинництва ведеться на субрахунку 271 «Продукція рослинництва» рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

4. Витрати на виробництво продукції рослинництва у плануванні та обліку групуються за статтями, які підприємство визначає самостійно і затверджує Наказом про облікову політику.

Калькулювання – заключний етап обліку витрат виробництва і виходу продукції, у процесі якого групуються витрати й обчислюється собівартість продукції. Витрати на вирощування і збирання зернових культур становлять собівартість зерна, зернових відходів і соломи. Загальну суму витрат (за вирахуванням вартості соломи) розподіляють на зерно і зернові відходи пропорційно до питомої ваги повноцінного зерна, що міститься у зернових відходах. Собівартість 1 ц зерна і зернових відходів визначають діленням витрат вирощування зернових культур на відповідну фізичну масу зерна і зернових відходів після очищення і сушіння.

5. У ХХХ спостерігаються незначні коливання зібраної площі зернових культур. У 2021 р. порівняно з 2020 р. вона збільшилася на 143 га, або 4,2 %,

а в 2022 р. порівняно з 2021 р. – зменшилася на 82 га, або 2,3 %. Найбільшу частку (близько $\frac{3}{4}$) у структурі зібраної площі зернових культур займає кукурудза на зерно.

За період 2020-2022 рр. темп приросту урожайності зернових культур становив 56,8 %, у тому числі озимої пшениці – 50,2 %, кукурудзи на зерно – 59,3 %, ячменя ярого – 29,8 %.

Завдяки насамперед позитивній динаміці урожайності в 2022 р. порівняно з 2020 р. валовий збір озимої пшениці збільшився на 20579 ц (55,8 %), кукурудзи на зерно – 75229 ц (61,7 %), ярого ячменю – 292 ц (14,7 %). Загальне збільшення валового збору зернових культур за період дослідження становило 96100 ц, або 59,7 %. Що стосується структури валового збору зернових культур, то вона залишається сталою, де $\frac{3}{4}$ займає кукурудза на зерно.

Резерви збільшення валового збору зернових культур у ХХХ пов'язані зі зростанням посівних площ та подальшим підвищенням урожайності.

6. У 2021 р. порівняно з 2020 р. зростання обсягів реалізації продукції зернових культур становило 10,8 %. Далі в 2022 р. позитивна динаміка сповільнилася, коли порівняно з 2021 р. обсяги реалізації зерна збільшилися на 4,7 %, у тому числі озимої пшениці – 5,5 %, кукурудзи на зерно – 4,7 %, а обсяги реалізації ярого ячменю зменшилися на 15,5 %. Коливання обсягів реалізації за видами культур пояснюються факторами зміни валового збору, а також ринкової кон'юнктури.

Результати розрахунку показників економічної ефективності в зерновій галузі засвідчили, що завдяки випереджальному зростанню середньої ціни реалізації (на 28,9 %) порівняно з повною собівартістю 1 ц реалізованої продукції (на 2,0 %) показник прибутку на 1 ц реалізованого зерна зріс у 2021 р. порівняно з 2020 р. у 2,3 раза, а в розрахунку на 1 га зібраної площі – у 2,4 раза. Натомість у 2022 р. порівняно з 2021 р. середня ціна реалізації знизилася на 3,2 %, а повна собівартість 1 ц реалізованої продукції – на 0,6 %, унаслідок чого прибуток на 1 ц реалізованої продукції зменшився на 7,4 %.

Рівень рентабельності продукції зернових культур підвищився з 27,4 % у

2020 р. до 61,0 % у 2021 р., а потім знизився до 56,8 % у 2022 р. Отже, за показниками прибутку на 1 га зібраної площі та рівня рентабельності підприємство мало найвищий рівень економічної ефективності виробництва зернових культур у 2021 р.

7. За результатами детермінованого факторного аналізу загальне зниження виробничої собівартості 1 ц зернових культур у 2021 р. порівняно з 2020 р. пояснюється випереджальним зростанням урожайності порівняно зі зростанням витрат на 1 га зібраної площі. Дещо інші тенденції спостерігалися у 2022 р. порівняно з 2021 р., коли виробнича собівартість 1 ц зернових культур знизилася на 12,0 % як за рахунок зменшення витрат на 1 га зібраної площі, так і підвищення урожайності.

У цілому за продукцією зернових культур у 2022 р. порівняно з 2021 р. чистий дохід збільшився на 1933 тис. грн, що становить 1,3 %. Це відбулося виключно за рахунок зростання обсягів реалізації продукції, а фактор середніх цін реалізації мав негативний вплив на динаміку чистого доходу.

Водночас прибуток від реалізації зерна зменшився на 1763 тис. грн. За рахунок зростання обсягу реалізації та зниження повної собівартості одиниці реалізованої продукції прибуток збільшився відповідно на 2703 і 629 тис. грн, а внаслідок зниження середньої ціни реалізації прибуток зменшився на 5095 тис. грн. Отже, негативний вплив фактора ціни перевищив позитивний вплив факторів обсягу реалізації та повної собівартості одиниці продукції.

Основними чинниками зростання прибутковості зернової галузі у ХХХ є: збільшення обсягів виробництва продукції, зниження її собівартості, поліпшення якості та підвищення конкурентоспроможності, оптимізація запасів готової продукції на складах.