

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік собівартості виробництва сільськогосподарської продукції та шляхи її зниження на ПП «АГРОФІРМА «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0712-оа-2
спеціальності 071 облік і оподаткування
освітньої програми облік і аудит

А.В. Гринь

Керівник д.е.н., професор Варламова І.С.

Рецензент к.н.держ.упр, доцент Пушкарь І.В.

Запоріжжя – 2023

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« ____ » _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Гринь Антону Володимировичу

1. Тема роботи: Облік собівартості виробництва сільськогосподарської продукції та шляхи її зниження на ПП «АГРОФІРМА «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»
керівник роботи Варламова Ірина Сергіївна, д.е.н., професор,
затверджені наказами ЗНУ від 01.05.2023 р. № 650-с, від 18.09.2023 №1446-с.
2. Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023р.
3. Вихідні дані до роботи: первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи, фінансова, статистична та податкова звітність, законодавчо - нормативні акти з питань обліку і аудиту, спеціальна література, фахові наукові статті та доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку і аудиту.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні засади обліку собівартості сільськогосподарської продукції; вивчити особливості обліку витрат виробництва на ПП «АГРОФІРМА «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»; виявити недоліки та запропонувати шляхи вдосконалення; запропонувати шляхи зниження собівартості сільськогосподарської продукції; сформулювати висновки та пропозиції.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 15 рис., 21 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Варламова І.С.	19.08.2023	19.08.2023
2	д.е.н., професор Варламова І.С.	16.09.2023	16.09.2023
3	д.е.н., професор Варламова І.С.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2023	виконано
2.	Написання вступу	липень 2023	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2023	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2023	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2023	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2023	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2023	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2023	виконано

Студент _____
(підпис)

А.В. Гринь

Керівник роботи _____
(підпис)

І.С. Варламова

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота містить 121 с., 3 розділи, 15 рис., 21 табл., 3 додатки, 81 джерело.

ОБЛІК, СОБІВАРТІСТЬ, ВИТРАТИ, ВИРОБНИЦТВО, МАТЕРІАЛЬНІ
ВИТРАТИ, СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКА ПРОДУКЦІЯ, ГОТОВА
ПРОДУКЦІЯ, ПРИБУТОК

Об'єктом дослідження процес обліку і формування собівартості сільськогосподарської продукції та шляхи її зниження на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» Запорізького району Запорізької області.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у визначенні особливостей обліку собівартості виробництва сільськогосподарської продукції, в дослідженні собівартості продукції як показника виробничо-господарської діяльності підприємства, розробці пропозицій щодо зниження витрат за сучасних умов господарювання на прикладі сільськогосподарського підприємства.

Методи дослідження: методи наукового узагальнення, історичний і системний підходи, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, графічний та табличний методи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розвитку теоретико-методологічних і розробці практичних рекомендацій щодо зниження витрат та собівартості сільськогосподарської продукції з метою підвищення ефективності господарської діяльності. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– розроблена схема управління витратами сільськогосподарського виробництва, яка сприятиме прийняттю найбільш ефективних управлінських рішень щодо недопущення перевитрат;

– запропоновано для підвищення достовірності та наукової обґрунтованості калькуляції собівартості продукції сільського господарства застосовувати такі способи розподілу загальних технологічних витрат, які забезпечують найбільш тісний зв'язок між рівнем собівартості окремих видів суміжної продукції і величини витрат, які її визначають;

– запропоновано для прогнозування розвитку виробництва продукції в господарстві з перспективою з задовільною достовірністю використовувати методи економічно-математичного моделювання і багатовимірного статистичного аналізу;

– побудовано регресійну модель прогнозування рівнів собівартості молока на досліджуваному підприємстві;

– розроблено рекомендації спрямовані на удосконалення процесу обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та для зниження її собівартості за рахунок переходу досліджуваного підприємства на органічне тваринництво.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, можуть впроваджуватися в практику роботи підприємств, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів та законодавчих актів з бухгалтерського обліку.

SUMMARY

The qualifying work contains 121 pp., 3 sections, 15 fig., 21 tab., 3 annex, 81 references.

ACCOUNTING, COST, COSTS, PRODUCTION, MATERIAL COSTS, AGRICULTURAL PRODUCTS, FINISHED PRODUCTS, PROFIT

The object of the research is the process of accounting and formation of the cost of agricultural products and the ways of its reduction at the PE «Agrofirma «SYNERHIYA ORGANIK» of the Zaporizhzhia district of the Zaporizhzhia region.

The purpose of the qualification work is to determine the peculiarities of accounting for the cost of production of agricultural products, to study the cost of products as an indicator of the production and economic activity of the enterprise, to develop proposals for reducing costs under modern economic conditions on the example of an agricultural enterprise.

Research methods: methods of scientific generalization, historical and systemic approaches, methods of induction and deduction, classification, comparison, scientific abstraction, systematic and complex analysis, graphical and tabular methods.

The scientific novelty of the obtained results consists in the development of theoretical and methodological and practical recommendations for reducing the costs and cost of agricultural products in order to increase the efficiency of economic activity.

– a scheme for managing costs of agricultural production was developed, which will contribute to the adoption of the most effective management decisions to prevent overspending;

– it is proposed to increase the reliability and scientific validity of the

calculation of the cost of agricultural products to use such methods of distribution of general technological costs that ensure the closest connection between the level of the cost of certain types of related products and the amount of costs that determine it;

- it is proposed to use the methods of economic-mathematical modeling and multidimensional statistical analysis to forecast the development of production in the economy with a satisfactory reliability;

- a regression model for forecasting milk cost levels at the researched enterprise was built;

- recommendations were developed aimed at improving the process of accounting for the costs of production of agricultural products and reducing their cost due to the transition of the researched enterprise to organic animal husbandry.

The obtained results of the research are aimed at increasing the reliability, efficiency and analyticalness of the accounting of costs for the production of agricultural products.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП	11
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	
1.1 Поняття витрат та собівартості продукції сільського господарства...	16
1.2 Особливості вимірювання витрат та визначення собівартості в сільському господарстві	27
1.3 Методи розрахунку собівартості сільськогосподарської продукції.....	42
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПП «АГРОФІРМА «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства	49
2.2 Особливості обліку собівартості виробництва сільськогосподарської продукції на підприємстві	59
2.3 Динаміка собівартості сільськогосподарської продукції та її вплив на кінцеві результати виробничо-господарської діяльності підприємства	68
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПП «АГРОФІРМА «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»	
3.1 Управління витратами як основний резерв зниження собівартості сільськогосподарської продукції	77
3.2 Основні напрями зниження собівартості сільськогосподарської	

продукції	85
3.3 Впровадження органічного тваринництва як природо, та ресурсозберігаюча інновація.....	95
ВИСНОВКИ	103
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	108
ДОДАТОК А Структура собівартості за видами продукції сільського господарства наведена в звіті №50-сг за 2021 рік ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК».....	117
ДОДАТОК Б Структура собівартості за видами продукції сільського господарства наведена в звіті №50-сг за 2021 рік ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК».....	119
ДОДАТОК В Логіко-математична модель побудови калькуляційного процесу виробничої собівартості продукції	121

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ЗУ – Закон України

П(С)БО – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку

М(С)БО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності

МСА – Міжнародні стандарти аудиту

ТМЦ – Товарно-матеріальні цінності

ПДВ – Податок на додану вартість

ПП – Приватне підприємство

чол. – чоловік

грн. – гривень

тис. грн. – тисяч гривень

га – гектар

% – відсотки

і т.д. – і так далі

ін. – інші

ВСТУП

Сільське господарство – одна з основних сфер матеріального виробництва, яка забезпечує населення продуктами харчування, а промисловість – сировиною. Це життєво необхідна галузь є основою АПК країни. За її рахунок і забезпечується 75% попиту населення на товари народного споживання.

Основною метою сільського господарства є збереження сталості та подальшого збільшення виробництва продукції при постійному зменшенні трудових матеріальних та грошових ресурсів на її виробництво, всебічне підвищення його ефективності в землеробстві і тваринництві, для задоволення потреб населення в продуктах, передбачених норм споживання, і промисловості в сировині, створення необхідних резервів сільськогосподарської продукції.

Актуальність питань вивчення собівартості сільськогосподарської продукції та шляхів її зниження полягає в тому, що у системі показників, що характеризують ефективність виробництва, одне із провідних місць належить собівартості продукції. У ній відбиваються всі сторони виробничої й фінансово-господарської діяльності підприємства: рівень використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, якість роботи окремих працівників і керівництва в цілому.

Головними задачами розвитку економіки на сучасному етапі є всемірне підвищення ефективності виробництва, а також заняття стійких позицій підприємств на внутрішньому і міжнародному ринках. Собівартість продукції відображає всі сторони господарської діяльності підприємств, їх досягнення і недоліки. Систематичне зниження собівартості сільськогосподарської продукції – одна з основних умов підвищення ефективності виробництва. Вона робить безпосередній вплив на величину прибутку, рівень рентабельності, а також на бюджет.

Організаційно-методичні засади обліку собівартості сільськогосподарської продукції на підприємстві постійно знаходяться у колі зору не тільки науковців, а й практикуючих бухгалтерів. Їм присвятили свої праці такі дослідники: Н.М. Бондаренко, С.І. Головацька, В.А. Дерій, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, В.В. Івата, М.В. Кравченко, І.І. Рибак, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, М.Г. Чумаченко та багато інших. Серед зарубіжних вчених даною проблемою займалися: А. Апчерч, В.Б. Івашкевич, В.І., Волинець, В.Ф. Палій, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, Л.І. Хоружій, А. Яругова.

У галузі сільського господарства з-поміж об'єктів обліку важливе місце посідають витрати на виробництво продукції. Необхідно зауважити, що облік витрат на виробництво належить до найбільш складних і трудомістких ділянок роботи бухгалтерських служб. Питання обліку витрат на виробництво продукції сільського господарства вимагає додаткового дослідження і подальшого вирішення, що й обумовило вибір теми дослідження.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у визначенні особливостей обліку собівартості виробництва сільськогосподарської продукції, в дослідженні собівартості продукції як показника виробничо-господарської діяльності підприємства, розробці пропозицій щодо зниження витрат за сучасних умов господарювання на прикладі сільськогосподарського підприємства.

Досягнення мети зумовило постановку та вирішення наступних завдань:

- розкрити сутність витрат, обґрунтувати їх склад і кваліфікацію в обліку;
- охарактеризувати процес обліку та аналізу витрат на виробництво та формування собівартості сільськогосподарської продукції;
- визначити галузеві особливості виробництва сільськогосподарської продукції та їх вплив на методику обліку;
- дослідити облік витрат на виробництво і формування собівартості продукції на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»;

- визначити ефективність виробництва сільськогосподарської продукції на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»;
- розглянути основні напрями зниження собівартості сільськогосподарської продукції;
- обґрунтувати на основі практичних розрахунків зниження собівартості однієї з галузей сільського господарства.

Об'єктом дослідження є процес обліку і формування собівартості сільськогосподарської продукції та шляхи її зниження на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» Запорізького району Запорізької області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних аспектів формування собівартості рослинництва і тваринництва на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК».

Інформаційною базою дослідження обрано ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» Запорізького району Запорізької області.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: абстрактно-логічний, монографічний і системного аналізу, розрахунково-конструктивний, порівняльний, соціологічний, аналітичного прогнозування, експериментальний, економіко-математичний та ін.

У процесі дослідження використовувалися законодавчо-нормативні акти, прийняті Верховною Радою та Кабінетом Міністрів України, праці вітчизняних та зарубіжних вчених з теорії та методології бухгалтерського обліку; інструктивні матеріали Міністерств фінансів та аграрної політики України, що регламентують організацію і ведення бухгалтерського обліку.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розвитку теоретико-методологічних і розробці практичних рекомендацій щодо зниження витрат та собівартості сільськогосподарської продукції з метою підвищення ефективності господарської діяльності. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- розроблена схема управління витратами сільськогосподарського

виробництва, яка сприятиме прийняттю найбільш ефективних управлінських рішень щодо недопущення перевитрат;

– запропоновано для підвищення достовірності та наукової обґрунтованості калькуляції собівартості продукції сільського господарства застосовувати такі способи розподілу загальних технологічних витрат, які забезпечують найбільш тісний зв'язок між рівнем собівартості окремих видів суміжної продукції і величини витрат, які її визначають;

– запропоновано для прогнозування розвитку виробництва продукції в господарстві з перспективою з задовільною достовірністю використовувати методи економічно-математичного моделювання і багатовимірного статистичного аналізу;

– побудовано регресійну модель прогнозування рівнів собівартості молока на досліджуваному підприємстві;

– розроблено рекомендації спрямовані на удосконалення процесу обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та для зниження її собівартості за рахунок переходу досліджуваного підприємства на органічне тваринництво.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку витрат виробництва та собівартості продукції; законодавчі та нормативні акти з питань аналізу та бухгалтерського обліку, зокрема з обліку витрат виробництва; програмні документи та постанови уряду з економічних питань тощо.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, можуть впроваджуватися в практику роботи підприємств, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів та законодавчих актів з бухгалтерського обліку.

Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з формування витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та її собівартості, своєчасне

одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом, а також досягти суттєвого зниження собівартості продукції.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на конференціях: IV Міжнародна студентська наукова конференція «Актуальні питання та перспективи проведення наукових досліджень» (м. Полтава, 17 березня 2023 року), зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу, Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми економіки, фінансів, обліку і права: досвід та перспективи» 9 березня 2023 року, м. Кропивницький, у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу, XVI Університетська науково-практична конференція студентів, аспірантів, докторантів і молодих вчених «Молода наука-2023» 17-22 квітня 2023 року, Запорізький національний університет, зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу. Також на основі матеріалів кваліфікаційної роботи було опубліковано статті: «DETERMINATION OF THE ACCOUNTING OF THE COST OF AGRICULTURAL PRODUCTION AND WAYS OF ITS REDUCTION» у науковому фаховому виданні «Фінансові стратегії інноваційного розвитку економіки», Випуск 1 (57) (м. Запоріжжя, 2023 рік), також на основі матеріалів кваліфікаційної роботи було опубліковано одну статтю щодо теми дослідження у збірнику статей молодих вчених Запорізького національного університету «Обліково–аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства», Випуск №8 (м. Запоріжжя, 2023 рік).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку літератури, додатків. Основний зміст викладено на 107 сторінках комп'ютерного тексту. Робота містить 21 таблицю, 15 рисунків, додатки, містить 81 найменування літературних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1 Поняття витрат та собівартості продукції сільського господарства

У процесі виробництва сільськогосподарської продукції використовується чимало різноманітних ресурсів: земля (земельні ресурси), праця людей (трудові ресурси), капітал (грошовий капітал, засоби виробництва). Їх називають економічними факторами виробництва, тому що саме з їх допомогою здійснюють виробництво продукції, отримують економічні результати. Іншими словами, використовуючи їх, реалізують ефективне господарювання, яке ми в цілому називаємо економікою.

Процеси виробництва сільськогосподарської продукції представляють собою безперервне і продуктивне витрачання (виробниче споживання) названих вище економічних факторів на виробництві продукції. Це економічне явище відображають з допомогою таких економічних категорій, як «витрати виробництва» та «собівартість продукції» [28].

Економічна категорія «витрати виробництва» відображає, у скільки обходиться виробництво продукції підприємству та суспільству. Вона показує витрати економічних факторів виробництва – праці людей, земельних ресурсів, капіталу на виробництво продукції.

Витрати виробництва – це те, у що обходиться створення продукту підприємству. В той же час, суспільні витрати на створення продукту включають також додаткову працю, втілену в додатковому продукті. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства визначаються П(С)БО 16 «Витрати». Відповідно до П(С)БО під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок

вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам міжнародних стандартів фінансової звітності і застосовуваному у національних стандартах принципу відповідності витрат доходам. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Згідно з п. 5-8 П(С)БО 16 витрати визнаються за наступних умов:

– зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Приклад: списання паливно-мастильних матеріалів; нарахування заробітної плати персоналу підприємства;

– визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. Приклад: нарахування амортизації основних засобів, нарахування амортизації нематеріальних активів;

– негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Приклад: уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів;

– можлива достовірна оцінка суми витрат.

Собівартість продукції (робіт, послуг) є вартісною оцінкою використуваних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, паливно-мастильних матеріалів, основних засобів, персоналу й інших витрат на її виробництво і реалізацію.

В економічній літературі постійно зустрічається ототожнення понять «собівартість продукції» і «витрати виробництва». Л.В. Нападовська

зазначає, у собівартості продукції втілені всі затрати на виробництво і реалізацію продукції [39]. За словами В.В. Сопко, використані у процесі виробництва всі різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття витрати, а грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає як собівартість [7].

Суть визначених вище термінів категорії собівартості зводиться до її трактування як грошового виразу витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції. Втім різниця між витратами виробництва та собівартістю все ж існує і полягає передусім у тому, що собівартість знаходить своє відображення тільки в грошовій формі, а витрати виробництва можуть бути виражені як у грошовій, так і у натуральній. Більше того, собівартість включає в себе окремі затрати, що є частиною доданого продукту.

Отже, на нашу думку, «собівартість продукції» є самостійною економічною категорією, яка виражає складну систему економічних взаємозв'язків між суб'єктами господарювання у процесі виробництва і обігу продукції. Одночасно собівартість як показник господарської діяльності показує витрати конкретного підприємства на виробництво і реалізацію певного виду продукції в грошовій формі, що дає підстави робити висновки про ефективність використання виробничого потенціалу відповідного господарюючого суб'єкта.

У цілях планування, обліку собівартості продукції та аналізу її рівня використовуються різні види. Наприклад, М.І. Скрипник пропонує класифікувати собівартість за такими ознаками: за повнотою охоплення витрат (повна, виробнича, технологічна); залежно від часу та мети обчислення (планова, фактична, провізорна (очікувана), нормативна); залежно від часу обчислення (річно, квартальна, місячна) [20].

Враховуючи специфіку аграрного виробництва, найчастіше собівартість поділяють на виробничу і повну, індивідуальну і галузеву, планову і фактичну.

Для більш повного забезпечення керівництва підприємств інформацією на всіх етапах прийняття управлінських рішень запропоновано доповнити цю класифікацію. Так, залежно від складу витрат, які включаються до собівартості, потрібно відокремлювати собівартість готової продукції. І якщо виробнича собівартість утворюється з витрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, її доробкою та перевезенням до місця зберігання, а повна собівартість включає в себе всі витрати, що пов'язані з виробництвом, зберіганням та реалізацією продукції, то до собівартості готової продукції буде входити виробнича собівартість, операційні та фінансові витрати, що можна прямо віднести на певний вид продукції (витрати на відсотки за кредити, відсотки та винагороди за фінансову оренду та на зберігання продукції).

Необхідність виділення такого виду собівартості продукції зумовлена тим, що значно частка передусім рослинницької продукції реалізується не одразу і певний час зберігається на складах, керівництву ж підприємства потрібна інформація про собівартість продукції, яка склалася на час її продажу. Залежно від мети та термінів визначення собівартості доцільно окремо виділяти нормативну собівартість, яка у сучасній економічній літературі доволі часто розглядається як пережиток планово-адміністративної економіки. Однак, застосування при визначенні собівартості науково-обґрунтованих нормативів використання ресурсів є гарантією більш раціонального їх витрачання.

Отже, класифікація собівартості з урахуванням запропонованих доповнень має такий вигляд (рис. 1.1).

Індивідуальна собівартість визначається на рівні підприємства. Її рівень по окремих видах продукції залежить від місцевих агрономічних, технічних, зоотехнічних організаційно-економічних та природних умов.

Галузева собівартість показує сукупні витрати на виробництво й реалізацію продукції всіх підприємств галузі, тобто це середня собівартість продукції по галузі.

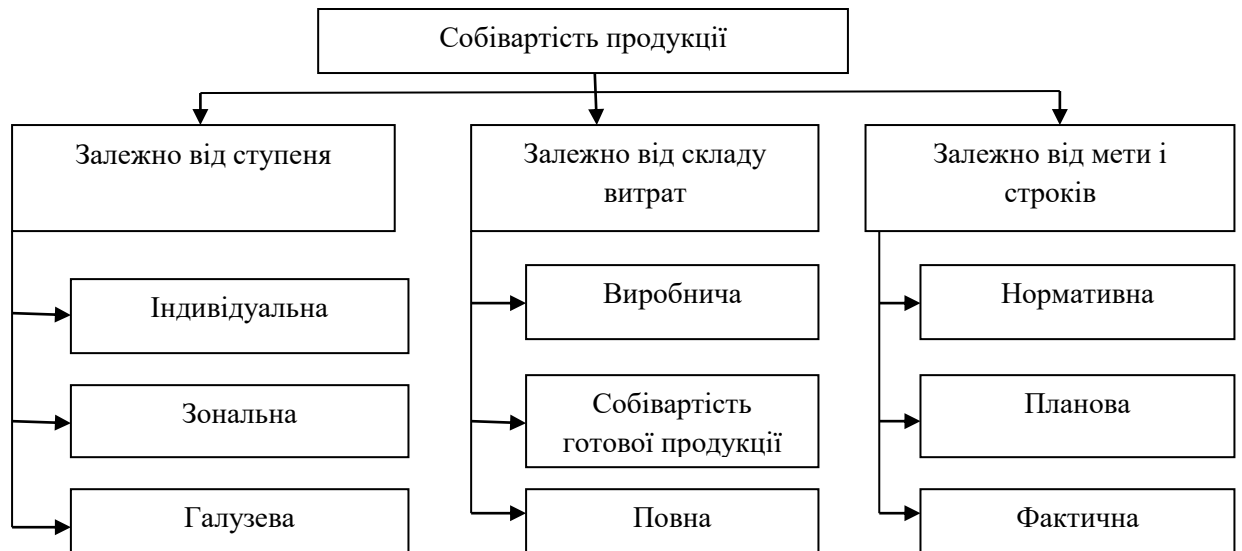


Рисунок 1.1 – Класифікація собівартості сільськогосподарської продукції.

Джерело: складено автором самостійно.

Зональна собівартість – це середні витрати підприємств, які займаються виробництвом однорідної продукції на певній території.

Нормативна собівартість складається з витрат на виробництво та реалізацію продукції, визначених на основі чинних норм витрат ресурсів.

Планова собівартість розраховується до початку планового періоду, що дає можливість організувати контроль за витратами коштів, за господарською діяльністю підприємств та їх виробничих підрозділів впродовж планового періоду.

Фактична собівартість розраховується за результатами господарської діяльності на основі фактичних витрат і обсягу отриманої продукції. Вона дає можливість визначати прибуток підприємства та економічну ефективність виробництва кожного виду продукції (робіт, послуг), знайти причини низької дохідності або збитковості окремих галузей, визначити резерви скорочення витрат на одиницю продукції.

Виробнича собівартість складається з витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, її перевезенням до місця зберігання [13].

Собівартість готової продукції включає в себе виробничу собівартість,

операційні та фінансові витрати, котрі можна прямо віднести на певний вид продукції.

Повна собівартість складається з собівартості готової продукції та витрат підприємства на реалізацію (Додаток А).

Згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств собівартість реалізованої продукції формується з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована впродовж звітнього періоду, розподілених загальновиробничих та наднормативних виробничих витрат. У свою чергу, до виробничої собівартості відносять: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати [6]. При цьому адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні та фінансові витрати, втрати від участі в капіталі та від надзвичайних подій, не включають до собівартості виробленої і реалізованої продукції і покриваються за рахунок інших джерел. Але згідно з Інструкцією щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-ст «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» повна собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат, які цілком обґрунтовано можна віднести на виробництво і реалізацію виробленої сільськогосподарської продукції. У зв'язку з цим пропонуємо такий порядок включення витрат до видів собівартості залежно від складу витрат (табл. 1.1).

В статті «Витрати на оплату праці» ведеться облік всіх видів основної і додаткової оплати праці працівників, які зайняті на вирощуванні зернових культур. В цю статтю також включають надбавки робітникам на стаж, класність та інші надбавки, що включаються до заробітної плати, а також оплату відпусток працівників. Також в дані статті включають внески в установленому розмірі органам соціального страхування і до Пенсійного фонду від оплати праці робітників, зайнятих на вирощуванні культур.

Таблиця 1.1 – Порядок включення витрат до видів собівартості

Вид собівартості			Статті витрат
Повна собівартість реалізованої продукції	Собівартість готової продукції	Виробнича собівартість	Витрати на оплату праці
			Насіння та посадковий матеріал
			Паливо та мастильні матеріали
			Добрива
			Засоби захисту рослин та тварин
			Корми
			Сировина та матеріали(без зворотних відходів)
			Роботи та послуги
			Витрати на ремонт необоротних активів
			Інші витрати на утримання основних засобів
			Інші витрати
			Непродуктивні витрати
			Загальновиробничі витрати
			Адміністративні витрати
			Інші операційні витрати
Фінансові витрати			
			Витрати на збут

Джерело: складено автором самостійно.

В статті «Насіння і посадковий матеріал» показують вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, що використовується для посіву зернових культур. Вартість даної статті зменшується на вартість зворотних відходів, які з'явилися у процесі виготовлення готової продукції, якщо вихідні матеріали повністю чи частково утратили початкові споживчі якості і, як наслідок, не можуть бути використані за прямим призначенням. Відходи, що не використовуються – не оцінюються [7].

В статті «Добрива» включають вартість внесених в ґрунт під зернові культури органічних, мінеральних, бактеріальних та інших добрив окремо по видах добрив.

По статті «Засоби захисту рослин» ведеться облік витрат на пестициди, засоби протруювання, гербіциди та інші хімічні засоби.

У статі «Корми» відображають вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їхнє внутрішньогосподарське переміщення з поля до постійного місця зберігання.

По статті «Паливо і мастильні матеріали» ведеться обліку витрат на закупівлю палива і мастил для роботи машино-тракторного парку, комбайнів, а також різних агрегатів, які пов'язані з здійсненням технологічних операцій щодо вирощування зернових.

В статті «Запасні частини» відображають вартість запасних частин, що використовувались на поточний ремонт основних засобів.

В статті «Амортизація основних засобів» відображають частку амортизаційних відрахувань по основних засобах, які використовувалися в рослинництві, і безпосередньо віднесені на зернові культури [26].

У статті «Роботи та послуги» показують витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, в тому числі оплату за воду для зрошення та інші послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт та послуг, витрати які включаються до інших статей). Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання розраховується з включенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, отриманих зі сторони та вироблених у власному підприємстві. До складу цієї статті відносять послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту (на транспортування виробничих запасів з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємств та інших місць постійного зберігання на поля, місця заправлення тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин під час їх роботи в полі, перевезення сільськогосподарської продукції з поля до місця зберігання та використання).

Витрати відносяться на окремі об'єкти планування та обліку, виходячи

з обсягів робіт, пов'язаних з перевезенням вантажів (у тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо).

До складу статті «Витрати на ремонт необоротних активів» відносять:

– суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, в тому числі вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обслуговування машин після ремонту;

– вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання;

– витрати на ремонті заміну гусениць та гумових шин тракторів і сільськогосподарських машин (вартість їх включається у витрати на поточний ремонт без вартості зношеної плівки чи гуми за цінами їх можливої реалізації (використання)).

До статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» відносять суми, використані на їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві.

До складу цих витрат включають:

а) витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва сільськогосподарської продукції тощо), механіків, сторожів, місць зберігання техніки тощо;

б) вартість пального та мастильних матеріалів на переїзд тракторів і самохідних машин з однієї ділянки на іншу;

в) амортизаційні відрахування, які прямо не відносяться на певні об'єкти обліку витрат (сільськогосподарські культури або види тварин).

У статтю «Інші витрати» включають витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом зернових і не включені ні до однієї з вищенаведених статей.

Статті «Загальновиробничі витрати» включає в себе бригадні та загальновиробничі витрати. До цієї статті належать такі: витрати на оплату праці працівників апарату управління, орендна плата; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; на утримання польових станів; інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів та галузей. Бригадні та загальновиробничі витрати рослинництва та промислових виробництв розподіляються між об'єктами планування й обліку пропорційно до загальної суми витрат, за винятком вартості насіння, кормів сировини, матеріалів та напівфабрикатів, відносяться на собівартість тільки тієї продукції, що виробляється в даній бригаді у відповідній галузі. Слід зауважити, що вартість браку включають у собівартість продукції, під час виробництва якої він був допущений.

Одним із істотних моментів раціональної організації обліку витрат є їх економічно обґрунтована класифікація, що, в свою чергу, залежить від правильного вибору класифікаційних ознак [6].

До складу адміністративних витрат включають витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управління ним в діапазоні всього підприємства. Вони складаються з організаційних витрат, представницьких витрат, витрат на службові відрядження, утримання апарату управління підприємством, витрат на утримання основних засобів загальногосподарського призначення, витрат на зв'язок, плати за розрахунково-касове обслуговування, податки, збори та інші витрати адміністративного призначення.

До складу витрат на збут відносять: витрати матеріалів на пакування готової продукції, витрати на ремонт тари, оплата праці і комісійні винагороди продавцям, працівникам відділу збуту, витрати на рекламу та маркетинг, витрати на відрядження працівників зайнятих збутом, витрати на

утримання основних засобів, що використовуються для збуту продукції тощо [26].

До складу фінансових витрат включають витрати на відсотки (за користування отриманими кредитами, випущеними облігаціями, за фінансову оренду) та інші витрати підприємства, що пов'язані із залученням позикового капіталу.

Значну увагу розв'язанню проблеми класифікації витрат було приділено на рівні законодавчих актів України, зокрема, «Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості», «Методичними рекомендаціями з формування складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності» (далі - методичні рекомендації) тощо. Так, в методичних рекомендаціях передбачено групування витрат за дев'ятьма ознаками:

- за центрами відповідальності: витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби;
- за видами продукції, робіт, послуг: витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію;
- за єдністю складу (однорідністю витрат): одноелементні, комплексні;
- за видами витрат: витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції;
- за способом перенесення вартості на продукцію: витрати прямі та непрямі;
- за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: витрати змінні та постійні;
- за календарними періодами: витрати поточні, довгострокові, одноразові;
- за доцільністю витрачання: продуктивні та непродуктивні;
- за визначенням відношення до собівартості продукції: витрати на продукцію та витрати періоду.

Класифікація витрат має величезне практичне значення. Групування видів витрат за окремими ознаками є основою обліку, аналізу та калькулювання собівартості продукції. Крім того, групування витрат допомагає знаходити рішення у нестандартних ситуаціях, у нових сферах діяльності. Класифікація витрат необхідна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення, і визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення, і визначення собівартості одиниці продукції. Групування витрат є цінним не тільки для розрахунку собівартості, а й для встановлення певного співвідношення між ними з метою взаємного контролю та узгодження.

1.2 Особливості вимірювання витрат та визначення собівартості в сільському господарстві

Об'єктивність процесів вимірювання розміру витрат, понесених у результаті господарської діяльності та визначення на їх основі собівартості є очевидною і не потребує доведення. В умовах ринку, коли зниження собівартості може бути чи не єдиним реальним напрямом підвищення конкурентоздатності, достовірна інформація про величину витрат та розмір собівартості стає обов'язковою вимогою до успішного господарювання. Сюди ж можна віднести і чітке бачення механізму кількісного формування величини вказаних категорій. Таким чином, і витрати, і собівартість потребують до себе підвищеної уваги як на рівні теоретичних досліджень, так і в прикладному аспекті.

Дана теза стосується усіх сфер господарювання, проте є такі, де проблема вимірювання витрат та собівартості постає особливо гостро. Однією з них є сільське господарство, яке в зв'язку зі своєю специфічністю має деякі особливості як щодо господарської діяльності в цілому, так і

стосовно процесів кількісного вимірювання витрат та собівартості зокрема. В межах наших досліджень особливості сільського господарства нас цікавитимуть насамперед з позицій формування цих категорій. Для належного розуміння механізму формування витрат і собівартості в сільському господарстві та їх вимірювання вважаємо за необхідне більш детально зупинитися на означених особливостях.

Аналіз особливостей сільського господарства напевно варто почати із такого унікального засобу виробництва, що використовується в сільському господарстві, як земля. За своєю природою вона кардинально відрізняється від абсолютної більшості інших засобів виробництва, що закономірно породжує певні особливості у її використанні. Зокрема, це стосується її можливостей відновлювати свої виробничі характеристики. Будь-який засіб виробництва з часом зношується і стає непридатним для господарської діяльності. Різноманітні види його оновлення, в тому числі і капітальний ремонт, можуть лише тимчасово відстрочити цей момент. Щодо землі, то основна її характеристика, яка використовується у виробництві – родючість, теоретично може відновлюватися нескінченну кількість разів.

Якщо говорити про Україну, то вміст гумусу, який є головним фактором впливу на родючість, в її землях постійно зменшується. При належному догляді за землею, який в обов'язковому порядку передбачає повернення винесених поживних речовин, земля може зберігати і навіть примножувати свої виробничі характеристики, але часто цього в силу певних причин не відбувається. Земля використовується як звичайний засіб виробництва при ігноруванні її унікальних властивостей. Разом з тим, вказана особливість має і іншу сторону, що може призвести до досить сумних наслідків. Йдеться про те, що земля, втративши в результаті безгосподарського до себе відношення свої виробничі властивості, потребуватиме на їх відновлення значно більше часу ніж інші засоби виробництва [14].

Стосовно впливу особливостей землі, як засобу виробництва на процес

формування витрат та собівартості в сільському господарстві, то насамперед це стосується внесення та винесення поживних речовин при вирощуванні сільськогосподарських культур. Зокрема, на практиці ситуація складається наступним чином – вимірюються і відповідно закладаються у собівартість витрати не на ті поживні речовини, що виносяться рослинами із ґрунту, а лише ті, що вносяться і можуть бути легко порахованими. Таким чином, собівартість, визначена за такою методикою, при невідшкодуванні винесених поживних речовин буде заниженою. З іншого боку, хоч для України це буде і нетиповим, але з цих же міркувань собівартість може бути і завищеною. Внесені добрива, пораховані в поточному році, можуть приносити користь ще й в наступних роках. Тобто, незважаючи на певні складнощі у масовому і постійному вимірюванні кількості винесених із фунту поживних речовин, для достовірного визначення собівартості, калькулювати слід вартісну оцінку лише цих речовин.

Непростим питанням є і закладення в собівартість продукції вартості самої землі, як основного засобу виробництва. Для того, щоб це зробити необхідно принаймні знати ціну цього засобу. В Україні ж на сьогоднішній день при формально існуючій нормативній оцінці сільськогосподарських земель, ринкова, як найбільш об'єктивна ціна землі, значно різниться. Закономірно, що це призводить до викривлення показника собівартості, причому як на землях власних, так і орендованих, де орендна плата, як правило, не виконує покладених на неї функцій.

Іншою суттєвою особливістю сільського господарства є умови господарювання. Так, якщо говорити про природно-кліматичні умови, то сільське господарство є однією із найбільш залежних від них складових народногосподарського комплексу. Причому ця залежність стосується не лише рослинництва, а і тваринницьких галузей, ефективність яких прямо пов'язана із кормовою базою. Погана погода може звести нанівець всі результати господарювання, в той час як сприятливі погодні умови можуть суттєво покращити такі результати без значних додаткових зусиль.

Природно-кліматичні умови в сільському господарстві визначають і погодні результати господарювання. Зрозуміло, що якою б сприятливою не була погода, на бідних ґрунтах отримувати високі врожаї можливо лише у довгостроковій перспективі і за умови значних вкладень. Це ж стосується і інших природно-кліматичних умов. Відповідно розмір витрат на одиницю продукції в господарствах з гіршими умовами за однакової продуктивності праці закономірно буде вищим.

Говорячи про родючість ґрунтів чи продуктивність сільськогосподарських тварин, варто згадати і наступну особливість. Значна кількість основних витрат на вирощування сільськогосподарських культур та виробництво продукції тваринництва залишаються практично незмінними як при високій, так і при низькій урожайності та продуктивності. Так, в рослинництві майже половина витрат (основний і передпосівний обробіток ґрунту, посів, втрати на насіння) в розрахунку на 1 га посіву, а в тваринництві (догляд за тваринами, підтримуючі корми, амортизація приміщень) на 1 голову будуть постійними. Зростатимуть лише витрати пов'язані з додатковим одержанням продукції. Безперечно, що така ситуація вносить певні особливості в процеси управління витратами, а також їх планування та прогнозування, оскільки вимірювання витрат без врахування вказаної їх специфіки зробить названі процеси малоефективними.

Природно-кліматичні умови в яких працює господарство окрім визначення розміру отриманої продукції мають і інший напрямок впливу. Наприклад, для рослинництва величина врожаю за кожних конкретних умов буде похідною від видового асортименту вироблюваної продукції. Очевидно, що для різних сільськогосподарських культур необхідні різні умови, а відповідно те, що підходить для одних може не влаштовувати інших. Таким чином, природно-кліматичні умови, в яких працюватиме господарство впливатимуть на перелік продукції, яку воно вироблятиме. Отже, наступною особливістю сільського господарства є те, що спеціалізація підприємств досить сильно залежатиме від природно-кліматичних умов.

В межах даної залежності варто відзначити і такий аспект, що природно-кліматичні умови визначатимуть не лише асортимент продукції, яку вироблятиме підприємство, а й технології її виробництва. За різних умов до традиційного технологічного процесу можуть додаватися, або ж навпаки вилучатися ті чи інші операції. Так, за свідченнями фахівців у південних областях України вирощування пшениці, ячменю та соняшнику може здійснюватися за так званою нульовою технологією. Вона окрім зменшення навантаження на ґрунти, наприклад, дає змогу зменшити витрати пального у 2-3 рази.

Вплив природно-кліматичних умов у сільському господарстві спостерігається і на багатьох ділянках економічної роботи. Зокрема, це стосується розробок різноманітних нормативів. Нормативи зазвичай розробляються для якихось певних умов, набір яких у сільському господарстві може мати надзвичайно велику кількість варіантів. Так, нормативи повинні передбачати якийсь конкретний вихід продукції та витрати ресурсів, які залежно, наприклад, від погодних умов можуть мати досить велику варіацію. Тому навіть якщо перейти від типових укрупнених нормативів до розроблених для умов конкретного господарства, все одно їх механічне використання може виявитися неефективним.

Така ж причина породжує і складнощі в розробці мотиваційних механізмів. В сільськогосподарському виробництві дуже важко об'єктивно оцінити кількісні параметри економії чи перевитрат, причиною яких є людський фактор, а не природні умови. Зрозуміло, що без врахування впливу, наприклад, погоди преміювати чи навпаки – осуджувати працівників за отримані результати господарювання буде методологічно неправильно. Очевидно, що за сприятливої погоди навіть недостатньо ефективна робота може принести хороші результати, тоді як негода може зробити безрезультатною і найпродуктивнішу працю. Крім того, складнощі в розподілі сили дії людського та інших факторів є лише одна частина даної проблеми. Друга полягає в тому, що при високопродуктивній роботі та

незадовільних її результатах, незалежних від працівників, постає питання про джерела мотиваційних виплат. Якщо господарство не має коштів, йому нічим буде і стимулювати своїх працівників.

Непрогнозованість умов роботи є причиною і такої особливості сільськогосподарського виробництва як нестандартні для планово-економічної та облікової роботи ситуації. Це може бути повна або часткова загибель посівів, які необхідно досівати чи пересівати; падіж та хвороби худоби; збільшення поголів'я за рахунок позапланових надходжень, або зменшення через незаплановане вибуття; неповне забезпечення добривами, кормами, засобами захисту рослин та тварин; оперативна зміна технології виробництва і т.д. Такі відхилення у виробничому процесі безперечно впливатимуть на економічну роботу, а відповідно вимагатимуть спеціального методичного забезпечення у їх відображенні та оцінці.

Подібні особливості є причиною того, що в сільськогосподарському виробництві традиційно використовується попереднє та остаточне оцінювання витрат і собівартості. При плануванні виробництва на основі нормативів розробляються планові показники, які в силу умов виробництва, що іноді суттєво відрізняються від прогнозованих можуть бути далекими від тих, що складуться фактично.

Щодо процесу виробництва, то однією із найвиразніших його особливостей є виробничий цикл. По-перше, для більшості видів продукції він досить довгий – іноді до року. Виробник тривалий період вкладає кошти в майбутню продукцію, не знаючи який його очікує результат. Тривалий виробничий цикл також не дозволяє оперативно реагувати на виявлені в процесі виробництва помилки. Тобто пропозиції щодо покращання виробництва можуть бути реалізовані, як правило, не раніше ніж через рік, коли умови виробництва можуть бути вже іншими.

Тривалий виробничий цикл породжує і таку особливість сільського господарства як сезонність виробництва. По більшості видів продукції результати від виробничої діяльності визначаються один раз на рік. Подібна

ситуація є причиною щонайменше двох особливостей. Перша – при рівномірному протягом року попиті на сільськогосподарську продукцію масова одноразова пропозиція традиційно збиває ціни, що ставить виробників, які не мають можливостей для тривалого зберігання виробленої продукції, у завідомо дискримінаційні умови. Друга особливість – сільгоспвиробники фактично майже рік авансують виробництво, що при віддачі капіталу, який спостерігається в сільському господарстві є неефективним вкладенням коштів. Тому сільське господарство за таких умов буде завжди програвати сферам із вищою оборотністю коштів.

Сезонність також породжуватиме таку особливість як нерівномірне використання ресурсів протягом виробничого циклу. Окремі періоди, особливо в рослинництві, вимагатимуть значних витрат праці та пального, а також коштів на закупівлю добрив, насіння, засобів захисту та ін. В ці моменти сільськогосподарські підприємства є особливо вразливі до несприятливих ринкових умов, а форми їх захисту на зразок пільгових короткострокових кредитів в Україні залишаються все ще далекими від бажаних [6].

Особливістю виробничого циклу є також і те, що він є неспівставним із календарними періодами. Виробництво деяких видів продукції передбачає вкладення коштів за межами одного календарного року, що породжує певні незручності в сфері обліку. Методологічно дана проблема загалом вирішена. У рослинництві затрати минулого року (обробіток пару, оранка на зяб, посів озимих, догляд за неплодоносними садами) приєднують до затрат поточного року; вартість добрив у звітному році включають у витрати на вирощування тієї культури, під яку вони внесені; добрива під посів багаторічних трав розподіляються за роками їх використання. У тваринництві собівартість приросту ремонтного і відгодівельного молодняка обчислюється за витратами поточного року, а собівартість живої маси – шляхом додавання до цих витрат вартості приплоду поточного року, витрат минулого року на приріст, придбання і доставку молодняка в господарство [61]. Проте подібне

вирішення даної проблеми все ж залишається далеким від досконалого. Крім того, постійний інтерес до цього питання серед науковців і практиків та різнонаправлені пропозиції з цього приводу можуть свідчити, що питання узгодження виробничого та календарного періодів все ще потребують свого вирішення.

Тривалий виробничий цикл породжує особливості не лише щодо формування витрат, а і відповідно щодо їх обліку та контролю. Так, з огляду на те, що виробництво може вестися безперервно майже протягом всього року і більшість робіт чітко закріплені за певними робочими періодами, калькулювання собівартості одиниці продукції традиційно в кінці місяця є неможливим. Таким чином, складається ситуація, коли собівартість калькулюється за робочий період, а сума витрат має бути визначена за календарний період (місяць, квартал). В зв'язку з цим за основу калькуляції прийнято брати робочий період і первинну документацію закривають по його завершенні. Такий метод обліку отримав назву пофазного або поопераційного. Причому варто відмітити, що дослідники наголошують на відмінності цього методу від того, що використовується за межами сільського господарства – по передільного.

В межах такої особливості, як велика кількість розподільчих процедур по об'єктах калькуляції, на вимірювання витрат та визначення собівартості в сільському господарстві впливає і такий фактор як правильне встановлення самого об'єкту калькуляції. Особливо актуальність цього питання зростає в зв'язку із поглибленням міжгосподарської та внутрігалузевої спеціалізації та розширенням міжгосподарських зв'язків. В сільськогосподарському виробництві при виборі об'єктів калькуляції часто враховують споживчі властивості продукції, а також можливості зменшення об'єму розрахунків. З цією метою калькуляцію іноді здійснюють по групах культур – зернові, овочі, плоди зерняткових і т.д. Може також враховуватись специфіка (технологія і організація) виробництва однієї і тієї ж продукції – овочі відкритого та закритого ґрунту, продукція вирощена на богарі та при

зрошенні і т.д. Стосовно ж того як правильно встановлювати об'єкт калькуляції, то серед економістів існують різні точки зору. Зокрема, досить дискусійним залишається питання навіть про те, що вважати продукцією сільського господарства та промисловості [54].

Вирізняється сільське господарство і значною кількістю галузей, які до нього входять. Тут вирощуються сотні культур та виробляються десятки видів продукції тваринництва. До того ж окрім типово сільськогосподарських галузей це і різноманітні допоміжні та обслуговуючі виробництва. Всі вони мають свої особливості як з позицій технологічної організації, так і щодо економічних їх аспектів, які нерідко досить суттєво відрізняються. При роботі з декількома галузями в межах одного підприємства завжди буде важливим питання розподілу ресурсів між ними, оскільки навіть незначна їх нестача може призвести до негативних наслідків, в той час як надлишок не завжди означатиме покращання результатів господарювання.

Стосовно розподілу ресурсів між галузями, то варто зазначити, що сільське господарство є особливим і в цьому аспекті.

Так, наприклад, в промисловості, як правило, неможливо замінити одні ресурси іншими. Кожна їх група є практично унікальною і не передбачає значних відхилень в технології. Нестачу матеріалів неможливо замінити більшою кількістю праці і т.д. В сільському господарстві ситуація дещо інша. Більшість необхідних ресурсів з певним успіхом можуть бути замінені додатковими витратами праці.

Відсутність родючих ґрунтів частково можна компенсувати використанням добрив і навпаки, при нестачі під якусь із важливих культур добрив, можна використати більш родючу ділянку землі. Дана особливість дозволяє досить суттєво впливати на розмір витрат та собівартості, шляхом заміни дорожчих ресурсів дешевшими.

Заміна натурального молока для телят та поросят на штучне, відмова від купівлі сортового насіння та племінного молодняка в зв'язку із

задовільним станом сортової та племінної роботи в господарстві і т.д. дозволяє здешевити вироблену продукцію та зробити її більш конкурентоздатною. Разом з тим дана особливість сільського господарства лише надає таку можливість, в той час як проблема раціонального розподілу та використання фондів залишається відкритою, що потребує розробки відповідного методичного забезпечення.

Говорячи про використання ресурсів варто відзначити і таку особливість сільського господарства, про що вже частково йшлося вище, як велика питома вага позаторгового обороту, тобто використання у виробничому процесі ресурсів власного виробництва. Це може бути насіннєвий матеріал, добрива, корми і т.д. Подібне явище матиме цілий ряд умовностей, які стосуватимуться ціни таких ресурсів, їх якості, кількості, способу отримання.

Зрозуміло, що окрім технологічних особливостей, використання ресурсів власного виробництва матиме і особливості економічного характеру. Наприклад, за якою ціною оцінювати витрати органічних добрив власного виробництва на вирощуванні, скажімо, пшениці – за ринковою, чи за собівартістю. Традиційно береться собівартість, хоч при реалізації цих добрив на ринку їх ціна буде зовсім іншою.

В сільському господарстві, як вже зазначалося, виробляється багато видів продукції, проте на відміну від підприємств промисловості, які також можуть випускати широкий асортимент товарів, сільськогосподарське виробництво може мати декілька видів продукції в межах одного виробничого процесу.

Наприклад, виробляючи зерно, окрім самого зерна отримують зерновідходи, полову, солону. Для цукрових буряків це коренеплоди та гичка і т.д. Подібна ситуація передбачає розподіл всієї сільськогосподарської продукції на основну – заради якої ведеться виробництво (зерно, коренеплоди), супутню – коли отримують декілька рівноцінних видів продукції (молоко і приплід по ВРХ, солома і треста по льону) та побічну –

таку, яка не є метою виробництва, але без отримання якої не можна обійтися (солома, гичка) [67].

Зрозуміло, що отримання декількох видів продукції під час одного виробничого циклу як рівноцінної, так і різної корисності передбачає розробку спеціальних методичних підходів для віднесення витрат та визначення собівартості.

Зазвичай, ведучи мову про особливості сільського господарства, як правило, мають на увазі насамперед рослинницькі галузі, хоч, як стає зрозумілим із прикладів наведених вище чимало особливостей властивих на перший погляд рослинництву тією чи іншою мірою стосуватимуться і тваринництва. Проте є і власне «тваринницькі» особливості.

Так, наприклад, відомо, що тваринницькі підрозділи формують по технологічних стадіях (циклах) виробництва. Витрати на одиницю продукції по таких циклах будуть дуже відрізнятися.

Зокрема, на комбінаті по відгодівлі свиней собівартість 1 ц приросту живої маси молодняку в цеху репродукції може втричі перевищувати цей показник по цеху заключної відгодівлі.

Подібні моменти викликають значні складнощі при налагодженні всередині підприємства повноцінних внутрігосподарських відносин, які базуватимуться на ринкових засадах. Очевидно, що і тут варто вести мову про специфічні підходи та відповідні методичні прийоми [32].

Має сільське господарство особливості і в сфері кадрового забезпечення. Відсутність належних умов для праці в цьому сегменті народного господарства призводить до постійного відтоку робочої сили. Трудові ресурси села на сьогоднішній день мають значні проблеми як кількісного, так і якісного характеру.

Середній вік працюючих значно вищий ніж в інших сферах, а їх кваліфікаційні навички в кращому випадку залишаються на рівні минулих періодів. Подібна ситуація має безпосередній вплив на продуктивність праці, якість виконуваних робіт, строки їх проведення. Зрозуміло, що всі ці

технологічні моменти відповідним чином впливають і на економічний бік сільськогосподарського виробництва.

Нами вже згадувалося, яке велике значення для витрат та собівартості відіграють умови господарювання. В межах цього фактора відмітимо, що не останнє місце тут належатиме організаційно-правовим формам того чи іншого господарства. Попри те, що наше дослідження стосується переважно великих та середніх сільськогосподарських підприємств, відзначимо неспівставність структури собівартості в таких підприємствах та фермерських господарствах.

Зокрема, в останніх оплата праці становить 5-10 % усіх виробничих витрат, тоді як в цілому по сільському господарстві близько 30%. З оплатою праці пов'язують і те, що у фермерських господарствах частіше виробляється трудомістка продукція.

За умов неповного врахування витрат на її виробництво, вона може здаватися більш прибутковою ніж у великих сільськогосподарських підприємствах.

Перелічені особливості сільського господарства далеко не вичерпують весь перелік усіх тих специфічних рис та відмінностей, які відрізняють його від інших сфер народного господарства.

Сільське господарство багато в чому є унікальним і настільки особливим, що використовувати в ньому традиційні методики було б недоцільно та неефективно. Очевидно, що це породжує і особливості економічної роботи в сільськогосподарських підприємствах.

Визначаючи особливості вимірювання витрат та собівартості в сільському господарстві, деякі дослідники пропонують за відправну точку брати не особливості самого сільського господарства, а фактори формування витрат в ньому, які безперечно матимуть відмінності від аналогічних категорій в інших сферах народногосподарського комплексу. Вважаємо такий підхід також правильним, оскільки він фактично дає ті ж самі результати, що й використаний нами [45].

Так, особливістю формування виробничих витрат у сільському господарстві можна вважати те, що формування цін на сільськогосподарську продукцію проходить в умовах наближених до чистої конкуренції, тобто при великій кількості продавців, тоді як формування цін на ресурси – в умовах недосконалої конкуренції, коли встановлення відбувається на засадах олігополії.

Саме в цьому полягає причина дисбалансу цін на сільськогосподарську продукцію та ресурси, які необхідні для її виробництва. Відповідно це виступатиме і однією із основних причин того, що собівартість сільськогосподарської продукції нерідко наближається до ринкової ціни, а інколи і перевищує її.

Загалом щодо факторів формування витрат в сільському господарстві то в спеціальній літературі можна знайти такий їх перелік (рисунок 1.2).

Як видно із наведеного рисунка, більшість поданих факторів є традиційними для всього народногосподарського комплексу і лише деякі із них є властивими винятково для сільського господарства.

Разом з тим, чимало із цих загальних факторів мають свої внутрішні особливості, які багато в чому визначають специфіку всього сільського господарства.

А, отже, аналіз особливостей вимірювання витрат та собівартості в сільському господарстві, як вже зазначалося, може бути здійснено і виходячи із аналізу факторів формування цих економічних категорій.

Таким чином, із наведеного в даному підрозділі далеко неповного переліку особливостей сільського господарства, а також факторів формування витрат стає очевидним, що механізм формування витрат і собівартості та їх вимірювання у сільському господарстві повинен ґрунтуватися на специфічному, властивому лише йому інструментарії.

Розуміючи об'єктивність цього явища чимало теоретиків та практиків намагалися запропонувати методи та прийоми, які б максимально відповідали потребам та особливостям сільського господарства.

Це і пропозиції оцінювати витрачені в процесі сільськогосподарського виробництва ресурси в момент реалізації продукції, що дасть можливість наблизити обчислений в такий спосіб розмір собівартості до об'єктивного; і впровадження функціонально-технологічної структуризації витрат, як адекватного відображення реального механізму формування витрат в сільському господарстві; і вимога збільшити кількість статей для удосконалення номенклатури витрат та ін.

Досить вдалою розробкою в цьому напрямі можна вважати запропонований фахівцями Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» Української академії аграрних наук витратно-ціновий аналіз, одним із основних завдань якого є управління витратами та собівартістю в сільськогосподарському виробництві.

Витратно-ціновий аналіз досить повно враховує переважну більшість особливостей сільського господарства в цілому та особливостей вимірювання витрат та собівартості зокрема.

Практична перевірка методів та прийомів витратно-цінового аналізу підтвердила його актуальність та необхідність, обґрунтованість методології та зручність методики.

Використання витратно-цінового аналізу в сфері вимірювання витрат та собівартості дозволяє отримувати результати значно об'єктивніші та достовірніші ніж при традиційних методиках.

Проте досконалість будь-якого засобу чи інструменту є явищем суб'єктивним, прив'язаним до певного набору умов. Постійні зміни таких умов вимагатимуть безперервного удосконалення використовуваного інструментарію, зміни (розширення, звуження) сфери його застосування, надання йому нових характеристик.

Тому, незважаючи на всі позитивні моменти витратно-цінового аналізу, його ефективність та універсальність, питання вимірювання витрат та собівартості в сільському господарстві продовжують потребувати до себе підвищеної уваги економічної науки та практики.

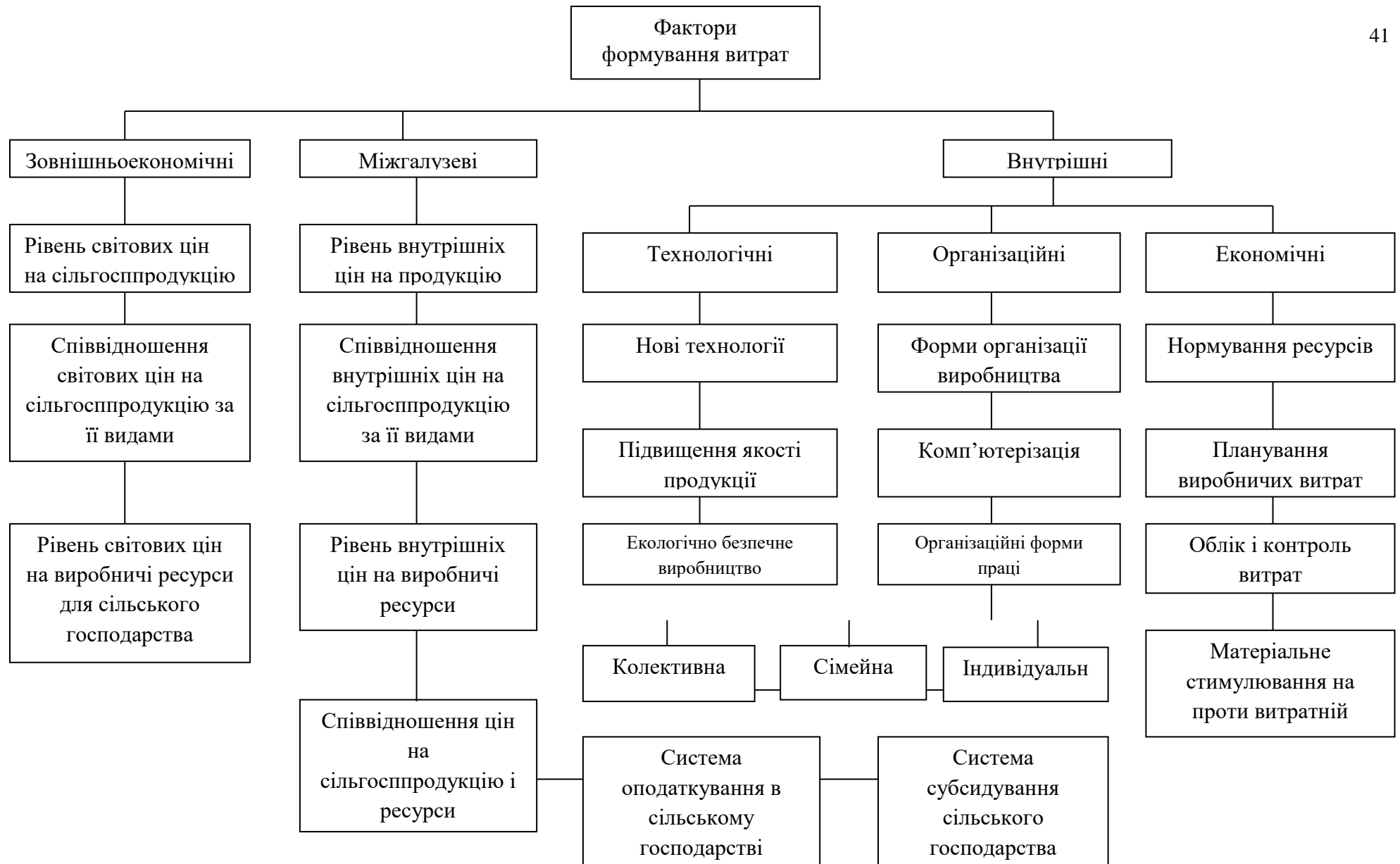


Рисунок 1.2 – Фактори формування витрат в сільському господарстві

Джерело: складено автором самостійно.

1.3 Методи розрахунку собівартості сільськогосподарської продукції

Собівартість сільськогосподарської продукції розраховується на принципах, які є загальними для планування та обліку і визначенні нормативами бухгалтерського обліку. Розрахунок собівартості продукції регламентується Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Методичними рекомендаціями № 1315 Міністерства фінансів України.

Розрахунок собівартості продукції на сільськогосподарських підприємствах здійснюється в цілому за рік. Це пов'язано із специфікою діяльності аграрних підприємств та тривалим технологічним процесом. На підприємствах може здійснюватися розрахунок проміжної калькуляції собівартості виробленої продукції. Однак, така собівартість може бути використана лише як інформативна для управлінських рішень, або з метою планування структури виробництва на майбутній період. Для складання фінансової звітності підприємства внутрішньорічні калькуляції не використовуються.

Варто зазначити про важливість складання собівартості продукції на підприємстві. Як відомо, розрахована вартість продукції використовується для формування цін на продукцію, а також для визначення ефективності господарювання суб'єкта підприємництва та обчислення рівня рентабельності виробництва, оцінювання можливих прибутків чи збитків господарства та ін.

В плануванні й обліку розраховуються та використовуються в економічній роботі такі показники собівартості:

- собівартість усієї продукції
- собівартість одиниці продукції (визначається як частка від собівартості усієї продукції одного виду на її обсяг виробництва у натуральному вираженні);
- витрати на одну грошову одиницю вартості продукції (визначають

діленням вартості продукції конкретного виду на її обсяг виробництва у вартісному вираженні).

Існує чимало методів визначення собівартості одиниці продукції, які відрізняються в залежності від особливостей технології та організації виробництва.

Для розрахунку собівартості на аграрних підприємствах використовують наступні методи:

1) пряме віднесення витрат на відповідні види продукції. Собівартість готової продукції за цим методом визначається шляхом ділення загальної суми витрат на виробництво певного виду продукції на підприємстві на загальний обсяг її виробництва. Таким методом на аграрні підприємства визначають собівартість одиниці продукції.

2) вилучення із загальної суми витрат побічної продукції, зворотних відходів, супутньої продукції вираженої у грошовій формі. Як відомо, при вирощуванні сільськогосподарської продукції, окрім одержання основного виду продукції підприємство отримує і допоміжну продукцію, таку як солома, стебла кукурудзи та ін. Для побічної продукції також визначається її вартість за нормативною собівартістю, яка має особливості розрахунку для кожного підприємства індивідуально. При цьому собівартість основних видів продукції визначається як різниця між загальною сумою витрат та сумою витрат побічної та супутньої продукції вираженої у грошовій формі.

3) розподіл витрат між видами продукції пропорційно кількісному значенню однієї з головних ознак, спільної для всіх видів одержаної продукції. Головною ознакою можуть бути різні показники, зокрема, такі як вміст цілого зерна в усіх видах продукції або ж вміст поживних речовин та ін.

4) коефіцієнтний метод. Даний метод використовується на підприємствах, де виробляється два і більше видів продукції. Суму витрат понесену на виробництва всіх видів продукції за коефіцієнтним методом поділяють пропорційно до питомої ваги кожного виду продукції в

загальному обсязі виробництва. Тут собівартість розраховують з допомогою прийнятих коефіцієнтів переводячи усі види продукції в одну.

5) пропорційний метод. Собівартість продукції рослинництва за пропорційним методом визначають розподіливши усі між окремими видами продукції пропорційно до вартості цієї продукції, яка розраховується за цінами реалізації.

б) комбінований метод. Суть цього методу полягає у використанні для обчислення собівартості продукції два або кілька із наведених вище методів. Здебільшого комбінований метод використовується в випадках, коли використання одного з наведених вище методів є недостатньо для обґрунтованого обчислення собівартості виробленої продукції. Наприклад, при визначенні собівартості насінницького зерна в спеціалізованих насінницьких господарствах застосовується метод виключення вартості побічної продукції (соломи) у поєднанні з пропорційним, коли залишок витрат розподіляються за різними класами зерна пропорційно до його вартості [4].

Розглянемо процес розрахунку річної собівартості сільгосппродукції.

Пункт 6.1 Методичних рекомендацій №132 визначає, що розрахувати фактичну собівартість продукції, зокрема, робіт і послуг та сільськогосподарських підприємств необхідно за рік. Винятком становить визначення собівартості продукції допоміжних виробництв, для яких фактичну собівартість необхідно розраховувати кожного місяця.

Фактична собівартість продукції, робіт та послуг, допоміжних виробництв визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів. Послуги, надані одним допоміжним виробництвом іншому, оцінюються за плановою собівартістю і не коригуються.

Аналітичні рахунки закриваються в такій черговості:

- газо-, тепло-, електро-, водопостачання;
- ремонтна майстерня;
- холодильні установки;

- вантажний автотранспорт;
- гужовий транспорт.

Для закриття рахунків виробництв встановлена конкретна послідовність, адже іноді отримана продукція від деяких видів сільськогосподарської діяльності впливає на виробництво іншої продукції.

Послідовність розрахунку собівартості продукції згідно Методичних рекомендацій №132:

- 1) розподіляють між окремими об'єктами планування та обліку витрати з утримання необоротних активів;
- 2) визначається собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;
- 3) розподіляються загальні витрати: на зрошення та осушення земель, включаючи витрати на утримання меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів та на утримання полезахисних смуг;
- 4) списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;
- 5) списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних витрат;
- 6) розподіляються бригадні, фермерські, цехові та загальновиробничі витрати;
- 7) визначається загальна сума виробничих витрат по об'єктах обліку;
- 8) визначається собівартість продукції рослинництва;
- 9) визначається собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції;
- 10) розподіляються витрати з утримання кормоцехів;
- 11) визначається собівартість продукції тваринництва;
- 12) визначається собівартість продукції інших промислових виробництв;
- 13) визначається собівартість товарної продукції рослинництва, тваринництва та підсобних промислових виробництв.

Сільськогосподарські підприємства використовують рахунок 23

«Виробництво» субрахунок «Рослинництво» та субрахунок «Тваринництво» для обліку витрат і виходу продукції. Це активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображають витрати на виробництво, а за кредитом – вихід продукції (рис. 1.3).

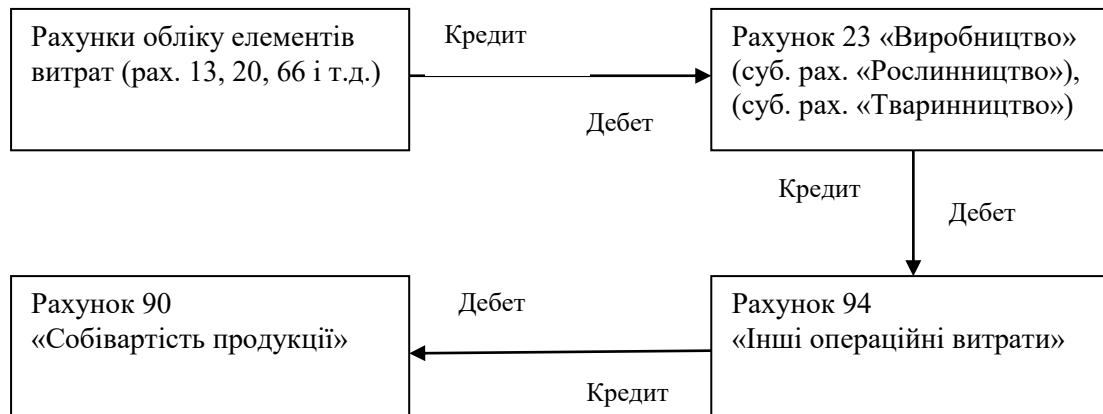


Рисунок 1.3 – Відображення витрат і виходу сільськогосподарської продукції в обліку

Джерело: складено автором самостійно.

По дебету і кредиту протягом року запаси обліковують наростаючим підсумком, а в поточному році дані субрахунку відображаються розгорнуто.

Загальновиробничі витрати не можна віднести тільки до виробництва одного визначеного виду продукції, вони завжди стосуються кількох видів. Загальновиробничі витрати у сільськогосподарських підприємствах не діляться на постійні та змінні.

До загальновиробничих витрат належать:

- амортизація необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання загальних приміщень виробничого призначення;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та інші витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт та послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища;
- інші витрати (витрати від браку, оплата простоїв тощо);
- плата за оренду землі і майна виробничого призначення;
- сума нарахованого (внесеного) фіксованого сільськогосподарського податку.

Загальновиробничі витрати обліковуються на окремих субрахунках, що відкриті до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»:

- 911 «Загальновиробничі витрати в рослинництві»;
- 912 «Загальновиробничі витрати в тваринництві»;
- 913 «Загальновиробничі витрати підсобних промислових виробництв»;
- 914 «Загальновиробничі витрати всіх напрямів діяльності»;
- 915 «Утримання сільгосптехніки».

Впродовж року за дебетом цих рахунків збираються загальновиробничі витрати, які потім слід розподілити між видами сільгосппродукції, з виробництвом яких пов'язані зазначені витрати. Таким чином відбувається списання з кредиту відповідного субрахунку до рахунку 91 витрати у дебет відповідного субрахунку виробництва, відкритого до рахунку 23 «Виробництво».

У сільському господарстві є багато особливостей, які впливають на формування виробничих витрат та калькулювання продукції рослинництва. Аграрно-промисловий комплекс є настільки унікальною сферою діяльності, що застосування звичайних методик не завжди є доцільним та ефективним. А тому існує чимало досліджень у цьому напрямку та їх кількість з кожним

роком все збільшується.

Таким чином, із вищесказаного випливає, що для формування виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції у сільському господарстві необхідно використовувати специфічний механізм, який повинен ґрунтуватися на інструментарії, властивому лише для сільськогосподарської діяльності. Враховуючи об'єктивність цього явища, чимало дослідників як з України, так і з зарубіжжя шукали унікальні методи управління витратами у сільському господарстві, з врахуванням усіх особливостей формування витрат і собівартості сільськогосподарської продукції.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПП «АГРОФІРМА «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Інформаційною базою дослідження обрано Приватне підприємство «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» (код ЄДРПОУ 03749193). Підприємство розташоване у Запорізькому районі, Запорізької області в селі Мар'ївка, відстань від якого до обласного центру м. Запоріжжя становить 34 км. Територія, що входить до складу господарства, знаходиться у південно-степовій зоні.

Відповідно до чинного законодавства України ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» є юридичною особою та діє на підставі статуту, який призначений для нормативно-правової регламентації діяльності підприємства та описує його статус, найменування, місцезнаходження, мету й предмет діяльності, завдання, порядок формування майна, обов'язки та права, у тому числі майнові, органи управління, порядок прийняття ними рішень, взаємодію господарства з іншими юридичними та фізичними особами, умови ліквідації або реорганізації, інші положення, що не суперечать законодавству України. ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» зареєстровано платником ПДВ.

Клімат місцезнаходження підприємства характеризується, як посушливий: літо сухе і жарке з великою кількістю сонячних днів, а зима помірно холодна, м'яка, характерна частими відлигами, значні морози бувають зрідка. Характерними для даної місцевості є східні та північно-

східні вітри та можливі тривалі засухи.

Територія господарства відноситься до зони з нетривалою вологістю за кількістю опадів. Річна кількість опадів складає від 350 до 370 мм. Сніговий покрив, згідно із аналізом останніх років стає досить незначним. Рельєф на території даного господарства рівнинний. До найпоширеніших ґрунтів відносять чорноземи звичайні.

Природно-кліматичні умови на території господарства сприятливі для виробництва продукції рослинництва, але з недостатньою кількістю опадів, тому зрошення сільськогосподарських культур відіграє важливу роль у вирощуванні сільськогосподарських культур для отримання високих урожаїв.

Директором ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» є громадянин України Гринь Антон Володимирович. Виробничо-господарська діяльність Приватного підприємства проводиться силами директора та найманих робітників.

ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» працює у сфері сільськогосподарського виробництва. Метою діяльності підприємства є отримання прибутку шляхом здійснення господарської діяльності, спрямованої на виробництво сільськогосподарської продукції з використанням земельної ділянки, наданої для цих цілей, а також переробка, зберігання, транспортування і реалізація виробленої ним сільськогосподарської продукції.

Основні види діяльності за КВЕД:

01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур;

01.41 Розведення великої рогатої худоби молочних порід;

01.46 Розведення свиней;

01.61 Допоміжна діяльність у рослинництві;

01.63 Післяурожайна діяльність;

46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин.

Основні види діяльності наглядно згруповані та зображені на рисунку 2.1.

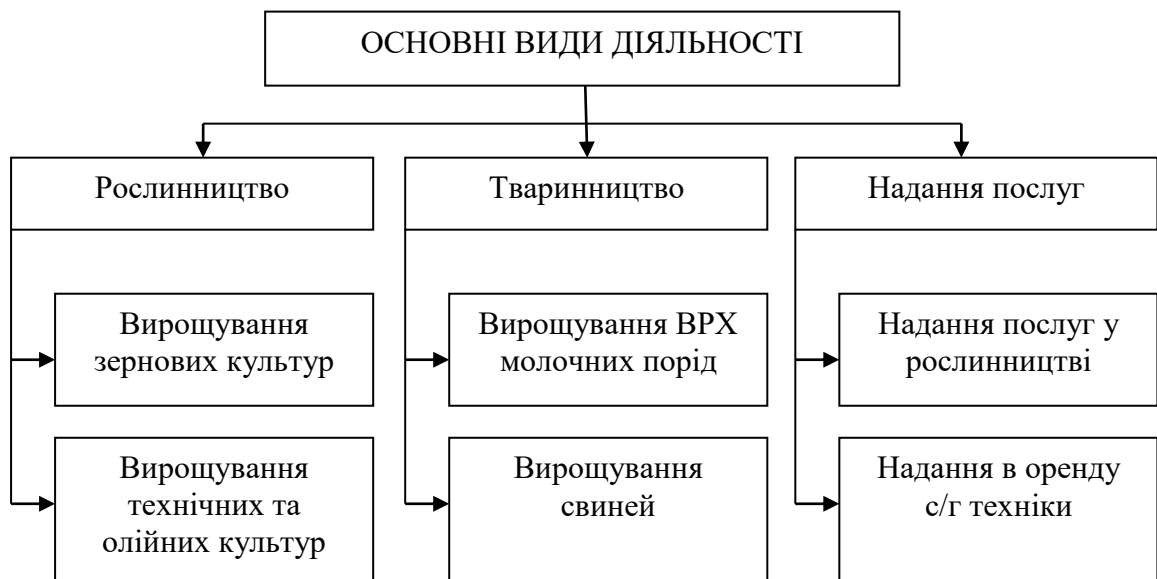


Рисунок 2.1 – Види діяльності ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»
Джерело: складено автором самостійно.

Найвищим органом управління в ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» є директор. Він представляє інтереси підприємства перед органами державної влади, підприємствами, установами і організаціями, окремими громадянами чи їх об'єднаннями, як на території України, так і за її межами. В межах встановлених статутом, директор ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» організовує роботу підприємства, розпоряджається його майном і коштами, підписує відповідні фінансові документи, приймає і звільняє з роботи, встановлює правила трудової і виробничої дисципліни, накладає стягнення та укладає від імені підприємства угоди та вчиняє інші юридично значимі дії відповідно до чинного законодавства.

У ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» є ряд посадових осіб, які забезпечують реалізацію управління на тактичному та операційному рівні. Організаційна структура управління ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» зображена на рисунку 2.2.

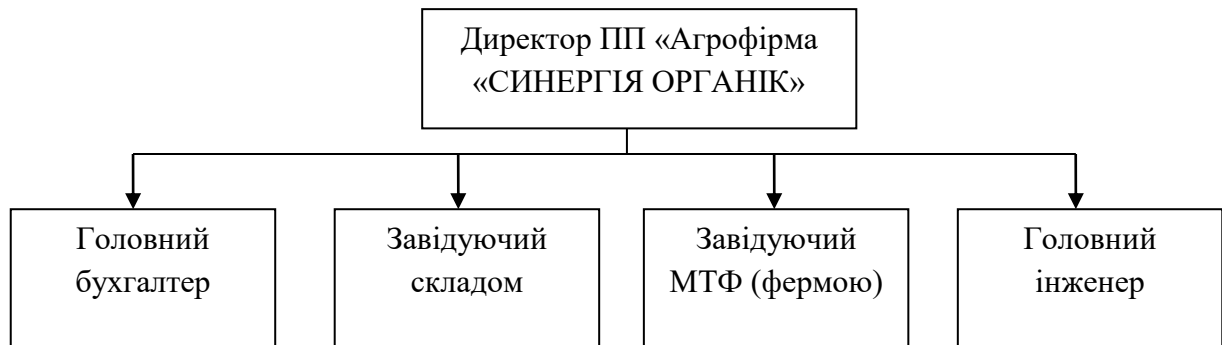


Рисунок 2.2 – Організаційна структура управління підприємством

Джерело: складено автором самостійно.

В основу такої структури покладено принцип розподілення повноважень і відповідальності за функціями та прийнятті рішень по вертикалі. Земля є головним засобом виробництва в сільському господарстві. На розміри сільськогосподарських підприємств та їх виробничих підрозділів впливає багато факторів: природні, економічні, організаційні, технічні.

У сільськогосподарській галузі замість терміна «земля» використовують термін «земельні угіддя», які в свою чергу поділяються на рілля, багаторічні насадження, сіножаті та пасовища. Склад та структура земельних угідь ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» в динаміці наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Склад та структура земельних угідь ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Види угідь	Роки			У середньому за 3 роки	Відношення 2022 р. до 2020 р.	
	2020	2021	2022		+/-	%
Всього с/г угідь, в т.ч.:	2376	2384	2401	2387	25	101
рілля	2037	2045	2062	2048	25	101
сіножаті	21	21	21	21	-	-
пасовища	83	83	83	83	-	-
багаторічні насадження	235	235	235	235	-	-

Джерело: складено автором самостійно.

Під ріллями знаходиться 86% земельного фонду підприємства – 2062 га, що свідчить про дуже високий рівень розораності сільськогосподарських угідь. Протягом 2020-2022 років відбувалось збільшення площ сільськогосподарських угідь за рахунок заключенням нових договорів оренди земельних ділянок. Це свідчить про постійний розвиток підприємства і розширення своєї діяльності.

Допоміжною діяльністю підприємства є надання в оренду сільгосптехніки: тракторів для оранки присадибних земельних ділянок населення та комбайнів для збирання урожаю зернових культур; при необхідності надання автотранспорту, а також надання послугу рослинництві – з усіх стадій вирощування зернових та технічних культур.

ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» власними силами та за рахунок власних виробничих потужностей здійснює всі стадії виробництва:

- підготовка ґрунтів;
- посів;
- внесення добрив;
- боротьба зі шкідниками та бур'янами;
- збирання врожаю;
- сушіння;
- віяння;
- зберігання;
- відвантаження при продажі.

Ресурсний потенціал складають земельні ресурси, засоби виробництва та трудові ресурси. У сільському господарстві земля – це головний засіб виробництва, без якого неможливий сам процес виробництва продукції рослинництва. Земля одночасно є предметом і засобом праці, а отже, і головним засобом виробництва. Земля значною мірою визначає темпи розвитку і рівень ефективності сільськогосподарського виробництва.

Структура основного виду діяльності підприємства – рослинництва

характеризується співвідношенням посівних площ сільськогосподарських культур, валовим і товарним виробництвом продукції (Додаток Б). Тому, для характеристики економічних показників діяльності доцільно проаналізувати динаміку і структуру посівних площ в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Структура посівних площ ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Зернові культури	2021 р.		2022 р.		Динаміка	
	га	п.в.,%	га	п.в.,%	+/- га	+/- п.в.,%
Пшениця озима	720	41,4	663	37,3	-57	-4,1
Ріпак озимий	239	13,7	369	20,7	+130	+7,0
Кукурудза на зерно	303	17,4	325	18,3	+22	+0,9
Соняшник	252	14,5	167	9,4	-85	-5,1
Інші	227	13,0	255	14,3	+28	+1,3
Вся посівна площа	1741	100,0	1779	100,0	+38	-

Джерело: складено автором самостійно.

На протязі 2021-2022 років посівна площа не суттєво збільшилася. Збільшилась посівна площа під ріпаком та кукурудзою та зменшилася під озимую пшеницею.

У 2022 році найбільшу частку займають посіви озимую пшениці, незважаючи на її зменшення на 4,1%. Питома вага ріпаку та кукурудзи зросла на 7,0% та 0,9% відповідно.

Обсяги виробництва продукції рослинництва залежать від наявності посівних площ та врожайності. Вся посівна площа у 2022 році несуттєво зросла на 38 га, що більше за показник минулого року на 2,2%. Це значить, що є можливість збільшити валове виробництво продукції рослинництва за рахунок збільшення посівних площ. Крім того потрібно підвищувати продуктивність землі – урожайність. При цьому важливе значення має збільшення виробництва тих видів рослинницької продукції, на які зростає попит. Саме з цим пов'язане збільшення посівних площ в категорії «Інші культури» у бік найбільш урожайних культур, зокрема гірчиці. На ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» в основному вирощують зернові,

технічні та олійні культури. Важливим показником рівня виробництва є валовий збір. Динаміка валового збору наведена у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Динаміка валового збору продукції ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» за 2021-2022 рр.

Вид продукції	2021 р., тон	2022 р., тон	Динаміка	
			абс. +/-	Т.Р.,%
Всього	8144,5	8664,0	519,5	106,4
в тому числі:				
Пшениця озима	4003,2	3675,5	-327,7	91,8
Соняшник	688,0	440,8	-247,2	64,1
Ріпак озимий	554,8	1873,1	1318,3	337,6
Кукурудза на зерно, тон	1757,4	2154,1	396,7	122,6
Інші культури	1141,1	520,5	-620,6	45,6

Джерело: складено автором самостійно.

Валовий збір продукції господарства в 2022 році складає 8664 тон, що більше показника 2021 року на 519,5 тон, або на 6,4%. Спостерігається тенденція до зростання продукції ріпаку (більш ніж у три рази) та кукурудзи на 22,6%. А кількість пшениці, соняшнику та інших культ зменшилась. Це пов'язано зі зміною структури посівних площ. Динаміка валового збору продукції рослинництва за 2021-2022 роки відображена на рисунку 2.3.

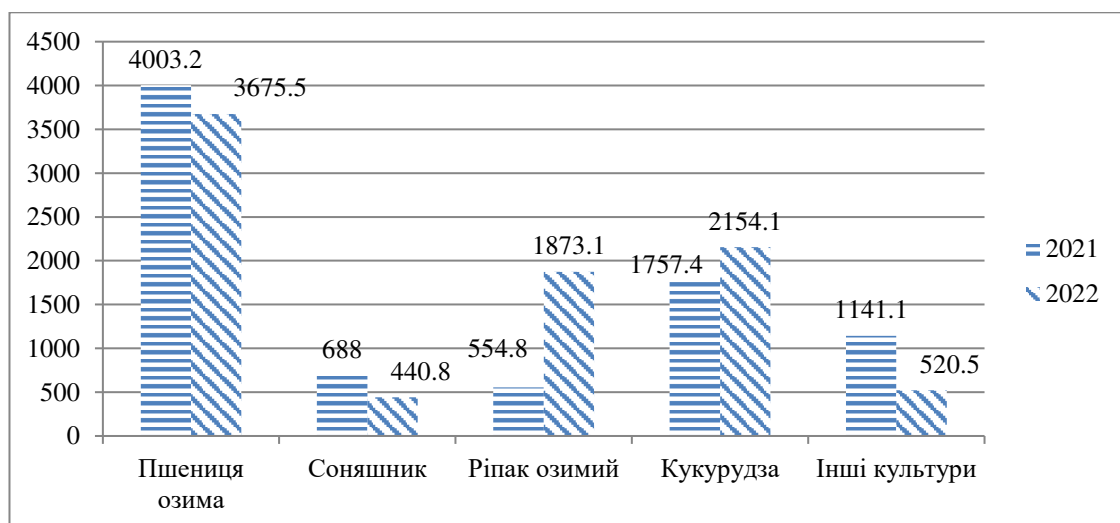


Рисунок 2.3 – Динаміка валового збору продукції за 2021-2022 рр. в тонах

Джерело: складено автором самостійно.

Особливе місце в виробництві ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» займає вирощування зерна, яке краще використовує вологу весняно-літнього періоду і дає вищий врожай, що забезпечує більш стійкі валові збори, та добре зберігається. Зерно пшениці має високі продовольчі якості й широко використовується для виробництва різноманітних продуктів.

Вирощування технічних культур економічно вигідніше для господарства. При високій врожайності та якості продукції вони забезпечують набагато вищі доходи з гектара посіву, ніж зернові культури.

Тому, збільшення виробництва продукції технічних культур поліпшує економічний стан господарства і характеризує підвищення інтенсивності сільськогосподарського виробництва. Саме з цим пов'язано збільшення посівних площ технічних культур, зокрема ріпаку та гірчиці.

Структура виробництва продукції рослинництва ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» подана на рисунку 2.4.

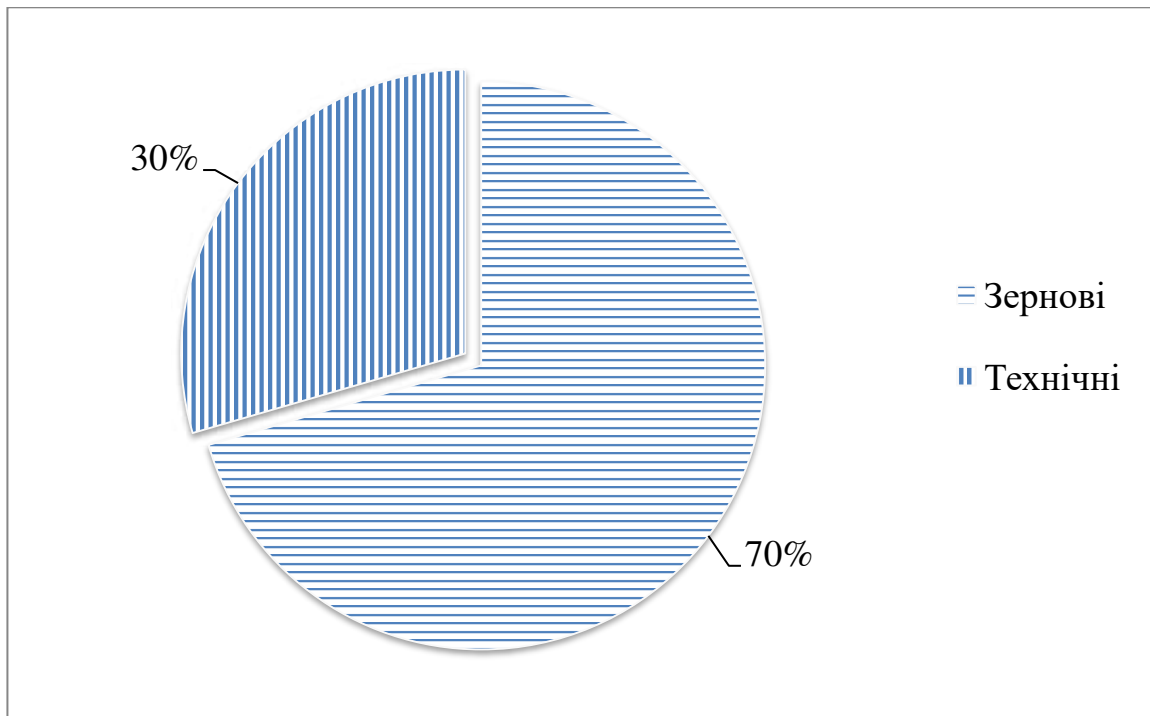


Рисунок 2.4 – Структура валового виробництва продукції за 2022 рік

Джерело: складено автором самостійно.

Можна зробити висновок, що у ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» за 2022 рік: 70% валового збору – це зернові культури (озима пшениця, кукурудза, жито), а 30% - це технічні культури (ріпак, соняшник, гірчиця). Важливе значення для функціонування будь-якого підприємства має забезпеченість його трудовими ресурсами (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Чисельність працівників в ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Показники	Роки		2022 до 2021, +/-
	2021	2022	
Чисельність працівників, всього	32	36	+4
в т.ч.			
в рослинництві	24	26	+2
в тваринництві	8	10	+2

Джерело: складено автором самостійно.

Як у рослинництві так і у тваринництві відбулось збільшення кількості працівників загалом на 4 працівники. Вплив трудових ресурсів на діяльність підприємства беззаперечний. Трудові кадри підприємства є основним ресурсом будь-якого підприємства, від якості й ефективності використання якого багато в чому залежать результати діяльності підприємства і його конкурентоздатності. Трудові ресурси надають руху матеріально-речовим елементам виробництва, створюють продукт, вартість і додатковий продукт у формі прибутку. Зі збільшенням площі землі у користуванні збільшилися і обсяги виробництва продукції на підприємстві (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Динаміка виробництва продукції сільського господарства в ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Показники	Роки		2022 до 2021, +/-
	2021	2022	
Вартість валової продукції сільського господарства, тис. грн.	36065,5	49156,6	+13091,1
в т.ч.			
в рослинництві	35661,0	47351,8	+11690,8
в тваринництві	404,5	1804,8	+1400,3

Джерело: складено автором самостійно.

Так, якщо в 2021 році вартість валової продукції сільського господарства склала 36065,5 тис. грн, то в 2022 році – 49156,6 тис. грн, що на 13091,1 тис. грн більше. Така ж ситуація спостерігається і в рослинництві і в тваринництві. З 35661,0 тис. грн до 47351,8 тис. грн відбулося зростання виробленої рослинницької продукції, а тваринницької – з 404,5 тис. грн до 1804,8 тис. грн.

Аналізуючи структуру виробленої продукції як у 2021 так і у 2022 році питому вагу займає продукція рослинництва. У 2022 році вона склала 96% проти 4% продукції тваринництва. Така картина є типовою для більшості невеликих сільськогосподарських підприємств України.

Оцінка рівня ефективності підприємства базується на застосуванні системи взаємопов'язаних показників, що висвітлюють дію і конфігурації прояву об'єктивних економічних закономірностей у виробництві, з урахуванням всіх властивостей, вплив різних факторів на виробничий процес. Розглянемо таблицю 2.6

Таблиця 2.6 – Основні економічні показники ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Показники	Одиниці виміру	Роки		Відношення 2022 р. до 2021 р.	
		2021	2022	+/-	%
	1	2	3	4	5
Сільськогосподарські угіддя	га	2384	2401	25	101
Середньооблікова чисельність працівників	чол.	32	36	4	113
Валова продукція	тис. грн.	36065,5	49156,6	13091,1	136
Вартість основних засобів	тис. грн.	54835,0	71071,0	16236,0	130
Оборотні активи	тис. грн.	47712,0	83721,0	36009,0	175
Власний капітал	тис. грн.	76592,0	111371,0	34779,0	145
Довгострокові біологічні активи	тис. грн.	3176,0	4824,0	1645,0	152
Зобов'язання	тис. грн.	29135,0	49552,0	20417,0	170
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів), робіт, послуг	тис. грн.	39858,0	71363,0	34505,0	179

Продовження таблиці 2.6

	1	2	3	4	5
Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	29068,2	27368,6	-1699,6	94
Чистий прибуток	тис. грн.	5483,0	35896,0	30413,0	збіл. у 6,5 разів
Рентабельність підприємства	%	13,8	50,3	36,5	х

Джерело: складено автором самостійно.

Чистий дохід від реалізації продукції в 2022 році порівняно з 2021 роком збільшився на 34505,0 тис. грн., або на 179%, що пояснюється збільшенням обсягів реалізації. Чистий прибуток збільшився на 30413,0 тис. грн., або у 6,5 разів, що призводить до збільшення рентабельності до показника 50,3%.

Ефективність діяльності підприємства значно збільшилася.

Таким чином, можемо зазначити, що основні економічні показники господарської діяльності підприємства мають тенденцію до покращення.

2.2 Особливості обліку собівартості виробництва сільськогосподарської продукції на підприємстві

На сьогоднішній день на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» працює інтегрована система обліку, згідно з якою забезпечується облік та контроль витрат виробництва та калькулювання собівартості всіх видів продукції.

Згідно до Наказу про облікову політику ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» витрати визначають за виконання таких умов: сума витрат може бути достовірно визначена та якщо виникає зменшення економічних вигод, пов'язаних зі зменшенням активів або зі збільшенням зобов'язань в майбутньому. Витрати відносяться до того періоду в якому визнаються

доходи, для отримання яких вони були здійснені з відображенням фінансових результатів у Звіті про фінансові результати.

Витрати обліковуються в грошовій сумі, рівній величині виконаної оплати в грошовій або іншій формі або у величині визнаної кредиторської заборгованості.

Основною операційною діяльністю ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» є реалізація сільськогосподарської продукції та біологічних активів як запасів, собівартість яких, дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації.

Загальна схема обліку виробничих та інших витрат операційної діяльності підприємства зображена на рисунку 2.5.

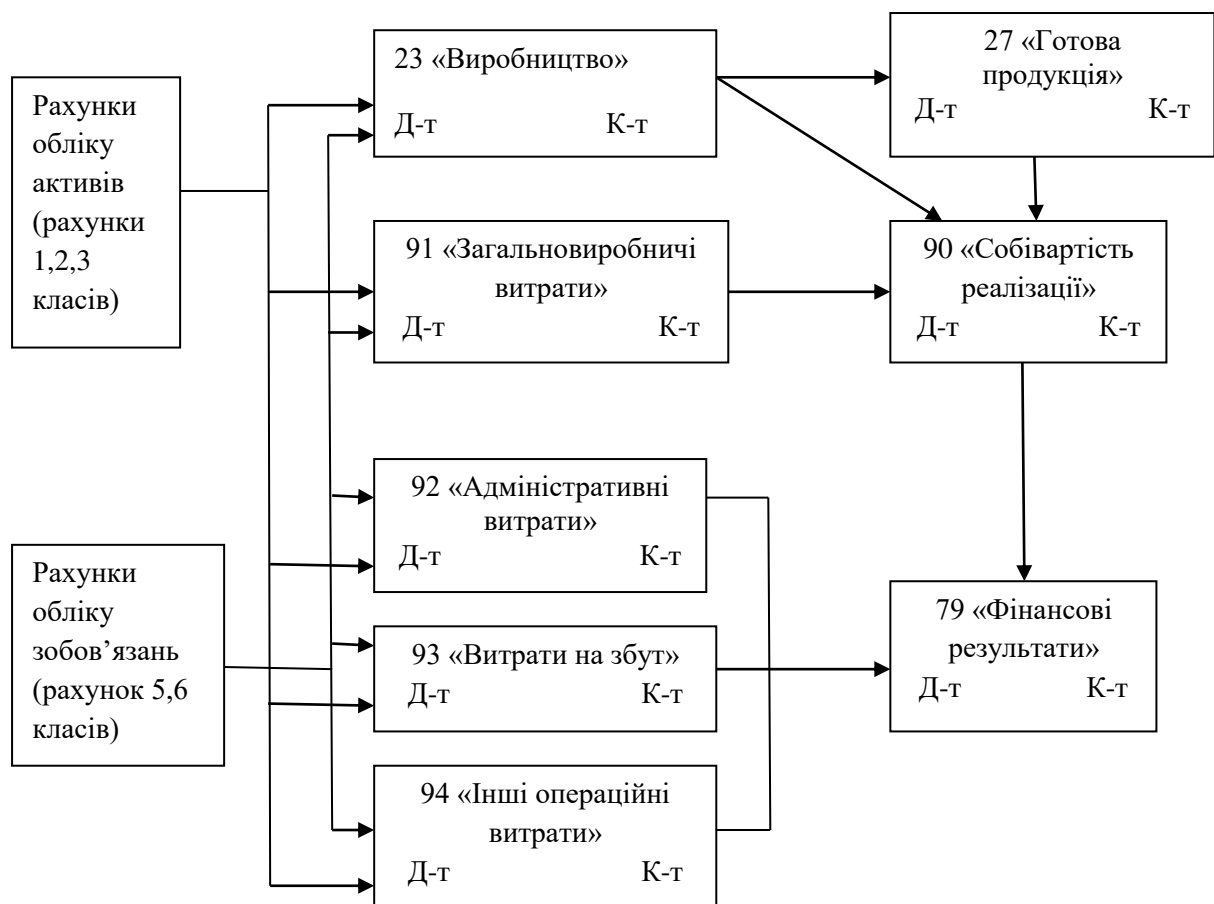


Рисунок 2.5 – Схема обліку виробничих та інших витрат операційної діяльності на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Джерело: складено автором самостійно.

Розглянемо окремо облік витрат в рослинництві та тваринництві. Для реєстрації операцій по руху, відпуску та використанню продукції та матеріалів у виробництві, а також оформлення власної готової продукції, нарахування заробітної плати працівникам галузі рослинництва використовують наступні первинні документи:

- накладна вимога (внутрішнє переміщення ТМЦ);
- лімітно-забірна картка (видача ТМЦ у виробництво);
- обліковий лист тракториста-машиніста (для обліку паливно-мастильних матеріалів);
- шляховий лист водія (для обліку ПММ);
- акт на списання (списання з підзвіту матеріально-відповідальної особи);
- реєстри відправки та прийому продукції (контроль оприбуткування готової продукції);
- відомість руху готової продукції (оприбуткування та рух готової продукції);
- таблиць тракториста-машиніста (для обліку заробітної плати);
- таблиць або шляховий лист (для обліку заробітної плати);
- наряд на відрядну роботу (для обліку заробітної плати)
- акт про використання мінеральних, органічних та бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів (списання добрив на відповідні культури);
- відомість нарахування амортизаційних відрахувань (амортизація основних засобів).

Синтетичний облік витрат та виходу продукції рослинництва на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» ведеться на рахунку 23 «Виробництво».

Аналітичний облік продукції ведеться на субрахунках у розрізі сортів та номенклатури. Витрати під врожай майбутніх періодів обліковують на окремих аналітичних рахунках. Ці витрати переходять на наступний рік як залишок незавершеного виробництва. Наступного року витрати на сівбу

озимих культур відносять в розрізі статей на відповідні аналітичні рахунки озимих культур врожаю поточного року. Розподіл здійснюють постатейно та пропорційно до посівних площ.

Облік загальновиробничих витрат рослинництва на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» ведуть на активному рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунок 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва».

По дебету цього рахунку збирають витрати, а по кредиту їх списують в порядку розподілу на об'єкти обліку. До цих витрат відносять: витрати на оплату праці апарату управління бригад; витрати на відрядження; амортизація основних засобів, витрати на їх ремонт, утримання, страхування; витрати на заходи з охорони праці і техніки безпеки, а також інші загальновиробничі витрати, що безпосередньо пов'язані з галуззю рослинництва.

Коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат знаходять шляхом ділення суми загальновиробничих витрат рослинництва, облічених на дебеті рахунку 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва» на загальну суму бази розподілу. Списання частини загальновиробничих витрат на витрати рослинництва показують проводками: Дт 231 – Кт 911.

Оприбуткування одержаної продукції за справедливою вартістю ведеться на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а саме для обліку продукції рослинництва субрахунок 271 «Продукція рослинництва».

Собівартість реалізованої готової продукції відображається записом: Дебет 901 «Собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції» - Кредит 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» (рис. 2.6).

Однією з особливостей обліку сільськогосподарської продукції є те, що фактична собівартість продукції (робіт і послуг) у сільгоспідприємствах розраховується в цілому за рік. Виняток становлять продукція, роботи, послуги допоміжних виробництв, фактична собівартість яких визначається щомісячно.

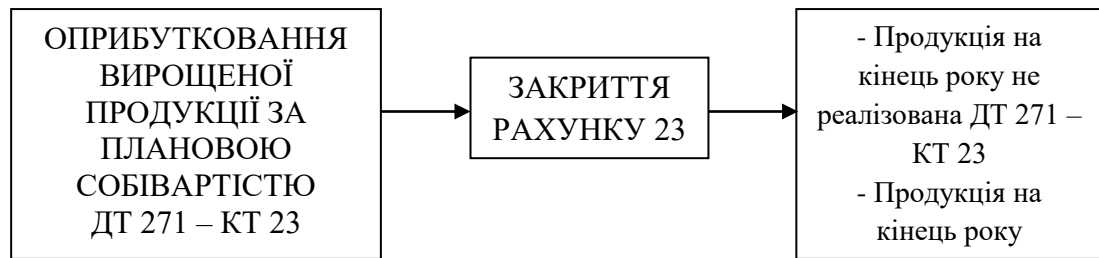


Рисунок 2.6 – Облік продукції рослинництва за плановою собівартістю на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Джерело: складено автором самостійно.

Визначити виробничу собівартість можна лише тоді, коли буде повністю сформовано витрати на вирощування зерна. А це відбудеться тільки в кінці року (після розподілу загальновиробничих витрат). До того часу зерно буде обліковуватися за плановою собівартістю. Тільки в кінці року, коли будуть повністю сформовані витрати на вирощування зерна, а також розподілені між видами діяльності і продукцією загальновиробничі витрати, можна буде визначити різницю між плановою собівартістю і фактичними витратами та закрити рахунок 23.

Таке коригування може бути відображене в обліку одним зі способів:

– метод сторно (застосовується тоді, коли фактична собівартість сільськогосподарської продукції менша, ніж планова): оприбуткування продукції за плановою собівартістю: Дт 27 – Кт 23; коригування планової собівартості сільськогосподарської продукції до фактичної: Дт 27 – Кт 23 сторно (якщо на момент коригування продукція знаходиться на складі); Дт 23 – Кт 23 продукція, використана на посів, урожай минулого року; Дт 90 – Кт 23 (якщо продукція на момент коригування реалізована).

– метод додаткового проведення (застосовується тоді, коли планова собівартість є меншою, ніж фактична): Дт 27 – Кт 23 (якщо на момент коригування продукція знаходиться на складі); Дт 23 – Кт 23 продукція, використана на посів, урожай минулого року; Дт 90 – Кт 23 (якщо продукція на момент коригування реалізована).

На ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» застосовується прямий метод обліку витрат: усі витрати на виробництво прямо відносяться на окремі об'єкти витрат. Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво продукції рослинництва на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» наведена в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво продукції рослинництва на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Зміст операції	Дт	Кт	Сума, тис. грн.	Підтверджуючі документи
Витрати минулих періодів (незавершене виробництво) під урожай поточного року	231	2311	9,7	Бухгалтерська довідка
Списано на посів насіння власного виробництва	231	27	2794,5	Акт витрати насіння і садивного матеріалу
Списано мінеральні і органічні добрива та засоби захисту рослин	231	208	3934,0	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин
Списано ПММ	231	203	3852,1	Обліковий лист тракториста машиніста
Списано МШП	231	22	4911,5	Накладні(внутр. призначення)
Нараховано знос необоротних активів	231	13	1893,0	Відомість нарахування амортизації
Нараховано заробітну плату	231	661	2318,6	Обліковий лист праці та виконаних робіт
Нараховано страхові внески	231	661	1060,3	Виробничий звіт(ф. № 10.3а с.-г.)
Оприбутковано продукцію рослинництва	271	231	21772,7	Накладна

Джерело: складено автором самостійно.

При калькулюванні собівартості окремих видів продукції рослинництва на підприємстві діє загальний принцип: для розрахунку собівартості продукції беруться всі понесені на вирощування даної культури витрати.

Для визначення фактичної собівартості одиниці продукції складається

спеціальний розрахунок, в якому використовуються або показники умовної продукції, або затверджені по підприємству ставки питомої ваги собівартості виду продукції у загальній собівартості виробництва.

Після складання звітних (фактичних) калькуляцій планова собівартість продукції коригується до фактичної собівартості.

Розглянемо облік витрат на виробництво продукції тваринництва на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК».

Облік витрат на вирощування і догляд за тваринами (як поточних, так і довгострокових БА) ведуть за об'єктами витрат на окремих субрахунках до рахунка 23 «Виробництво» відповідно до норм П(С)БО 16:

- 2321 «Основне стадо корів молочного напрямку»;
- 2322 «Основне стадо корів м'ясного напрямку»,
- 2323 «Основне стадо биків-плідників»;
- 2324 «Молодняк на вирощуванні»;
- 2325 «Тварини на відгодівлі».

За дебетом цього рахунка відображають усі прямі витрати (трудові, матеріальні тощо), які безпосередньо пов'язані з вирощуванням тварин, а також розподілені загальновиробничі витрати; за кредитом – вихід готової продукції (приріст, молоко, сперму, гній тощо), приплоду і збільшення вартості тварин на дату балансу.

Облік загальновиробничих витрат рослинництва на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» ведуть на активному рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунок 912 «Загальновиробничі витрати тваринництва».

Витрати групують за відповідними статтями. В кінці кожного місяця накопичені витрати списують на продукцію калькулювання (визначення собівартості):

1. за молодняком – на приріст живої маси;
2. основним стадом – на сільгосппродукцію (молоко, приріст живої маси, сперму, шкурки, яйця, мед тощо)
3. або на вартість приплоду.

Оприбуткування одержаної продукції за справедливою вартістю ведеться на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а саме для обліку продукції тваринництва (молоко) субрахунок 272 «Продукція тваринництва».

Собівартість реалізованої готової продукції відображається записом: Дебет 901 «Собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції» – Кредит 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Оскільки підприємство спеціалізується на вирощуванні корів для отримання молока, наведемо кореспонденцію рахунків обліку витрат на групу «Корови молочного напрямку» (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Кореспонденція рахунків з обліку витрат на групу «Корови молочного напрямку» на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Зміст операції	Дт	Кт	Сума, тис. грн.	Підтверджуючі документи
Списано вартість кормів власного виробництва	2321	27	2000,0	Накладна внутрішньогосподарського призначення
Списано придбаних кормів	2321	209	5000,0	Відомість витрати кормів
Списано ПММ	2321	203	2935,0	Форма №ВЗСГ-8
Списано МШП	2321	22	211,5	Накладна внутрішньогосподарського призначення
Списано витрати від загибелі тварин в процесі виробництва	2321	24	852,1	Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва
Нараховано зарплату та ЄСВ	2321	66,65	911,5	Розрахункові відомості
Нараховано амортизацію основних засобів	2321	13	1193,0	Відомість нарахування амортизації
Списано вартість послуг допоміжних виробництв	2321	235	318,6	Бухгалтерська довідка
Розподілено загальновиробничі витрати	2321	91	160,3	Розрахунок розподілу, бухгалтерська довідка

Джерело: складено автором самостійно.

Також розглянемо кореспонденцію рахунків з обліку витрат на виробництво молока ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 – Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво молока на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Зміст операції	Дт	Кт	Сума, тис. грн.	Підтверджуючі документи
Списано зерна або кормів власного виробництва на годівлю	231	27	1794,5	Накладна внутрішньогосподарського призначення
Списано придбаних кормів	231	209	2935,0	Відомість витрати кормів
Списано ПММ	231	203	852,1	Форма №ВЗСГ-8
Списано МШП	231	22	911,5	Накладні(внутр. призначення)
Нараховано знос необоротних активів	231	13	1193,0	Відомість нарахування амортизації
Нараховано заробітну плату	231	661	1318,6	Обліковий лист праці та виконаних робіт
Нараховано страхові внески (ЄСВ)	231	651	560,3	Розрахункові відомості
Послуги ветмедицини	231	912	279,9	Накладні та акти
Оприбутковано продукцію тваринництва (молоко)	272	231	19409,9	Накладна

Джерело: складено автором самостійно.

На ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» облік здійснюється як в журнально-ордерній формі та і за допомогою бухгалтерської програми «BAS for AGRO», яка значно полегшує та прискорює процес обліку на підприємстві. Крім того, автоматизація знижує ризик помилок в документах і дозволяє ефективніше використовувати кадрові ресурси, перенаправляючи їх на виконання інших завдань.

Як показав практичний досвід, пакет програм BAS для автоматизації обліку незмінно демонструє такі переваги: надає дані для аналізу і оцінки в наочному і читабельному вигляді; дозволяє отримати звітну інформацію з будь-яких зрізах діяльності: контрагентам, касовим і безготівковими операціями, руху сировини і товарів, податків, управління та фінансів; забезпечує ефективне ведення бухгалтерського та податкового обліку, який перетворюється у важливий інструмент для управління роботою підприємства.

2.3 Динаміка собівартості сільськогосподарської продукції та її вплив на кінцеві результати виробничо-господарської діяльності підприємства

Собівартість продукції є одним з основних якісних показників господарсько-фінансової діяльності підприємства. Виробнича собівартість продукції підприємства – це поточні витрати на виробництво продукції, виражені в грошовій формі. Повна собівартість продукції підприємства – це поточні витрати на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі. Таким чином, повна собівартість продукції підприємства – це її виробнича собівартість в сумі з адміністративними витратами і витратами на збут.

До складу основних чинників, які спричинили підвищення рівня собівартості, належать наступні:

- законодавча база;
- облікова політика;
- інфляційні процеси;
- валютний курс національної грошової одиниці;
- попит на ринку;
- рівень цін;
- конкуренція товаровиробників;
- місце розташування підприємства (підприємство з усіх можливих варіантів обирає таке місцеположення, при якому залежні від нього результати у найбільшій мірі перевищують відповідні витрати);
- місцезнаходження постачальників і споживачів;
- людський фактор;
- обсяг виробництва;
- технологія виробництва;
- кількість і різноманітність ресурсів.

Для аналізу собівартості сільськогосподарської продукції на ПП

«Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» доцільно розглянути її структуру (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 – Структура виробничої собівартості рослинництва на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК», 2020-2022 рр.

Статті витрат	2020		2021		2022		2022 до 2020, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Витрати – всього	32357,7	100	34434,5	100	46669,4	100	144,2
з них:							
- насіння та посадковий матеріал	2900,7	9,0	3130,1	9,1	4257,1	9,1	146,8
- мінеральні добрива	10038,6	31,0	6518,1	18,9	10715,2	23,0	106,7
- паливо та ГСМ	2463,2	7,6	3433,8	10,0	7414,6	15,9	301,0
- інші матеріальні витрати	2625,1	8,1	3981,4	11,6	2440,5	5,2	93,0
- амортизація	5990,4	18,5	6671,4	19,4	7323,3	15,7	122,3
- оплата праці	2073,4	6,4	2585,9	7,5	4032,6	8,6	194,5
- відрахування на соціальні заходи	309,6	1	675,7	1,9	592,6	1,3	191,4
- інші прямі та загальновиробничі витрати	5956,7	18,4	7438,1	21,6	9893,5	21,2	166,1

Джерело: складено автором самостійно.

У 2022 році виробнича собівартість продукції рослинництва зросла на 44% порівняно з 2020 роком. Найбільшу питому вагу у виробничій собівартості у 2022 році займає стаття «мінеральні добрива», а саме 23% від загальної суми. Збільшення питомої ваги матеріальних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції у 2022 році значною мірою пояснюється зростанням цін на оборотні засоби промислового характеру (добрива, засоби захисту рослин, гербіциди, нафтопродукти, запчастини та ін.) і виробничі послуги. У 2021 році частка матеріальних витрат зменшилась до 49% порівняно з 2020 роком – 56%. Але у 2022 році вона зросла до 53%. Значно зросла, у 3 рази, вартість палива та ГСМ у виробничій собівартості продукції рослинництва. Це пов'язано зі значним підвищенням цін на пальне. Також значного зростання набула оплата праці та відрахувань на соціальні заходи, відповідно, оскільки відбулося значне зростання заробітної плати

працівників підприємства.

Отже на величину собівартості продукції рослинництва найбільше впливають обсяги витрат на мінеральні добрива та паливно-мастильні матеріали, а також загальновиробничі витрати рослинництва, до яких відносяться, зокрема, орендна плата за земельні ділянки (паї). Розглянемо структуру виробничої собівартості тваринництва (табл. 2.11).

Таблиця 2.11 – Структура виробничої собівартості тваринництва на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК», 2020-2022 рр.

Статті витрат	2020		2021		2022		2022 до 2020, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Витрати – всього	5105,8	100	5921,0	100	6286,9	100	144,2
з них:							
- корми	1679,5	32,9	3202,7	54,1	3638,0	57,9	146,8
- паливо та ГСМ	246,4	4,8	1078,7	18,2	1060,6	16,9	301,0
- інші матеріальні витрати	1099,5	21,5	733,1	12,4	626,8	10,0	93,0
- амортизація	161,2	3,2	136,0	2,3	137,7	2,2	122,3
- оплата праці	432,6	8,5	484,6	8,2	629,0	10,0	194,5
- відрахування на соціальні заходи	92,2	1,8	128,0	2,2	165,3	2,6	191,4
- інші прями та загальновиробничі витрати	1394,4	27,3	157,9	2,6	29,5	0,4	166,1

Джерело: складено автором самостійно.

По тваринництву, як і по рослинництву, найбільшу частку в структурі виробничої собівартості займають матеріальні витрати: 59,2% у 2020 році, 84,7% у 2021 році та 84,8% у 2022 році.

На протязі 2020-2022 років найбільшу частку в структурі собівартості займали корми: 32,9%, 54,1% та 57,9% відповідно. Також велику частку в структурі собівартості займають паливно-мастильні матеріали: 4,8% у 2020 році, 18,2% у 2021 році та 16,9% у 2022 році.

Частка заробітної плати в структурі собівартості зросла з 8,2% у 2021 році до 10,0% у 2022 році, що пов'язано зі зростанням заробітної плати працівників.

Розміри господарства повинні забезпечувати оптимальні обсяги виробництва продукції для досягнення високої ефективності галузей, раціонального використання трудових ресурсів, основних засобів, зниження собівартості продукції та підвищення продуктивності праці. Отже, рівень впливу обсягу виробництва на рівень витрат зумовлює наявність класифікаційного критерію їх поділу на постійні та змінні витрати.

Частка постійних і змінних витрат формується відповідно до поділу витрат за елементами.

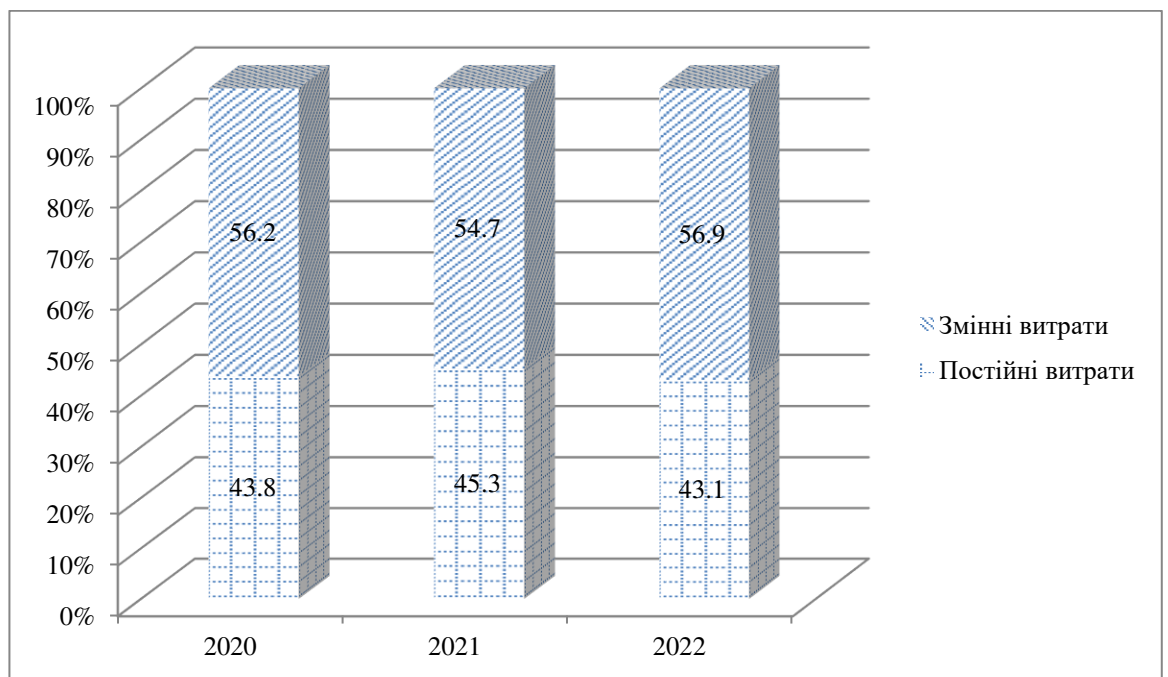


Рисунок 2.7 – Структура виробничих затрат на виробництво сільськогосподарської продукції на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Джерело: складено автором самостійно.

Як видно на рисунку 2.7, найбільшу частку в структурі витрат займають змінні витрати, на які припадає 56,9%. При цьому спостерігається тенденція до зростання частки змінних витрат та, відповідно, скорочення постійних витрат.

На практиці постійні витрати зменшити доволі важко, навіть коли

відбувається зниження обсягів виробництва, і пов'язаний з цим спад реалізованої виручки. Змінними витратами управляти набагато легше. Хоча нарощення обсягів виробництва неминуче призводить до їх зростання у абсолютному значенні, однак питомі змінні витрати на одиницю продукції за умов впровадження всебічної економії можуть знизитись. Важливо заздалегідь вірно оцінити ефект від такої економії.

Зернові – основні культури за обсягами виробництва на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК», тому доцільно розглянути структуру собівартості пшениці і проаналізувати її (табл. 2.12).

Таблиця 2.12 – Структура виробничої собівартості пшениці на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК», 2020-2022 рр.

Статті витрат	2020		2021		2022		2022 до 2020, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Витрати – всього	10304,6	100	12586,8	100	14643,7	100	142,1
з них:							
- насіння та посадковий матеріал	548,3	5,3	548,3	4,4	954,9	6,5	174,2
- мінеральні добрива	3700,0	35,9	2884,8	22,9	4407,8	30,1	119,1
- паливо та ГСМ	853,3	8,3	1416,4	11,3	2271,1	15,5	266,2
- інші матеріальні витрати	507,3	4,9	3820,9	30,4	225,6	1,5	44,5
- амортизація	2025,3	19,7	2645,2	21,0	1753,4	12,0	86,6
- оплата праці	700,9	6,8	994,9	7,9	1099,7	7,5	156,9
- відрахування на соціальні заходи	89,1	0,9	276,3	2,1	196,4	1,3	220,4
- інші прями та загальновиробничі витрати	1880,4	18,2	-	-	3734,8	25,6	198,6

Джерело: складено автором самостійно.

За період з 2020 по 2022 рік у структурі витрат виробництва пшениці відбулися суттєві зміни. В умовах аграрної нестабільності відбувалися коливання частки матеріальних витрат: 54,4% у 2020 році, 68,9% у 2021 році та 53,7% у 2022 році.

Найбільші зміни відбулися в частці паливо та ГСМ: збільшилася з 8,3%

у 2020 році до 15,5% у 2022 році. Це зростання спричинено значним зростанням цін на паливо-мастильні матеріали.

Аналогічна ситуація спостерігається і на виробництві молока (табл. 2.13).

Таблиця 2.13 – Структура виробничої собівартості молока на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК», 2020-2022 рр.

Статті витрат	2020		2021		2022		2022 до 2020, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Витрати – всього	1926,6	100	1242,0	100	1808,3	100	93,9
з них:							
- корми	343,6	17,8	463,9	37,3	874,1	48,3	254,4
- паливо та ГСМ	95,6	5,0	162,5	13,1	206,7	11,4	216,2
- інші матеріальні витрати	335,5	17,4	359,5	28,9	448,8	24,8	133,8
- амортизація	18,3	0,9	20,4	1,6	16,3	0,9	89,1
- оплата праці	63,1	3,3	193,2	15,6	234,6	13,0	371,8
- відрахування на соціальні заходи	12,4	0,6	42,5	3,4	25,9	1,4	208,9
- інші прями та загальновиробничі витрати	1058,1	54,9	-	-	1,8	0,2	значно зменш.

Джерело: складено автором самостійно.

Найбільшу частку витрат у структурі собівартості займають матеріальні витрати. Протягом 2020-2022 років відбулося зростання частки матеріальних витрат і в 2022 році досягнуло рівня 84,6%.

За рахунок збільшення ціни на паливно-мастильні матеріали значно зросла їхня частка. Так, якщо в 2020 році вона дорівнювала 5,0%, то в 2022 році вже 11,4%.

Проте найбільшу питому вагу займають витрати на корми. У 2013 році вони склали 17,8%, у 2021 – 37,3%, 2022 – 48,3%.

Частка витрат на оплату праці зросла більше ніж у 3 рази, оскільки відбулося значне збільшення заробітної плати.

Важливим напрямом забезпечення впливу витрат на фінансові результати аграрного підприємства виступає їх використання в ролі

інструмента здійснення обраного варіанту цінової стратегії (політики). Додатковий прибуток можна отримати шляхом підвищення збутової ціни і зменшення обсягу продаж або, навпаки, зменшення збутової ціни і нарощування обсягу продаж. Для кожного варіанту поєднання цих двох важелів необхідно мати достовірну картину витрат, собівартості і кінцевого результату – прибутку.

Основним способом оптимізації витрат є систематичне проведення їх аналізу на основі фактичних облікових даних, а також дослідження взаємозв'язку з фінансовими результатами.

Сам показник собівартості не дає об'єктивного уявлення про виробництво продукції та ефективність. Тому доцільно проаналізувати співвідношення собівартість/ціна, яке покаже яка частина собівартості припадає на 1 грн виручки і чим вона нижча, тим ефективніше виробництво (табл. 2.14).

Таблиця 2.14 – Питома вага собівартості в ціні реалізації по основних видах продукції на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК», 2020-2022 рр.

Показники	2020	2021	2022	2022 до 2020, %
Пшениця	0,52	0,49	0,86	165,4
Кукурудза	0,62	0,47	0,76	122,6
Соняшник	0,40	0,36	0,56	140,0
Ріпак	0,52	0,73	0,40	76,9
Молоко	0,58	0,37	0,30	51,7

Джерело: складено автором самостійно.

Порівнюючи дані 2020 та 2021 років, можемо побачити, що по всіх видах продукції, крім ріпаку, відбулося зниження частки собівартості у складі виручки. Але аналізуючи дані 2021 та 2022 років ми бачимо значне збільшення частки собівартості у пшениці, кукурудзи та соняшнику. Але в той же час зниження питомої ваги собівартості в ціні реалізації по ріпаку та молоку. Це пов'язано зі складною ситуацією на аграрному ринку у 2022 році, зниженням попиту на певні види сільськогосподарської продукції та значним

збільшенням матеріальних витрат на виробництво продукції.

По молоку показник собівартість/виручка є низьким, що свідчить про його низьку ефективність.

Оскільки прибуток – це різниця між виручкою і собівартістю, то зміна їх величини в ту чи іншу сторону призведе до збільшення чи зменшення прибутку.

Для того, щоб прослідкувати величину впливу показників собівартості і ціни на прибуток проведемо факторний аналіз рівня рентабельності виробництва основних видів продукції рослинництва та тваринництва (табл. 2.15).

Таблиця 2.15 – Факторний аналіз рівня рентабельності виробництва основних видів продукції на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Продукція	Середня ціна реалізації 1 ц, грн		Собівартість 1 ц, грн		Рівень рентабельності, %		Зміна рентабельності, +/-
	2020	2022	2020	2022	2020	2022	
Пшениця	516	438	268	375	92,5	16,8	-75,7
Кукурудза	601	439	351	361	71,2	21,6	-49,6
Ріпак	1049	1921	537	775	95,3	147,9	52,6
Соняшник	1042	1377	628	777	65,9	77,2	11,3
Молоко	792	1083	462	306	71,4	253,9	182,5

Джерело: складено автором самостійно.

Як видно з даних факторного аналізу, відбулося збільшення рентабельності по таких видах продукції як ріпак, соняшник, молоко. А рентабельність пшениці значно знизилась: з 92,5% у 2020 році до 16,8% у 2022 році.

Також значне зниження рентабельності відбулося у кукурудзи: з 71,2% у 2020 році до 21,6% у 2022 році.

Протягом 2020-2022 років найбільше зросла рентабельність молока (на 182,5%), ріпаку (на 52,6%) та соняшнику (на 11,3%).

Підвищення рівня рентабельності виробництва протягом 2020-2022 років в основному відбувалося за рахунок збільшення цін на продукцію.

За рахунок сумарного впливу факторів збільшення ціни на молоко та зменшення собівартості його виробництва, рівень рентабельності виробництва молока збільшився на 182,5%.

Ціна реалізації продукції включає в себе собівартість і націнку (прибуток). Оскільки ціни формуються під впливом ринку і конкурентів, самостійно підприємство не може впливати на ціну, тому зниження собівартості виробництва – шлях до підвищення прибутковості підприємства.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПП «АГРОФІРМА «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

3.1 Управління витратами як основний резерв зниження собівартості сільськогосподарської продукції

Всі сільськогосподарські підприємства при виробництві продукції, намагаються втілити свої економічні інтереси і цілі – мінімізувати витрати і отримати максимальний прибуток. Але в процесі виробництва не виключені і збитки, до яких підприємство повинне бути готове, причому його прагнення до максимального прибутку трансформується в бажання мінімізувати збитки. Як наслідок, мінімізація витрат виробництва – засіб підвищення прибутку або скорочення збитків, тобто забезпечення стабільності і стійкості становища сільськогосподарського підприємства в ринковій економіці.

Істотним напрямком діяльності сільськогосподарських виробників та органів управління є вдосконалення системи показників і класифікації витрат виробництва продукції сільського господарства в умовах ринкової економіки.

Необхідно вказати особливу роль обліку, статистики та контролю в пошуках шляхів скорочення витрат виробництва в сільському господарстві, в забезпеченні раціонального використання ресурсів, в посиленні боротьби з безгосподарністю і марнотратством.

Розробка комплексу показників витрат виробництва повинна здійснюватися в рамках розмежування повноважень між національним органом і суб'єктами (областями) з метою використання в економічному аналізі.

В умовах переходу до міжнародних стандартів величезну роль грає

наскрізний характер системи показників, який дозволяє встановити кількісні взаємозв'язки рівнів витрат по вертикалі.

Для об'єктивної оцінки формування рівня витрат виробництва продукції сільського господарства необхідно глибоке дослідження процесів формування витрат виробництва окремих її видів на рівні сільськогосподарських виробників, причому для цього необхідно повне, доступне і достатнє інформаційне забезпечення.

Необхідно щоб кожне підприємство для управління витратами проводило аналіз господарської діяльності, де в якості необхідних і взаємодоповнюючих джерел інформації виступала б організація фінансового та управлінського обліку.

В якості основних напрямків формування дієвої системи управління витратами, метою якої є максимізація прибутку (мінімізація збитків) в умовах ринкової економіки, є наступне.

- перетворення структури управління підприємством, для чого необхідне створення центрів відповідальності;
- розрахунок і пропозиція фінансово-економічних моделей функціонування центрів відповідальності;
- введення системи контролінгу (управлінського обліку);
- розробка моделі розрахунку управлінського прибутку на сонові показника маржинального доходу.

На кожному підприємстві для успішного управління витратами, необхідно застосувати систему показників обліку і аналізу на всіх етапах організації виробництва (рис. 3.1).

Для своєчасного управління витратами потрібно дотримуватись точного ведення обліку витрат за елементами та статтями, центрами відповідальності, в розрізі об'єктів обліку та оперативно обчислювати витрати ресурсів за видами і собівартість продукції в даному проміжку часу для зіставлення її з плановим показником з метою виявлення відхилень і своєчасного пошуку шляхів впливу на процес виробництва [15].

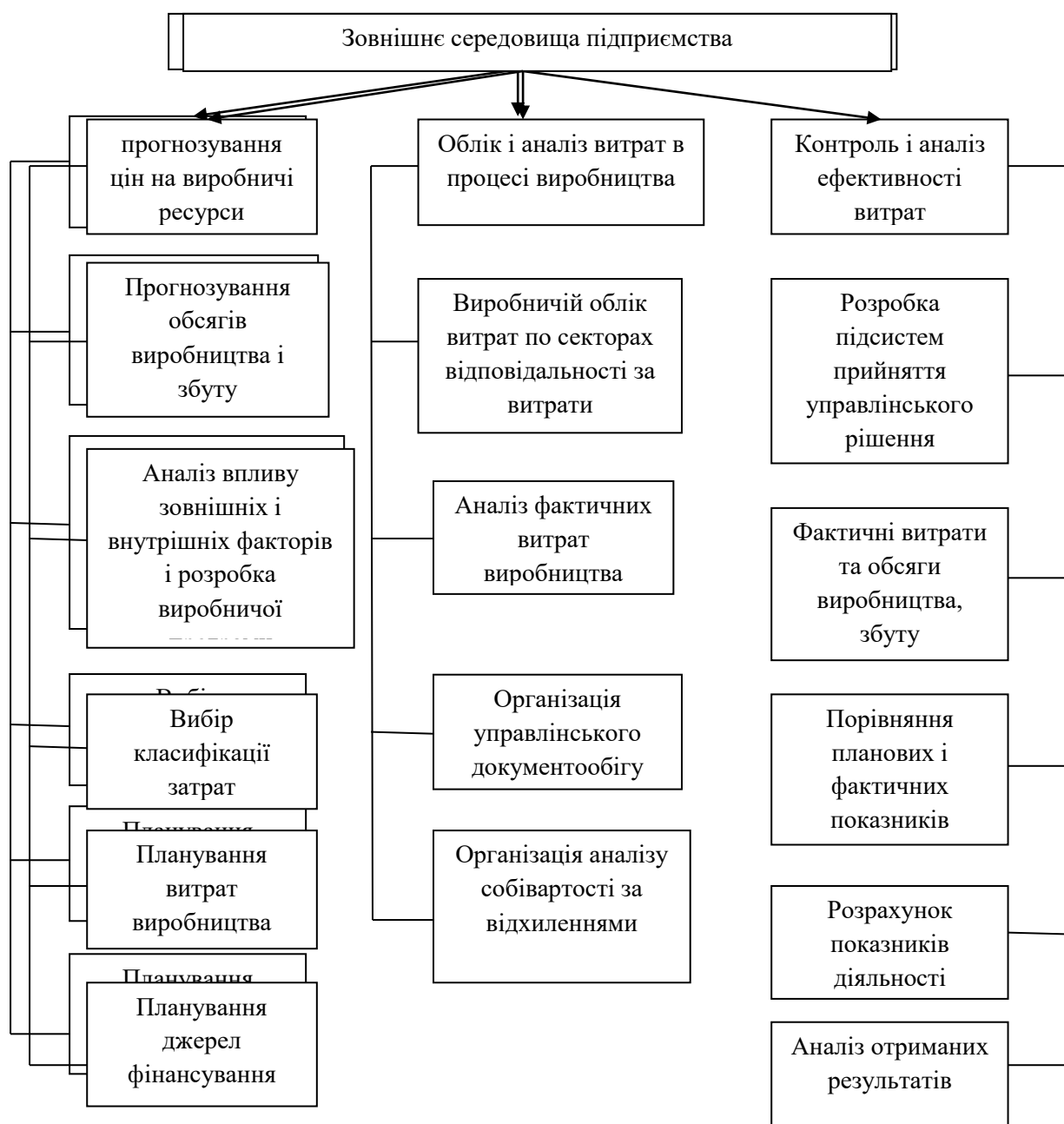


Рисунок 3.1 – Організація управління витратами виробництва продукції сільського господарства

Джерело: складено автором самостійно.

Втілення в життя всіх названих напрямів удосконалення системи управління витратами виробництва вимагає відповідно повнішої їх класифікації згідно з певними ознаками.

Так як кожне групування витрат виробництва засноване на тому, що деякі їх види мають різний характер формування та способами зниження,

неоднаковою еластичністю по відношенню до вимірюваних ринкових і виробничих умов, різну ступінь керованості і невизначеності, класифікація витрат повинна враховувати ступінь їх реагування на те чи інше управлінське рішення.

Вітчизняний і зарубіжний досвід дозволив сформувати і висунути основні принципи групування класифікацій витрат (рис. 3.2).



Рисунок 3.2 – Принципи групування класифікації витрат

Джерело: складено автором самостійно.

Загалом система формування витрат складається з декількох взаємопов'язаних підсистем і напрямків системи планування, формування, аналізу та контролю витрат.

Кожне сільськогосподарське підприємство перш за все вибирає для себе способи класифікації витрат, так як саме в подальшому визначатиме види і рівень планових і фактичних витрат на виробництво, за якими будуть прийматися управлінські рішення. Виходячи із світового досвіду, необхідно виділити життєвість і ефективність ринкового механізму в забезпеченні збалансованості економіки, в раціональному використанні трудових,

фінансових і матеріальних ресурсів, у створенні гнучких виробництв.

Для більш досконалої класифікації витрат можна виділити три основні підсистеми (напрямки) їх формування:

- витрати, що використовуються для калькулювання і оцінки готової продукції;
- витрати, дані про яких є підставою для планування;
- витрати, що використовуються в системі контролю, регулювання та координації.

Кожний з перелічених напрямів вимагає свою класифікацію витрат. Виходячи з цього, для використання на підприємствах більш повної класифікації витрат можна запропонувати їх групування в рамках пропонованих підсистем (рис. 3.3).

Одним з основних напрямів вдосконалення обліку витрат і калькуляції собівартості продукції сільського господарства є розробка науково-обґрунтованої номенклатури калькуляційних статей.

Номенклатура статей має важливе значення для визначення реальних причин відхилення фактичної собівартості від планової, що сприяє прийняттю найбільш ефективних управлінських рішень щодо недопущення перевитрати праці, матеріальних і фінансових ресурсів і залучення у виробництво невикористаних внутрішньогосподарських резервів подальшого зниження собівартості продукції. Істотний недолік нинішньої номенклатури – значне укрупнення витрат, об'єднаних в окремі статті витрат, що відображають різні виробничі процеси [34].

Так, наприклад, на статтю "Роботи та послуги" рекомендується відносити витрати по використанню автомобільного та вантажного транспорту, живої тягової сили, тракторного парку в частині виконання транспортних робіт, витрати по яких мають неоднакову питому вагу в собівартості виробленої продукції.

Крім цього, за цією статтею враховують вартість наданих послуг окремо по галузям такими виробництвами як електропостачання,

теплопостачання, водопостачання, газопостачання, а також витрати по експлуатації холодильних установок.

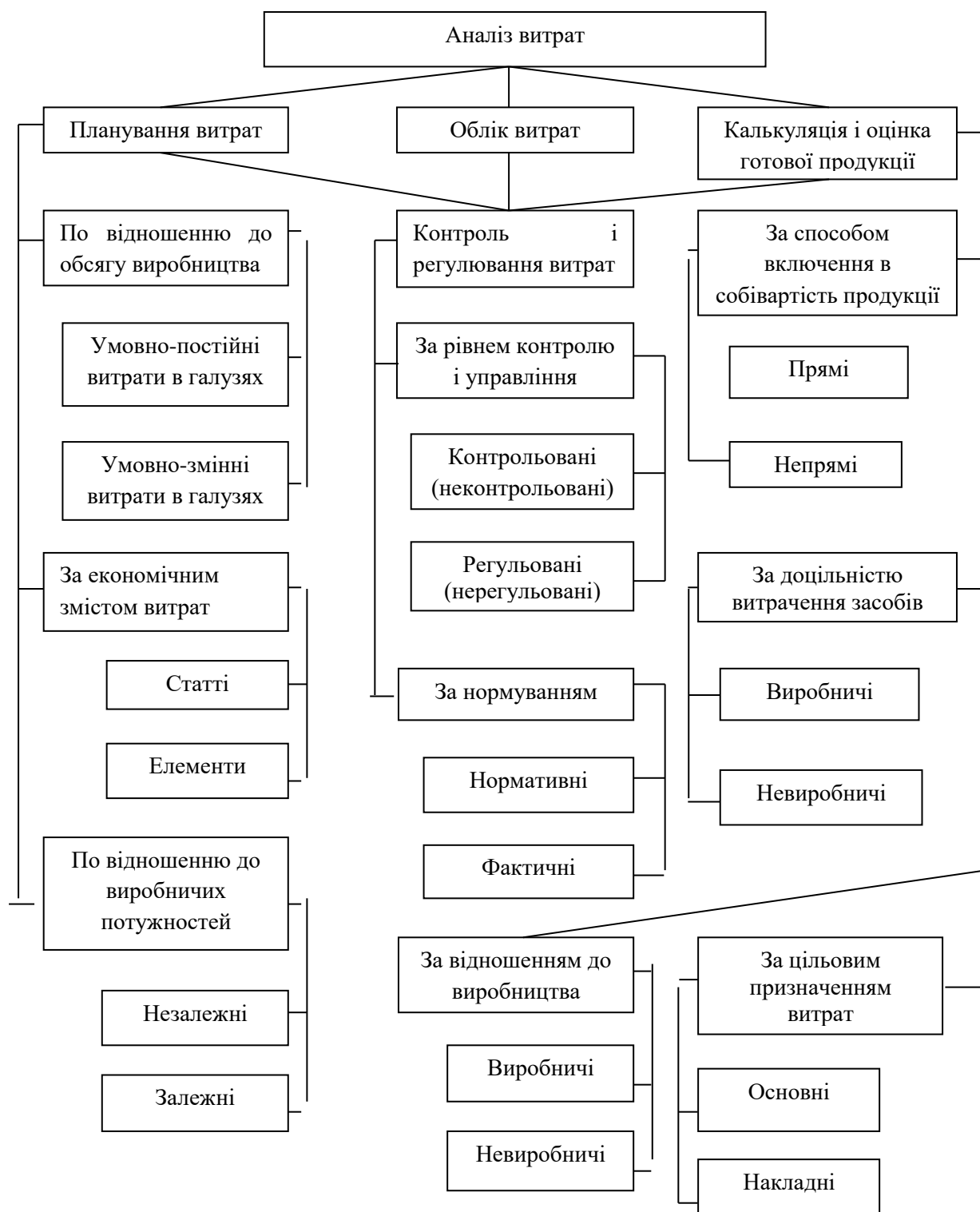


Рисунок 3.3 – Схема управління витратами в сільськогосподарському виробництві.

Джерело: складено автором самостійно.

В результаті знижуються контрольно-аналітичні функції облікової інформації в системі управління процесом формування собівартості продукції як рослинництва, так і тваринництва.

Не дозволяє глибоко і всебічно аналізувати витрати виробництва відображення різних за економічним призначенням витрат за статтею "Витрати на утримання основних засобів". В даній статті враховують витрати по використанню основних засобів, що залежить від результатів робіт трудових колективів виробничих підрозділів і витрати, на розмір яких не впливає ефективність використання основних засобів в сільському господарстві. На зазначену статтю відносять суму зносу і витрати на відновлення малоцінних і швидкозношуваних предметів, які не мають прямого відношення до витрат на експлуатацію основних засобів [58].

Точність обчислення собівартості в значній мірі залежить від обґрунтованості методики розподілу витрат між видами продукції.

Так, наприклад в рослинництві не досконалий діючий порядок калькуляції собівартості продукції однорічних і багаторічних трав. Недоліком є те, що всі виробничі витрати, пов'язані з передпосівним обробітком ґрунту, посівом, доглядом за посівами і збирання врожаю розподіляється між окремими її видами відповідно до встановлених коефіцієнтів. Отримана таким шляхом собівартість продукції є величиною більш-менш умовною і не відображає реальних витрат підприємства на її виробництво.

У тваринництві, згідно з чинними інструктивними вказівками по калькуляції собівартості продукції молочного стада між суміжною продукцією розподіляють витрати на утримання корів, незалежно від впливу цих витрат на виробництво молока і приплоду. Для калькуляції реальних витрат слід розглядати тільки загальні витрати, пов'язані з виконанням технологічних операцій по виробництву суміжної продукції. Витрати, обумовлені отриманням окремих видів суміжної продукції, необхідно прямо включати в собівартість конкретної продукції. Наприклад, на собівартість

молока необхідно відносити витрати на оплату праці доярок за отримане молоко, витрати на первинну обробку молока.

Для підвищення достовірності та наукової обґрунтованості калькуляції собівартості продукції сільського господарства слід застосовувати такі способи розподілу загальних технологічних витрат, які забезпечують найбільш тісний зв'язок між рівнем собівартості окремих видів суміжної продукції і величини витрат, які її визначають. Дана проблема повинна вирішуватися шляхом постатейного розподілу витрат між суміжною продукцією, при якому враховується технологічна і економічна залежність собівартості продукції сільського господарства від рівня витрат по окремих калькуляційних статтях, наприклад, в тваринництві витрати на корми слід розподіляти між молоком і приплодом відповідно до нормативних даних про витрачання кормів в кормових одиницях на виробництво молока і приплоду.

Діюча методика калькуляції собівартості продукції сільського господарства не враховує її якісних параметрів. В результаті цього знижуються аналітичні функції облікової інформації, особливо при порівняльному аналізі, а також об'єктивність оцінки результатів діяльності підприємства і його госпрозрахункових підрозділів, якість продукції слід враховувати щодня, а не тільки під час складання звітних калькуляцій її собівартості. На підприємстві необхідно організувати первинний облік таким чином, щоб він точно відображав якість вироблених і реалізованих товарів, сприяв встановленню об'єктивних взаємовідносин між підприємствами. Для підвищення якості продукції слід впровадити комплексну систему управління її якістю на рівні кожної стадії виробничого процесу [15].

Управління сучасною організацією в умовах ринкової економіки вимагає все більшої оперативності. Якщо у керівника організації виникають проблеми, наприклад, для прийняття рішень не вистачає деталізованої і потрібним чином згрупованої інформації про витрати і доходи – це означає, що виникла необхідність в проведенні робіт по автоматизації обліку. Автоматизація обліку витрат в сільському господарстві дозволяє

максимально точно і своєчасно враховувати витрати, не допускаючи помилок, а також максимально швидко і точно калькулювати собівартість продукції.

3.2 Основні напрями зниження собівартості сільськогосподарської продукції

Зниження собівартості продукції – одне з основних джерел накопичень, забезпечення розширеного виробництва на основі прискорення науково-технічного прогресу у всіх галузях сільськогосподарського виробництва. Чим дешевше виробництво сільськогосподарської продукції, тим більшими можливостями буде мати у своєму розпорядженні суспільство для зниження роздрібних цін на продовольчі товари, тим повніше задовольнятимуться потреби людей, тим конкурентоздатною буде продукція.

Для більшості сільськогосподарських підприємств молочне скотарство є галуззю, яка визначає їх економічне і фінансове становище, оскільки виробництвом молока займаються практично всі сільськогосподарські підприємства, за винятком вузькоспеціалізованих. За роки реформування сільського господарства молочному скотарству було завдано величезної шкоди. Скоротилося поголів'я корів, знизилась їх продуктивність, погіршилась матеріально-технічна база галузі, що призвело до скорочення валового виробництва молока. Причин такого становища багато, але основна з них – високі витрати виробництва молока в зв'язку з невикористанням наявних резервів для їх зниження [11].

З огляду на те, що розвиток галузі останнім часом мав регресивний характер і багато факторів зниження собівартості виробництва залишалися без належної уваги, слід визнати актуальність розробки системи заходів, спрямованих на зменшення собівартості виробництва молока. Зниження

собівартості молока з одночасним збільшенням обсягів його виробництва дозволить сільськогосподарським підприємствам в сформованих економічних умовах не тільки зберегти накопичений виробничий потенціал, а й примножити його.

Виявлення і реалізація резервів зниження собівартості виробництва молока в сучасних умовах стають об'єктивною необхідністю, оскільки від цього залежить рівень забезпечення населення молочними продуктами. Розробка найбільш важливих напрямків зниження витрат в молочному скотарстві набуває велике практичне і теоретичне значення.

Для встановлення напрямків зниження собівартості в молочному скотарстві та вибору основних факторів, що впливають на головну мету тваринництва нами було проведено попередній аналіз чинників, серед яких слід виділити зовнішні і внутрішні.

До зовнішніх факторів належать:

– економічне середовище, в якому функціонує підприємство (фінансова та інвестиційна політика держави, податкова система, митна політика, світовий ринок, ринковий попит і ціни на продукцію, правова форма господарювання, наявність переробних підприємств, наявність конкурентів);

– науково-технічне середовище (поява нових науково-технічних відкриттів і нових технологій);

– політична обстановка (міжнародне становище країни, аграрна політика країни);

– юридичне середовище (зміни в законодавстві країни, рішення обласних, районних і місцевих органів влади);

– природно-кліматичні умови (клімат, ґрунти, природні ресурси);

– географічні особливості (віддаленість від міст, наявність і розвиненість транспортної мережі).

Зовнішні чинники мають рухливість і невизначеність. Рухливість зовнішніх факторів – це швидкість, з якою відбувається зміна їх впливу на

підприємство і окремі його галузі. Швидкість зміни впливу зовнішніх факторів в останні роки збільшується, що вимагає постійної уваги і негайної реакції на них з боку підприємств [40].

Багато сільськогосподарських підприємств не мають у своєму розпорядженні інформацію про нові наукові відкриття, нові технології, передовий досвід конкурентів і тому не можуть адекватно реагувати на вплив зовнішніх чинників змінами в своєму виробництві. При нестачі або недостовірності інформації вплив цих факторів стає невизначеним і ускладнює своєчасне прийняття ефективних рішень. Вплив таких факторів, як світовий ринок, митна політика, ринковий попит і ціни на продукцію, особливо згубно позначилося на розвитку молочного скотарства, коли держава не здійснювала належного регулювання ринкових процесів в аграрній сфері і в країну пішли великі надходження молочної продукції з-за кордону. Кожне аграрне підприємство, що займається молочним скотарством, має задовольняти потреби покупців на ринку не гірше конкурентів. В іншому випадку воно змушене буде знижувати ціни на продукцію і згортати своє виробництво. Саме конкуренти на ринку молока визначають ціни і якість молочної продукції. Такий фактор, як ринковий попит і ціни на продукцію, змушує підприємства боротися за виживання. Виживання галузі молочного скотарства в умовах ринку багато в чому залежить від здатності підприємства знаходити покупців результатів своєї діяльності і задовольнити їх запити. Саме покупці, вирішуючи, яка молочна продукція для них краща і за якою ціною, визначають результати роботи галузі.

До внутрішніх чинників, які впливають на економічну ефективність молочного скотарства, слід віднести:

- фінансове забезпечення (капітал, доходи кредит, фінансова звітність);
- техніку (споруди, система машин, обладнання ферм, транспортні засоби, рівень механізації виробничих процесів, дороги);

- технологію (відтворення стада, племінна робота, система кормовиробництва і кормозабезпечення, способи утримання худоби, система ветеринарних заходів);

- трудовий потенціал (управління кадрами, чисельність працездатного населення, віковий склад, освіта і кваліфікація, організація праці, оплата праці, соціальне забезпечення);

- організацію (планування виробництва, розміри і розміщення ферм, склад і структура стада, матеріально-технічне постачання, маркетинг).

На сільськогосподарських підприємствах зростання ефективності виробництва багато в чому забезпечується наявністю системи машин і обладнання з виробництва продукції молочного скотарства. Система машин підвищує продуктивність праці і знижує витрати на одиницю продукції. Технологія виробництва молока – це поєднання тварин, машин, обладнання, інструментів, кормів, професійних знань і навичок фахівців і робітників у процесі виробництва продукції молочного скотарства. Технологія є способом, що дозволяє перетворити сировину в бажаний продукт. Продуктивна худоба, машини, обладнання і корми можуть розглядатися як компоненти технології. Технологію виробництва молока, також як і техніку, слід віднести до внутрішніх чинників економічної ефективності молочного скотарства [59].

Таким чином, собівартість продукції, характеризуючи інтенсивність господарювання та використання ресурсного потенціалу, є одним з кінцевих показників. Механізм мінімізації собівартості повинен враховувати технологічні, технічні, економічні, соціальні та біологічні особливості молочного скотарства.

На закінчення можна відзначити, що запропонована класифікація факторів повністю охоплює основні напрямки зниження собівартості і підвищення ефективності виробництва молока.

Варто також зупинитися на такому факторі, що сприяє зниженню собівартості, як спеціалізація виробництва. Спеціалізація відкриває широкі

можливості для підвищення продуктивності праці та як наслідок – зниженню виробничих витрат. Спеціалізація в молочному скотарстві є вирішальною умовою підвищення ефективності використання капітальних вкладень і основних засобів, впровадження у виробництво досягнень науково-технічного прогресу і передового досвіду, а також інтенсивних технологій. При спеціалізації досягаються зниження витрат і підвищення рентабельності виробництва продукції.

У спеціалізованих молочнотоварних господарствах робота ведеться у великих масштабах, при більш раціональному використанні землі, техніки, робочої сили. Тут значно ширші можливості застосування передових технологій, вище культура землеробства і тваринництва. Більш раціональне і ефективне використання засобів виробництва і праці дозволило спеціалізованим молочнотоварним господарствам знизити собівартість до 38% і підняти рентабельність до 40%. А загальним основним фактором збільшення ефективності виробництва молока є забезпечення зростання виходу продукції з найменшими витратами праці коштів на його виробництво [27].

Важливою передумовою ефективного розвитку молочної галузі є потужна кормова база. У зв'язку з цим потрібно сказати, що для основних культур визначають райони різних ступенів придатності їх в балах в залежності від сприятливості умов для виробництва продукції і скласти карту розміщення виробництва товарної продукції рослинництва.

1) сприятлива зона – з відмінними умовами (понад 500 балів) відповідає необхідним вимогам культури в біологічному і агротехнічному відношеннях;

2) придатна зона – з хорошими умовами (200-500). Зона, де забезпечуються не всі біологічні вимоги культур, але врожаї все ж можуть бути отримані високі при хорошій якості продукції;

3) менш придатна – з задовільними умовами (10-200 балів), більшість біологічних вимог не цілком забезпечено, врожаї значно нижче і якість

продукції гірше;

4) непридатна – з незадовільними умовами, де врожаї катастрофічно низькі і якість продукції залишає бажати кращого.

Поділ на такі зони можна використовувати при плануванні виробництва, на цій основі кожна культура повинна розміщуватися концентровано, з найбільшою щільністю, допустимої за сукупністю агротехнічних і організаційно-господарських умов в зонах найвищої ефективності [2].

Однією з найважливіших завдань сільськогосподарського виробництва є вдосконалення міжгосподарського розміщення виробництва таких трудомістких культур, як картопля і овочі, по окремим спеціалізованим господарствам.

Господарства, що виробляють одночасно продукцію обох видів зазначених культур, в період збирання відчують нестачу трудових ресурсів [19].

В результаті терміни збирання врожаю затягуються, що призводить до великих втрат продукції і зниження її якості, підвищення собівартості виробництва. Міжгалузеве поділ праці на підприємствах необхідно поєднувати з внутрішньогалузевої спеціалізацією і кооперацією, тобто поділ тієї чи іншої галузі рослинництва і тваринництва на окремі технологічні стадії із зосередженням їх в окремих господарствах, інтегруючих між собою в рамках того або іншого виду діяльності.

Для більш ефективного виробництва продукції тваринництва можна запропонувати наступну схему кооперації, наприклад, в скотарстві: вирощування племінного молодняку в одній групі господарств, вирощування ремонтного маточного поголів'я (нетелей і первісток) – в іншій, виробництво молока – в третій, дорощування ремонтного молодняку – в четвертій, заключний відгодівлю худоби – у п'ятій групі господарства.

Найголовніше для сільськогосподарських підприємств – оптимальна концентрація і спеціалізація виробництва [40]. Відповідно, без вирішення

таких основних питань виробництва не можна капітально вирішити жодне часткове питання: ні технологічне, ні технічне, ні організаційно-економічне, ні соціальне в рамках кожного господарства. Вирішення цієї проблеми може бути знайдено не тільки на рівні підприємств, а й на державному рівні.

Крім того, одночасно із спеціалізацією молочного скотарства досить динамічно розвиваються процеси концентрації в даній галузі сільського господарства. Це викликає необхідність визначення оптимальних розмірів молочнотоварних підприємств, комплексів і їх об'єднань відповідно до перспектив розвитку науково-технічного процесу.

При цьому потрібно вказати, що перевага великого молочного виробництва перед дрібним обумовлюється різними факторами. Найбільш важливі з них:

- рівень розвитку матеріально-технічної бази;
- особливості технологічного процесу виробництва молока;
- форми організації і управління, тобто кожному рівню розвитку продуктивних сил, інтенсивності сільського господарства та його спеціалізації відповідають певні розміри підприємств, які в свою чергу залежать від об'єктивних умов виробництва. А розміри підприємств в значній мірі впливають на ефективність виробництва і продуктивність суспільної праці.

У теорії і практиці молочнотоварного виробництва акцентувалася увага тільки на економічних перевагах великих господарств. Інші альтернативні варіанти відкидалися.

Склався стереотип, що ефективність виробництва пов'язана з його розмірами. Цим визначалося, зокрема, широке створення великих молочнотоварних комплексів і ліквідація невеликих ферм в колгоспах і радгоспах. Всілякі реорганізації, неодноразові укрупнення завдали великої шкоди сільському господарству.

Наука і практика вказують на те, що неможна залишити поза увагою так зване «дрібне виробництво». Термін «дрібне господарство» є досить

умовним, оскільки розміри будь-якого виробництва залежать від рівня розвитку продуктивних сил і рівня інтенсивності сільського господарства. Невеликий колектив, але озброєний сучасною технікою, що застосовує досягнення науки, вміло використовує місцеві природні соціально-економічні умови, здатний організувати велике виробництво. Праця в цих колективах більш пристосована до кожного працівника, його творчих можливостей.

Досвід показує, що поєднання великої і дрібної кооперації в молочному скотарстві дає високий економічний ефект. Тому в якості первинних ланок висувуються зараз госпрозрахункові підрядні колективи, сімейна і орендна кооперація, інші дрібні форми організації виробництва молока, які, як правило, кооперуються з великими підприємствами або працюють в складі цих підприємств.

Збільшення виробництва молока та підвищення його ефективності, а також зниження собівартості молока – одна з першочергових і актуальних завдань галузі тваринництва.

Успішне вирішення цього завдання вимагає вдосконалення обліку витрат на виробництво як у внутрішньогосподарських формуваннях, так і на підприємствах в цілому.

Складання прогнозів розвитку виробництва продукції являє собою актуальну задачу на місцевому, регіональному, національному рівнях, для окремих організацій.

В силу ряду мікро- і макроекономічних причин на сучасному етапі економічних реформ зробити це досить важко. В даний час не існує загально визначених методів, які дозволяють прогнозувати розвиток виробництва продукції в господарствах на перспективу з задовільною достовірністю.

Також необхідно відзначити, що зміцнення економічної свободи учасників відтворювального процесу на рівні регіонів обумовлює імовірнісний образ економічних процесів, що відбувається в різних галузях, і змушує застосовувати сценарний підхід і різноманітні альтернативні шляхи

пошуку рішень [53].

Для вирішення даної проблеми пропонується використовувати методи економічно-математичного моделювання і багатовимірного статистичного аналізу – один з головних інструментів прогресування господарського механізму, структурного перетворення регіонального ринку і прогнозування динаміки виробництва і реалізації продукції.

Зміни, що відбуваються в сучасній економіці, призводить до складання нових і вдосконалення розроблених систем економіко-математичного моделювання. Все це дозволяє виявити приховані резерви економічного зростання організацій на рівні регіону (Додаток В).

Різновидом економіко-математичних моделей є оптимізація моделей її використання дозволяє піддати динаміку розвитку організацій регіону і скористатися великими масивами реальної інформації.

Підсумкова мета створення регресійної моделі прогнозування рівнів собівартості молока на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» на перспективу полягає в формуванні ефективних передумов інтенсивного розвитку сільськогосподарського виробництва та отримання максимального прибутку, що є важливим показником ефективності фінансово-економічної діяльності. Це забезпечується раціональним використанням можливих виробничих ресурсів і сприяє підвищенню рентабельності господарської діяльності сільськогосподарських організацій в сучасних умовах.

Вихідними даними для побудови регресійної моделі послужив масив даних, відображених в таблиці 3.1.

Інтерпретація результатів даних засвідчує, що у випадку зростання виробничих витрат на 1 грн. в розрахунку на 1 голову собівартість зменшиться на 0,01 грн.

Зовсім протилежною буде ситуація при збільшенні продуктивності молочного стада: збільшення надою від однієї корови на 1 ц зумовить зменшення його собівартості на 10,38 грн., що за масштабності виробництві забезпечить істотне зниження 1 ц продукції.

Таблиця 3.1 – Вихідні дані для побудови регресійної моделі прогнозування рівнів собівартості молока на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» Запорізької області

Роки	Собівартість, грн/ц	Виробничі витрати на 1 голову, грн	Середньорічний надій на корову, ц
	Y	X1	X2
2017	365	9890	47,2
2018	355	14185	47,5
2019	440	10504	50,4
2020	462	13222	45,8
2021	326	11454	47,9
2022	306	16920	55,4

Джерело: складено автором самостійно.

В результаті проведених розрахунків була отримана формула виду:

$$Y = 4,3626 - 0,01106X1 + 10,376X2$$

Згідно із прогнозом рівня собівартості на період 2023-2024 рр., то спостерігатиметься тенденція до її зниження (рис. 3.4).

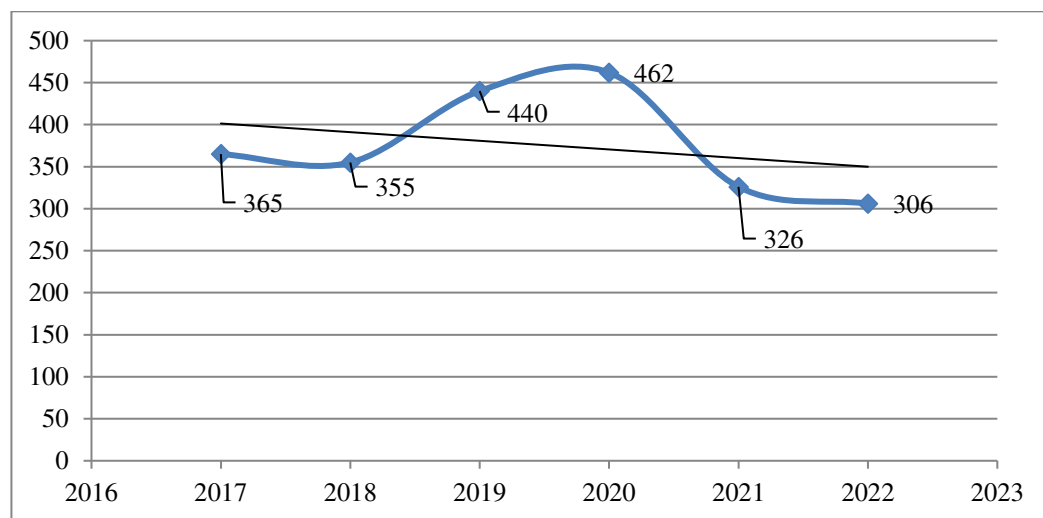


Рис. 3.4. Прогноз собівартості 1 ц молока на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» Запорізької області на 2023-2024 рр.

Джерело: складено автором самостійно.

Є ряд факторів, які об'єктивно впливають на це: збільшення поголів'я корів молочних порід, збільшення кормової бази за рахунок власного

виробництва. Враховуючи великий попит на молочну продукцію, пов'язаний зі значним зменшенням фермерських господарств, особливо на Півдні та Сході України, ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» планує значно збільшити поголів'я молочного ВРХ та збільшити виробництво молока відповідно.

3.3 Впровадження органічного тваринництва як природо, та ресурсозберігаюча інновація

Тваринництво є однією з провідних галузей сільського господарства, тому, що виробляє продукти харчування, сировину для промисловості і добриво для рослинництва. Але останнім часом в гонитві за високою продуктивністю отриманням максимальної вигоди людина отримує продукцію від тварин експлуатуючи їх у важких умовах промислових технологій, годуючи їх стимуляторами росту і проникаючи в геном. В результаті, споживаючи дані продукти людина завдає шкоди і своєму здоров'ю. У зв'язку з цим, починаючи з 70-х років минулого століття, в Країнах Європейського союзу набирає силу, і знаходить все більше прихильників ідея органічного сільського господарства, що має на увазі і органічне тваринництво.

Органічне (біологічне, екологічне) тваринництво включає в себе зміст, розведення і експлуатацію тварин у сприятливих умовах, без застосування стимуляторів росту, хімічних речовин штучного походження в умовах наближених до природних [17].

В даний час у зв'язку з погіршенням загальної екологічної ситуації й підвищенням попиту на екологічно чисту продукцію виникають передумови для впровадження органічних форм господарювання і в нашій країні. Виробництво продукції органічного тваринництва, крім того, ще й вигідно

економічно внаслідок того, що ціни на дану продукцію на порядок вищі, ніж на продукцію тваринництва із застосуванням промислових технологій.

Органічне тваринництво передбачає утримання тварин без скупченості, з якомога більшим утриманням на пасовищах. Тварини не знаходяться в стані стресу, постійного супутника промислових комплексів і ферм. При цьому невелике поголів'я тварин на великій площі пасовищ не витоπτує його, внаслідок чого луки швидко відновлюються. Гній, виділений тваринами, цілком природно розподіляється рівномірно на все пасовище і сприяє родючості ґрунтів. Тварини, які вирощуються за умови екологічного розведення без застосування гормонів, стимуляторів росту, антибіотиків та інших хімічних речовин дають екологічно чисту продукцію, яка не вплине негативно на організм. Ціни на продукцію екологічного тваринництва, як бренд в 1,5-3 рази вищі, ніж на продукцію, вироблену при звичайному тваринництві. Органічне тваринництво, як невід'ємна частина екологічного сільського господарства, вже четверте десятиліття розвивається в країнах Євросоюзу. За цей час досягнуто значного прогресу в розвитку технологій органічного тваринництва.

В основі органічного сільського господарства лежить не використання хімічних добрив, засобів захисту рослин (гербіцидів, пестицидів тощо), внаслідок чого вироблені корми для тварин є екологічно чистими. З будівництвом великих ферм і комплексів були втрачені традиційні форми господарювання, що були поширені на території сучасної України до промислової революції в аграрній сфері. Це означає, що промисловий підхід до виробництва продукції було використано і в сільському господарстві в усіх галузях [6].

А тому перехід до традиційних форм господарювання, визначає шлях екологізації сільського господарства в країні. На наш погляд в даний час тваринництво має всі передумови до переходу на органічне господарство. Тварини утримуються в умовах близьких до природних, тому в органічному молочному скотарстві використовуються тварини аборигенних порід,

пристосовані до природних умов Запорізької області. Сам район, де розташоване ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» має значні площі пасовищ. Тварини можуть пастися на відгінних пасовищах, без скупченості, для них не потрібно капітальних приміщень. продукти життєдіяльності природним чином поширюються по пасовищах, сприяючи підвищенню їх родючості. На тварин не використовуються гормональні препарати, стимулятори росту, антибіотики, інші синтетичні речовини і серед них немає трансгенних особин. За таких умов молочне тваринництво може відповідати вимогам органічного (біологічного, екологічного) та виробляти екологічно чисту продукцію, яка вимагає відповідної сертифікації.

В молочному скотарстві Запорізької області аборигенними (традиційними) породами, які є найбільш пристосованими до природно-кліматичних умов регіону є наступні: чорна, чорно-ряба, які були поширені в кінці XIX початку XX століття та відрізнялися високими молочними якостями.

Таким чином, традиційне молочне скотарство відповідає вимогам органічного тваринництва, виробляє екологічно чисту продукцію, яка не завдає шкоди навколишньому середовищу, сприяє зайнятості населення і використання малодоступних для культурних порід худоби пасовищ. Крім того, органічне молочне скотарство є економічно ефективним, внаслідок того що для тварин не потрібно надто дорогих капітальних. Виходячи з вищевикладеного, це є шлях до органічного (біологічного, екологічного) тваринництва, який завжди був традиційним для наших предків.

Основні вимоги (відмінності) в органічному молочному скотарстві:

- 100% органічний корм (за виключенням натуральних мінералів і солі), заборона на профілактичні антибіотики та ін.;
- безприв'язне утримання;
- вимога до кількості тварин в одному приміщенні;
- вимога до мінімальної площі на 1 тварину;
- обмеження по щільності тварин в господарстві;

- можливість тваринам реалізувати свою природну поведінку;
- більш високе біорізноманіття;
- менший рівень стресу для тварин через екстенсивні умови утримання;
- продуктивність тварин може бути нарівні інтенсивних .

У країнах Європейського Союзу щорічні витрати, викликані звичайним сільським господарством в формі забруднень навколишнього середовища, складають більше 2 млрд. євро. Однак, більшу частину цих витрат можна уникнути за переходом на органічне сільське господарство.

За даними комісії Бундестагу, енерговитрати на 1 га сільськогосподарської площі в органічному сільському господарстві в середньому на 35% нижче, ніж у звичайному. Це пов'язано з заготівлею меншої кількості кормів для тварин, відмовою від штучно вироблених добрив і засобів захисту рослин. На виробництво 1 тонни молока в органічному тваринництві витрачається 1474 мегаджоулей (МДж), в звичайному ця цифра становить 2721 МДж/т. Причиною є менші витрати енергії на заготівлю кормів.

Енерговитрати на 1 га сільськогосподарської площі при веденні звичайної і органічного господарства показані в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Порівняльна характеристика в звичайному та органічному сільському господарстві

Категорії затрат енергії	Звичайне сільське господарство, гДж/га	Органічне сільське господарство, гДж/га
Машини	0,95	1,22
Р, К, Са-добрива	1,82	0,86
Захист рослин	0,45	0
Н-добрива	7,16	0
Висушування	0,62	0,27
Посівний матеріал	0,41	0,31
Корми	4,56	0,65
Паливо-мастильні матеріали	3,43	3,49
Разом	19,4	6,8

Джерело: складено автором самостійно.

У зв'язку з цим тваринництво є мультифункціональною галуззю. Тваринництво відіграє центральну роль в органічному сільському господарстві. Велика частина органічних сільськогосподарських підприємств займається тваринництвом. У біолого-динамічному сільському господарстві (один з різновидів органічного сільського господарства) обов'язковою умовою є розведення великої рогатої худоби. Для органічного сільського господарства поряд з виробництвом продуктів харчування, сировини тваринного походження і нематеріальних послуг (тварини послуги) найбільше значення мають умови утримання тварин. Як експериментально доведено якість продукції тваринництва залежить не лише від якості кормів. В молочному скотарстві як і у всьому тваринництві є три "кити", на яких тримається галузь. Крім повноцінної кормової бази та видового складу продуктивності молочного стаду залежить також й від способу утримання тварин.

Тваринництво поставляє для землеробства гній, який служить цінним органічним добривом для рослин. Він є складовою частиною кругообігу речовин органічного підприємства. Взаємодія тваринництва і рослинництва є складовою частиною сільськогосподарського організму. Кожне органічне сільськогосподарське підприємство повинно орієнтуватися на замкнуту цілісну систему, яка виробляє органічне добриво для рослинництва, яке виробляє корми для тварин.

В органічному тваринництві відмовилися від певних методів розведення, кормів і кормових добавок, які дозволені в звичайному тваринництві. Застосовуються заходи, відповідні природним умовам і сприяють збереженню здоров'я тварин, то в звичайному тваринництві акцент робиться на підвищення продуктивності.

Для задоволення добової потреби в кормах однієї корові потрібно 23 кг корму, при цьому буде повністю задоволена зоотехнічна потреба у всіх інгредієнтах. Отриманий оптимальний раціон включає сіно конюшини, силос різнотрав'я, солону ячмінну, дерть ячмінну (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Структура добового кормового раціону ВРХ

Групи кормів	Фактична		Розрахункова	
	кг	у % до підсумку	кг	у % до підсумку
Концентровані	5,22	37,7	4,4	32,3
Грубі	3,5	25,3	5,8	42,6
Соковиті	3,13	37,0	5,42	25,1
В підсумку	11,85	100	15,62	100

Джерело: складено автором самостійно.

Природні кормові угіддя ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» займають 4,4% площі сільгоспугідь (рис. 3.5).

Основна частина сільгоспугідь розташована на землях середнього механічного складу. Продуктивність їх велика, а з огляду на сприятливі кліматичні умови для вирощування більшості сільськогосподарських культур, можна сказати, що сільське господарство функціонує в зоні продуктивного землеробства і вимагає порівняно невеликих матеріальних енергетичних та інших витрат для розвитку молочного та м'ясного скотарства.

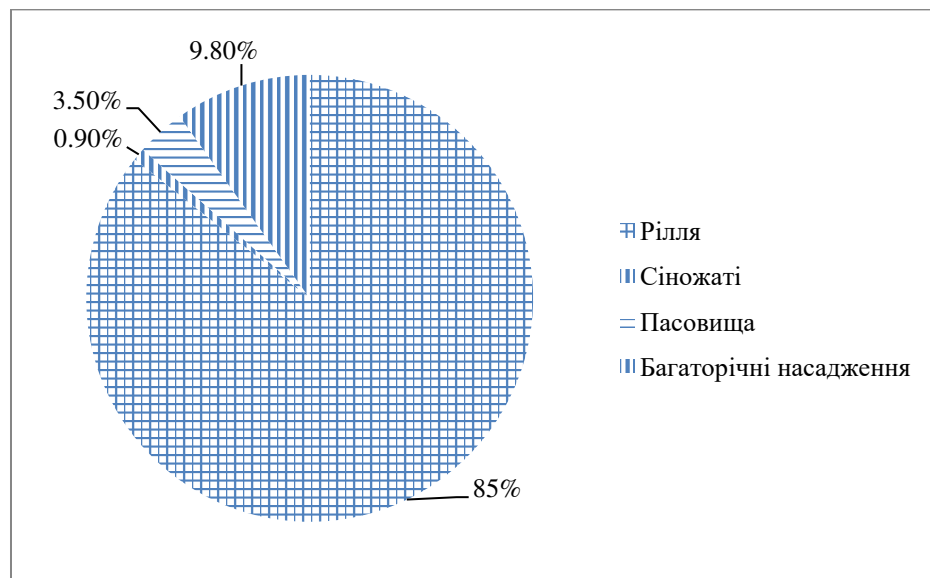


Рисунок 3.5 – Структура сільськогосподарських угідь на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК», %

Джерело: складено автором самостійно.

Для утримання молочнотоварної ферми на 200 корів необхідне приміщення згідно до нормативних вимог 2000 м², в якому тварини будуть утримуватися в холодні пізньоосінній, зимовий та ранньовесняний періоди. В маркетинговій стратегії в силу специфіки молочного виробництва слід зорієнтуватися на власне виробництво молочної продукції.

Як видно з таблиці 3.4, сумарні затрати на виробництво молока при органічному профілю молоко виробництва будуть значно меншими в розрахунку на 200 голів худоби. Основною статтями витрат, які зіграли на їх пониження є вартість кормів. Звичайно, частка витрат на оплату праці зросла, тому що органічне виробництво передбачає більшу кількість залучених працівників.

Таблиця 3.4 – Затрати на виробництво молока при продуктивності корів 5000 кг

Статті витрат	Фактичні витрати промислового скотарства		Витрати за органічного скотарства		Відхилення, тис. грн.
	тис. грн	%	тис. грн	%	
Витрати - всього	1808,2	100	1510,7	100	-297,5
матеріальні витрати	1529,6	84,6	1136,1	75,2	-393,5
з них:					
- корми	874,1	48,3	577,8	38,2	-296,3
- пальне та мастильні матеріали	206,7	11,4	170,5	11,3	-36,2
- інші матеріальні витрати	448,8	24,8	387,8	25,7	-61,0
витрати на оплату праці	234,6	13,0	332,7	22,0	98,1
відрахування на соціальні заходи	25,9	1,4	26,7	1,8	0,8
амортизація	16,3	0,9	13,6	0,9	-2,7
інші прямі та загальновиробничі витрати	1,8	0,2	1,6	0,1	-0,2

Джерело: складено автором самостійно.

В результаті реалізації проекту органічного молочного скотарства на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» можна вийти на прогнозовані із високою ймовірністю показники економічної ефективності. Порівняно із

промисловим молочним скотарством продуктивність органічного молочного стада є дещо менша – 50 ц молока. Відповідно і обсяги виробництва є нижчими. Однак вартісні показники як витрати в розрахунку на 1 голову, одиницю продукції є на порядок нижчими. Результатом є вища ціна реалізації та прибуток по зазначених вище параметрах.

У порівнянні із промисловим молочним скотарством органічний підхід забезпечує значну більшу прибутковість, яка зростає у 2 рази (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 – Порівняльна характеристика основних економічних показників виробництва молока на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК»

Показники	Звичайне молочне скотарство	Органічне молочне скотарство	Різниця, +/-
Середньорічний надій, ц/г	55,4	50,0	-5,4
Кількість голів, г	200	200	0
Обсяги виробництва, ц	11080	10000	-1080
Виробничі витрати, тис. грн.	1808,2	1510,7	-297,5
в т.ч.			
на 1 голову, грн	9041	7554	-1487
на 1 ц продукції, грн	163		-163
Повна собівартість 1 ц продукції, грн	306	272	-34
Ціна реалізації 1ц продукції, грн	1083	1625	542
Рентабельність виробництва, %	254	497	243

Джерело: складено автором самостійно.

Серед організаційно-економічних аспектів даного проекту певний елемент ризику складає недотримання технологічного процесу виробництва продукції. Мається на увазі ризик незабезпечення повноцінної годівлі якісними кормами, дефіцит кваліфікованих працівників. Перевагами можна назвати відсутність потенційних конкурентів органічної продукції, можливість розширення асортименту у виробництві продукції, вигідне транспортне сполучення із базою переробки, прийнятна ціна реалізації.

ВИСНОВКИ

Всі сільськогосподарські підприємства при виробництві продукції, намагаються втілити свої економічні інтереси і цілі – мінімізувати витрати і отримати максимальний прибуток. Але в процесі виробництва не виключені і збитки, до яких підприємство повинне бути готове, причому його прагнення до максимального прибутку трансформується в бажання мінімізувати збитки. Як наслідок, мінімізація витрат виробництва – засіб підвищення прибутку або скорочення збитків, тобто забезпечення стабільності і стійкості становища сільськогосподарського підприємства в ринковій економіці.

Істотним напрямком діяльності сільськогосподарських виробників та органів управління є вдосконалення системи показників і класифікації витрат виробництва продукції сільського господарства в умовах ринкової економіки. Необхідно вказати особливу роль обліку, статистики та контролю в пошуках шляхів скорочення витрат виробництва в сільському господарстві, в забезпеченні раціонального використання ресурсів, в посиленні боротьби з безгосподарністю і марнотратством.

Для своєчасного управління витратами потрібно дотримуватись точного ведення обліку витрат за елементами та статтями, центрами відповідальності, в розрізі об'єктів обліку та оперативно обчислювати витрати ресурсів за видами і собівартість продукції в даному проміжку часу для зіставлення її з плановим показником з метою виявлення відхилень і своєчасного пошуку шляхів впливу на процес виробництва.

Кожне сільськогосподарське підприємство перш за все вибирає для себе способи класифікації витрат, так як саме в подальшому визначатиме види і рівень планових і фактичних витрат на виробництво, за якими будуть прийматися управлінські рішення.

Загалом система формування витрат складається з декількох взаємопов'язаних підсистем і напрямків системи планування, формування,

аналізу та контролю витрат.

Кожне сільськогосподарське підприємство перш за все вибирає для себе способи класифікації витрат, так як саме в подальшому визначатиме види і рівень планових і фактичних витрат на виробництво, за якими будуть прийматися управлінські рішення.

Виходячи з цього, для використання на підприємствах більш повної класифікації витрат пропонуємо їх групування в рамках пропонованих підсистем.

Одним з основних напрямів вдосконалення обліку витрат і калькуляції собівартості продукції сільського господарства є розробка науково-обґрунтованої номенклатури калькуляційних статей. Нами була розроблена схема управління витратами сільськогосподарського виробництва, яка сприятиме прийняттю найбільш ефективних управлінських рішень щодо недопущення перевитрат.

Для підвищення достовірності та наукової обґрунтованості калькуляції собівартості продукції сільського господарства пропонуємо застосовувати такі способи розподілу загальних технологічних витрат, які забезпечують найбільш тісний зв'язок між рівнем собівартості окремих видів суміжної продукції і величини витрат, які її визначають. Дана проблема вирішується шляхом постатейного розподілу витрат між суміжною продукцією, при якому враховується технологічна і економічна залежність собівартості продукції сільського господарства від рівня витрат по окремих калькуляційних статтях, наприклад, в тваринництві витрати на корми слід розподіляти між молоком і приплодом відповідно до нормативних даних про витрачання кормів в кормових одиницях на виробництво молока і приплоду.

Зниження собівартості продукції – одне з основних джерел накопичень, забезпечення розширеного виробництва на основі прискорення науково-технічного прогресу у всіх галузях сільськогосподарського виробництва. Чим дешевше виробництво сільськогосподарської продукції, тим більшими можливостями буде мати у своєму розпорядженні суспільство для зниження

роздрібних цін на продовольчі товари, тим повніше задовольнятимуться потреби людей, тим конкурентоздатною буде продукція.

Виявлення і реалізація резервів зниження собівартості виробництва молока в сучасних умовах стають об'єктивною необхідністю, оскільки від цього залежить рівень забезпечення населення молочними продуктами. Розробка найбільш важливих напрямків зниження витрат в молочному скотарстві набуває велике практичне і теоретичне значення. Збільшення виробництва молока та підвищення його ефективності, а також зниження собівартості молока – одна з першочергових і актуальних завдань галузі тваринництва. Успішне вирішення цього завдання вимагає вдосконалення обліку витрат на виробництво як у внутрішньогосподарських формуваннях, так і на підприємствах в цілому.

В даний час не існує загально визначених методів, які дозволяють прогнозувати розвиток виробництва продукції в господарствах на перспективу з задовільною достовірністю.

Запропоновано для вирішення даної проблеми використовувати методи економічно-математичного моделювання і багатовимірного статистичного аналізу. Зокрема, було побудовано регресійну модель прогнозування рівнів собівартості молока на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК».

Тваринництво є однією з провідних галузей сільського господарства, тому, що виробляє продукти харчування, сировину для промисловості і добриво для рослинництва. Але останнім часом в гонитві за високою продуктивністю отриманням максимальної вигоди людина отримує продукцію від тварин експлуатуючи їх у важких умовах промислових технологій, годуючи їх стимуляторами росту і проникаючи в геном. В результаті, споживаючи дані продукти людина завдає шкоди і своєму здоров'ю. У зв'язку з цим, набирає силу, і знаходить все більше прихильників ідея органічного сільського господарства, що має на увазі і органічне тваринництво.

В даний час у зв'язку з погіршенням загальної екологічної ситуації й

підвищенням попиту на екологічно чисту продукцію виникають передумови для впровадження органічних форм господарювання і в нашій країні. Виробництво продукції органічного тваринництва, крім того, ще й вигідно економічно внаслідок того, що ціни на дану продукцію на порядок вищі, ніж на продукцію тваринництва із застосуванням промислових технологій.

А тому перехід до традиційних форм господарювання, визначає шлях екологізації сільського господарства в країні. На наш погляд в даний час тваринництво має всі передумови до переходу на органічне господарство. Тварини утримуються в умовах близьких до природних, тому в органічному молочному скотарстві використовуються тварини аборигенних порід, пристосовані до природних умов Запорізької області. Сам район, де розташоване ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» має значні площі пасовищ.

Тваринництво поставляє для землеробства добрива, які служить цінним органічним добривом для рослин. Вони є складовою частиною кругообігу речовин органічного підприємства. Взаємодія тваринництва і рослинництва є складовою частиною сільськогосподарського організму. Кожне органічне сільськогосподарське підприємство повинно орієнтуватися на замкнуту цілісну систему, яка виробляє органічне добриво для рослинництва, яке виробляє корми для тварин.

В результаті реалізації проекту органічного молочного скотарства на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК» можна вийти на прогнозовані із високою ймовірністю показники економічної ефективності. Порівняно із промисловим молочним скотарством продуктивність органічного молочного стада є дещо менша – 50 ц молока. Відповідно і обсяги виробництва є нижчими. Однак вартісні показники як витрати в розрахунку на 1 голову, одиницю продукції є на порядок нижчими. Результатом є вища ціна реалізації та прибуток по зазначених вище параметрах.

У порівнянні із промисловим молочним скотарством органічний підхід забезпечує значну більшу прибутковість, яка зросте у 2 рази.

Отже, розроблені рекомендації спрямовані на підвищення ролі та удосконалення процесу обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та для зниження її собівартості на ПП «Агрофірма «СИНЕРГІЯ ОРГАНІК».

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств : підручник. 2–ге вид., доп. і перероб. Київ : КНЕУ, 2002. 624 с.
2. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : підручник / В.В Немченко та ін. Київ : ЦУЛ, 2012. 540 с.
3. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : підручник. Київ : КНЕУ, 2003р. 628 с.
4. Білуха М. Т. Судово–бухгалтерська експертиза : підручник. Київ : Видавнича компанія «Воля», 2004. 656 с.
5. Брейкіна Л. Д. Операції з обліку виробничих запасів і готової продукції. *Баланс*. 2015. 19 груд. (№51). С. 67–69.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник. 3–тє вид., переробл. і доповн. Житомир : ПП «Рута», 2006. 512 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. Спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 5–тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 7–ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 8–ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
10. Бутинець Ф. Ф., Войнолович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Житомир: ПП «Рута», 2005. 528 с.
11. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Хом'як Р. Л.,Партин Г. О., Корягін М. В. та ін. 2–ге вид.; за ред. Р. Л. Хом'яка. Львів : Інтелект–Захід, 2003. 820 с.

12. Васильців Т. Г., Іляш О. І., Міценко Н. Г. Економіка малого підприємства : навч. посіб. / за ред. Т. Г. Васильціва. Київ : Знання, 2013. 446 с.
13. Ватуля І. Д., Канцедал Н. А., Пономаренко О. Г. Аудит. Практикум : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2007. 304 с.
14. Волошин Н. К. Облік собівартості готової продукції. Облік реалізації готової продукції. *Дебет–Кредит*. 2000. № 33. С. 26–37.
15. Вороніна В. А., Черниш В. В. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. № 2 (Частина І). С. 75–77.
16. Глібко В. М., Бушан О.П. Судова бухгалтерія : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2006. 224 с.
17. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку : навч. посіб. Львів : Магнолія 2006, 2014. 432 с.
18. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит : навч. посіб. 3–тє вид., перероб. і доповн. Київ : Знання, 2012. 443 с.
19. Горшар В. 1С: Выпуск готовой продукции и калькуляция ее себестоимости. *Бухгалтерия*. 2003. 29 сент. (№39). С. 68–73.
20. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : А.С.К., 2002р. 266 с.
21. Довбенко В. І., Мельник В. М. Потенціал та розвиток підприємства : Львів: Вид–во Нац. ун. «Львівська політехніка», 2010. 232 с.
22. Долбнєва Д. В. Міжнародний аудит: конспект лекцій. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2018. 92 с.
23. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : навч. посіб. Львів : Львівський банківський інститут НБУ, 2003. 494 с.
24. Доцюра С. Обліковуємо вирощене зерно : усе, що необхідно знати. *Бухгалтерський тиждень*. 2016. №40. С. 15. URL:

<https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2016/october/issue-40/article-22095.html>

(дата звернення: 15.10.2023).

25. Економіка і підприємництво, менеджмент : навч. посіб. / Рогач С.М. та ін. Київ : Видавничий центр НУБіП України, 2015. 726 с.
26. Звітність підприємства : підручник. / М. І. Бондар та ін. Київ : ЦУЛ, 2015. 570 с.
27. Зінченко О. В., Гірічева Я. Є. Аудит готової продукції підприємства *Інформаційно-аналітичне забезпечення ефективності діяльності підприємств у контексті економічної безпеки в умовах інтеграції з ЄС* : матеріали міжнародної наук.-практич. Інтернет-конф., м. Київ, 27 травня 2016 р. Київ, 2016. С. 96–98.
28. Зінченко О.І., Салатенко В.Н., Білоножко М.А. Рослинництво : підручник / за ред. О. І. Зінченка. Київ : Аграрна освіта, 2001. 591 с.
29. Іванух Р. А., Дусановський С. Л., Білан Є. М. Аграрна економіка і ринок : монографія. Тернопіль : Збруч, 2003. 305 с.
30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. (Дата оновлення: 12.12.2017). URL: <https://zakon.help/law/291/> (дата звернення: 27.09.2023).
31. Кононенко Л. А. Проблема оцінки зернової продукції на сучасному етапі. *Розвиток наукових досліджень – 2013* : матеріали III міжнарод. наук.-практ. конф., м. Полтава, 26–28 лист. 2007 р., Т. 10, Полтава, 2007. С. 86–88.
32. Крушельницька О. В. Управління матеріальними ресурсами підприємства : навч. посіб. Київ : Кондор, 2010. 162 с.
33. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту. : навч. посіб. 2–ге вид. перероб. і доповн. Київ : Каравела, 2005. 560 с.
34. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. 3–тє вид., доп. Київ : ЦУЛ, 2008. 608 с.

35. Макарова Г. С., Мушта В. В. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. *Економіка і суспільство*. 2016. № 3. С. 527-533. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3_ukr/90.pdf (дата звернення: 10.11.2023).
36. Мельник Т. Г. та ін. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції : монографія. Київ : Кондор, 2017. 226 с.
37. Методичні рекомендації з обліку зерна URL: http://blanki-ua.com.ua/zb_ct/19682/index.html (дата звернення: 24.09.2023).
38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» : затв. Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів. (Дата оновлення : 01.01.2012). URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення: 02.10.2023).
39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» : затв. Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів. (Дата оновлення: 01.01.2012). URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (дата звернення: 01.10.2023).
40. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf (дата звернення: 30.10.2023)
41. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник. 2–ге вид., перероб. і допов. Київ : Вища освіта, 2003. 800 с.
42. Організація та методика аудиту / В. В. Демченко та ін. Київ : Друк, 2012. 288 с.
43. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. 491 с.

44. Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах : навч. –метод. посіб. для самот. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2002. 168 с.
45. Петришина Н. С., Перун Р. В. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації. *Наука й економіка*. 2014. Вип. 1. С. 49–52.
46. Пилипенко І. І., Редько О. Ю. Стандарти аудиту та етики : навч. посіб. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2012. 283 с.
47. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12 2010 р. № 2755–VI. (Дата оновлення: 06.09.2018). URL: <https://zakon.help/law/2755-VI> (дата звернення: 27.09.2023).
48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. (Дата оновлення: 09.12.2011). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021474.html> (дата звернення: 27.09.2023).
49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. (Дата оновлення : 27.06.2013). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021481.html> (дата звернення: 27.09.2023).
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. (Дата оновлення: 27.06.2013). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021482.html> (дата звернення: 27.09.2023).
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790. (Дата оновлення: 09.12.2011). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021481.html> (дата звернення: 27.09.2023).

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. (Дата оновлення: 18.06.2005). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4382.html (дата звернення: 15.10.2023).
53. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. Міністерством фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. (Дата оновлення: 04.10.2016). URL: <https://zakon.help/law/879> (дата звернення: 27.09.2023).
54. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 24.10.2023).
55. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996–XIV. (Дата оновлення: 03.11.2016). URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/zakon-ukrayini-pro-buhgalterskiy-oblik-ta-finansovu-zvitnist-v-ukrayini/> (дата звернення: 27.09.2023).
56. Про застосування стандартів аудиту : рішення Аудиторської палати України від 08.06.2018 р. № 361. URL: <https://www.apu.net.ua/rishennyua-aru/1117-2018> (дата звернення: 26.09.2023)
57. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. (Дата оновлення: 30.12.2013). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-z-1024325.html> (дата звернення: 25.09.2023).
58. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 року № 2. (Дата оновлення: 30.12.2013). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya->

baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-z-1024317.html
(дата звернення: 27.09.2023).

59. Про затвердження методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. (Дата оновлення: 31.10.2005). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html (дата звернення: 25.09.2023).
60. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах : наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 № 929. URL: http://www.uazakon.com/documents/date_by/pg_gscmoz/index.htm (дата звернення: 27.09.2023).
61. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 року № 193. URL: <https://zakon.help/law/193-/> (дата звернення: 27.09.2023).
62. Про зерно та ринок зерна в Україні : Закон України від 04.07.2002 р. № 37-IV. (Дата оновлення: 28.03.2017) URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T020037.html (дата звернення: 15.10.2023).
63. Про ціни і ціноутворення: Закон України від 21.06.2012 р. № 5007–VI. (Дата оновлення: 19.10.2017). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125007.html (дата звернення: 27.09.2023).
64. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008. 320 с.
65. Садовська І. Б, Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ. : ЦУЛ, 2013. 688 с.
66. Слюсарчук Л. Облік готової продукції та її реалізації. *Вісник податкової служби України*. 2010. № 29. С. 42–48.

67. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 3–тє вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
68. Сорокіна О. С. Методика аудиту матеріально-виробничих запасів на підприємствах ефіроолійної галузі. *Науковий вісник УжНУ Серія: Економіка*. Ужгород, 2010. Спецвип. 29. Ч.1. С. 334–338.
69. Сук Л. Облік виробничих запасів, готової продукції, товарів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2002. №3. С. 2–18.
70. Утенкова К. О. Аудит : навч. посіб. Київ : Алерта, 2011. 408 с.
71. Фаріон В.Я. Особливості обліку та калькулювання собівартості супутньої продукції у спиртовій промисловості. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали II міжнарод. наук.–практ. конф., м. Тернопіль, 29–30 лист. 2012 р. Тернопіль, 2012. С. 176–178.
72. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М. Ф. Огійчук та ін. / за ред. М.Ф. Огійчука., 6–е вид., перероб. і доп. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.
73. Шваб Л. І. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Каравела, 2005. 568 с.
74. Шевчук В. О., Пожарицька І. М., Сурніна К. С. Аудит : підручник для студ. вищ. навч. закл. Сімферополь : Аріал, 2011. 218 с.
75. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія. Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. 340 с.
76. Яровенко Т. С., Чернова А. І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка»*. Дніпро, 2013. Вип. 7(2). С.195–200.
77. Rebuilding public confidence in Financial Reporting: an international perspective. URL: <http://www.ifac.org/Credibilite> (дата звернення: 27.09.2023).
78. Tryńka L.J. Zapewnienie ewidencyjno – analitycznego funkcjonowania systemu bezpieczeństwa ekonomicznego przedsiębiorstwa. Information

Processing Actual Research Problems in Eastern Europe : monografie. Polska : wydawnictwo Politechnika Lubelska. Lublin, 2013. pp. 110 – 122.

79. Trynka L., Bohatyrenko O. Own working capital of enterprises: methodological approaches to analysis. Social innovations: theoretical and practical insights. Mykolas Romeris University, Vilnius, Lithuania. 2013. pp. 213 – 215.
80. DeCoster Don T. Management accounting : A decision emphasis / Don T. DeCoster, Eldon L. Schafer, Mary T. Ziebel. 4th ed. New York etc. : Wiley, 1988. 681 p.
81. Tsap V. Features of formation expenses agricultural enterprises in the inflation-devaluation processes URL:<http://www.economy.nayka.com.ua>. (дата звернення: 27.09.2023).