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

Пояснювальна записка

до кваліфікаційної роботи
на здобуття ступеня вищої освіти Магістр

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

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньо-професійною програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти Магістр
групи 1
Велика Д.О.
Керівник: Тютюнник С.В.
Рецензент: Сіренко І.О.

Полтава - 2022 року

ЗМІСТ

ст.

ВСТУП..... 3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА..... 7

1.1. Економічний зміст витрат на виробництво продукції рослинництва..... 7

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення 17

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ТЕХНІЧНИХ КУЛЬТУР..... 21

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства 21

2.2. Облік витрат та виходу продукції технічних культур та відображення інформації у звітності 29

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ТЕХНІЧНИХ КУЛЬТУР..... 46

3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання 46

3.2. Оцінка показників посівних площ, виробництва та реалізації технічних культур..... 58

3.3. Аналіз економічної ефективності виробництва технічних культур та напрями її підвищення 63

ВИСНОВКИ..... 67

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... 72

ДОДАТКИ..... 81

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективне управління витратами та собівартістю сприяє розробці обґрунтованих рішень щодо доцільності виробництва певних видів продукції, обгрунтування цін на продукцію, розрахунку рівня рентабельності т.і. Високий показник собівартості продукції обумовлює зниження рівня конкурентоспроможності та викликає необхідність пошуку фаторів та резервів зменшення витрат, а на систему управління витратами при цьому покладається роль розробки та забезпечення найбільш ефективного способу виробництва та реалізації продукції. Таким чином, управління витратами є основним фактором, який сприяє забезпеченню ефективного розвитку підприємства.

В умовах сьогодення набуває актуальності проблема пошуку нових ефективних методів управління, які сприятимуть підвищенню рівня конкурентоспроможності підприємства на ринку збуту, у зв'язку з цим раціональна організація обліку, аналізу та аудиту витрат діяльності забезпечить потребу в задоволенні інформаційних запитів користувачів.

Вивченню питань теорії та практики обліку й аналізу витрат і виходу сільськогосподарської продукції присвячено дослідження багатьох учених-економістів, серед них: І.О. Бєлий, М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, Ф.Ф. Бутинець, М.І. Горбаток, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Т.М. Ковальчук, М.Я. Коробов, Г.Г. Кірейцев, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, П.Я. Попович, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Т. Саблук, Л.С. Шатковська, В.О. Шевчук, М.Г. Чумаченко, В.П. Ярмоленко, Ф. Візер, Дж. Кларк, А. Маршалл, П. Самуєльсон, К. Макконелл та ін. Поряд з цим вивчення питань сучасної практики ведення бухгалтерського обліку витрат у сучасних умовах господарювання потребує подальшого детального вивчення. Зокрема, дискусійними залишаються питання щодо визначення сутності витрат, розробка наукових принципів щодо їх класифікації, групування витрат за

статтями та об'єктами калькулювання та ін. Це і визначило мету, завдання та структурну побудову дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення методики бухгалтерського обліку та аналізу виробництва продукції технічних культур на прикладі товариства з обмеженою відповідальністю «ХХХ» (далі ХХХ).

Основними завданнями, які поставлені для вирішення зазначеної мети є:

- розкрити теоретико-методичні основи обліку витрат виробництва та виходу продукції рослинництва;

- розглянути облікову політику, організацію обліку та організаційно-правові засади діяльності суб'єкта господарювання;

- ознайомитися з синтетичним та аналітичним обліком витрат виробництва та виходу продукції рослинництва;

- охарактеризувати відображення інформації у звітності підприємства щодо витрат виробництва;

- провести оцінку фінансово-економічного стану суб'єкта господарювання;

- провести аналіз показників посівних площ, виробництва та реалізації продукції технічних культур;

- провести аналіз економічної ефективності виробництва технічних культур та запропонувати напрями її підвищення.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є бухгалтерський облік та аналіз виробництва продукції технічних культур на прикладі ХХХ. Предметом дослідження є сукупність положень бухгалтерського обліку та аналізу щодо виробництва продукції технічних культур, а саме: теоретичних, організаційно-методичних та практичних.

Методи дослідження. У процесі вивчення та опрацювання матеріалів застосовуються такі методи досліджень: метод пізнання – використовувався для обґрунтування теоретичних основ обліку витрат виробництва продукції рослинництва; групування, узагальнення, моделювання – для визначення

класифікації витрат виробництва; системний підхід, методи аналізу та синтезу – для розробки документального забезпечення обліку виробництва продукції технічних культур.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у наступному:

1) узагальнено основні етапи організації внутрішньогосподарського контролю біологічних активів рослинництва. Дотримання представленого алгоритму надасть змогу встановити дотримання вимог чинного законодавства, правильності документального оформлення та відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з обліком біологічних активів рослинництва;

2) представлено алгоритм реєстрації інформації про витрати на виробництво продукції рослинництва у бухгалтерському обліку від первинної документації до складання фінансової звітності. Дотримання запропонованої моделі забезпечить отримання достовірної та правдивої інформації, що дозволить користувачам звітності приймати обґрунтовані та виважені управлінські рішення;

3) представлено алгоритм оподаткування процесу реалізації продукції рослинництва в розрізі подій: повна передоплата, часткова передоплата; бартерні операції, післяоплата. Дотримання представленого алгоритму забезпечить правильність відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з реалізацію та уникнути штрафів за недотримання норм податкового законодавства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у вирішенні проблем, пов'язаних з розробкою пропозицій щодо вдосконалення обліку та аналізу виробництва продукції технічних культур на підприємстві та доведення до рівня практичних рекомендацій, якими можуть скористатися суб'єкти господарювання.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження доповідалися й одержали позитивну оцінку на всеукраїнських науково-

практичних конференціях: Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти (04 листопада 2021 р., м. Лубни) та Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством (м. Полтава, 14 – 15 квітня 2022 р.) та одній внутрішньовузівській науково-практичній конференції за результатами проходження виробничих та технологічних практик по спеціальностях.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 3 наукові праці у матеріалах конференцій загальним обсягом 0,52 друк. арк

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ТЕХНІЧНИХ КУЛЬТУР

1.1. Економічний зміст витрат виробництва продукції технічних культур

Виробничий процес передбачає використання робочої сили та засобів виробництва, які втілюються у продукт. Витрати, які використані на створення продукту, відрізняються від витрат суспільства. Тобто, «витрати виробництва – це все, у що для підприємства обходиться розробка продукту». Поряд з цим, «суспільні витрати, які були використані на створення продукту, включають додаткову працю, яка втілена в додатковому продукті» [38]. Сучасні реалії господарювання формують об'єктивні причини, які обумовлюють формування витрат виробництва підприємства як самостійної категорії. «Витрати – це загальноекономічна категорія, що надає характеристику використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання». Економічні витрати трактують як «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошових коштів, яку можна одержати за найбільш прибуткового з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів.

З точки зору бухгалтерського погляду «витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів». Західні економісти ґрунтовно вивчили та розробили проблему витрат виробництва виходячи з потреб підвищення його ефективності. За основу вони брали обмеженість ресурсів та можливість їх альтернативного використання. Ф. Візер (австрійський вчений-економіст) (1851–1926) та Дж. Кларк (американський вчений-економіст) (1847–1938) ввели категорію «вмінені витрати» (тобто витрати, які приписувані комусь, або витрати віднесені на чийсь рахунок). Це дійсні витрати виробництва на конкретний товар, які дорівнюють найбільшій корисності таких благ, які б

суспільство могло одержати, якби витрачені виробничі ресурси якось по-іншому були використані. Дослідженням сутності витрат приділяли свою увагу такі вчені, як А. Маршалл, К. Макконелл, П. Самуєльсон, які вивчали категорію «граничні витрати». Із цими витратами пов'язана тенденція динаміки рівня витрат та обсягу виробленого продукту.

Існування різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різноплановими підходами у поглядах на природу виробничого процесу. Виокремлюють два основних підходи. Перший підхід грунтується на розумінні господарського життя з точки зору трудової теорії вартості, яка враховує взаємодію під час виробничого процесу трьох основних складових (робочої сили, засобів праці, а також предметів праці) з характерною інтерпретацією поняття вартості, її складових та структури. Таке бачення було основним в розумінні суті економічного життя як у вітчизняній науці, так і на практиці, тобто, спостерігався процес формування поглядів щодо поняття витрат виробництва також і у бухгалтерській сфері. Базовим тлумаченням витрат виробництва за першого підходу є: «витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції». Другий підхід грунтується на ресурсному розумінні природи господарства, враховуючи обмеженість ресурсів та альтернативність варіантів використання, і по-іншому трактує сутність вартості та її складових елементів. Цей підхід враховує, що місце та роль витрат розглядають та розкривають в прикладному аспекті як один із складових елементів ціни, яка визначається під впливом сукупності факторів у системі функціонування ринку грунтуючись на основі зміни попиту та пропозиції.

Таким чином, вище зазначені дослідження, характеризують витрати на виробництво з точки зору економічної теорії, на основі якої базується вся економіка у цілому та визначення її окремих категорій в інших науках, що тісно з нею взаємопов'язані.

До бухгалтерського обліку витрат діяльності ставлять такі завдання:

– надання інформації адміністрації підприємства щодо витрат з метою

прийняття ефективних управлінських рішень;

– здійснення спостереження й контрольних функцій за фактичним рівнем витрат у порівнянні з нормативними показниками та плановими величинами з метою розрахунку відхилень та формування прогнозної економічної стратегії;

– ведення достовірного обліку виходу продукції з урахуванням показників якості;

– розрахунок собівартості продукції для оцінки готової продукції та визначення фінансових результатів;

– визначення економічних показників результатів діяльності підрозділів;

– здійснення систематизації інформації управлінського обліку виробничої діяльності підприємства з метою прийняття управлінських рішень, що мають довгостроковий характер (окупність виробничих програм, рентабельність продукції, ефективність капітальних вкладень тощо).

Метою бухгалтерського обліку витрат діяльності є документальне, повне, своєчасне і достовірне відображення понесених фактичних витрат у розрізі їх видів та видів діяльності з метою проведення контрольних функцій за використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Принципи організації обліку витрат наведено на рис. 1.1.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є одним із основних нормативних документів, що визначають правові засади регулювання, організації та ведення обліку й складання фінансової звітності в Україні [69]. Даним законом передбачено, що ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності базуються на принципах, одним із яких є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Даний принцип передбачає, що для розрахунку фінансового результату звітного періоду співставляють доходи звітного періоду з витратами, які були понесені для одержання цих доходів. При цьому доходи та витрати показуються в обліку та звітності в момент їх виникнення, незважаючи на дату надходження чи сплати грошових коштів.

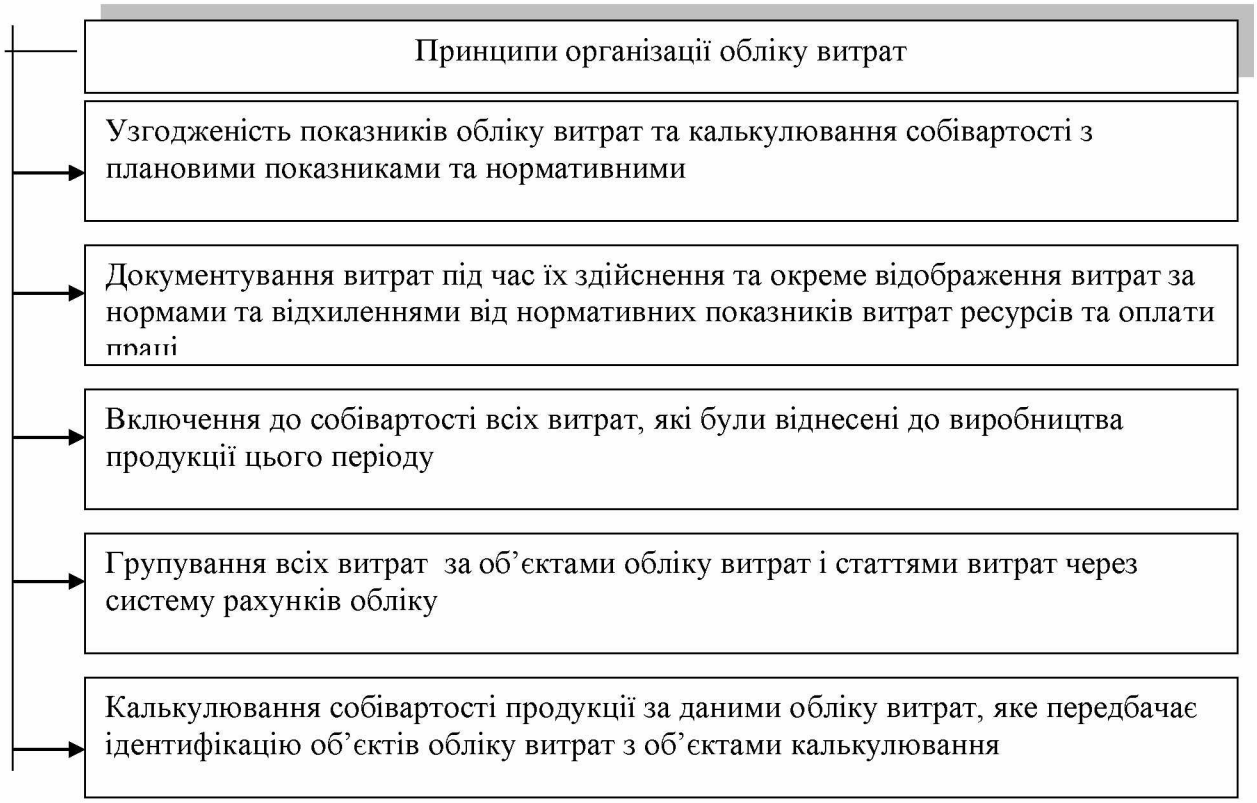

Рис. 1.1. Принципи організації обліку витрат

Відповідно до НП(С)БО 1, «витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)».

Витрати визнають витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони понесені. Ті витрати, які не можна прямо співставити з доходом відповідного періоду, показують у складі витрат того звітного періоду, під час якого вони були здійснені. За умови, що актив забезпечує одержання економічних вигід упродовж декількох звітних періодів, витрати потрібно визнавати через систематичний розподіл його вартості (наприклад, як амортизації) між певними звітними періодами.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», «витратами не визнаються та не включаються до звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) платежі відповідно до договорів комісії, агентських угод та інших аналогічних

договорів на користь комітента, принципала тощо; також попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші скорочення активів або зростання зобов'язань, що не відповідають ознакам, які наведені у пункті 6 положення; витрати, які показуються скороченням власного капіталу згідно до стандартів обліку» [44].

Ст. 14 ПКУ трактує поняття витрати «як суми будь-яких витрат, що здійснюються для провадження господарської діяльності платника податку у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах, що супроводжуються зменшенням економічних вигод шляхом вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком змін капіталу власниками у вигляді його вилучення або розподілу) [56].

Дослідженя різних точок зору щодо розкриття сутності витрат, узагальнених в додатку А, зумовлена різними підходами у поглядах вчених на виробничий процес та природу економічного буття взагалі.

Узагальнюючи різні підходи, можна зазначити, що «витрати – це використані у процесі виробництва різні речовини і сили природи на виробництво нового продукту праці».

Отже, сформулювати однозначне визначення категорії «витрати» складно, оскільки вона відноситься до багатьох процесів (виробництво, споживання, нагромадження, обіг, обмін) та є об'єктом обліку, планування, контролю, управління й аналізу. Більш розповсюдженим є поняття «витрати виробництва», під ним вчені-економісти розуміють утрати живої та уречевленої праці або вартість залучених факторів виробництва (економічних ресурсів) для провадження підприємницької діяльності (виробництва продукції). Економісти-теоретики працюють з поняттям «економічні витрати», так як, на їх погляд, вони включають у себе не тільки грошові затрати, а й альтернативні витрати, які виникають у результаті наявності багатьох різних способів використання ресурсів.

Не відносять до собівартості продукції витрати на збут, адміністративні

витрати, а також інші операційні витрати їх включають до витрат діяльності відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18.05.2001 р. № 132, що призводить до скорочення прибутку підприємства [39].

У ході процесу виробництва накопичуються витрати на виробництво продукції, які формують виробничу собівартість, а витрати на виробництво і збут – повну собівартість продукції. Перелік включених до собівартості поточних витрат наведено в Методичних рекомендаціях № 132. Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на основі зазначеного нормативного акту визначаються підприємством самостійно в Наказі про облікову політику.

Відповідно до НП(С)БО 16, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відносять прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати [44].

Класифікувати доходи і витрати пробував ще Лука Пачолі у трактаті «Про рахунки і записи». Він класифікував усі витрати на «товарні (тобто, які пов'язані зі здійсненням торговельної діяльності); домашні (які були витрачені для ведення домашнього господарства); прямі (які безпосередньо можна віднести на собівартість конкретної продукції); непрямі (що відносяться на рахунок торгових витрат); надзвичайні (які пов'язані з витратами, які не виникають у процесі звичайної діяльності)».

Класифікація витрат займає важливе місце в управлінні підприємством. Класифікація – це групування витрат за класифікаційною ознакою з метою використання в управлінні та формуванні собівартості продукції. Класифікацію витрат здійснюють з метою надання інформації для проведення контролю та аналізу використання ресурсів.

Існують різні підходи до класифікації витрат. У додатку Б узагальнено групування витрат за класифікаційними ознаками.

Класифікація витрат виробництва проводиться за декількома

класифікаційними ознаками, а саме: за економічним змістом, за калькуляційними статтями, за способом включення до собівартості тощо.

Витрати, які відносяться до собівартості продукції, групуються за економічним змістом за такими елементами: матеріальні витрати (за винятком вартості зворотних відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизацію основних засобів; інші витрати.

Витрати, що пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групують за наступними статтями калькуляції: «сировина та матеріали; паливо та енергія на технологічні потреби; куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій; зворотні відходи (вираховуються); основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції; відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристосувань цільового призначення та інші спеціальні витрати; витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання; загальновиробничі витрати» [69]. Технологічну собівартість формують статті з 1 по 10, а сума всіх статей – це виробнича собівартість продукції. У залежності від способу віднесення до собівартості витрати розмежовують на прямі та непрямі. Прямі – ті витрати, які безпосередньо відносять до певного об'єкта витрат та включають до собівартості продукції. Непрямі – це витрати, які не можна безпосередньо віднести до певного об'єкта економічно можливим шляхом. Ці витрати відносяться до вирощування багатьох культур, декількох груп тварин, виконання різних робіт. З метою включення цих витрат до собівартості їх необхідно спочатку розподілити між об'єктами обліку. У зв'язку з цим на практиці їх називають витратами, що розподіляються, а відповідно до НП(С)БО 16 – загальновиробничими витратами.

За Н(С)БО 16, «витратами, які пов'язані з операційною діяльністю, та не відносяться до собівартості сільськогосподарської продукції, а включаються до

витрат діяльності й списуються на фінансові результати, є витрати на збут, адміністративні витрати, а також інші операційні витрати» [44].

Відображення в обліку господарських операцій здійснюється на підставі первинних документів, які містять інформацію про здійснені господарські операції. До первинних документів для відображення в обліку витрат діяльності відносять: 1. Табель обліку робочого часу. 2. Обліковий лист тракториста-машиніста. 3. Обліковий лист праці й виконаних робіт. 4. Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів. 5. Відомість розподілу амортизації по основних засобах галузі рослинництва. 6. Рахунок-фактура. 7. Книга складського обліку. 8. Дорожній лист. 9. Акт приймання виконаних робіт. 10. Акт на сортування і сушку продукції рослинництва. 11. Товарно-транспортна накладна. 12. Реєстр відправлення зерна з поля. 13. Відомість руху зерна та іншої продукції. 14. Акт витрат насіння і садивного матеріалу. 15. Дорожній лист вантажного автомобіля. 16. Звіт про використання коштів, наданих під звіт або на відрядження. 17. Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів. 18. Бухгалтерська довідка. 19. Розрахунково-платіжна відомість. 20. Видатковий касовий ордер. 21. Виписка банку. 22. Видаткові відомості та ін.

Первинні документи оформляють відповідно до Положення № 88 [59]. Планом рахунків для синтетичного обліку витрат передбачено рахунки 9 класу «Витрати діяльності»: 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток». По дебету рахунків класу 9 показують суми витрат, а по кредиту – списання у кінці звітного року чи щомісяця суми витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

Передбачено ведення аналітичного обліку витрат діяльності у розрізі видів виробництв, статтей витрат, за видами і типами діяльності, за видами або групами продукції, що виробляється.

Визначення собівартості продукції базується на принципах планування та обліку. При цьому розраховують наступні показники:

- собівартість продукції (розраховують шляхом додавання всіх витрат, які були витрачені на виробництво всього обсягу продукції);

- собівартість одиниці продукції (розраховують шляхом ділення собівартсоті всієї продукції на її обсяг у натуральних одиницях виміру);

- витрати на 1 гривню вартості продукції.

Етапи проведення оцінки продукції за плановою (фактичною) собівартістю представлено на рис. 1.2.

Система управління витратами формується із трьох взаємопов'язаних напрямів: забезпечення бухгалтерського обліку витрат; управління витратами; розроблення заходів щодо їх оптимізації. Існує тісний взаємозв'язок між менеджментом та управлінським обліком. На методику та організацію управлінського обліку здійснюють визначальний вплив параметри менеджменту: функції менеджменту; рівні управління; процеси тощо. Під час обрання методики та інструментарію управлінського обліку враховують характер менеджменту (інноваційний чи традиційний; тактичний чи стратегічний тощо). Основним завданням ефективної та прибуткової діяльності підприємства є правильне та обгрунтоване управління витратами, яке забезпечить їх зменшення шляхом розроблення та запровадження ефективної методики управлінського обліку витрат на виробництво продукції. У сучасних умовах господарювання найбільш ефективним методом обліку витрат є TQM (total quality management – повне управління якістю). Ключовим завданням є повне задоволення потреб і бажань споживачів, виконання їх задоволеності якістю товару та його вартістю. Оптимізувати витрати можна за допомогою використання методу ABC (Activity Based Costing) або його ще називають функціональним методом обліку витрат. Даний метод грунтується на принципу, що продукція використовує не ресурси, а види діяльності. Використані ресурси, їх придбання та використання називають витратами.

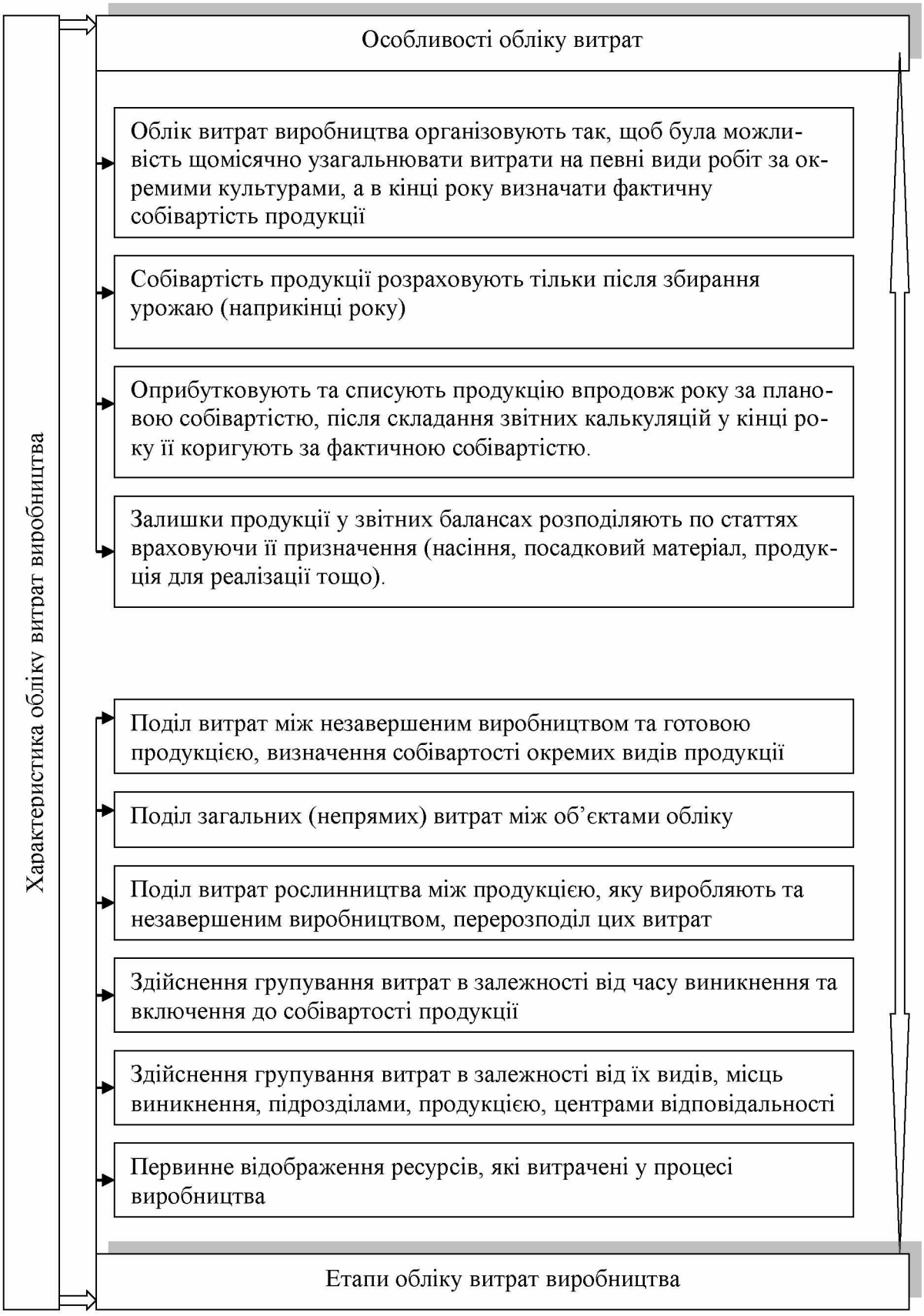

Рис. 1.2. Оцінка продукції за плановою (фактичною) собівартістю

Суть методу полягає в тому, що ресурси спочатку відносять на види діяльності, а потім враховуючи показники попиту перерозподіляють на продукцію [43].

Таким чином, правильна побудова класифікації витрат та економічна обґрунтованість формування величини і структури цих витрат є беззаперечною передумовою ефективного управління виробництвом.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

Розвиток органічного виробництва в Україні супроводжується проблемою недостатності інформаційного забезпечення для зацікавлених користувачів, як внутрішніх, так і зовнішніх. Сільськогосподарські підприємства вирощують паралельно з традиційною органічну продукцію, так як органічне виробництво поки що є новим напрямом в сільському господарстві. У зв'язку з цим існує проблема «змішування» органічної та традиційної продукції між собою як на складах (в кількісному вимірі), так і в первинних документах й регістрах синтетичного обліку (у вартісному вимірі) [57].

Тобто постає проблема здійснення відокремленого відображення в первинних документах вирощування органічної та традиційної продукції. Таке ведення обліку надасть можливість формування облікової інформації про виробництво та оприбуткування органічної продукції для прийняття ефективних відповідних управлінських рішень. З метою удосконалення ведення первинного обліку органічної продукції необхідно враховувати вимоги методики ведення обліку витрат та виходу продукції, а також технологію та процес органічного землеробства, особливості маркування та стандартизації. У зв'язку з цим потрібно враховувати весь перелік статей витрат на органічне виробництво. У додатку В наведена запропонована номенклатура статей витрат

за умови органічного виробництва, а також витрати для кожної статті [57]. Погоджуємося з пропозицією щодо окремого обліку таких статей витрат, як: «витрати на доведення стану земель придатного для вирощування органічної продукції, а також витрати щодо зберігання органічної продукції та її транспортування». Значну частку у структурі витрат на вирощування органічної продукції займають витрати на поліпшення земель (строк підготовки земель до органічного виробництва триває не менш, ніж 2 роки), ці витрати на собівартість розносять не одразу, щоб її не завищити. У ці витрати доцільно включати вартість сидератів (рослин, що вирощують на вільних ділянках для покращення структури грунту).

З метою покращення ведення первинного обліку витрат та виходу продукції пропонується умовно поділити первинні документи на три групи: первинні документи з обліку витрат праці; з обліку виробничих запасів та оприбуткування готової продукції (рис. 1.3).

Документи щодо обліку витрат і виходу органічної продукції	Документи щодо обліку виробничих запасів	- Накладна внутрішньогосподарського призначення. - Акт на списання насіння і садивного матеріалу. - Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів. - Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей. - Акт на списання виробничого та господарського інвентарю.
	Документи щодо обліку витрат праці	- Табель обліку використання робочого часу. - Обліковий листок праці і виконаних робіт. - Подорожній лист тракториста. - Обліковий листок тракториста-машиніста.
	Документи щодо оприбуткування готової продукції	- Щоденник надходження сільськогосподарської продукції. - Путівка на вивезення продукції з поля. - Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля. - Звіт про рух матеріальних цінностей

Рис. 1.3. Документальне оформлення витрат і виходу органічної продукції

В умовах ринку однією із проблем функціонування підприємств є дієвість та оперативність обліку й контролю витрат як одного із важливих засобів підвищення ефективності та прибутковості діяльності підприємства. Ведення обліку потребує інформації щодо об’єкта витрат, тобто про продукцію, роботи,

послуги та вид діяльності. Управління витратами набуває особливої актуальності, воно представляє собою процес формування витрат, який носить цілеспрямований характер щодо їх видів, місць і носіїв. Процес управління витратами сприяє їх скороченню, а також забезпечує постійний контроль за їх рівнем витрачання. Виробництво в галузі рослинництва носить сезонний характер, це і є його визначальною характерною особливістю [33]. Внаслідок сезонності період технологічного процесу знаходиться в розриві з періодом одержання готової продукції.

На технологічний процес у рослинництві впливають природні умови, тому його неможливо прискорити за рахунок інтенсифікації, а виробничі витрати нерівномірно здійснюються упродовж тривалого часу. У зв'язку з цим необхідно правильно організувати облік витрат на виробництво продукції, а також облік оприбуткування й калькуляцію собівартості виготовленої продукції.

Одним із головних складових бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах є облік витрат на виробництво продукції. У зв'язку з цим виникає необхідність пошуку напрямів удосконалення обліку витрат, так як це надасть можливість [32]: здійснювати контроль правильності використання сировини, матеріалів, палива, енергії тощо; здійснювати контроль за дотриманням своєчасності, повноти і достовірності відображення фактичних витрат на виробництво та реалізацію продукції в обліку, а також невиробничих витрат та втрат, що виникають на окремих участках роботи підприємства; проводити розрахунок калькулювання собівартості продукції; здійснювати пошук резервів зменшення витрат; виявляти та усувати недоліки у процесі організації виробництва з метою максимальної економії матеріальних та трудових витрат, а також підвищення рівня продуктивності праці.

Методологія ведення управлінського обліку на підприємстві повинна бути направлена на одержання допустимих альтернативних варіантів вирішення питань, що виникають у ході роботи підприємства та мають

відношення до управління витратами й результатом.

У результаті вносяться значні зміни у завдання управлінського обліку, порівнюючи їх із фінансовими, враховуючи сучасні умови, у яких більш важливим є процес управління утворенням витрат і доходів, а не фіксація їх фактичної величини.

У зв'язку з цим виникає потреба здійснення обліку витрат виробництва на аналітичному рахунку 231 не в розрізі періодів часу, а по видах продукції, яка виробляється на підприємстві. При такій деталізації поділу витрат на основне виробництво поточного року стає більш зручнішим ведення бухгалтерського обліку, так як витрати групуються в розрізі культур, і можна оперативно визначити, які витрати були витрачені на певну культуру, сформувавши оборотно-сальдову відомість. Це надасть можливість керівництву та службі бухгалтерії оперативно визначати величину сировини, матеріалів, ПММ, заробітної плати та відрахувань, а також інших витрат, які були витрачені на певний вид продукції. За рахунок цього коригувати та планувати величину витрат в майбутньому.

Таким чином, раціональна організація бухгалтерського обліку та контролю процесів щодо виробництва сільськогосподарської продукції на підприємствах сприяє покращенню рівня координації планування, обліку, аналізу, контролю та регулювання господарської діяльності, що забезпечить підвищення якості управлінських рішень, а також ефективності системи управління підприємством.

Запровадження поетапного проведення внутрішньогосподарського контролю одночасно з бухобліком дозволить контролювати процес виробництва й оприбуткування продукції, визначити зміни від нормативних показників, виявляти причини та наслідки цих явищ і розробляти виважені управлінські рішення.

РОЗДІЛ 2
ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ТЕХНІЧНИХ КУЛЬТУР

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

ХХХ – суб'єкт підприємницької діяльності у галузі сільського господарства, створене на засадах добровільної угоди шляхом об'єднання майна фізичних осіб.

ХХХ має самостійний баланс, поточний та інші рахунки в банках, штампи, фірмовий знак, комерційне найменування, зареєстровану торгову марку та бланки зі своїм найменуванням. Працює на основі Статуту прийнятого та затвердженого загальними зборами.

Предметом діяльності ХХХ є:

- виробництво, зберігання, переробка, фасування, реалізація сільськогосподарської продукції, виробництво та реалізація продуктів харчування;
- надання послуг у рослинництві;
- надання послуг по ремонту, зберіганню автомобілів, по охороні об'єктів, з тимчасового розміщення, харчування;
- надання різних побутових послуг населенню, створення та експлуатація підприємств, цехів, ділянок побутового обслуговування населення та інше.

Зокрема:

- у 2019 р. кількість реалізованої продукції: кукурудзи на зерно – 129854 ц на суму 42 млн 931 тис. грн, бобів сої – 22435 ц на 16 млн 239 тис. грн;

- у 2020 р. кількість реалізованої продукції: кукурудзи на зерно – 151796 ц на суму 70 млн 99 тис. грн, бобів сої – 16717 ц на 19 млн 934 тис. грн;

- у 2021 р. кількість реалізованої продукції: кукурудзи на зерно – 28253 ц на суму 14 млн 735,6 тис. грн, бобів сої – 4048 ц на 5 млн 252,9 тис. грн, соняшнику – 11673 ц на суму 21 млн 162,4 тис. грн;

Наявність та рух сільськогосподарської продукції ХХХ представлено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Наявність та рух сільськогосподарської продукції ХХХ за 2019 – 2021 рр.

Роки	Обсяг продукції			
	реалізованої покупцям	проданої переробним підприємствам	реалізованої населенню в рахунок оплати праці та земельні/майнові паї	втраченої при зберіганні
Кукурудза на зерно				
2019	-	129854	1538	285
2020	160227	-	1505	163
2021	29944	-	-	9
Соя				
2019	10231	12204	-	5
2020	17435	-	-	18
2021	5315	-	-	67
Соняшник				
2021	11969	-	-	-

Отже, основними видами продукції, яку реалізує досліджуване підприємство є кукурудза на зерно та боби сої, у 2021 році підприємство займалося виробництвом насіння соняшника, яке було все реалізовано олійнопереробним підприємствам.

Для забезпечення мети діяльності підприємство має в наявності зернозбиральні комбайни - 2; трактори – 4; зерноочисні машини - 1; причіпи - 4; сівалки - 3; плуги - 3; культиватори - 4; дискові борони; вантажні автомобілі - 5; легкові автомобілі - 3; інша техніка (підводи та ін.) - 8 одиниць.

У наступній таблиці проаналізуємо динаміку та структуру основних засобів досліджуваного підприємства.

За даними табл. 2.2 первісна вартість основних засобів ХХХ зменшилась у 2021 р. порівняно з 2019 р. на 748,1 тис. грн, або на 3,5% за рахунок наступних складових: зменшення вартості будинків та споруд на

1 млн. 483 тис. грн, або на 26,5%, збільшення вартості машин та обладнання на 998,5 тис. грн, або 6,8% та інструментів, приладів та інвентарю на 161 тис. грн, або у 2,1 рази, зниження малоцінних необоротних матеріальних активів на 3 тис. грн, або на 3,5%.

Таблиця 2.2

Динаміка та структура основних засобів (за первісною вартістю) ХХХ за 2019 – 2021 рр.

Вид основних засобів	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Зміни 2021 р. до 2019 р. (+;-)		
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	пито-мої ваги, п.	у %
1. Будинки та споруди	5597,9	26,0	3273,5	19,2	4114,9	19,8	-1483	-6,2	-26,5
2. Машини та облад-нання	14712,8	68,8	12923,4	75,8	15711,3	75,6	+998,5	+6,8	+6,8
3. Транс-портні засо-би	882,7	4,1	528,5	3,1	561,1	2,7	-321,6	-1,4	-36,4
4. Інстру-менти, при-лади, інвен-тар	150,7	0,7	272,8	1,6	311,7	1,5	+161	+0,8	у 2,1 р.
5. Малоцін-ні необо-ротні мате-ріальні ак-тиви	86,1	0,4	51,2	0,3	83,1	0,4	-3	-	-3,5
Всього	21530,2	100	17049,4	100	20782,1	100	-748,1	х	-3,5

Зменшення відмічено по вартості транспортних засобів на 321,6 тис. грн, або на 36,4%.

У структурі основних засобів протягом досліджуваних років переважає частка машин та обладнання, на кінець 2021 р. склала 75,6%, що на 6,8 пункти більше порівняно з 2019 р. Позитивним є те, що у структурі переважає активна частка основних засобів.

У ХХХ протягом досліджуваних років не відбувалося оновлення матеріально-технічної бази для сільського господарства.

ХХХ відповідає за своїми зобов'язаннями всім своїм майном, на яке відповідно до законодавства України може бути звернено стягнення на вимогу кредиторів. Воно не несе відповідальності по зобов'язанням учасників і не відповідає по зобов'язанням держави.

Для здійснення фінансового-господарської діяльності ХХХ відкрито рахунок в банку та проводить через них всі касові та кредитно-розрахункові операції в національній валюті, по безготівковому рахунку без обмежень сум платежів, самостійно встановлює порядок і умови отримання майна, ціни, послуг, отримує кредити на договірних умовах і вивчає кон'юктуру ринку товарів і послуг.

В процесі дослідження організаційної структури управління на ХХХ, можемо зробити висновок, що підприємство діє на лінійною організаційною структурою. У своєму складі ХХХ має: генерального директора, заступника директора, директора по виробництву, головного бухгалтера, економіста, начальника цеху та основних і допоміжних робітників для виконання основних видів робіт у процесі діяльності (рис. 2.1).

Структура господарства будується з використанням специфічних виробничих підрозділів – відділків, рослинницьку і тракторну бригаду для забезпечення функціонування основних галузей сільськогосподарського виробництва.

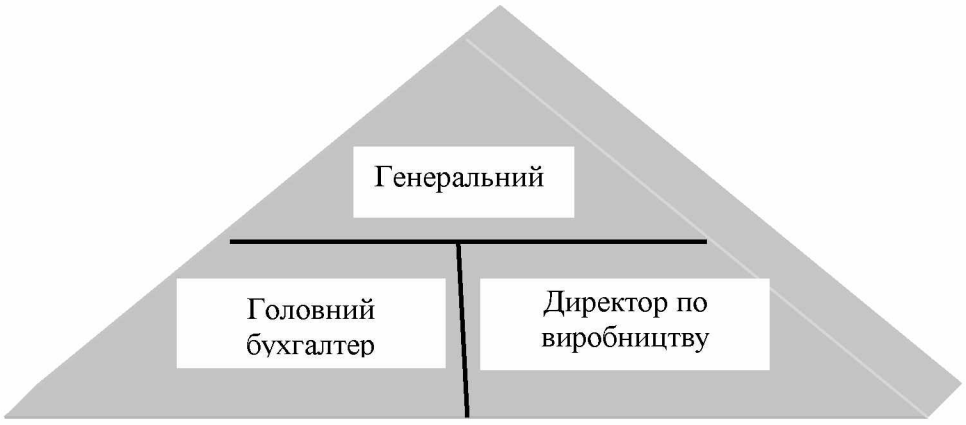

Рис. 2.1. Керівництво ХХХ

ХХХ здійснює облік результатів своєї роботи, веде оперативний, бухгалтерський і статистичний облік у встановленому порядку і несе відповідальність за його достовірність. Відповідальність за стан обліку і своєчасне подання звітності несе генеральний директор підприємства або за рішенням власника – інша посадова особа підприємства.

Бухгалтерія є структурним підрозділом ХХХ, яка створюється, реорганізується та ліквідується наказом генерального директора підприємства.

У своїй діяльності співробітники бухгалтерії керуються чинним законодавством України, Статутом, посадовими інструкціями працівників, розпорядженнями керівника підприємства, фінансового директора.

Відповідно до п. 3 розділу І НП(С)БО 1, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, а також складання та подання фінансової звітності. У МСБО 8 зазначається, що облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, які застосовуються суб'єктом господарювання під час складання та подання фінансової звітності. Можна виокремити спільну особливість щодо поняття облікової політитки як у вітчизняних, так і міжнародних стандартах. А саме, дані нормативні документи облікову політику звужують тільки складанням та поданням фінансової звітності, а на питання організації та ведення бухгалтерського обліку її не поширюють. Ми погоджуємося з думкою науковців, що поняття облікової політики на законодавчому рівні потребує уточнення. Пропонується наступне визначення: «Облікова політика підприємства – це система способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які використовує підприємство для інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень та передбачає найбільш достовірне відображення фактів господарської діяльності» [21, с. 772].

Головною метою облікової політики є створення системи обліку

підприємства відповідно до єдиних принципів і правил з метою надання інформації у фінансовій звітності, яка буде відповідати якісним характеристикам відповідно до розділу ІІІ НП(С)БО 1.

Прийнята облікова політика повинна забезпечувати під час ведення обліку:

- незмінність упродовж року обраної методології відображення певних операцій та оцінки майна;

- відображення у бухгалтерському обліку в повному обсязі всіх операцій, які відбулися упродовж цього часу та підсумків інвентаризації майна і зобов'язань;

- приналежність доходів та витрат до конкретних звітних періодів, не зважаючи на час надходження доходів та сплати витрат (якщо інше не передбачено чинними нормативними актами);

- поділ в обліку поточних витрат на виробництво та капітальні інвестиції;

- відповідність інформації аналітичного обліку обігам та залишкам синтетичного обліку станом на 1 число щомісяця.

У форматі Наказу про облікову політику реалізується документальне оформлення облікової політики підприємства. Наказ є внутрішнім регламентом, який регулює процес організації обліку на підприємстві. Його розробляє головний бухгалтер та затверджує керівник.

Приймаючи рішення щодо питань, які пов'язані з обліковою політикою, керуються Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, які були затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635. Керуючись п. 1.3 розділу І Методичних рекомендацій № 635 у розпорядчому документі про облікову політику вказують принципи, методи й процедури, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку, а також складання та подання фінансової звітності. Перелік елементів облікової політики відповідно до національних стандартів систематизовано в додатку Г.

Одним із об'єктів облікової політики є витрати, адже на практиці застосовують альтернативні варіанти щодо їх обліку – елементи облікової політики. Перед обліковою політикою щодо витрат стоять завдання: по-перше вона повинна надати службі менеджменту підприємства оперативну й своєчасну інформацію щодо витрат та їх динаміки, а також пропозиції щодо їх зменшення; по-друге, передбачити можливість щодо надання інформаційних даних про витрати підприємства зацікавленим користувачам. У зв'язку з цим, вибір раціональної та такої, що враховує особливості господарської діяльності підприємства облікової політики в частині обліку витрат є досить трудомістким процесом до якого залучають не тільки працівників служби бухгалтерії чи економічної служби, а й кваліфікованих спеціалістів, які володіють технологією виробництва.

Для забезпечення надання достовірної й своєчасної інформації для управлінських потреб, а також з метою оптимізації процедури підготовки Наказу про облікову політику доцільним є його готувати у розрізі етапів (організаційно-технічного, методичного та заключного). Така організація забезпечить застосування єдиного підходу до організації й методики ведення обліку витрат, а також підготовки й надання необхідної інформації про них працівникам підприємства для розробки й прийняття управлінських рішень. На рис. 2.2 запропонована організаційна модель відображення в обліковій політиці підприємства витрат.

У табл. 2.3 запропоновано можливі варіанти вибору елементів облікової політики щодо витрат підприємства.

Пропонуємо розробити до Наказу про облікову політику наступні додатки щодо обліку витрат:

- Об'єкти обліку витрат й об'єкти калькулювання.
- Статті калькулювання виробничої собівартості продукції.
- Номенклатура статей загальновиробничих витрат.
- Номенклатура статей адміністративних витрат.

Елементи облікової політики		
Етапи формування облікової політики підприємства	Організаційно-технічний етап	Визначення форм ведення обліку; організаційної побудови служби бухгалтерії
		Перелік осіб, які ведуть облік витрат та визначення їх обов'язків
		Визначення форм первинних документів та складання графіка документообороту
		Розроблення порядку узагальнення інформаційних даних у регістрах обліку, а також формах управлінської звітності
	Методичний етап	Визначення методу оцінки витрат
		Визначення складу витрат
		Визначення переліку та складу статей калькуляції собівартості продукції, загальновиробничих, маркетингово-збутових витрат та бази їх розподілу
		Визначення методу обліку витрат й калькулювання собівартості продукції
	Заключний етап	Розробка робочого плану рахунків у частині витрат
		Підготовка, обговорення й підписання Наказу про облікову політику підприємства

Рис. 2.2. Організаційна модель відображення в обліковій політиці підприємства витрат

- Номенклатура статей витрат на збут.
- Номенклатура статей інших витрат.
- Графік документообороту.
- Первинні документи, які затверджуються наказом керівника.
- Первинні та зведені документи, регістри обліку, які підтверджує головний бухгалтер.
- Назви форм та строки подання управлінської звітності.

Таблиця 2.3

Можливі варіанти вибору елементів облікової політики щодо витрат підприємства

Елемент облікової політики	Можливі варіанти вибору	Нормативно-законодавчий документ
1	2	3
Доцільність застосування рахунків класу 8 «Витрати за елементами»	Застосовувати Не застосовувати	п. 2.8. Методичних рекомендацій № 635

Продовж. табл. 2.3

1	2	3
Перелік та склад постійних і змінних загальновиробничих витрат	Орієнтовний перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат наведено в п. 16 НП(С)БО 16 «Витрати». У цей перелік можна вносити зміни в залежності від особливостей виробництва.	п. 16 НП(С)БО 16, п. 2.15 Методичних рекомендацій № 635, п. 2.21 Методичних рекомендацій № 132
База розподілу загальновиробничих витрат	Загальновиробничі витрати у більшості випадків розподіляють між об'єктами витрат пропорційно до загальної суми прямих витрат по кожній галузі. У рослинництві за винятком вартості насіння.	п. 16 НП(С)БО 16, п. 2.15 Методичних рекомендацій № 635, п. 2.21 Методичних рекомендацій № 132
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції	Групуються за статтями калькуляції витрати, пов'язані з виробництвом продукції. За основу можна брати перелік статей у рослинництві, які подані у Методичних рекомендаціях № 132	п. 11 НП(С)БО 16, п. 2.16 Методичних рекомендацій № 635, п. 2.16, 3.6 Методичних рекомендацій № 132

Таким чином, розробка та використання Наказу про облікову політику є діючим чинником підвищення рівня рентабельності підприємства, а також досягнення високого рівня його фінансового стану.

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

Перед бухгалтерським обліком рослинництва ХХХ поставлені конкретні завдання:

1. Правильно та економічно обґрунтовано відображати завтрати праці, матеріальних цінностей (насіння, добрива, пальне); послуг допоміжних виробництв та інших витрат, які відносяться до цієї галузі, до окремих культур та їх груп.

2. Своєчасно і повно обліковувати всю продукцію, яка отримана від збирання урожаю.

3. Надавати обґрунтовані відомості, необхідні для розрахунку

собівартості центнера отриманої продукції та одиниці виконаних робіт.

4. Чітко виділяти витрати незавершеного виробництва, які відносяться до продукції, отриманої в майбутньому звітному періоді.

Бухгалтерський облік у рослинництві разом з тим повинен бути простим і містити тільки ті показники, які можуть бути використані з метою аналізу і контролю господарської діяльності.

Для виконання цих завдань необхідно чітко фіксувати в установлених документах всі трудові процеси, які здійснюються у рослинництві, своєчасно і точно відображати в них всі затрати по конкретних культурах чи по їх групах, тобто по уставленим обєктам калькуляції продукції.

Групування об'єктів обліку витрат з метою організації аналітичного обліку в рослинництві наведено на рис. 2.3:

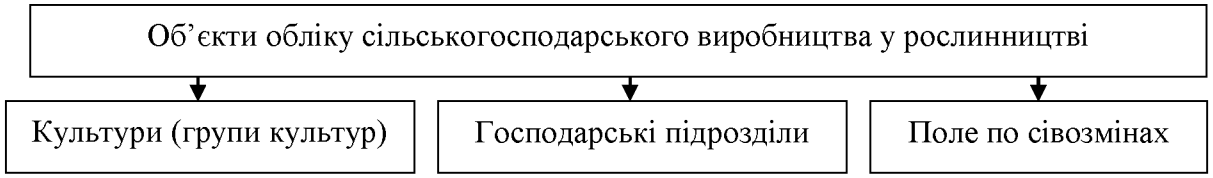

Рис. 2.3. Групування об'єктів обліку витрат з метою організації аналітичного обліку у рослинництві ХХХ

В період збирання урожаю продукції технічних культур необхідно забезпечити:

- своєчасний підбір вагарів і матеріально відповідальних осіб за приймання продукції технічних культур;

- закріпити обов'язки за працівниками по складанню документів з обліку зібраного урожаю технічних культур з вказанням строку їх подання;

- обов'язкове зважування продукції технічних культур при її надходженні на склади і інші місця постійного і тимчасового зберігання та реалізації і іншому вибутті;

- своєчасне і чітке оформлення документів на реалізацію технічних культур і інше вибуття продукції технічних культур, відповідність вказаних в

них даних про кількість продукції фактично відпущеній кількості;

- систематичне здійснення контролю за визначенням кількості і якості відвантаженої продукції технічних культур.

ХХХ з технічних культур вирощує сою та у 2021 р. - соняшник.

Первинний облік виробництва продукції технічних культур охарактеризуємо поетапно: документування витрат на виробництво, оприбуткування продукції з поля та перевезення до місця зберігання.

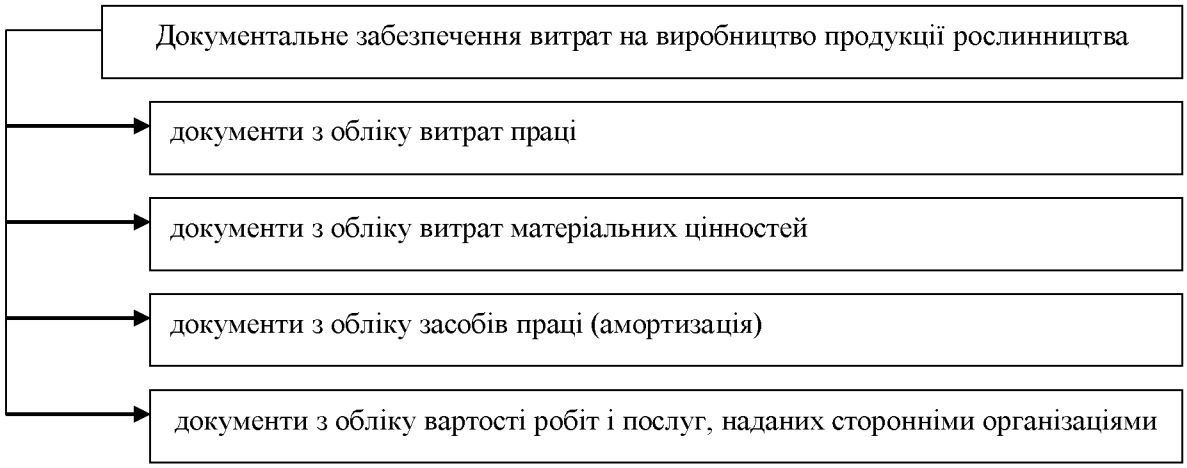

Рис. 2.4. Документальне забезпечення витрат на виробництво продукції технічних культур

Записи про понесені витрати на виробництво продукції соняшнику здійснюються на підставі первинних бухгалтерських документів, які можна орієнтовно по групувати (рис. 2.4).

Основними статтями витрат на виробництво продукції технічних культур є: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, насіння та посадковий матеріал, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги власних виробництв, роботи та послуги сторонніх організацій, амортизація основних засобів, витрати на утримання основних засобів, непродуктивні витрати, загальновиробничі витрати.

Загальна схема обліку витрат та виходу продукції соняшнику в наведено на рис. 2.5.

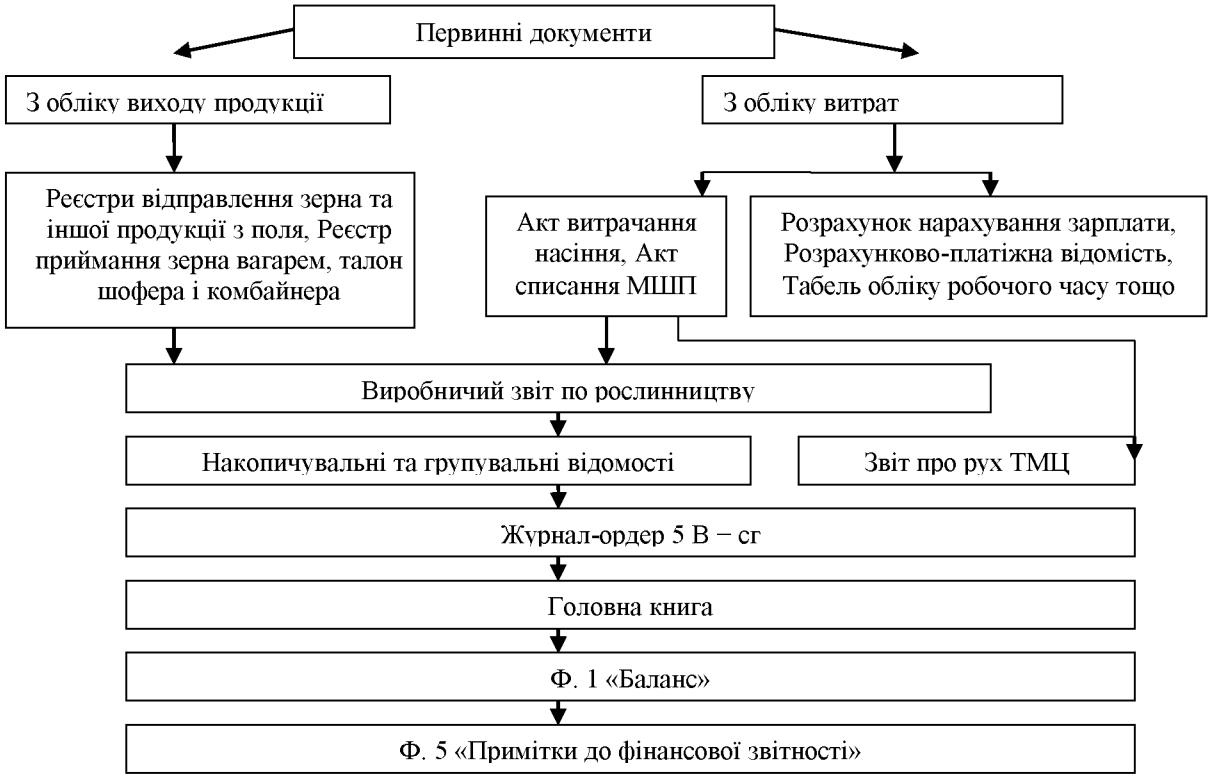

Рис. 2.5. Схема організації обліку витрат та виходу продукції технічних культур

Облік витрат на вирощування продукції технічних культур у ХХХ здійснюється на субрахунку 231 «Виробництво продукції рослинництва» в розрізі аналітичних рахунків: 2312 «Виробництво продукції технічних культур», 23121 «Соя» та 23122 «Соняшник».

Рахунки 23121 «Соя» і 23122 «Соняшник» балансові, активні, операційні, калькуляційні. За дебетом обліковують витрати, а за кредитом отриману від урожаю основну продукцію, яку оцінюють за справедливою собівартістю, побічну продукцію за нормативно-розрахунковими витратами рослинництва (витрати на збирання, транспортування, скиртування та інші роботи).

За кредитом рахунків 23121 «Соя» і 23122 «Соняшник» обліковують сільськогосподарську продукцію рослинництва (зерно, насіння тощо) за їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу в кореспонденції з дебетом рахунків: 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» – на вартість оприбуткованої побічної продукції; 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» – на вартість готової продукції,

призначеної для реалізації та на вартість насіння, одержаного від врожаю.

В кінці року на підставі записів на аналітичних рахунках обчислюється фактична собівартість. При цьому аналітичні рахунки, якими користувалися протягом року закриваються.

Аналітичні рахунки по субрахунку 231 «Рослинництво» у ХХХ відкривають так:

1) на кожну сільськогосподарську культуру або групу культур під урожай поточного року: соняшник, соя;

2) в час весняних польових робіт нерідко виконуються польові роботи - боронування зябу, культивація, внесення добрив, але чітко не визначено які культури будуть посіяні на цих площах. В такому випадку аналітичні рахунки відкривають по видах робіт.

Після закінчення весняної посівної компанії, коли стало ясно під які культури проводились ці польові роботи, затрати по їх проведенню розподіляються на культури пропорційно площі посіву і списуються.

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції по кожній культурі в планах і в системі обліку групуються за статтями, які ХХХ визначає самостійно на основні рекомендації визначених Міністерством аграрної політики України в Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) сільськогосподарських підприємств. Згідно автоматизованих форм документування основними статтями витрат на вирощування технічних культур у ХХХ представлено у табл. 2.4 та 2.5.

Охарактеризуємо основні з них.

До статті «Витрати на оплату праці» включаються суми нарахованої основної і додаткової оплати праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва, в тому числі трактористів-машиністів.

На статті «Відрахування на соціальні заходи» відносять суми відрахувань єдиного соціального внеску – 22 %.

Таблиця 2.4

Оборотно-сальдова відомість по рахунку 23121 «Соняшник»_урожай 2021 р. ХХХ

Статті витрат	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Соняшник 2021	5426557,29		25578820,48	31005377,77		
…			13221753,03	31005377,77		
Авто-послуги стороннього транспорту (23121)			574086,80			
Амортизація нематеріальних активів (91121)			25001,21			
Оренда землі під виробництво (91121)			3514698,62			
ПММ (23121)			548433,88			
ЄСВ (23121)			33750,62			
Очистка зерна (23121)			261637,74			
Приймання зерна (23121)			791,88			
Розрахунки з оплати праці (робочі) (23121)			159223,91			
Резерв відпусток (23121)			14489,38			
Резерв відпусток (фонди) (23121)			3187,65			
Насіння та посадковий матеріал (23121)			1992715,24			
Засоби захисту рослин (23121)			1633831,98			
Сушіння зерна (23121)			15265,70			
Добрива (23121)			250250,33			
Послуги автотранспорту (23121)			169289,78			
Послуги комбайнування сторонніми організаціями (23121)			806065,00			
Послуги мехвідділку (23121)			706268,54			
Загальновиробничі послуги (91121)			1257371,13			
Послуги охорони (23121)			130149,51			
Послуги току (23121)			2750,21			
ЄП 4 групи (91121)			257808,34			

Важливими статтями витрат є складові матеріальних витрат, їх структура у складі виробничої собівартості є найбільшою. Для забезпечення процесу вирощування технічних культур матеріали сільськогосподарського призначення в основному купуються.

Використавши дані розділу 4 «Купівля матеріально-технічних ресурсів для виробничих потреб» форми № 50 с.-г. ХХХ проаналізуємо склад

Таблиця 2.5

Оборотно-сальдова відомість по рахунку 23122 «Соя»_урожай 2021 р.

ХХХ

Статті витрат	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Соя 2021	3164312,80		12922969,53	16087282,33		
…			3651756,98	16087232,33		
Авто-послуги стороннього транспорту (23122)			156416,02			
Амортизація нематеріальних активів (91122)			16739,36			
Оренда землі під виробництво (91122)			2353238,83			
ПММ (23122)			438546,88			
ЄСВ (23122)			24803,85			
Очистка зерна (23122)			140695,34			
Приймання зерна (23122)			395,40			
Розрахунки з оплати праці (робочі) (23122)			116977,43			
Резерв відпусток (23122)			10644,93			
Резерв відпусток (фонди) (23122)			2341,89			
Насіння та посадковий матеріал (23122)			1790935,48			
Засоби захисту рослин (23122)			775868,58			
Сушіння зерна (23122)			6300,83			
Добрива (23122)			200373,00			
Послуги автотранспорту (23122)			439331,02			
Послуги комбайнування сторонніми організаціями (23122)			885457,00			
Послуги мехвідділку (23122)			631861,90			
Загальновиробничі послуги (91122)			908315,33			
Послуги охорони (23122)			14359,06			
Послуги току (23122)			184996,88			
Єдиний податок 4 групи (91122)			172613,54			

матеріальних цінностей, які придбані для виробничих потреб, в тому числі для вирощування продукції рослинництва (табл. 2.6).

До статті «Насіння та посадковий матеріал» відображають вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, які використані для посіву сільськогосподарських культур. Витрачене насіння оцінюється за вартістю придбання, власне – за плановою собівартістю, яка в кінці року коригується до рівня фактичної собівартості.

Таблиця 2.6

Склад матеріальних цінностей, які придбані ХХХ для виробничих потреб рослинництва за 2021 рр.

Матеріальні цінності	кіл-ть	сума, грн	Дт	Кт
Нафтопродукти				
бензин моторний, т	6	181638	203.1	631
дизельне паливо, т	125	3163191	203.2	631
оливи та мастила нафтові, ц	25	161163	203.3	631
Добрива, ц				
Добрива азотні – 208.1				
сульфат амонію	340	242250	208.1.1	631
карбамід суміш (сечовина)	128	133344	208.1.2	631
аміак синтетичний	2272	4107809	208.1.3	631
Добрива азотні – 208.2				
хлористий калій	3200	4272000	208.2.1	631

Витрати на підготовку насіння до посіву (сортування, протруювання), перевезення до місця посіву не включають у вартість насіння, а відносяться на виробництво за відповідними статтями витрат. Згідно проаналізованих даних підприємство для посіву використовує посадковий матеріал власного виробництва.

Вартість витраченого на посів посадкового матеріалу склала: соняшнику у 2021 р. – 609,9 тис. грн; сої - 3 млн 536,1 тис. грн.

На статтю «Паливо і мастильні матеріали» відображають вартість витрачених пального, мастильних матеріалів для роботи тракторів, комбайнів і інших сільськогосподарських машин. На заправку тракторів, комбайнів, вантажних автомобів, робота яких задіяна при вирощуванні соняшнику, витрачено у 2021 р. – 456,7 тис. грн; сої відповідно 1 млн 305,7 тис. грн.

До статті «Добрива» включають витрати на внесені в грунт даної культури органічні, мінеральні і бактеріальні добрива і мікродобавки. Витрати на підготовку добрив, навантаження, внесення в грунт списуються на відповідні культури, але в дану статтю не включаються.

Витрати мінеральних та органічних добрив, які витрачені на допосівний обробіток та підживлення посівів соняшнику склали у 2021 р. – 930,2 тис. грн;

сої відповідно 656,4 тис. грн.

До статті «Засоби захисту рослин» включають вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів для боротьби з бур'янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин.

Таблиця 2.7

Склад засобів захисту рослин, які придбані ХХХ для виробничих потреб рослинництва за 2021 рр.

Матеріальні цінності	кіл-ть	сума, грн	Дт	Кт
інсектициди, л	1730	769696	208.3.1	631
фунгіциди, л	3290	950218	208.3.2	631
гербіциди, кг	163	354366	208.3.3/1	631
гербіциди, л	11625	2044674	208.3.3/2	631
інші пестициди, кг	9630	597119	208.3.4/1	631
інші пестициди, л	4845	702365	208.3.4/2	631

На статтю «Роботи і послуги» записують витрати на виконання робіт і послуг власними допоміжними підрозділами та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами. Зокрема, на цю статтю списують витрати на послуги автотранспорту, механізованого відділку, служби охорони, току тощо.

Протягом досліджуваного періоду ХХХ придбавала роботи і послуги для сільськогосподарського виробництва (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Придбання ХХХ робіт та послуг для сільського господарства за 2019-2021 рр., тис. грн

Роботи та послуги	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Дт	Кт
Захист сільськогосподарських культур, га	-	50093	86112	91, 23	631
Оранка, га		249000	-	91, 23	631
Збір урожаю сільськогосподарських культур, га	1743183	1741613	1291901	91, 23	631
Внесення добрив, га	-	240827	355732	91, 23	631
Перевезення вантажів, т.км	3522247	3538841	4669296	91, 23	631
Ремонт сільськогосподарської техніки	2127422	-	150248	91, 23	631

У статті «Загальновиробничі витрати» відображаються бригадні та загальновиробничі витрати. До статті у досліджуваному підприємстві включають плату за оренду землі, сума єдиного податку 4 групи тощо. Зокрема, у 2021 р. сума загальновиробничих витрат на виробництво соняшнику склала 1 млн 586,9 тис. грн, сої – 4 млн 769,5 тис. грн.

На підставі зазначеної вище інформації у табл. 2.9 узагальнимо кореспонденцію рахунків з обліку витрат на виробництво продукції технічних культур у 2021 р.

Господарські операції по обліку отриманого урожаю технічних культур в оцінці за плановою собівартістю:

1. Оприбутковується продукція соняшнику отримане від комбайнів на суму 44200 грн: дебет рахунку 27 Кредит рахунку 231 – 44200 грн.

2. Оприбутковується продукція сої отримане від комбайнів на суму 28200 грн: дебет рахунку 27 Кредит рахунку 231 – 28200 грн.

Побічна продукція оприбутковуються на рахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», оскільки може бути використана як підстилка, біотопливо, корми і т.д. Побічна продукція технічних культур (цукрових буряків – гичка, соняшник – соняшничиння та кошики, соя та ріпак - бадилля) при оприбуткуванні оцінюються виходячи з розрахунково-нормативних витрат, пов’язаних із заготівлею такої побічної продукції. При калькулюванні собівартості продукції переоцінка побічної продукції не проводиться.

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

Розрахунки по визначенню собівартості продукції рослинництва роблять в такій послідовності: уточняється правильність запису господарських операцій на всіх рахунках бухгалтерського обліку протягом року і правильність

Таблиця 2.9

Відображення на разунках бухгалтерського обліку витрат на вирощування соняшнику та сої ХХХ у 2021 р.

Зміст господарських операцій	Дт	Кт	Соняшник 2021	Соя 2021
Обліковано витрати, пов'язані з оплатою праці:				
- оплата праці (робочі)	23121/23122	661	159223,91	116977,43
- резерв відпусток	23121/23122	471	14489,38	10644,93
- ЄСВ	23121/23122	651	33750,62	24803,85
Обліковано матеріальні витрати:				
ПММ	23121/23122	203	548433,88	438546,88
Насіння та посадковий матеріал	23121/23122	208	1992715,24	1790935,48
Засоби захисту рослин	23121/23122	208	1633831,98	775868,58
Добрива	23121/23122	208	250250,33	200373,00
Обліковано послуги власних виробництв та господарств				
Очистка зерна	23121/23122	234	261637,74	140695,34
Приймання зерна	23121/23122	234	791,88	395,40
Сушіння зерна	23121/23122	234	15265,70	6300,83
Послуги автотранспорту	23121/23122	234	169289,78	439331,02
Послуги мехвідділку	23121/23122	234	706268,54	631861,90
Послуги охорони	23121/23122	234	130149,51	14359,06
Послуги току	23121/23122	234	2750,21	184996,88
Обліковано послуги сторонніх організацій				
Авто-послуги стороннього транспорту	23121/23122	631	574086,80	156416,02
Послуги комбайнування сторонніми організаціями	23121/23122	631	806065,00	885457,00
Загальновиробничі витрати				
Амортизація нематеріальних активів	91121/91122	133	25001,21	16739,36
Оренда землі під виробництво	91121/91122	685	3514698,62	2353238,83
Загальновиробничі послуги	91121/91122	234, 235	1257371,13	908315,33
ЄП 4 групи	91121/91122	6415	257808,34	172613,54

визначеного сальдо на 31 грудня; уточнюються витрати поточного року в рослинницькій галузі під урожай наступного року; розраховується сума витрат і виходу продукції рослинництва на рахунку 231, нагромаджені протягом року; проводиться перевірка чи правильно списано на культури витрати минулого року : по оранці зябу, посіву озимих і внесенню добрив і т. д.; розподіляються і списуються на культури в рослинництві і інші галузі господарства з рахунку 91 затрати на утримання машинно–тракторного парку; на основі записів на окремому аналітичному рахунку на рахунку 91 обчислюється фактична

собівартість одного тонно-кілометра транспортних робіт тракторів. Після цього оцінка цих транспортних робіт коригується до рівня фактичної собівартості; розподіляються і списуються на культури в рослинництві з рахунку 91 затрати на утримання комбайнів; розподіляються і списуються з рахунку 91 витрати на утримання сівалок на культури і групи культур в рослинництві; розподіляються і списуються з рахунку 91 витрати на утримання землеобробних машин на культури і групи культур в рослинництві; розподіляються і списуються на культури витрати на зрошення і осушування земель; розподіляються і списуються з рахунку 91 на культури і групи культур загальнобригадні і загальновиробничі витрати в рослинництві; списуються з рахунку 232 витрати на утримання бджолосімей на культури в рослинництві, які використовували послуги бджіл; списуються з рахунку 231 затрати по частково або повністю загинувших посівах; обчислюється фактична собівартість однієї голови приплоду коней і собівартість одного коне-дня роботи живої тяглової сили, планова оцінка протягом року приплоду і коне-днів коригується до рівня фактичної собівартості; обчислюється фактична собівартість продукції рослинництва. Оцінка продукції за плановою собівартістю яка була використана протягом року, коригується до рівня фактичної собівартості.

Для визначення собівартості продукції необхідно визначити об'єкти (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції технічних культур XXX

Об'єкти планування та обліку виробничих витрат	Об'єкти калькулювання продукції	Одиниця калькулювання
Соняшник на зерно	Насіння	1 центнер
Соя	Насіння	1 центнер

Собівартість 1 ц насіння соняшнику та сої визначається діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції (без вартості

соняшничиння, кошиків, полови у оцінці за нормативно-розрахунковими цінами) на фізичну масу насіння після його доробки. У табл. 2.11 представлено виробничу собівартість виробленої продукції технічних культур ХХХ за 2021 р.

Таблиця 2.11

Виробнича собівартість соняшнику та сої ХХХ за 2021 р., тис грн

Елементи витрат	Соняшник	Соя
Прямі матеріальні витрати	2698,6	8802,8
Прямі витрати на оплату праці	311,8	9243,9
Інші витрати та загальновиробничі витрати	4710,0	13167,1
Виробнича собівартість виробленої продукції - всього	7720,4	22894,8
Собівартість реалізованої продукції	12116,8	6663,8
Витрати на збут	-	206,0

Інформація про витрати діяльності відображається у звітності у таких формах: ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»; ф. № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств за рік».

У ф. № 1 інформація про витрати наводиться за рядком 1102 «Незавершене виробництво» де відображається інформація про витрати на незавершене виробництво, а також за рядком 1170 «Витрати майбутніх періодів» показують витрати, що здійснені упродовж поточного або попередніх звітних періодів, але відносяться до наступних звітних періодів.

У ф. № 2 дані про витрати показуються за такими статтями:

1. У розділі І «Фінансові результати»:

- «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» (рядок 2050) міститься інформація про виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів, заповняється на підставі інформації про обороти за дебетом рахунку 791 та кредитом рахунків 901-903.

- «Адміністративні витрати» (рядок 2130) міститься інформація про загальногосподарські витрати, які пов’язані з управлінням та обслуговуванням

підприємства, заповняється на підставі інформації про обороти за дебетом рахунку 791 та кредитом рахунку 92.

- «Витрати на збут» (рядок 2150) міститься інформація про витрати підприємства, які пов'язані з реалізацією продукції (товарів, послуг), витрати щодо утримання підрозділів, які займаються збутом продукції (товарів), витрати на рекламу, доставку продукції споживачам тощо, заповняється на підставі інформації про обороти за дебетом рахунку 791 та кредитом рахунку 93.

- «Інші операційні витрати» (рядок 2180) міститься інформація про собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до НП(С)БО 10; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), заповняється на підставі інформації про обороти за дебетом рахунку 791 та кредитом рахунку 94.

2. У розділі III «Елементи операційних витрат» міститься інформація про елементи операційних витрат (на виробництво й збут, управління, інші операційні витрати), здійснені підприємством упродовж звітного періоду. При цьому сума внутрішнього обороту, тобто тих витрат, що формують собівартість продукції, виробленої та спожитої самим підприємством,- не враховується.

Витрати операційної діяльності групуються за наступними економічними елементами:

- «Матеріальні затрати» (рядок 2500) міститься інформація про витрати за матеріалами (сировиною) на виробництво, загальновиробничі, адміністративні, збутові та інші потреби підприємства, заповняється на підставі

інформації про обороти за дебетом рахунків 23, 91-94 та кредитом рахунків 20-22, 27.

- «Витрати на оплату праці» (рядок 2505) міститься інформація про суми нарахованої заробітної плати за звітний період, заповняється на підставі інформації про обороти за дебетом рахунків 23, 91-94 та кредитом рахунків 66, 47.

- «Відрахування на соціальні заходи» (рядок 2510) міститься інформація про суми нарахованого ЄСВ за звітний період, заповняється на підставі інформації про обороти за дебетом рахунків 23, 91-94 та кредитом рахунків 65, 47.

- «Амортизація» (рядок 2515) міститься інформація про суми нарахованої амортизації за звітний період, заповняється на підставі інформації про обороти за дебетом рахунків 23, 91-94 та кредитом рахунку 13.

- «Інші операційні витрати» (рядок 2520) міститься інформація про суми інших витрат, які пов'язані з діяльністю підприємства, які не були віднесені до інших елементів витрат, заповняється на підставі інформації про обороти за дебетом рахунків 23, 91-94 та кредитом рахунків 30, 31, 33-39, 47,63, 68.

Дані щодо витрат виробництва та виходу продукції рослинництва заносять у статистичну звітність, яка представлена формою № 50-сг, яка затверджена наказом Державної служби статистики України від 08.06.2022 р. № 153. Заповнення форми проводиться за даними первинного та бухгалтерського обліку, а також документів щодо обліку земель. Дані наводяться в одиницях виміру, зазначених у бланку форми: вартісні показники – у тисячах гривень з одним знаком після коми; натуральні – у відповідних одиницях, у цілих значеннях без коми.

У розділі 1 «Структура собівартості за видами продукції сільського господарства» наводиться інформація у розрізі галузей рослинництва та тваринництва. Зокрема, даний розділ містить інформацію про виробничу собівартість виробленої продукції (гр. 1) (у тому числі дані про прямі

матеріальні витрати (гр. 2), прямі витрати на оплату праці (гр. 7) та інші прямі витрати та загальновиробничі витрати (гр. 8)), собівартість реалізованої продукції (гр. 13), витрати на збут (гр. 14). Даний розділ також містить деталізовану інформацію про вартість насіння та посадкового матеріалу (гр. 3), вартість мінеральних добрив (гр. 4), вартість пального і мастильних матеріалів (гр. 5), вартість решти прямих матеріальних витрат (гр. 6), які в сумі становлять прямі матеріальні витрати (гр. 2). Інформація про відрахування на соціальні заходи (гр. 9), амортизацію (гр. 10), оплату послуг сторонніх організацій (гр. 11), решту інших прямих та загальновиробничих витрат (гр. 12) становить суму інших прямих витрат та загальновиробничих витрат (гр. 8). Дані про насіння соняшнику щодо структури собівартості наводяться за рядком 1114.

У розділі 2 «Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) сільського господарства» форми № 50-сг наводиться інформація про види витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) рослинництва та тваринництва. Зокрема, міститься інформація про прямі матеріальні витрати продукції рослинництва (рядок 2001), у т.ч. насіння та посадковий матеріал (рядок 2002), інша продукція сільського господарства (рядок 2005), мінеральні добрива (рядок 2006), пальне і мастильні матеріали (рядок 2007), електроенергія (рядок 2008), паливо й енергія (рядок 2009), запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту (рядок 2010). Прямі витрати на оплату праці (рядок 2011). Інші прямі витрати (рядок 2012), у т.ч. відрахування на соціальні заходи (рядок 2013), орендна плата за: земельні частки (паї) (рядок 2014), майнові паї (рядок 2015); амортизація (рядок 2016). Загальновиробничі витрати (рядок 2017), із них: оплата послуг сторонніх організацій (рядок 2018).

Розділ 3 «Наявність і рух продукції сільського господарства» містить дані про запаси продукції на початок року (гр.1); обсяг продукції отриманої протягом року (включаючи власне виробництво) (гр. 2); обсяг продукції, отриманої будь-яким іншим шляхом, крім власного виробництва (гр. 3); обсяг продукції, що вибула протягом року (гр. 4), у т.ч. обсяг продукції проданої

переробним підприємствам (гр. 5), обсяг продукції, перероблені на власних потужностях та переданої для перероблення на давальницьких засадах (гр. 6), обсяг продукції, реалізованої на ринках (гр. 7), обсяг продукції, реалізованої населенню в рахунок оплати праці та земельні/ майнові паї (гр. 8), обсяг продукції, витраченої на годівлю сільськогосподарських тварин (гр. 9), обсяг продукції, витраченої для посіву (гр. 10), обсяг продукції, втраченої при зберіганні (гр. 11). Інформація про наявність і рух насіння соняшнику відображається за рядком 3013.

У розділі 4 «Придбання матеріально-технічних ресурсів для виробничих потреб» наводиться інформація про придбані матеріально-технічні ресурси.

РОЗДІЛ 3
АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ТЕХНІЧНИХ КУЛЬТУР

3.1. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства

У ХХХ, маючи на меті, отримання прибутку, організувано виробничий процес, вирощуючи сільськогосподарську продукцію, здійснюється її реалізація та отримання виручку від реалізації. Результат діяльності визначається шляхом зіставлення виручки від реалізації та витрат виробництва.

Отже, для анатичного дослідження прибутковості досліджуваного доцільно проаналізувати основні його складові – доходи та витрати на підставі форми 2 фінансової звітності – «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)». У табл. 3.1 узагальнимо динаміку та структуру доходів діяльності досліджуваного підприємства.

Таблиця 3.1

Структура і динаміка доходів ХХХ за 2019 - 2021 рр.

Види доходів	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення 2021 р. (+,-) до 2019 р.	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	абсо-лютне, тис. грн	відносне, %
Чистий дохід від основної операційної діяльності	68160,2	93,1	92809,7	98,9	42843,9	92,3	-25316,3	-37,1
Інші операційні доходи	4243,2	5,8	904,9	1,0	3273	7,1	-970,2	-22,9
Інші доходи	809	1,1	136,3	0,1	301,4	0,6	-507,6	-62,7
Усього	73212,4	100,0	93850,9	100,0	46418,3	100,0	-26794,1	-36,6

Отже, у 2021 році 92,3% доходів становить чистий дохід від основної операційної діяльності (товарів, робіт, послуг), 7,1% – доходи від іншої операційної діяльності та 0,6% - дохід від інвестиційної діяльності.

Ілюстративне зображення структури доходів діяльності досліджуваного підприємства представлено на рис 3.1.

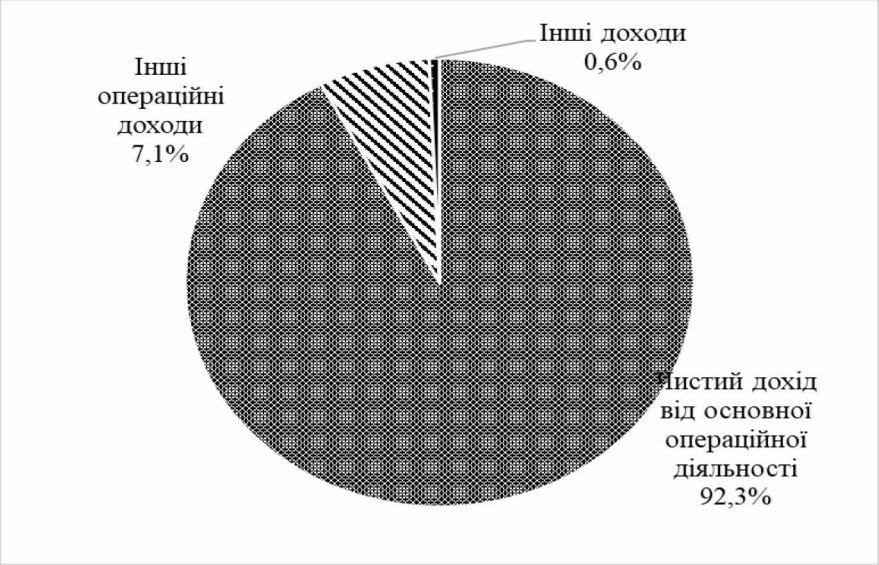

Рис. 3.1. Ілюстративне зображення структури доходів діяльності ХХХ станом на 2021 р., %

За період 2019 - 2021 рр. сума доходів від основної операційної діяльності зменшилась на 25 млн. 316,3 тис. грн. або на 37,1%. Доходи від іншої операційної діяльності характеризуються зниженням на 970,2 тис. грн., або на 22,9%.

Дохід від інвестиційної діяльності зменшився на 507,6 тис. грн., або на 62,7%.

В цілому у динаміці досліджуваних років доходи ХХХ зменшились у 2021 році порівняно з 2019 роком на 26 млн. 794,1 тис. грн. або на 36,6%.

Оскільки у складі доходів, доходи від основної операційної (а отже, від реалізації продукції) займають найбільшу питому вагу, проаналізуємо їх склад, динаміку та структуру – табл. 3.2. Загальна сума чистого доходу від реалізації продукції ХХХ зменшилася у 2021 році порівняно з 2019 роком на 19 млн 18,2 тис. грн., або на 31,6 % у зв'язку з зниженням суми виручки від реалізації кукурудзи на зерно на 29 млн 195 тис. грн, або на 66,5 % та бобів сої на 10 млн 985,6 тис. грн, або на 67,7 %.

Таблиця 3.2

Структура і динаміка чистого доходу від реалізації продукції ХХХ за 2019 - 2021 рр.

Види доходів	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення 2021 р. (+,-) до 2019 р.	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	абсо-лютне, тис. грн	відносне, %
Кукурудза на зерно	43930,6	73,0	70098,6	77,9	14735,6	35,8	-29195	-66,5
Боби сої	16238,5	27,0	19933,2	22,1	5252,9	12,8	-10985,6	-67,7
Соняшник	-	-	-	-	21162,4	51,4	+21162,4	х
Разом	60169,1	100	90031,8	100	41150,9	100,0	-19018,2	-31,6

У складі доходів від реалізації продукції рослинництва зростання відмічено по сумі продажу соняшнику.

У структурі доходів від реалізації продукції рослинництва протягом досліджуваних 2019 - 2020 рр. переважає частка доходу від реалізації кукурудзи на зерно, відповідно 73 %, 77,9 %, у 2021 р. – соняшнику – 51,4 % (рис. 3.2).

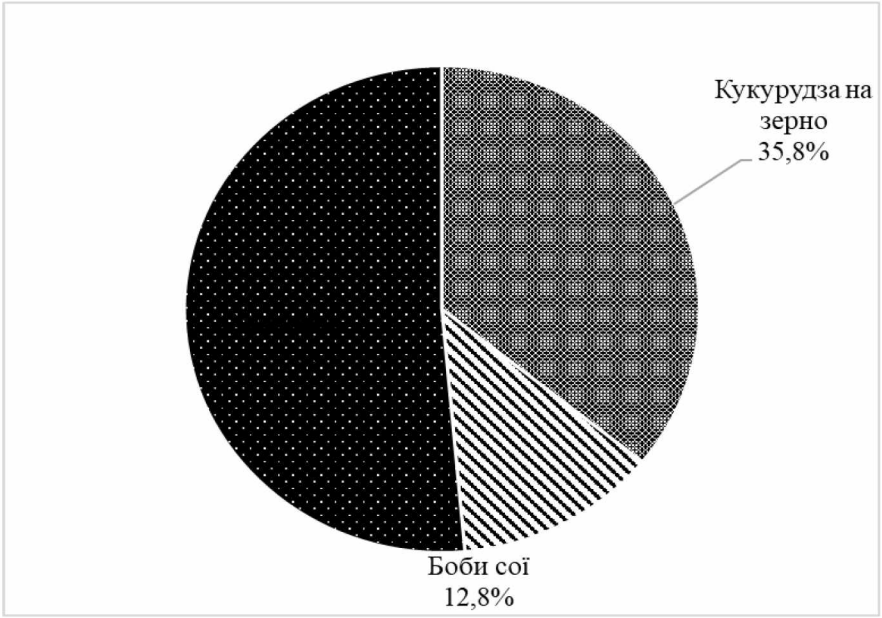

Рис. 3.2. Ілюстративне зображення структури доходів від реалізації продукції рослинництва ХХХ за 2021 р., %

Аналіз витрат ХХХ (табл. 3.3) показав, що у 2021 р. порівняно з 2019 р. їх

сума зменшилася на 26 млн. 411,7 тис. грн або на 36,6% за рахунок собівартості реалізації продукції (товарів, робіт та послуг) на 44,1 %, суми інших операційних витрат на 65,3 тис. грн, або на 0,6% та суми інших витрат на 122,7 тис. грн, або на 8,0 %.

Таблиця 3.3

Динаміка та структура витрат і відрахувань ХХХ за 2019 - 2021 рр.

Види витрат і відрахувань	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.	
	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн.	у % до під-сумку	суми, тис. грн	у %
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	59492,6	82,4	70236,9	88,3	33268,9	72,7	-26223,7	-44,1
Інші операційні витрати	11132,3	15,4	7032,8	8,8	11067	24,2	-65,3	-0,6
Інші витрати	1541,7	2,1	2289,8	2,9	1419	3,1	-122,7	-8,0
Усього	72166,6	100,0	79559,5	100,0	45754,9	100,0	-26411,7	-36,6

Ілюстративне зображення структури витрат діяльності ХХХ представлено на рис. 3.3.

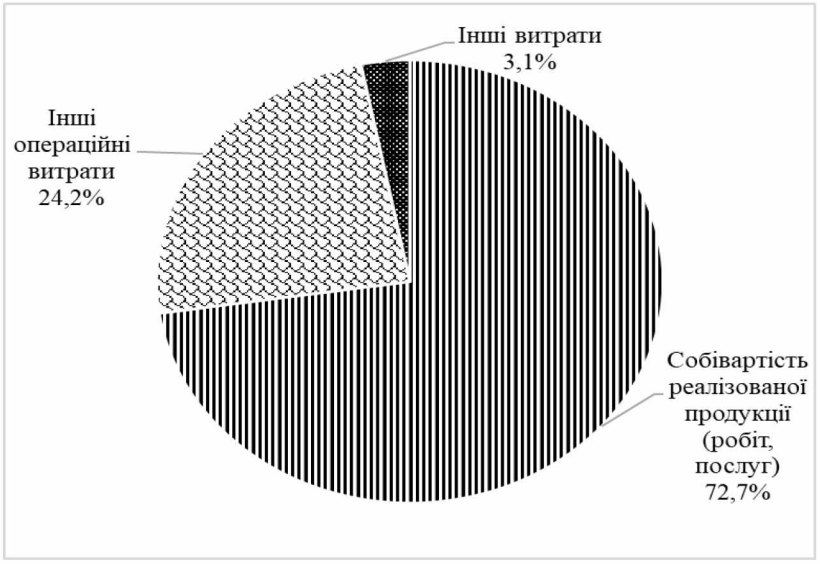

Рис. 3.3. Ілюстративне зображення структури витрат діяльності ХХХ станом на 2021 р., %

Як свідчать дані табл. 3.3 та рис. 3.3 у складі витрат діяльності найбільшу частку займає собівартість реалізації, на кінець 2021 р. вона склала 72,7 %, що на 9,7 пункти менше порівняно з 2019 р.

Таким чином, у цілому спостерігається негативна динаміка показників фінансових результатів діяльності ХХХ (рис. 3.4).

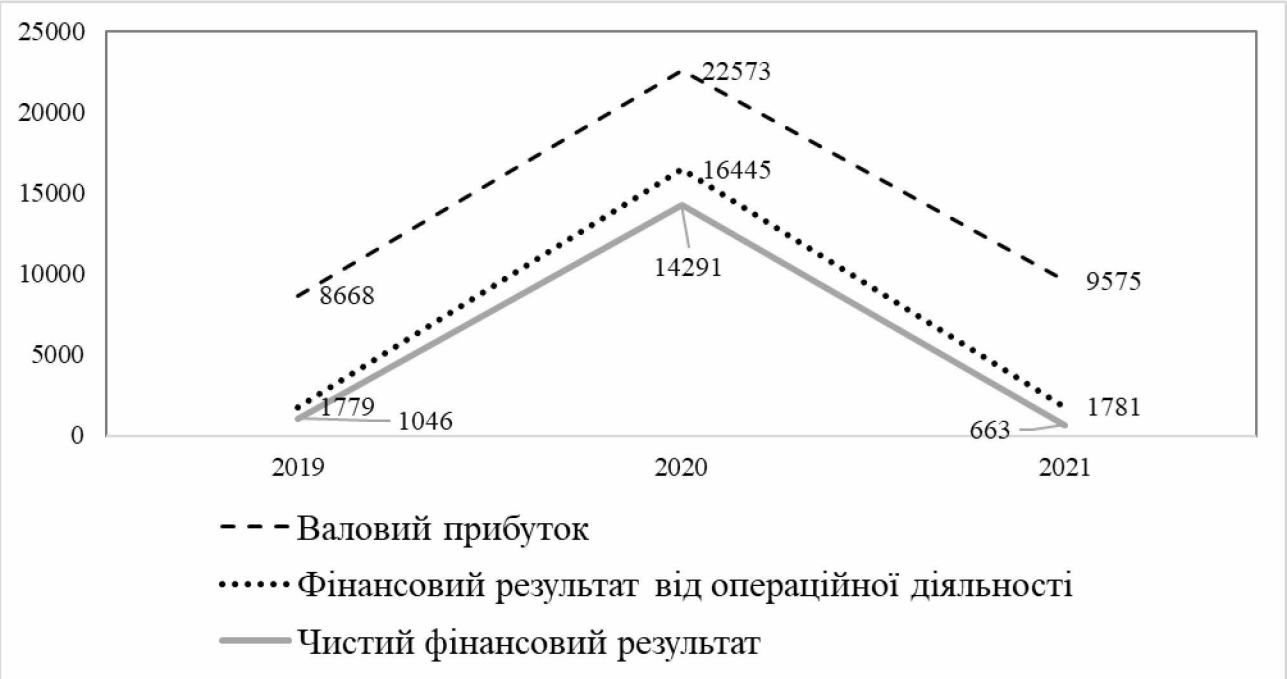

Рис. 3.4. Ілюстративне зображення основних показників фінансових результатів ХХХ за 2019 – 2021 рр., тис. грн

Важливим напрямом загального оцінювання фінансового стану суб'єкта господарювання є аналіз його майнового стану за інформацією його бухгалтерського балансу.

Аналіз майна ХХХ за 2019 - 2021 рр. починається з аналізу складу, структури та динаміки загального капіталу (табл. 3.4).

Аналіз майнового стану показав, що у 2021 р. вартість майна ХХХ порівняно з 2019 р. зросла на 26 млн. 840 тис. грн або на 34,3%. Вартість необоротних активів, яка представлена основними засобами, збільшилась на 4 млн. 184,2 тис. грн, або на 21,1%.

Зростання відмічено у вартості запасів на 8 млн. 386,6 тис. грн, або на 18,3% які представлені виробничими запасами та готовою продукцією та

товарами.

Таблиця 3.4

Динаміка та структура майна ХХХ за 2019 - 2021 рр. (станом на кінець року)

Види активів	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р	
	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	суми, тис. грн	у %
Майно – всього	78156,7	100,0	93716,7	100,0	104996,7	100,0	+26840	+34,3
1. Необоротні активи	19830,3	25,4	23542,7	25,1	24014,5	22,9	+4184,2	+21,1
1.1. Основні засоби	17049,4	21,8	20782,1	22,2	24010	22,9	+6960,6	+40,8
2. Оборотні активи	58326,4	74,6	70174	74,9	80982,2	77,1	+22655,8	+38,8
2.1. Запаси	45834,1	58,6	28401,7	30,3	54220,7	51,6	+8386,6	+18,3
2.1.1. Виробничі запаси	18812,1	24,1	9133,8	9,7	12461	11,9	-6351,1	-33,8
2.1.2. Готова продукція та товари	27022	34,6	19267,9	20,6	41759,7	39,8	+14737,7	+54,5
2.2. Поточна дебіторська заборгованість	11965,1	15,3	41233,2	44,0	22028,3	21,0	+10063,2	+84,1
2.3. Грошові кошти і поточні фінансові інвестиції	272,6	0,3	221	0,2	4190,7	4,0	+3918,1	у 15,4 р.
2.4. Витрати майбутніх періодів	-	-	28,6	0,0	42,3	0,0	+42,3	Х
2.5 Інші оборотні активи	254,6	0,3	289,5	0,3	500,2	0,5	+245,6	+96,5

Підвищення відмічено по вартості поточної дебіторської заборгованості на 10 млн. 63,2 тис. грн, або на 84,1%. Також зростання відмічено по вартості грошових коштів та поточних фінансових інвестицій на 3 млн. 918,1 тис. грн, або у 15,4 рази. Вартість інших оборотних активів збільшилась на 245,6 тис. грн, або на 96,5%. Збільшилась вартість витрат майбутніх періодів на 42,3 тис. грн.

У структурі майна ХХХ за 2019-2021 рр. переважає питома вага оборотних активів – 74,6%, 74,9% та 77,1%.

Динаміка та структура джерел формування капіталу ХХХ відображено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Динаміка та структура джерел формування капіталу ХХХ за 2019 – 2021 рр. (станом на кінець року)

Види пасивів	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р	
	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	суми, тис. грн	у %
Капітал – всього	78156,7	100,0	93716,7	100,0	104996,7	100	+26840	+34,3
1. Власний капітал	34176,5	43,7	48396,9	51,6	49069,5	46,7	+14893	+43,6
1.1. Зареєстрований капітал	60,5	0,1	60,5	0,1	60,5	0,1	-	х
1.2. Нерозподілений прибуток	34116	43,7	48336,4	51,6	49009	46,7	+14893	+43,7
2. Зобов'язання і забезпечення	43980,2	56,3	45319,8	48,4	55927,3	53,3	+11947	+27,2
2.1. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	95,6	0,1	5514,2	5,9	7443,1	7,1	+7347,5	у 77,9 р.
2.2. Поточні зобов'язання і забезпечення	43884,6	56,1	39805,6	42,5	48484,1	46,2	+4599,5	+10,5
2.2.1. Поточна кредиторська заборгованість	2022,1	2,6	4528,6	4,8	1439,9	1,4	-582,2	-28,8

Аналіз даних табл. 3.5 показав, що загальна сума капіталу досліджуваного підприємства у 2021 р. збільшилась порівняно з 2019 р. на 26 млн. 840 тис. грн або на 34,3%. Сума власного капіталу підприємства зросла на 14 млн. 893 тис. грн або на 43,6%, за рахунок зареєстрованого капіталу та нерозподіленого прибутку.

Сума зобов'язань та забезпечень ХХХ у 2021 р. порівняно з 2019 р.

збільшилась на 11 млн. 947 тис. грн, або на 27,2% за рахунок суми поточних зобов'язань та забезпечень, які представлені поточною кредиторською заборгованістю.

Проведемо оцінку фінансової стійкості та структури капіталу (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Показники структури джерел формування капіталу ХХХ за 2019 - 2021 рр.

Показники	Нормативне значення	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+; -) 2021 р. до 2019 р.
Показники структури джерел формування капіталу					
Коефіцієнт автономії	>0,5	0,437	0,516	0,467	+0,030
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	<0,5	0,563	0,484	0,533	-0,030
Коефіцієнт фінансового ризику	<1	1,287	0,936	1,140	-0,147
Коефіцієнт фінансової стабільності	>1	0,777	1,068	0,877	+0,100
Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	Зниження	0,003	0,102	0,132	+0,129
Коефіцієнт довгострокових зобов'язань	Зниження	0,002	0,122	0,133	+0,131
Коефіцієнт поточних зобов'язань	Підвищення	0,998	0,878	0,867	-0,131
Показники стану оборотних активів					
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	>0,5	0,420	0,514	0,511	+0,091
Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними коштами	>0,1	0,246	0,354	0,309	+0,063
Коефіцієнт забезпеченості запасів власними коштами	>0,5	0,313	0,875	0,462	+0,149
Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів	Підвищення	0,019	0,009	0,167	+0,148
Показники стану основного капіталу					
Коефіцієнт майна виробничого призначення	Підвищення	0,459	0,319	0,347	-0,111
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні	Підвищення	0,218	0,222	0,229	+0,011
Коефіцієнт нагромадження амортизації	Зниження	0,630	0,642	0,633	+0,003
Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів	Підвищення	2,941	2,981	3,372	+0,431

Результати виконаних розрахунків свідчать про середній рівень фінансової стійкості ХХХ за показниками структури джерел формування капіталу. Так, значення коефіцієнта фінансової автономії вказує на те, що на

кінець 2021 р. частка власного капіталу у валюті балансу становить 46,7 %. Це на 0,030 в. п. більше порівняно з 2019 р. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу ХХХ відповідно зменшився з 0,563 до 0,533 і свідчить про недостатній рівень фінансової залежності підприємства від кредиторів.

За коефіцієнтом фінансового ризику в 2019 р. на 1 грн власного капіталу ХХХ припадало 1,28 коп. позикового капіталу, а в звітному – 1,14 коп. Відповідно значення коефіцієнта фінансової стабільності показує, що в базовому році власний капітал перевищував позиковий капітал на 36,6 %, а в 2020 р. – в 2 рази.

У цілому динаміка показників 1.1-1.4 табл. 3.6 свідчить про зниження рівня фінансової стійкості ХХХ.

Зростання коефіцієнта довгострокового залучення позикових коштів з 0,003 до 0,132 показує зростання залежності ХХХ від довгострокових зовнішніх джерел фінансування. Значення коефіцієнтів довгострокових та поточних зобов'язань характеризують структуру позикового капіталу ХХХ, в якій частка довгострокових зобов'язань і забезпечень зросла з 0,02% до 13,3 %, а поточних зобов'язань і забезпечень відповідно зменшилася з 99,8 до 86,7%, що в цілому негативно впливає на оцінювання фінансової стійкості ХХХ.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу ХХХ зріс у 2019 р. з 0,420 до 0,511 у 2021 р., та відповідає нормативному значенню (> 0,1). На кінець звітного року 51,1 % власного капіталу ХХХ було вкладено в оборотні активи.

Про високий рівень забезпеченості ХХХ власними оборотними коштами у 2021 р. свідчать значення коефіцієнтів забезпеченості оборотних активів власними оборотними коштами та забезпеченості запасів власними оборотними коштами. На кінець 2021 р. фактичний рівень першого з них перевищує нормативне значення у 3 раза, а другого – відповідно на 46 %.

Значення коефіцієнта маневреності власних оборотних коштів ХХХ показує, що на кінець 2021 р. серед власних оборотних активів грошові кошти становили 16,7%. У звітному році цей рівень збільшився на 0,148 пункти, що є

позитивною тенденцією.

Коефіцієнт майна виробничого призначення ХХХ зменшився з 0,459 до 0,347, тому з погляду забезпеченості активами основної виробничо-господарської діяльності (основними засобами, запасами) ХХХ не зберігає фінансову стійкість.

Коефіцієнт реальної вартості основних засобів ХХХ збільшися з 0,218 до 0,229, що показує позитивну динаміку зростання частки основних засобів у валюті балансу.

Коефіцієнт нагромадження амортизації зріс з 0,630 до 0,633, отже, рівень зношеності основних засобів і нематеріальних активів є високим і спостерігається погіршення функціонального стану необоротних активів досліджуваного підприємства.

За динамікою коефіцієнта співвідношення оборотних і необоротних активів ХХХ знизило рівень забезпеченості необоротних засобів оборотними коштами. Якщо в 2019 р. на 1 грн необоротних активів припадало 2,94 грн оборотних, то в звітному – 3,37 грн.

Отже, за переважною більшістю відносних показників ХХХ є фінансово стійким із позитивною динамікою.

Проаналізуємо показники ділової активності ХХХ за 2019 – 2021 рр. за допомогою табл. 3.7. Результати розрахунку свідчать про наявність негативних тенденцій щодо оцінювання оборотності активів і пасивів.

Так, тривалість одного обороту активів збільшилась на 303 дні, що становить 57%, оборотних активів – 219 дні (52,6%), запасів – 164 дні (58%), власного капіталу – 232 днів (у 2,3 рази), зменшення поточної кредиторської заборгованості – на 16 дні (33,3%).

Зміни пояснюються випереджальним зниженням показників чистого доходу і собівартості реалізованої продукції ХХХ порівняно зі зменшенням середньорічної вартості відповідних активів і пасивів досліджуваного підприємства.

Таблиця 3.7

Показники ділової активності ХХХ за 2019 – 2021 рр.

Показники	Роки		Відхилення 2021 р. до 2019 р.	
	2019	2021	(+;-)	%
1. Коефіцієнт обертання активів	0,676	0,431	-0,245	х
2.Тривалість одного обороту активів, днів	532	835	+303	+57,0
3. Коефіцієнт обертання оборотних активів	0,865	0,567	-0,298	х
4. Тривалість одного обороту оборотних активів, днів	416	635	+219	+52,6
5. Коефіцієнт обертання запасів	1,273	0,805	-0,468	х
6.Тривалість одного обороту запасів, днів	283	447	+164	+58,0
7. Коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості	4,125	1,354	-2,771	х
8.Тривалість одного обороту поточної дебіторської заборгованості, днів	87	266	+179	у 3,1 р.
9. Коефіцієнт обертання власного капіталу	2,025	0,879	-1,146	х
10. Тривалість одного обороту власного капіталу, днів	178	410	+232	у 2,3 р.
11. Коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості	7,581	11,148	+3,567	х
12. Тривалість одного обороту кредиторської заборгованості, днів	48	32	-16	-33,3
13. Тривалість операційного циклу, днів	370	713	+343	+92,7
14. Тривалість фінансового циклу, днів	322	681	+359	у 2,1 р.

У результаті переважаючого зменшення тривалості одного обороту запасів ХХХ на 164 дні над збільшенням тривалості одного обороту поточної дебіторської заборгованості ХХХ на 179 днів тривалість операційного циклу зросла на 343 днів (92,7%).

В умовах зменшення тривалості одного обороту поточної кредиторської заборгованості ХХХ на 16 днів тривалість фінансового циклу збільшилась на 359 днів (у 2,1 рази), що також негативно характеризує динаміку ділової активності підприємства.

Використаємо дані табл. 3.8 для оцінки платоспроможності ХХХ систему показників - коефіцієнтів ліквідності.

Станом на 2021 р. коефіцієнт абсолютної ліквідності ХХХ є нижче нормативного на 0,080 пункти, тобто використавши грошові кошти

підприємства мало змогу погасити поточні зобов'язання (на 1 грн поточних зобов'язань припадало 0,086 грн. грошових коштів).

Таблиця 3.8

Показники оцінки ліквідності та платоспроможності ХХХ за 2019 – 2021 рр.

Показники	Норматив-не значення	Роки			Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.
		2019	2020	2021	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,006	0,006	0,086	+0,080
Проміжний коефіцієнт покриття	>0,7	0,285	1,049	0,551	+0,266
Загальний коефіцієнт покриття	≥1,5	1,329	1,763	1,670	+0,341

Проміжний коефіцієнт покриття ХХХ є нижче нормативного у 2021 році на 0,149 пункти.

Розрахований показник показав, що відповідно на 1 грн поточних зобов'язань припадало відповідно до 2021 р. 0,55 грн.(при нормативі ≥ 0,7).

Загальний коефіцієнт покриття ХХХ є вище нормативного протягом 2021 р. На 1 грн. поточних зобов'язань у 2021 р. припадає 1,67 грн. оборотних активів підприємства (при нормативі ≥ 1,5).

3.2. Оцінка показників посівних площ, урожайності та реалізації технічних культур

Завдання розділу 3.2 передбачає оцінку основних показників виробництва технічних культур: посівна площа (кількість засіяної площі під відповідні культури, одиниця виміру - га), урожайність (відношення валового збору до засіяної площі, одиниця виміру – ц/га), валовий збір (загальна кількість зібраного урожаю, одиниця виміру - ц).

До кількісних показників віднесемо виробничу собівартість загальну –

сума витрат на виробництво конкретної культури, тис. грн., собівартість 1 ц – відночення виробничої собівартості загальної до кількості зібраного урожаю, собівартість реалізації – витрати, пов'язані з реалізацією продукції та витрати саме реалізованої продукції, ціна – вартість за яку реалізована продукція, прибуток – різниця між ціною та собівартістю реалізації, рівень рентабельності – відношення прибутку до собівартості реалізації у відсотках.

Аналіз зазначених показників проведемо на підставі форм статистичної звітності досліджуваного підприємства:

- ф. № 29 сг. містить інформацію про посівну площу уточнену та зібрану в га та обсяг виробництва в ц;

- ф. № 21-заг для аналізу динаміки кількості реалізованої продукції, її вартість без сум дотацій та ПДВ;

- ф. № 50 сг є актуальною для аналізу витрат. Зокрема, в розрізі сільськогосподарських культур зазначається інформація про статті витрат, виробничу собівартість, собівартість реалізованої продукції та витрат на збут.

Для теми дослідження використаємо дані про виробництво та реалізацію сої ХХХ, оскільки вона вирощувалася протягом 2019 – 2021 рр., тоді як у соняшник лише у 2021 р.

На першому етапі для аналізу основних показників виробництва використаємо дані ф. № 29-сг (площа та валовий збір) та № 50 сг (виробнича собівартість) (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Динаміка вирощування сої ХХХ за 2019 - 2021 рр.

Показники	Роки			Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.	
	2019	2020	2021	абсолютне	відносне, %
Посівна площа, га	555,9	872,3	956,24	+400,34	+72,0
Урожайність, ц/га	30,0	24,7	29,0	-0,9	-3,1
Валовий збір, ц	16653,82	21558,66	27767,4	+11113,58	+66,7
Виробнича собівартість, тис. грн	10748,6	16135,5	22894,8	+12146,2	у 2,1 р.
Собівартість 1 ц, грн	645,41	748,45	824,52	+179,11	+27,8

Аналіз динаміки показників вирощування сільськогосподарських культур у 2021 р. порівняно з 2019 р. показав як позитивну, так і негативну тенденцію. Зокрема: площа сої зросла на 400,34 га, або 72 %; урожайність знизилася на 0,9 ц/га, або на 3,1 %; обсяг виробництва сої зріс на 11113,58 ц або на 66,7 % за рахунок розширення посівної площі та незначного зниження урожайності. Виробнича собівартість сої зросла у 2,1 рази, 1 ц сої зросла на 179,11 грн, або на 27,8 %, що пов'язано із здорожчанням матеріальних ресурсів.

Проведемо аналіз основних економічних показників ефективності вирощування сої ХХХ за допомогою даних табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Динаміка показників економічної ефективності виробництва сої ХХХ за 2019 - 2021 рр.

Показники	Роки			Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.	
	2019	2020	2021	абсолютне	відносне, %
Кількість реалізованої продукції, ц	22435	16717	4048	-18387,00	-82,0
Собівартість 1 ц реалізації, грн	700,33	1025,03	1646,20	+945,86	у 2,4 р.
Ціна реалізації 1 ц, грн	723,80	1192,39	1297,65	+573,85	+79,3
Прибуток (збиток) 1 ц, грн	23,47	167,36	-348,54	-372,01	х
Рівень рентабельності, %	3,4	16,3	-21,2	-24,5	х

Динаміка показників економічної ефективності виробництва та реалізації сої показав, що кількість реалізованої продукції зменшилася на 18387 ц, або на 82 %, собівартість 1 ц реалізації зросла на 945,86 грн, або у 2,4 рази, ціни реалізації на 573,85 грн, або на 79,3 %. В результаті, збиток від реалізації 1 ц бобів сої зріс на 372,01 грн, або на 45,1 %, рівень збитковості зріс порівняно з 2019 р. на 24,5 пункти.

Собівартість виробленої продукції – це всі витрати, затрачені на виробництво певного виду продукції. До її складу входять:

- витрати на оплату праці (рахунок 66);

- відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок – рахунок 651);

- матеріальні витрати (матеріали сільськогосподарського призначення – рахунок 208, паливо-мастильні матеріали – рахунок 203, запасні частини – рахунок 207, малоцінні та швидкозношувані предмети – рахунок 22 та інші);

- амортизація необоротних активів (рахунок 13);

- інші витрати – всі інші витрати, які не обліковані вище.

Всі витрати діяльності підприємства за вказаними вище елементами розкривається у розділі ІІ форми 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Форма 50 с.-г. «Основні економічні показники роботи сільгосппідприємств» за 2019 – 2021 рр. ХХХ містить інформацію про собівартість в розрізі виробленої продукції та статей витрат.

Проаналізуємо динаміку та структуру витрат на виробництво продукці рослинництва ХХХ (табл. 3.11).

Отже, витрати на виробництво продукції рослинництва зменшилися у 2021 р. поріняно з 2019 р. на 11 млн 778,8 тис. грн, або на 20,3 % за рахунок матеріальних витрат на 3 млн 876,8 тис. грн, або на 13,1 %, витрат на оплату праці на 3 млн 876,8 тис. грн, або на 13,1 %, інших прямих витрат на 2 млн 25,7 тис.грн, або на 11,5 %, загальновиробничих витрат на 4 млн 658,8 тис. грн, або на 57,3 %.

Таблиця 3.11

Динаміка та структура витрат на виробництво продукції рослинництва ХХХ за 2019 - 2021 рр.

Види витрат і відрахувань	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Прямі матеріальні витрати	29492,2	50,9	18107,1	41,5	25615,4	55,4	-3876,8	-13,1
Прямі витрати на оплату праці	2792,7	4,8	1792,5	4,1	1575,2	3,4	-1217,5	-43,6
Інші прямі витрати	17556,8	30,3	16680,9	38,2	15531,1	33,6	-2025,7	-11,5
Загальновиробничі витрати	8135,4	14,0	7061,7	16,2	3476,6	7,5	-4658,8	-57,3
Всього	57977,1	100	43642,2	100	46198,3	100,0	-11778,8	-20,3

У структурі витрат на виробництво продукції рослинництва (рис. 3.5) переважає частка матеріальних витрат.

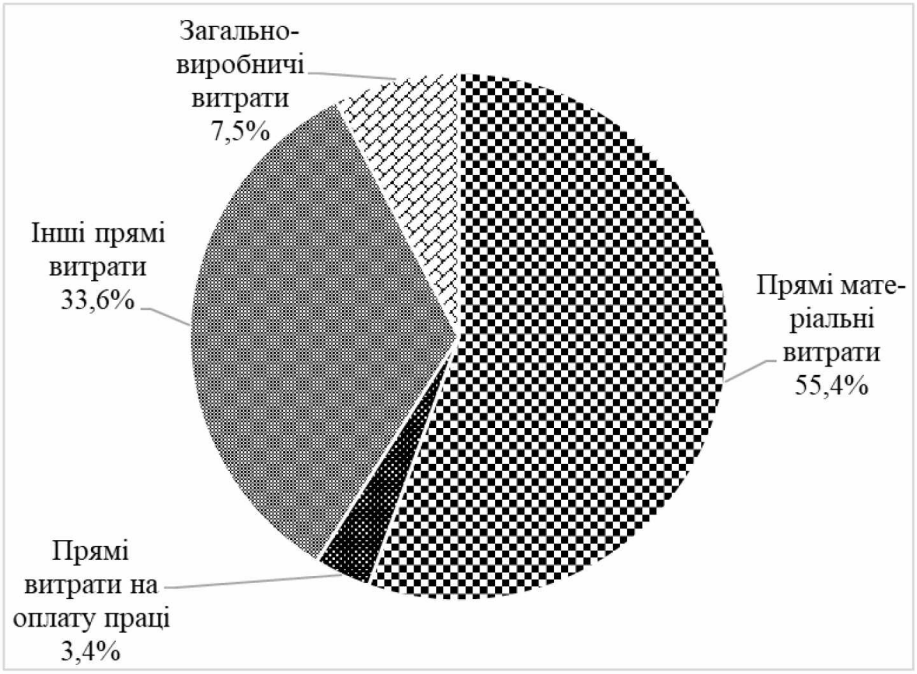

Рис. 3.5. Ілюстративне зображення структури витат на виробництво продукції рослинництва ХХХ за 2021 р., %

Зокрема, на кінець 2021 р. вона склала 55,4 %, що на 4,5 пункти більше порівняно з 2019 р. Зазначимо, що у складі матеріальних витрат найбільша частка припадає на мінеральні добрива, пальне, насіння та посадковий матеріал.

Проаналізуємо динаміку та структуру собівартості сої ХХХ (табл. 3.12).

Аналіз виробничої собівартості бобів сої ХХХ показав, що її сума у 2021 р. порівняно з 2019 р. зросла на 12 млн 145,9 тис. грн, або у 2,1 рази за рахунок: вартості витраченого насіння на 2 млн 88,2 тис. грн, або у 2,4 рази, внесених мінеральних добрив – на 229,2 тис. грн, або на 53,7 %, списаного пального та мастильних матеріалів на 914,5 тис. грн, або у 3,3 рази, прямих витрат на оплату праці на 166,8 тис. грн, або на 22 % та відповідно відрахувань на соціальні заходи на 35,1 тис. грн, або на 22 %. оплати послуг і робіт сторонніх організацій на 4 млн 233,4 тис. грн, або у 2,9 рази, інших прямих та загальновиробничих витрат – на 3 млн 316,5 тис. грн, або у 3,3 рази.

Таблиця 3.12

Динаміка та структура собівартості бобів сої у ХХХ за 2019 – 2021 рр.

Статті витрат	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	абсолютне (+;-)	відносне, %
Прямі матеріальні витрати	3544,9	33,0	8338,5	36,7	8802,8	38,4	+5257,9	у 2,5 р.
вартість насіння та посадкового матеріалу	1447,9	13,5	2394,9	10,5	3536,1	15,4	+2088,2	у 2,4 р.
вартість мінеральних добрив	427,2	4,0	817,8	3,6	656,4	2,9	+229,2	+53,7
вартість ПММ	391,2	3,6	1398,7	6,2	1305,7	5,7	+914,5	у 3,3 р.
вартість решти матеріальних витрат	1278,6	11,9	3727,1	16,4	3304,6	14,4	+2026	у 2,6 р.
Прямі витрати на оплату праці	757,8	7,1	619,4	2,7	924,6	4,0	+166,8	+22,0
Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати	6445,9	60,0	13782,3	60,6	13167,1	57,5	+6721,2	у 2,0 р.
відрахування на соціальні заходи	158,3	1,5	133,6	0,6	193,4	0,8	+35,1	+22,2
амортизація	2675,3	24,9	2554,8	11,2	1811,5	7,9	-863,8	-32,3
оплата послуг сторонніх організацій	2159,3	20,1	6376	28,0	6392,7	27,9	+4233,4	у 2,9 р.
решта інших прямих та загальновиробничих витрат	1453	13,5	4717,9	20,7	4769,5	20,8	+3316,5	у 3,3 р.
Виробнича собівартість - всього	10748,6	100	22740,2	100	22894,5	100	+12145,9	у 2,1 р.

Зниження відмічено по сумі нарахованої амортизації необоротних активів на 863,8 тис. грн, або на 32,3 %.

У структурі виробничої собівартості сої ХХХ протягом досліджуваних років переважає частка інших прямих та загальновиробничих витрат, відповідно 60,0 %, 60,6 %, 57,5 %. Вагому частку у структурі витрат займають матеріальні витрати, відповідно 33,0 %, 36,7 % та 38,4 %.

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

Економічна ефективність сільськогосподарського виробництва ХХХ означає одержання певної кількості продукції з одного гектара земельної площі при найменших затратах праці і коштів на виробництво продукції.

Фактори ефективності – це вся сукупність рушійних сил і причин, які впливають на зміну її показників.

Використавши дані ф. 50–сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» ХХХ проаналізуємо вплив чинників на виробництво продукції сої способом абсолютних різниць та індексним методом (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

Вихідна інформація для аналізу впливу чинників на виробництво сої ХХХ за 2019, 2021 рр.

Показники	Соя			
	Роки		Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.	
	2019	2021	абсолютне	відносне, %
1. Валовий збір, ц	16653,82	27767,4	+11113,58	+66,7
2. Зібрана площа, га	555,9	956,24	+400,34	+72,0
3. Урожайність, ц/га	30,0	29,0	-0,9	-3,1

Модель факторного аналізу виробництва виду продукції рослинництва ХХХ:

$$ВЗ = П \times У, \quad (3.1)$$

де ВЗ – виробництво продукції (валовий збір), ц; П – зібрана площа, га; У – урожайність, ц/га.

Загальна зміна валового збору бобів сої ХХХ:

- абсолютна:

$$\Delta_{ВЗ} = ВЗ_1 - ВЗ_0 \quad (3.2)$$

$\Delta_{ВЗ} = 27767,4 - 16653,82 = +11113,58,$

- відносна, %

$$\Delta_{ВЗ} = ВЗ_1 / ВЗ_0 \quad (3.3)$$

$\Delta_{ВЗ,\%} = (27767,4 / 16653,82) \times 100 - 100 = +66,7.$

В тому числі за рахунок:

1) розширення посівних площ:

- абсолютна:

$$\Delta_{ВЗп} = (П_1 - П_0) \times У_0 \quad (3.4)$$

$\Delta_{ВЗп} = (956,24 - 555,9) \times 30,0 = 12\ 010,2,$

- відносна, %:

$$\Delta_{ВЗп} = (П_1 / П_0) \times 100 - 100 \quad (3.5)$$

$\Delta_{ВЗп} = (956,24 / 555,98) \times 100 - 100 = +72,0;$

2) зниження урожайності:

- абсолютна:

$$\Delta_{ВЗу} = (У_1 - У_0) \times П_1 \quad (3.6)$$

$\Delta_{ВЗп} = (29,0\text{-}30,0) \times 956,24 = -95,62,$

- відносна, %

$$\Delta_{ВЗп} = (У_1 / У_0) \times 100 - 100 \quad (3.7)$$

$\Delta_{ВЗп} = (29,0/30,0) \times 100 - 100 = -3,1.$

Отже, проведений аналіз показав, що у 2021 р. валовий збір бобів сої ХХХ зріс порівняно з 2019 р. на 11113,58 ц або на 66,7 %, причому за рахунок зниження урожайності сої на 0,1 ц/га, валовий збір зменшився на 95,62 ц або на 3,1 %, за рахунок розширення посівної площі на 400,34 га, валовий збір зріс на 12010,2 ц або на 72,0 %. У структурі факторів впливу на зростання валу переважає розширення посівних площ.

Наступним етапом є аналіз показників виробничої собівартості бобів сої ХХХ. Для цього використаємо дані табл. 3.14. Отже, проведений аналіз показав, що у 2021 р. порівняно з 2019 р. виробнича собівартість 1 ц бобів сої зросла на 179,11 грн (при зростанні загальної суми виробничих витрат у 2,1 рази). Для дослідження впливу на собівартість продукції використано два фактори: витрати на 1 га зібраної площі та урожайність.

Таблиця 3.14

Аналіз показників виробничої собівартості бобів сої ХХХ за 2019, 2021 р

Показники	Технічні культури			
	Роки		Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.	
	2019	2021	абсо-лютне	відносне, %
1. Вироблена продукція, ц (q)	16653,82	27767,4	+11113,58	+66,7
2. Зібрана площа, га (П)	555,9	956,24	+400,34	+72,0
3. Урожайність, ц/га (у)	30	29	-1,0	-3,3
4. Виробнича собівартість продукції, тис. грн (zq)	10748,6	22894,8	+12146,2	У 2,1 р.
5. Витрати на 1 га зібраної площі, грн (zy)	19335,49	23942,52	+4607,03	+23,8
6. Виробнича собівартість 1 ц, грн (z)	645,41	824,52	+179,11	+27,8
7. Загальна зміна виробничої собівартості 1 ц порівняно з попереднім роком, грн ($z_n - z_{n-1}$)	х	179,11	х	х
в т.ч. за рахунок збільшення (зменшення):				
7.1. витрат на 1 га зібраної площі (($z_n y_n/y_{n-1}$)-z_{n-1})	х	152,67	х	х
7.2. урожайності ($z_n - (z_n y_n/y_{n-1})$)	х	26,44	х	х

Аналіз факторів впливу на виробничу собівартість 1 ц бобів сої ХХХ показав:

- за рахунок зростання витрат на 1 га зібраної площі на 4607,03 грн, або на 23,8 %, виробнича собівартість 1 ц зросла на 152,67 грн;
- за рахунок зниження урожайності сої на 0,1 ц/га, або на 3,3 %, виробнича собівартість 1 ц бобів зросла на 26,44 грн.

За допомогою способу абсолютних різниць визначимо вплив факторів на зміну суми прибутку від реалізації сої у 2021 р. порівняно з 2019 р. (табл. 3.15). На зміну фінансового результату від реалізації продукції впливають три фактори: обсяг реалізації; середня ціна реалізації; повна собівартість одиниці реалізованої продукції.Прибуток від реалізації 1 ц сої ХХХ склав у 2020 р. 2 млн 797,7 тис.грн, у 2019 - 526,5 тис.грн. Натомість у 2021 р. підприємством отримано збиток 1 млн 410,9 тис.грн. Аналізуючи фактори впливу на загальну суму прибутку встановлено, що у 2021 році порівняно з 2020 р. за рахунок зниження кількості реалізованої продукції, збиток зріс на 2 млн 120,24 тис.грн, за рахунок зростання ціни на боби сої, збиток зменшився на 426,10 тис.грн.

Таблиця 3.15

Факторний аналіз фінансових результатів від реалізації сої ХХХ за 2019-2021 рр.

Показники	Роки		
	2019	2020	2021
1. Реалізація продукції у фізичній масі, ц	22435	16717	4048
2. Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн	16238,50	19933,20	5252,90
3. Повна собівартість, тис. грн	15712	17135,5	6663,8
4. Прибуток (збиток), тис. грн (п. 2 – п. 3)	526,5	2797,7	-1410,9
У розрахунку на 1 ц реалізованої продукції:			
5. повна собівартість, грн (п. 3 ×1000 / п. 1)	700,33	1025,03	1646,20
6. середня реалізаційна ціна (п.2 × 1000 / п. 1)	723,80	1192,39	1297,65
7. прибуток (збиток), грн (п. 6 – п. 5)	23,47	167,36	-348,54
8. Загальна зміна прибутку (збитку) порівняно із попереднім роком, тис. грн (п. 4п – п. 4п-1)	×	+2271,20	-4208,60
в т.ч. за рахунок зміни:			
8.1. кількості реалізованої продукції (п. 1п – п. 1п-1) × п. 7п-1 / 1000	×	-134,19	-2120,24
8.2. собівартості 1 ц (п. 5п-1 – п. 5п) × п. 1п / 1000	×	-5428,01	-2514,46
8.3. ціни реалізації 1 ц (п. 6п – п. 6п-1) × п. 1п / 1000	×	+7833,40	+426,10

Зростання собівартісті реалізації призвів до зростання збитку на 2 млн 514,46 тис. грн. Отже, станом на 2021 р., виробництво та реалізація сої у ХХХ є збитковим, показники мають тенденцію до зниження.

На сьогоднішній день в Україні соя є однією з найперспективніших культур. Це пов’язано з низкою переваг у формування попиту та пропозиції на соєвому ринку: 1) як сировини для харчової промисловості; 2) як кормового продукту; 3) як поліпшувач родючості грунту; 4) як біопаливна культура.

Підвищення ефективності всіх факторів інтенсифікації технології вирощування сої повинно здійснюватись передусім на основі сучасного рівня агротехніки. Тобто, необхідно переглянути технології вирощування сої для розробки стратегії адаптивної інтенсифікації її виробництва. У сільськогосподарських товаровиробників найефективнішим важелем інтенсифікації виробництва бобів сої залишається сорт та якість насіння, саме ці фактори впливають на рівень урожайності і якість продукції. Не менш важливим є вплив мінерального живлення рослини.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження щодо обліку та аналізу виробництва продукції технічних культур можемо зробити наступні висновки:

1. Ознайомлення з теоретичними та методологічними напрацюваннями зарубіжних і вітчизняних економістів свідчить про існування різних точок зору щодо сутності витрат, що пояснюється різноплановими підходами у поглядах на природу виробничого процесу. Перший підхід грунтується на розумінні господарського життя з точки зору трудової теорії вартості, яка враховує взаємодію під час виробничого процесу трьох основних складових (робочої сили, засобів праці, а також предметів праці) з характерною інтерпретацією поняття вартості, її складових та структури. За цим підходом витрати трактують, як «затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції». Другий підхід грунтується на ресурсному розумінні природи господарства, враховуючи обмеженість ресурсів та альтернативність варіантів використання, і по-іншому трактує сутність вартості та її складових елементів.

2. Аналіз законодавчо-нормативних аспектів обліку витрат діяльності показав, що визначення обліку витрат регламентується низкою законів України, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інструкцій, наказів, рекомендацій тощо, що дає змогу керуватися цими документами для досконалої організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Зокрема, відповідно до НП(С)БО 1, «витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)».

3. Класифікація витрат займає важливе місце в управлінні підприємством. Класифікація – це групування витрат за класифікаційною ознакою з метою використання в управлінні та формуванні собівартості продукції. Класифікацію витрат здійснюють з метою надання інформації для проведення контролю та

аналізу використання ресурсів. Класифікація витрат виробництва проводиться за декількома класифікаційними ознаками, а саме: за економічним змістом, за калькуляційними статтями, за способом включення до собівартості тощо.

4. Управління витратами набуває особливої актуальності, воно представляє собою процес формування витрат, який носить цілеспрямований характер щодо їх видів, місць і носіїв. Процес управління витратами сприяє їх скороченню, а також забезпечує постійний контроль за їх рівнем витрачання. Виробництво в галузі рослинництва носить сезонний характер, внаслідок цього період технологічного процесу знаходиться в розриві з періодом одержання готової продукції. Методологія ведення управлінського обліку на підприємстві повинна бути направлена на одержання допустимих альтернативних варіантів вирішення питань, що виникають у ході роботи та мають відношення до управління витратами й результатом. У результаті вносяться значні зміни у завдання управлінського обліку, порівнюючи їх із фінансовими, враховуючи сучасні умови, у яких більш важливим є процес управління утворенням витрат і доходів, а не фіксація їх фактичної величини. У зв'язку з цим виникає потреба здійснення обліку витрат виробництва на аналітичному рахунку 231 не в розрізі періодів часу, а по видах продукції, яка виробляється на підприємстві. При цьому стає більш зручнішим ведення бухгалтерського обліку, так як витрати групуються в розрізі культур, і можна оперативно визначити, які витрати були витрачені на певну культуру, сформувавши оборотно-сальдову відомість.

5. У форматі Наказу про облікову політику реалізується документальне оформлення облікової політики підприємства. Наказ є внутрішнім регламентом, який регулює процес організації обліку на підприємстві. Його розробляє головний бухгалтер та затверджує керівник. Перед обліковою політикою щодо витрат стоять завдання: по-перше вона повинна надати службі менеджменту підприємства оперативну й своєчасну інформацію щодо витрат та їх динаміки, а також пропозиції щодо їх зменшення; по-друге, передбачити можливість щодо надання інформаційних даних про витрати підприємства зацікавленим

користувачам.

6. В результаті проведеного дослідження ХХХ встановлено, що організація первинного обліку виробництва рослинництва не відповідає сучасним вимогам щодо надання повної, достовірної та вчасної інформації про їх наявність, рух та вартість, тобто не дотримується принцип повного висвітлення. Серед причин цього слід відмітити невикористання типових та спеціалізованих форм первинного обліку біологічних активів рослинництва. В умовах посилення ролі управлінського обліку на підприємствах такі форми не задовольняють сучасних вимог щодо повноти та якості облікової інформації. Особливо відчутно проблема організації ефективного первинного обліку та документообігу постала після затвердження НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

7. Записи про понесені витрати на виробництво продукції технічних культур здійснюються на підставі первинних бухгалтерських документів, які можна орієнтовно було по груповано: з обліку витрат праці; з обліку засобів праці (амортизація); з обліку витрат матеріальних цінностей; з обліку вартості робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями. Кожна група документів має своє призначення в залежності від об'єктів здійснюваних витрат (праця, матеріальні цінності, основні засоби). На основі первинних документів проводиться узагальнення облікових даних по господарських операціях у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку.

8. Для оприбуткування продукції технічних культур використовують ряд документів, які нами поділено на три групи: оприбуткування готової продукції, процес виробництва якої закінчено і вона оприбуткована в дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»; оприбуткування побічної продукції (солома, полова і т.п.), що оприбутковується в дебет рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

9. Облік витрат ведуть на синтетичному рахунку 23 «Виробництво» субрахунку другого порядку 231 «Рослинництво», по дебету якого відображають витрати понесені на вирощування сільськогосподарських

культур, а по кредиту – вихід продукції, оціненої за справедливою вартістю. Облік витрат в рослинництві ХХХ ведуть за очновними статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати; роботи та послуги; загальновиробничі витрати.

6. Інформація про витрати діяльності відображається у звітності у таких формах: ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»; ф. № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств за рік».

10. Аналіз діяльності підприємства дав підстави зробити висновок про нестійкий фінансовий стан та залежність від кредиторів. Показники ліквідності показали, що використавши лише наявні оборотні активи, підприємство має можливість погасити поточні зобов'язання.

9. В результаті дослідження встановлено: основними технічними культурами, які вирощує ХХХ є соя та соняшник (у 2021 р.). Розширення посівних площ соняшнику відбулося за рахунок зменшення площі кукурудзи на зерно. Валовий збір сої у 2021 р.. порівняно з 2019 р. збільшилася; собівартість виробленої продукції збільшилася; показники, що характеризують економічну ефективність характеризується у 2021 р. збитковістю за рахунок переважаючої собівартістю реалізації над ціни.

У зв'язку з проведеними дослідженнями можна внести такі пропозиції:

1. Для забезпечення надання достовірної й своєчасної інформації для управлінських потреб, а також з метою оптимізації процедури підготовки Наказу про облікову політику доцільним є його готувати у розрізі етапів (організаційно-технічного, методичного та заключного). Така організація забезпечить застосування єдиного підходу до організації й методики ведення обліку витрат, а також підготовки й надання необхідної інформації про них працівникам підприємства для розробки й прийняття управлінських рішень. Пропонується до Наказу про облікову політику включити такі елементи

облікової політики щодо витрат: перлік та склад постійних і змінних загальновиробничих витрат; базу розподілу загальновиробничих витра; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції. Також доповнити Наказ про облікову політику наступними додатками щодо обліку витрат: об'єкти обліку витрат й об'єкти калькулювання; статті калькулювання виробничої собівартості продукції; номенклатура статей загальновиробничих витрат; номенклатура статей адміністративних витрат; номенклатура статей витрат на збут; номенклатура статей інших витрат; графік документообороту; первинні документи, які затверджуються наказом керівника; первинні та зведені документи, регістри обліку, які підтверджує головний бухгалтер; назви форм та строки подання управлінської звітності.

2. Оцінку біологічних активів рослинництва здійснювати за справедливою вартістю, шляхом створення на підприємстві постійно діючої Комісії з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

3. Посилити контроль за обліком витрат та визначенням собівартості продукції, проводячи у встановлені строки внутрішньогосподарський контроль працівниками бухгалтерії.