

**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 зернових культур»

Виконав: здобувач вищої освіти  
за освітньо-професійною програмою  
Облік і оподаткування  
спеціальності 071 Облік і оподаткування  
ступеня вищої освіти Магістр  
групи 1  
Богаєнко О. С.  
Керівник: Канцедал Н. А.  
Рецензент: Мілька А. І.

**Полтава - 2022 року**

## ЗМІСТ

	ст.
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА.....	8
1.1. Економічний зміст витрат на виробництво продукції рослинництва.....	8
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення .....	17
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР.....	22
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства .....	22
2.2. Облік витрат та виходу продукції зернових культур та відображення інформації у звітності .....	28
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР.....	43
3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання .....	43
3.2. Оцінка показників посівних площ, виробництва та реалізації зернових культур.....	55
3.3. Аналіз економічної ефективності виробництва зернових культур та напрями її підвищення .....	63
ВИСНОВКИ.....	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	74
ДОДАТКИ.....	83

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В ринковому середовищі, особливо у кризовий період одержання бажаного результату залежить від трьох складових: витрат на виробництво і реалізацію продукції, запланованої ціни одиниці продукції та обсягу її реалізації.

Управління витратами – це вміння економити ресурси і максимізувати віддачу від них. Даний процес являє собою цілеспрямоване формування витрат за їх видами, місцями та носіями, не ігноруючи питання постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження.

Відповідно, постійний аналіз цих складових дає змогу визначати економічні співвідношення між витратами, обсягом реалізації, ціною і прибутком підприємства, а також шукати можливості максимізації прибутку шляхом вибору найбільш вигідного поєднання змінних та постійних витрат.

Тож, основним завданням управління витратами є віднайдення способів найефективнішого використання наявних обмежених ресурсів засобами планування, калькулювання, обліку і контролю витрат діяльності господарюючого суб'єкта. Проблеми обліку, аналізу та контролю витрат знайшли висвітлення у працях вчених-класиків: М. Т. Білухи, О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюк, Л. В. Нападовської, В. О. Подольської, В. Я. Плаксієнка, М. С. Пушкара, а також зарубіжних вчених: В. Б. Івашкевича, Т. П. Карпової, В. Ф. Палія, Ч. Хорнегера та інших вчених-економістів.

У відкритих публікаціях вчених-сучасників вирішуються питання, що стосуються уточнення сутності та класифікації витрат для раціональної організації їх обліку і контролю та ефективності господарської діяльності; вдосконалення методики калькулювання продукції та визначення фінансових результатів; висвітлення особливостей організації й практичної реалізації методики внутрішнього контролю витрат операційної діяльності та інші.

**Мета і завдання дослідження.** Метою кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретичних та методичних положень обліку та аналізу витрат виробництва продукції зернових культур у діяльності підприємств.

Для досягнення поставленої мети виконувалися наступні завдання:

- з'ясувати економічну сутність витрат, завдання їх обліку;
- дослідити класифікацію витрат за різними ознаками;
- дослідити діючий порядок документування, обробки первинної інформації, стан організацій синтетичного і аналітичного обліку витрат виробництва продукції зернових культур в умовах діяльності суб'єкта господарювання;
- висвітлити методику і техніку проведення аналізу витрат виробництва сільськогосподарської продукції, у тому числі й за досліджуваним об'єктом;
- розробити рекомендації з удосконалення обліку та застосування методики аналізу витрат виробництва продукції зернових культур, спрямовані на підвищення інформативності синтетичного й аналітичного обліку, використання яких дозволить підвищити ефективність інформаційної бази для управління діяльністю підприємства для реалізації інтересів власників.

**Об'єкт і предмет дослідження.** Об'єктом дослідження сукупність теоретичних, практичних, методологічних засад обліку та аналізу витрат сільськогосподарської діяльності.

Предметом дослідження є процеси документування та обліку витрат виробництва продукції зернових культур, що впливають на формування показників фінансового і податкового обліку сільськогосподарського підприємства.

**Наукова новизна одержаних результатів:**

- 1) систематизовано особливості облікового відображення біологічних активів рослинництва, зокрема зернових культур шляхом виокремлення двох умовних етапів етапи: облік до збору урожаю та облік в період збору урожаю;
- 2) деталізовано процедурні аспекти документального оформлення і

порядку відображення витрат на виробництво зернових культур на першій стадії виробничого циклу;

3) виокремлено умови, за яких для цілей обліку біологічні активи переводяться у незавершене виробництво, а за яких – зараховуються до складу готової продукції.

**Практичне значення одержаних результатів** дослідження полягає в тому, що одержані рекомендації спрямовані на збагачення практики діяльності підприємств конкретними методиками документування, обліку і аналізу витрат виробництва продукції зернових культур.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати дослідження доповідалися на відкритих заходах, зокрема шляхом участі в конференціях, зокрема у конференції за результатами проходження практики у м. Полтаві (ПДАУ, 2022) та Всеукраїнській науково-практичну конференцію «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін» (ПДАУ, 2022).

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 2 тези у матеріалах конференцій, розміщених у відкритому доступі, зокрема в електронному репозитарії ПДАУ загальним обсягом 0,52 др. арк, авторський внесок – 0, 27 др. арк.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

#### 1.1. Економічний зміст витрат виробництва продукції рослинництва

Сільськогосподарське виробництво є джерелом продовольчих ресурсів, за рахунок яких забезпечуються не тільки потреби населення, а й конкурентоспроможність економічного сектору держави на рівні світового аграрного ринку. До закінчення війни неможливо точно розрахувати обсяг пошкоджень, котрих зазнав український агросектор. Загальна сума збитків, яких сільськогосподарська галузь України зазнала внаслідок повномасштабного російського вторгнення, становить 4,29 млрд доларів. За даними KSE Center for Food and Land Use Research станом на 08.06.2022 рр. пошкодження склали: сільськогосподарські угіддя та незібраний врожай - 2,135 млн дол.; сільськогосподарська техніка - 926 млн дол.; зерносховища - 272 млн дол.; тваринництво - 136 млн дол.; багаторічні насадження – 89 млн дол.; фактори виробництва - 120 млн дол.; втрачена вироблена продукція - 613 млн дол [45]. Але попри масштабні руйнування сільськогосподарської інфраструктури, мінування наших полів та зниження обсягів виробництва, провідні експерти стверджують, що цій ключовій галузі навряд чи загрожує втрата статусу житниці Європи та світу [15].

В таких умовах забезпечення безпеки підприємств у сфері сільського господарства є одним з пріоритетних напрямків, оскільки забезпечення країни неможливе без функціонування «здорового» виробничого сектору.

Результати розрахунків у табл. 1.1 дають можливість проаналізувати виробництво продукції сільського господарства в розрізі основних культур. Так, за досліджуваний період збільшився валовий збір зернових культур – на 40 474,4 тис т, або на 165,5%, олійних культур – на 14 837,1 тис т, або у 5 раз,

овочевих та баштанних продовольчих культур – на 3 831,5 тис га, або на 65,8%, баштанних продовольчих – на 121,98 тис. т, або на 32,7 %.

Таблиця 1.1

**Динаміка виробництва сільськогосподарської продукції в розрізі основних видів культур в Україні\***

Показники**	Роки							Відхилення 2020 р., % до 2000 р.
	2000	2005	2010	2015	2018	2019	2020	
<b><i>Зернові та зернобобові</i></b>								
ВЗ, тис. т	24459	38015,5	39270,9	60125,8	70056,5	75143,2	64933,4	165,5
У, ц/га	19,4	26	26,9	41,1	47,4	49,1	42,5	119,1
ПП, тис. га	12586,8	14605,2	14575,7	14640,9	14794,1	15291,9	15282,9	21,4
<b><i>Цукрові буряки</i></b>								
ВЗ, тис. т	13198,8	15467,8	13749,2	10330,8	13967,7	10204,5	9150,2	-30,7
У, ц/га	176,7	248,2	279,5	435,8	508,5	461,1	416,2	135,5
ПП, тис. га	747	623,3	492	237	274,7	221,3	220	-70,5
<b><i>Олійні</i></b>								
ВЗ, тис. т	3664	5678,9	10033	16961,5	21439,7	22291,8	18501,1	404,9
У, ц/га	11,9	12,9	15,2	21	23	25,6	20,2	69,7
ПП, тис. га	3084,9	4412,9	6588,6	8093,9	9027,3	8923,3	9006,9	192,0
<b><i>Овочеві</i></b>								
ВЗ, тис. т	5821,3	7295	8122,4	9214	9440,2	9687,6	9652,8	65,8
У, ц/га	112,3	157,1	173,6	206,1	214,3	214	207,4	84,7
ПП, тис. га	518,6	464,4	467,8	447,1	440,3	452,4	464,9	-10,4
<b><i>Баштанні продовольчі</i></b>								
ВЗ, тис. т	373	310,5	750,8	578,1	499,6	556	494,8	32,7
У, ц/га	44,4	62,4	91,7	78,6	77,3	85,4	77,9	75,5
ПП, тис. га	83,9	49,7	81,9	73,6	64,4	65	63,6	-24,2

умовні позначення: ВЗ - валовий збір, У – урожайність, ПП - посівна площа, з якої зібрано урожай

Тенденцію до зниження має виробництво цукрових буряків – на 4 048,6 тис. т, або на 30,7 %. За даними Державної статистики України у 2021 році виробництво зернових та зернобобових культур зросла на 132,5 %, цукрових буряків на 118,6 %, овочевих культур на 102,9 %. Протягом досліджуваного періоду зросла й урожайність культур. Так, урожайність зернових збільшилася у 2020 році порівняно з 2000 роком на 23,1 ц/га, або на 119,1%, у 2021 році – на 34,5 ц/га, або на 177,8 %; цукрових буряків відповідно на 239,5 ц/га, або на 135,5 % та на 302,4 ц/га, або на 171,1 %. Також у 2020 році порівняно з 2000

роком збільшилася урожайність олійних культур – на 8,3 ц/га, або на 69,7%, овочевих культур – на 95,1 ц/га, або на 84,7 та баштанних продовольчих – на 33,5 ц/га, або на 75,5%.

На підставі проведених розрахунків можна зробити висновок про збільшення валової продукції сільського господарства, розширення посівів олійних культур та інтенсивне використання орних земель.

Рослинництво, як одна із основних галузей сільськогосподарського виробництва, має специфічні і технологічні особливості: сезонний характер, участь у процесі виробництва землі, залежність від природних факторів тощо [24]. Саме тому гостро постає проблема створення системи обліку і контролю витрат для розробки ефективних управлінських рішень з метою своєчасного передбачення виникнення несприятливих ситуацій та спрямування діяльності підрозділів галузі рослинництва на досягнення позитивних кінцевих результатів [70].

Неоднозначність вирішення на практиці питань ведення бухгалтерського обліку допускається через нечіткість теоретичних підходів.

Облік на підприємствах, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції, характеризується витратами на біологічні перетворення у галузі рослинництва і тваринництва, впливаючи ти самим на його організацію [10]. Сільськогосподарські господарства займаються виробництвом різних видів продукції – рослинництва, тваринництва, послуг та робіт у сільському господарстві. Витрати рослинництва і тваринництва складають зміст статей та їх структуру (табл. 1.2).

Основними статтями витрат, які формують собівартість продукції рослинництва є прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. Аналіз структури собівартості продукції, робіт, послуг сільського господарства за 2020 рік показав, що майбільшу частку у структурі займають прямі матеріальні витрати, зокрема продукції рослинництва 49 %, тваринництва 76,2 %, по сільському

господарству відсоток склав 55,6 %. У складі матеріальних витрат галузі рослинництва переважає частка мінеральних добрив (16,4 %), що пов'язано із здорожчанням таких матеріалів, у продукції тваринництва, безумовно переважають корми (59 %).

Таблиця 1.2

**Структура витрат підприємств на виробництво продукції (робіт, послуг)  
сільського господарства у 2020 р., %**

Види витрат	Продукція (роботи, послуги)		
	сільського господарства	рослинництва	тваринництва
Витрати – усього	100,0	100,0	100,0
Прямі матеріальні витрати – усього	55,6	49,0	76,2
<i>у тому числі</i>			
насіння та посадковий матеріал	7,4	9,8	х
корми	14,4	х	59,0
з них покупні	5,9	х	24,3
інша продукція сільського господарства	1,7	1,0	3,9
мінеральні добрива	12,4	16,4	х
пальне і мастильні матеріали	6,4	8,0	1,5
електроенергія	1,0	0,6	2,2
паливо й енергія	0,5	0,4	0,7
запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту	4,7	5,3	2,8
Прямі витрати на оплату праці	7,0	6,5	8,5
Інші прямі витрати – усього	23,3	27,8	8,9
<i>у тому числі</i>			
відрахування на соціальні заходи	1,5	1,4	1,9
орендна плата за:	0,0	0,0	0,0
земельні частки (паї)	10,4	13,8	х
майнові паї	0,2	0,2	0,0
амортизація	8,0	8,8	5,5
Загальновиробничі витрати – усього	14,1	16,7	6,4
з них			
оплата послуг сторонніх організацій	7,3	8,6	3,1

В цілому по сільському господарстві у структурі матеріальних витрат переважає частка кормів – 14,4 % та мінеральних добрив – 12,4 %.

Структура виробничої собівартості виробленої продукції зернових та зернобобових за видами в підприємствах у 2020 році представлено на рис. 1.1.

Облік витрат та вихід продукції має свої особливості, які визначає

управлінський облік.

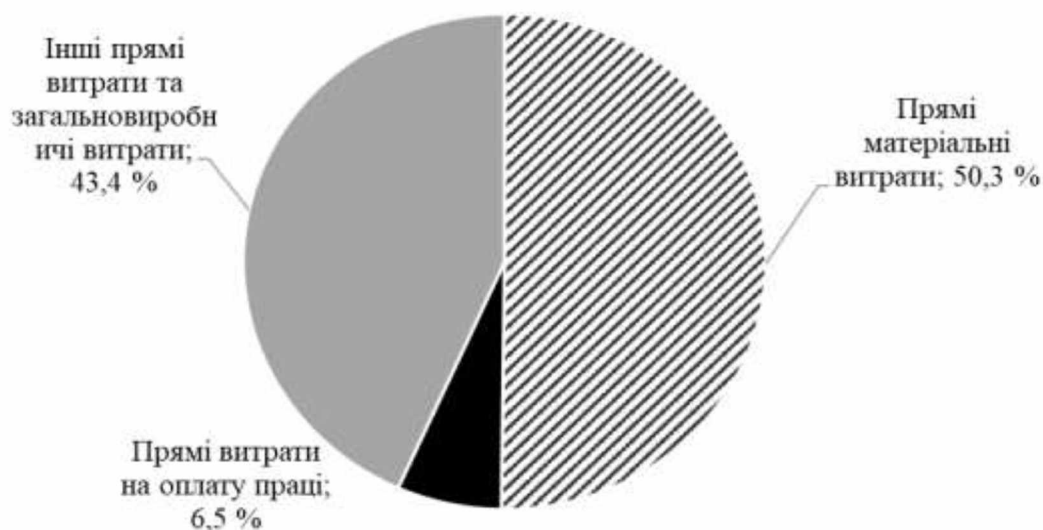


Рис. 1.1. Структура виробничої собівартості виробленої продукції зернових та зернобобових за видами в підприємствах у 2020 році, %

Важливою інформацією, яка формується у процесі здійснення управлінського обліку, є витрати, які формують виробничу собівартість. Узагальнення факторів, зумовлених особливостями технології вирощування сільськогосподарської продукції представлено на рис. 1.2.

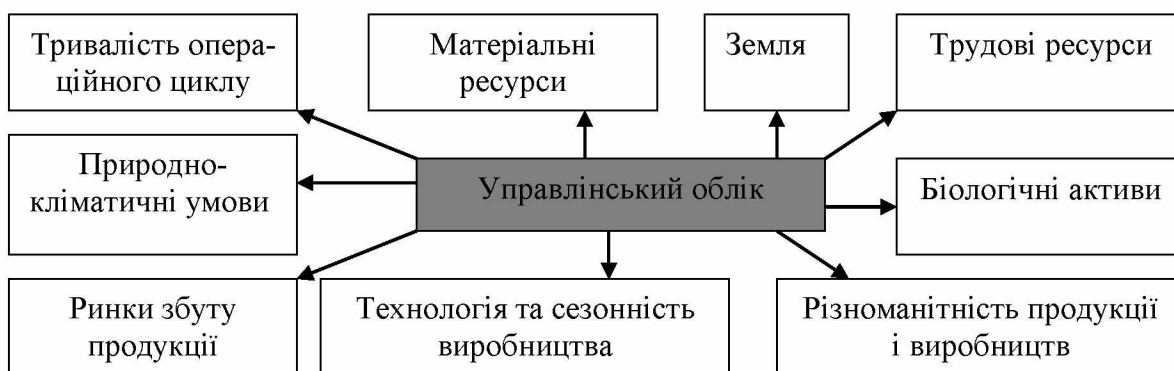


Рис. 1.2. Фактори, що впливають на організацію управлінського обліку

У процесі виробництва сільськогосподарської продукції аграрні підприємства використовують специфічні засоби виробництва, такі як:

- земля у частинні ріллі – основа сільськогосподарського виробництва, без якої неможливе вирощування сільськогосподарських культур – зернових, технічних; кормові культури необхідні для забезпечення функціонування галузі тваринництва, до таких земельних ресурсів належать сіножаті та пасовища для випасання. Витрати на утримання земельних ресурсів пов'язане з обробіткою земельних ресурсів, їх підживленням;

- робоча сила – працівники, як і працюють в галузі рослинництва (агрономи, трактористи-машиністи, комбайнери, виробничі бригади на прополці, скиртуванні, току та інші) та тваринництва (трактористи-машиністи, доярки, телятники, зоотехніки, ветеринари та інші). З використанням робочої сили пов'язані витрати на полату праці та відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок);

- техніка та обладнання, яка використовується у всіх технологічних процесах виробництва (трактори, плуги, борони, комбайни, сівалки, вантажні автомобілі, мотари, доїльні апарати, водопоїлки, косарки, транспортери тощо). Витрати на їх утримання пов'язане з нарахуванням амортизації, ремонтом тощо.

Засоби праці використовуються у господарстві нерівномірно, що пов'язано з сезонністю виробництва. Процеси вирощування сільськогосподарських культур можна умовно поділити на: витрати незавершеного виробництва та витрати поточного року.

Незавершене виробництва у рослинництві пов'язано з вирощуванням озимих культур, які сіють восени – озима пшениця, озимий ячмінь, озимий ріпак. Витрати поточного року здійснюються в межах одного поточного року з весни, коли здійснюють посів ярих культур, зернових, технічних і т.д., та закінчуються восени при збиранні урожаю (з липня по жовтень).

У галузі тваринництва процес виробництва продукції є безперервним, хоча витрати незавершеного виробництва обліковують при виробництві меду та інкубації яєць. По решті продукції, основними з яких є молоко, приріст, вирати

обліковуюють безперервно.

Крім того, для сільськогосподарського виробництва важливим фактором впливу є погодні умови. Особливо гостро стоїть проблема із зимівлею посівів. При холодній морозній зимі та відсутності снігу посіви озимих можуть вимерзти, що супроводжується додатковими витратами на перевіс, підживлення і т.д. Дощова погода перед самим збиранням урожаю влітку може призвести до зниження урожаю. Зниження виробництва продукції рослинництва пов'язане із кінцевим результатом діяльності. Неурожайність негативно впливає на галузь тваринництва, нестача власної кормової продукції, призводить до додаткових витрат на її придбання, що в свою чергу супроводжується зростанням собівартості виробленої продукції.

Отже, сезонність виробництва сільськогосподарських підприємств пов'язане з нерівномірним використанням технічних засобів та робочої сили протягом року. Витрати постійно фіксуються у первинних документах, на їх підставі формуються реєстри синтетичного та аналітичного обліку, що в свою чергу є підґрунтям фінансової та статистичної звітності.

Суми витрат накопичуються на рахунках обліку протягом року (рахунок 23 «Виробництво», залежно від виду продукції рослинництва – 231, тваринництва – 232, послуг у сільському господарстві – 234), а розподіл їх на об'єкти обліку та калькуляція собівартості продукції здійснюється наприкінці звітного періоду (року) [11].

Витрати, які обліковує підприємство у процесі виробництва продукції, і є витратами виробництва. Для підприємств можна виділити 2 підходи, якими характеризують виробничі витрати: бухгалтерський та економічний. Для економічних досліджень особливу цінність мають економічні витрати, для господарської практики - їх бухгалтерських вираз.

Об'єктивну характеристику процесів виробництва продукції сільського господарства надає організація та ведення бухгалтерського обліку витрат та визначення собівартості продукції.

При плануванні і калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Враховуючи основні положення Методичних рекомендацій [39] щодо класифікації витрат рослинництва, доцільно більш детально класифікувати виробничі витрати з урахуванням можливостей управлінського обліку та вимоги сьогодення (табл. 1.3).

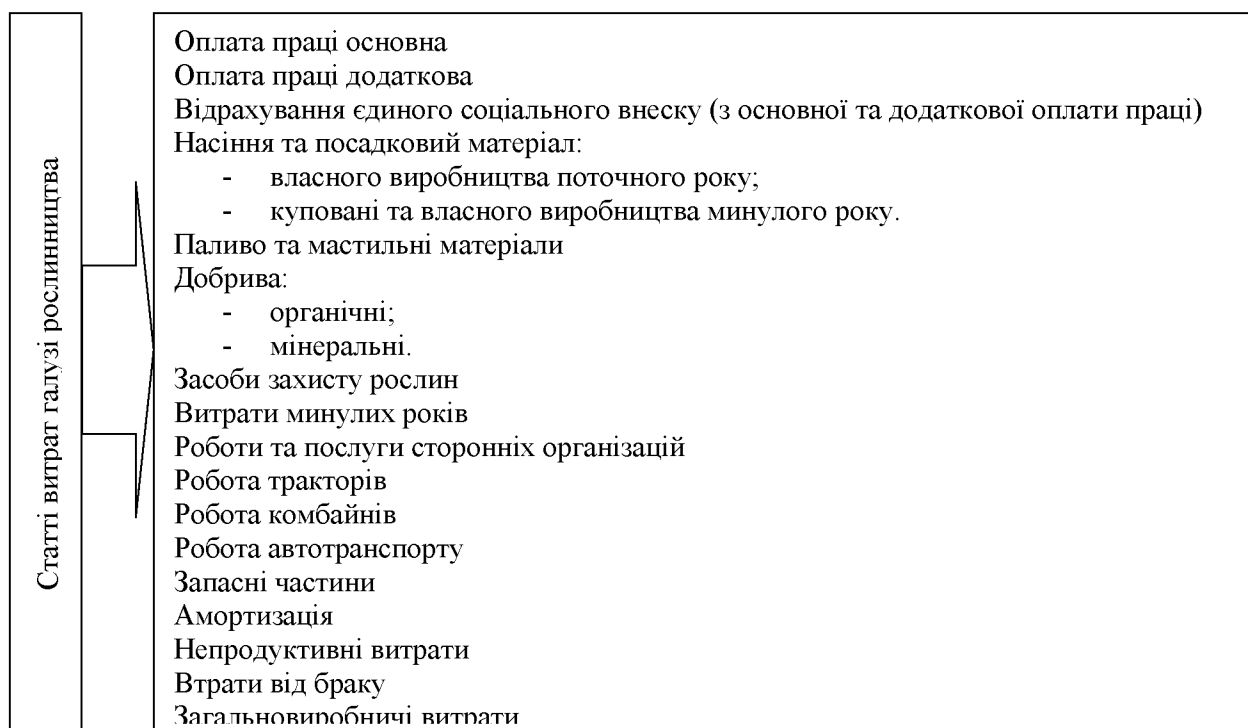


Рис. 1.3. Класифікація номенклатури статей витрат галузі рослинництва

В економічній літературі науковою обліковою спільнотою відокремлюють в самостійні статті: витрати на управління госпрозрахунковим підрозділом, додаткові витрати для усунення недоброякісного виконання сільськогосподарських робіт, витрати на малоцінні необоротні активи та їх знос тощо [1, 3, 11].

В економічній науковій літературі автори класифікують витрати виробництва відносно до обсягу виробництва. Але дотепер не існує єдиного підходу до такого групування витрат: одна група авторів витрати розділяють на постійні та змінні; друга – на умовно-постійні та змінні, третя – умовно-

постійні та умовно-змінні, четверта – на постійні, умовно-змінні та змінні [21].

Наприклад, у галузі рослинництва витрати можна по групувати на:

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

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

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

Враховуючи вказані особливості доцільно групувати витрат залежно від обсягу виробництва рослинницької продукції (рис. 1.4).

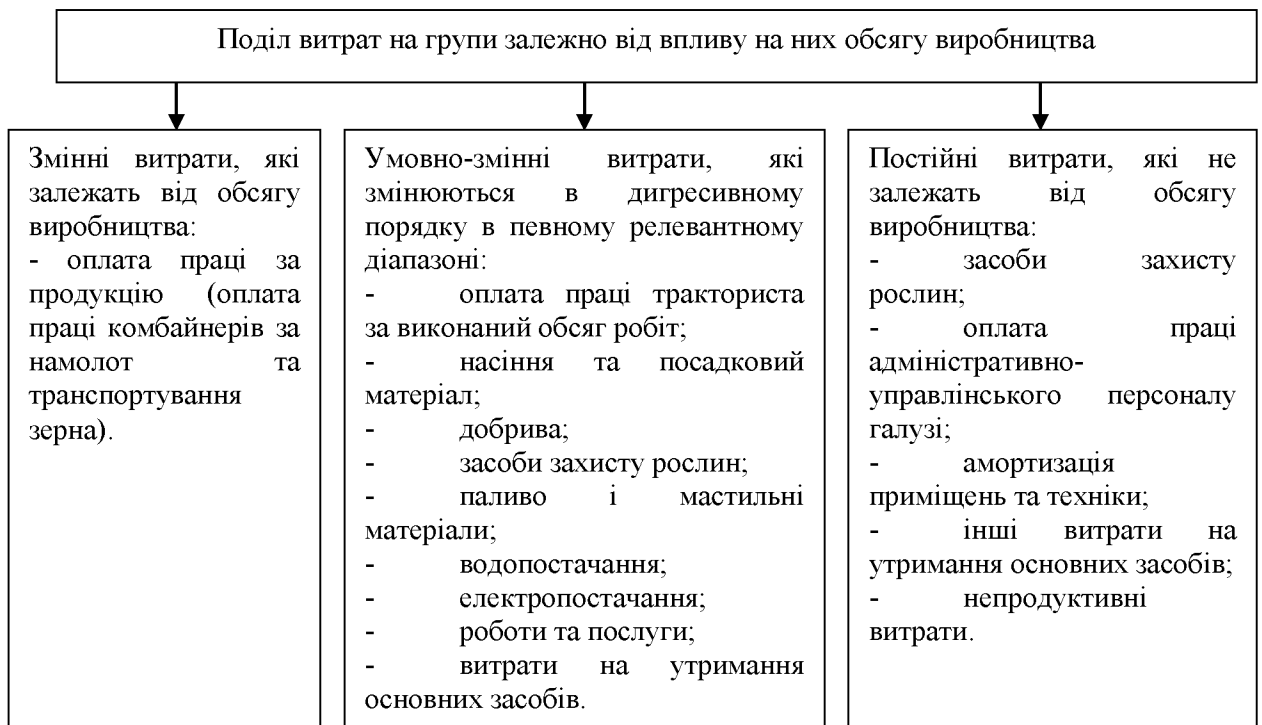


Рис. 1.4. Групування витрат за обсягом виробленої продукції рослинництва

Оцінка номенклатури статей витрат, яка є типовою для рослинницької галузі свідчить про її пристосування як в цілому, так і по господарству. Але звісно не може повністю враховувати технологічно-організаційні особливості

виробництва окремих видів сільгоспкультур.

Наприклад, при вирощуванні технічних культур витрати можна узагальнити за технологічними операціями, основними групами яких є: 1. Обробіток ґрунту (поліпшений або напівпаповий); 2. Весняний обробіток ґрунту.; 3. Передпосівний обробіток ґрунту.; 4. Внесення мінеральних й органічних добрив під цукровою буряк.; 5. Сівба; 6. Догляд за посівами.; 7. Збирання цукрових буряків.

Доцільно групувати витрати в розрізі таких операцій для більш детального контролю та подальшої економії.

Розробка номенклатури витрат здійснюється з метою організації внутрішнього інформаційного забезпечення, створюючи умови для раціонального управління виробничими витратами та підвищення показників економічної ефективності виробництва.

Відносно до виробничого процесу витрати поділяють на основні та накладні. До складу основних витрат відносять сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Такі витрати можна поділити на три умовних групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

## **1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення**

Система обліку витрат й калькулювання собівартості продукції на сучасних підприємствах не в змозі повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення, яке постійно формується та перебуває в процесі політичних, економічних, інтеграційних, соціальних змін та інших чинників.

В сучасних умовах господарювання законодавство постійно змінюється, тому виникає необхідність системно аналізувати нові положення законодавчих

актів, що регулюють бухгалтерський облік витрат (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

### Правове поле обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах в Україні

Короткий зміст нормативного документу у частині витрат	Номер документу	Назва нормативного документу
1	2	3
<b>Закони України</b>		
визначано правові засади регулювання, організації, ведення бухобліку та складання фінзвітності. У частині витрат визначено принципи бухобліку	№ 996- XIV	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [59]
<b>Кодекси України</b>		
Визначано склад витрат та порядок їх визнання, обов'язковість документального відображення	№ 2755-IV	Податковий [53]
<b>П(С)БО</b>		
сутність поняття «витрати», пояснює порядок відображення витрат у фінзвітності	№ 73	1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44]
порядок оцінки запасів при вибутті і віднесення їх вартості на витрати	№ 246	9 «Запаси» [55]
методологічні засади формування в бух обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінзвітності	№ 318	16 «Витрати» [56]
Визначає сутність понять «витрати на місці продажу», «витрати на біологічні перетворення», визначає склад витрат на біологічні перетворення, порядок визначення доходів та витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	№ 790	«Біологічні активи» [57]
<b>Інші Накази, Положення, Інструкції</b>		
перелік синтетичних рахунків та субрахунків, які застосовуються для узагальнення інформації про понесені витрати	№ 291	План рахунків бухгалтерського обліку
порядок визначення кореспонденції рахунків по операціям обліку витрат виробництва і витрат діяльності	№ 291	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» [22]
форми реєстрів для відображення інформації про понесені виробничі витрати та витрати діяльності	№ 390	«Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально – ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування» [60]

Продовж. табл. 1.2

1	2	3
регулює інвентаризацію незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів	№879	Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань [58]
склад витрат виробництва в сільському господарстві, статті калькуляції за видами виробництва, регламентують методику калькулювання фактичної собівартості продукції сільського господарства	№ 132	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [39]
Методичні рекомендації визначають порядок визнання та облікового відображення витрат на біологічні перетворення біологічних активів сільськогосподарських підприємств	№ 1315	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [38]
Внутрішньорегламентовані документи		
Наказ про облікову політику підприємства	Визначає основні положення облікової політики підприємства	
Наказ про організацію управлінського обліку	Визначає основні засади ведення управлінського обліку витрви підприємства	

До теперішнього часу серед практиків і науковців ведеться наукова дискусія щодо запроваджених виробничих витрат.

Досліджуючи питання обліку формування виробничих витрат, можна констатувати факт кількох напрямів. Зокрема, перший напрямок виокремимо – методи в системі обліку витрат. Дерій В. А. визначає методи обліку як сукупність прийомів і способів, які забезпечують ефективне та якісне виконання облікових завдань щодо виробничих витрат [17]. На думку Довжика О.О. визначає категорію методи обліку витрат як сукупність засобів відображення, групування та систематизації даних про витрати для забезпечення вирішення конкретного завдання [19].

Германенко Л., систематизує методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції та виділяє напрямки: 1) методи обліку витрат, методи калькулювання; 2) методи обліку витрат і калькулювання; 3) методи калькулювання; 4) методи обліку витрат [13].

Карпова Т. класифікує системи обліку виробничих витрат за: кількістю продуктів (одно- і багатопродуктовий); повнотою охоплення процесами

(напівфабрикатний і безнапівфабрикатний); часом складання (планові і звітні); об'єктами групування (позамовна і попроцесна); ступенем нормування (фактичних і нормативних витрат); місцем виникнення; способом розподілу непрямих витрат (одно- і багатокоефіцієнтний); видом організації (місця виникнення витрат і центри відповідальності) [27].

Дерій В.А. виділяє дві групи: 1) традиційні (застосовуються у вітчизняній обліковій практиці); 2) запозичені (сформовані та розвинуті в інших країнах світу) [17].

Германенко Л. вважає, що найбільш інформативною є класифікація методів обліку витрат як: 1) повне та часткове поглинання (повнота включення у виробничу собівартість); 2) обчислення фактичних та стандартних затрат (за тимчасовою спрямованістю обчислення); 3) попроцесний та позаказний метод (за технологією виробництва) [13].

Муляр Т. С. зазначає, що будь-яке підприємство повинно використовувати такий механізм формування витрат виробництва, який дасть змогу отримати повну інформацію, яка буде гарантувати успіх підприємства в конкурентному середовищі [43].

Важливим питанням, на нашу думку, є оцінка ефекту діяльності, оскільки витрати формують собівартість продукції. Вчені наголошують, що від оцінки ефективності виробництва залежить реалізація об'єктивних цілей управління [18, 67].

Панасюк В.І. [47] наголошує на необхідності використання моделі “результати – витрати виробництва” в процесі управління витратами. Так як зниження витрат є фактором підвищення ефективності виробництва.

Розглядаючи питання формування в обліку витрат, Сук П.Л. стверджує, що методика обліку витрат зернових культур є найскладнішою і трудомісткою операцією. Витрати накопичуються на окремих рахунках з обліку витрат на вирощування зернових культур, тому аналітичний облік необхідно організувати за видами виробництв і культурами [65].

Свиноус І. В. з метою формування інформаційного масиву пропонує скласти допоміжні первинні документи - звіт щодо використання зернозбиральної техніки (керівник зернозбирального загону); доповнити обліковий лист тракториста-машиніста реквізитами: недотримання термінів виконання робіт, втрати зерна, відхилення від технологічних норм, простої з вини працівника; у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції передбачити реквізити з обліку кількості, якості та вартості всіх видів продукції зернових культур; Акт обліку та контролю збереження зернопродукції, Виробничий звіт тракторно- рільничої бригади, Картку аналізу зерна, Накладну на зерновідходи [61].

Свиноус І.В., Гаврик О.Ю., Хомяк Н.В. пропонують методичні підходи до формування собівартості зернових культур для забезпечення об'єктивного відображення витрат на виробництво зернових культур: розподіл витрат між зерном і соломомою здійснювати за коефіцієнтним методом і пропорційно площі посіву, необхідної для одержання конкретної кількості продукції з 1 га; загальні витрати на вирощування зернових розподіляти у співвідношенні 0,9 на основну продукцію і 0,1 на побічну; прямі витрати, пов'язані зі збиранням урожаю, які відносяться до одного виду зернопродукції, обліковувати на окремих аналітичних рахунках, а витрати, пов'язані з осінньо- та весняно-польовими роботами розподіляти пропорційно використаної площі; калькулювати послуги елеваторів у розрізі операцій по зберіганню, сушінню та доробці шляхом визначення їх собівартості у розрахунку на 1 т зернової культури [62].

Отже, аналіз наукових публікацій за досліджуваною темою виявляє низку проблем в обліку витрат на біологічні перетворення. Широка наукова дискусія є одним з шляхів визначення напрямів вирішення проблем.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР

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

Господарська діяльність будь-якого сільськогосподарського підприємства (товариства, фермерського, кооперативу) пов'язана з виробництвом, переробкою та реалізацію сільгосппродукції, допоміжної продукції, надання окремих видів послуг та ін.

Досліджуваним підприємством є суб'єкт підприємницької діяльності – приватна агрофірма «ХХХ» (далі – ПАФ «ХХХ»), яке знаходиться за адресою: ХХХ, Кременчуцький район, Полтавська область.

Підприємство функціонує, дотримуючись вимог чинної нормативної бази, зокрема Конституції України, Господарського кодексу України, Цивільного кодексу України, інших законодавчих актів. Основним внутрішнім документом є Статут.

Згідно Статуту ПАФ «ХХХ» мета діяльності виражається як отримання прибутку від виробництва та реалізації продукції, робіт, послуг як фізичним, так і юридичним особам.

Досягнення мети діяльності ПАФ «ХХХ» забезпечується здійсненням наступних видів діяльності:

- а) вирощування продукції рослинництва та тваринництва, її заготівля, переробка;
- б) надання робіт та послуг в сільському господарстві;
- в) заготівля шляхом закупки сільгосппродукції (рослинництва) у населення, селянсько-фермерських господарств та інших підприємств за готівковий та безготівковий розрахунок.

Для визначення основних напрямів діяльності ПАФ «ХХХ» проаналізуємо динаміку та структуру посівних площ – табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Динаміка та структура посівних площ ПАФ «ХХХ» за 2019 – 2021 рр.**

Вид культур	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	абсо- лютне, (+;-)	від- носне, %
Пшениця	102	9,7	257	24,6	188,01	17,7	+86,01	+84,3
Ячмінь ярий	16,45	1,6	17,06	1,6	80,66	7,6	+64,21	У 4,9 р.
Кукурудза на зерно	322,9	30,6	339,42	32,5	338,18	31,8	+15,28	+4,7
Гречка	-	-	6	0,6	47,81	4,5	+47,81	х
Просо	-	-	1,48	0,1	101,97	9,6	+101,97	х
Соя	467,72	44,4	192,42	18,4	53,48	5,0	-414,24	-88,6
Соняшник	145,17	13,8	231,41	22,1	251,37	23,7	+106,2	+73,2
Інші технічні культури	-	-	-	-	1,2	0,1	+1,2	х
Разом	1054,24	100,0	1044,79	100,0	1062,68	100,0	+8,44	+0,8

Аналіз динаміки посівних площ показав, що загальна площа зросла на 8,44 га, або на 0,8 % за рахунок розширення посівних площ пшениці на 86,01 га (на 84,3 %), ячменю на 64,21 га (у 4,9 рази), кукурудзи на зерно на 15,28 га (на 4,7 %), соняшнику на 106,2 га (на 73,2 %). Крім того, протягом 2020-2021 рр. підприємство почало вирощувати гречку, просо та інші технічні культури, їх площа на кінець 2021 р. склала 47,81 га, 101,97 га та 1,2 га. Структурне розширення посівних площ відбулося за рахунок зниження посівної площі сої, у 2021 році порівняно з 2019 роком вона знизилася на 414,24 га, або на 88,6 %.

За рахунок зміни у структурі посівних площ, змінювалася і питома вага у загальній посівній площі. Зокрема, у 2019 році переважала частка сої – 44,4 % та кукурудзи на зерно – 30,6 %, у 2020 році відповідно кукурудзи на зерно – 32,5 % та пшениці – 24,6 %, у 2021 році кукурудзи на зерно – 31,8 % та соняшнику – 23,7 %. Частково зміна посівних площ пов'язана із виробничою стратегією та сівозмінами, чергування яких є відпочинком для ґрунту та складовою підвищення родючості.

Виробництво сільськогосподарської продукції супроводжується її реалізацією та отриманням прибутку. Тому проаналізуємо у табл. 2.2 динаміку та структуру доходу від реалізації (без непрямих податків).

Таблиця 2.2

**Динаміка та структура чистого доходу від реалізації сільськогосподарської продукції ПАФ «ХХХ» за 2019 – 2021 рр.**

Вид продукції	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	абсо- лютне, (+;-)	від- носне, %
Пшениця	178,1	0,9	4907,6	26,9	3524,4	14,5	+3346,3	У 19,8 р.
Ячмінь ярий	110,2	0,6	239,6	1,3	406,8	1,7	+296,6	У 3,7 р.
Кукурудза на зерно	11389,9	56,9	4109,8	22,5	3077,4	12,6	-8312,5	-73,0
Гречка	-	-	-	-	997,6	4,1	+997,6	х
Просо	14,2	0,1	-	-	1505	6,2	+1490,8	У 105 р.
Соя	7776,5	38,8	5604,1	30,7	4243,9	17,4	-3532,6	-45,4
Соняшник	548	2,7	3347	18,4	10566,4	43,3	+10018,4	У 19,3 р.
Вівці	-	-	5,3	0,0	1,9	0,0	+1,9	х
Мед натуральний	14,4	0,1	22,6	0,1	54,8	0,2	+40,4	У 3,8 р.
Разом	20031,3	100,0	18236	100,0	24378,2	100,0	+4346,9	+21,7

Загальна сума доходів від реалізації зросла на 4 млн 346,9 тис. грн, або на 21,7 % за рахунок продажу пшениці у 19,8 рази, ярого ячменю у 3,7 рази, проса у 105 рази, соняшник у 19,3 рази, меду натурального у 3,8 рази. Зниження доходу відмічено по кукурудзі на зерно на 73 % та сої на 45,4 %.

У структурі доходів, за рахунок зміни у структурі продукції, у 2019 році переважала частка кукурудзи на зерно 56,9 %, у 2020 році сої – 30,7 %, у 2021 році соняшнику – 43,3 %.

Для дослідження прибутковості сільськогосподарської діяльності ПАФ «ХХХ» проведемо аналіз рентабельності в розрізі продукції. Рівень рентабельності визначено як відношення чистого доходу за мінусом собівартості реалізації за мінусом витрат на збут до собівартості реалізованої продукції, %. – табл. 2.3.

Таблиця 2.3

## Динаміка рентабельності реалізації сільськогосподарської продукції

## ПАФ «ХХХ» за 2019 – 2021 рр.

Вид продукції	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення 2021 р. до 2019 р.
Пшениця	12,5	50,8	91,9	+79,4
Ячмінь ярий	30,1	19,9	124,5	+94,4
Кукурудза на зерно	51,3	26,4	44,2	-7,1
Гречка	-	-	25,2	+25,2
Просо	264,1	-	5,7	-258,4
Соя	8,0	44,0	83,5	+75,5
Соняшник	50,1	83,0	206,7	+156,6
Вівці	-	120,8	58,3	+58,3
Мед натуральний	-43,1	-9,9	-8,8	+34,3

Проведені розрахунки показали, що виробництво та реалізація продукції рослинництва є прибутковою та рентабельною, у 2021 році найбільш рентабельною є продукція соняшнику – 206,7 % та ярого ячменю 124,5 %. Зростання рентабельності відмічено по пшениці на 79,4 %, ячменю ярого на 94,4 %, гречки на 25,2 %, сої на 75,5 %, соняшнику на 156,6 %, живої маси овець на 58,3 %. Збитковість по меду зменшилася на 34,3 %. Рентабельність по реалізації кукурудзи та проса зменшилася у 2021 році порівняно з 2019 роком відповідно на 7,1 % та 258,4 %, хоча протягом досліджуваних років є прибутковим.

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

Організаційно-правова форма господарювання ПАФ «ХХХ» дозволяє йому реалізовувати усі переваги приватної форми власності, і, одночасно забезпечувати досить високу ефективність використання великого майнового комплексу.

Очолює ПАФ «ХХХ» директор – Андрієнко Володимир Михайлович, якому підпорядковуються функціональні керівники. Андрієнко Володимир

Михайлович ч несе особисту відповідальність за діяльність підприємства, реалізацію політики і рішень, які приймаються керівництвом.

Головному бухгалтерові ПАФ «XXX» підпорядковані функції бухгалтерського обліку, статистичної звітності, економічного аналізу стану підприємства.

ПАФ «XXX» 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 директор підприємства або за рішенням власника – інша посадова особа підприємства.

Бухгалтерія є структурним підрозділом ПАФ «XXX», яка створюється, реорганізується та ліквідується наказом керівника підприємства.

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

Керівник підприємства створює необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечує неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на ПАФ «XXX» створено бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером.

Розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії ПАФ «XXX» проводиться відповідно Положення про бухгалтерію.

Для досліджуваного підприємства ПАФ «XXX» характерною є лінійна структура (рис. 2.1).

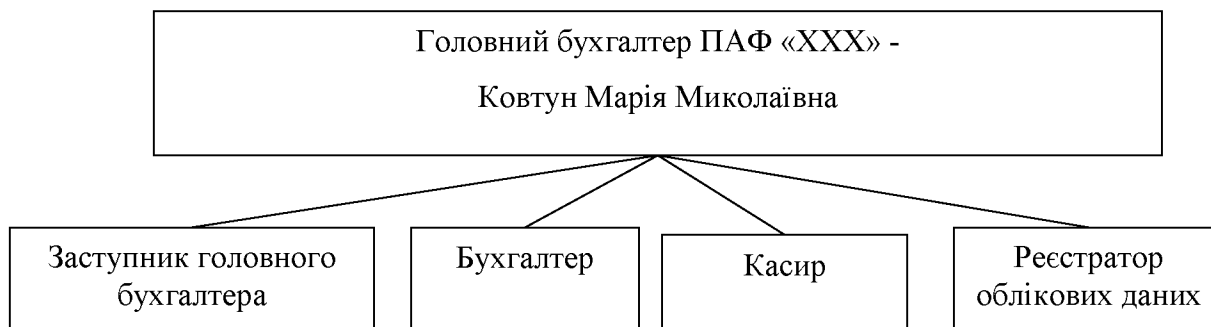


Рис. 2.1. Лінійна структура бухгалтерії ПАФ «XXX»

Основними завданнями бухгалтерії ПАФ «XXX» є:

- ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємства та складення звітності, з використанням уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності;
- відображення у документах достовірної та у повному обсязі інформації про господарські операції і результати діяльності, необхідної для оперативного управління фінансовими і матеріальними (нематеріальними) ресурсами;
- складання на підставі даних бухгалтерського обліку фінансову та податкову звітність, а також державну статистичну, зведену та іншу звітність (декларації) в порядку, встановленому законодавством;
- забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;
- дотримання вимог облікової політики та вимог внутрішніх нормативних документів;
- запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів;
- зберігання, оформлення та передачу до архіву оброблених первинних документів та облікових реєстрів, які є підставою для відображення у бухгалтерському обліку операцій та складення звітності, а також звітність.

Бухгалтерія ПАФ «XXX»:

- веде бухгалтерський облік фінансово-господарської діяльності

підприємства та складає звітність, з використанням уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності в межах визначених посадовими інструкціями;

- забезпечує відображення у первинних документах достовірної та у повному обсязі інформації про господарські операції ;

- проводить іншу роботу, що визначена посадовими інструкціями та задачами, що ставляться Головним бухгалтером, керівником, фінансовим директором або Генеральним директором підприємства.

Обліковою політикою суб'єкта господарювання, насамперед, передбачено виконання функцій бухгалтерського обліку; виконання порядку формування звітності; здійснення функцій управління (контролю, економічного аналізу). Відтак, облікова політика підприємства – це не лише сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, що уможливорює використання різних варіантів відображення фактів господарської діяльності.

У ПАФ «ХХХ» затверджено Наказ про облікову політику підприємства, що враховує положення ПКУ, який потребує змін лише у випадках, передбачених законодавством. Зміна облікової політики протягом року також є некоректною, оскільки вимагає перерахунку показників, що призводить до викривлення даних за статтями звітності. Розроблений Наказ є внутрішнім документом, який регламентує організацію облікового процесу ПАФ «ХХХ», є обов'язковим до виконання всіма працівниками підприємства.

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

Перед бухгалтерським обліком рослинництва ПАФ «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 об'єктам калькуляції продукції.

Групування об'єктів обліку витрат з метою організації аналітичного обліку в рослинництві наведено на рис. 2.2:

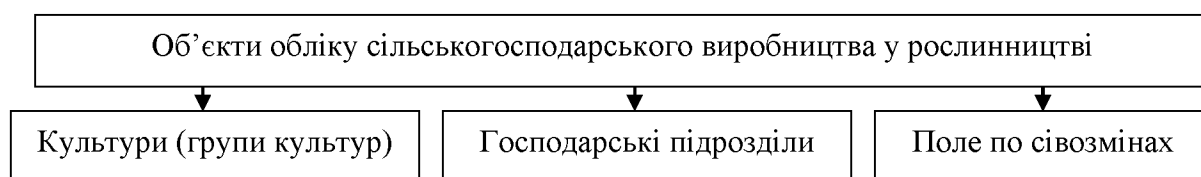


Рис. 2.2. Групування об'єктів обліку витрат з метою організації аналітичного обліку у рослинництві ПАФ «ХХХ»

В період збирання урожаю продукції зернових культур необхідно забезпечити:

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

- закріпити обов'язки за працівниками по складанню документів з обліку зібраного урожаю зернових культур з вказанням строку їх подання;
- обов'язкове зважування продукції зернових 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 зернових культур і інше вибуття продукції зернових культур, відповідність вказаних в них даних про кількість продукції фактично відпущеній кількості;
- систематичне здійснення контролю за визначенням кількості і якості відвантаженої продукції зернових культур.

Станом на 2021 рік ПАФ «ХХХ» з зернових культур вирощував озиму пшеницю, ярий ячмінь, кукурудзу на зерно, гречку, просо.

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

Записи про понесені витрати на виробництво продукції соняшнику здійснюються на підставі первинних бухгалтерських документів, які можна орієнтовно по групувати (рис. 2.3).

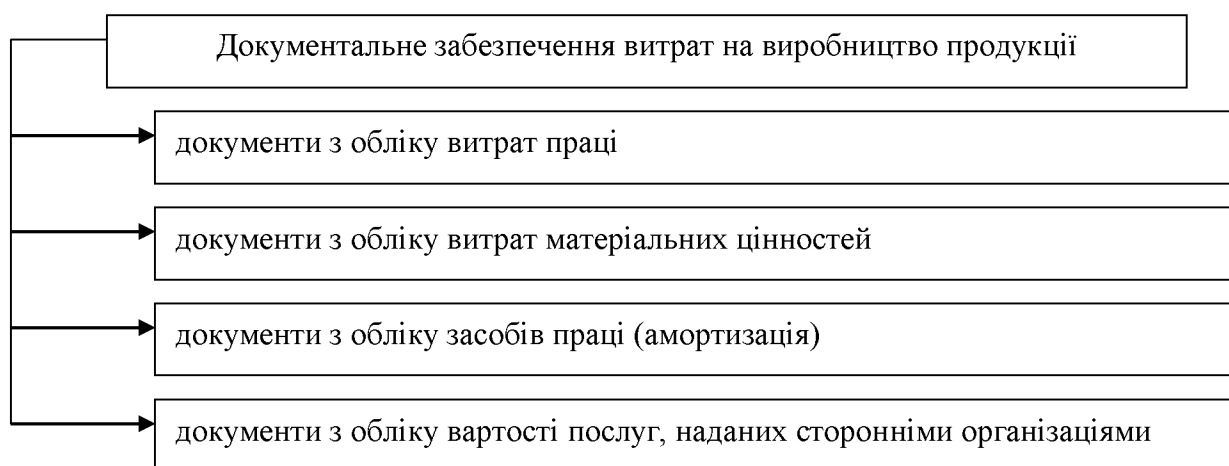


Рис. 2.3. Документальне забезпечення витрат на виробництво продукції зернових культур

Основними статтями витрат на виробництво продукції зернових 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 зернових культур в наведено на рис. 2.4.

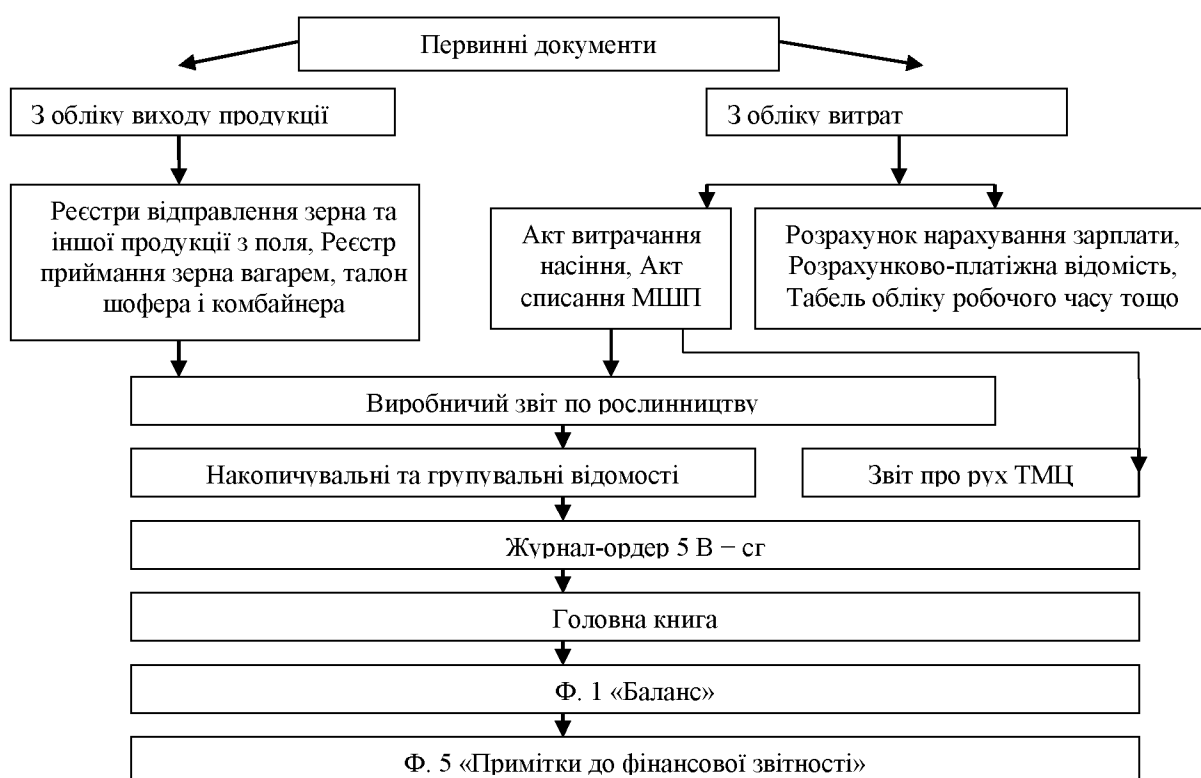


Рис. 2.4. Схема організації обліку витрат та виходу продукції зернових культур

Облік витрат на вирощування продукції зернових культур у ПАФ «ХХХ» здійснюється на субрахунку 231 «Виробництво продукції рослинництва» в розрізі аналітичних рахунків: 2311 «Виробництво продукції зернових культур», 23111 «Озима пшениця», 23112 «Ярий ячмінь», 23113 «Кукурудза на зерно», 23114 «Гречка», 23115 «Просо».

Рахунки 23111, 23112, 23113, 23114, 23115 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 23111, 23112, 23113, 23114, 23115 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 ПАФ «ХХХ» відкривають так:

1) На кожен сільськогосподарську культуру або групу культур під урожай поточного року: соняшник, соя.

2) В час весняних польових робіт нерідко виконуються польові роботи - боронування зябу, культивация, 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 ПАФ «ХХХ» визначає самостійно на основні рекомендації визначених Міністерством аграрної політики України. Згідно автоматизованих форм документування основними статтями витрат на вирощування озимої пшениці у ПАФ «ХХХ» представлено у табл. 2.4. та 2.5.

Таблиця 2.4

**Оборотно-сальдова відомість по рахунку 23111 «Озима пшениця» (витрати  
минулого періоду 2019 р. під урожай 2020 р.) ПАФ «ХХХ»**

Статті витрат	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Озима пшениця 2020 (витрати минулого періоду 2019 р.)			3991939,25		3991939,25	
ПММ (23111)			348951,28			
ПММ-автотранспорт (23111)			25432,89			
ЄСВ (23111)			18761,56			
Розрахунки з оплати праці (робочі) (23111)			86265,84			
Резерв відпусток (23111)			7722,69			
Резерв відпусток (фонди) (23111)			1698,98			
Насіння та посадковий матеріал (23111)			947468,87			
Добрива (23111)			1599563,42			
Послуги автотранспорту (23111)			24519,13			
Послуги мехвідділку (23111)			591755,42			
Загальновиробничі послуги (91111)			144310,58			
Послуги току (23111)			195488,59			

Таблиця 2.5

**Оборотно-сальдова відомість по рахунку 23111 «Озима пшениця» (витрати  
поточного року 2020 р.) ПАФ «ХХХ»**

Статті витрат	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7
Озима пшениця 2020	3991939,25		10912179,77	14904119,02		
...			3114176,81	14904119,02		
Авто-послуги стороннього транспорту (23111)			297476,00			
Амортизація нематеріальних активів (91111)			17228,76			
Оренда землі під виробництво (91111)			2422040,16			
ПММ (23111)			210910,39			
ЄСВ (23111)			16606,37			
Очистка зерна (23111)			49558,64			
Приймання зерна (23111)			740,60			

Продовж. табл. 2.5

1	2	3	4	5	6	7
Розрахунки з оплати праці (робочі) (23111)			79631,68			
Резерв відпусток (23111)			7246,49			
Резерв відпусток (фонди) (23111)			1594,24			
Засоби захисту рослин (23111)			656906,49			
Добрива (23111)			1381018,24			
Послуги автотранспорту (23111)			347670,79			
Послуги комбайнування сторонніми організаціями (23111)			586080,00			
Послуги мехвідділку (23111)			418223,38			
Загальновиробничі послуги (91111)			849388,05			
Послуги охорони (23111)			22751,58			
Послуги току (23111)			254979,78			
Послуги енергетика (23111)			291,11			
ЄП 4 групи (91111)			177660,22			

Зазначимо, що витрати на вирощування озимої пшениці включають витрати під урожай 2020 року, які були обліковані у 2019 році. Тобто витрати поділяються на витрати минулих років та витрати поточного періоду.

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. Зокрема, у 2019 році на вирощуванні зернових культур витрати на оплату праці склали: озима пшениця 282,4 тис. грн, кукурудза на зерно 1003,5 тис. грн, ячменю 50,8 тис. грн.; у 2020 році відповідно озима пшениця 854,2 тис. грн, кукурудза на зерно 1125,4 тис. грн, ячменю 59,4 тис. грн., гречки 20,9 тис. грн, проса 5,2 тис. грн; у 2021 році відповідно озима пшениця 757,4 тис. грн, кукурудза на зерно 1274,7 тис. грн, ячменю 307,7 тис. грн., гречки 183,8 тис. грн, проса 391,2 тис. грн. В бухгалтерському обліку нарахування витрат на оплату праці відображається за Дт 231 (відповідні субрахунки та аналітичні

рахунки) Кт 661.

На статті «Відрахування на соціальні заходи» відносять суми відрахувань єдиного соціального внеску – 22 %. Згідно Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) відрахування на соціальні заходи склали: у 2019 році 1 млн 72 тис. грн, у 2020 році – 1 млн 117 тис. грн, у 2021 році – 1 млн 365 тис. грн. В бухгалтерському обліку нарахування витрат на оплату праці відображається за Дт 231 (відповідні субрахунки та аналітичні рахунки) Кт 651.

Важливими статтями витрат є складові матеріальних витрат, їх структура у складі виробничої собівартості є найбільшою. Для забезпечення процесу вирощування зернових культур матеріали сільськогосподарського призначення в основному купуються. Використавши дані розділу 4 «Купівля матеріально-зернових ресурсів для виробничих потреб» форми № 50 с.-г. ПАФ «XXX» проаналізуємо склад матеріальних цінностей, які придбані для виробничих потреб, в тому числі для вирощування продукції рослинництва (табл. 2.6).

*Таблиця 2.6*

**Склад матеріальних цінностей, які придбані ПАФ «XXX» для виробничих потреб рослинництва за 2021 рр.**

Матеріальні цінності	кіль-ть	сума, грн	Дт	Кт
Нафтопродукти				
Бензин моторний, т	6	175792	203	631
Дизельне паливо, т	58	1469046	203	631
Олива тп мастила нафтові	12	79950	203	631
Мінеральні добрива				
Нітроамфоска, ц	344	396094	208	631
Тукосуміш	720	779456	208	631

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. 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. Зокрема, у 2021 році обсяг продукції витраченої для посіву склав: насіння пшениці 1178 ц, ячменю 229 ц, гречки 52 ц, проса 31 ц.

Вартість витраченого на посів посадкового матеріалу склала: озимої пшениці у 2019 р. – 147,8 тис. грн., у 2020 році – 275,8 тис. грн., у 2021 році – 259,7 тис. грн.; кукурудзи на зерно у 2019 році – 1186 тис. грн, у 2020 р. – 765,1 тис. грн, у 2021 році – 1077,6 тис. грн.; ячменю у 2019 році – 24,9 тис. грн, у 2020 р. – 154,4 тис. грн, у 2021 році – 71,8 тис. грн.; гречки у 2020 році – 25 тис. грн., у 2021 році – 67,7 тис. грн; проса у 2020 році 0,8 тис. грн., у 2021 році – 14 тис. грн. При списанні насіння та посадкового матеріалу складається проводка Дт 231 Кт 208.

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 автомобілів, робота яких задіяна при вирощуванні озимої пшениці витрачено у 2019 р. – 134,4 тис. грн., у 2020 році – 263,7 тис. грн., у 2021 році – 248,4 тис. грн.; кукурудзи на зерно відповідно 517,2 тис. грн, 297,9 тис. грн, 409,2 тис. грн.; ячменю відповідно 20,4 тис. грн, 26 тис. грн, 93,9 тис. грн.; проса у 2020 році – 1,6 тис. грн, у 2021 році – 125,7 тис. грн; гречки у 2020 році 6,9 тис. грн., у 2021 році – 77,6 тис. грн. При списанні пального складається проводка Дт 231 Кт 203.

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

Витрати мінеральних та органічних добрив, які витрачені на допосівний обробіток та підживлення посівів озимої пшениці склали у 2019 р. – 295 тис. грн., у 2020 році – 621,7 тис. грн., у 2021 році – 564,2 тис. грн; кукурудзи на

зерно відповідно 392,3 тис. грн, 254,4 тис. грн, 362,6 тис. грн.; ячменю у 2020 році 10,8 тис. грн., у 2021 році – 93 тис. грн; гречки та проса у 2021 році відповідно 27,6 тис. грн та 50,6 тис. грн. При списанні пального складається проводка Дт 231 Кт 203.

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 ПАФ «ХХХ» для виробничих потреб рослинництва за 2021 рр.**

Матеріальні цінності	кіль-ть	сума, грн	Дт	Кт
Інсектициди, л	95	49978	208	631
Фунгіциди, л	575	324463	208	631
Гербіциди, кг	11	48596	208	631
Гербіциди, л	1640	396440	208	631
Інші пестициди, кг	15	3831	208	631
Інші пестициди, л	640	145326	208	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 ПАФ «ХХХ» придбавала роботи і послуги для сільськогосподарського виробництва (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

**Придбання 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	12000	-	-	91, 23	631
Внесення добрив	39233	-	-	91, 23	631
Ремонт сільськогосподарської техніки	85883	66605	91958	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.

На підставі зазначеної вище інформації у табл. 2.9 узагальнено кореспонденцію рахунків з обліку витрат на виробництво озимої пшениці в розрізі витрат минулого (2019 р.) та поточного року (2020 р.).

Таблиця 2.9

**Відображення на разунках бухгалтерського обліку витрат на вирощування озимої пшениці ПАФ «ХХХ» 2019 р., 2020 р.**

Зміст господарських операцій	Дт	Кт	Озима пшениця (2019)	Озима пшениця (2020)
Обліковано витрати, пов'язані з оплатою праці:				
- оплата праці (робочі)	23111	661	86265,84	79631,68
- резерв відпусток	23111	471	7722,69	7246,49
- ЄСВ	23111	651	18761,56	16606,37
Обліковано матеріальні витрати:				
ПММ	23111	203	348951,28	210910,39
Насіння та посадковий матеріал	23111	208	947468,87	
Засоби захисту рослин	23111	208		656906,49
Добрива	23111	208	1599563,42	1381018,24
Обліковано послуги власних виробництв та господарств				
Очистка зерна	23111	234		49558,64
Приймання зерна	23111	234		740,60
Послуги автотранспорту	23111	234	24519,13	347670,79
Послуги мехвідділку	23111	234	591755,42	418223,38
Послуги охорони	23111	234		22751,58
Послуги току	23111	234	195488,59	254979,78
Послуги енергетика	23111	234		291,11
Обліковано послуги сторонніх організацій				
Авто-послуги стороннього транспорту	23111	631		297476,00
Послуги комбайнування сторонніми організаціями	23111	631		586080,00
Загальновиробничі витрати				
Амортизація нематеріальних активів	91111	133		17228,76
Оренда землі під виробництво	91111	685		2422040,16
Загальновиробничі послуги	91111	234, 235	144310,58	849388,05
ЄП 4 групи	91111	6415		177660,22

На умовних прикладах розглянемо господарські операції по обліку отриманого урожаю зернових культур:

Приклад 1. Оприбутковується зерно отримане від урожаю ПАФ «ХХХ» по культурах (2020 р.): озима пшениця на суму 3602,3 тис.грн., кукурудза за зерно на суму 1897,2 тис.грн., ячмінь 3807,0 тис. грн. в оцінці за плановою собівартістю: Дт 27 Кт 231 – 9306,5 тис.грн.

Приклад 2. Отримано від урожаю зерно озимої пшениці 1020 ц на суму 26520 грн. за плановою собівартістю. На току проведено очищення цього зерна. Від очистки отримано: зерно чисте 960 ц, зернових відходів 50 ц, земля, полова і мертва утиль – 10 ц. В 1ц зернових відходів зерно становить 34 відсотки, зерно в усій кількості відходів 17 ц. Вартість зерна за плановою собівартістю 960 ц – 24960 грн., списується зерно 60 ц на суму 1560 грн. Оприбутковуються зернові відходи – 50 ц, в них кількість зерна 17 ц на суму за плановою собівартістю 442 грн: Дт 27 Кт 231 26520 грн., Дт 27 Кт 231 (1560 грн), Дт 27 Кт 231 442 грн.

Приклад 3. Оприбутковується озима солома і полова від урожаю 670 ц на суму 1340 грн. за розрахунково-нормативними цінами: Дт 208 Кт 231 1340 грн.

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.

Приклад 1. Затрати на вирощування озимої пшениці за рік 402100 грн. Від урожаю отримано 12600 ц зерна озимої пшениці, 164ц зернових відходів з вмістом зерна 37 %, озимої соломи і полови 8100 ц. Планова собівартість 1ц зерна 24 грн., розрахунково-нормована ціна 1 ц соломи і полови 2 грн.

$$\text{а) Зернові відходи в перерахунку на зерно} = \frac{164 \times 37}{100} = 61 \text{ц}$$

$$\text{б) Собівартість 1ц зерна} = \frac{402100 - (2 \text{гр} \times 8100)}{12600 + 61} = 30,48 \text{гр}$$

$$\text{в) Собівартість 1ц зернових відходів} = \frac{30,48 \text{гр} \times 37}{100} = 11,28 \text{гр}$$

Приклад 2. Затрати на вирощування зернової кукурудзи за рік становлять 198000 грн. Від урожаю отримано 9540 ц зерна кукурудзи в початках, вміст

зерна становить 76 %, стебла кукурудзи 8000 ц. Планова собівартість 1ц зерна кукурудзи в початках 280 грн., в перерахунку на зерно планова собівартість 1ц – 368 грн., розрахунково-нормативна ціна за 1ц стебел кукурудзи – 2,50 грн.

$$\text{а) Собівартість 1ц зерна кукурудзи в початках} = \frac{1980000 - (2.50 \times 8000)}{9540} = 18,66 \text{ грн.}$$

$$\text{б) Урожай кукурудзи в перерахунку на зерно} = \frac{9540 \times 76}{100} = 7250 \text{ ц}$$

$$\text{в) Собівартість 1ц зерна кукурудзи} = \frac{1980000 - (2.5 \times 8000)}{7250} = 24.55 \text{ грн.}$$

Підсумковим етапом відображення підсумків діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є складання фінансової звітності. Виробництво продукції зернових культур пов'язане з рядом рахунків, залишок по яких відображають у формах фінансової звітності ПАФ «ХХХ», зокрема: 23 «Виробництво» - для відображення вартості незавершеного виробництва (тобто витрати поточного періоду під урожай майбутнього), 27 «Продукція сільськогосподарського призначення» - для відображення залишків нееалізованої продукції, рахунками доходів та витрат, пов'язаних з реалізацією продукції і т.д.

Основною формою фінансової звітності є «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». У частині теми дослідження, інформація буде відображатися по 2 рядках: додатковому рядку «Незавершене виробництво» та рядку «Готова продукція»

Оскільки рахунок 23 «Виробництво» підлягає закриттю у кінці року, то ймовірність залишків по цьому рахунку буде спостерігатися лише за наявності незавершеного виробництва у вигляді витрат, понесених на посів та догляд за озимою пшеницею урожаю майбутнього року. У ПАФ «ХХХ» незавершеним виробництвом є витрати під урожай наступного року по озимій пшениці та по пасіці. Тому у фінансовій звітності, а саме «Балансі (Звіті про фінансовий стан)» ПАФ «ХХХ» інформація про витрати виробництва та продукцію сільськогосподарського призначення відображається у наступних статтях (табл.

2.10):

Таблиця 2.10

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

Назва статті	Код	Джерело інформації	Примітка
Запаси	1100	Сальдо Дт 20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (без даних Дт 286)	
Вписуваний рядок Незавершене виробництво	1102	Сальдо Дт 23, 25	У частині теми дослідження: витрати під урожай майбутнього року по озимій пшениці
Вписуваний рядок Готова продукція	1103	Сальдо Дт 26, 27	У частині теми дослідження: залишок продукції зернових культур, яка залишається у розпорядженні ПАФ «ХХХ» на кінець року

Доходи і витрати від реалізації продукції, зокрема зернових культур є об'єктом відображення у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) – табл. 2.11, крім того сільськогосподарські підприємства, які для обліку продукції сільгосппризначення використовують норми П(С)БО 30 «Біологічні активи» відображають доходи і витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції (ПАФ «ХХХ» вказі рядки не використовують).

Таблиця 2.10

**Порядок відображення інформації про витрати доходи, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції у «Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)»**

Назва статті	Код	Джерело інформації	Примітка
1	2	3	4
Розділ I			
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти по Кт 70	У частині теми дослідження: сума доходу від реалізації продукції зернових культур.
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти по Дт 90	У частині теми дослідження: собівартість реалізації продукції зернових культур.
Вписуваний рядок: Доход від первісного визнання біологічних активів та сільгосппродукції	2122	Обороти по кредиту субрахунка 710	У ПАФ «ХХХ» не заповнюється

Продовж. табл. 2.10

1	2	3	4
Витрати на збут	2150	Оборот по дебету рахунку 93	У частині теми дослідження: сумується сума витрат на збут продукції рослинництва
Вписуваний рядок: Доход від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції	2182	Обороти по кредиту субрахунка 940	У ПАФ «ХХХ» не заповнюється
Розділ III			
Матеріальні затрати	2500	Оборот по кореспонденції рахунків: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 20, 21, 22, 24, 25, 27	У частині теми дослідження: Дт 23, 91 Кт 20, 22
Витрати на оплату праці	2505	Оборот по кореспонденції рахунків: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 66	У частині теми дослідження: Дт 23, 91 Кт 66
Відрахування на соціальні заходи	2510	Оборот по кореспонденції рахунків: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 651	У частині теми дослідження: Дт 23, 91 Кт 651
Амортизація	2515	Оборот по кореспонденції рахунків: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 13	У частині теми дослідження: Дт 23, 91 Кт 13
Інші операційні ви-трати	2550	Не враховані вище витрати з обороту рахунків Дт 23, 91, 92, 93, 94	Не враховані вище витрати з обороту рахунків Дт 23, 91

ПАФ «ХХХ» є виробником сільськогосподарської продукції і подає такі річні форми статистичної звітності з питань сільського господарства, а зокрема виробництва у рослинництві: ф. 29-сг «Звіт про збір урожаю сільськогосподарських культур на 1 грудня»; ф. 4-сг (річна) «Заключний звіт про підсумки сівби під урожай»; ф. № 7 с.-г. (місячна) «Звіт про хід збирання урожаю та проведення інших польових робіт»; ф. № 21 (річна та місячна) «Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції»; ф. 16-сг (річна) «Баланс сільськогосподарської продукції»; ф. № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств».

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР

#### 3.1. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства

Стійкість сільського господарства в цілому та його структурних одиниць – є комплексною характеристикою галузі, основною складовою якої являється економічна ефективність функціонування. Вона ґрунтується на концепції максимального доходу, який можна отримати при умові збереження капіталу, оптимального та економного використання обмежених ресурсів. Тобто, економічна ефективність є необхідною умовою та найбільш вагомим чинником стійкості суб'єктів господарювання.

Найважливішим економічним показником функціонування підприємства є прибуток. Отримання підприємствами прибутку свідчить у тому, що його спрацювало ефективно, і вся випущена продукція (вироблені послуги) було реалізовано. Отже, продукція знайшла свого покупця, витримала конкуренцію, а підприємство отримало виручку. Також прибуток характеризує фінансовий результат діяльності підприємства, служить показником, що найповніше відображає ефективність виробництва, обсяг і якість проданої продукції, рівень її собівартості, стан продуктивності праці.

Бухгалтерський підхід до визначення прибутку підприємства базується на даних форми 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», де відображаються доходи та витрати підприємства в розрізі видів діяльності: операційної (рахунок 70, 71, 90, 92, 93, 94), фінансової (рахунок 73, 95) та іншої звичайної діяльності (96, 97, 72, 74). Зіставлення доходів та витрат дає можливість визначити фінансовий результат в розрізі видів діяльності (рахунок 791, 792, 793) та чистий прибуток (збиток) (рахунок 441, 442).

Отже, у табл. 3.1 та 3.2 проаналізуємо динаміку та структуру доходів та витрат ПАФ «ХХХ» за 2019 – 2020 рр.

Таблиця 3.1

## Структура і динаміка доходів ПАФ «XXX» 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	21156	97,6	19179	98,1	25557	96,2	+4401	+20,8
Інші операційні доходи	513	2,4	369	1,9	993	3,7	+480	+93,6
Інші доходи	-	-	-	-	4	0,1	+4	X
Усього	21669	100,0	19548	100,0	26554	100,0	+4885	+22,5

Отже, у 2021 році 96,2% доходів становить чистий дохід від основної операційної діяльності (товарів, робіт, послуг), 3,7% – доходи від іншої операційної діяльності та 0,1% - інші доходи. За період 2019 - 2021 рр. сума доходів від основної операційної діяльності збільшилась на 4 млн. 401 тис. грн. або на 20,8%. Доходи від іншої операційної діяльності характеризуються підвищенням на 480 тис. грн., або на 93,6%, інші доходи на 4 тис. грн.

В цілому у динаміці досліджуваних років доходи ПАФ «XXX» зросли у 2021 році порівняно з 2019 роком на 4 млн. 885 тис. грн. або на 22,5%.

Таблиця 3.2

## Динаміка та структура витрат і відрахувань

## ПАФ «XXX» 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 %
А	1	2	3	4	5	6	7	8
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	15711	76,3	12822	75,2	12800	70,6	-2911	-18,5
Адміністративні витрати	3066	14,9	2717	15,9	3660	20,2	+594	+19,4

Продовж. табл. 3.2

А	1	2	3	4	5	6	7	8
Витрати на збут	239	1,2	95	0,6	448	2,5	+209	+87,4
Інші операційні витрати	255	1,2	210	1,2	160	0,9	-95	-37,3
Фінансові витрати	1326	6,4	1203	7,1	1072	5,9	-254	-19,2
Інші витрати	-	-	4	0,0	-	-	x	x
Усього витрат	20597	100,0	17051	100,0	18140	100,0	-2457	-11,9

Аналіз витрат ПАФ «ХХХ» показав, що у 2021 р. порівняно з 2019 р. їх сума зменшилась на 2 млн. 457 тис. грн. або на 11,9%. Знизилась сума собівартості реалізації продукції (товарів, робіт та послуг) на 2 млн. 911 тис. грн. або на 18,5%. Зменшилась сума інших операційних витрат на 95 тис. грн., або на 37,3%. Знизилась сума втрат від фінансової діяльності на 24 тис. грн. або на 19,2%. Збільшення відмічено по сумі адміністративних витрат на 594 тис. грн., або на 19,4% та витратах на збут – 209 тис. грн., або на 87,4%.

Динаміка складових фінансових результатів досліджуваного підприємства представлено на рис. 3.1.

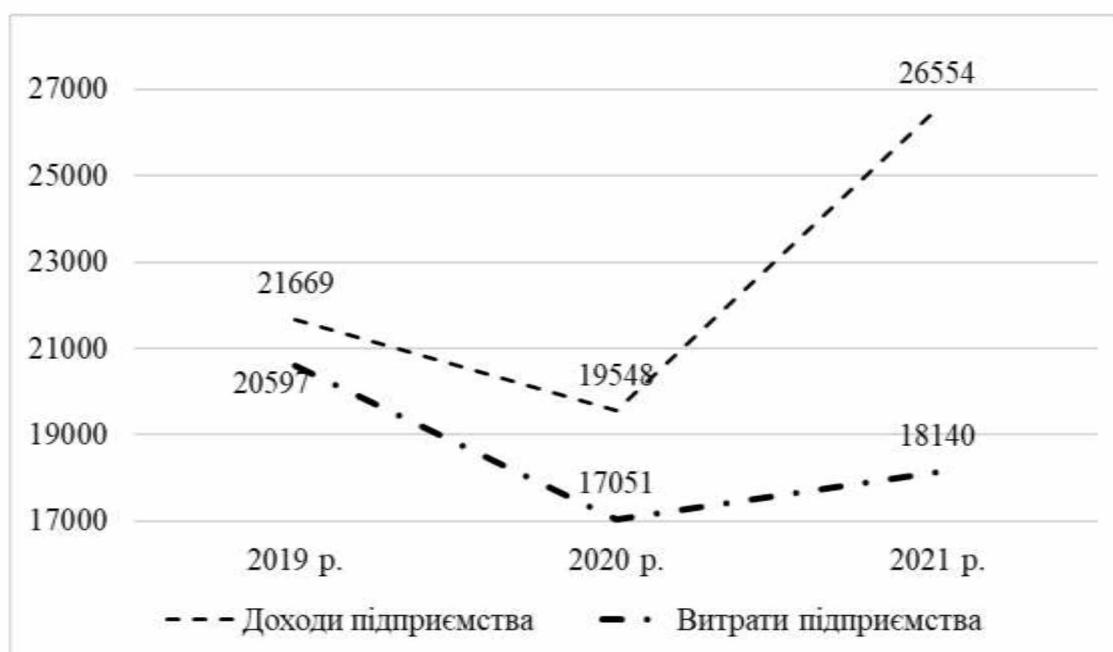


Рис. 3.1. Динаміка доходів, витрат діяльності та чистого прибутку ПАФ «ХХХ» за 2019 – 2021 рр., тис. грн.

Для ПАФ «ХХХ» основними факторами, які впливають на фінансові результати є чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг та собівартість реалізації.

Проведемо факторний аналіз чистого доходу від реалізації продукції, використавши інформацію про: середньорічну суму дебіторської заборгованості; середньорічну вартість оборотних активів; середньорічну вартість майна підприємства.

Таблиця 3.3

**Вихідна інформація для факторного аналізу чистого доходу (виручки) від реалізації продукції ПАФ «ХХХ» за 2019, 2021 рр.**

Показник	Роки		Відхилення 2021 р. до 2019 р.	
	2019	2021	абсолютне	відносне
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)	21156	25557	+4401	+20,8
Середньорічна величина дебіторської заборгованості	426	1647	+1221	У 3,9 р.
Коефіцієнт обертання дебіторської заборгованості	49,662	15,517	-34,145	х
Тривалість одного обороту дебіторської заборгованості	7	23	+16	У 3,2 р.

Модель факторного аналізу чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ПАФ «ХХХ»:

$$\text{ЧД} = \text{ДЗ} \times \text{Кобдз.} \quad (3.1)$$

За даними табл. 3.3 проводиться розрахунок умовного значення результативного показника, тис. грн:

$$\text{ЧД}_{\text{ум}} = \text{ДЗ}_1 \times \text{Кобдз}_0. \quad (3.2)$$

$$\text{ЧД}_{\text{ум}} = 1647 \times 49,662 = 81793,31.$$

Загальна зміна (+;-) чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн:

$$\text{ЧД} = \text{ЧД}_1 - \text{ЧД}_0 \quad (3.3)$$

$$\Delta \text{ЧД} = 25557 - 21156 = +4401,$$

у тому числі за рахунок факторів:

1. Суми дебіторської заборгованості:

$$\Delta \text{ЧД}_{\text{дз}} = \text{ЧД}_{\text{ум}} - \text{ЧД}_0. \quad (3.4)$$

$$\Delta \text{ЧД}_{\text{дз}} = 81793,31 - 21156 = +60637,31.$$

2. Коефіцієнта обертання дебіторської заборгованості:

$$\Delta \text{ЧД}_{\text{кодз}} = \text{ЧД}_1 - \text{ЧД}_{\text{ум}}. \quad (3.5)$$

$$\Delta \text{ЧД}_{\text{кодз}} = 25557 - 81793,31 = -56236,31.$$

Перевірка розрахунку:

$$\Delta \text{ЧД} = \Delta \text{ЧД}_{\text{дз}} + \Delta \text{ЧД}_{\text{кодз}}. \quad (3.6)$$

$$\Delta \text{ЧД} = 60637,31 - 56236,31 = +4401.$$

Факторний аналіз чистого доходу ПАФ «ХХХ» показав:

- у 2021 році порівняно з 2019 роком за рахунок зниження коефіцієнта обертання дебіторської заборгованості на 34,145 пункти, чистий дохід від реалізації продукції знизився на 56 млн 236,31 тис. грн;

- сума середньорічної дебіторської заборгованості зросла протягом досліджуваних років на 1 млн 221 тис. грн., або у 3,9 рази, за рахунок цього чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг збільшився на 60 млн 637,31 тис. грн.

- перевірка підтвердила правильність розрахунку.

За допомогою способу ланцюгових підстановок та табл. 3.4 визначимо вплив середньорічної вартості майна та ресурсовіддачі на зміну чистого доходу від реалізації продукції ПАФ «ХХХ».

Таблиця 3.4

**Вихідна інформація для факторного аналізу чистого доходу (виручки) від реалізації продукції ТОВ «Відрядження» за 2019 - 2021 рр.**

Показник	Умовні позначення	Роки		Відхилення 2021 р. до 2019 р.	
		2019	2021	абсолютне	відносне
Середньорічна вартість майна, тис. грн	М	31763	39388	+7625	+24,0
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	ЧД	21156	25557	+4401	+20,8
Ресурсовіддача, грн	РВ	0,67	0,65	-0,02	-2,6

Модель факторного аналізу чистого доходу від реалізації продукції ПАФ «XXX»:

$$\text{ЧД} = \text{М} \times \text{РВ}. \quad (3.7)$$

За даними табл. 3.4 проводиться розрахунок умовного значення результативного показника, тис. грн:

$$\text{ЧД}_{\text{ум}} = \text{М}_1 \times \text{РВ}_0 \quad (3.8)$$

$$\text{ЧД}_{\text{ум}} = 39388 \times 0,67 = 26389,96.$$

Загальна зміна (+;-) чистого доходу (виручки) від реалізації ПАФ «XXX» склала 4 млн 401 тис. грн:

за рахунок факторів:

1. Середньорічної вартості майна:

$$\Delta \text{ЧД}_\text{м} = \text{ЧД}_{\text{ум}} - \text{ЧД}_0 \quad (3.9)$$

$$\Delta \text{ЧД}_\text{м} = 26389,96 - 21156 = +5233,96.$$

2. Ресурсовіддачі:

$$\Delta \text{ЧД}_\text{рв} = \text{ЧД}_1 - \text{ЧД}_{\text{ум}} \quad (3.10)$$

$$\Delta \text{ЧД}_\text{рв} = 25557 - 26389,96 = -832,96.$$

Перевірка розрахунку:

$$\Delta \text{ЧД} = \Delta \text{ЧД}_\text{м} + \Delta \text{ЧД}_\text{рв} \quad (3.11)$$

$$\Delta \text{ЧД} = +5233,96 - 832,96 = +4401.$$

Факторний аналіз чистого доходу ПАФ «XXX» показав, що:

- за рахунок збільшення середньорічної вартості майна підприємства у 2021 році порівняно з 2019 роком на 7 млн 625 тис. грн, або на 24 %, чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився на 5 млн 233,96 тис. грн;

- за рахунок зниження ресурсовіддачі на 0,02 грн, або на 2,6 %, чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшився на 832,96 тис. грн.;

- перевірка підтвердила правильність розрахунку.

Модель факторного аналізу чистого доходу (виручки) від реалізації

продукції (товарів, робіт, послуг) ПАФ «XXX»:

$$\text{ЧД} = \text{ОА} \times \text{Коб.} \quad (3.12)$$

Таблиця 3.5

**Вихідна інформація для факторного аналізу чистого доходу (виручки) від реалізації продукції ПАФ «XXX» за 2019, 2021 рр.**

Показник	Роки		Відхилення 2021 р. до 2019 р.	
	2019	2021	абсолютне	відносне
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн	21156	25557	+4401	+20,8
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	13080,5	21829	+8748,5	+66,9
Коефіцієнт обертання оборотних коштів	1,617	1,171	-0,447	x
Тривалість одного обороту оборотних активів, днів	223	307	+85	+38,1

За даними табл. 3.5 проводиться розрахунок умовного значення результативного показника, тис. грн.

$$\text{ЧД}_{\text{ум}} = \text{ОА}_1 \times \text{Коб}_0. \quad (3.13)$$

$$\text{ЧД}_{\text{ум}} = 21829 \times 1,617 = 35297,49.$$

Загальна зміна (+;-) чистого доходу (виручки) від реалізації  $\Delta \text{ЧД} = 4$  млн 401 тис. грн.

у т.ч. за рахунок факторів:

1. Середньорічної вартості оборотних активів:

$$\Delta \text{ЧДоа} = \text{ЧД}_{\text{ум}} - \text{ЧД}_0. \quad (3.14)$$

$$\Delta \text{ЧДоа} = 35297,49 - 21156 = +14141,49.$$

2. Коефіцієнта обертання оборотних активів:

$$\Delta \text{ЧДко} = \text{ЧД}_1 - \text{ЧД}_{\text{ум}}. \quad (3.15)$$

$$\Delta \text{ЧДко} = 25557 - 35297,49 = -9740,49.$$

Перевірка розрахунку:

$$\Delta \text{ЧД} = \Delta \text{ЧДм} + \Delta \text{ЧДрв}. \quad (3.16)$$

$$\Delta \text{ЧД} = 14141,49 - 9740,49 = 4401.$$

Факторний аналіз чистого доходу ПАФ «XXX» показав, що:

- за рахунок зростання середньорічної вартості оборотних активів підприємства у 2021 році порівняно з 2019 роком на 8 млн 748,5 тис. грн, або на 66,9 %, сума чистого доходу (виручки) від реалізації продукції зменшилася на 14 млн 141,49 тис. грн;

- за рахунок зменшення коефіцієнта обертання оборотних активів на 0,447 пункти, сума чистого доходу (виручки) від реалізації продукції зменшилася на 9 млн 740,49 тис. грн.;

- перевірка підтвердила правильність розрахунку.

Результати аналізу фінансово-економічного стану підприємства виступають одним із найважливіших факторів у прийнятті управлінських рішень. Фінансова звітність виступає джерелом аналітичної інформації, яка використовується при оцінці діловими партнерами, інвесторами, кредиторами та іншими важливими контрагентами. За допомогою фінансових звітів ПАФ «ХХХ» проведемо аналіз ряду об'єктів, серед яких: аналіз динаміки та структури майна і джерел формування капіталу, показників фінансової стійкості, платоспроможності та ліквідності та інші.

Аналіз майна ПАФ «ХХХ» за 2019 - 2021 рр. починається з аналізу складу, структури та динаміки загального капіталу (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

### Динаміка та структура майна ПАФ «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 %
А	1	2	3	4	5	6	7	8
Майно – всього	31345	100,0	31474	100,0	47302	100,0	+15957	+50,9
1. Необоротні активи	18347	58,5	17328	55,1	17790	37,6	-557	-3,0
1.1. Основні засоби	18265	58,3	17244	54,8	16371	34,6	-1894	-104
2. Оборотні активи	12998	41,5	14146	44,9	29512	62,4	+16514	У 2,3 р.

Продовж. табл. 3.6

А	1	2	3	4	5	6	7	8
2.1. Запаси	9504	30,3	11357	36,1	20947	44,3	+11443	У 2,2 р.
2.1.1. Виробничі запаси	178	0,6	162	0,5	2555	5,4	+2377	У 14,4 р.
2.1.2. Незавершене виробництво	993	3,2	857	2,7	1955	4,1	+962	+96,9
2.1.3. Готова продукція	8333	26,6	10338	32,8	16437	34,7	+8104	+97,3
2.2. Поточні біологічні активи	13	0,0	19	0,1	42	0,1	+29	У 3,2 р.
2.3. Поточна дебіторська заборгованість	689	2,2	225	0,7	3069	6,5	+2380	У 4,5 р.
2.4. Грошові кошти	1002	3,2	941	3,0	3806	8,0	+2804	У 3,8 р.
2.5. Витрати майбутніх періодів	1727	5,5	1604	5,1	1573	3,3	-154	-8,9
2.6. Інші оборотні активи	63	0,2	-	-	75	0,2	+12	+19,0

Аналіз майнового стану показав, що у 2021 році вартість майна ПАФ «ХХХ» порівняно з 2019 роком зросла на 15 млн. 957 тис. грн. або на 50,9%. Вартість необоротних активів, яка представлена основними засобами, знизилась на 557 тис. грн., або на 3%.

Вартість оборотних активів ПАФ «ХХХ» збільшилась у 2021 році порівняно з 2019 роком на 16 млн. 514 тис. грн., або у 2,3 рази. Зростання відмічено у вартості запасів на 11 млн. 443 тис. грн., або у 2,2 рази, які представлені виробничими запасами, незавершеним виробництвом та готовою продукцією та товарами. Підвищення відмічено по вартості поточної дебіторської заборгованості на 2 млн. 380 тис. грн., або у 4,5 рази. Також зростання відмічено по вартості грошових коштів та поточних фінансових інвестицій на 2 млн. 804 тис. грн., або у 3,8 рази. Вартість інших оборотних активів збільшилась на 12 тис. грн., або на 19%. Зменшилась вартість витрат майбутніх періодів на 154 тис. грн. або на 8,9%.

У структурі майна ПАФ «ХХХ» за 2019-2020 рр. переважає питома вага необоротних активів – 58,5%, 55,1%. У 2021 році – питома вага оборотних активів - 62,4%.

Динаміка та структура джерел формування капіталу ПАФ «ХХХ» відображено у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

**Динаміка та структура джерел формування капіталу  
ПАФ «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	31345	100,0	31474	100,0	47302	100	+15957	+50,9
1. Власний капітал	20407	65,1	22904	72,8	31318	66,2	+10911	+53,5
1.1. Зареєстрований (пайовий) капітал	846	2,7	846	2,7	846	1,8	X	X
1.2. Нерозподілений прибуток	17691	56,4	20188	64,1	28602	60,5	+10911	+61,7
2. Зобов'язання і забезпечення	10938	34,9	8570	27,2	15984	33,8	+5046	+46,1
2.1. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	5167	16,5	2753	8,7	1504	3,2	-3663	-70,9
2.2. Поточні зобов'язання і забезпечення	5771	18,4	5817	18,5	14480	30,6	+8709	
2.2.1. Поточна кредиторська заборгованість	3073	9,8	579	1,8	1094	2,3	-1979	-64,4

Аналіз даних табл. 3.7 показав, що загальна сума капіталу досліджуваного підприємства у 2021 р. збільшилась порівняно з 2019 р. на 15 млн. 957 тис. грн. або на 50,9%. Сума власного капіталу підприємства зросла на 11 млн. 911 тис. грн. або на 53,5%, за рахунок зареєстрованого капіталу та нерозподіленого прибутку. Сума зобов'язань та забезпечень ПАФ «ХХХ» у 2021 році порівняно з 2019 роком збільшилась на 5 млн. 46 тис. грн., або на

46,1% за рахунок суми довгострокових та поточних зобов'язань та забезпечень, які представлені поточною кредиторською заборгованістю.

У структурі пасивів ПАФ «ХХХ» протягом 2019 – 2021 рр. переважає питома вага власного капіталу підприємства – 65,1%, 72,8% та 66,2%.

Проведемо аналіз показників структури джерел формування капіталу ПАФ «ХХХ», використовуючи дані табл. 3.8.

Таблиця 3.8

**Показники структури джерел формування капіталу  
ПАФ «ХХХ» за 2019 - 2021 рр.**

Показники	Нормативне значення	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+; -) 2021 р. до 2019 р.
Коефіцієнт автономії	>0,5	0,651	0,728	0,662	+0,011
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	<0,5	0,349	0,272	0,338	-0,011
Коефіцієнт фінансового ризику	<1	0,536	0,374	0,510	-0,026
Коефіцієнт фінансової стабільності	>1	1,866	2,673	1,959	+0,094

Результати виконаних розрахунків свідчать про високий рівень фінансової стійкості ПАФ «ХХХ» за показниками структури джерел формування капіталу. Так, значення коефіцієнта автономії вказує на те, що на кінець звітного року частка власного капіталу у валюті балансу становить 66,2%, це на 0,011 пункт більше порівняно з 2019 роком. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу зменшився відповідно з 0,349 до 0,338, що свідчить про підвищення рівня фінансової незалежності підприємства від кредиторів.

Позитивними також є показники фінансового ризику та фінансової стабільності. Зокрема, коефіцієнт фінансового ризику знизився з 0,536 у 2019 році до 0,510 у 2021, при нормативі <1.

Коефіцієнт фінансової стабільності протягом 2021 року є вище нормативного – на 0,959 пункти. В цілому, можна зробити висновок, що показники структури капіталу є вище нормативного значення та свідчать про

те, що ПАФ «XXX» є фінансово стійкий фінансовий стан та є незалежним від кредиторів.

Використаємо дані табл. 3.9 для оцінки платоспроможності ПАФ «XXX» систему показників, які мають назву коефіцієнтів ліквідності.

Таблиця 3.9

**Показники оцінки ліквідності та платоспроможності  
ПАФ «XXX» за 2019 – 2020 рр.**

Показники	Норматив- не значення	Роки			Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.
		2019	2020	2021	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,174	0,162	0,263	+0,089
Проміжний коефіцієнт покриття	>0,7	0,304	0,200	0,480	+0,176
Загальний коефіцієнт покриття	≥1,5	2,252	2,432	2,038	-0,214
Коефіцієнт платоспроможності	≥0,1	0,174	0,162	0,263	+0,089
Коефіцієнт критичної ліквідності	≥0,8	2,047	2,253	1,724	-0,323

Станом на 2021 рік коефіцієнт абсолютної ліквідності є вище нормативного на 0,063 пункти, тобто використавши грошові кошти підприємства мало змогу погасити поточні зобов'язання (на 1 грн поточних зобов'язань припадало 0,26 грн. грошових коштів).

Проміжний коефіцієнт покриття є нижче нормативного у 2021 році на 0,220 пункти. Розрахований показник показав, що відповідно на 1 грн поточних зобов'язань припадало відповідно до 2021 року 0,48 грн.(при нормативі  $\geq 0,7$ ).

Загальний коефіцієнт покриття є вище нормативного протягом 2021 року. На 1 грн. поточних зобов'язань у 2021 р. припадає 2,03 грн. оборотних активів підприємства (при нормативі  $\geq 1,5$ ).

Отже, аналіз розрахованих показників, які характеризують фінансовий стан досліджуваного підприємства свідчать про його діквідність, платоспроможність та незалежність від зовнішніх кредиторів.

### **3.2. Оцінка показників посівних площ, урожайності та реалізації зернових культур**

Завдання розділу 3.2 передбачає оцінку основних показників виробництва зернових 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 – відношення 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.

Отже, на першому етапі для аналізу основних показників виробництва використаємо дані ф. № 29-сг (площа та валовий збір) та № 50 сг (виробнича собівартість) (табл. 3.10). ПАФ «ХХХ» протягом досліджуваного періоду вирощувало зернові та технічні культури. Для досягнення мети та виконання завдань дослідження об'єктом обрано озиму пшеницю та кукурудзу на зерно.

Таблиця 3.10

**Динаміка виробництва зернових культур ПАФ «ХХХ»  
за 2019 - 2021 рр.**

Показники	Роки			Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.	
	2019	2020	2021	абсолютне	відносне, %
<b>Озима пшениця</b>					
Посівна площа, га	102	257	188,01	+86,01	+84,3
Урожайність, ц/га	48,0	39,8	55,7	+7,8	+16,2
Валовий збір, ц	4895,6	10235,4	10481,4	+5585,8	У 2,1 р.
Виробнича собівартість, тис. грн	1696,1	3782,1	3893,4	+2197,3	У 2,3 р.
Собівартість 1 ц, грн	346,45	369,51	371,46	+25,00	+7,2
<b>Кукурудза на зерно</b>					
Посівна площа, га	322,9	339,42	338,18	+15,28	+4,7
Урожайність, ц/га	76,9	28,9	33,6	-43,3	-56,3
Валовий збір, ц	24845,6	9810,4	11369,66	-13475,94	-54,2
Виробнича собівартість, тис. грн	5377,4	4889,6	5849,9	+472,5	+8,8
Собівартість 1 ц, грн	216,43	498,41	514,52	+298,09	У 2,4 р.

Аналіз динаміки показників виробництва зернових культур ПАФ «ХХХ» у 2021 році порівняно з 2019 роком показав як позитивні, так і негативні тенденції. Зокрема:

- площа посіву озимої пшениці зросла на 86,01 га, або 84,3 %, кукурудзи на зерно - на 15,28 га, або на 4,7 %;

- урожайність озимої пшениці зросла на 7,8 ц/га, або на 16,2 %. За рахунок зростання як урожайності, так і площ посівів, валовий збір пшениці збільшився на 5585,5 ц, або у 2,1 рази; обсяг виробництва кукурудзи на зерно знизився на 13475,94 ц або на 54,2 % за рахунок зниження урожайності на 4,3 ц/га, або на 56,3 %;

- виробнича собівартість зернових культур має негативну тенденцію до зростання. Зокрема, виробнича собівартість виробленої продукції озимої пшениці зросла на 2 млн 197,3 тис. грн, або у 2,3 рази, собівартість 1 ц зросла на 25 грн, або на 7,2 %. Виробничі витрати на вирощування кукурудзи на зерно зросли у 2021 році порівняно з 2019 роком на 472,5 тис. грн, або на 8,8 %, виробнича собівартість 1 ц кукурудзи - на 298,09 грн, або у 2,4 рази.

Проведемо аналіз основних економічних показників ефективності

виробництва зернових культур ПАФ «ХХХ» за допомогою даних табл. 3.11.

Таблиця 3.11

**Динаміка показників економічної ефективності виробництва  
зернових культур ПАФ «ХХХ» за 2019 - 2021 рр.**

Показники	Роки			Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.	
	2019	2020	2021	абсолютне	відносне, %
<b>Озима пшениця</b>					
Кількість реалізованої продукції, ц	436	8905	4918	+4482	У 11,3 р.
Собівартість 1 ц реалізації, грн.	354,13	364,35	371,88	+17,75	+5,0
Ціна реалізації 1 ц, грн.	408,49	551,11	716,63	+308,15	+75,4
Прибуток 1 ц, грн.	54,36	186,76	344,75	+290,40	У 6,3 р.
Рівень рентабельності, %	15,3	51,3	92,7	+77,4	x
<b>Кукурудза на зерно</b>					
Кількість реалізованої продукції, ц	33845	7698	4256	-29589,00	-87,4
Собівартість 1 ц реалізації, грн.	218,42	420,50	498,75	+280,34	У 2,3 р.
Ціна реалізації 1 ц, грн.	336,53	533,88	723,07	+386,54	У 2,1 р.
Прибуток 1 ц, грн.	118,11	113,38	224,32	+106,21	+89,9
Рівень рентабельності, %	54,1	27,0	45,0	-9,1	x

Динаміка показників економічної ефективності виробництва та реалізації пшениці показав, що кількість реалізованої продукції збільшилася на 4482 ц, або у 11,3 рази, собівартість 1 ц реалізації зросла на 17,75 грн, або на 5 %. Ціна реалізації 1 ц зерна озимої пшениці зросла на 308,15 грн, або на 75,4 %. В результаті, прибуток від реалізації 1 ц пшениці зріс на 290,40 грн, рівень рентабельності на 77,4 пункти.

Кількість реалізованої продукції кукурудзи на зерно зменшилася на 29589 ц, або на 87,4 %, що пояснюється зниженням зібраного валового збору, при цьому собівартість реалізації 1 ц зросла на 280,34 грн, або у 2,3 рази, ціна реалізації 1 ц на 386,54 грн, або у 2,1 рази, відповідно прибуток у 2021 році зріс порівняно з 2019 роком на 106,21 грн, або на 89,9 %. Протягом досліджуваних років виробництво та реалізація кукурудзи на зерно є рентабельним, хоча у 2021 році рівень рентабельності зменшився на 9,1 пункти.

Отже, проведені розрахунки характеризують рівень ефективності вирощування зернових культур ПАФ «ХХХ» як позитивний. Рівень рентабельності досліджуваних культур представлено на рис. 3.2.

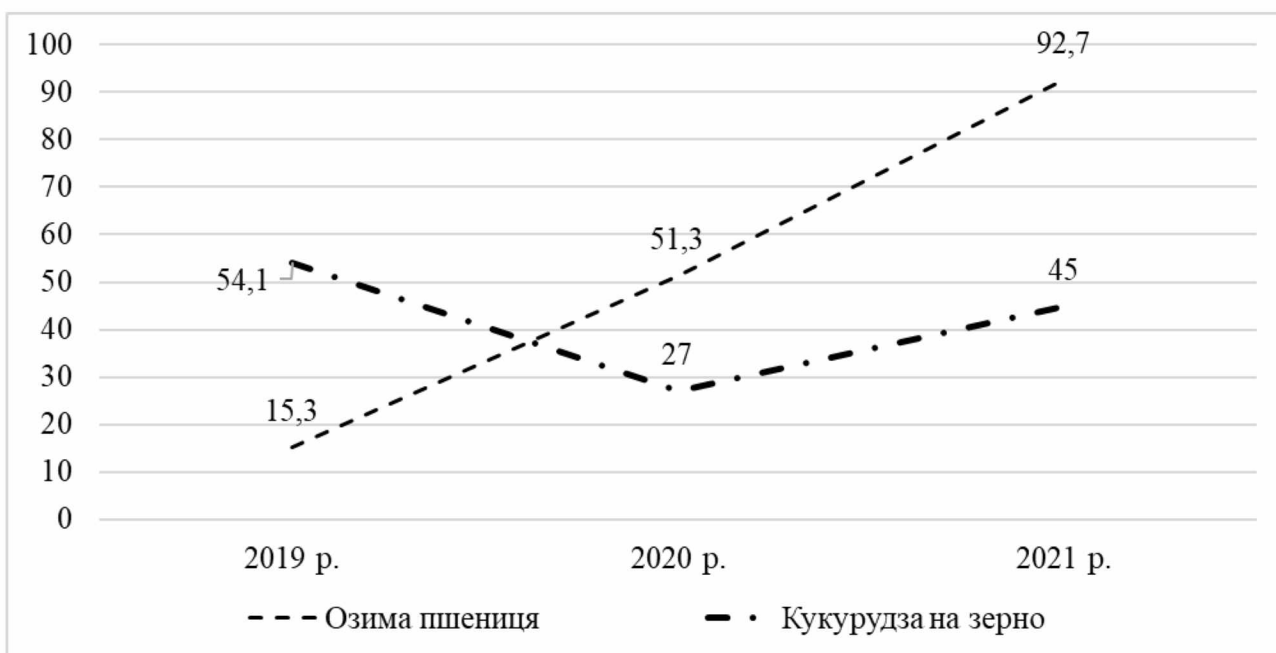


Рис. 3.2. Динаміка рівня рентабельності (збитковості) реалізації зернових культур ПАФ «ХХХ» за 2019 – 2021 рр., %

Собівартість виробленої продукції – це всі витрати, затрачені на виробництво певного виду продукції. До її складу входять: витрати на оплату праці (рахунок 66); єдиний соціальний внесок – рахунок 651; матеріальні витрати (рахунки 208, 203, 207, 22 та інші); амортизація необоротних активів (рахунок 13); інші витрати – всі інші витрати, які не обліковані вище.

Форма 50 с.-г. «Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств» ПАФ «ХХХ» містить інформацію про собівартість в розрізі виробленої продукції та статей витрат. Проаналізуємо динаміку та структуру собівартості зернових культур ПАФ «ХХХ» (табл. 3.12, 3.13).

Аналіз виробничої собівартості озимої пшениці ПАФ «ХХХ» показав, що її сума у 2021 р. порівняно з 2019 р. збільшилася на 2 млн 197,3 тис. грн, або у 2,3 рази за рахунок: вартості витраченого насіння на 111,9 тис. грн., або на 75,5 %, списаних мінеральних добрив на 269,2 тис. грн, або на 91,3 %, пального та мастильних матеріалів на 114 тис. грн., або на 84,8 %, інших матеріальних витрат на 424,5 тис. грн, або у 4,5 рази, суми прямих витрат на оплату праці на 475 тис. грн., або у 2,7 р, інших прямих та загальновиробничих витрат – на

458,2 тис. грн., або на 97,6 %.

Таблиця 3.12

**Динаміка та структура собівартості озимої пшениці у  
ПАФ «ХХХ» за 2019 – 2021 рр.**

Статті витрат	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення (+;-) 2021р. до 2019 р.	
	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	абсо- лютне (+;-)	від- носне, %
Прямі матеріальні витрати	697,1	41,1	1530,3	40,5	1616,7	41,5	+919,6	У 2,3 р.
вартість насіння та посадкового матеріалу	147,8	8,7	275,8	7,3	259,7	6,7	+111,9	+75,7
вартість мінеральних добрив	295	17,4	621,7	16,4	564,2	14,5	+269,2	+91,3
вартість ПММ	134,4	7,9	263,7	7,0	248,4	6,4	+114	+84,8
вартість решти матеріальних витрат	119,9	7,1	369,1	9,8	544,4	14,0	+424,5	У 4,5 р.
Прямі витрати на оплату праці	282,4	16,6	854,2	22,6	757,4	19,5	+475	У 2,7 р.
Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати	716,6	42,2	1397,6	37,0	1519,3	39,0	+802,7	У 2,1 р.
відрахування на соціальні заходи	59	3,5	178,5	4,7	156,3	4,0	+97,3	У 2,6 р.
амортизація	109,8	6,5	291,8	7,7	402,7	10,3	+292,9	У 3,7 р.
оплата послуг сторонніх організацій	78,3	4,6	47,2	1,2	32,6	0,8	-45,7	-58,4
решта інших прямих та загальновиробничих витрат	469,5	27,7	880,1	23,3	927,7	23,8	+458,2	+97,6
Виробнича собівартість - всього	1696,1	100	3782,1	100	3893,4	100	+2197,3	У 2,3 р.

У структурі виробничої собівартості пшениці озимої ПАФ «ХХХ» протягом досліджуваних років переважає частка матеріальних витрат, відповідно 41,1 %, 40,5 %, 41,5 % та інших прямих та загальновиробничих витрат відповідно – 42,2 %, 37,0 %, 39,0 %.

У структурі матеріальних витрат домінуючою є питома вага мінеральних добрив, у виробничій собівартості її питома вага склала 17,4 %, 16,4 %, 14,5 %, що пов'язано з здорошенням нітроамофоски та тукосуміші, які придбавало

ПАФ «ХХХ».

Таблиця 3.13

**Динаміка та структура собівартості кукурудзи на зерно у  
ПАФ «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	абсо- лютне (+;-)	від- носне, %
Прямі матеріальні витрати	2520,6	46,9	1661	34,0	2462	42,1	-58,6	-2,3
вартість насіння та посадкового матеріалу	1186	22,1	765,1	15,6	1077,6	18,4	-108,4	-9,1
вартість мінеральних добрив	392,3	7,3	254,4	5,2	362,6	6,2	-29,7	-7,6
вартість ПММ	517,2	9,6	297,9	6,1	409,2	7,0	-108	-20,9
вартість решти матеріальних витрат	425,1	7,9	343,6	7,0	612,6	10,5	+187,5	+44,1
Прямі витрати на оплату праці	1003,5	18,7	1125,4	23,0	1274,7	21,8	+271,2	+27,0
Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати	1853,3	34,5	2103,2	43,0	2113,2	36,1	+259,9	+14,0
відрахування на соціальні заходи	210,9	3,9	235,5	4,8	265	4,5	+54,1	+25,7
амортизація	383,3	7,1	393,9	8,1	653	11,2	269,7	+70,4
оплата послуг сторонніх організацій	101,3	1,9	64	1,3	56,9	1,0	-44,4	-43,8
решта інших прямих та загальновиробничих витрат	1157,8	21,5	1409,8	28,8	1138,3	19,5	-19,5	-1,7
Виробнича собівартість - всього	5377,4	100	4889,6	100	5849,9	100	+472,5	+8,8

Аналіз виробничої собівартості кукурудзи на зерно ПАФ «ХХХ» показав, що її сума у 2021 р. порівняно з 2019 р. зросла на 472,5 тис. грн, або на 8,8 % за рахунок: вартості списаних інших матеріальних витрат на 187,5 тис. грн., або на 44,1 %, витрат на оплату праці на 271,2 тис. грн., або на 27 %, інших прямих та загальновиробничих витрат – на 259,9 тис. грн., або на 14 %. Зниження матеріальних витрат пов'язане з зниженням посівної площі кукурудзи на зерно.

У структурі виробничої собівартості кукурудзи на зерно

ПАФ «ХХХ» протягом досліджуваних років переважає частка матеріальних витрат, відповідно 46,9 %, 34 %, 42,1 %.

Оскільки у структурі виробничої собівартості досліджуваних зернових культур, які вирощуються у ПАФ «ХХХ», вагому частку займають матеріальні витрати (насіння, паливо, мінеральні добрива, органічні добрива, засоби захисту рослин тощо), доцільно проаналізувати вплив матеріальних витрат та матеріаловіддачі на обсяг виробництва продукції (озимої пшениці та кукурудзи на зерно) способом ланцюгових підстановок (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

**Вихідні та розрахункові показники для аналізу впливу матеріальних витрат та матеріаловіддачі на обсяг виробництва зернових культур ПАФ «ХХХ» за 2019, 2021 рр.**

Назва показника та умовне позначення	Озима пшениця		Кукурудза на зерно	
	2019 р.	2021 р.	2019 р.	2021 р.
1. Вартість виробленої продукції у діючих цінах, тис. грн (ВП)	1696,1	3893,4	5377,4	5849,9
2. Вартість матеріальних витрат на виробництво, тис. грн (ВМ)	697,1	1616,7	2520,6	2462
3 Матеріаловіддача, грн (МВ = ВП / ВМ)	2,43	2,41	2,13	2,38
4. Умовний показник виробництва продукції $ВП_{ум} = ВМ_1 \times МВ_0$	×	3933,6	×	5252,4

Загальна зміна вартості виробництва озимої пшениці ПАФ «ХХХ» у 2021 р. порівняно з 2019 р., тис. грн:

$$\Delta ВП = ВП_1 - ВП_0 \quad (3.17)$$

$$\Delta ВП = ВП_1 - ВП_0 = 3893,4 - 1696,1 = 2\,197,3,$$

у тому числі за рахунок:

1) зменшення матеріальних витрат:

$$\Delta ВП_{ВМ} = ВП_{ум} - ВП_0 \quad (3.18)$$

$$\Delta ВП_{ВМ} = 3933,6 - 1696,1 = +2\,237,5,$$

2) збільшення вартості одиниці сировини (матеріалів):

$$\Delta ВП_{МВ} = ВП_1 - ВП_{ум} \quad (3.19)$$

$$\Delta ВП_{МВ} = 3893,4 - 3933,6 = -40,2.$$

Перевірка розрахунку:

$$\Delta \text{ВП} = \Delta \text{ВП}_{\text{ВМ}} + \Delta \text{ВП}_{\text{МВ}} \quad (3.20)$$

$$\Delta \text{ВП} = +2237,5 - 40,2 = +2197,3.$$

Отже, виробнича собівартість озимої пшениці ПАФ «ХХХ» зросла у 2021 році порівняно з 2019 роком на 2 млн 197,3 тис. грн, в тому числі за рахунок збільшення вартості матеріальних витрат, виробнича собівартість збільшилася на 2 млн 237,5 тис. грн, за рахунок зниження матеріаловіддачі на 0,02 грн, виробнича собівартість знизилася на 40,2 тис. грн. Перевірка підтвердила правильність розрахунків.

Загальна зміна вартості виробництва кукурудзи на зерно у 2021 р. порівняно з 2019 р., тис. грн:

$$\Delta \text{ВП} = 5849,9 - 5377,4 = +472,5,$$

у тому числі за рахунок:

1) збільшення матеріальних витрат:

$$\Delta \text{ВП}_{\text{ВМ}} = 5252,4 - 5377,4 = -125,$$

2) збільшення вартості одиниці сировини (матеріалів):

$$\Delta \text{ВП}_{\text{МВ}} = 5849,9 - 5252,4 = +597,5.$$

Перевірка розрахунку:  $\Delta \text{ВП} = -125 + 597,5 = +472,5$ .

Отже, виробнича собівартість кукурудзи на зерно ПАФ «ХХХ» зросла у 2021 році порівняно з 2019 роком на 472,5 тис. грн, в тому числі за рахунок зменшення вартості матеріальних витрат, виробнича собівартість знизилася на 125 тис. грн, за рахунок зростання матеріаловіддачі, виробнича собівартість підвищилася на 597,5 тис. грн. Перевірка підтвердила правильність розрахунків.

### 3.3. Аналіз економічної ефективності виробництва зернових культур

## та напрями її підвищення

Економічна ефективність сільськогосподарського виробництва ПАФ «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 «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» ПАФ «ХХХ» проаналізуємо вплив чинників на виробництво продукції пшениці та кукурудзи на зерно способом абсолютних різниць та індексним методом (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

### Вихідна інформація для аналізу впливу чинників на виробництво продукції зернових культур ПАФ «ХХХ» за 2019, 2021 рр.

Показники	Зернові культури			
	Роки		Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.	
	2019	2021	абсолютне	відносне, %
Озима пшениця				
1. Валовий збір, ц	4895,6	10481,4	+5585,8	У 2,1 р.
2. Зібрана площа, га	102	188,01	+86,01	+84,3
3. Урожайність, ц/га	48,0	55,7	+7,8	+16,2
Кукурудза на зерно				
1. Валовий збір, ц	24845,6	11369,66	-13475,94	-54,2
2. Зібрана площа, га	322,9	338,18	+15,28	+4,7
3. Урожайність, ц/га	76,9	33,6	-43,3	-56,3

Модель факторного аналізу виробництва виду продукції рослинництва ПАФ «ХХХ»:

$$ВЗ = П \times У, \quad (3.21)$$

де ВЗ – виробництво продукції (валовий збір), ц;

П – зібрана площа, га;

У – урожайність, ц/га.

Загальна зміна валового збору озимої пшениці ПАФ «ХХХ»:

- абсолютна:

$$\Delta_{B3} = B3_1 - B3_0 \quad (3.22)$$

$$\Delta_{B3} = 10481,4 - 4895,6 = +5585,8,$$

- відносна, %

$$\Delta_{B3} = B3_1 / B3_0 \quad (3.23)$$

$$\Delta_{B3, \%} = (10481,4 / 4895,6) \times 100 - 100 = +114,1.$$

В тому числі за рахунок:

1) розширення посівних площ:

- абсолютна:

$$\Delta_{B3п} = (П_1 - П_0) \times Y_0 \quad (3.24)$$

$$\Delta_{B3п} = (188,01 - 102) \times 48 = +4 128,48,$$

- відносна, %

$$\Delta_{B3п} = (П_1 / П_0) \times 100 - 100 \quad (3.25)$$

$$\Delta_{B3п} = (188,01 / 102) \times 100 - 100 = +84,3,$$

2) зростання урожайності:

- абсолютна:

$$\Delta_{B3у} = (Y_1 - Y_0) \times П_1 \quad (3.26)$$

$$\Delta_{B3у} = (55,7 - 48,0) \times 188,01 = 1 466,48,$$

- відносна, %

$$\Delta_{B3у} = (Y_1 / Y_0) \times 100 - 100 \quad (3.27)$$

$$\Delta_{B3у} = (55,7 / 48,0) \times 100 - 100 = 16,0.$$

Отже, проведений аналіз показав, що у 2021 р. валовий збір озимої пшениці ПАФ «ХХХ» збільшився порівняно з 2019 р. на 5585,8 ц або у 2,1 рази, причому за рахунок зростання урожайності пшениці на 7,8 ц/га, валовий збір збільшився на 1466,48 ц або на 16 %, за рахунок розширення посівної площі на 86,01 га, валовий збір зріс на 4128,48 ц або на 84,3 %. У структурі факторів впливу переважає розширення посівних площ порівняно з зростанням урожайності.

Загальна зміна валового збору кукурудзи на зерно ПАФ «ХХХ»:

- абсолютна:  $\Delta_{B3} = 11369,66 - 24845,6 = -13475,94,$

- відносна, %:  $\Delta_{ВЗ, \%} = (11369,66 / 24845,6) \times 100 - 100 = -54,2$ .

В тому числі за рахунок:

1) розширення посівних площ:

- абсолютна:  $\Delta_{ВЗП} = (338,18 - 322,9) \times 76,9 = 1\,175,03$ ,

- відносна, %:  $\Delta_{ВЗП} = (338,18 / 322,9) \times 100 - 100 = 4,73$ .

2) зниження урожайності:

- абсолютна:  $\Delta_{ВЗП} = (33,6 - 76,9) \times 338,18 = -14\,643,194$ ,

- відносна, %:  $\Delta_{ВЗП} = (33,6 / 76,9) \times 100 - 100 = -56,3$ .

Отже, у 2021 р. валовий збір кукурудзи на зерно ПАФ «ХХХ» зменшився порівняно з 2019 р. на 13475,94 ц або на 54,2 %, причому за рахунок зниження урожайності кукурудзи на зерно на 43,3 ц/га, валовий збір зменшився на 14643,19 ц або на 56,3 %, за рахунок розширення посівної площі на 15,28 га, валовий збір зріс на 1175,03 ц або на 4,73 %.

У структурі факторів впливу на зниження валу переважає за рахунок зниження урожайності.

Наступним етапом є аналіз показників виробничої собівартості зернових культур ПАФ «ХХХ». Для цього використаємо дані табл. 3.16.

Отже, проведений аналіз показав, що у 2021 р. порівняно з 2019 роком виробнича собівартість 1 ц озимої пшениці ПАФ «ХХХ» зросла на 25 грн, кукурудзи на зерно на 379,86 грн.

Для дослідження впливу на собівартість продукції використано два фактори: витрати на 1 га зібраної площі та урожайність.

Аналіз факторів впливу на виробничу собівартість 1 ц озимої пшениці ПАФ «ХХХ» показав:

- за рахунок збільшення витрат на 1 га зібраної площі на 4080,04 грн, або на 24,5 %, виробнича собівартість 1 ц збільшилася на 85,01 грн;

- за рахунок зростання урожайності озимої пшениці на 7,8 ц/га, або на 16,2 %, виробнича собівартість 1 ц зменшилася на 60 грн.

*Таблиця 3.16*

## Аналіз показників виробничої собівартості зернових культур

### ПАФ «ХХХ» за 2019, 2021 р

Показники	Зернові культури			
	Роки		Відхилення (+;-) 2021 р. до 2019 р.	
	2019	2021	абсо- лютне	відносне, %
<b>Озима пшениця</b>				
1. Вироблена продукція, ц (q)	4895,6	10481,4	+5585,8	У 2,1 р.
2. Зібрана площа, га (П)	102	188,01	+86,01	+84,3
3. Урожайність, ц/га (y)	48,0	55,7	+7,8	+16,2
4. Виробнича собівартість продукції, тис. грн (zq)	1696,1	3893,4	+2197,3	У 2,3 р.
5. Витрати на 1 га зібраної площі, грн (zy)	16628,43	20708,47	+4080,04	+24,5
6. Виробнича собівартість 1 ц, грн (z)	346,45	371,46	+25,00	+7,2
7. Загальна зміна виробничої собівартості 1 ц порівняно з попереднім роком, грн ( $z_n - z_{n-1}$ )	x	+25,00	x	x
в т.ч. за рахунок збільшення (зменшення):				
7.1. витрат на 1 га зібраної площі ( $(z_n y_n / y_{n-1}) - z_{n-1}$ )	x	+85,01	x	x
7.2. урожайності ( $z_n - (z_n y_n / y_{n-1})$ )	x	-60,00	x	x
<b>Кукурудза на зерно</b>				
1. Вироблена продукція, ц	24845,6	9810,4	-15035,2	-60,5
2. Зібрана площа, га	322,9	338,18	+15,28	+4,7
3. Урожайність, ц/га	76,9	29,0	-47,9	-62,3
4. Виробнича собівартість продукції, тис. грн	5377,4	5849,9	+472,5	+8,8
5. Витрати на 1 га зібраної площі, грн	16653,45	17298,18	+644,73	+3,9
6. Виробнича собівартість 1 ц, грн	216,43	596,30	+379,86	У 2,8 р.
7. Загальна зміна виробничої собівартості 1 ц порівняно з попереднім роком, грн	x	+379,86	x	x
в т.ч. за рахунок збільшення (зменшення):				
7.1. витрат на 1 га зібраної площі	x	+8,38	x	x
7.2. урожайності	x	+371,48	x	x

Фактори впливу на виробничу собівартість 1 ц кукурудзи на зерно ПАФ «ХХХ» наступні:

- зростання витрат на 1 га зібраної площі на 644,73 грн, або на 3,9 %, призвело до зростання суми виробничої собівартості 1 ц на 8,38 грн;
- зниження урожайності 1 ц кукурудзи на зерно у 2021 році порівняно з 2019 роком на 47,9 ц/га, або на 62,3 %, собівартість виробництва 1 ц збільшилася на 371,48 грн.

За допомогою способу абсолютних різниць визначимо вплив факторів на

зміну суми прибутку від реалізації зернових культур у 2021р. порівняно з 2019 р (табл. 3.17).

Таблиця 3.17

**Факторний аналіз фінансових результатів від реалізації зернових культур  
ПАФ «ХХХ» за 2019-2021 рр.**

Показники	Роки					
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
	Озима пшениця			Кукурудза на зерно		
1. Реалізація продукції у фізичній масі, ц	436	8905	4918	33845	7698	4256
2. Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн	178,10	4907,60	3524,40	11389,90	4109,80	3077,40
3. Повна собівартість, тис. грн	154,4	3244,5	1828,9	7392,4	3237	2122,7
4. Прибуток (збиток), тис. грн (п. 2 – п. 3)	23,7	1663,1	1695,5	3997,5	872,8	954,7
У розрахунку на 1 ц реалізованої продукції:						
5. повна собівартість, грн (п. 3 × 1000 / п. 1)	354,13	364,35	371,88	218,42	420,50	498,75
6. середня реалізаційна ціна (п.2 × 1000 / п. 1)	408,49	551,11	716,63	336,53	533,88	723,07
7. прибуток (збиток), грн (п. 6 – п. 5)	54,36	186,76	344,75	118,11	113,38	224,32
8. Загальна зміна прибутку (збитку) порівняно із попереднім роком, тис. грн (п. 4п – п. 4п-1)	×	+1639,40	+32,40	×	-3124,70	+81,90
в т.ч. за рахунок зміни:						
8.1. кількості реалізованої продукції (п. 1п – п. 1п-1) × п. 7п-1 / 1000	×	+460,36	-744,61	×	-3088,27	-390,25
8.2. собівартості 1 ц продукції (п. 5п-1 – п. 5п) × п. 1п / 1000	×	-90,99	-37,05	×	-1555,61	-333,06
8.3. ціни реалізації 1 ц продукції (п. 6п – п. 6п-1) × п. 1п / 1000	×	+1270,03	+814,06	×	+1519,18	+805,21

На зміну фінансового результату від реалізації будь-якого виду продукції впливають три фактори:

- обсяг реалізації;
- середня ціна реалізації;

- повна собівартість одиниці реалізованої продукції.

Аналіз досліджуваних років показав, що прослідковується позитивна динаміка до отримання прибутку та прибутковості реалізації зернових культур. Зокрема, вирощування зернових культур для ПАФ «ХХХ» у 2019 та 2021 рр. є прибутковим, а саме:

а) прибуток від реалізації 1 ц озимої пшениці склав у 2021 році 344,75 грн., тоді як у 2019 він складав 54,36 тис. грн., у 2020 році – 186,76 грн. Аналізуючи фактори впливу на загальну суму прибутку встановлено, що у 2020 році порівняно з 2019 роком за рахунок зростання кількості реалізованої продукції, прибуток зріс на 460,36 тис. грн, за рахунок зростання ціни на зерно пшениці - на 1270,03 тис. грн. Зростання собівартості реалізації призвів до зменшення прибутку на 90,99 тис. грн. У 2021 році порівняно з 2020 роком реалізація пшениці в кількісному виразі зменшилася на 3987 ц, прибуток зменшився на 744,61 тис. грн, за рахунок зростання ціни на пшеницю, прибуток зріс на 814,06 тис. грн.

б) прибуток від реалізації 1 ц кукурудзи на зерно склав у 2021 році 224,32 грн, тоді як у 2019 році обліковано його сума – 118,11 тис. грн. Аналізуючи фактори впливу на загальну суму прибутку встановлено, що у 2021 році порівняно з 2020 роком за рахунок зниження кількості реалізованої продукції, прибуток зменшився на 390,25 тис. грн, зростання собівартості реалізації призвело до зменшення прибутку на 333,06 тис. грн. На зростання прибутку від реалізації кукурудзи на зерно у позитивно вплинув фактор ціни - за рахунок зростання ціни на кукурудзу, прибуток зріс на 432,36 тис. грн.

Отже, протягом досліджуваних років, виробництво та реалізація зернових культур у ПАФ «ХХХ» є прибутковим, при цьому показники мають тенденцію до зростання.

Проведене дослідження свідчить, що на ефективність зернового виробництва впливає сукупність факторів, часто пов'язаних між собою. Зокрема, на її рівень впливають показники урожайності, собівартості,

прибутковості, кожен з яких, в свою чергу, залежить від цілої групи чинників: погодних умов, строків збирання, природної родючості ґрунтів, підвищення ціни на матеріальні ресурси, стану технічної бази і технології, компетентності самих виробників з питань виробництва, зберігання, реалізації, фінансування, страхування ризиків та інше.

Для підвищення ефективності виробництва зернових культур доцільно:

- впроваджувати нові сорти, гібриди насіння, що можна досягти лише на базі значних капіталовкладень у розрахунку на одиницю площі насінневих посівів;

- підготовка кадрів для селекційних робіт та їхня зацікавленість у власному розвитку, що має стимулюватися гідною заробітною платнею;

- оновлення технічної бази, адже в більшості підприємств з виробництва зернових культур, техніка застаріла, зношена на 80–90 %;

- агрономічний контроль, від якого залежить успішна реалізація технологічних проектів вирощування зернових культур;

- економність витрачання матеріально-технічних ресурсів, вологозбереження, адже отримання стабільних і високих врожаїв за найменших затрат праці та засобів виробництва;

- застосування ефективної системи добрив та догляду за посівами для мінімізації обробітку ґрунту, раціонального агрегування машин і знарядь.

## ВИСНОВКИ

Дослідження, проведені в кваліфікаційній роботі дають підставу зробити наступні висновки:

1. Рослинництво є головною галуззю аграрного виробництва і виступає джерелом сировини для переробної промисловості та кормовою базою для галузі тваринництва. Дотримання існуючих методик облікового відображення витрат галузі рослинництва та калькуляції фактичної собівартості рослинницької продукції сприяє правильному та своєчасному відображенню виробничих витрат, проведення їх аналітичного дослідження і розробці шляхів оптимізації виробничих витрат.

2. Нормативне регулювання обліку витрат виробництва в рослинництві регламентується низкою законодавчих документів, зокрема Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 30 «Біологічні активи», галузевими інструкціями та методичними рекомендаціями.

3. Тлумачення сутності терміну «витрати» міститься у ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 16 «Витрати». При цьому Міжнародні Стандарти фінансової звітності не мають окремого стандарту, який би регламентував методологію обліку витрат виробництва.

4. Сутність витрат можна трактувати як із загальноекономічної точки зору, так і з позиції бухгалтерського обліку. За К. Марксом витрати - це сума коштів, витрачених капіталістом на придбання робочої сили та засобів виробництва. Бухгалтерське трактування сутності терміну міститься у НП(С)БО 16 «Витрати», а податкове – у Податковому кодексі України.

5. Для правильного відображення понесених витрат в бухгалтерському обліку важлива їх класифікація. Витрати класифікуються за різними ознаками:

- відносно виробничого процесу – основні і накладні;

- за єдністю складу – одноелементні та багатоелементні або комплексні витрати;
- відносно до обсягів виробництва – постійні та змінні;
- за доцільністю – продуктивні та непродуктивні;
- за календарним періодом – поточні та одноразові;
- за видами витрат, витрати поділяються за економічними елементами та за статтями калькуляції;
- за включенням до собівартості - витрати, що включаються до собівартості та витрати діяльності.

6. В сучасній економічній спільноті відбувається наукова дискусія з актуальних проблем відображення витрат в господарській діяльності аграрного підприємства – обговорюються питання визначення термінології, удосконалення методики аналітичного обліку витрат виробництва, калькуляції фактичної собівартості рослинницької продукції.

7. В результаті проведеного дослідження ПАФ «ХХХ» встановлено, що організація первинного обліку виробництва рослинництва відповідає сучасним вимогам щодо надання повної, достовірної та вчасної інформації про їх наявність, рух та вартість, тобто не дотримується принцип повного висвітлення.

8. Записи про понесені витрати на виробництво продукції зернових культур здійснюються на підставі первинних бухгалтерських документів, які можна орієнтовно було по групувано: 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).

9. Для оприбуткування продукції зернових 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, солоха і т.п.), що оприбутковується в дебет рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

10. 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 рекомендується вести за такими статтями витрат: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту рослин; насіння та посадковий матеріал; мінеральні добрива; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

11. Фінансово-економічний аналіз діяльності ПАФ «ХХХ» показав, що на кінець 2021 року вона характеризується позитивними показниками фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності.

12. Встановлено: основними зерновими культурами, які вирощує ПАФ «ХХХ» є озима пшениця, кукурудза на зерно, гречка, ячмінь, просо. На підставі проведеного аналізу встановлено ефективність зернового виробництва у товаристві; у розрізі досліджуваних культур спостерігаються як позитивні так і негативні тенденції. Але протягом досліджуваних років вирощування зернових культур є рентабельним, при цьому у 2021 році порівняно з 2019 роком рівень рентабельності пшениці зріс на 79,4 %, ячменю на 94,4 %, гречки на 25,2 %.

Підвищення ефективності виробництва зернових ми вбачаємо через чіткий агрономічний контроль за виконанням технологічних операцій та організованому моніторингу виробництва та контролю за витратами.

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

- з метою усунення розбіжностей тлумачення сутності терміну «витрати» у різних нормативних документах та гармонізації термінології у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів застосовувати

термін «витрати виробництва» замість терміну «витрати на біологічні перетворення біологічних активів» відповідно до НП(С)БО 16;

- для надання аналітичної інформації щодо витрат виробництва в аграрній сфері користувачам фінансової звітності у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» включити статті «Чистий дохід від реалізації продукції рослинництва», «Чистий дохід від реалізації продукції тваринництва», «Собівартість реалізованої продукції рослинництва», «Собівартість реалізованої продукції тваринництва» та «Валовий прибуток (збиток) від реалізації продукції рослинництва та тваринництва». Натомість вилучити з ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» розділ 15 «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів»;

- посилити контроль за дотриманням вимог щодо заповнення первинних документів з обліку витрат виробництва і своєчасним їх надходженням в бухгалтерію підприємства;

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